

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՍՏՄ-ՈՒՄ

Արամ Լ. Թավադյան՝

Բանալի բառեր՝ ԵՍՏՄ, հարկային օրենսդրություն, եկամտահարկ, շահութահարկ, ԱԱՀ:

Հարկային քաղաքականությունն այն ոլորտներից է, որն անմիջապես ազդում է ինչպես ներքին շուկայի, այնպես էլ ինտեգրացիոն գործընթացների վրա: ԵՍՏՄ երկրների տնտեսության կառուցվածքի տարբերությունը հարկային օրենսդրության և վարչարարության տարբերության պատճառներից մեկն է: Որպեսզի այդ տարբերությունները չբերեն էական ոչ հավասար պայմանների ապրանքների հարկման ժամանակ, ԵՍՏՄ պայմանագրում ձևավորվել է հետևյալ հիմնական սկզբունքը. այն երկրում, որտեղ իրականացվում է ԵՍՏՄ անդամ այլ երկրների ապրանքների հարկումը, այն պետք է հավասարազոր լինի նմանատիպ ապրանքների հարկմանը, որոնք արտադրվել են տվյալ տարածքում [1]: Դա կարգավորվում է նաև մաքսատուրքերի չկիրառմամբ: Ձևավորվում է հավաքագրված մաքսատուրքերի ընդհանուր բյուջե, որից Հայաստանի Հանրապետության մասնաբաժինը կազմում է 1.13%: Ստացված գումարը, ի դեպ, գերազանցում է մինչև ԵՍՏՄ անդամակցությունը ստացված մաքսատուրքը:

Հարկերի, մասնավորապես ուղղակի հարկերի դրույքաչափերը ձևավորվել են՝ ելնելով երկրների տնտեսության կառուցվածքից, զարգացման հնարավորություններից և փաստացի տարբերությունն են ստեղծում տվյալ երկրում այլ երկրների ձեռներեցության համեմատ: *Գծագիր 1*-ում ներկայացված են ԵՍՏՄ երկրների եկամտահարկի և սոցիալական վճարների դրույքաչափերը:

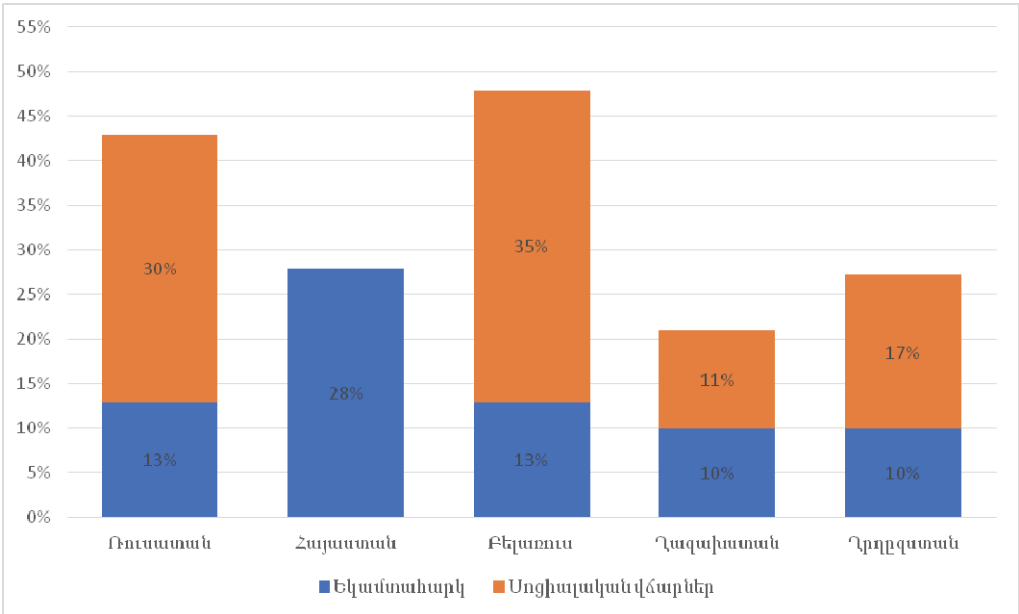
Հայաստանում ԵՍՏՄ երկրների համեմատությամբ եկամտահարկը ամենամեծն է, սակայն նրա մեջ 2017 թվականից նաև ներառված են սոցիալական վճարները, որոնք կազմում էին 20%: Հայաստանում կիրառվում է եկամտահարկի 3 դրույքաչափ՝ 23% (մինչև 150 հազար դրամ), 28% (150

