**Հ Ի Մ Ն Ա Վ Ո Ր ՈՒ Մ**

**«ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔՈՒՄ**

**ԼՐԱՑՈՒՄՆԵՐ ԵՎ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԿԱՏԱՐԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ» ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ ԸՆԴՈՒՆՄԱՆ**

1. **Կարգավորման ենթակա խնդիրը.**

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծի (այսուհետ` Նախագիծ) մշակումը նպատակ է հետապնդում իրավական կարգավորման ենթարկել Օրենսգրքում օգտագործվող փոխկապակցված անձանց հասկացությունը` տալով հնարավորինս սպառիչ սահմանումներ և փորձելով բացառել այն դեպքերը, երբ իրականում փոխկապակցված անձանց փոխկապակցված ճանաչելը կարող է դառնալ անհնար միայն թերի իրավակարգավորման պատճառով:

Նախագծով կարգավորման է ենթարկվում նաև հարկային պլանավորման չարաշահումը: Հարկային օրենսգրքում բացակայում է հարկային պլանավորման չարաշահման ընդհանուր կանոնը (general anti-avoidance rule): Համաշխարհային փորձը վկայում է, որ ավելի ու ավելի հաճախ հարկ վճարողների կողմից կիրառվում են մեխանիզմներ, գործարքներ, որոնք օրենսդրությամբ «թույլատրված են», սակայն չեն բխում գործունեության իրական տնտեսական պայմաններից և նպատակ են հետապնդում թաքցնելու եկամուտները, ձեռնարկատիրական եկամուտները բաշխել ֆորմալ առումով տարբեր տնտեսվարողների միջև (սահմանված արտանությունից մի քանի անգամ օգտվելու նպատակով), նվազեցնել եկամուտները` արհեստականորեն ավելացնելով ծախսերը և այլն: Նմանատիպ վարքագիծը բնորոշվում է «ագրեսիվ հարկային պլանավորում» տերմինով և նմանատիպ վարքագիծը բացառելու ուղղությամբ պայքար է մղվում նաև միջազգային մակարդակով: Այդ նպատակով, ընդունվել է «Հարկման բազայի քայքայումը և շահույթի տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրին առնչվող միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ» բազմակողմ կոնվենցիան, որին միացել է նաև ՀՀ-ն: Այնուամենայնիվ հարկային պլանավորման չարաշահման հասկացությունը ներպետական իրավակարգավորումներում դեռևս բացակայում է, որի պատճառով էլ նաև մշակվել է նախագիծը:

1. **Ընթացիկ իրավիճակը և իրավական ակտի ընդունման անհրաժեշտությունը**

 Հարկային օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ օրենսգրքի կիրառության իմաստով` կազմակերպությունները և (կամ) ֆիզիկական անձինք համարվում են փոխկապակցված, եթե` անկախ նույն հոդվածի 1-ին մասում նշված պայմանների առկայությունից՝ կազմակերպությունները և (կամ) ֆիզիկական անձինք համարվում են փոխկապակցված, եթե Օրենսգրքի 70-րդ գլխով սահմանված երրորդ անձից (այդ թվում` պետական մարմնից) ստացված կամ օպերատիվ-հետախուզական գործողությունների արդյունքում ձեռք բերված տեղեկությունների հիման վրա կազմակերպությունները և (կամ) ֆիզիկական անձինք, ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործելու հիմքով, հարկային մարմնի սահմանած կարգով, հարկային մարմնի ղեկավարի որոշմամբ ճանաչվում են որպես փոխկապակցված: Սույն մասի կիրառության իմաստով, հարկ վճարողներին որպես փոխկապակցված ճանաչելիս հաշվի են առնվում, մասնավորապես, հետևյալ հանգամանքները.

1) միմյանց միջև կատարվող գործարքների ծավալը, պարբերականությունը.

2) միմյանցից ձեռք բերվող ապրանքների հետագա վաճառքի գներն ու առևտրային վերադիրները.

