



**A F I C**

**ՕՏԱՐԵՐԿՐՅԱ ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԵՎ  
ՀԱՄԱԳՈՐԾԱԿՈՒԹՅԱՆ ԱՍՈՑԻԱՑԻԱ**

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ  
ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ  
ԲԱՐԵՓՈՒՆՈՒՄՆԵՐԻ  
ԿԱՐԵՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆԸ  
ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ**



**AFIC**

«ՕՏԱՐԵԿՐՅԱ ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԵՎ ՀԱՄԱԳՈՐԾԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ԱՍՈՑԻԱՑԻԱ»

---

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ  
ԲԱՐԵՓՈՒԽՈՒՄՆԵՐԻ  
ԿԱՐԵՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆԸ  
ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ**

**ԵՐԵՎԱՆ – 2007**

---

ՀՐԱՏԱՐԱԿՎԵԼ Է «ՄԱՄՆԱՎՈՐ ՁԵՌՆԵՐԵՑՈՒԹՅԱՆ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ԿԵՆՏՐՈՆ»  
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԱԶԱԿՑՈՒԹՅԱՄԲ



*«Օտարերկյա ներդրումների և համագործակցության ասոցիացիան» իր երախտագիտությունն է հայտնում ՀՀ Հարկային պետական ծառայության Հարկային վարչարարության կատարելագործման վարչության պետի տեղակալ Արմեն Թամազյանին մասնագիտական աջակցության և համագործակցության համար:*

*«Օտարերկյա ներդրումների և համագործակցության ասոցիացիան») ոչ առևտրային, հասարակական կազմակերպություն է, որի գործունեության հիմնական նպատակն է նպաստել և աջակցել Հայաստանում մասնավոր ձեռնարկատիրության և գործարար միությունների զարգացմանը, բարենպաստ և քաղաքակիրթ գործարար միջավայրի ձևավորմանը և օտարերկրյա ներդրումների խթանմանը, միջազգային տնտեսական կապերի և համագործակցության զարգացմանը:*

## ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Էջ
1. Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ու հարկային օրենսդրության ձևավորման ու զարգացման հիմնական ուղղությունները	4
2. Հարկային վարչարարության ոլորտում առկա հիմնախնդիրները և բարեփոխումների իրականացման հիմնական ուղղությունները	7
3. Առաջարկություններ հարկային օրենսդրության կատարելագործման ուղղությամբ	12
ա/ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք	12
բ/ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք	16
գ/ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք	25
դ/ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք	30

## **1. Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ու հարկային օրենսդրության ձևավորման ու զարգացման հիմնական ուղղությունները**

Հայաստանի Հանրապետությունում ինքնուրույն հարկային համակարգի ստեղծմանն ուղղված առաջին քայլերը իրականացվել են դեռևս 1991թ. վերջերին, Հայաստանի Հանրապետության անկախության հռչակումից հետո: 90-ական թվականների առաջին կեսը Հայաստանի Հանրապետությունում բնութագրվում էր ինչպես շուկայական հարաբերությունների վրա հիմնված տնտեսության ու նրա ենթակառուցվածքների ստեղծման ու զարգացման, մասնավոր ձեռնարկատիրության խթանման գործընթացներով, այսպես էլ տնտեսության մեջ առկա խորը ճգնաժամային երևույթներով, մասնավորապես՝ սղաճի ու դրամի արժեզրկման չափազանց բարձր տեմպերով, գործազրկության մասշտաբների աննախադեպ մեծածմամբ, տնտեսական ոլորտում առավելապես սպեկուլյատիվ բնույթ ունեցող գործարքների ու գործառնությունների գերակայությամբ, և որպես արդյունք, արտադրական ոլորտի զարգացմանն ուղղված երկարաժամկետ կապիտալ ներդրումների իրականացման բացակայությամբ և այլն:

Նման իրավիճակում Հայաստանի Հանրապետությունն ուղղակի պարտադրված էր ունենալ սեփական անկախ հարկային համակարգն ու հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությունը: Այդ ուղղությամբ առաջին քայլերն իրականացվեցին արդեն իսկ 1991թ. վերջին, երբ ՀՀ խորհրդարանն ընդունեց առաջին՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը, իսկ հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրական դաշտի ձևավորման առաջին փուլը, բոլոր հիմնական հարկատեսակների վերաբերյալ օրենքների ընդունմամբ, ավարտվեց 1995 թվականին:

Այդ ժամանակահատվածի հարկային հարաբերությունների ոլորտին բնորոշ էր՝

- հարկման մեխանիզմների ու հարկային օրենսդրության սերտ փոխկապվածությունը նախկին ԽՍՀՄ հանրապետություններում /մասնավորապես՝ Ռուսաստանի Դաշնությունում/ գործող հարկային օրենսդրության հետ,

