



ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ
Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը

2017 ԹՎԱԿԱՆԻ ՀՈՒՆԻՍԻ 7-ԻՆ ՍՏՈՐԱԳՐՎԱԾ՝ «ՀԱՐԿՄԱՆ ԲԱԶԱՅԻ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄԸ ԵՎ ՇԱՀՈՒՅԹՆԵՐԻ ՏԵՂԱՓՈԽՈՒՄԸ ԿԱՆԽԵԼՈՒ ՆՊԱՏԱԿՈՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՅՄԱՆԱԳՐԵՐԻՆ ԱՌՆՉՎՈՂ ՄԻՋՈՑԱՌՈՒՄՆԵՐԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ» ԲԱԶՄԱԿՈՂՄ ԿՈՆՎԵՆՑԻԱՅՈՒՄ ԱՄՐԱԳՐՎԱԾ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ՝ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

31 մայիսի 2022թ.

Սահմանադրական դատարանը՝ կազմով. Ա. Դիլանյանի (նախագահող), Վ. Գրիգորյանի, Հ. Թովմասյանի, Ա. Թունյանի, Ա. Խաչատրյանի, Ե. Խունդկարյանի, Է. Շաթիրյանի, Ա. Պետրոսյանի, Ա. Վաղարշյանի,

մասնակցությամբ (գրավոր ընթացակարգի շրջանակներում)՝

ՀՀ կառավարության ներկայացուցիչ՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարի տեղակալ Ա. Պողոսյանի,

համաձայն Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 3-րդ կետի, 169-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 23, 40 և 74-րդ հոդվածների,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «2017 թվականի հունիսի 7-ին ստորագրված՝ «Հարկման բազայի խեղաթյուրումը և շահույթների տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրերին առնչվող միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ» բազմակողմ կոնվենցիայում ամրագրված պարտավորությունների՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

ՀՀ կառավարությունն իր՝ 2022 թվականի մարտի 24-ի N 361-Ա որոշմամբ հավանություն է տվել 2017 թվականի հունիսի 7-ին ստորագրված՝ «Հարկման բազայի խեղաթյուրումը և շահույթների տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրերին առնչվող միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ» բազմակողմ կոնվենցիան վավերացնելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծի վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության օրենսդրական նախաձեռնությանը և այդ կոնվենցիայում ամրագրված պարտավորությունների՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու նպատակով դիմել Սահմանադրական դատարան:

Գործի քննության առիթը Կառավարության՝ 2022 թվականի մարտի 28-ին Սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով վերոնշյալ կոնվենցիան, սույն գործով Կառավարության ներկայացուցչի գրավոր բացատրությունը և գործում առկա մյուս փաստաթղթերը՝ Սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց .**

1. «Հարկման բազայի խեղաթյուրումը և շահույթների տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրերին առնչվող միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ» բազմակողմ կոնվենցիան (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) ստորագրվել է 2016 թվականի նոյեմբերի 24-ին Փարիզում Տնտեսական համագործակցության զարգացման կազմակերպության (ՏՀԶԿ) հարկման բազայի քայքայումը և շահույթների տեղափոխումը ծրագրի (այսուհետ՝ BEPS ծրագիր) անդամ հանդիսացող երկրների կողմից՝ (Հայաստանի Հանրապետության կողմից ստորագրվել է 2017 թվականի հունիսի 7-ին) կրկնակի հարկման համաձայնագրերում առկա խնդիրների կարգավորման նպատակով, որոնք վերաբերում են ռեզիդենտության որոշման կանոնների, մշտական հաստատության ձևավորման սկզբունքների հստակեցմանը, փոխկապակցված կազմակերպությունների հայտնաբերմանը, համաձայնագրերի դրույթների տարընկալման արդյունքում կրկնակի հարկման դեպքերի բացառմանը, իրավասու մարմինների միջև վեճերի կարգավորման ընթացակարգերի դյուրինացմանը:

2. Դիմումին կից ներկայացված Կոնվենցիան վավերացնելու մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծի վերաբերյալ հիմնավորման մեջ և Կոնվենցիայի վավերացման նպատակահարմարության վերաբերյալ տեղեկանքում նշված է, որ Կոնվենցիայի մշակումը հանդիսանում է BEPS ծրագրի 15-րդ գործողությունը, որի կիրառությունը թույլ կտա Կոնվենցիան ստորագրած բոլոր երկրների հարկ վճարողների համար սահմանել կրկնակի հարկման համաձայնագրերի մի շարք դրույթների կիրառման միասնական մոտեցումներ, ինչն էլ հարկումից խուսափելը, կանխելը և հարկեր չվճարելու դեմ պայքարը կդարձնի ավելի արդյունավետ:

3. Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ Կոնվենցիայով փոփոխվում են եկամտի նկատմամբ հարկերի (անկախ այն հանգամանքից՝ այլ հարկեր կարգավորվում են, թե՛ ոչ) գծով կրկնակի հարկումից խուսափելու վերաբերյալ համաձայնագրերը (այսուհետ՝ Կարգավորող հարկային համաձայնագիր) (հոդվ. 1 և հոդվ. 2, կետ 1, ենթակետ «ա»):

4. Կոնվենցիայով Հայաստանի Հանրապետությունը փոխադարձության սկզբունքով ստանձնում է, մասնավորապես, հետևյալ պարտավորությունները.

4.1. Կարգավորող հարկային համաձայնագրի նպատակներով այն սուբյեկտի կողմից կամ այն կարգավորման միջոցով ստացված եկամուտը, որը Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքով ընկալվում է որպես ամբողջովին կամ մասնակի ֆինանսապես թափանցիկ, համարել Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտի եկամուտ, սակայն միայն այնքանով, որքանով եկամուտը Հայաստանի Հանրապետության կողմից հարկման նպատակներով ընկալվում է որպես Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտի եկամուտ (հոդվ. 3, կետ 1),

4.2. Կոնվենցիայի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետը (այնպես, ինչպես այն կարող է փոփոխվել Կոնվենցիայի 3-րդ հոդվածի 3-րդ կետով) կիրառել Կարգավորող հարկային համաձայնագրի դրույթների փոխարեն կամ դրանց բացակայության դեպքում այն-

քանով, որքանով դրանք անդրադառնում են այն հարցին, թե արդյոք այն սուբյեկտների կողմից կամ կարգավորումների միջոցով ստացված եկամուտը, որոնք երկու Պայմանավորվող երկրներից որևէ մեկի (ընդհանուր կանոնի միջոցով կամ որոշակի փաստական հանգամանքների և սուբյեկտների կամ կարգավորումների տեսակների առնչությամբ վարվելակերպը մանրամասն սահմանելու միջոցով) հարկային օրենքով ընկալվում են որպես ֆինանսապես թափանցիկ, համարվում է Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտի եկամուտ, թե՛ ոչ (հոդվ. 3, կետ 4),

4.3. Եթե Կարգավորող հարկային համաձայնագրի դրույթների պատճառով անհատ չհանդիսացող անձը մեկից ավելի Պայմանավորվող երկրների ռեզիդենտ է, ապահովել որ Հայաստանի Հանրապետության իրավասու մարմինները մյուս կողմի իրավասու մարմինների հետ ջանքեր գործադրեն՝ փոխադարձ համաձայնությամբ որոշելու, թե որ Պայմանավորվող երկրի ռեզիդենտ է համարվելու այդ անձը Կարգավորող հարկային համաձայնագրի նպատակներով՝ հաշվի առնելով դրա արդյունավետ կառավարման վայրը, ինկորպորացված կամ այլ կերպ կազմավորված լինելու վայրը և համապատասխան այլ գործոններ (հոդվ. 4, կետ 1),