¹ Մտորենացու անվան համալսարանի իրավաբանական ֆակուլտետի 4-րդ կուրսի ուսանող:

հազար դրամից մինչև 2 մլն դրամ), 36% (2 մլն դրամից ավելի): Այստեղ նախատեսվում է հարկային վարչարարության էլ ավելի պարզեցում՝ եկամտահարկի միասնական դրույքաչափի ձևավորում 23%-ի չափով:

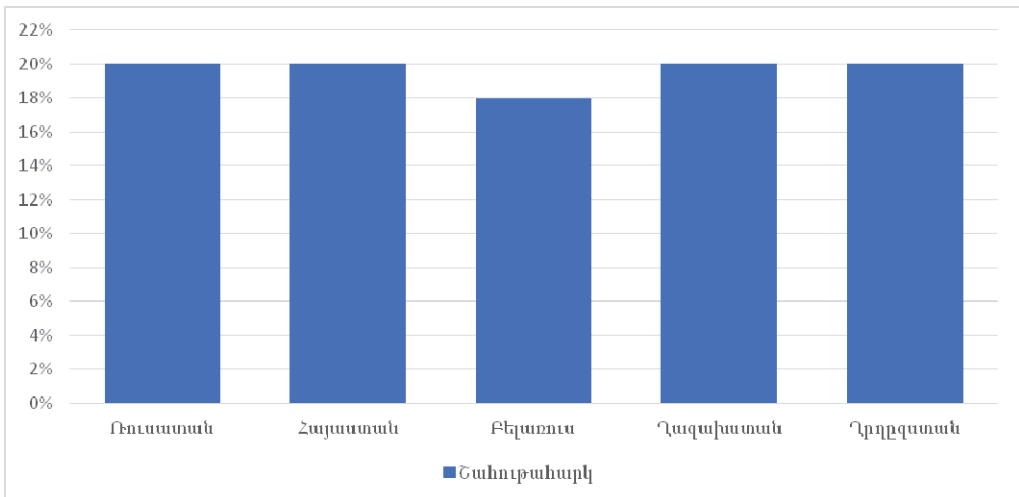
Գծագիր 1

ԵԱՏՄ երկրների եկամտահարկի և սոցիալական վճարների հիմնական դրույքաչափերը



Գծագիր 2

Շահութահարկի հիմնական դրույքաչափերը ԵԱՏՄ երկրներում



Ռուսաստանում և Բելառուսում եկամտահարկի հիմնական դրույքաչափը կազմում է 13%, իսկ սոցիալական ապահովագրության վճարները, համապատասխանաբար՝ 30% և 35%: Ամենաբարենպաստ պայմանները Ղազախստանում են, որտեղ եկամտահարկը կազմում է 10%, իսկ սոցիալական ապահովագրության վճարները՝ 11% [2-6]:

Շահութահարկը ԵԱՏՄ բոլոր տնտեսություններում գրեթե համազոր է՝ կազմելով Ռուսաստանի, Հայաստանի, Ղազախստանի և Ղրղզստանի համար 20%, իսկ Բելառուսի՝ 18%: Որոշակի առավելություն տնտեսվարողներն այս հարցում ունեն Բելառուսում: Այս ցուցանիշի հավասարությունը բիզնեսի համահարթեցման տեսանկյունից դյուրին է: Փաստացի Ռուսաստանում և Բելառուսում ուղղակի հարկային վճարներն ավելի մեծ են, քան Հայաստանում: Ուղղակի հարկման տեսանկյունից բիզնեսի համար նպաստավոր են Ղազախստանի պայմանները:

Միջազգային տնտեսական ինտեգրացիոն զարգացումների ժամանակ ինտեգրացիոն միավորումների ձևավորման գործընթացն, առաջին հերթին, կարևորում է անուղղակի հարկերի մասին օրենսդրության համապատասխանեցման և ընդհանրացման գործընթացը, քանի որ անուղղակի հարկերն ունեն մեծ ազդեցություն ապրանքների գների ձևավորման վրա, ինչպես նաև ապահովում են բյուջեի հարկային եկամուտների հիմնական մուտքերը:

ԵԱՏՄ երկրներում առկա են տարբերություններ ինչպես ավելացված արժեքի հարկի, այնպես էլ ակցիզային հարկի առումով: Անուղղակի հարկերն առանցքային ազդեցություն ունեն ինտեգրացիոն գործընթացների վրա ԵԱՏՄ բոլոր տնտեսվարողների համար հավասար պայմաններ ստեղծելու տեսանկյունից: Անուղղակի հարկերի հարկման խնդիրը հստակ լուծված է ԵԱՏՄ պայմանագրում:

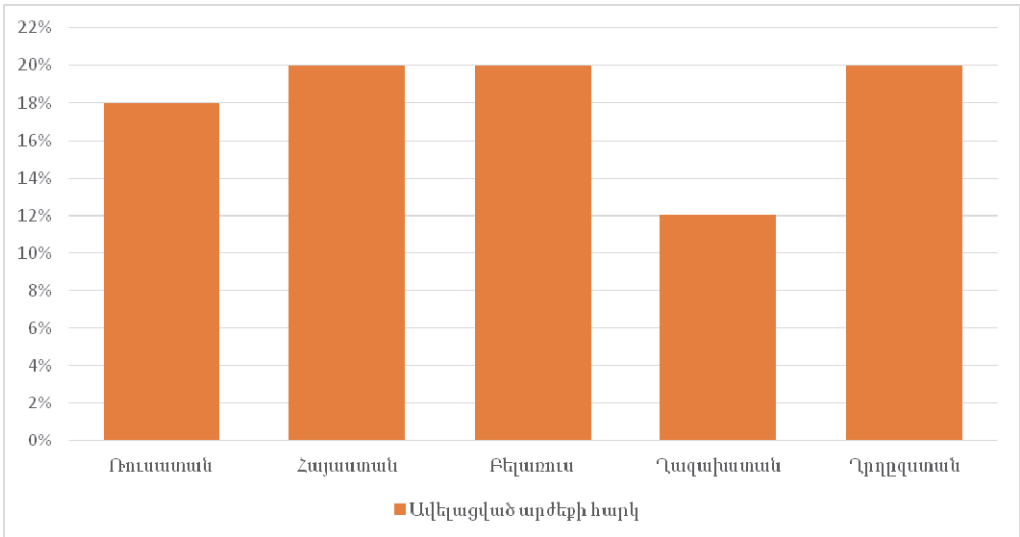
ԵԱՏՄ պայմանագրի 71 և 72-րդ հոդվածներով սահմանվում են, համապատասխանաբար՝ հարկման ոլորտում անդամ պետությունների փոխգործակցության և անդամ պետությունների անուղղակի հարկերի գանձման սկզբունքները, որոնց հիման վրա կազմված է Եվրասիական տնտեսական միության մասին պայմանագրի 18-րդ արձանագրությունը:

Ներկայացնենք անուղղակի հարկերի դրույքաչափերը (տե՛ս *Գծազիր 3*) և գանձման կարգն ապրանքների արտահանման և ներմուծման ժամանակ ԵԱՏՄ անդամ երկրների համար: Մի անդամ պետության տարածքից մեկ այլ անդամ պետության տարածք ապրանքներ արտահանելու դեպքում հարկատուի կողմից, որի տարածքից դուրս են բերվել ապրանքները, կի-

րառվում են ավելացված արժեքի հարկի (ԱԱՀ) գրոյական դրույքաչափի և ակցիզների վճարից ազատում՝ նախատեսված փաստաթղթերը հարկային մարմին ներկայացնելու դեպքում: Անդամ պետության տարածքից մեկ այլ անդամ պետության տարածք ապրանքների արտահանման դեպքում հարկ վճարողն իրավունք ունի հարկի նվազեցում (հաշվանցում) իրականացնելու անդամ պետության օրենսդրությամբ նախատեսված կարգին համանման ձևով, որը կիրառվում է անդամ պետության տարածքից միության սահմաններից դուրս արտահանված ապրանքների առնչությամբ: Մի անդամ պետության հարկ վճարողի կողմից մեկ այլ անդամ պետության հարկ վճարողին ապրանքներ իրացնելու դեպքում, եթե ապրանքի փոխադրումն սկսվել է միության սահմաններից դուրս և ավարտվել այլ անդամ պետությունում, ապրանքի իրացման վայր է ճանաչվում այն անդամ պետության տարածքը, որի տարածքում ապրանքը ձևակերպվել է «ներքին սպառման համար բացթողում» մաքսային ընթացակարգով:

Գծապի 3

Անուղղակի հարկերի հիմնական դրույքաչափերը ԵԱՏՄ երկրներում



Հաշվի առնելով ԵԱՏՄ պայմանագիրը և դրա շրջանակներում փոխհարաբերություններն անդամ երկրների միջև, Հայաստանում կատարվել են մի շարք հարկային օրենսդրական փոփոխություններ, մասնավորապես՝ «Ավելացված արժեքի մասին» օրենքում՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից Եվրասիական տնտեսական միության անդամ պետություններ ապրանքների արտահանման, ԵԱՏՄ անդամ պետություններից Հայաստա-

նի Հանրապետության տարածք ապրանքների ներմուծման, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված անձանց կողմից ԵԱՏՄ տարածքում այլ՝ Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված անձանց ծառայությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ հաշվարկման և վճարման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով, 2014թ. մայիսի 29-ի «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի անբաժանելի մաս համարվող՝ «Ապրանքների արտահանման ու ներմուծման, աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման ժամանակ անուղղակի հարկերի գանձման և դրանց վճարման նկատմամբ վերահսկողության կարգի մասին» թիվ 18 հավելվածով ներկայացված արձանագրությամբ:

Անուղղակի հարկերի վճարման և հաշվարկման կարգի պարզեցման մեջ առկա ձեռքբերումներից կարելի է նշել.

- ըստ նշանակման երկրի սկզբունքով ԱԱՀ գանձման իրականացումը, ինչը ենթադրում է արտահանման ԱԱՀ գրոյական դրույք և ներմուծող երկրի կողմի ԱԱՀ գանձում,
- ներմուծվող ապրանքների անուղղակի հարկերի չգերազանցումը ներքին արտադրության համանման ապրանքների անուղղակի հարկերին,
- սկզբիզմերի նվազագույն դրույքաչափերի ձևավորումը,
- անուղղակի հարկերի բնագավառում հարկային վարչարարության սկզբունքների կարգավորումը:

Հարկային և մաքսային խոչընդոտների վերջնական վերացման և չեզոքացման համար նպաստավոր են հարկային դրույքների մոտեցումը, հարկային բազայի կարգավորումը և փաստաթղթային համակարգի նույնականացումը: Մակայն ԵԱՏՄ երկրների եկամուտների կառուցվածքի տարբերությունն այդ գործընթացը որոշակիորեն սահմանափակում է: Օրինակ, ԵԱՏՄ երկրներում ԱԱՀ-ն ամենամեծ տեսակարար կշիռն ունի Հայաստանում՝ այլ հարկերի համեմատ (տե՛ս *Աղյուսակ 1*):

Ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափը ԵԱՏՄ երկրներում ամենաբարձրն է Հայաստանում և Ղրղզստանում (Բելառուսում կիրառվում է նաև 10% դրույքաչափը): Մակայն արտահանման տեսանկյունից դա խոչընդոտ չի հանդիսանում, քանզի ԵԱՏՄ-ում արտահանողները ԱԱՀ-ն վճարում են ներմուծող երկրում: Փաստացի ավելի ցածր դրույքաչափ վճարելն այս դեպքում չափազանց կարևոր է փոքր տնտեսություն ունեցող երկրի

համար, քանզի արտահանումն առանցքային դեր ունի այդ կարգի տնտեսությունների համար:

Աղյուսակ 1

ԵԱՏՄ երկրների եկամուտների կառուցվածքը¹

	ՌԴ	ՀՀ	ԲՀ	ՂՀ
Եկամուտներ	100.0	100.0	100.0	100.0
շահութահարկ	9.0	9.1	8.4	15.3
եկամտահարկ	10.2	26.9	17.7	7.3
ավելացված արժեքի հարկ	14.9	38.7	37.3	19.6
ակցիզային հարկ	3.6	4.4	11.9	0.7
մաքսատուրք	20.7	4.3	10.1	12.0
այլ եկամուտներ	41.6	16.7	14.6	45.2

Եթե արտահանողների համար 20% ԱԱՀ-ն էական դեր չունի իրենց գործունեությունում, ապա ներքին շուկայում սպառվող ապրանքների համար դա իր ազդեցությունն ունի: Պետք է նշել, որ այդ դրույքաչափը Հայաստանում առայժմ նվազեցնելու հնարավորություն առկա չէ, քանզի այն կազմում է մեր եկամուտների գերակշիռ մասը՝ 38%, բացի դրանից, ունի որոշակի զսպող դեր առևտրային հաշվեկշռի վատթարացման տեսանկյունից: Նախատեսվում են նաև եկամտահարկի պարզեցում և փաստացի դրույքաչափի կրճատում, ինչը նույնպես սահմանափակում է ԱԱՀ նվազեցումը:

Նոյեմբեր, 2018թ.

Աղբյուրներ և գրականություն

1. Договор о Евразийском экономическом союзе.
2. Закон об основах налоговой системы в Российской Федерации.
3. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք:
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
5. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет.
6. Налоговый кодекс Кыргызской Республики.

¹ Աղյուսակը կազմվել է ԵԱՏՄ երկրների վիճակագրական տվյալների հիման վրա:

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ
ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՍՏՄ-ՈՒՄ**

Արամ Լ. Թավադյան

Ամփոփագիր

Հոդվածում ներկայացված են հարկային օրենսդրության ուղղակի և անուղղակի հարկերը ԵԱՏՄ երկրներում: Վերլուծված են միության պետությունների անուղղակի հարկերի հարկման և համաձայնեցման սկզբունքները: Նշված են հարկային համակարգի բարելավման որոշակի հնարավորությունները Հայաստանում:

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ЕАЭС

Арам Тавадян

Резюме

В статье представлены прямые и косвенные налоги налогового законодательства стран ЕАЭС. Проанализированы косвенные налоги и принципы их согласования в странах Союза. Отмечен ряд возможностей совершенствования налогового законодательства в Армении.

FEATURES OF THE TAX LEGISLATION OF THE EAEU

Aram L. Tavadyan

Resume

The article presents direct and indirect taxes of the tax legislation of the EAEU countries. The indirect taxes and the principles of their coordination in the countries of the Union are analyzed. The article presents a number of various opportunities for improving tax legislation in Armenia.