

**ԷԼԵԿՏՐՈՆԱՅԻՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ
ՄԱՏՈՒՑՄԱՆ ԳՈՐԾԱՐՔՆԵՐՈՒՄ ԹՎԱՅԻՆ
ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՐԿԻ
ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ**

ԷԼԵՆ ԱՎԱԼՅԱՆ

Բանալի բառեր- էլեկտրոնային ծառայություններ, թվային ծառայության հարկ(DST), առցանց գովազդ, էլեկտրոնային ԱԱՀ (e-VAT) , սոցիալական մեդիա հարթակ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Վերջին¹ մի քանի տարիների ընթացքում ի հայտ են եկել տարբեր մտահոգություններ այն մասին, որ գործող միջազգային հարկային համակարգը պատշաճ կերպով չի արձագանքում տնտեսության թվայնացմանը:

Տեղի ունեցող լայնածավալ² միջազգային գործարքները հեշտացնող տեխնոլոգիաների զարգացումը զգալի ճնշում է գործադրում ներկայիս միջազգային հարկային դաշտի վրա:

Թվային³ տնտեսությունը թուլացրել է օտարերկրյա գործունեությունից ընկերությունների ստացած եկամուտները հարկելու պետությունների կարողությունը:

Թվայնացումից բխող հարկային մարտահրավերները երկրների միջև հանդիսանում են հիմնական մտահոգության առիթ հարկման իրավունքների արդար և հավասարակշռված բաշխման առումով:

Թվայնացումը խաթարել է պետության սահմաններում հարկման ավանդական մոտեցումները, որտեղ ընկերությունները սովորաբար ունեն որոշակի ֆիզիկական ներկայություն մշտական հաստատություն, որը երկրներին շոշափելի հիմք է տալիս իրականացնելու հարկային հսկողությունը:

¹ What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, November 22, 2021 <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

² Digital Services Tax, A look at the EC's proposed 'Digital Services Tax' <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/mt-gaming-digital-tax-services.html>

³ OECD and Taxation of the Digital Economy, April 4, 2022 <https://pro.bloombergtax.com/brief/oecd-taxation-digital-economy/>

Էլեկտրոնային առևտուրն այժմ կազմակերպություններին հնարավորություն է տալիս ապրանքներ և բազմաթիվ ծառայություններ վաճառել աշխարհի ցանկացած կետում գտնվող հաճախորդներին՝ առանց տեղական ֆիզիկական ներկայության:

Ընդհանուր առմամբ, ԵՄ-ն նպատակ ունի թվային տնտեսության նկատմամբ կիրառել նպատակակետի վրա_հիմնված հարկում՝ պարզեցնելով միջազգային առևտուրը: Քանի՜ որ տնտեսության թվայնացումը շարունակում է մարտահրավերներ ստեղծել գլոբալ հարկման համար, մի շարք մարմիններ համագործակցելով, իսկ ոմանք առանձին, պլանավորում և ներդնում են թվային ծառայությունների հարկի (DST) գաղափարը:

ԹՎԱՅԻՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՐԿԻ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ

Էլեկտրոնային առևտրի հարկմանը վերաբերող խնդիրը վաղուց արդեն խիստ արդիական է միջազգային մակարդակում: ՏՀԶԿ-ի կողմից BEPS նախագծի ներդրումից հետո, 1-ին գործողությունը ներկայացրեց թվային տնտեսությանը, որի նպատակն է այս ոլորտում հասկանալ առկա հարկային մարտահրավերները:

ԵՄ հանձնաժողովը և մյուսները² համաձայնում են այն սկզբունքին, որ շահույթը պետք է հարկվի այնտեղ, որտեղ ստեղծվում է արժեքը («արժեքի ստեղծման» սկզբունք)՝ պնդելով, որ դա այն ճիշտ սկզբունքն է, որին պետք է հետևի միջազգային հարկային համակարգը:

Այս սկզբունքի հիման վրա ստեղծվող արժեքը սովորաբար մեկնաբանվում է, որ այն ստեղծվում է առաջարկի և ոչ թե պահանջարկի կողմից իրականացվող գործողությունների արդյունքում: Այլ կերպ ասած՝ շուկան ինքնին, չի համարվում արժեք ստեղծող, և իրականացված բիզնեսի արդյունքում ձևավորվող շահույթի նկատմամբ հարկման իրավունքը չպետք է հատկացվի երկրին միայն այն պատճառով, որ այնտեղից են գնում նրա ապրանքներն ու ծառայությունները: Ընկերությունների կողմից մատուցած թվային ծառայությունների հարկումը միջազգային մակարդակում արդիական խնդիր է, ուստի ներկայումս թվային ծառայությունների արդար հարկման շուրջ իրականացվում են ակտիվ քննարկումներ:

¹ Digital services tax in Europe, 25 Feb 2019 <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/digital-services-tax-in-europe/>

² International Conference on Internet of Things (CIoT 2019), <https://sites.google.com/view/ciot2019>

Թվային ծառայության հարկը (DST) իր բնույթով ո՛չ շահութահարկ է, ո՛չ ԱԱՀ: Ընդհանուր առմամբ դա հարկ է համախառն եկամուտների նկատմամբ, որոնք ձևավորվում են ծառայությունների առցանց մատուցումից, թվային գովազդից, տվյալների օգտագործումից, հոսքային/ներբեռնումից և այլն: DST-ները միշտ կարևոր են եղել, բայց դրանք այս պահին ընկերությունների համար մտահոգության առաջնագծում են, քանի որ խնդիրներ առաջացնում են մի քանի տեսանկյունից¹: Տնտեսական տեսանկյունից հարցեր են ծագում դրանց տնտեսական ազդեցության վերաբերյալ: Իրավական տեսանկյունից կարող են հարցեր առաջանալ օրինակ կրկնակի հարկման պայմանագրերի հետ դրանց համատեղելիության վերաբերյալ:

Կարելի է բնութագրել, որ թվային ծառայության հարկը (DST)-ն կիրառելի կլինի, եթե բավարարված լինեն հետևյալ պայմանները.

➤ **Ընկերությունը զբաղվում է «թվային ծառայությունների գործունեությամբ»**

Թվային ծառայությունների հարկը (DST) վերաբերում է այն բիզնես գործունեությանը, «որոնց համար օգտագործողների բազայի մասնակցությունը ողջամտորեն կարող է համարվել գործունեության արժեքի ստեղծման *շարժիչ ուժը*, որը կարևոր է բիզնեսի հաջողության կամ ձախողման համար» (HM Treasury , 2018բ): Սրանք հիմնականում վերաբերում են սոցիալական մեդիա հարթակների, որոնման համակարգերի և առցանց շուկաների գործունեությանը: Թվային երեք հսկաներ՝ Facebook-ը, Google-ը և Amazon-ը, հստակորեն դասվում են այս երեք կատեգորիաներից յուրաքանչյուրին:

Ընկերությունների կողմից թվային ծառայությունների գործունեությամբ զբաղվելը ներկայացնելու համար ենթադրենք, որ գոյություն ունի հավելված, որից օգտվողները կարող են ներբեռնել փոքր գումարի դիմաց:

Այժմ դիտարկենք հավելվածի երկու բիզնես մոդել:

Առաջին դեպքում հավելվածը տրամադրող ընկերությունը ապրանքներ է վաճառում անմիջապես իր օգտատերերին, իսկ երկրորդ դեպքում՝ հավելվածը հանդես է գալիս որպես շուկա, որը թույլ է տալիս վաճառողներին ապրանքները (կամ այլ տեսակի ակտիվներ) վաճառել հավելվածի օգտատերերին:

Երկու բիզնես մոդելների դեպքում էլ հավելվածը կներառի օգտատերերի կողմից տրամադրված մանրամասն և ծավալուն տվյալներ, օրինակ՝ ապրանքատեսակների բնութագրեր, գների միջակայքեր, սպառված

¹ Digital service taxes: Are they here to stay? <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>

քանակություններ: Առաջին դեպքում հավելվածն օգտագործում է առկա տվյալներն իր օգտատերերին թիրախավորելու՝ այդպիսով ավելացնելով իր սեփական վաճառքները: Երկրորդում այն օգտագործում է տվյալները՝ վաճառողներին (արտադրողներին) ավելի լավ շուկա ապահովելու համար՝ այդպիսով նրանցից ավելի բարձր գին գանձելով: Արդյունքում կարող ենք եզրակացնել, որ իմաստային առումով այս երկու մոդելների միջև առկա է որոշակի տարբերություն, մասնավորապես՝ «ապրանքներ առցանց վաճառող բիզնեսներն օգտագործում են ինտերնետը եկամուտների ստեղծմանը նպաստելու համար», բայց այստեղ օգտվողները «չեն համարվում արժեքի կենտրոնական շարժիչ» ուժ, ինչը DST-ի կիրառման կարևոր պայմաններից մեկն է: Արդյունքում կարող ենք եզրակացնել, որ DST-ն կկիրառվի երկրորդ մոդելի դեպքում:

DST-ի կիրառման շրջանակ ապահովող մյուս ուղղությունը սոցիալական մեդիա հարթակներն են: Ենթադրենք գոյություն ունի ընկերություն, որը ապրանքներ է վաճառում ուղղակիորեն իր օգտագործողներին և, հետևաբար, առցանց շուկա չլինելու հիմքով ենթակա չէ DST-ին: Սակայն, օգտատերերը ունեն հնարավորություն գնահատել առանձին ապրանքները, տրամադրել մեկնաբանություններ և խորհուրդներ, տեղադրել կարծիքներ յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի հատուկ էջերում, նկարահանել տեսանյութեր՝ քննարկելու համար որոշակի ապրանքատեսակներ և այլն: Օգտվողներին հասանելի է նաև գրույցի գործառույթը, որի միջոցով նրանք կարող են ուղղակիորեն շփվել միմյանց հետ: Այս դեպքում հարց է առաջանում, արդյո՞ք հավելվածը չի վերածվում սոցիալական մեդիա հարթակի և, հետևաբար դառնում ենթակա DST-ով հարկման:

Հետևաբար գալիս ենք այն եզրահանգման, որ DST-ի կիրառումը կախված է նաև այն որոշման կայացումից, թե արդյո՞ք հավելվածը պատկանում է սոցիալական մեդիա հարթակի սահմանմանը, թե ոչ:

➤ **Ընկերության եկամուտները առաջանում են «թվային ծառայությունների գործունեության արդյունքում**

Ծառայության թվային բնույթը հաստատվելու պարագայում, կարող է առաջանալ հարկի վճարման պարտավորություն նույնիսկ այն դեպքում, եթե գործունեություն իրականացնող ընկերությունը որևէ ֆիզիկական ներկայություն չունի տվյալ երկրում: Իհարկե, նման իրավիճակում կիրարկումը զգալիորեն ավելի դժվար կլինի: Ընկերությունների կողմից իրականացրած գործունեությունը մեկ բիզնես շրջանակում կարող է լինել առանձին կամ խիստ ինտեգրված, քանի որ միևնույն հարթակը միաժամանակ կարող է հանդիսանալ և որպես առցանց շուկա, և որպես հարթակ սեփական ապրանքները վաճառելու համար: Ուստի այս պարագայում

թվային ծառայությունների հարկը կիրառելի կլինի այն եկամուտների վրա, որոնք հնարավոր կլինի վերագրել առցանց շուկաներին:

➤ **Եկամուտները վերագրվում են տվյալ պետության օգտատերերին**

Թվային ծառայության հարկը կիրառելի կլինի, եթե եկամուտները վերագրվեն տվյալ երկրի օգտագործողներին: Օրինակ՝ առցանց գովազդից ստացված եկամուտների դեպքում դա այդպես կլինի, եթե «գովազդը նախատեսված է, որ պետք է դիտվի տվյալ երկրի օգտատերերի կողմից»: Ընկերությունները հնարավոր է չկարողանան հեշտությամբ նույնականացնել ստացվող եկամուտները, հատկապես այն դեպքում, երբ, օրինակ, գովազդային ծառայություններ մատուցող տնտեսվարողը եկամուտներ է ստանում ինչպես տվյալ երկրի, այնպես էլ դրանից դուրս գտնվող օգտատերերին մատուցած ծառայությունների դիմաց: Սա նույնպես հանգեցնում է զգալի անորոշության, քանի որ տնտեսվարողները ստիպված կլինեն դիմել իրենց սեփական դատողություններին, ինչը ակնհայտորեն համարվում է հարկային պարտավորության որոշման անբավարար եղանակ:

Եվրոպական մի շարք երկրներ կիրառում են¹ DST-ները որոշակի տարբերություններով կամ վերապահումներով: Օրինակ Ավստրիան, Հունգարիան այն կիրառում են առցանց գովազդի ծառայությունների դիմաց, մինչդեռ Չեխիան, Ֆրանսիան, Իտալիան, Իսպանիան այն կիրառում են ինչպես գովազդի, այնպես էլ թվային ինտերֆեյսի տրամադրման կամ օգտագործման համար, Լեհաստանը և Պորտուգալիան այն կիրառում են նաև առևտրի գույքի մեղիա ծառայության և տեսալսողական կոմերցիոն հաղորդակցության իրականացման համար: Կան երկրներ, որոնք կիրառում են շեմ ընկերության ստացած համաշխարհային եկամուտների նկատմամբ, օրինակ՝ Ավստրիայում, Բելգիայում Չեխիայում, Ֆրանսիայում, Իսպանիայում այն կազմում է 750 մնլ եվրո (840 միլիոն ԱՄՆ դոլար), մինչդեռ որոշ երկրներ, օրինակ՝ Սլովակիան, Սլովենիան սահմանած չունեն որևէ շեմ: Բացի վերոնշյալ պայմաններից կան երկրներ, որ DST-ի կիրառման համար պահանջում են նաև ներքին եկամուտների որոշակի շեմ, օրինակ Ավստրիայում, Ֆրանսիայում այն կազմում է 25 մլն, Բելգիայում՝ 5 մլն., Իտալիայում՝ 5.5 մլն եվրո, Իսպանիայում՝ 3 մլն: Մինևույն ժամանակ կան երկրներ, օրինակ Հունգարիան, Սլովակիան, Սլովենիան, Լատվիան, Նորվեգիան, որոնք եկամուտների ներքին շեմ չեն սահմանում:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 48-րդ կետի համաձայն²՝ էլեկտրոնային եղանակով ծառայությունների մատուցումը (այ-

1 What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, November 22, 2021 <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

² ՀՀ Հարկային օրենսգրք, <https://www.arlis.am/>

սուհետ՝ էլեկտրոնային ծառայություն) սահմանվում է որպես տեղեկատվական և հեռահաղորդակցական ցանցի (էլեկտրակայի) միջոցով ծառայությունների մատուցում, այդ թվում՝ համացանցի (ինտերնետի) միջոցով, որի մատուցումն անհնար է առանց տեղեկատվական տեխնոլոգիաների օգտագործման (էլեկտրոնային ծառայությունների ցանկը սահմանում է կառավարությունը): ՀՀ-ում 2022թ.-ի հունվարի 1-ից ԱԱՀ վճարող են համարվում նաև ՀՀ-ում մշտական հաստատություն չունեցող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունները, որոնք էլեկտրոնային ծառայություններ են մատուցում ՀՀ ֆիզիկական անձանց:

Էլեկտրոնային ԱԱՀ-ի՝ e-VAT-ի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը, որի համար էլ հաշվարկվում և վճարվում է Էլեկտրոնային ԱԱՀ՝ 20% դրույքաչափով:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 40-րդ հոդվածի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում մշտական հաստատություն չունեցող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձին էլեկտրոնային ծառայությունների մատուցման պահ է համարվում մատուցված էլեկտրոնային ծառայության դիմաց վճարումը և (կամ) մասնակի վճարումը կատարելու օրը ներառող եռամսյակի վերջին օրը՝ վճարմանը և (կամ) մասնակի վճարմանը համապատասխան:

Ստորև ներկայացվում է համեմատական տեղեկատվություն 2022 թվականի առաջին երկու եռամսյակների ընթացքում ՀՀ պետական բյուջե վճարված e-VAT-ի մասին¹:

Ինչպես երևում է աղյուսակից, 2022 թվականի II եռ-ի ընթացքում ԱԶ և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց մատուցված ծառայությունների ծավալը I եռ-ի համեմատ աճել է շուրջ 80,5 %-ով՝ կազմելով 303,608,532 դրամ, իսկ e-VAT –ի գծով ՀՀ պետական բյուջե կատարած վճարումները՝ 51,6%՝ ընդ որում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների շուրջ 40%-ը հանդիսանում են ԱՄՆ ռեզիդենտներ, որի հետ ՀՀ-ը չունի եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառող համաձայնագիր:

¹ Տվյալները ձեռք են բերվել ՀՀ ՊԵԿ-ից՝ հարցման արդյունքում

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

«e-VAT» համակարգից օգտվողների վերաբերյալ տեղեկատվություն

Հ/ Հ	Երկիր	Հարկ վճարողների քանակ	2022թ.			
			I-եռ.		II-եռ.	
			Հաշվարկվ ած ԱԱՀ	Մարված ԱԱՀ	Հաշվարկվ ած ԱԱՀ	Մարված ԱԱՀ
1	CANADA	1	2,433	2,433	7,233	7,238
2	IRE- LAND	6	115,122,145	115,722,406	209,670,653	187,939,730
3	JAPAN	1	11,503	11,503	26,841	3,679
4	LUXEM- BOURG	1	5,844,214	5,844,214	25,668,776	178,391
5	MEXICO	1	18,340	18,340	23,668	20,740
6	NETHER- ER- LANDS	2	20,868,787	20,868,787	19,217,747	19,076,697
7	SWEDEN	1	0		4,266,839	4,266,839
8	SWIT- ZER- LAND	1	6,513,785	6,516,391	4,736,586	4,736,586
9	UNITED KING- DOM	2	111,077	111,077	2,336,447	2,242,105
10	UNITED STATES	12	10,209,702	10,219,074	25,510,818	25,494,165
11	Երկիր նշված չէ	2	9,486,277	9,486,277	12,142,924	12,000,895
Ընդամենը		30	168,188,263	168,800,501	303,608,532	255,967,066