4.4. Կարգավորող հարկային համաձայնագիրը փոփոխել այնպես, որ նախաբանի տեքստում ներառվի Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետում շարադրված տեքստը՝ Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետում սահմանված պայմանով (հոդվ. 6, կետեր 1 և 2),

4.5. չնայած Կարգավորող հարկային համաձայնագրի դրույթներին՝ Կարգավորող հարկային համաձայնագրով սահմանված արտոնությունը չշնորհել եկամտի կամ կապիտալի տարրի նկատմամբ, եթե հաշվի առնելով բոլոր համապատասխան փաստերն ու հանգամանքները՝ հիմքեր կան եզրակացնելու, որ այդ արտոնությունն ստանալն այդ արտոնությանն ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հանգեցրած ցանկացած պայմանավորվածության կամ գործարքի գլխավոր նպատակներից մեկն էր, եթե չի հաստատվել, որ այդպիսի հանգամանքներում այդ արտոնությունը շնորհելը համապատասխան կլիներ Կարգավորող հարկային համաձայնագրի համապատասխան դրույթների առարկային և նպատակներին. վերոհիշյալ դրույթը կիրառել Կոնվենցիայի

7-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված դեպքում (հոդված 7, կետեր 1 և 2),

4.6. Կարգավորող հարկային համաձայնագրի Պայմանավորվող երկրի ռեզիդենտին, անկախ նրանից՝ որակավորված անձ է, թե՛ ոչ, տալ Կարգավորող հարկային համաձայնագրի արտոնությունների իրավունք՝ Հայաստանի Հանրապետությունից ստացած եկամտի տարրի մասով, եթե ռեզիդենտը նշված առաջին Պայմանավորվող երկրում ներգրավված է ակտիվ բիզնես գործունեության մեջ, և Հայաստանի Հանրապետությունից ստացած եկամուտն առաջանում է այդ գործունեությունից կամ առնչվում է դրան. արտոնությունների պարզեցված սահմանափակման դրույթների նպատակներով «ակտիվ բիզնես գործունեություն» եզրույթը չի ներառում Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածի 10-րդ կետի «ա» ենթակետում շարադրված գործունեությունները կամ դրանց որևէ համակցություն (հոդվ. 7, կետ 10, ենթակետ «ա»),

4.7. Կարգավորող հարկային համաձայնագրի դրույթները, որոնց համաձայն մի Պայմանավորվող երկրի ռեզիդենտ ընկերության կողմից վճարվող շահաբաժիններն ազատվում են հարկից, կամ նվազեցվում է դրույթաչափը, որով այդ շահաբաժինները կարող են հարկվել՝ պայմանով, որ փաստացի սեփականատերը կամ ստացողը լինի ընկերություն, որը մյուս Պայմանավորվող երկրի ռեզիդենտ է, և որը տիրապետում, տնօրինում կամ վերահսկում է շահաբաժիններ վճարող ընկերության կապիտալի, բաժնեմասերի, բաժնետոմսերի, ձայնի իրավունքի, քվեարկելու իրավունքի կամ սեփականության իրավունք ենթադրող այլ համանման իրավունքների որոշակի մասից ավելին, կիրառել միայն այն դեպքում, երբ այդ դրույթներով սահմանված՝ սեփականության իրավունքին առնչվող պայմանները գործում են 365-օրյա ժամկետում, որը ներառում է շահաբաժինները վճարելու օրը (այդ ժամկետը հաշվարկելու նպատակով հաշվի չեն առնվում սեփականության իրավունքին առնչվող փոփոխությունները, որոնք կարող են ուղղակիորեն կապված լինել բաժնեմասերը տնօրինող կամ շահաբաժինները վճարող ընկերության ընդհանուր վերակազմակերպման հետ, ինչպես, օրինակ՝ միաձուլման կամ բաժանման ձևով վերակազմակերպման դեպքում) (հոդվ. 8, կետ 1),

