

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 21/1

11 ապրիլի 2017թ.

Քննարկվեց «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ակտի դեմ:

«Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի գանգատում բերված փաստարկները.

Գանգատարկման սույն դիմումը (այսուհետ՝ Գանգատարկում) ներկայացվում է «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի (այսուհետ նաև՝ Մասնաճյուղ) կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ (այսուհետ նաև՝ ՀՏ) 2016թ. դեկտեմբերի 27 թիվ 1003469 ակտի (այսուհետ նաև՝ Ակտ) կապակցությամբ:

1. Գանգատարկման առարկան

Գանգատարկումը ներկայացվում է Ակտի 4-րդ կետի 1-ին և 3-րդ ենթակետերում և 5-րդ կետում նշված Մասնաճյուղի կատարած «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի ենթադրվող «խախտումների» կապակցությամբ: Սույն Գանգատարկման նպատակն է բողոքարկել Ակտում նշված Մասնաճյուղի ԱԱՀ-ի մասով 1,268,631,157.00 ՀՀ դրամի լրացուցիչ պարտավորության «Էրիկսոն ԱԲ» շվեդական ընկերության կողմից ՀՀ տարածքում մատուցված ծառայությունների գծով, 11,109,088.00 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի հաշվարկի 13Բ տողում ավել ցույց տված ԱԱՀ գումարի, 11,524,339.00 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի հաշվարկում ավել հաշվանցած ՍԱՀ գումարի, ինչպես նաև մինչև ստուգման ավարտ հաշվարկված 546,394,770.00 ՀՀ դրամ տույժի և 645,589,218.00 ՀՀ դրամ հաշվարկված տուգանքի (այսուհետ ԱԱՀ պարտավորություն) օրինականությունը: Մասնաճյուղի կարծիքով Ակտում նշված ԱԱՀ պարտավորությունը չի հիմնվում ՀՀ օրենքների և այլ իրավական ակտերի ձևակերպման, իմաստի և մեկնաբանման վրա, ինչպես մանրամասն նկարագրված է սույն Գանգատարկման մեջ:

2. Ակտում նշված՝ ստուգման արդյունքները ԱԱՀ պարտավորության մասով.

ՀՏ-ն նշել է Մասնաճյուղից ԱԱՀ պարտավորության գումարը գանձելու հետևյալ հիմքերը՝

2.1. Ակտի 4.1 ենթակետում և 5-րդ կետում նշված ԱԱՀ պարտավորության հիմք հանդիսացած խախտումների մասով՝

2.1.1. ՀՏ-ն նշում է, որ Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված, «Էրիկսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (այսուհետ՝ Մայր ընկերություն) ՀՀ-ում գրանցված ընկերություններին («ԱՐՄԵՆԻԱ ՏԵԼԵՖՈՆ ԿՈՄՊԱՆԻ» ՓԲԸ, «Ղ-ՏԵԼԵԿՈՄ» ՓԲԸ, «ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԵՌՈՒՍՏԱՏԵՍԱՅԻՆ ԵՎ ՌԱԴԻՈՀԱՂՈՐԴԻԶ ՑԱՆՑ» ՓԲԸ, «ՅՈՒՔՈՄ» ՍՊԸ, «ԱՅՅՈՒՆԵԹՎՈՐՔՍ» ՍՊԸ) ՀՀ տարածքում մատուցել է ծառայություններ պայմանագրային հիմունքներով (օրինակ «ՅՈՒՔՈՄ» ՍՊԸ հետ կնքված շրջանակային աջակցության պայմանագիրը և այլն): Սա ապացուցված փաստ է, և Մասնաճյուղը համաձայն է ՀՏ-ի հետ:

2.1.2. Այնուհետև Ակտում նշվում է, որ նշված պայմանագրերի համաձայն Մայր ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների հարկվող շրջանառությունը և համապատասխան ԱԱՀ գումարները պատշաճ կերպով չեն արտացոլվել Մասնա-

