**ՀԻՄՆԱՎՈՐՈՒՄ**

**«ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔՈՒՄ**

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

1. **Կարգավորման ենթակա խնդիրը.**

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծի (այսուհետ` Նախագիծ) մշակումը նպատակ է հետապնդում իրավական կարգավորման ենթարկել հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահման դեպքերում առաջացող համապատասխան իրավահարաբերությունները:

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

 Հարկային օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն` 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 վերոնշյալ դրույթով սահմանված` հարկ վճարողների փոխկապակցվածության դեպքերը բովանդակային առումով կարող են դիտարկվել նաև որպես հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահման դեպքեր:

Ելնելով վերոգրյալից` Նախագծով նախատեսվում է ուժը կորցրած ճանաչել 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասը և Օրենսգրքում լրացնել նոր հոդված, որով կարգավորման է ենթարկվում հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահումը:

Հարկային օրենսգրքում բացակայում է հարկային պլանավորման մեթոդների 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 արտոնությունից 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 մեթոդների չարաշահման հասկացությունը ներպետական իրավակարգավորումներում դեռևս բացակայում է, որի պատճառով էլ նաև մշակվել է Նախագիծը:

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 հետապնդում է ոչ իրավաչափ, ոչ առևտրային նպատակ և չի արտացոլում տնտեսական իրականությունը:[[1]](#footnote-1)

«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»:[[2]](#footnote-2) Հետևաբար ներպետական օրենսդրությամբ սահմանված հարկային չարաշուհմները բացառող կարգավորումները 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 ներպետական օրենսդրության խախտման` առաջ բերելով հարկային պատասխանատվություն»:[[3]](#footnote-3)** 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:[[4]](#footnote-4)

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:[[5]](#footnote-5) 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 մեկնաբանվել, 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 պլանավորման մեթոդների 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 պլանավորման մեթոդների չարաշահումների դեմ պայքարելու համար արդյունավետ հասկացություն սահմանելու համար անհրաժեշտ է սահմանել.

* 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:[[6]](#footnote-6)

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:[[7]](#footnote-7) 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:[[8]](#footnote-8) 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 պլանավորման մեթոդների 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:

Մասնավորապես, Նախագծով նախատեսված դրույթների շրջանակներում կանոնակարգվում են հարկային պլանավորման սխեմա (մեթոդ), հարկային օգուտ և հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահում հասկացությունները, հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահման առկայությունը որոշելու նպատակով հարկային մարմնի իրավասությունները, մասնավորապես` նախատեսվում է կամերալ ուսումնասիրության կամ օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների ընթացքում հարկային մարմնի կողմից հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահումներ հայտնաբերելիս թեմատիկ ուսումնասիրությունների իրականացման, համալիր հարկային ստուգման ընթացքում հարկային պլանավորման չարաշահման առկայությունը որոշելու, ինչպես նաև դրանց արդյունքում հարկային պարտավորությունների առաջադրման վերաբերյալ կանոնակարգումներ:

Նախագծով սահմանվում են նաև այն հանգամանքները, որոնք կարող են հիմք հանդիսանալ հարկային պլանավորման չարաշահման առկայության ուսումնասիրությունն սկսելու, ինչպես նաև համալիր հարկային ստուգման ընթացքում հարկային պլանավորման չարաշահման առկայությունը որոշելու համար:

Միաժամանակ, նախատեսվում են հարկային պլանավորման մեթոդների չարաշահում կատարած հարկ վճարողների` շրջանառության հարկ վճարող կամ միկրոձեռնարկատիրության սուբյեկտ չհամարվելու և այդպիսին համարվելուց դադարելու վերաբերյալ կանոնակարգումներ:

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 Նախագիծը։

1. **Նախագծերի 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**

Նախագծերի ընդունումը անմիջականորեն չի բխում ընդունած ռազմավարություններից։

1. **Նպատակը և ակնկալվող արդյունքը.**

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. Պետական բյուջեի եկամուտներում և ծախսերում սպասվելիք փոփոխությունների վերաբերյալ.**

 Նախագծի ընդունման արդյունքում պետական բյուջեի ծախսերի ավելացում տեղի չի ունենալու: Փոխարենը հաշվի առնելով հարկային չարաշահումների միջոցով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող սուբյեկտների դեմ պայքարելու արդյունավետ միջոցների առկայությունը հնարավոր են բյուջեի մուտքերի էական ավելացումներ:

1. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> [↑](#footnote-ref-1)
2. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> para 7, 7.1 [↑](#footnote-ref-2)
3. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> para 9.2. [↑](#footnote-ref-3)
4. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Application_of_Domestic_General_Anti_Abuse_Rules.pdf> [↑](#footnote-ref-4)
5. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf> [↑](#footnote-ref-5)
6. <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-6)
7. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:693> point 35. [↑](#footnote-ref-7)
8. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0028> para 47. [↑](#footnote-ref-8)