3) որևէ ապրանքային շուկայում ունեցած մասնաբաժնի մեծությունը »:

 Հարկ է նկատել, որ «ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող» հասկացության իմաստն ու նշանակությունը բացահայտող դրույթները ամրագրված են ոչ թե Օրենսգրքում, այլ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.02.2018 թ. թիվ 65-Ն հրամանում (այսուհետ` Հրաման), ինչը գործնականում կարող է Օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասում պարունակվող դրույթների կիրառման հետ կապված խնդիրներ առաջացնել իրավական օրենքին ներկայացվող իրավական որոշակիության, օրենքում օգտագործվող ձևակերպումների հստակության, համապատասխան սուբյեկտների իրենց վարքագիծն օրենքի պահանջներին համապատասխանեցնելու գործնական հնարավորության և օրենքի պահանջներին չհետևելու դեպքում բացասական իրավական հետևանքների առաջացման կանխատեսելիության իմպերատիվ պահանջների պահպանման տեսանկյունից (Սահմանադրական դատարանը մի շարք որոշումներով անդրադարձել է իրավական որոշակիության սկզբունքին՝ ՍԴՈ-630, ՍԴՈ-753, ՍԴՈ-1176, ՍԴՈ-1213, ՍԴՈ-1270 և այլն):

Վերոգրյալի համատեքստում հարկ է վկայակոչել նաև «Նորմատիվ իրավական ակտերի» մասին ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, որի համաձայն.

«Եթե նորմատիվ իրավական ակտում օգտագործվում են նոր կամ բազմիմաստ կամ այնպիսի հասկացություններ կամ տերմիններ, որոնք առանց պարզաբանման միանշանակ չեն ընկալվում, կամ այլ նորմատիվ ակտով տրված է այդ հասկացությունների կամ տերմինների այլ սահմանում, ապա տվյալ ակտով տրվում են այդ ակտի էությունից բխող դրանց սահմանումները: **Սահմանումները պետք է լինեն այնպիսին, որ ապահովեն դրանց միատեսակ ու միանշանակ ընկալումն ու կիրառումը**»:

Պետք է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասը կարող է դժվարություններ առաջացնել գործնական կիրառության իմաստով: Օրինակ այն դեպքում, երբ մի քանի անհատ ձեռնարկատերերի կողմից վաճառվում են ապրանքներ որևէ ապրանքային շուկայում մենանշնորհ կամ գերիշխող դիրք ունեցող ընկերությանը գործարքների ծավալը և պարբերականությունը` որպես պարտադիր պայման հաշվի առնելը արդարացված չէ այն հիմնավորմամբ, որ ըստ էության ապրանք վաճառող հարկ վճարողները փաստացի չունեն հնարավորություն իրենց ապրանքը վաճառել այլ գնորդի, քանի որ տվյալ ապրանքը գնող կամ առնվազն առավել շահավետ գնով գնող ընկերությունը համարվում է մենաշնորհ կամ գերիշխող դիրք ունեցող ընկերությունը, հետևաբար ապրանքների օտարմանն ուղղված գործարքները կնքվում են բացառապես գերիշխող դիրք ունեցող ընկերության հետ:

Հաջորդ խնդիրը, որն առաջանում է միմյանցից ձեռք բերվող ապրանքների հետագա վաճառքի գներն ու առևտրային վերադիրները հաշվի առնելու պայմանի կիրառումն է: Մասնավորապես Հրամանի հավելվածի 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի դրույթների կիրառման առումով՝ ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող են համարվում այն անձինք, որոնք թեպետև իրենցից անձանց խումբ չեն ներկայացնում, սակայն այդ անձանցից մեկը կամ մի քանիսը իրացնում են մեկ այլ անձի կողմից նախորդող մեկ տարվա որևէ վեցամսյա ժամանակահատվածի ընթացքում արտադրած, ներմուծած կամ ձեռք բերած ապրանքների 60 և ավելի տոկոսը՝ կիրառելով գործարար շրջանակներում սովորաբար կիրառվող առևտրային վերադիրից 1.3 անգամ ավելի բարձր վերադիր: Այս դեպքում, ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող է համարվում նաև այն անձը, ում արտադրած, ներմուծած կամ ձեռք բերված ապրանքներն իրացնում են սույն ենթակետում նշված անձինք:

Ընդ որում, վերոգրյալից հետևում է, որ **անձանց ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող համարելու համար հարկավոր է պարզել գործարար շրջանակներում սովորաբար կիրառվող առևտրային վերադրի չափը, որից 1.3 անգամ ավելի բարձր վերադրի կիրառումը կարող է** անձանց ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող համարելու ցուցանիշ հանդիսանալ:

Նշված դեպքում ևս որևէ ապրանքային շուկայում գերիշխող դիրք կամ մենաշնորհ ունեցող ընկերության կողմից ապրանքներ իրացվելու դեպքում գործարար շրջանակներում սովորաբար կիրառվող առևտրային վերադրի չափի որոշումը անհնարին է, քանի որ փաստացի ստացվում է, որ սովորաբար կիրառվող վերադրի չափը ձևավորվում է հենց գերիշխող դիրք ունեցող ընկերության կողմից կնքված գործարքների արդյունքում:

Հաջորդ խնդիրն այն է, որ ըստ Հրամանի հավելվածի 2-րդ կետի առաջին ենթակետի իրավաբանական անձանց և (կամ) անհատ ձեռնարկատերերին անձանց խումբ համարելու համար պարտադիր պայման է այդ անձանց գործարար հարաբերությունների և(կամ) այդ անձանցից մեկի կամ մի քանիսի գործունեության առանձնահատկությունների՝ ուղղակի կամ անուղղակի (միջնորդավորված) ձևով շահառու հանդիսացող ֆիզիկական անձի որոշումներով սահմանվելը՝ փայամասնակցության կամ կառավարման կամ ղեկավար մարմնի անդամ հանդիսանալու կամ փայամասնակցի հետ ազգակցական կապ ունենալը:

Փայամասնակցության կամ կառավարման կամ ղեկավար մարմնի անդամ հանդիսանալու կամ փայամասնակցի հետ ազգակցական կապ ունենալու հիմքերով շահառու ֆիզիկական անձի՝ անձանց գործարար հարաբերությունների և/կամ այդ անձանցից մեկի կամ մի քանիսի գործունեության առանձնահատկությունների որոշման հնարավորության սահմանափակումը չի համապատասխանում իրավակիրառ պրակտիկայում ձևավորված արատավոր վարքագծին, որով շահառու ֆիզիկական անձինք խուսափում են ընդհանուր տնտեսական շահերից ելնելով համաձայնեցված գործող կազմակերպությունների և/կամ ֆիզիկական անձանց հետ փայամասնակցության կամ կառավարման կամ ղեկավար մարմնի անդամ հանդիսանալուց կամ փայամասնակցի հետ ազգակցական կապ ունենալուց: Գործնականում հանդիպող դեպքերում թեև ընկերությունների միջև առկա են ընդհանուր տնտեսական շահեր, այնուամենայնիվ, դրանց հիմքում ոչ թե փայամասնակցության կամ կառավարման կամ ղեկավար մարմնի անդամ հանդիսանալը կամ փայամասնակցի հետ ազգակցական կապն է, այլ օրինակ որոշ անհատ ձեռնարկատերերի դեպքում վերջիններիս փաստացի կառավարումը որևէ ընկերության կողմից:

Այնինչ, ինչպես ցույց է տալիս միջազգային փորրձը[[1]](#footnote-1) փոխկապակցված անձանց օրենսդրական սահմանումը պետք է լինի այնքան լայն, որ հնարավորություն տա ներառելու բոլոր այն դեպքերը, որոնք իրենցից ներկայացնում են հարկեր թաքցնելու հնարավոր ռիսկեր, և հնարավորություն տա բացառելու ավելորդ կարգավորման անհրաժեշտությունը: Այն պետք է առավելագույնս հապատասխանեցված լինի այլ օրենքներում (մասնավորապես` ընկերությունների գործունեությունը կանոնակարգող, օրինակ` ՍՊԸ-ների մասին օրենք, Բաժնետիրական ընկերությունների մասին օրենք) և միջազգային հաշվապահական ստանդարտներում առկա հասկացությունների, բացառի տարընթերցումները և հակասությունները, և ապահովի արդյունավետ կիրառումը:

Տնտեսական Համագործակցության և զարգացման կազմակերպության կողմից ընդունված մոդելային կոնվենցիայի 9-րդ հոդվածով[[2]](#footnote-2) ևս սահմանվում է փոխկապակցված անձնաց հասկացությունը: Հոդվածի 1-ին մասի համաձայն փոխկապակցվածությունն առկա է, եթե