ճյուղի կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հայտարարագրերում: Այս եզրակացությունը հակասական է, քանի որ ըստ ստուգման արդյունքների ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց (Հաճախորդների) հետ կնքված պայմանագրերին համաձայն մատուցած ծառայությունները մատուցվել են Մայր ընկերության կողմից (այս փաստը չի կարող վիճարկվել, քանի որ այն հաստատվում է ինչպես կնքված պայմանագրերով, այնպես էլ Մայր ընկերության հետ պայմանագիր կնքած ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց ստացած ծառայություններով և կատարած վճարումներով, որոնք արտացոլված են տվյալ անձի համապատասխան հաշվապահական և ֆինանսական հաշվետվություններում, հաշիվ-ապրանքագրերում և քաղվածքներում), սակայն ԱԱՀ պարտավորությունն առաջադրվելը վերագրվել է Մասնաճյուղին, որը նշված պայմանագրերի կողմ չի հանդիսանում:

2.1.3. ՀՏ կողմից Ակտում նշված ԱԱՀ պարտավորության գումարը Մասնաճյուղից գանձելու միակ հիմքը ՀՀ օրենսդրությանը համաձայն մասնաճյուղի սահմանումն է ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 61): Ակտը հիմնվում է ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերին վերաբերող դրույթների հետևյալ մեկնաբանման վրա:

2.1.3.1. Մասնաճյուղ է համարվում իրավաբանական անձի գտնվելու վայրից դուրս տեղակայված նրա առանձնացված ստորաբաժանումը, որն իրականացնում է նրա բոլոր գործառույթները կամ դրանց մի մասը, ներառյալ ներկայացուցչության գործառույթը:

2.1.3.2. Մասնաճյուղը չունի իրավաբանական անձի կարգավիճակ:

2.1.3.3. ՀՀ-ում գրանցված մասնաճյուղ ունեցող ցանկացած օտարերկրյա կազմակերպություն կատարում է իր հարկային պարտավորությունները «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքին համաձայն ՀՀ տարածքում հարկվող գործառնությունների շրջանառության մասով իր մասնաճյուղի միջոցով, և մասնաճյուղը պատասխանատու է «Ավելացված արժեքի մասին» օրենքի և անհրաժեշտ հարկային վճարումների կատարման համար:

2.1.4. Այսպես, Ակտում հստակ նշվում է ԱԱՀ պարտավորության գումարը Մասնաճյուղից գանձելու ՀՏ կողմից վկայակոչվող միակ հիմքը՝ 4.1 ենթակետում և 5-րդ կետում նշված ԱԱՀ պարտավորությունը Մասնաճյուղի իրավական պարտավորությունն է, քանի որ Մասնաճյուղը հանդիսանում է օտարերկրյա կազմակերպության ՀՀ տարածքում գրանցված և գործող ստորաբաժանում, և որպես այդպիսին պարտավոր է կատարել Մայր ընկերության ԱԱՀ պարտավորությունները ՀՀ տարածքում հարկվող գործառնությունների շրջանառության մասով: Ակտում սակայն 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:

2.2. Ակտի 4.3 ենթակետում նշված ՍԱՀ, պարտավորության հիմք հանդիսացած խախտումների մասով.

2.2.1. ՀՏ-ն փաստում է, որ Մայր ընկերության 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:

2.2.2. ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի մասնաճյուղին վերաբերող պահանջների վերոնշյալ մեկնաբանման տրամաբանությունից ելնելով ՀՏ-ն եզրակացնում է, որ

կազմակերպության 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: Վերոնշյալի հիման վրա արձանագրվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի խախտումներ:

3. Մասնաճյուղի առարկությունները և հիմնավորումները.