- հարկման համեմատաբար նեղ բազան, ինչը հիմնականում պայմանավորված էր այդ ժամանակահատվածում գործող հարկ վճարողների փոքր թվաքանակով /այսպես, 1995թ. հարկային մարմիններում հաշվառված բոլոր հարկ վճարողների թվաքանակը չէր անցնում 4000-ից, այն դեպքում, երբ արդեն 1999թ. այն հասավ շուրջ 75000-ի, իսկ 2002թ.` շուրջ 120000-ի/ և հարկերի բարձր դրույքաչափերը,
- հարկային եկամուտների կազմում ուղղակի հարկերի բարձր տեսակարար կշիռը /այսպես, օրինակ, եթե 1995թ. միայն շահութահարկի և եկամտահարկի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների մեջ կազմում էր ավելի քան 56 տոկոս, ապա արդեն 1998թ. այդ ցուցանիշը զգալիորեն նվազել էր, հասնելով մինչև շուրջ 20 տոկոսի մակարդակին, և հետագա տարիներին ևս պահպանվում էր այդ նվազման միտումը/:

Նարկային եկամուտների կազմում ուղղակի հարկերի գերակշիռ տեսակարար կշիռը, և անուղղակի հարկերի /մասնավորապես ԱԱՀ-ի/ բավականաչափ ցածր տեսակարար կշիռը պայմանավորված էին մի շարք գործոններով: Դրանցից էին, մասնավորապես, հետևյալները`

- շահութահարկի և եկամտահարկի գանձման կիրառվող պրոգրեսիվ սանդղակները, հարկի բավականաչափ բարձր դրույքաչափերով հանդերձ, սղաճի և դրամի արժեզրկման աննախադեպ բարձր տեմպերի պայմաններում, հանգեցնում էին նրան, որ իրենց ֆիսկալ նշանակությունն ըստ էության կորցնում էին, ինչպես սահմանված չհարկվող շեմերը /եկամտահարկի դեպքում/, այնպես էլ հարկերի առավել ցածր դրույքաչափերով հարկվող միջակայքերը և արդյունքում հարկ վճարողների հարկվող շահույթի /եկամտի/ գերակշիռ մասը հարկվում էր սանդղակներով սահմանված ամենաբարձր դրույքաչափերով, ինչն էլ այդ հարկերի մասով ապահովում էր տվյալ ժամանակահատվածի համար բավականաչափ բարձր եկամուտներ,

- ԱԱՀ-ի մասով հարկային եկամուտների համեմատաբար ցածր մակարդակը /1995թ. այն կազմել է 17,1 մլրդ. դրամ կամ հարկային եկամուտների 31,5 տոկոսը/ հիմնականում պայմանավորված էր այդ ժամանակահատվածում /մինչև 90-ականների կեսերը/ ԱՊՀ անդամ պետությունների միջև իրականացվող արտաքին տնտեսական հարաբերություններում ԱԱՀ-ի «ըստ ծագման վայրի» հաշվարկման ու վճարման սկզբունքի կիրառմամբ, որի դեպքում մյուս երկրների հետ արտաքին առևտրի բացասական սալդո ունեցող երկիրը /որպիսին հանդիսանում էր նաև Հայաստանի Հանրապետությունը/ կրկնակի տուժողի դերում էր հայտնվում /ոչ միայն ԱԱՀ չէր գանձում նշված երկրներից ՀՀ ներկրվող ապրանքներից, այլև նույնիսկ փոխհատուցում էր /սեփական պարտավորություններից հաշվանցում էր/ այդ երկրների մատակարարներին վճարված ԱԱՀ-ի գումարները/: Այսպիսի կորուստները տարիների ընթացքում հասնում էին տասնյակ միլիարդավոր դրամների:

90 -ական թվականների երկրորդ կեսը նշանավորվեց հարկային օրենսդրության մեջ արմատական բարեփոխումների իրականացմամբ, որն ուղղված էր ինչպես գործող օրենքների կատարելագործմանը, այնպես էլ նոր վճարատեսակներ սահմանող ու հարկային հարաբերությունները կարգավորող նոր օրենքների ընդունմանը: 1997-2000թթ. ընդունվեցին և գործողության մեջ դրվեցին «Հարկերի մասին» և հիմնական հարկատեսակների մասին միանգամայն նոր օրենքներ, ինչպես նաև հարկման հատուկ ռեժիմներ սահմանող, այն է՝ «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքները: Հետագայում, սկսած 2000 թվականից ընդունվեցին և գործողության մեջ դրվեցին հարկային վարչարարության ոլորտը կարգավորող մի շարք օրենքներ, մասնավորապես՝ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» և «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքները:

Ներկայումս, կարծում ենք, հասունացել է հարկային օրենսդրության մեջ և հարկային վարչարարության ոլորտը կարգավորող իրավական դաշտում էական բարեփոխումներ իրականացնելու անհրաժեշտությունը, որոնց և կանդիդատներ ստորև:

## **2. Հարկային վարչարարության ոլորտում առկա հիմնախնդիրները և բարեփոխումների իրականացման հիմնական ուղղությունները**

Հարկային հարաբերությունների զարգացման արդի փուլում խիստ կարևորվում են հարկային վարչարարության արդյունավետության հետագա բարձրացման հիմնահարցերը: Այս առումով, նախ անհրաժեշտ է հանգամանորեն ուսումնասիրել և վերլուծել նշված ոլորտում վերջին տասնամյակում տեղի ունեցած զարգացումների ընթացքն ու ներկայումս ստեղծված իրավիճակը, ինչը թույլ կտա անելու համապատասխան հետևություններ և առաջարկելու այդ ոլորտում արմատական բարեփոխումների իրականացման համար անհրաժեշտ միջոցառումներն ու քայլերը:

Վերլուծելով Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ստեղծման ու հետագա զարգացման ամբողջ գործընթացը, կարելի է անել հետևություն այն մասին, որ սկզբնական շրջանում՝ մինչև 1990-ական թվականների վերջերը, հարկային հարաբերություններն առավելապես հիմնված էին հարկ վճարողների կողմից սեփական հարկային պարտավորությունների ինքնուրույն հաշվարկման ու վճարման վրա, կամ այսպես կոչված «ինքնագնահատման» համակարգի վրա:

Իհարկե, չի կարելի ասել, թե դա պայմանավորված էր նրանով, որ այդ ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետությունում իսպառ բացակայում էր ստվերային տնտեսությունը կամ դրա մասշտաբները հասցված էին նվազագույնի, իսկ հարկ վճարողների իրավագիտակցությունն ու օրինապահությունը գտնվում էին այնքան բարձր մակարդակի վրա, որի հետևանքով էլ նվազագույնի էր հասցված հարկային մարմինների միջամտությունը հարկ վճարողների կողմից հարկերի հաշվարկման ու վճարման գործընթացին:

Անշուշտ, նշված ժամանակահատվածում ևս առկա էին զարգացման անցումային փուլում գտնվող երկրների տնտեսություններին բնորոշ բացասական ու արատավոր այնպիսի երևույթներն, ինչպիսիք են տնտեսության ստվերայնությունը, հարկերի վճարումից խուսափելու օրինական ու անօրինական բոլոր հնարավոր միջոցների օգտագործումը, կոռուպցիոն երևույթները և այլն, սակայն հարկային համակարգի ձևավորման ու զարգացման սկզբնական շրջանում դրանք դեռևս բավականաչափ արտահայտված բնույթ չէին կրում:

Հետագա տարիներին, հատկապես 1990-ական թվականների վերջերից սկսած, հարկային գերատեսչության ուղղակի և անմիջական ներգործությունը հարկ վճարողների կողմից հարկերի հաշվարկման ու վճարման գործընթացին սկսեց ավելի արտահայտված բնույթ կրել և արդեն 21-րդ դարի սկզբներին վերածվեց համընդհանուր կերպով կիրառվող գործելակերպի: Նման գործելակերպի արմատավորումը թերևս թելադրվում և պայմանավորված էր պետական բյուջեի տարեցտարի ավելացող հարկային եկամուտների հավաքագրման գործընթացի խիստ կենտրոնացված պլանավորման և հարկային մուտքերի նախանշված համամասնությունների անխտիր պահպանման պահանջներով և այն հաճախ փորձում էին արդարացնել՝ վկայակոչելով հարկային վարչարարությունը խստացնելու անրաժեշտությունը:

Սակայն տարեցտարի իրականացվող և ավելի խորացող նման «հարկային վարչարարությունը» հանգեցրեց նրան, որ աստիճանաբար թուլացավ հարկ վճարողների ցանկությունը /մոտիվացիան/, ինչպես նաև իրական հնարավորությունը՝ գործելու օրինական դաշտում, սեփական կամքով ու պատասխանատվության գիտակցումով վճարելով հարկերը օրենքով սահմանված կարգով, չափերով ու ժամկետներում: Դրա փոխարեն հարկային համակարգում արմատավորվեց հարկ վճարողների հետ պարբերաբար տարվող անհատական աշխատանքի սկզբունքը, որը հաճախ ուղղված է յուրաքանչյուր ամիս վճարվելիք հարկերի գումարային մեծության սուբյեկտիվ որոշմանը /ինչը շատ դեպքերում բավականին հեռու է լինում հարկային պարտավորությունների հնարավոր իրական մեծությունից, կամ էլ հարկ վճարողների համար հնարավորություն է ստեղծում արհեստականորեն նվազեցնելու հարկային հաշվարկներով ներկայացվող հարկային պարտավորությունների իրական չափերը/:

Տնտեսության հետագա զարգացմանը, հարկ վճարողների թվաքանակի ավելացմանը գույրնթաց դրսևորվում է նման մոտեցման անարդյունավետությունն ու առավել կարևորվում է դրա արմատական փոփոխության անհրաժեշտությունը, քանի-որ նման գործելակերպի հետագա շարունակումը պահանջելու է հարկային ծառայության համակարգում հսկող ստորաբաժանումների աշխատակիցների թվի հարաճուն ավելացում, ինչն ինքնին, որպես հետևանք, հանգեցնելու է հարկային վարչարարության ամբողջ համակարգի արդյունավետության հետագա անկմանը, կոռուպցիոն ռիսկերի ավելացմանը և այլն:

Նման իրավիճակում խիստ կարևորվում է հարկային վարչարարության բարեփոխումների ընդհանուր համատեքստում մի շարք հրատապ միջոցառումների ձեռնարկումն ու իրականացումը, որոնցից հարկ ենք համարում կանգ առնել մասնավորապես հետևյալ ուղղությունների վրա՝

ա/ իրականացնել անհրաժեշտ միջոցառումներ՝ ապահովելու համար աստիճանական անցումը հարկ վճարողների կողմից հարկային պարտավորությունների ինքնուրույն հաշվարկման ու վճարման /ինքնագնահատման/ համակարգի ներդրմանը: Հարկային հարաբերությունների կատարելագործման այս ռազմավարական ծրագրի իրականացմանը պետք է միտված լինեն, մասնավորապես, հետևյալ միջոցառումների մշակումն ու գործնական իրականացումը՝

- հարկ վճարողների կողմից հարկային մարմիններ ներկայացվող հաշվարկների, հայտարարագրերի և այլ տեղեկատվության համակարգում, օպտիմալացում և դրանց ներկայացման ու մշակման ավտոմատացված այնպիսի համակարգի ներդրում, որը թույլ կտա ոչ միայն տվյալ հարկ վճարողի ցուցանիշների, այլև հարակից, կողմնակի /օրինակ՝ երրորդ անձանցից ստացված տեղեկատվության/ այլ ցուցանիշների համադրման ու գնահատման հիման վրա՝ օգտագործելով նաև «Ֆիզիկական անձանց գույքի ու եկամուտների հայտարարագրման մասին» ՀՀ օրենքով ընձեռնվող հնարավորությունները և կիրառելով արտաքին աուդիտի /մոնիտորինգի/ հստակ մշակված ընթացակարգերը, բացահայտել հարկային պարտավորությունների կատարումից խուսափող /կամ դրանք զգալիորեն թերհայտարարագրող/ հարկ վճարողներին,

- որպես վերը նշված խնդրի իրականացման անհրաժեշտ նախապայման, գործնական քայլեր իրականացնել առաջիկա տարիների ընթացքում հարկային ծառայության համակարգում գլոբալ համակարգչային ցանցի ստեղծման, հարկ վճարողների կողմից հարկային հաշվարկների, հայտարարագրերի և այլ տեղեկատվության էլեկտրոնային եղանակով ներկայացման ու մշակման ավտոմատացված համակարգի ներդրման ուղղությամբ,
- հարկ վճարողների մոտ ստուգումների իրականացման կայուն ռազմավարական ծրագրի մշակում, որը պետք է ուղղված լինի հստակ սահմանված ռիսկի չափանիշների վրա հիմնված /օրինակ՝ հաշվարկ-հայտարարագրերի համեմատաբար երկարատև ժամանակահատվածի ընթացքում չներկայացում կամ դրանց ներկայացման դադարեցում, հարկերի վճարվող գումարների դինամիկ նվազեցում և այլն/ ստուգումների իրականացման ավտոմատացված ընտրողական համակարգի ներդրմանը, ինչը հնարավորություն կտա նախ զգալիորեն կրճատել և հետագայում նաև բացառել ստուգվող սուբյեկտների կամայական ընտրության միջոցով իրականացվող ստուգումների թիվը և դրանք ուղղել հատկապես հարկային պարտավորությունների կատարումից չարամտորեն խուսափող հարկ վճարողների բացահայտմանն ու օրինական հարկային դաշտ ներգրավելուն,
- հարկային վարչարարության բարեփոխումների համալիր միջոցառումների իրականացման համատեքստում անհրաժեշտություն կառաջանա նաև լուրջ փոփոխություններ կատարել հարկային ծառայության մարմինների կառուցվածքում՝ աշխատանքների ծանրության կենտրոնը հսկողական ու գանձումների գործառույթների իրականացումից աստիճանաբար տեղափոխելով դեպի հարկ վճարողների սպասարկման, արտաքին մոնիտորինգի իրականացման, հարկային եկամուտների հաշվառման ու վերլուծությունների կատարման ոլորտներ, ինչը կպահանջի նաև բավականաչափ լուրջ կադրային տեղաշարժերի իրականացում և մասնագիտական որակավորման մակարդակի բարձրացում /ուսուցումներ, ատեստավորում և այլն/,