1. Մի ընկերությունն ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն մասնակցություն ունի մեկ այլ ընկերության կառավարմանը, ղեկավար մարմիններում կամ վերջինիս կապիտալում
2. Նույն անձինք ուղղակի կամ անուղղակի մասնակցություն ունեն ընկերության կառավարմանը, ղեկավար մարմիններում կամ վերջինիս կապիտալում

և երկու դեպքում էլ ընկերությունների միջև կիրառվող առևտրային և ֆինանսական հարաբերությունները տարբերվում են այնպիսի հարաբերություններից, որոնք առկա կլինեին անկախ ընկերությունների պարագայում, և այդպիսի հանգամանքներով պայմանավորված էլ շահույթը հոսում է դեպի այդ ընկերություններ: Այնինչ այդպիսի հանգամանքի բացակայության դեպքում շահույթը կստանար ընկերություններից մեկը և համապատասխանաբար կհարկվեր:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները ևս ուշադրություն են դարձնում փոխկապակցված անձանց հասկացությունը: Մասնավորապես 24-րդ ստանդարտի[[3]](#footnote-3) համաձայն.

1. «Անձը համարվում է հաշվետու ընկերությանը փոխկապակացված, եթե անձը
2. Միայնակ կամ այլ անձանց հետ համատեղ ղեկավարում է հաշվետու ընկերությունը,
3. Էական ազդեցություն ունի հաշվետու ընկերության վրա,
4. Գտնվում է հաշվետու ընկերության ղեկավար մարմինների կազմում, կամ հաշվետու ընկերությանը հսկող ընկերության ղեկավար մարմինների կազմում:
5. Ընկերությունը համարվում է փոխկապակցված հաշվետու ընկերությանը, եթե
6. Ընկերությունը հաշվետու ընկերության հետ գտնվում է նույն խմբում(հսկվում են նույն ընկերության կողմից),
7. Ընկերությունը հաշվետու ընկերությունում ունի փայամասնակցություն,
8. Ընկերությունները համատեղ մասնակցություն ունեն երրորդ ընկերությունում,
9. Մի ընկերությունը ունի մասնակցություն հաշվետու ընկերությունում, իսկ երրորդ ընկերությունը համարվում է հաշվետու ընկերությանը փոխկապակցված ընկերություն:ծ
10. Ընկերությունը ստեղծվել է հաշվետու ընկերության համար առավելություն ստեղծելու նպատակով:
11. Ընկերությունը ղեկավարվում է 1-ին կետում նշված ընկերության միջոցով:
12. 1-ին կետում նշված անձը էական ազդեցություն ունի ընկերության, հսկող ընկերության վրա կամ ներգրավված է նրանց ղեկավար մարմիններում:
13. Ընկերությունը, կամ նրա մասնակցությամբ գործող ընկերությունը հաշվետու ընկերությանն է տրամադրում նրա ղեկավար անձնակազմը»:

Ստանդարտներով սահմանվում է նաև փոխկապակցված գործարնքերի հասկացությունը, համաձայն որի փոխկապակցված գործարքները փոխկապակցված անձանց միջև կատարվող գործարքներն են:

Նախագծում առաջարկվող իրակավակարգավորումները բխեցվել են վերոգրյալ սահմանումներից և նպատակ են հետապնդում բացառելու փոխկապակցված ընկերություններ ստեղծելու միջոցով բիզնես գործունեություն իրականացնելը, որի հիմնական նպատակը հարկային առավելություն ստանալն է ավելի քիչ հարկեր վճարելու միջոցով:

Ինչ վերաբերում է հարկային պլանավորման չարաշահման կանոնին և դրա վերաբերյալ միջազգային պրակտիկային, ապա պետք է նշել հետևյալը: Գերմանիայի ֆիսկալ կոդի համաձայն հարկային օրենսդրությունը շրջանցելը պետք է լինի անհնար անգամ այն դեպքերում, երբ այդ նպատակով օգտագործվում են օրենքով նախատեսված հնարավորությունները: Հարկային օրենսդրության չարաշահումները առկա են բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսվարողն ընտրում է հնարավոր իրավաչափ վարքագծերից այնպիսինը, որը հետապնդում է բացառապես հարկային օգուտներ ստանալու նպատակ: Ընդ որում, օրենսգիրքը պատասխանատվություն է նախատեսում այն դեպքերի համար, երբ ընկերությունը տրոհվում է մի քանի անկախ կորպորացիաների հարկային օգուտ ստանալու համար:

ԵՄ դիրեկտիվով սահմանվել է, որ անդամ պետությունները պետք է մերժեն ցանկացած համաձայնություն, որը հետապնդում է հարկային առավելություն ստանալու նպատակ: Այդպիսի համաձայնությունն առկա է բոլոր այն դեպքերում, երբ այն հետապնում է ոչ իրավաչափ, ոչ առևտրային նպատակ և չի արտացոլում տնտեսական իրականությունը:[[4]](#footnote-4)

«Հարկման բազայի քայքայումը և շահույթի տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրին առնչվող միջոցառումների իրականացման 6-րդ ծրագրով» սահմանվել է, որ համաձայնագրի նպատակը կրկնակի հարկումը բացառելն է, այդուհանդերձ պետք է բացառվեն նաև այն դեպքերը, երբ համաձայնագրով ընձեռված հնարավորություններն օգտագործվում են հարկերից խուսափելու կամ հարկման բազաները պակասեցնելու նպատակով, և այդ նպատակը պետք է արտացոլված լինի նաև համաձայնագրերի պրեամբուլաներում: Անհրաժեշտ են արդյունավետ մեխանիզմներ բացառելու համար ինչպես կրկնակի հարկումը, այնպես էլ այն դեպքերը, երբ արհեստականորեն փորձ է արվում նվազեցնել կամ թաքցնել հարկվող շահույթը: Անդամ պետությունները պետք է քայլեր ձեռնարկեն հարկային չարաշահման դրույթները վերանայելու ուղղությամբ: Անդամ պետությունները պետք է ներպետական օրենսդրությամբ նախատեսեն գործուն կառուցակարգեր անհարկի հարկային առավելություններ ստանալու հնարավորությունները բացառելու համար: Չնայած գործողությունների 6-րդ ծրագիրը վերաբերում է պայմանագրային եկամուտներին, այդուհանդերձ Հարկ է նկատել, որ Մոդելային կոնվենցիայի մեկնաբանություններում նշված է. «**չնայած կրկնակի հարկման կոնվենցիաների նպատակը ինչպես կապիտալի ազատ տեղաշարժը, ապրանքների և ծառայությունների փոխանակումը խրախուսելն է, այնպես էլ հարկերից խուսափելը բացառելն է: Հարկ վճարողները հակված են չարաշահելու հարկային օրենսդրությամբ ընձեռված հնարավորությունները` օգտագործելով տարբեր պետություններում առկա իրավակարգավորումների տարբերությունները: Այդպիսի փորձերը պետք է հակազդվեն անդամ պետությունների ներպետական իրավակարգավորումներով: Պետությունները կարող են իրենց ներպետական օրենսդրությամբ սահմանել այնպիսի կարգավորումներ, որոնք կբացառեն կրկնակի հարկման համաձայնագրերով նախատեսված հնարավորությունների ի չարս օգտագործումը»:[[5]](#footnote-5) Հետևաբար ներպետական օրենսդրությամբ սահմանված հարկային չարաշուհմները բացառող կարգավորումներիը չեն հակասում կրկնակի հարկման համաձայնագրերին, և ՏՀԶԿ-ն իրավաչափ է համարում հարկային չարաշահումների համար նախատեսված հարկային պատասխանատվությունը նաև կրկնակի հարկման համաձայնագրերի նկատմամբ. «հաշվի առնելով նաև այն հանգամանքը, որ հարկային հարաբերությունների համապարփակ կարգավորումը նախատեսված է ներպետական օրենսդրությամբ, հետևաբար համաձայնագրի ցանկացած խախտում կհանգեցնի նաև ներպետկան օրենսդրության խախտման` առաջ բերելով հարկային պատասխանատվություն»:[[6]](#footnote-6)** Այդուհանդերձ յուրաքանչյուր դեպքում հարկային պատասխանատվություն կիրառելիս ուշադրություն պետք է դարձվեն հետևյալ հանգամանքներին.

