



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ**

Երևան, Կառավարական փուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

(«Էրիկստոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի 12.06.2017թ.-ի վարչական բողոքը
բավարարելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«12» հուլիսի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ստուգման ակտի և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 11.04.2017թ. թիվ 21/1 որոշման վերաբերյալ «Էրիկստոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի 12.06.2017թ.-ի վարչական բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Էրիկստոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղը (այսուհետ նաև՝ Մասնաճյուղ կամ Բողոք բերած անձ)՝ ի դեմս լիազորված անձ Սամվել Դանիելյանի 12.06.2017թ.-ին բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության (այսուհետ՝ նաև Տեսչություն) 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ստուգման ակտի (այսուհետ նաև՝ Ստուգման ակտ) և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ՝ նաև Գանգատարկման հանձնաժողով) 11.04.2017թ. թիվ 21/1 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 12.06.2017թ.-ին, իսկ բողոքի լրացումը՝ 16.06.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ Տեսչության կողմից 27.12.2016թ. կազմված թիվ 1003469

ստուգման ակտի 4-րդ կետի 1-ին, 3-րդ ենթակետերով և 5-րդ կետով արձանագրվել են խախտումներ (բոլորը վերաբերում են ԱԱՀ-ին) և լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են առաջադրվել:

Ըստ Բողոք բերած անձի, ընդհանուր խնդիրը ծագում է ՊԵԿ-ի այն մեկնաբանությունից, որ Շվեդական «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերությունը (այսուհետ նաև՝ Մայր ընկերություն) ՀՀ-ում ունի գրանցված մասնաճյուղ, ինչը նշանակում է, որ Մայր ընկերությունը գրանցված է ՀՀ-ում և այստեղ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքները պետք է կատարվեն բացառապես մասնաճյուղի միջոցով:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ Ստուգման ակտն անվավեր է, քանի որ հարկային մարմինը հաշվի չի առել, որ կրկնակի հարկումը բացառող միջազգային պայմանագրերով, ինչպես նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով հստակ տարանջատված են «մշտական հաստատության կամ ստորաբաժանման միջոցով իրականացվող և դրանց վերագրվող եկամուտներ» և «օտարերկրյա անձի կողմից իրականացվող այլ ձեռնարկատիրական գործունեություն» հասկացությունները: Բացի դա, հարկային օրենսդրությամբ ոչ միայն չի արգելվում մասնաճյուղ ունենալու պարագայում, օտարերկրյա անձի՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից անձամբ ծառայությունների մատուցումը, այլ նաև հստակ տարանջատված են մշտական հաստատությանը վերագրվող և չվերագրվող եկամուտները:

Բողոք բերած անձը պնդում է, որ գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ հարցերի պարզաբանումը.

- Արդյո՞ք օտարերկրյա անձն իրավունք ունի ՀՀ-ում գործունեություն ծավալել ինչպես առանց մասնաճյուղի ներգրավման, այնպես էլ մշտական հաստատության՝ մասնաճյուղի միջոցով: ՀՀ-ում գրանցված մասնաճյուղ ունենալն արդյո՞ք արգելում է օտարերկրյա անձին այլ ձևով գործել ՀՀ-ում:

- Ինչպե՞ս է հարկվում օտարերկրյա անձի՝ ՀՀ աղբյուրներից ստացված եկամուտը, կամ ՀՀ-ում ԱԱՀ-ով իրականացվող գործարքը, եթե վերջինս գործում է առանց մասնաճյուղի ներգրավման: Արդյո՞ք հնարավոր է փարանջապել մասնաճյուղին վերագրվող եկամուտներն օտարերկրյա ոչ ռեզիդենտի՝ ՀՀ այլ աղբյուրներից ստացվող եկամուտներից:

- Արդյո՞ք ՀՀ-ում գրանցված մասնաճյուղ ունենալու պարագայում օտարերկրյա անձը դիմում է որպես «ՀՀ-ում գրանցված օտարերկրյա անձ»:

- Արդյո՞ք ՀՀ-ում գրանցված մասնաճյուղը հանդիսանում է հարկ վճարող ինքնուրույն սուբյեկտ:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ ոչ ռեզիդենտը ՀՀ-ում կարող է գործել ինչպես անձամբ, այնպես էլ մասնաճյուղի միջոցով, ընդ որում, գրանցված մասնաճյուղի առկայությունն արգելք չէ ոչ ռեզիդենտի կողմից ոչ մասնաճյուղի միջոցով ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեություն ծավալելու համար, նման եկամուտները չեն վերագրվում մշտական հաստատությանը:

Մեջբերելով «ՀՀ կառավարության և Շվեդիայի Թագավորության կառավարության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկումից խուսափելը կանխելու մասին» կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) «Շահույթ ձեռնարկատիրական գործունեությունից» վերտառությամբ 7-րդ հոդվածի 1-ին մասը, այն է՝ «Պայմանավորվող պետության ձեռնարկության շահույթը ենթակա է հարկման միայն այդ Պետությունում, եթե ձեռնարկությունն իր ձեռնարկատիրական գործունեությունը չի իրականացնում մյուս Պայմանավորվող պետությունում այնտեղ գտնվող մշտական հաստատության միջոցով: Եթե ձեռնարկությունն իր ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրականացնում է վերը նշված ձևով, ապա այդ շահույթը, որը, սույն հոդվածի 2-րդ կետի դրույթների համաձայն վերագրելի է այդ մշտական հաստատությանը, կարող է հարկվել այդ մյուս Պետությունում», Բողոք բերած անձը պնդում է, որ Կոնվենցիան սահմանում է ընդհանուր կանոնից բացառում այն դեպքերի համար, երբ՝

1) Եթե ձեռնարկությունն իր ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրականացնում է մյուս Պայմանավորվող պետությունում այնտեղ գտնվող մշտական հաստատության միջոցով,

2) ստացվող եկամուտը վերագրելի է այդ մշտական հաստատությանը, հետևաբար բացառված չէ այն դեպքը, երբ Ընկերությունը մյուս պայմանավորվող պետությունում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնի, սակայն ստացվող եկամուտները վերագրելի չլինեն մշտական հաստատությանը, օրինակ՝ մասնաճյուղը չմասնակցի նման եկամուտների ստացման գործընթացին:

Բողոք բերած անձը նշում է, որ Տնտեսական համագործակցության և Զարգացման Կազմակերպության (OECD) կողմից հարկային մոդելային կոնվենցիայի մեկնաբանություններով¹ նշված է, որ. «Երկրորդ սկզբունքը, որը նշված է պարագրաֆի երկրորդ նախադասության մեջ, փաստում է, որ մշտական հաստատության գտնվելու վայրի պետության իրավունքը չի տարածվում այնպիսի եկամուտների վրա, որոնք վերագրելի չեն նշված մշտական հաստատությանը: {...} Սկզբունքը, որը ներկայումս ընդունված է կրկնակի հարկումը բացառող կոնվենցիաներում, հիմնված է այն մոտեցման վրա, որ օտարերկրյա կազմակերպության կողմից այլ պետության աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկման

¹ www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf, էջ 132-133 էջ:

Ժամանակ տվյալ պետությունը պետք է ուշադրություն դարձնի բոլոր աղբյուրների տարբերակման վրա և որոշի՝ դրանցից որո՞նք են վերագրելի տվյալ մշտական հաստատությանը: Այս լուծումը թույլ է տալիս ավելի պարզ և արդյունավետ հարկային վարչարարություն իրականացնել և ավելի ճշգրտորեն է ադապտացված բիզնեսի իրականացման սովորաբար կիրառելի պայմաններին: Կան բազմաթիվ ընկերություններ, որոնք ներգրավված են տարատեսակ գործունեության տեսակներում և ձեռնարկատիրական գործունեությամբ են զբաղվում բազմաթիվ երկրներում: Ընկերությունը կարող է մշտական հաստատություն հիմնել այլ երկրում, որը զբաղվում է արտադրությամբ, մինչդեռ նույն ընկերության այլ հատվածը վաճառում է ապրանքներ այդ նույն երկրում տարբեր գործակալների միջոցով: Ընկերությունը նման գործունեության համար կարող է ունենալ ողջամիտ կոմերցիոն պատճառներ, որպես օրինակ՝ տվյալ բիզնեսի պատմական ավանդույթները կամ կոմերցիոն հարմարավետությունը: Եթե մշտական հաստատության գտնվելու վայրի պետությունը որդեգրի այլ մոտեցում, ըստ որի՝ նշված եկամտի առանձին էլեմենտները, որոնք ստացվում են անկախ գործակալների միջոցով, միացվի մշտական հաստատության շահույթին և հարկվի տվյալ պետությունում, կոպտորեն կհակասի սովորական կոմերցիոն գործունեությանը և կհակասի Կոնվենցիայի նպատակներին»:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ վերը նշված տարանջատումն ակնհայտ է նաև ՀՀ հարկային օրենսդրության նորմերի համակարգված վերլուծության արդյունքում, մասնավորապես՝ հղում կատարելով **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածին**, համաձայն որի՝ «ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը (անկախ ոչ առևտրային կազմակերպություն հանդիսանալու հանգամանքից), նոտարը կամ անհատ ձեռնարկատերը...», Բողոք բերած անձը պնդում է, որ այսպիսով, մասնաճյուղը դիտվում է որպես ԱԱՀ վճարող առանձին սուբյեկտ, որն ունի ՀՎՀՀ, դուրս է գրում հարկային հաշիվներ և իրականացնում է ԱԱՀ վճարող սուբյեկտի մյուս բոլոր իրավունքներն ու պարտականությունները:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի կարգավորումից, համաձայն որի՝ «Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների**

կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում», հետևում է, որ «ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ» հասկացությունը հայտնի չէ ՀՀ իրավական համակարգում, օտարերկրյա անձի գրանցման կամ հաշվառման որևէ կառուցակարգ նախատեսված չէ ՀՀ-ում:

Ինչ վերաբերում է Ստուգման ակտում արտահայտված դիրքորոշմանն առ այն, որ այդպիսին պետք է դիտարկել գրանցված մասնաճյուղի առկայությունը, ապա ըստ Բողոք բերած անձի՝ նշված դիրքորոշումը հերքվում է հետևյալ օրենսդրական կարգավորումներով.