Հարկերի շրջանակի սահմանումը բավականին խնդրահարույց է, ելնելով նրանից, որ այստեղ էական է օգտագործողների «զգալի» արժեքի ստեղծման հանգամանքը: Այն հարցին, թե որքան են կարևորվում բիզնեսի օգտատերերը այս թեստը բավարարելու համար, հստակ պատասխան չի

տրվում, ինչը նշանակում է, որ չի բացառվում, որ մի խումբ ձեռնարկություններին հարկի առաջադրումը կատարվի ոչ օբյեկտիվ սկզբունքներով:

Ելնելով վերոգրյալից, կարող ենք նշել, որ արժեքի ստեղծման սկզբունքը ոչ միայն հանգեցնում է հարկի, որը հիմնված է այնպիսի տարբերությունների վրա, որոնք դժվար է արդարացնել, այլ նաև առաջ է բերում խուսափելու հնարավորություններ, որոնք հեշտ է կանխատեսել, բայց գործնականում կարող է դժվար լինել հակադրել:

Այնուամենայնիվ, քանի որ ՏՀԶԿ-ն առաջ է տանում գլոբալ համագործակցությունը իր օրակարգում, ակնկալվում է, որ գլոբալ թվային տնտեսության մեջ համահունչ միջազգային ջանքերի շնորհիվ ընկերությունների համար արդար և ապահով հարկման մեխանիզմներ կստեղծվեն:

Элен Авальян, применение налога на цифровые услуги в операциях по предоставлению электронных услуг - За последние несколько лет возникли опасения, что действующая международная налоговая система не реагирует надлежащим образом на цифровизацию экономики.

Развитие технологий, облегчающих крупномасштабные международные сделки, оказывает значительное давление на современное международное налоговое поле. Цифровая экономика ослабила способность государств облагать налогом доходы компаний от деятельности за рубежом.

Налоговые проблемы, связанные с цифровизацией, вызывают серьезную озабоченность у стран с точки зрения справедливого и сбалансированного распределения налоговых прав.

Цифровизация нарушила традиционные подходы к налогообложению в пределах государственных границ, где компании обычно определенным образом физически присутствуют, постоянно находятся, что дает странам основания для осуществления налогового контроля.

Электронная коммерция теперь позволяет организациям продавать товары и многие услуги клиентам в любой точке мира без физического присутствия на месте. В целом ЕС стремится к применению в отношении цифровой экономики обложения налогом в пункте назначения и упрощению трансграничной торговли. Поскольку цифровизация экономики продолжает приводить к возникновению новых вызовов для глобального налогообложения, ряд органов посредством сотрудничества, а другие самостоятельно планируют и вводят идею налога на цифровые услуги (DST).

Elen Avalyan, Application of digital services tax in electronic service transactions - During the past few years, there have been concerns that the

current international tax system has not reacted appropriately on the digitalization of the economy.

The development of technologies facilitating large-scale international transactions puts significant pressure on the modern international tax field. The digital economy has weakened the ability of states to tax the income of companies from overseas activities.

The tax problems associated with digitalization are of great concern to the countries in terms of a fair and balanced distribution of tax rights.

Digitalization has disrupted traditional approaches to taxation within state borders, where the companies are usually physically present in a certain way and permanently stay, which gives the countries grounds for the implementation of tax control.

E-commerce now allows the organizations to sell products and many services to customers at any point of the world without a physical presence on spot. In general, the EU strives to the application of destination taxation towards the digital economy and the facilitation of cross-border trade. As the digitalization of the economy continues bringing to the appearance of new challenges for the global taxation, a number of bodies, through collaboration, and others independently, are planning and introducing the idea of a digital services tax (DST).

Ուղարկվել է խմբագրություն 01.09.2022թ.

Գրախոսվել է 02.09.2022թ.

Ստորագրվել է սպագրության 05.09.2022թ.