1. Արդյոք գործարքի և(կամ) պայմանավորվածության հիմնական նպատակը եղել է առավել բարենպաստ հարկման ռեժիմի կիրառումը,
2. Առավել բարենպաստ ռեժիմի կիրառումը պետք է հակադրվի կրկնակի հարկման համաձայնագրերի դրույթների հիմնական նպատակին:[[7]](#footnote-7)

Արժույթի միջազգային հիմնադրամի զեկույցի համաձայն հարկային չարաշահման դեմ ընդհանուր կանոն ներկայումս նախատեսված են այնպիսի երկրների օրենսդրությամբ, ինչպիսիք են Մեծ Բրիտանիան, Ֆրանիսան, Գերմանիան, Բելգիան, Նիդերլանդները, Կանադան և այլն:[[8]](#footnote-8) Զեկույցի համաձայն չարաշահման դեմ ընդհանուր կանոնի նպատակն է բացառելու այն դեպքերը, երբ հարկային օրենսդրությամբ ընձեռված հնավորությունները կօգտագործվեն օրենսդրությամբ նախատեսված նպատակներից տարբերվող այլ նպատակներով, մասնավորապես` հարկերից խուսափելու նպատակով: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «հարկերից խուսափելը» լայն հասկացություն է և կարող է տարբեր սուբյեկտների կողմից տարբեր կերպ մենկնաբանվել, օրենսդրական սահմանումը պետք է բացառի այն դեպքերը, երբ կանոնավոր առևտրային գործարնքերը ընկնեն այդ հասկացության տակ: Հետևաբար հարկային չարաշահումների դեմ պայքարելու հաջողությունը գլխավորապես կախված է`

* դրա օրենսդրական ձևակերպումից
* և հարկային մարմնի կողմից այն արդյունավետ, անգամ կանխատեսելի կիրառումից:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը` հարկային մարմինները հարկային չարաշահման կանոնները կրկնակի հարկման համաձայնագրերի նկատմամբ կիրառելիս յուրաքանչյուր դեպքում պետք է քննության առարկա դարձնեն նաև ուշադրության արժանի բոլոր հանգամանքները:

Արժույթի միջազգային հիմնադրամի զեկույցի համաձայն հարկային չարաշահումների դեմ պայքարելու համար արդյունավետ հասկացություն սահմանելու համար անհրաժեշտ է սահմնանել

* Սխեմաների հասկացությունը,
* Հարկային օգուտի(առավելության) հասկացությունը,
* Միակ կամ գլխավոր նպատակի հասկացությունը, որի համար կիրառվում է սխեման:

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը(ասյուհետ` ՄԻԵԴ) իր մի շարք որոշումներով անդրադարձել է հարկային չարաշահումների խնդրին` մեկնաբանելով նաև ներպետական իրավակարգավորումներով նախատեսված հարկային չարաշահումների հասկացությունը իրվական որոշակիության համատեքստում:

Մասնավորապես գործերից մեկով ՄԻԵԴ-ը եկել է այն եզրահանգման, որ սեփականատիրական կառույցները(բիզնեսը տրոհելը, մի քանի սուբյեկտների կողմից իրականացնելը), որոնց հիմնական նպատակը օրենսդրությամբ նախատեսված եղանակներն օգտագործելով հարկային օգուտներ ստանալն է, համարվում է հարկային չարաշահում:[[9]](#footnote-9)

Մեկ այլ գործով ՄԻԵԴ-ն արձանագրել է, որ պետությունները իրենց հայեցողությամբ կարող են սահմանել իրավական կառուցակարգեր հարկային չարաշահումներից, կեղծիքներից և հարկերից խուսափելու մեխանիզմենրը բացառելու համար: Այդուհանդերձ այդ կարգավորումները պետք է համապատասխանեն օրենսդրության ընդհանուր սկզբունքներին, մասնավորապես` իրավական որոշակիության և համաչափության սկզբունքին:[[10]](#footnote-10) Հարկ է նկատել նաև, որ ՄԻԵԴ-ն մի շարք որոշումներով ամրագրել է, որ ինքնաբավ հասկացությունների և հայեցողական լիազորությունների սահմանումը չի կարող դիտվել որպես իրավական որոշակիության սկզբունքի խախտում:

Անդրադառնալով «իրավաչափ առևտրային նպատակ» հասկացությանը ՄԻԵԴ-ը, նշել է, որ այն առկա է այն դեպքում, երբ համաձայնությունը չի հետապնդում բացառապես հարկային օգուտ ստանալու նպատակ:[[11]](#footnote-11) Այդուհանդերձ պետք է նկատի ունենալ, որ հարկ վճարողին հարկային խպարտավորություն առաջադրելը միայն հարկերից չարաշահելու վերաբերյալ կասկածի առկայությամբ բավարար չէ, և յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում պետք է քննության առարկա դառնան բոլոր փաստերն ու ապացույցները, որոնք կարող են հիմնավորել տնտեսվարողի մոտ բացառապես հարկային չարաշահման նպատակի առկայությունը:

Նախագծում առկա` հարկային չարաշահումներին վերաբերող իրավակարգավորումները բխեցվել են վերոգրյալ իրավակարգավորումներից և նպատակ են հետապնդում բացառելու այն դեպքերը, երբ հարկային օրենսդրությամբ ընձեռված հնարավորությունները օգտագործվում են բացառապես հարկային օգուտ ստանալու նպատակով:

1. **Առաջարկվող կարգավորման բնույթը․**

Հաշվի առնելով «Նորմատիվ իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 34-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, այն է՝ նորմատիվ իրավական ակտում փոփոխություն կամ լրացում կարող է կատարվել միայն նույն տեսակի և բնույթի նորմատիվ իրավական ակտով, մշակվել է Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագիծը։

 **4․ Նախագծի մշակման գործընթացում ներգրավված ինստիտուտները և անձինք.**

 Նախագիծը մշակվել է ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից:

 **5. Կապը ռազմավարական փաստաթղթերի հետ. Հայաստանի վերափոխման ռազմավարություն 2050, Կառավարության 2021-2026թթ. ծրագիր, ոլորտային և/կամ այլ ռազմավարություններ․**

 Նախագիծը չի բխում «Կապը ռազմավարական փաստաթղթերի հետ. Հայաստանի վերափոխման ռազմավարություն 2050, Կառավարության 2021-2026թթ. ծրագիր, ոլորտային և/կամ այլ ռազմավարություններ» փաստաթղթերից:

 **6․ Նպատակը և ակնկալվող արդյունքը.**

 Նշված նախագիծը նպատակ է հետապնդում խրախուսել մրցակցությունը, քանի որ նախագծի ընդունման արդյունքում կբացառվեն այն դեպքերը, երբ խոշոր, հաճախ գերիշխող դիրք զբաղեցնող կազմակերպութունները տրոհում են իրենց բիզնեսը հարկային օգուտներ, առավելություններ ստանալու նպատակով` այդպիսով իսկ շուկայում ստեղծելով անհավասար մրցակցային պայմաններ մյուս տնտեսվարողների համար: Նախագծի ընդունումը կնպաստի ներմուծման և արտահանման ոլորտում մրցակցության ոլորտի առողջացմանը, մանր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացմանը:

 **7. Այլ տեղեկություններ.**

 «Հայաuտանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին»» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծի ընդունման արդյունքում պետական բյուջեի ծախսերի ավելացում տեղի չի ունենալու: Փոխարենը հաշվի առնելով փոխկապակցված անձանց միջոցով և հարկային չարաշահումների միջոցով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող սուբյեկտների դեմ պայքարելու արդյունավետ միջոցների առկայությունը՝ հնարավոր են բյուջեի մուտքերի էական ավելացումներ:

1. <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/43626507.pdf> [↑](#footnote-ref-1)
2. <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page39> [↑](#footnote-ref-2)
3. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24> [↑](#footnote-ref-3)
4. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> [↑](#footnote-ref-4)
5. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> para 7, 7.1 [↑](#footnote-ref-5)
6. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> para 9.2. [↑](#footnote-ref-6)
7. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Application_of_Domestic_General_Anti_Abuse_Rules.pdf> [↑](#footnote-ref-7)
8. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf> [↑](#footnote-ref-8)
9. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=anti%2Babuse&docid=186973&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1325310#Footnote12> [↑](#footnote-ref-9)
10. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:693> point 35. [↑](#footnote-ref-10)
11. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0028> para 47. [↑](#footnote-ref-11)