Մասնաճյուղը կարծում է, որ Ակտում նշված մեկնաբանումները, որոնց հիման վրա Մասնաճյուղի մոտ առաջացել է ԱԱՀ պարտավորություն, սուբյեկտիվ և դիսկրեցիոն են, սխալ են և հիմնված չեն ՀՀ կիրառելի օրենսդրության համապատասխան դրույթներով սահմանված պահանջների, իրավական ձևակերպումների և իմաստների վրա, մասնավորապես՝

3.1. ՀՀ «Իրավական ակտերի մասին» օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասով հստակ սահմանվում է, որ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ, և մեկնաբանումն ինքնին չի կարող փոխել իրավական ակտի իմաստը:

3.2. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածով հստակ սահմանվում է, որ եթե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարընթերցումներ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում են հարկ վճարողի օգտին:

3.3. ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի 61-րդ հոդվածով սահմանվում են իրավաբանական անձի մասնաճյուղի հասկացությունը և դրա կողմից իրականացվող գործառույթները: Նշված կարգավորման որևէ դրույթ չի պարունակում մասնաճյուղի կողմից մայր ընկերության որևէ գործառույթ իրականացնելու պարտադիր պահանջ:

3.4. «Օտարերկրյա ներդրումների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանվում է, որ 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:

3.5 ՀՀ «Հարկերի մասին» օրենքի հարկի և հարկ վճարողի սահմանումներին վերաբերող բաժնում հստակ տարանջատվում են իրավաբանական անձը և օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը, ուստի հարկային օրենսդրությամբ հստակ սահմանվում է, որ օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը ՀՀ հարկային օրենսդրությանը համաձայն հարկ վճարող է և պարտավոր է վճարել նույն հարկերը, որոնք վճարում է ՀՀ տարածքում գործող ցանկացած հարկ վճարող ՀՀ տարածքում իրականացվող գործունեության, մասնավորապես՝ մատուցվող ծառայությունների, վաճառքների և աշխատանքների մասով:

3.6. ՀՀ օրենսդրությունը, ներառյալ առանց սահմանափակման հարկային օրենսդրությունը, չի պարունակում որևէ պարտադիր պահանջ, համաձայն որի Հայաստանում գրանցված մասնաճյուղ ունեցող օտարերկրյա կազմակերպությունը պետք է ՀՀ տարածքում գործունեություն իրականացնի, այդ թվում, առանց սահմանափակման

ծառայություններ մատուցի, ապրանքներ վաճառի, աշխատանքներ իրականացնի միայն և բացառապես իր մասնաճյուղի միջոցով:

3.7. Հաշվի առնելով սույն Գանգատարկման 3.6 կետում նշված պահանջի բացակայությունը և ՀՀ օրենսդրության մեկնաբանման գործող կանոնները Մասնաճյուղը կարծում է, որ չի կարող կրել իր կողմից չիրականացված գործունեությունից, ծառայություններից կամ այլ աշխատանքներից բխող որևէ հարկային պարտավորություն, իսկ ցանկացած հարկային պարտավորություն, ինչպես նաև Մասնաճյուղի կամ Մայր ընկերության ԱԱՀ պարտավորության ենթակա լինելը կամ չլինելը որոշելիս ՀՏ-ն պետք է առաջնորդվի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի համապատասխան դրույթներով:

3.8. Սույն գործում առկա տվյալները ցույց են տալիս և պատշաճ կերպով հիմնավորում, որ Մայր ընկերությունը սարքավորման մատակարարման, տվյալ սարքավորման ծրագրային սպասարկման, վերանորոգման և փոխարինման պայմանագրերը կնքել է անմիջապես ՀՀ գրանցված հաճախորդների հետ, առանց Մասնաճյուղի մասնակցության:

3.9. Այսպես, Մասնաճյուղը չի իրականացրել սույն Գանգատարկման 3.8 կետում նշված որևէ գործունեություն և ավելին չի հանդիսանում ՀՀ տարածքում գրանցված որևէ ընկերության հետ կնքված պայմանագրի կողմ: Որևէ պայմանագրով չի սահմանվում, որ տվյալ պայմանագրով նախատեսված և սույն Գանգատարկման 3.8 կետում նշված ծառայությունները պետք է մատուցվեն ՀՀ-ում գրանցված Մասնաճյուղի կողմից:

3.10. Ավելին, ծրագրային սպասարկման բոլոր պայմանագրերը կնքվել են սարքավորման ձեռքբերման հետ միաժամանակ, իսկ հետագայում առանձին տարեկան ֆիքսված գումարով, որը ներառում է սարքավորումների շահագործման համար նախատեսված ծրագրերը, փոփոխությունները և ծրագրային թարմացումները: Նշված պայմանագրերը կնքվել են անմիջապես Մայր ընկերության հետ, և սարքավորման ու ծրագրային ապահովման մատակարարումն իրականացվել է Մայր ընկերության կողմից Շվեդիայից:

3.11. Ինչ վերաբերում է ՀՀ գրանցված ընկերություններին հեռակա կարգով ծրագրային սպասարկման ծառայություններ մատուցելուն, նշված ընկերությունները ՀՀ «Ավելացված արժեքի մասին» օրենքի 8.4 և 20 հոդվածներին համաձայն դուրս են գրել հարկային հաշիվներ մատակարարի անունից և ուստի կատարել են կիրառելի օրենսդրության պահանջները հաստատելով Մասնաճյուղի տեսակետը, որ նշված ծառայությունները մատուցվել են Մայր ընկերության կողմից և որևէ կերպ չեն կարող վերագրվել Մասնաճյուղին: Ծառայությունների մատուցումը Մասնաճյուղին վերագրելը ՀՏ կողմից պայմանագրերի և փաստերի սուբյեկտիվ, խտրական և չհիմնավորված, ՀՀ գործող օրենսդրության կիրառելի դրույթների վրա չհիմնված մեկնաբանման հետևանք է:

3.12. Ակտում նշված և վկայակոչված պայմանագրերի ուսումնասիրումը ցույց է տալիս, որ ՀՀ գրանցված ընկերություններին տարեկան ֆիքսված գումարով մատուցված վերանորոգման և փոխարինման ծառայությունները կազմում են Մայր ընկերության կողմից վաճառվող սարքավորման ձեռքբերման մաս: Մայր ընկերության կողմից ՀՀ գրանցված ընկերություններին սարքավորման վերանորոգման (փոխարինման) ծառայությունների մատուցումն իրականացվում է ՀՀ տարածքից (ծառայությունների մատուցման վայր) դուրս Նիդեռլանդներում տեղակայված և Մայր ընկերության հետ փոխկապակցված Ericsson Telecommunicatie BV հոլանդական ընկերությանը պատ-

կանող գործարանում: Ըստ ընթացակարգի՝ անսարքության դեպքում ՀՀ գրանցված ընկերությունն ապամոնտաժում է սարքը, փաթեթավորում և ուղարկում (վերաարտահանում) Նիդերլանդներ վերանորոգման նպատակով: Այս գործընթացը մասնամասն նկարագրված է պայմանագրերին կից հավելվածներում, և այս առումով Մասնաճյուղը չի ստանձնել որևէ դեր կամ պարտականություն որպես ծառայություն մատուցող: Ուստի նշված կարգով սարքավորման նորոգումը չի կարող համարվել ՀՀ տարածքում իրականացված (մատուցված) ծառայություն:

3.13. Հարկ է նշել նաև, որ 2016թ. դեկտեմբերի 20-ին ներկայացված Ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկություններում պատշաճ կերպով բացատրված էր, որ Մայր ընկերությունն ամբողջ աշխարհում իր գործունեությունն իրականացնում է համաձայն Էրիկսոնի գործառնական մոդելին (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 ֆիզիկապես ՀՀ տարածքում ՀՀ հաճախորդներին մատուցվող որոշ ծառայությունները տրամադրվում են Մասնաճյուղի միջոցով, իսկ ծրագրային բաժանորդագրման, թարմացման (արդիականացման) ծառայությունները, ինչպես նաև ՀԵՌ-ԱԿԱ ծառայությունները Մայր ընկերության կողմից:

3.14. 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 Էրիկսոնին որպես մատակարար ընտրելու թիվ մեկ չափանիշն է: Հարկ է շեշտել, որ 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:

3.15. Հաշվի առնելով այն փաստը, որ ծրագրային ապահովումը նախագծվել և մշակվել է Մայր ընկերության կողմից և ինտեգրված է Մայր ընկերության կողմից վերջնական սպառողներին վաճառվող սարքավորման մեջ, տվյալ ծրագրային ապահովման և համապատասխան թարմացումների (արդիականացման) մատակարարումը Մասնաճյուղի միջոցով տեխնիկապես անհնար է և իրավաբանորեն ոչ կոմպետենտ:

3.16. Այսպես, ինչպես նշված է Գանգատարկման 3.13 կետում, սարքավորումը և ծրագրային ապահովումը վերջնական սպառողներին մատակարարելու (որոնք հարկման նպատակով դիտվում են որպես ապրանք), ինչպես նաև հեռակա բոլոր ծառայությունները մատուցելու մասով պայմանագրի կողմ է հանդիսանում Մայր ընկերությունը, իսկ տեղական ընկերությունները կամ մասնաճյուղերն ապահովում են տեխնիկական աջակցության տրամադրումը տեղում:

3.17. Մայր ընկերության և Մասնաճյուղի միջև ծառայությունների տարբերակման և բաշխման մոդելը լիովին կիրարկելի է ՀՀ օրենսդրությանը համաձայն, և առկա չէ որևէ պարտադիր պահանջ այն մասին, որ հեռակա ծառայությունները (որոնք չեն վերաբերում մասնաճյուղին) պետք է տրամադրվեն Մասնաճյուղի կողմից:

3.18 Ինչ վերաբերում է Ակտի 4-րդ կետի 3-րդ ենթակետում նշված ԱԱՀ պարտավորությանը, ՀՀ օրենսդրության դրույթների ՀՏ կողմից առաջարկվող մեկնաբանումը պատշաճ չէ և հիմնված չէ գործի առանձնահատկությունների և փաստերի վրա: Ակնհայտ է, որ այս դեպքում Մասնաճյուղի որպես ՀՀ օրենսդրությանը համաձայն գրանցված հարկ վճարողի կողմից Մայր ընկերությունը հանդիսացող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը ծառայությունների մատուցումը կարգավորվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքով և թույլ է տալիս Մասնաճյուղին որպես տեղական հարկ վճարողի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքին և ԱԱՀ պարտավորությանը համաձայն Մայր ընկերությունից ստացված ծառայությունների դիմաց դուրս գրել հարկային հաշիվները ոչ ռեզիդենտ մատակարարի (Մայր ընկերության) անունից, անգամ եթե պաշտոնապես Մայր ընկերության և Մասնաճյուղի փոխհարաբերությունները չեն կարող դասակարգվել որպես երկու տարբեր անձանց միջև պայմանագրային հարաբերություններ: Ուստի Մասնաճյուղը գործել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի պահանջներին համապատասխան, և մատակարարի հարկային հաշիվների մասով առկա չէ որևէ խախտում:

3.19 Ամփոփելով սույն փաստաթղթում արտահայտված դիրքորոշումը Մասնաճյուղը փաստում և հաստատում է հետևյալը՝

3.19.1 Առկա չէ որևէ իրավական հիմք (օրենքի կամ այլ իրավական/նորմատիվ ակտի դրույթ, փաստացի կամ իրավական հանգամանք), որով Մայր ընկերության ՀՀ գրանցված կազմակերպությունների հետ կնքված և/կամ կատարված պայմանագրերի շրջանակներում ԱԱՀ պարտավորությունը պետք է փոխանցվի կամ վերագրվի Մասնաճյուղին և (կամ) ստանձնվի Մասնաճյուղի կողմից:

3.19.2 Ավելին, Ակտում նշված ԱԱՀ պարտավորությունն առաջացնող որևէ ծառայություն չի տրամադրվել ՀՀ տարածքում, ուստի նշված ծառայությունների մասով մատակարարի նկատմամբ ԱԱՀ կիրառելի չէ: Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի 13-րդ հոդվածին, «բացառությամբ սույն օրենքի 14 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»:

3.19.3 Վերջապես, ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված չէ որևէ պարտադիր պահանջ, համաձայն որի ՀՀ տարածքում գրանցված ստորաբաժանում (այս դեպքում Մասնաճյուղը) ունեցող որևէ օտարերկրյա կազմակերպություն (այս դեպքում Մայր ընկերությունը) պարտավոր է ՀՀ ռեզիդենտ անձանց (տեղացի հաճախորդներ) ծառայություններ մատուցել ՀՀ տարածքում իր գրանցված ստորաբաժանման միջոցով: Ուստի ակնհայտ է, որ ցանկացած ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություն կարող է ծառայություններ մատուցել անմիջականորեն կամ մասնաճյուղի միջոցով: Սրա օգտին են խոսում նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի համապատասխան դրույթները, համաձայն որոնց՝ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների մատուցած ծառայությունների դիմաց հաշվարկվող ԱԱՀ չի կարող գանձվել Մասնաճյուղից, եթե

մասնաճյուղը չէ ծառայությունները մատուցողը: Օրենքի սույն դրույթը պատշաճ կերպով կատարվել է Մայր ընկերության (ոչ Մասնաճյուղի) կողմից հեռակա կարգով սպասարկվող տեղացի հաճախորդների (վերջնական) սպառողների կողմից, որինք պահպանել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի պահանջները և դուրս գրել Ակտի հավելված 1-ում նշված հարկային հաշիվները պատշաճ կերպով կատարելով սեփական ԱԱՀ պարտավորությունները:

3.19.4 ՀՏ մոտեցումը կարող է մեկնաբանվել որպես այսպես կոչված «գրավ-չության ուժ», համաձայն որի որևէ երկրում մշտական ներկայացուցչություն ունեցող կազմակերպությունը կամ Մասնաճյուղը հարկվում է այն երկրի կողմից, որտեղ գտնվում է մշտական ներկայացուցչությունը, ոչ միայն ներկայացուցչության, այլև ներկայացուցչության գտնվելու երկրում օտարերկրյա մայր ընկերության կողմից իրականացված գործարքների և ստացված եկամտի մասով: Նման մոտեցումը հակասում է ՏՀԶԿ (OECD) հարկային համաձայնագրի սկզբունքներին:

Հաշվի առնելով առկա փաստերը, հանգամանքները և սույն փաստաթղթում նշված օրենսդրական փաստարկները «Էրիկսոն ԱԲ» հայաստանյան մասնաճյուղն իր առարկությունն է հայտնում Ակտով ԱԱՀ-ի մասով առաջադրված 1,268,631,157.00 ՀՀ դրամի լրացուցիչ պարտավորությունը «Էրիկսոն ԱԲ» շվեդական ընկերության կողմից ՀՀ տարածքում մատուցված ծառայությունների գծով, 11,109,088.00 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի հաշվարկի 13Բ տողում ավել ցույց տված ԱԱՀ գումարը, 11,524,339.00 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի հաշվարկում ավել հաշվանցած ԱԱՀ գումարը, ինչպես նաև հաշվեգրված 546,394,770.00 ՀՀ դրամ տույժը և 645,589,218.00 ՀՀ դրամ տուգանքը, և Գանգատարկման հանձնաժողովից պահանջում է վերանայել Ակտը և այն սույն փաստաթղթում նշված հիմքերով Ակտի համապատասխան կետերը ճանաչել անվավեր, որպես ՀՀ կիրառելի օրենսդրության դրույթներին հակասող:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.05.2016թ. թիվ 1003469 հանձնարարագրի համաձայն «Էրիկսոն ԱԲ» ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղում (այսուհետ՝ նաև Մասնաճյուղ) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ակտը:

Մասնաճյուղի գանգատը վերաբերվում է Ակտի 4-րդ կետի 1-ին, 3-րդ ենթակետերին, ինչպես նաև ակտի 5-րդ կետին:

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված, «Էրիկսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (այսուհետ՝ նաև Մայր ընկերություն) ՀՀ-ում գրանցված ընկերություններին («ԱՐՄԵՆԻԱ ՏԵԼԵՖՈՆ ԿՈՄՊԱՆԻ» ՓԲԸ, «Ղ-ՏԵԷԵԿՈՄ» 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. թիվ 6/6-1/1220594-16 գրության Հավելված 1), սակայն նշված ծառայությունների հարկվող

շրջանառությունները և նրանց նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները չի արտացոլվել Մասնաճյուղի 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 հաստատած 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 «Ավելացված արժեքի հարկի 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:

Ակտի 4-րդ կետի 3-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Մայր ընկերության 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 դրույթներից հետևում է, որ ՀՀ-ում հաշվառված իր իսկ մասնաճյուղի համար աշխատանքների իրականացումը չի համարվում ծառայությունների մատուցում, քան 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 գումարի չափով հաշվանցում իրականացնելու առումով: Խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները:

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.