4.8. Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտներին հարկելու իրավունքը

սահմանափակելու նպատակով Հարկային համաձայնագրերի կիրառման մասով ապահովել Կոնվենցիայի 11-րդ հոդվածով սահմանված դրույթների կատարումը (հոդվ. 11),

4.9. այն դեպքում, երբ Հայաստանի Հանրապետությունը ՀՀ ձեռնարկության շահույթի մեջ ներառում և համապատասխանաբար հարկում է այնպիսի շահույթներ, որոնց մասով մյուս Պայմանավորվող երկրի ձեռնարկությունից հարկեր են գանձվել այդ մյուս Պայմանավորվող երկրում, և այդպիսով ներառված շահույթներն այնպիսի շահույթներ են, որոնք Հայաստանի Հանրապետության ձեռնարկությունը կունենար, եթե երկու ձեռնարկությունների միջև հարաբերությունները լինեին այնպիսին, ինչպիսիք լինում են անկախ ձեռնարկությունների միջև, ապա համապատասխան ճշգրտումներ կատարել այդ շահույթների մասով Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գանձված հարկի գումարում (հոդվ. 17, կետ 1),

4.10. Կոնվենցիայի 17-րդ հոդվածի 1-ին կետը կիրառել այն դրույթի փոխարեն կամ բացակայության դեպքում, որով սահմանվում է, որ Պայմանավորվող երկիրը պարտավոր է համապատասխան ճշգրտումներ կատարել իր ձեռնարկության շահույթների մասով իր տարածքում գանձված հարկի գումարում, եթե մյուս Պայմանավորվող երկիրն այդ շահույթը ներառում է այդ մյուս Պայմանավորվող երկրի ձեռնարկության շահույթներում և համապատասխանաբար հարկում է այդ շահույթները, և այդպիսով ներառված շահույթներն այնպիսի շահույթներ են, որոնք այդ մյուս Պայմանավորվող երկրի ձեռնարկությունը կունենար, եթե երկու ձեռնարկությունների միջև լինեին այնպիսի հարաբերություններ, ինչպիսիք լինում են անկախ ձեռնարկությունների միջև (հոդվ. 17, կետ 2),

4.11. Կոնվենցիայի 28-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ չկատարել Կոնվենցիայի մասով որևէ վերապահում՝ բացի այն վերապահումներից, որոնք ուղղակիորեն թույլատրվում են Կոնվենցիայի 28-րդ հոդվածի 1-ին կետով (հոդվ. 28, կետ 1) և այլն:

5. Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ Հայաստանի Հանրապետության ստանձնած պարտավորությունները համահունչ են Սահմանադրության 13-րդ հոդվածով ամրագրված՝ միջազգային իրավունքի հիման վրա Կոնվենցիային մասնակից երկրների հետ բարիդրացիական, փոխշահավետ հարաբերությունների հաստատմանն ուղղված՝ արտաքին քաղաքականության իրականացման նպատակին:

Ելնելով գործի քննության արդյունքներից և ղեկավարվելով Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 3-րդ կետով, 170-րդ հոդվածի 1-ին և 4-րդ մասերով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 63, 64 և 74-րդ հոդվածներով՝ Սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց**.

1. 2017 թվականի հունիսի 7-ին ստորագրված՝ «Հարկման բազայի խեղաթյուրումը և շահույթների տեղափոխումը կանխելու նպատակով հարկային պայմանագրերին առնչվող միջոցառումների իրականացման վերաբերյալ» բազմակողմ կոնվենցիայում ամրագրված պարտավորությունները համապատասխանում են Սահմանադրությանը:

2. Սահմանադրության 170-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ սույն որոշումը վերջնական է և ուժի մեջ է մտնում հրապարակման պահից:

ՆԱԽԱԳԱՀՈՂ



Ա. ԴԻԼԱՆՅԱՆ

31 մայիսի 2022 թվականի
ՍԴՈ-1651