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 36-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն. *«Նորմատիվ իրավական ակտում միևնույն հասկացությունը սահմանելիս կամ միևնույն միտքն արտահայտելիս պետք է կիրառվեն միևնույն բառերը, տերմինները կամ բառակապակցությունները՝ որոշակի հերթականությամբ: Իրավական ակտում տարբեր հասկացությունները չեն կարող օգտագործվել միևնույն տերմինով»:*

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածը որպես ԱԱՀ վճարող է դիտարկում «օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղին»: **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի** համաձայն՝ «Բացառությամբ սույն օրենքի 14-րդ հոդվածով սահմանված դեպքերի, ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն մատուցող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից մատուցվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը»:

Նույն օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերությունում կրկին օգտագործվում է միևնույն հասկացությունը՝ «կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով»:

Այսպիսով, ըստ Բողոք բերած անձի՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ և 14-րդ հոդվածներում օգտագործվում է «կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով» հասկացությունը, նույն օրենքի 3-րդ հոդվածում՝ «Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված օտարերկրյա կազմակերպության մասնաճյուղը» հասկացությունը (վերջինս ընդգրկվում է առաջին հասկացության մեջ, քանի որ մասնաճյուղը ևս ստորաբաժանում է), իսկ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածում օգտագործվում է «Ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ» հասկացությունը, ինչից հետևում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի իմաստով գրանցված մասնաճյուղի առկայության կանխավարկածը և նման մեկնաբանությունը հնարավոր չէ, քանի որ օգտագործված է այլ հասկացություն՝ «Ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ», հակառակ դեպքում կօգտագործվեր միևնույն հասկացությունը՝ «ՀՀ-ում մշտական ստորաբաժանում չունեցող անձի կողմից...»:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ Կոնվենցիան հստակ տարանջատում է մշտական հաստատությանը վերագրվող և օտարերկրյա անձի՝ ՀՀ աղբյուրներից ստացվող այլ եկամուտների հասկացությունները, սահմանում է դրանց հարկման տարբեր ռեժիմներ: Ավելին, OECD-ի մեկնաբանություններով հստակ շեշտվում է, որ դա բխում է կոմերցիոն գործունեության էությունից, իսկ հակառակ մոտեցումը հակասում է Կոնվենցիայի նպատակներին: Հենց այդպիսի կոմերցիոն նպատակահարմարությամբ է առաջնորդվում նաև «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերությունը:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ Ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ 2016թ. դեկտեմբերի 20-ին ներկայացված առարկություններով ներկայացվել է, որ Մայր ընկերությունն ամբողջ աշխարհում իր գործունեությունն իրականացնում է համաձայն Էրիկսոնի գործառնական մոդելի (այսուհետ նաև՝ ԷԳՄ), որով ապահովվում է գործառնությունների հոսքը, ռիսկերի պատշաճ կառավարումը, համապատասխանությունն առևտրային օրենքներին և հարկային օրենսդրությանը՝ վերջնական սպառողներին մատուցվող ծառայությունները Մայր ընկերության և դրա գրանցման երկրից դուրս որևէ երկրում գործող Մասնաճյուղի միջև օպտիմալ ձևով բաշխելու միջոցով: Համաձայն ԷԳՄ-ի՝ ՀՀ տարածքում ՀՀ հաճախորդներին մատուցվող որոշ ծառայությունները ֆիզիկապես տրամադրվում են Մասնաճյուղի միջոցով, իսկ ծրագրային բաժանորդագրման, թարմացման (արդիականացման) ծառայությունները, ինչպես նաև հեռակա ծառայությունները՝ Մայր ընկերության կողմից: Մայր ընկերության և Մասնաճյուղի

միջև ծառայությունների տարանջատումը և բաշխումն անխուսափելի են, քանի որ Մասնաճյուղը հնարավորություն չունի տեղում տրամադրելու հաճախորդներին անհրաժեշտ ծառայությունների ամբողջական փաթեթը, մինչդեռ Մայր ընկերությունն ունի հեռակա սպասարկման առաջադեմ տեխնոլոգիաներ, մեթոդներ և գործիքներ և ի հաշիվ մասշտաբի, ստանդարտացման, արդյունավետության և նորարարության ապահովում է բարձրորակ ծառայությունների մատուցում, որն ամբողջ աշխարհում հաճախորդների համար «էրիկստոն»-ին որպես մատակարար ընտրելու թիվ մեկ չափանիշն է: Ինչպես ցանկացած այլ մասնաճյուղ, հայաստանյան մասնաճյուղը չունի բավարար կարողություններ, անձնակազմ, սարքավորում և ռեսուրսներ մատուցելու համար Մայր ընկերության բոլոր պրոդուկտները և ծառայությունները, ուստի այն պահանջը, որ որոշակի ծառայություններ մատուցվում են կամ պետք է մատուցվեն Մասնաճյուղի կողմից միայն այն պատճառով, որ տվյալ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունը մասնաճյուղ ունի Հայաստանում, իրավաբանորեն և գործնականորեն հիմնավոր և ընդունելի չէ: Ավելին, որևէ նման պահանջ չի կարող կիրարկվել: Ընդ որում, վիճող կողմերն ընդունում են այն փաստը, որ ծառայությունները չեն մատուցվել Մասնաճյուղի միջոցով, այլ նման ծառայությունները մատուցել է անձամբ Մայր ընկերությունը:

Բողոք բերած անձը նշում է, որ այս համատեքստում հարկ է նկատել, որ ՀՀ ռեզիդենտ ընկերությունների հետ պայմանագիր կնքել է Մայր ընկերությունը, որը լրացուցիչ անգամ փաստում է, որ Մասնաճյուղը ներգրավված չի եղել այդ պայմանագրերում և չէր կարող հարկային պարտավորություններ կրել Մայր ընկերության փոխարեն:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ Մասնաճյուղը չի կարող ԱԱՀ պարտավորություն կրել այնպիսի գործարքներով, որով վերջինս կողմ չի հանդիսանում. հարկային պարտավորություն կրելու ամենատարրական պայմանը տվյալ գործարքով կողմ հանդիսանալն է:

Մեջբերելով **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությունը**, համաձայն որի՝ «ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք կազմակերպություններին և անհատ ձեռնարկատերերին ապրանք մատակարարելիս կամ ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել սույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման», **23-րդ հոդվածը**, համաձայն որի՝ «Սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն

ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով », Բողոք բերած անձը պնդում է, որ վերոգրյալ նորմերից հետևում է, որ ԱԱՀ վճարողը, տվյալ դեպքում՝ Մասնաճյուղը, ԱԱՀ պարտավորություն կկրի, ինչպես նաև հաշվանցման իրավունք ձեռք կբերի, եթե իրականացնում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, անձամբ ձեռք է բերում ապրանքներ, ստանում ծառայություններ:

Ըստ բողոք բերած անձի, **«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերությունից**, համաձայն որի՝ «Հարկային օրենսդրության կիրառման առումով անապրանք փաստաթուղթը հարկերի հաշվարկման և (կամ) վճարման համար հիմք հանդիսացած (հարկային հաշվառման մեջ ներառված)՝ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին ձևականորեն համապատասխանող վճարահաշվարկային այն փաստաթուղթն է, որում նշված գործարքը (ապրանքի մատակարարում, ծառայության մատուցում կամ աշխատանքի կատարում) այդ փաստաթուղթը կազմած կողմերի միջև փաստացի չի կատարվել կամ կատարվել է այդ փաստաթղթում նշված պայմաններից էականորեն տարբերվող պայմաններով» հետևում է, որ այն պարագայում, երբ՝ (1) մասնաճյուղն ինքնուրույն հարկ վճարող սուբյեկտ է, (2) չի մասնակցում եկամուտի ստացմանը, այդ եկամուտը ստանալու հետ կապված ծախսերի կատարմանը, ապա վերջինիս կողմից հարկային հաշվի դուրս գրումը կորակվի որպես անապրանք փաստաթղթի դուրսգրում:

Կոնվենցիան և օրենքը ոչ միայն չեն արգելել մասնաճյուղի առկայության պայմաններում ՀՀ-ում ոչ մասնաճյուղի ներգրավմամբ իրականացնել գործունեություն, այլև հստակ պահանջ են նախատեսում տարբերակել ՀՀ աղբյուրներից ստացված եկամուտները և ծախսերը մշտական հաստատության վերագրելի և ոչ վերագրելի լինելու հիմքերով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի «դ» ենթակետի համաձայն՝ «Սույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում՝ դ) Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը սույն հոդվածի 5-րդ մասում նշված ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները»:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասը այլ եկամուտների թվին է դասում այն եկամուտները, որոնք մասնավորապես ստացված են՝ օտարերկրյա ընկերության կողմից իր դուստր ձեռնարկությանը մատուցված ծառայությունների և խորհրդատվությունների դիմաց՝ կապված վերջինիս կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ծավալված ձեռնարկատիրական գործունեության հետ, ինչպես նաև ոչ

ռեզիդենտի գլխավոր գրասենյակի կողմից իր ստորաբաժանման օգտին տրամադրված խորհրդատվությունների և այլ ծառայությունների դիմաց:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ «Ստորաբաժանման կամ վայրի հարկվող շահույթը որոշելիս թույլատրվում է ոչ ռեզիդենտի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում իր ստորաբաժանման կամ վայրի նպատակների համար կատարված ծախսերի, Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվող գործունեության կապակցությամբ կրած կորուստների չափով նվազեցում՝ սույն օրենքով սահմանված կարգով ներկայացված տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկի հիման վրա»:

Վերոգրյալի հիման վրա Բողոք բերած անձը պնդում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը ոչ միայն առանձնացնում է օտարերկրյա անձի առանձնացված ստորաբաժանումը և սահմանում վերջինիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառման ինքնուրույն համակարգ, այլև հնարավոր է համարում մայր ընկերության կողմից ծառայության մատուցում ստորաբաժանմանը և ստորաբաժանման կողմից վճարվող եկամուտը օտարերկրյա անձի համար դիտարկում որպես ՀՀ աղբյուրից ստացված եկամուտ: Փաստորեն, նման դեպքում ստորաբաժանումը **«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի** ուժով հանդես է գալիս որպես մայր ընկերության հարկային գործակալ: Ավելին, բոլորովին վերջերս ընդունվել է **ՀՀ հարկային օրենսգիրքը, որի 105-րդ հոդվածով** կարգավորված է շահութահարկով հարկման բազան ըստ առանձին սուբյեկտների: **Նշված հոդվածի 1-ին մասի 3-5-րդ կետերում** հարկման բազան որոշելու տարբերակված մոտեցումներն են կիրառված հետևյալ սուբյեկտների համար՝ «մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող և (կամ) մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների» (3-րդ կետ), «առանց մշտական հաստատության Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող և (կամ) առանց մշտական հաստատության Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների» (4-րդ կետ): Բողոք բերած անձը պնդում է, որ այս երկու սուբյեկտների համար ներդրված է հարկման բազան որոշելու տարբերակված կարգ, առաջինի դեպքում թույլատրվում է նվազեցնել մշտական հաստատությանը վերագրվող ծախսերը: Նույն հոդվածի 5-րդ կետով կատարված է հետևյալ շեշտադրումը՝ մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների մշտական հաստատությանը չվերագրվող գործունեության և (կամ) եկամուտների մասով կիրառել է այն նույն կանոնը, որը ներկայացված է 4-րդ կետում, այն է՝ «առանց մշտական հաստատության Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն

իրականացնող և (կամ) առանց մշտական հաստատության Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների» համար:

Ինչ վերաբերում է հարկային մարմնի կողմից վկայակոչված **ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածին**, ապա Բողոք բերած անձը չբացատրելով քաղաքացիաիրավական հարաբերություններում մասնաճյուղի և մայր ընկերության մեկ անձ հանդիսանալու հանգամանքը, գտնում է, որ առկա է քաղաքացիաիրավական և հարկային իրավական հարաբերությունների տարբերակում, որից ելնելով հարկային հարաբերություններում կարևորվում է ոչ թե այդ հանգամանքը, այլ այն, որ (1) մասնաճյուղը հարկ վճարող ինքնուրույն սուբյեկտ է, (2) մայր ընկերությունը ՀՀ-ում գործունեություն կարող է իրականացնել ինչպես մասնաճյուղի միջոցով, այնպես էլ առանց մասնաճյուղի ներգրավման, (3) մասնաճյուղի միջոցով և առանց դրա ստացված եկամուտների հարկման ռեժիմը տարբերակված է (4) մասնաճյուղի և մայր ընկերության միջև հնարավոր են ծառայությունների մատուցման դեպքեր:

Ի հիմնավորումն նշված դիրքորոշման, Բողոք բերած անձը կիրառելի է համարել **ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին հոդվածի 6-րդ մասը**, համաձայն որի՝ «Մեկ կողմի՝ մյուսի վարչական կամ այլ իշխանական ենթակայության վրա հիմնված գույքային՝ ներառյալ հարկային, ֆինանսական ու վարչական հարաբերությունների նկատմամբ քաղաքացիական օրենսդրությունը և այլ իրավական ակտերը չեն կիրառվում, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենսդրությամբ»:

Վերոգրյալ իրավական հիմնավորումների ներքո, ըստ Բողոք բերած անձի, անվավեր է նաև Ստուգման ակտի 4-րդ կետի 3-րդ ենթակետում նշված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի խախտման արձանագրումը: **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության 4-րդ կետի** համաձայն. «Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, ... օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում»:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ սույն հոդվածի կիրառման համար անհրաժեշտ է հետևյալ պայմանների միաժամանակյա առկայությունը՝

- օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելու դեպք,

- ԱԱՀ վճարող համարվող կոնտրագենտի առկայություն:

Տվյալ դեպքում, «Էրիկստեն ԱԲ» ընկերության կողմից, որը հանդիսանում է ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա անձ, իրականացվել է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք՝ ծառայություններ է մատուցվել Մասնաճյուղին, որն էլ հանդիսանում է ԱԱՀ վճարող անձ: Մասնաճյուղին առաջնորդվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի տառացի մեկնաբանությամբ, կատարել է իր վրա դրված պարտականությունը՝ դուրս է գրել ինքնահաշիվ:

Բողոք բերած անձը նշել է նաև, որ **ՀՀ Սահմանադրական դատարանը 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ** անդրադարձել է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության միջոցների և վարչական պատասխանատվության միջոցների տարբերակման անհրաժեշտությանը, նշելով, որ. «..... «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պարասխանատվություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի (գործողության կամ անգործության) արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պարճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ձևական: Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորման կիրառման ժամանակ պետք է հաշվի առնվի այն հանգամանքը՝ արդյո՞ք շահույթի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, այսինքն՝ արդյո՞ք պետությանը հասցվել է գույքային վնաս, թե՛ ոչ: Հակառակ պարագայում վիճարկվող դրույթը հանդես կգա որպես վարչական պարասխանատվությանը բնորոշ կանխարգելիչ, դաստիարակչական իրավակարգավորիչ գործառնությունից բխող պարասխանատվության ինստիտուտ նախատեսող դրույթ»:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանի նշված դիրքորոշման շրջանակներում Բողոք բերած անձը գտնում է, որոր Մայր ընկերության կոնտրագենտները, ստանալով ծառայություն վերջինիցս, կատարել են հարկային պարտավորությունները, ինչից հետևում է, որ պետությանը գույքային վնաս չի պատճառվել. նման պայմաններում Մասնաճյուղին լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների առաջադրումը (թեև դրա հիմքը բացակայել է) կոպտորեն խախտում է վերջինիս սեփականության իրավունքը, չի բխում հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականության ապահովման հանրային շահից:

Հանձնաժողովի քարտուղարություն 16.06.2017թ. մուտքագրված դիմում-բողոքի լրացմամբ Բողոք բերած անձը որպես լրացուցիչ հիմնավորում նշել է, որ գործերից մեկով ՀՀ

ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալը՝ ի պատասխան պարզաբանում տրամադրելու հարցման, **գրությամբ հայտնել է, որ.** «*Կրկին ղեկավարում Օրենքի 3-րդ հոդվածում գործ ունենք այդպիսի իրավիճակի հետ, ինչը նշանակում է, որ հոդվածում կիրառված «իրավաբանական անձ» ընդհանուր եզրույթը վերաբերում է ինչպես հայաստանյան իրավաբանական անձին, այնպես էլ օտարերկրյա իրավաբանական անձին: Ընդ որում, Օրենքի 3-րդ հոդվածում օտարերկրյա կազմակերպության՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը, որպես ԱԱՀ վճարող, առանձին նշված է, քանի որ օտարերկրյա կազմակերպությունը Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ կարող է իրականացնել ինչպես իր մասնաճյուղի միջոցով, այնպես էլ առանց մասնաճյուղի»:*

Բողոք բերած անձը պնդում է, որ ՊԵԿ նախագահի տեղակալը ուղղակի փաստել է այն, ինչ բխում է օրենքի մեկնաբանությունից, իսկ օրենքի նման կարգավորումը բխում է հարկային օրենսդրության և միջազգային պայմանագրերի իմաստից և էությունից: Ընդ որում, չկա որևէ իրավական նորմով սահմանված կարգավորում, ըստ որի մասնաճյուղը պետք է կրի մայր ընկերության պարտավորությունները, պարզ չէ նաև, թե ինչ մեխանիզմով պետք է մասնաճյուղը տեղեկանա կնքված գործարքների մասին, կամ ՀՀ ռեզիդենտ ընկերությունն ինչպես պետք է տեղեկանա, որ օտարերկրյա անձն ունի ՀՀ-ում գրանցված մասնաճյուղ:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ հատկանշական է նաև այն հանգամանքը, որ հարկային մարմինը բազմաթիվ գործերով սնանկ ճանաչելու մասին դիմումներ է ներկայացրել ընդդեմ իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերի: Այսինքն, հարկային մարմինը նույնիսկ քաղաքացիաիրավական հարաբերություններում է մասնաճյուղին դիտում որպես ինքնուրույն սուբյեկտ, թեև ակտում վկայակոչում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածը: Ի հիմնավորումն նշվածի, հղում է կատարվել «datalex.am» կայքում առկա հետևյալ սնանկության գործերին՝ թիվ ԵԱՔԴ/0022/04/11, թիվ ԵԱՔԴ/0067/04/11, թիվ ԵԿԴ/0111/04/14 սնանկության գործեր և այլն: ՀՀ վարչական դատարանը նաև քննարկել և լուծել է մասնաճյուղերի հայցերն ընդդեմ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի (օրինակ՝ թիվ ՎԴ/7872/05/16 և թիվ ՎԴ/3690/05/14 վարչական գործերը):

Այսպիսով, ըստ Բողոք բերած անձի, օտարերկրյա անձի կողմից առանց մասնաճյուղի ներգրավման ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելիս մասնաճյուղը չի կարող կրել ԱԱՀ վճարման պարտականություն, քանի որ ստացվող եկամուտները վերագրելի չեն մասնաճյուղին, վերջինս չի մասնակցում այդ գործարքներին, մասնաճյուղը հանդիսանում է ԱԱՀ վճարող ինքնուրույն սուբյեկտ:

Ըստ բողոք բերած անձի խախտվել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-հոդվածի, այն է՝ «Վարչական մարմինը պարտավոր է

ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները», **39-րդ հոդվածի 1-ին մասի**, այն է՝ «Վարչական վարույթի մասնակիցները վարչական մարմնի գործունեության հրապարակայնությունը և վարչական վարույթի իրականացման ժամանակ այդ մարմնի անաչառությունն ապահովելու նպատակով, իրավունք ունեն վարույթն իրականացնող մարմնում ծանոթանալու վարչական վարույթի նյութերին», **42-րդ հոդվածի 1-ին մասի**, այն է՝ «Վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացարթությունները, ցուցմունքները, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որոնք իր հայեցողությամբ այդ մարմինը պիտանի և անհրաժեշտ է համարում գործի փաստական հանգամանքների բացահայտման և գնահատման համար», **43-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի**, այն է՝ «Անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝

ա) անձը՝ նրա համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում.