- 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 հաստատած 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:

- 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:

- 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:

- 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), նոտարը կամ անհատ ձեռնարկատերը:

- 6-րդ հոդվածով սահմանված են ԱԱՀ-ով հարկվող 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):

- 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:

- 8-րդ 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 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՝ 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:

- 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:

- 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:

- 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 զրոյական 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 ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեությանը վերաբերող գործարքները), ինչպես նաև այն գործարքների մասով, որոնք, Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերի համաձայն, ազատվում են ԱԱՀ-ից:

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

- 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 պարտավորություններին::

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

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

2) Շվեդիայի Թագավորությունում գրանցված «Էրիկսսոն ԱԲ» կազմակերպությունը (Մայր ընկերությունը) Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված ընկերություններին («Արմենիա տելեֆոն կոմփանի» ՓԲԸ, «Ղ-Տելեկոմ» ՓԲԸ, «Հայաստանի հեռուստատեսային և ռադիոընդունիչ ցանց» ՓԲԸ, «Յուքոս» ՍՊԸ, «Այունեթվորքս» ՍՊԸ) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում 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.

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

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

1) Հիմնավոր չեն գանգատով բերված այն փաստարկները, որ Մասնաճյուղին ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների առաջադրումը չի բխում ՀՀ իրավական ակտերից, և որ այդ պարտավորությունները Մասնաճյուղի կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում չարտացոլվելու եզրակացությունը հակասական է, քանի որ ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց հետ կնքված պայմանագրերի համաձայն ծառայությունները մատուցվել են Մայր ընկերության կողմից, սակայն ԱԱՀ պարտավորությունն առաջադրվելը վերագրվել 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 հաստատած 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 իրականացվում 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 գրանցված (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 արտացոլվեն Մասնաճյուղի կողմից հարկային մարմին ներկայացվող ԱԱՀ հաշվարկներում:

2) Հիմնավոր չէ նաև գանգատով 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 էլ վիճարկվել, որ կնքված պայմանագրերին համապատասխան՝ Մայր ընկերությունը ծառայություններ է մատուցել ՀՀ ռեզիդենտ իրավաբանական անձանց:

Ինչ վերաբերում է Գանգատով 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: Ոնդորում, 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:

3) Ինչ վերաբերում է Գանգատով բերված այն փաստարկներին, որ ՀՀ ռեզիդենտ ընկերություններին տարեկան 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 տարածքից (ծառայությունների մատուցման վայր) դուրս, որի պարագայում ՀՀ տարածքում Մայր ընկերության կողմից չեն իրականացվել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ, Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ ստուգման ընթացքում Մասնաճյուղի կողմից չեն ներկայացվել նշված հանգամանքները հիմնավորող փաստաթղթերը: Ընդ որում, այդ փաստաթղթերը չեն ներկայացվել նաև գանգատին 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 գանգատի 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:

4) 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 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 «գ» կետով, ինչպես նաև ՀՀ հարկային տեսչության 04.03.1999թ. «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգը հաստատելու մասին» N01/13 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:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

1. 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.՝ 2.833.155 դրամ, 20.06.2013թ.՝ 465.172 դրամ, 20.01.2014թ.՝ 349.594 դրամ, 20.07.2014թ.՝ 314.924 դրամ, 20.08.2014թ.՝ 1.822.276 դրամ, 20.10.2014թ.՝ 150.648 դրամ, 20.04.2015թ.՝ 369.366 դրամ, 20.06.2015թ.՝ 1.188.311 դրամ, 20.10.2015թ.՝ 1.252.038 դրամ:

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 27.12.2016թ. թիվ 1003469 ակտի 4-րդ և 5-րդ կետերը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչապետի դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