բ) վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում:

Եթե սույն հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով նախատեսված դեպքում վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ տվյալներին (տեղեկություններին) անձը կարող է իրազեկ դառնալ բացառապես տվյալ վարչական մարմնի միջոցով, ապա ապացուցման պարտականությունը դրվում է այդ վարչական մարմնի վրա», պահանջները:

Մասնավորապես, ըստ Բողոք բերած անձի՝ Գանգատարկման հանձնաժողովն արտահայտել է վերոգրյալ կարգավորումներին հակասող դիրքորոշում, նշելով, որ ընկերության կողմից չեն ներկայացվել համապատասխան փաստաթղթեր, ըստ որի ծառայությունների մատուցման վայրը չի հանդիսացել Հայաստանի Հանրապետությունը: Այս մասով, ըստ Բողոք բերած անձի, հարկ է նկատել, որ հարկային մարմինը վարչական ակտին չի կցել սկզբնական հաշվառման փաստաթղթեր, որոնք վերաբերում են «Էրիկսոն ԱԲ» և ՀՀ ռեզիդենտների միջև կնքված գործարքներին և դրանց պայմաններին, Մասնաճյուղը նույնիսկ չէր կարող ձեռք բերել նման փաստաթղթեր, քանի որ դրանք պարունակում են հարկային և առևտրային գաղտնիք, դրանց մասով դիրքորոշում հնարավոր էր հայտնել միայն նշված փաստաթղթերի առկայության դեպքում, հարկային մարմինը միայն կցել է ինքնահաշիվների ցանկ, որոնցում վերը նշված տեղեկություններն առկա չեն:

Բողոք բերած անձի պնդմամբ Մասնաճյուղը, տեղյակ լինելով Մայր ընկերության բիզնես մոդելին, նշել է միայն, որ իրականացված որոշ ծառայություններ (օրինակ սարքավորումների վերանորոգումները) հաստատապես ՀՀ տարածքում չեն մատուցվել, ուստի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի ուժով ՀՀ տարածքում առհասարակ ԱԱՀ չի առաջացել:

Այսպիսով, ըստ Բողոք բերած անձի, ՀՀ տարածքում ԱԱՀ առաջանալու փաստի ապացուցման բեռը կրել է հարկային մարմինը, ով չի կատարել նշված պարտականությունը:

Վերոգրյալի հիման վրա Բողոք բերած անձը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության կողմից 27.12.2016թ. կազմված թիվ 1003469 ստուգման ակտի 4-րդ կետի 1-ին, 3-րդ ենթակետերը, 5-րդ կետը, ինչպես նաև Գանգատարկման հանձնաժողովի 21/1 որոշումը:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հուլիսի 12-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էին Բողոք բերած անձի ներկայացուցիչներ Արամ Օրբեյանը, Ռուստամ Բադասյանը, Ռոման Ինոզեմցևը, Գևորգ Այվազյանը, Օլգա Գուլիդանը, Սամվել Դանիելյանը:

Վերջիններս լսումների ընթացքում հայտնեցին, որ ամբողջությամբ պնդում են բողոքով ներկայացված փաստական և իրավական հիմնավորումները, մասնավորապես՝ Մասնաճյուղը բարեխիղճ հարկատու է և բացառվում է վերջինիս կողմից դիտավորությամբ հարկեր թաքցնելուն ուղղված որևէ գործունեություն:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

3.1. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.05.2016թ, թիվ 1003469 հանձնարարագրի հիման վրա Մասնաճյուղում 13.06.2016թ.-ից մինչև 15.12.2016թ. կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 27.12.2016թ. կազմվել է թիվ 1003469 ստուգման ակտը:

3.2. Ստուգման ակտի 4-րդ կետի՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» վերտառությամբ 1-ին

Ենթակետի համաձայն՝ «1. Ստրուգումից պարզվեց, որ Շվեդիայի թագավորությունում գրանցված «Էրիկսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (այսուհետ՝ մայր) ՀՀ-ում գրանցված ընկերություններին («ԱՐՄԵՆԻԱ ՏԵԼԵՖՈՆ ԿՈՄՊԱՆԻ» ՓԲԸ, «Ղ-ՏԵԼԵԿՈՄ» ՓԲԸ, «ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԵՌՈՒՍՏԱՏԵՍԱՅԻՆ ԵՎ ՌԱԴԻՈՀԱՂՈՐԴԻՉ ՑԱՆՑ» ՓԲԸ, «ՅՈՒՔՈՄ» ՍՊԸ, «ԱՅՅՈՒՆԵԹՎՈՐՔՍ» ՍՊԸ) ՀՀ տարածքում մատուցել է ծառայություններ (հիմք ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչության պետի 13.10.2016թ.-ի թիվ 6/6-1/[1220594]-16 գրություն (հավելված 1), սակայն նշված ծառայությունների հարկվող շրջանառությունները և նրանց նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները չի արտացոլվել «Էրիկսոն ԱԲ» հայաստանյան մասնաճյուղի (այսուհետ՝ մասնաճյուղ) կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածի համաձայն՝ մասնաճյուղ է համարվում իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս տեղակայված նրա առանձնացված ստորաբաժանումը, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը՝ ներառյալ ներկայացուցչության գործառույթները: Ընդ որում՝ մասնաճյուղերն իրավաբանական անձինք չեն ու գործում են իրավաբանական անձի հաստատված կանոնադրությունների հիման վրա: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ օտարերկրյա կազմակերպությունը ՀՀ-ում ունի հաշվառված մասնաճյուղ, ուստի կազմակերպությունը ՀՀ տարածքում հարկվող գործարքների իրականացման համար տվյալ գործարքների շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի պարտավորությունը պետք է կրի մասնաճյուղի միջոցով: Արդյունքում մասնաճյուղը խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում հարկվող շրջանառությունը պակաս է արտացոլել 2012թ.-ի դեկտեմբերին՝ 179.300.070 դրամ, 2013թ.-ի հունվարին՝ 38.407.652 դրամ, փետրվարին՝ 35.668.150 դրամ, մարտին՝ 39.202.708 դրամ, ապրիլին՝ 14.755.472 դրամ, մայիսին՝ 15.478.824 դրամ, հունիսին՝ 508.792.771 դրամ, օգոստոսին՝ 300.008.834 դրամ, սեպտեմբերին՝ 267.922.828 դրամ, նոյեմբերին՝ 342.777.588 դրամ, դեկտեմբերին՝ 133.974.347 դրամ, 2014թ.-ի հունվարին՝ 2.041.150 դրամ, փետրվարին՝ 1.326.302 դրամ, մարտին՝ 62.659.474 դրամ, ապրիլին՝ 57.415.970 դրամ, հուլիսին՝ 518.041.849 դրամ, օգոստոսին՝ 3.352.586 դրամ, սեպտեմբերին՝ 3.970.255 դրամ, հոկտեմբերին՝ 272.050.234 դրամ, նոյեմբերին՝ 93.397.429 դրամ, դեկտեմբերին՝ 1.774.929.530 դրամ, 2015թ.-ի հունվարին՝ 69.031.026 դրամ, մարտին՝ 19.014.407 դրամ, ապրիլին՝ 113.335.888 դրամ, հունիսին՝ 135.375.769 դրամ, օգոստոսին՝ 5.140.459 դրամ, սեպտեմբերին՝ 457.337.202 դրամ, նոյեմբերին՝ 57.867.940 դրամ, դեկտեմբերին՝ 698.527.203 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 45.172.735 դրամ, փետրվարին՝ 36.314.625 դրամ, մարտին՝ 40.564.587 դրամ, որոնց մասով

հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները կազմում են 2012թ.-ի դեկտեմբերին՝ 35.860.014 դրամ, 2013թ.-ի հունվարին՝ 7.681.527 դրամ, փետրվարին՝ 7.133.630 դրամ, մարտին՝ 7.840.541 դրամ, ապրիլին՝ 2.951.094 դրամ, մայիսին՝ 3.095.764 դրամ, հունիսին՝ 101.758.554 դրամ, օգոստոսին՝ 60.001.766 դրամ, սեպտեմբերին՝ 53.584.565 դրամ, նոյեմբերին՝ 68.555.517 դրամ, դեկտեմբերին՝ 26.794.869 դրամ, 2014թ.-ի հունվարին՝ 408.230 դրամ, փետրվարին՝ 265.260 դրամ, մարտին՝ 12.531.894 դրամ, ապրիլին՝ 11.483.194 դրամ, հուլիսին՝ 103.608.369 դրամ, օգոստոսին՝ 670.517 դրամ, սեպտեմբերին՝ 794.051 դրամ, հոկտեմբերին՝ 54.410.046 դրամ, նոյեմբերին՝ 18.679.485 դրամ, դեկտեմբերին՝ 354.985.906 դրամ, 2015թ.-ի հունվարին՝ 13.806.205 դրամ, մարտին՝ 3.802.881 դրամ, ապրիլին՝ 22.667.177 դրամ, հունիսին՝ 27.075.153 դրամ, օգոստոսին՝ 1.028.091 դրամ, սեպտեմբերին՝ 91.467.440 դրամ, նոյեմբերին՝ 11.573.588 դրամ, դեկտեմբերին՝ 139.705.440 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 9.034.547 դրամ, փետրվարին՝ 7.262.925 դրամ, մարտին՝ 8.112.917 դրամ:

3.3. Ստուգման ակտի 4-րդ կետի՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» վերտառությամբ 3-րդ ենթակետի համաձայն՝ «Մայր կազմակերպության կողմից մասնաճյուղի համար իրականացվել են աշխատանքներ (ինժեներական մասնագիտացված ծառայություններ, ծրագրային ապահովման թարմացում, կատարելագործում և այլն), որոնց մասով մասնաճյուղը մատակարարի անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածի համաձայն՝ մասնաճյուղ է համարվում իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս տեղակայված նրա առանձնացված ստորաբաժանումը, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը՝ ներառյալ ներկայացուցչության գործառույթները: Ընդ որում՝ մասնաճյուղերն իրավաբանական անձինք չեն ու գործում են իրավաբանական անձի հաստատված կանոնադրությունների հիման վրա:

Նշվածից հետևում է, որ ՀՀ-ում հաշվառված իր իսկ մասնաճյուղի համար աշխատանքների իրականացումը չի համարվում ծառայությունների մատուցում, քանի որ այն իրականացվում է մեկ անձի շրջանակում, ուստի մասնաճյուղի կողմից մատակարարի անունից հարկային հաշիվների դուրս գրումը հիմք չի հանդիսանում այդ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով պարտավորություն կրելու կամ այդ գումարների չափով հաշվանցում իրականացնելու առումով: Խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները: Արդյունքում ԱԱՀ-ի հաշվարկների 13Բ տողում ԱԱՀ-ի գումարներն ավել է արտացոլվել 2013թ.-ի մարտին՝ 468.839 դրամ, հոկտեմբերին՝ 351.122 դրամ, 2014թ.-ի հունվարին՝ 324.386 դրամ, փետրվարին՝ 157.752 դրամ, մայիսին՝ 1.591.344 դրամ, հունիսին՝ 151.596 դրամ, 2015թ.-ի մարտին՝ 1.196.282 դրամ, ապրիլին՝ 1.247.747 դրամ,

հոկտեմբերին՝ 1.781.524 դրամ, նոյեմբերին՝ 3.236.627 դրամ, դեկտեմբերին՝ 106.140 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 495.729 դրամ: Իսկ հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներն ավել է ցույց տրվել 2013թ.-ի ապրիլին՝ 798.644 դրամ, մայիսին՝ 468.839 դրամ, դեկտեմբերին՝ 351.122 դրամ, 2014թ.-ի հունիսին՝ 361.547 դրամ, հուլիսին՝ 1.711.935 դրամ, սեպտեմբերին՝ 151.596 դրամ, 2015թ.-ի մայիսին՝ 1.196.282 դրամ, սեպտեմբերին՝ 1.247.747 դրամ, 2016թ.-ի փետրվարին՝ 3.236.627 դրամ (հավելված 3):

Վերոշարադրյալի արդյունքում ընկերության կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում.

- պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս է ցույց տրվել 2012թ.-ի դեկտեմբերին 35.860.014 դրամ, 2013թ.-ի հունվարին՝ 7.681.527 դրամ, փետրվարին՝ 7.133.630 դրամ, մայիսին՝ 3.564.603 դրամ, հունիսին՝ 101.758.554 դրամ, սեպտեմբերին՝ 53.584.565 դրամ, դեկտեմբերին՝ 27.145.991 դրամ, 2014թ.-ի ապրիլին՝ 11.483.194 դրամ, հուլիսին՝ 78.146.350 դրամ (105320304 - 27173954), օգոստոսին՝ 670.517 դրամ, սեպտեմբերին՝ 945.647 դրամ, հոկտեմբերին՝ 54.410.046 դրամ, նոյեմբերին՝ 18.679.485 դրամ, դեկտեմբերին՝ 354.985.906 դրամ, 2015թ.-ի մարտին՝ 2.606.599 դրամ, ապրիլին՝ 21.419.430 դրամ, հունիսին՝ 27.075.153 դրամ, օգոստոսին՝ 1.028.091 դրամ, սեպտեմբերին՝ 92.715.187 դրամ, նոյեմբերին՝ 8.336.961 դրամ, դեկտեմբերին՝ 139.599.300 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 8.538.818 դրամ, փետրվարին՝ 10.499.552 դրամ, մարտին՝ 8.112.917 դրամ:

- պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարն ավել է ցույց տրվել 2013թ.-ի մարտին՝ 7.371.702 դրամ, ապրիլին՝ 5.749.738 դրամ, օգոստոսին՝ 60.001.766 դրամ, նոյեմբերին՝ 68.555.517 դրամ, 2014թ.-ի հունվարին՝ 83.844 դրամ, փետրվարին՝ 107.508 դրամ, մարտին՝ 12.531.894 դրամ, հունիսին՝ 209.951 դրամ, հուլիսին՝ 27.173.954 դրամ, 2015թ.-ի հունվարին՝ 13.806.205 դրամ, մայիսին՝ 1.196.282 դրամ:

- պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներն ավել է ցույց տրվել 2013թ.-ի հոկտեմբերին՝ 351.122 դրամ, 2015թ.-ի հոկտեմբերին՝ 1.781.524 դրամ և պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները պակաս է ցույց տրվել 2014թ.-ի մայիսին՝ 1.591.344 դրամ, որոնք ենթակա են ետ վերադարձման (պակասեցման)»:

3.4. Ստուգման ակտի 5-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» վերտառությամբ կետով արձանագրվել է հետևյալը. «Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար ենթակա է գանձման պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը՝ 2012թ.-ի դեկտեմբերին՝

35.860.014 դրամ, 2013թ.-ի հունվարին՝ 7.681.527 դրամ, փետրվարին՝ 7.133.630 դրամ, մայիսին՝ 3.564.603 դրամ, հունիսին՝ 101.758.554 դրամ, սեպտեմբերին՝ 53.584.565 դրամ, դեկտեմբերին՝ 27.145.991 դրամ, 2014թ.-ի ապրիլին՝ 11.483.194 դրամ, հուլիսին՝ 78.146.350 դրամ, օգոստոսին՝ 670.517 դրամ, սեպտեմբերին՝ 945.647 դրամ, հոկտեմբերին՝ 54.410.046 դրամ, նոյեմբերին՝ 18.679.485 դրամ, դեկտեմբերին՝ 354.985.906 դրամ, 2015թ.-ի մարտին՝ 2.606.599 դրամ, ապրիլին՝ 21.419.430 դրամ, հունիսին՝ 27.075.153 դրամ, օգոստոսին՝ 1.028.091 դրամ, սեպտեմբերին՝ 92.715.187 դրամ, նոյեմբերին՝ 8.336.961 դրամ, դեկտեմբերին՝ 139.599.300 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 8.538.818 դրամ, փետրվարին՝ 10.499.552 դրամ, մարտին՝ 8.112.917 դրամ և ավել հաշվարկված՝ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարները՝ 2013թ.-ի մարտին՝ 7.371.702 դրամ, ապրիլին՝ 5.749.738 դրամ, օգոստոսին՝ 60.001.766 դրամ, նոյեմբերին՝ 68.555.517 դրամ, 2014թ.-ի հունվարին՝ 83.844 դրամ, փետրվարին՝ 107.508 դրամ, մարտին՝ 12.531.894 դրամ, հունիսին՝ 209.951 դրամ, հուլիսին՝ 27.173.954 դրամ, 2015թ.-ի հունվարին՝ 13.806.205 դրամ, մայիսին՝ 1.196.282 դրամ, ինչպես նաև տուգանք՝ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի 50 տոկոսի չափով, գումարներով 2012թ.-ի դեկտեմբերին՝ 17.930.007 դրամ, 2013թ.-ի հունվարին՝ 3.840.763 դրամ, փետրվարին՝ 3.566.815 դրամ, մայիսին՝ 1.782.301 դրամ, հունիսին՝ 50.879.277 դրամ, սեպտեմբերին՝ 26.792.283 դրամ, դեկտեմբերին՝ 13.572.995 դրամ, 2014թ.-ի ապրիլին՝ 5.741.597 դրամ, հուլիսին՝ 39.073.175 դրամ, օգոստոսին՝ 335.259 դրամ, սեպտեմբերին՝ 472.823 դրամ, հոկտեմբերին՝ 27.205.023 դրամ, նոյեմբերին՝ 9.339.743 դրամ, դեկտեմբերին՝ 177.492.953 դրամ, 2015թ.-ի մարտին՝ 1.303.300 դրամ, ապրիլին՝ 10.709.715 դրամ, հունիսին՝ 13.537.576 դրամ, օգոստոսին՝ 514.045 դրամ, սեպտեմբերին՝ 46.357.594 դրամ, նոյեմբերին՝ 4.168.480 դրամ, դեկտեմբերին՝ 69.799.650 դրամ, 2016թ.-ի հունվարին՝ 4.269.409 դրամ, փետրվարին՝ 5.249.776 դրամ, մարտին՝ 4.056.458 դրամ:

ԱԱՀ-ի հաշվարկները սխալ կազմելու համար «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն ենթակա է գանձման տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10 տոկոսի չափով, ընդամենը 107.598.201 դրամ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելու դեպքում յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0,15 տոկոսի չափով, գումարով՝ 546.394.770 դրամ (տույժերը հաշվարկելիս հաշվի է առնվել գերավճարները):

Ընդամենը ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է բյուջե գանձման 2.464.919.386 դրամ, իսկ պակասեցման՝ 3.723.990 դրամ:

3.5. Ստուգման ակտը Մասնաճյուղը 24.02.2017թ. գանգատարկել է Գանգատարկման

հանձնաժողով: Գանգատարկման հանձնաժողովի 11.04.2017թ. թիվ 21/1 որոշման համաձայն. «..... Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը. **ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի** համաձայն՝ քաղաքացիական օրենսդրությամբ և այլ իրավական ակտերով սահմանված կանոնները կիրառվում են օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնակցությամբ հարաբերությունների նկատմամբ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով, **իսկ 3-րդ մասի** համաձայն՝ քաղաքացիական օրենսդրությունը և այլ իրավական ակտերը կարգավորում են ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող անձանց միջև կամ նրանց մասնակցությամբ հարաբերությունները: **Նույն օրենսգրքի 61-րդ հոդվածի** համաձայն՝ մասնաճյուղ է համարվում իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս տեղակայված նրա առանձնացված ստորաբաժանումը, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը՝ ներառյալ ներկայացուցչության գործառույթները: Մասնաճյուղերն իրավաբանական անձինք չեն ու գործում են իրավաբանական անձի հաստատված կանոնադրությունների հիման վրա:

«Իրավաբանական անձանց պետական գրանցման, իրավաբանական անձանց առանձնացված ստորաբաժանումների, հիմնարկների և անհատ ձեռնարկատերերի պետական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ պետական միասնական գրանցամատյանը էլեկտրոնային փաստաթուղթ է, որը պարունակում է նույն օրենքով նախատեսված տեղեկությունները, մասնավորապես՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված իրավաբանական անձանց, ՀՀ և օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հաշվառված բոլոր առանձնացված ստորաբաժանումների և հիմնարկների վերաբերյալ: **Նույն օրենքի 54-րդ հոդվածի** համաձայն՝ եթե իրավաբանական անձի առանձնացված ստորաբաժանումների կամ հիմնարկների հիմնադիրը օտարերկրյա իրավաբանական անձ է, ապա առանձնացված ստորաբաժանումների կամ հիմնարկների պետական հաշվառման համար, նույն հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված փաստաթղթերից բացի, ներկայացվում է նաև քաղվածք՝ տվյալ երկրի առևտրային գրանցամատյանից կամ օտարերկրյա իրավաբանական անձի իրավական կարգավիճակը հաստատող այլ համազոր փաստաթուղթ, և նրա հիմնադիր փաստաթղթերը (կամ համապատասխան քաղվածքները)՝ վավերացված և հայերեն թարգմանված:

Նշված օրենքի 60-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառման ժամանակ տեղեկատվական համակարգը հաշվառվող առանձնացված ստորաբաժանմանը կամ հիմնարկին շնորհում է նաև հարկային մարմնի տրամադրած հարկ վճարողի հաշվառման համարը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարում են ԱԱՀ վճարող համարվող և (կամ) ԱԱՀ-ի

վճարման պարտավորություն կրող անձինք: **Նույն օրենքի 3-րդ հոդվածի** համաձայն՝ նույն հոդվածով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը (անկախ ոչ առևտրային կազմակերպություն հանդիսանալու հանգամանքից), նույնպես կամ անհատ ձեռնարկատեր:

Նշված օրենքի 6-րդ հոդվածում սահմանված են գործարքները (գործառնությունները), մասնավորապես՝ **1-ին կետով** սահմանված է ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով, **2-րդ կետով** սահմանված է ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը):

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի **8-րդ հոդվածի 1-ին կետի** համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում: **Նույն հոդվածի 4-րդ կետի** համաձայն. «Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընդհանրական ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է նույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է»:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ բացառությամբ նույն օրենքի 14-րդ հոդվածով սահմանված դեպքերի, ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն մատուցող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից մատուցվելու դեպքում նրա բնակության վայրը:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք կազմակերպություններին և անհատ ձեռնարկատերերին ապրանք մատակարարելիս կամ ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել նույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67% հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվում ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց կողմից, այն ապրանքների և ծառայությունների համար, որոնք օրենքով ազատված են ԱԱՀ-ից, նույն օրենքի համաձայն հարկման օբյեկտ չհանդիսացող կամ գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) համար, այն գործարքների մասով, որոնց վրա չի տարածվում նույն օրենքի գործողությունը (ներառյալ՝ շրջանառության հարկով, արտոնագրային վճարով կամ հաստատագրված վճարով հարկվող կամ ընդանեկան ձեռնարկատիրության գործունեությանը վերաբերող գործարքները), ինչպես նաև այն գործարքների մասով, որոնք, Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերի համաձայն, ազատվում են ԱԱՀ-ից:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 19-րդ հոդվածի պահանջները խախտելու և հարկային հաշիվ դուրս գրելու դեպքում անձինք պարտավոր են հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը սահմանված ընդհանուր կարգով վճարել բյուջե:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պարավիրատուներին:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված «Էրիկսսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (Մայր ընկերությունը) Հայաստանի Հանրապետությունում ունի օրենքով սահմանված կարգով հաշվառված «Էրիկսսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղ.

- Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված «Էրիկսսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (Մայր ընկերությունը) Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված ընկերություններին («ԱՐՄԵՆԻԱ ՏԵԼԵՖՈՆ ՔՈՄՓԱՆԻ» ՓԲԸ, «Ղ-ՏԵԼԵԿՈՄ» ՓԲԸ, «ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԵՌՈՒՍՏԱՏԵՍԱՅԻՆ ԵՎ ՌԱԴԻՈԸՆԴՈՒՆԻԶ ՅԱՆՑ» ՓԲԸ, «ՅՈՒՔՈՄ» ՍՊԸ, «ԱՅՅՈՒՆԵԹՎՈՐՔՍ» ՍՊԸ) Հայաստանի Հանրապետության փարածքում մատուցել է ծառայություններ պայմանագրային հիմունքներով (մասնավորապես՝ «Յուքոմ» ՍՊԸ հետ կնքված շրջանակային աջակցության պայմանագրի և համանման այլ պայմանագրերի շրջանակներում, որոնց հարկվող շրջանառությունները և հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները չեն արտացոլվել Մասնաճյուղի կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում.

«Էրիկսսոն ԱԲ» կազմակերպության կողմից իր մասնաճյուղի համար իրականացվել են աշխատանքներ (ինժեներական մասնագիտացված ծառայություններ, ծրագրային ապահովման թարմացում, կատարելագործում և այլն), որոնց մասով Մասնաճյուղը մտակարարի անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգաղը ենթակա է մերժման հետևյալ հիմնավորումներով.

Հիմնավոր չեն գանգաղով բերված այն փաստարկները, որ Մասնաճյուղին ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների առաջադրումը չի բխում ՀՀ իրավական ակտերից, և որ այդ պարտավորությունները Մասնաճյուղի կողմից ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկներում չարտացոլելու եզրակացությունը հակասական է, քանի որ ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց հետ կնքված պայմանագրերի համաձայն, ծառայությունները մատուցվել են Մայր ընկերության կողմից, սակայն ԱԱՀ-ի պարտավորությունն առաջադրվել է պայմանագրերի կողմ չհանդիսացող Մասնաճյուղին:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ և 3-րդ հոդվածներով հստակ սահմանված է, որ Հայաստանի Հանրապետությունում ավելացված արժեքի հարկ վճարող են համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը, մասնավորապես՝ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար: Մասնաճյուղն իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս

տեղակայված, իրավաբանական անձի հաստատված կանոնադրությունների հիման վրա գործող նրա առանձնացված ստորաբաժանումն է, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը, իսկ ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրությամբ և այլ իրավական ակտերով սահմանված կանոնները կիրառվում են օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնակցությամբ հարաբերությունների նկատմամբ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով: Ընդ որում, օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառման ժամանակ հարկ վճարողի հաշվառման համարը շնորհվում է հաշվառվող առանձնացված ստորաբաժանմանը:

Միաժամանակ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետին համապատասխան՝ պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող անձանց կողմից օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորությունն օրենքով սահմանված է միայն այն դեպքերի համար, երբ Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքն իրականացնում է պայմանագրի կողմ հանդիսացող՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից:

Քննարկվող դեպքում օտարերկրյա կազմակերպությունը (Մայր ընկերությունը) Հայաստանի Հանրապետությունում ունի օրենքով սահմանված կարգով հաշվառված մասնաճյուղ, այսինքն՝ հանդիսանում է Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ, որի պարագայում վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ օտարերկրյա կազմակերպությունը (Մայր ընկերությունը) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորությունը կրում է մասնաճյուղի միջոցով: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով այդ պարտավորությունները պետք է արտացոլվեին Մասնաճյուղի կողմից հարկային մարմին ներկայացվող ԱԱՀ հաշվարկներում:

Հիմնավոր չէ նաև գանգաղով բերված այն փաստարկը, որ Ակտում չի նշվում ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջը՝ Մասնաճյուղի կողմից ծառայությունների պարտադիր մատուցման և (կամ) Մասնաճյուղի Մայր ընկերության ՀՀ տարածքում հարկվող գործառնությունների մասով ԱԱՀ պարտավորությունները կրելու և (կամ) կատարելու վերաբերյալ: Ակտում հստակ նշվել են այն իրավական կարգավորումները, որոնց համապատասխան Մայր ընկերությունը՝ Հայաստանի Հանրապետությունում օրենքով սահմանված կարգով հաշվառված մասնաճյուղ ունենալու հանգամանքով պայմանավորված, ՀՀ տարածքում իրականացված հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ

հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորությունը կրում է Մասնաճյուղի միջոցով: Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ Ակտով չի վիճարկվել, որ կնքված պայմանագրերին համապատասխան՝ Մայր ընկերությունը ծառայություններ է մատուցել ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց:

Ինչ վերաբերում է Գանգափով բերված այն փաստարկին, որ «Օտարերկրյա ներդրումների մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան ներդրումը կարող է կատարվել մասնաճյուղ ստեղծելու միջոցով, սակայն նշված օրենքը չի պարունակում որևէ դրույթ, համաձայն որի՝ Հայաստանում գրանցված մասնաճյուղ ունեցող որևէ կազմակերպություն պետք է ծառայություններ մատուցի և (կամ) գործունեություն իրականացնի միայն և բացառապես իր մասնաճյուղի միջոցով, Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ Ակտով չի սահմանափակվել Մայր ընկերության կողմից ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց ծառայություններ մատուցելու հնարավորությունը: Ընդ որում, հարկ է նշել, որ «Օտարերկրյա ներդրումների մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածի համաձայն՝ օտարերկրյա ներդրումներով ձեռնարկությունները հարկեր են վճարում և հարկային արտոնություններ ստանում ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

Ինչ վերաբերում է Գանգափով բերված այն փաստարկներին, որ ՀՀ ռեզիդենտ ընկերություններին փարեկան ֆիքսված գումարով մատուցված վերանորոգման և փոխարինման ծառայությունները կազմում են Մայր ընկերության կողմից վաճառվող սարքավորման ձեռքբերման մաս և որ Մայր ընկերության կողմից սարքավորման վերանորոգման (փոխարինման) ծառայությունների մատուցումն իրականացվում է ՀՀ փարածքից (ծառայությունների մատուցման վայր) դուրս, որի պարագայում ՀՀ փարածքում Մայր ընկերության կողմից չեն իրականացվել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ, Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ ստուգման ընթացքում Մասնաճյուղի կողմից չեն ներկայացվել նշված հանգամանքները հիմնավորող փաստաթղթեր: Ընդ որում, այդ փաստաթղթերը չեն ներկայացվել նաև գանգափին կից: Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ Հանձնաժողովը հնարավորություն է տվել Մասնաճյուղին ներկայացնելու վերոգրյալ հանգամանքները հիմնավորող փաստաթղթերը: Մասնավորապես, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 27.03.2017թ. թիվ 12 որոշմամբ գանգափի քննարկման և դրա վերաբերյալ որոշում ընդունելու ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետը երկարաձգվել է 15 օրով, սակայն մինչև նախատեսված ժամկետի ավարտը որևէ փաստաթուղթ Հանձնաժողով չի ներկայացվել:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն՝ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է անձը՝ նրա համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում, վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական

հանգամանքների առկայության դեպքում: Ընդ որում, եթե վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ տվյալներին (տեղեկություններին) վարչական մարմինը կարող է իրազեկ դառնալ բացառապես տվյալ անձի միջոցով, ապա անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում ապացուցման պարտականությունը դրվում է այդ անձի վրա:

Ինչ վերաբերում է Մայր ընկերության կողմից իր Մասնաճյուղի համար իրականացված աշխատանքներին, որոնց մասով Մասնաճյուղը մատակարարի անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ, Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ Մասնաճյուղը չի հանդիսանում իրավունքի առանձին սուբյեկտ (մասնաճյուղի և իրավաբանական անձ հանդիսացող Մայր ընկերության շրջանակներում), «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան՝ մեկ անձի շրջանակներում իրականացվող հիշյալ աշխատանքների կատարումը չի համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, հետևաբար Մասնաճյուղի մոտ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ն հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն չի առաջանում:

Հանձնաժողովը հարկ է համարում նկատի ունենալ, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի հիմքով նույն օրենքի 19-րդ հոդվածի պահանջները խախտելու և հարկային հաշիվ դուրս գրելու դեպքում անձանց կողմից հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը սահմանված ընդհանուր կարգով բյուջե վճարելու պարտավորություն առաջանում է այն դեպքերում, երբ հարկային հաշիվը դուրս է գրվել ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց կողմից, այն ապրանքների և ծառայությունների համար, որոնք օրենքով ազատված են ԱԱՀ-ից, նույն օրենքի համաձայն՝ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող կամ գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) համար, այն գործարքների մասով, որոնց վրա չի տարածվում նույն օրենքի գործողությունը, այն գործարքների մասով, որոնք, ՀՀ միջազգային պայմանագրերի համաձայն, ազատվում են ԱԱՀ-ից:

Քննարկվող դեպքում Մայր ընկերության կողմից իր Մասնաճյուղի համար աշխատանքների իրականացումը չի համարվում ծառայությունների մատուցում, ուստի օրենքով հարկային գործակալի համար նախատեսված՝ մատակարարի անունից հարկային հաշվի դուրս գրումը հիմք չի հանդիսանում Մասնաճյուղի կողմից նշված հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ գումարի չափով պարտավորություն կրելու կամ այդ գումարի չափով հաշվանցում իրականացնելու առումով (քննարկվող դեպքը չի համապատասխանում օրենքի 19-րդ հոդվածով թվարկված դեպքերին):

Միաժամանակ, հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն, որ քննարկվող դեպքում ապացուցված չէ Մայր ընկերության կողմից Մասնաճյուղին ծառայություններ մատուցելու փաստական հանգամանքը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում բացակայում են նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասի «զ» կետով, ինչպես նաև ՀՀ հարկային տեսչության 04.03.1999թ. «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգը հաստատելու մասին» N 01/13 հրամանով հաստատված հրահանգի 2.4.1.3-րդ կետով ոչ ռեզիդենտի՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացած այլ եկամուտների համար սահմանված առանձնահատկությունները, համաձայն որոնց՝ ոչ ռեզիդենտի գլխավոր գրասենյակի կողմից իր ստորաբաժանման օգտին տրամադրված խորհրդատվությունների և այլ ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտները ևս դասվում են հայաստանյան աղբյուրների թվին (դասակարգվում են որպես այլ եկամուտ) և ենթակա են հարկման ՀՀ-ում՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ հարկային գործակալի՝ տվյալ դեպքում Մասնաճյուղի կողմից: Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում ստուգվող ժամանակահատվածում Մասնաճյուղի կողմից որպես հարկային գործակալ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով կատարված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման»:

Վերոգրյալի հիման վրա Գանգատարկման հանձնաժողովը որոշել է՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ակտի աղյուսակի «հարկի պակասեցվող գումարը» սյունակում ավելացնել ընդամենը 8.745.484 դրամ՝ ըստ հետևյալ առաջացման ամսաթվերի. 20.05.2013թ.-ին՝ 2.833.155 դրամ, 20.06.2013թ.-ին՝ 465.172 դրամ, 20.01.2014թ.-ին՝ 349.594 դրամ, 20.07.2014թ.-ին՝ 314.924 դրամ, 20.08.2014թ.-ին՝ 1.822.276 դրամ, 20.10.2014թ.-ին՝ 150.648 դրամ, 20.04.2015թ.-ին՝ 369.366 դրամ, 20.06.2015թ.-ին՝ 1.188.311 դրամ, 20.10.2015թ.-ին՝ 1.252.038 դրամ, իսկ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ակտի 4-րդ և 5-րդ կետերը թողնել անփոփոխ, գանգատը՝ մերժել»:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքը ենթակա է բավարարման** հետևյալ հիմնավորմամբ.

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ Բողոք բերած անձի կողմից վիճարկվում է ոչ թե իրեն առաջադրված հարկային պարտավորության չափը, այլ առաջադրման հիմքերի կիրառման իրավաչափությունը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն բողոքի քննության համար էական է հետևյալ հարցադրումներին անդրադառնալը՝

- ո՞ր դեպքում օտարերկրյա իրավաբանական անձը կարող է դիտարկվել որպես Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված կամ հաշվառված իրավաբանական անձ.

- Մասնաճյուղի և հիմնադրի միջև հարաբերություններում համապատասխան ծառայությունների մատուցումը կարող է արդյոք գնահատվել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, թե՛ ոչ.

Նշված հարցադրումների առնչությամբ Հանձնաժողովը որպես ելակետային է դիտարկում հետևյալ փաստական հանգամանքների պարզումը, համաձայն որոնց՝

- Շվեդիայի թագավորությունում գրանցված «Էրիկսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (այսուհետ՝ մայր) ՀՀ-ում գրանցված ընկերություններին («ԱՐՄԵՆԻԱ ՏԵԼԵՖՈՆ ԿՈՄՊԱՆԻ» ՓԲԸ, «ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԵՌՈՒՍՏԱՏԵՍԱՅԻՆ ԵՎ ՌԱԴԻՈՀԱՂՈՐԴԻՉ ՑԱՆՑ» ՓԲԸ, «ՂՏԵԼԿՈՄ» ՓԲԸ, «ՅՈՒՔՈՄ» ՍՊԸ, «ԱՅՅՈՒՆԵԹՎՈՐՔՍ» ՍՊԸ) ՀՀ տարածքում մատուցել է ծառայություններ: Նշվածի առնչությամբ Գանգատարկման հանձնաժողովը նշել է, որ. «Ակտով չի վիճարկվել, որ կնքված պայմանագրերին համապատասխան՝ Մայր ընկերությունը ծառայություններ է մատուցել ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց: ... Ակտով չի սահմանափակվել Մայր ընկերության կողմից ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց ծառայություններ մատուցելու հնարավորությունը»: Հետևաբար, նշված փաստը չի հանդիսանում վիճելի և Հանձնաժողովն այն համարվում է հաստատված փաստական հանգամանք:

- Վերոհիշյալ փաստական հանգամանքից անմիջականորեն հետևում է, որ Մասնաճյուղը չի հանդիսացել համապատասխան գործարքների մասնակից (կողմ), որպիսի հանգամանքը ևս Հանձնաժողովը համարում է հաստատված փաստական հանգամանք:

- Մայր կազմակերպության կողմից մասնաճյուղի համար իրականացվել են աշխատանքներ (ինժեներական մասնագիտացված ծառայություններ, ծրագրային ապահովման թարմացում, կատարելագործում և այլն), որոնց մասով մասնաճյուղը մատակարարի անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի փաստարկն առ այն, որ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածում օգտագործված «Ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ» հասկացությունը հայտնի չէ ՀՀ իրավական համակարգում, օտարերկրյա անձի գրանցման կամ հաշվառման որևէ կառուցակարգ նախատեսված չէ ՀՀ-ում, անհիմն է, քանի որ ՀՀ օրենսդրությունը սահմանում է օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառման հնարավորություն՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 52-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն, իրավաբանական անձի իրավունակությունը ծագում է նրա ստեղծման (56 հոդվածի 3-րդ կետ)

և դադարում է լուծարման ավարտի (69 հոդվածի 7-րդ կետ) պահից: Նույն օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն, իրավաբանական անձն ստեղծված է համարվում նրա պետական գրանցման պահից:

ՀՀ քաղ.օր.-ի 1272-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, օտարերկրյա իրավաբանական անձի անձնական օրենքն այն պետության իրավունքն է, որտեղ հիմնադրվել է այդ իրավաբանական անձը:

Նշված կարգավորումներից հետևում է, որ ՀՀ և օտարերկրյա իրավաբանական անձի տարբերակման չափանիշը դրանց հիմնադրման վայրի որոշումն է և **ՀՀ քաղ.օր.-ի 56-րդ հոդվածի 3-րդ մասի** ուժով, այն իրավաբանական անձը, որը գրանցվել է, այսինքն՝ հիմնադրվել է Հայաստանի Հանրապետությունում, հանդիսանում է ՀՀ, իսկ համապատասխանաբար այլ պետության տարածքում հիմնադրված իրավաբանական անձը՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձ:

«Իրավաբանական անձանց պետական գրանցման, իրավաբանական անձանց առանձնացված ստորաբաժանումների, հիմնարկների և անհատ ձեռնարկատերերի պետական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը սահմանում է հետևյալ հնարավոր գործողությունների իրականացումը՝ իրավաբանական անձանց պետական գրանցում (խոսքը վերաբերում է ՀՀ-ում հիմնադրված իրավաբանական անձի մասին), իրավաբանական անձանց առանձնացված ստորաբաժանումների, հիմնարկների և անհատ ձեռնարկատերերի հաշվառում, որի շրջանակներում կանոնակարգում է նաև օտարերկրյա իրավաբանական անձանց և նրանց առանձնացված ստորաբաժանումների հաշվառման գործընթացը: Մասնավորապես, **նշված օրենքի 60-րդ հոդվածի 3-րդ մասի** համաձայն, **օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառման** ժամանակ տեղեկատվական համակարգը հաշվառվող առանձնացված ստորաբաժանմանը կամ հիմնարկին շնորհում է նաև հարկային մարմնի տրամադրած հարկ վճարողի հաշվառման համարը

Նույն հոդվածի 4-րդ մասը սահմանում է օտարերկրյա իրավաբանական անձի առանձնացված ստորաբաժանումը կամ հիմնարկը պետական հաշվառումից հանելու համար անհրաժեշտ փաստաթղթերի ցանկը, իսկ **նշված հոդվածի 5-րդ մասի** համաձայն, օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառումից հանումը կատարվում է սույն օրենքի 51-րդ հոդվածով նախատեսված կարգով սույն գլխով նախատեսված փաստաթղթերի հիման վրա (այն նույնացվում է իրավաբանական անձի լուծարման հետ):

Նշված կարգավորումներից հետևում է, որ՝ նախ, օրենքը սահմանում է **«օտարերկրյա իրավաբանական անձի հաշվառում և հաշվառումից հանելու»** գործընթացը և երկրորդ, նշված գործընթացն անմիջականորեն կապում է առանձնացված ստորաբաժանման

հաշվառման հետ, այսինքն՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձը հաշվառվում է առանձնացված ստորաբաժանման հաշվառման միջոցով:

Վերոգրյալի արդյունքում, Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածում օգտագործված «Ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձ» հասկացությունը ենթակա է բացահայտման նշված կարգավորումների լույսի ներքո և ՀՀ-ում առանձնացված ստորաբաժանման հիմնադրման և հաշվառման պարագայում օտարերկրյա իրավաբանական անձը պետք է համարվի ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող հաշվառված օտարերկրյա իրավաբանական անձ:

Սույն գործով հաստատված է այն փաստական հանգամանքը, որ Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված «Էրիկսոն ԱԲ» կազմակերպությունը Հայաստանի Հանրապետությունում հիմնադրել է «Էրիկսոն ԱԲ» հայաստանյան մասնաճյուղը, որի **կանոնադրության (այսուհետ՝ նաև Կանոնադրություն) 1.1. կետի** համաձայն, Մասնաճյուղը հիմնադրվել է «Շվեդիայի ընկերությունների մասին» օրենքի, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի, ՀՀ գործող օրենսդրական և նորմատիվ ակտերի, ինչպես նաև «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության տնօրենների խորհրդի որոշման հիման վրա:

Կանոնադրության 1.4. կետի համաձայն, Մասնաճյուղը գործում է ՀՀ ամբողջ տարածքում, իսկ **1.5. կետի** համաձայն, Մասնաճյուղը չունի իրավաբանական անձի կարգավիճակ, օժտված է ՀՀ գործող օրենսդրությամբ, Հիմնադրի կանոնադրությամբ և սույն կանոնադրությամբ տրված բոլոր իրավասություններով:

Կանոնադրության 2.1. կետի համաձայն, Մասնաճյուղը համարվում է Հիմնադրի առանձնացված ստորաբաժանումը և ներկայացնում է Հիմնադրին ՀՀ տարածքում: Մասնաճյուղը գլխավորապես պատասխանատու է և ներկայացնում է Հիմնադրին ՀՀ-ում հեռահաղորդակցության ոլորտում Հիմնադրի հաճախորդներին ծառայություններ մատուցելու և սպասարկելու համար, ինչպես նաև զբաղվում է ոլորտին առնչվող այլ գործունեությամբ:

Նշվածից հետևում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի դիրքորոշումն առ այն, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետին համապատասխան՝ պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող անձանց կողմից օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորությունն օրենքով սահմանված է միայն այն դեպքերի համար, երբ Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքն իրականացնում է պայմանագրի կողմ հանդիսացող՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա

անձի կողմից, իրավաչափ է և բխում է օրենսդրության վերոհիշյալ կարգավորումներից:

Միևնույն ժամանակ հարկ է անդրադառնալ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի «Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում» ձևակերպմանը, որը՝ հաշվի առնելով այն իրողությունը, որ ՀՀ որևէ իրավական ակտով սահմանափակված չէ օտարերկրյա անձի՝ անկախ ՀՀ-ում հաշվառված մասնաճյուղ ունենալու հանգամանքից, ինքնուրույն գործարք իրականացնելու իրավունքը և դրանցի բխող գործարքի կողմին բնորոշ իրավունքներ և պարտականություններ կրելու հստակ պայմանը, որպես բացառություն նախատեսում է այն դեպքերը, երբ իրավաբանական անձը հանդես է գալիս ոչ թե որպես հաշվառված իրավաբանական անձ, այսինքն՝ իր մասնաճյուղի միջոցով, այլ ինքնուրույն՝ որպես **ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող օտարերկրյա անձ:**

Հաշվի առնելով նաև այն հանգամանքը, որ հարկային օրենսդրությունը Մասնաճյուղը դիտարկում է որպես ինքնուրույն ԱԱՀ վճարող, Հանձնաժողովը հարկ է համարում անդրադառնալ հետևյալ հարցադրմանը՝ արդյո՞ք որպես ԱԱՀ վճարող Մասնաճյուղը կրել է Հիմնադրի կողմից անմիջականորեն մատուցված ծառայությունների մասով հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ դուրս գրելու պարտավորություն, թե՛ ոչ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն, **հարկը** պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է **Ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:**

Նույն օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն, Հայաստանի Հանրապետությունում ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկները, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերը, ներկայացուցչությունները), հիմնարկները, տեղական ինքնակառավարման մարմինները (այսուհետ՝ հարկ վճարողներ) պարտավոր են վճարել հարկեր, եթե հարկային օրենսդրությամբ այլ բան նախատեսված չէ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն, ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք

ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը (անկախ ոչ առևտրային կազմակերպություն հանդիսանալու հանգամանքից), նուտարը կամ անհատ ձեռնարկատերը

Վերոհիշյալ իրավական կարգավորումներից հետևում է, որ «իրավաբանական անձ» հասկացության շրջանակներում օրենքը չի առանձնացնում ռեզիդենտ կամ ոչ ռեզիդենտ լինելու հանգամանքը, որի արդյունքում այն վերաբերելի կարող է համարվել թե՛ մեկին, և թե՛ մյուսին, միաժամանակ բոլոր դեպքերում որպես ինքնուրույն հարկ վճարող սահմանվում է նաև օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը, որը համապատասխանաբար կրում է ԱԱՀ վճարողի համար օրենքով սահմանված իրավունքներն ու պարտականությունները:

Մասնավորապես, **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի** համաձայն, **ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝**

1) ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

2) ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը): Ծառայությունների մատուցում է համարվում նաև ապրանքների և անշարժ գույքի վարձակալությունը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն. **«ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք կազմակերպություններին և անհատ ձեռնարկատերերին ապրանք մատակարարելիս կամ ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել** սույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման»:

Գանգատարկման հանձնաժողովի նշված դիրքորոշումը պայմանավորված է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերի կիրառմամբ, համաձայն որի՝ մասնաճյուղ է համարվում իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս տեղակայված նրա առանձնացված ստորաբաժանումը, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը՝ ներառյալ ներկայացուցչության գործառույթները: Մասնաճյուղերն

իրավաբանական անձինք չեն ու գործում են իրավաբանական անձի հաստատած կանոնադրությունների հիման վրա:

Նշվածի շրջանակներում Գանգատարկման հանձնաժողովը եզրահանգել է, որ Մասնաճյուղը չի հանդիսանում իրավունքի առանձին սուբյեկտ (մասնաճյուղի և իրավաբանական անձ հանդիսացող Մայր ընկերության շրջանակներում), «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան՝ մեկ անձի շրջանակներում իրականացվող հիշյալ աշխատանքների կատարումը չի համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, հետևաբար Մասնաճյուղի մոտ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ն հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն չի առաջանում:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի հիմքով նույն օրենքի 19-րդ հոդվածի պահանջները խախտելու և հարկային հաշիվ դուրս գրելու դեպքում անձանց կողմից հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը սահմանված ընդհանուր կարգով բյուջե վճարելու պարտավորությունն առաջանում է այն դեպքերում, երբ հարկային հաշիվը դուրս է գրվել ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց կողմից, այն ապրանքների և ծառայությունների համար, որոնք օրենքով ազատված են ԱԱՀ-ից, նույն օրենքի համաձայն՝ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող կամ զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) համար, այն գործարքների մասով, որոնց վրա չի տարածվում նույն օրենքի գործողությունը, այն գործարքների մասով, որոնք, ՀՀ միջազգային պայմանագրերի համաձայն, ազատվում են ԱԱՀ-ից:

Քանի որ քննարկվող դեպքում Մայր ընկերության կողմից իր Մասնաճյուղի համար աշխատանքների իրականացումը չի համարվում ծառայությունների մատուցում, ուստի օրենքով հարկային գործակալի համար նախատեսված՝ մատակարարի անունից հարկային հաշվի դուրս գրումը հիմք չի հանդիսանում Մասնաճյուղի կողմից նշված հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ գումարի չափով պարտավորություն կրելու կամ այդ գումարի չափով հաշվանցում իրականացնելու առումով (քննարկվող դեպքը չի համապատասխանում օրենքի 19-րդ հոդվածով թվարկված դեպքերին): Հետևաբար Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում նույն իրավաբանական անձանց միջև ծառայությունների մատուցման գործարք տեղի չի ունեցել և օրենքի 29-րդ հոդվածի կիրառման արդյունքում հաշվարկված ԱԱՀ գումարները ենթակա են վերահաշվարկման:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում Մայր ընկերությունը Հայաստանի Հանրապետությունում ունի օրենքով սահմանված կարգով հաշվառված մասնաճյուղ, այսինքն՝ հանդիսանում է Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական

գործունեություն իրականացնող գրանցված (հաշվառված) օտարերկրյա անձ, սակայն Հանձնաժողովը նկատի է առնում նաև այն հանգամանքը, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետին համապատասխան՝ պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող անձանց կողմից օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորությունն օրենքով սահմանված է միայն այն դեպքերի համար, երբ Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքն իրականացնում է պայմանագրի կողմ հանդիսացող՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից: Քննարկվող դեպքում ՀՀ կոնտրագենտ կազմակերպությունները Հայաստանի Հանրապետության տարածքում Մայր ընկերության մատուցված այն ծառայությունների մասով, որոնց մատուցմանը Մասնաճյուղը որևէ մասնակցություն չի ունեցել, որպես պայմանագրային կողմ հանդիսացել են հարկային գործակալ և Մայր ընկերության փոխարեն կրել են ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություններ: Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում Մայր ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների համար ԱԱՀ-ի պարտավորությունները կոնտրագենտ ընկերությունների կողմից կատարվելու պարագայում Մայր ընկերության պարտավորությունները բովանդակային առումով կատարված են:

Վերոգրյալի հիման վրա Հանձնաժողովը գտնում է, որ առկա է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով սահմանված հիմք՝ Գանգատարկման հանձնաժողովի 11.04.2017թ. թիվ 21/1 որոշումը՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության կողմից 27.12.2016թ. կազմված թիվ 1003469 ստուգման ակտի 4-րդ և 5-րդ կետերն անփոփոխ թողնելու մասով, անվավեր ճանաչելու համար: Մասնավորապես, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն, անվավեր է առ ոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 77-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն, վարչական ակտի փոփոխման կամ բեկանման հիմքերն ենսույն օրենքի 63-64-րդ հոդվածներով սահմանված հիմքերը:

*Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, **1-ին մասի «ա» կետի պահանջներով՝***

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի վարչական բոլորը բավարարել. անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 11.04.2017թ. թիվ 21/1 որոշումը՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության կողմից 27.12.2016թ. կազմված թիվ 1003469 ստուգման ակտի 4-րդ և 5-րդ կետերն անփոփոխ թողնելու մասով և կայացնել նոր վարչական ակտ՝ հետևյալ բովանդակությամբ. «Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության կողմից 27.12.2016թ. կազմված թիվ 1003469 ստուգման ակտի 4-րդ կետի 1-ին, 3-րդ ենթակետերը, 5-րդ կետը»:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