բ/ հարկային պարտավորությունների /ապառքների/, ինչպես նաև հարկային վնասների և «ֆիկտիվ» գերավճարների ծավալների կրճատմանն ուղղված հստակ ռազմավարական ծրագրի մշակում, որը, մասնավորապես, կարող է ընդգրկել հետևյալ տարրերը՝

- ապառքատեր հարկ վճարողների պարտքերի գանձման նպատակով հարկային մարմիններին լրացուցիչ իրավասությունների ընձեռում՝ այդ պարտքերի մասով պահանջներ ներկայացնելու պարտապան հարկ վճարողի այլ պարտապաններին /վճարունակ սուբյեկտներին/,
- հարկային մարմինների հայցերով անվճարունակության գործընթաց մտնող հարկ վճարողների նկատմամբ կիրառվող պատասխանատվության միջոցների խստացում /մասնավորապես այդ կազմակերպությունների որոշումները կանխորոշելու հնարավորություն ունեցող անձանց կողմից անվճարունակության հատկանիշների կանխամտածված ստեղծման կամ կեղծ սնանկության դեպքեր բացահայտելիս՝ այդ անձանց անձնական գույքի նկատմամբ բռնագանձում տարածելու նորմերի ամրագրում «Քրեական օրենսգրքի» համապատասխան հոդվածներում/,
- օրենքի պահանջների խախտումով որոշակի չափերից ավելի հարկային վնասներ գերհայտարարագրող հարկ վճարողներին, բացի օրենքով սահմանված պատասխանատվության միջոցների կիրառումից, զրկել նաև հարկային վնասը հաջորդ տարիներ տեղափոխելու օրենքով ընձեռված իրավունքից օգտվելուց և այլն:

Վերը նշված հիմնահարցերը կարող են հանդիսանալ այն ուղենիշները, որոնց ձեռք բերմանն ու արդյունավետ իրագործմանը պետք է ուղղված լինի ինչպես հարկային օրենսդրության հետագա կատարելագործումը, այնպես էլ օրենսդրական ու ենթաօրենսդրական ակտերի նորմերի գործնական կիրառումն ապահովող հարկային վարչարարության արդյունավետ համակարգի ու մեխանիզմների ներդրումը: Այս գործընթացը, կարծում ենք, պետք է սկսել հարկային հարաբերությունները կարգավորող գործող օրենսդրական ակտերում անհրաժեշտ, ժամանակի պահանջով թելադրված փոփոխությունների ու լրացումների կատարմամբ, որոնք, մասնավորապես, պետք է ուղղված լինեն ստորև ներկայացվող դրույթների իրագործմանը:

### **3. Առաջարկություններ հարկային օրենսդրության կատարելագործման ուղղությամբ**

Գործող հարկային օրենսդրության մեջ առկա և շատ հաճախ հարկ վճարողների դժգոհությունը հարուցող հիմնախնդիրներից մեկը թե՛ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում, և թե՛ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներում երկիմաստություն և տարընթերցություններ, առանձին դեպքերում՝ նաև հակասություններ, պարունակող դրույթների առկայությունն է: Նման նորմերի առկայության պարագայում հնարավոր չէ ակնկալել միասնական մոտեցման դրսևորում հարկ վճարողների և հարկային մարմինների կողմից: Այդ իսկ պատճառով խիստ կարևորվում է այդպիսի օրենսդրական նորմերի փոփոխությունը, հստակեցումը, հակասությունների վերացումը, ինչպես նաև հարկային օրենսդրության մեջ օգտագործվող բոլոր տերմինների, հասկացությունների /այդ թվում՝ նաև առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներում կիրառվող/ հնարավորին չափով միասնականացումը, ստանդարտացումը: Կարծում ենք, որ այս հիմնահարցերի վերջնական լուծումը կարելի կլինի իրագործել միասնական «Հարկային օրենսգրքի» մշակման գործընթացում, սակայն դրանցից շատերի ուղղումն այսօր իսկ հրատապ խնդիր է հանդիսանում:

Այդ առումով, ինչպես նաև հարկային վարչարարության բարեփոխումների իրականացման համատեքստում, կարևորում ենք հարկային օրենսդրության մասը կազմող մի շարք օրենքներում ներքոնշվող փոփոխությունների իրականացումը:

#### **ա/ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք**

Հարկային օրենսդրության կատարելագործման և արմատական բարեփոխումների իրականացման հետագա ընթացքը, կարծում ենք, որ պետք է միտված լինի նախ և առաջ ամբողջական «Հարկային օրենսգրքի» մշակման ու գործողության մեջ դնելու նախապատրաստմանն ու իրականացմանը:

Մյուս կողմից սակայն չի կարելի չնկատել այսօր իսկ առկա հիմնախնդիրները, և եթե օրենսգրքի մշակման, քննարկումների ու ընդունման գործընթացը պետք է տևի ևս մի քանի տարի, ապա կարծում ենք, որ անհրաժեշտ կլինի էական նշանակություն ունեցող օրենսդրական փոփոխություններն իրականացնել առաջիկա մեկ-երկու տարիների ընթացքում՝ գործող օրենքներում, որից հետո դրանք կարող են ընդգրկվել նաև օրենսգրքում:

Այդ առումով կարևորում ենք «Հարկերի մասին» ՀՀ գործող օրենքում մասնավորապես հետևյալ փոփոխությունների ու լրացումների իրականացումը՝

- Չնայած նրան, որ օրենքում հստակ նշված են հարկ վճարողների փոխկապվածության չափանիշները, սակայն առայսօր բացակայում են նման փոխկապվածության առկայության դեպքում, «տրանսֆերտային» /ոչ իրական/ գների և սակագների կիրառմամբ՝ ձևականորեն օրենսդրության պահանջներին համապատասխանող /փաստաթղթավորված/ գործարքների իրականացման դեպքում անուղղակի մեթոդների կիրառմամբ հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց կողմից հարկ վճարողների իրական հարկային պարտավորությունների հաշվարկման ու դրանց գանձման հստակ մշակված ընթացակարգերը, որոնց պատշաճ ձևով կիրառման դեպքում նման պարտավորությունների հաշվարկման օրինականությունն ու արդարացիությունը հնարավոր չէր լինի վիճարկել: Այս առումով, կարծում ենք, անհրաժեշտ է մշակել և օրենսդրորեն կամ ենթօրենսդրական ակտերով ամրագրել հստակ ընթացակարգեր, որոնք թույլ կտան առավել գործուն և արդյունավետ ձևով կիրառել հարկերի հաշվարկման անուղղակի մեթոդները՝ հարկ վճարողների փոխկապվածության առկայության, ինչպես նաև «ֆիկտիվ» ներմուծումների և անապրանք գործարքների իրականացման, առանց հաշվարկային փաստաթղթերի դուրս գրման ապրանքների ու ծառայությունների իրացման դեպքերում:

- Անհրաժեշտ է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով հստակ ամրագրել նաև հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց իրավունքներն ու պարտականությունները /դրանք ստուգումներ իրականացնելու առնչությամբ սահմանված են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով, իսկ հարկային մարմնի իրավունքներն ու պարտականությունները՝ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով/:
- Հարկային մարմինների իրավասություններում /հոդված 16/ ավելացնել նաև ապառքատեր ձեռնարկությունների պարտապաններին մինչև պարտքի գումարի չափը կազմող պահանջներ ներկայացնելու նորմ, հիմնվելով «ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի» գլուխ 25-ով սահմանված պարտատիրոջ իրավունքներն այլ անձի անցնելու կամ պարտքը փոխանցելու նորմերի վրա: Դրա համար անհրաժեշտ կլինի սահմանել հատուկ ընթացակարգեր /պայմանագրերի կնքման և դրանց իրականացման առնչությամբ/: Ընդ որում, նման կարգով ապառքների փոխանցումը առավել վճարունակ կազմակերպություններին թույլ կտա բարձրացնել դրանց գանձման արդյունավետությունը:
- Աստիճանաբար բարձրացնել կազմակերպությունների ու անհատ ձեռնարկատերերի համար անհուսալի համարվող հարկային պարտավորությունների օրենքով սահմանված շեմը /ներկայումս սահմանված 500հազ. դրամի փոխարեն/:
- Առավել խստացնել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով, «Վարչական իրավախախտումների մասին» ՀՀ օրենսգրքով և « ՀՀ քրեական օրենսգրքով» սահմանված պատասխանատվության նորմերը հատկապես այն սուբյեկտների /հարկ վճարողների/ համար, որոնք կամ չեն գործում օրինական դաշտում, կամ չարամտորեն և պարբերաբար խուսափում են հարկերի վճարումից /չեն ներկայացնում հաշվարկներ ու հաշվետվություններ, զբաղվում են կեղծ ձեռնարկատիրությամբ և այլն/:

Միաժամանակ, կարծում ենք անհրաժեշտ է տարբերակել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված պատասխանատվության նորմերը, սահմանելով ավելի մեղմ տուգանքներ /մասնավորապես օրենքի 25-րդ և 27-րդ հոդվածներում/ կամ ուղղակի կատարված անճշտությունների ուղղումներ՝ առանց ֆինանսական պատասխանատվության միջոցների կիրառման, այն հարկ վճարողների համար, որոնք թույլ են տվել ոչ թե միտումնավոր խախտումներ, այլ օրինակ՝ պակաս են հայտարարագրել հարկման բազան, հարկային օրենսդրության դրույթների երկիմաստության /տարընթերցության/ առկայության կամ թվաբանական անճշտության հետևանքով:

- Անհրաժեշտ է օրենքում առավել մանրամասնել և հստակեցնել հարկային պարտավորություններից ավելի վճարված գումարների /գերավճարների/ այլ հարկային պարտավորություններին հաշվանցման կամ վերադարձման ընթացակարգային հարցերը /կամ նախատեսել դրանց կարգավորումը համապատասխան ենթաօրենսդրական ակտի ընդունմամբ/:
- Առավել հստակեցնել հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց գործողությունների /ոչ միայն ստուգումների իրականացմամբ պայմանավորված/ գանգատարկման ընթացակարգային հարցերը, դրանք համապատասխանեցնելով «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներին և սահմանելով գանգատները քննության առնելու, դրանց վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու և այդ որոշումները հետագայում դատական կարգով վիճարկելու միասնական ընթացակարգ:

## **բ / «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք**

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ գործող օրենքը առաջին խմբագրությամբ ընդունվել և գործում է 1997թ. հուլիսի 1-ից: Օրենքի գործողության այս տասնամյա ժամանակահատվածում հիմնականում պահպանվել են ԱԱՀ-ի կիրառման միջազգային պրակտիկայում կիրառվող հիմնարար սկզբունքները, հարկի հաշվարկման ընդհանուր մեթոդաբանությունը, սակայն նշված ժամանակահատվածում կատարվել են նաև ավելի քան երեք տասնյակ փոփոխություններ ու լրացումներ, որոնց մի մասը շատ էական փոփոխություններ են մտցրել հարկի հաշվարկման և վճարման մեխանիզմներում: Ներկայումս, կարծում ենք, որ հասունացել է օրենքում նոր արմատական փոփոխություններ կատարելու անհրաժեշտությունը, որոնցից հիմնականներին կանդիդատներ ստորև:

- **ԱԱՀ վճարողների շրջանակի որոշումը:** Կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է վերադառնալ ԱԱՀ վճարողների սահմանման նախկինում կիրառվող մեխանիզմին, այն է՝ սահմանել ԱԱՀ-ով չհարկվող իրացման շրջանառության շեմ (ինչպես ընդունված է շատ երկրներում, այդ թվում՝ զարգացած): Այդ շեմի վերացումը պայմանավորված էր պարզեցված հարկի գործողությամբ, որի պարագայում բոլոր սուբյեկտները պետք է հանդիսանան կամ ԱԱՀ վճարող կամ պարզեցված հարկ վճարող: ԱԱՀ-ով չհարկվող շեմի կիրառումը հնարավոր կդառնա միայն պարզեցված հարկից հրաժարվելու դեպքում: Այդ մոտեցումը թույլ կտա էապես կրճատել հարկ վճարող սուբյեկտների թիվը և առավել պարզեցնել հարկային վարչարարությունը: Միաժամանակ, անհրաժեշտություն կառաջանա մշակել և գործնական կիրառության մեջ դնել օրենքով նախատեսված ԱԱՀ վճարողների հաշվառման հատուկ համակարգը, ինչը հնարավորություն կընձեռի նվազագույնի հասցնել և նույնիսկ, պատշաճ հսկողության դեպքում, իսպառ վերացնել կեղծ հարկային հաշիվների /անապրանք փաստաթղթերի/ կիրառման երևույթը:

Այսպիսի համակարգի ներդրումը հնարավորություն կտա նաև յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա սկզբում հստակ ամրագրել ԱԱՀ վճարողների շրջանակը, թույլ տալով վերջիններիս հաշվանցելու տվյալ տարվա ընթացքում մատակարարներին վճարված /հաշվարկված/ ԱԱՀ-ի բոլոր գումարները, առանց այդ իրավունքը ԱԱՀ-ի մասով պարտավորությունների առաջացման հետ կապակցելու հետ /այսինքն, վերացնելու ներկայումս օրենքում առկա հակասական նորմերը, համաձայն որոնց սուբյեկտները հարկային մարմինների կողմից ճանաչվում են որպես ԱԱՀ վճարող և ձեռք են բերում մատակարարներին վճարված հարկի գումարները հաշվանցելու իրավունքը միայն այն դեպքում, երբ նրանք նախապես իրականացրած են լինում ԱԱՀ-ով հարկվող որևէ գործարք/:

- **ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշումը:** ԱԱՀ-ի գործող օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված է հարկվող շրջանառության որոշման կարգը ապրանքների անհատույց կամ մասնակի հատուցումով / իրական արժեքից էականորեն ցածր գներով/ իրացման, ծառայությունների անհատույց կամ մասնակի հատուցումով մատուցման դեպքերում, երբ հարկվող շրջանառությունը պետք է որոշվի ելնելով գործարքի իրական /շուկայական/ արժեքից: Ըստ էության, օրենքի նշված նորմը նախատեսված է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների /գործառնությունների/ իրականացման դեպքերում հարկից խուսափելու կամ հարկային պարտավորության մեծությունը զգալի չափով նվազեցնելու հնարավորությունները կանխելու, բացառելու կամ առավելագույնս նվազեցնելու համար: Օրենքի այս նորմը գոնե պետք է հնարավոր լիներ կիրառել հարկվող գործարքներում գործարքի կողմերի փոխկապակցվածության /«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի չափանիշներին համապատասխան/ առկայության դեպքում:

Մակայն գործնականում այս նորմը շատ հազվադեպ է կիրառվում, քանի որ ձևական առումով ճիշտ փաստաթղթավորված գործարքների / օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխանող հարկային հաշիվների առկայության/ իրականացման դեպքում, եթե նույնիսկ հարկվող շրջանառությունը էապես նվազեցված է՝ օրենքի վերոհիշյալ նորմի կիրառմամբ, ստուգումների արդյունքներով, լրացուցիչ հաշվարկվող հարկային պարտավորությունները հաճախ հնարավոր չի լինում գանձել, քանի որ դատական կարգով վիճարկման դեպքերում դատարանը գրեթե գերազանցապես բավարարում է հարկ վճարողների հայցերը, վճիռների հիմքում դնելով կամ գործարքների ձևական առումով օրենքի պահանջներին համապատասխանությունը, կամ բավարար չհամարելով հարկային մարմինների կողմից կատարվող հաշվարկների հիմքում դրվող տվյալները /գործարքների իրական գները, սակագները/:

Նման հանգամանքներում, լավագույն դեպքում, հնարավոր է լինում կիրառել օրենքի 26-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջը, համաձայն որի հաշվանցման /հարկային պարտավորություններից նվազեցման/ ենթակա չէ հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված և այդ գործարքների մասով ձեռք բերված /կամ ներմուծված/ ապրանքների ու ստացված ծառայությունների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունը: Օրենքի այս նորմը, իհարկե, կանխում է հարկ վճարողների կողմից հարկվող շրջանառությունը /իրացման գները, սակագները/ արհեստականորեն նվազեցնելու միջոցով նախապես վճարված ԱԱՀ-ի գումարների /հատկապես ապրանքների ներմուծման դեպքում՝ մաքսատանը վճարված/ մի մասի պետությունից ետ ստանալու /որպես գերավճար ներկայացնելու/ հնարավորությունը, սակայն այն թույլ չի տալիս պետական բյուջե գանձել ԱԱՀ-ի պարտավորություններն ամբողջությամբ /հարկման ամբողջ շղթայից/:

Վերոնշյալ խնդիրները կանոնակարգելու նպատակով, կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է օրենքով նախատեսել և, այնուհետև, մշակել և գործողության մեջ դնել համապատասխան նորմատիվ իրավական ակտ /կառավարության որոշմամբ սահմանվող կարգ/, որը կսահմանի օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի կիրառման հստակ ընթացակարգը, բացառելով կամ հնարավորինս նվազեցնելով հավելյալ հարկային պարտավորությունների առաջադրման դեպքում դրանց հետագա վիճարկման նպատակահարմարությունը:

- **ԱԱՀ-ի դրույքաչափերը:** Հայաստանի Հանրապետությունում ավելի քան մեկ տասնամյակ գործում է ԱԱՀ-ի մեկ միասնական ստանդարտ դրույքաչափը՝ 20 տոկոս: ԱԱՀ կիրառող բազմաթիվ երկրներ /այդ թվում՝ եվրոպական գրեթե բոլոր երկրները/ կիրառում են ԱԱՀ-ի տարբերակված դրույքաչափեր տարբեր ապրանքների և ծառայությունների համար: Չնայած նրան, որ դրույքաչափերի տարբերակումը որոշակիորեն բարդացնում է ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման մեթոդիկան և կարող է պահանջել օրենքում մեթոդաբանական բնույթի լրացուցիչ փոփոխությունների անհրաժեշտություն, այդուհանդերձ, կարծում ենք, որ մեզ մոտ ևս հասունացել է ԱԱՀ-ի դրույքաչափերի վերանայման /տարբերակման/ անհրաժեշտությունը, մասնավորապես հաշվի առնելով ներքոնշյալ հանգամանքները՝  
ա/ ԱԱՀ-ն հանդիսանալով սպառման հարկի տարատեսակ, իր էությամբ ունի ռեգրեսիվ բնույթ, այսինքն, սպառողների եկամուտների աճին զուգընթաց հարաբերականորեն նվազում է վերջիններիս հարկային բեռը /քանի որ ավելանում են նրանց խնայողությունները/: Նման պայմաններում ԱԱՀ-ի միակ ստանդարտ և բավականաչափ բարձր մակարդակ ունեցող դրույքաչափի կիրառումը մի երկրում, որտեղ դեռևս բավականին ցածր է բնակչության զգալի հատվածի գնողունակ պահանջարկը, նշանակում է հարկային բեռի տեղափոխում գերազանցապես բնակչության նյութապես առավել անապահով խավերի վրա:

Այս իրավիճակը հանգեցնում է նրան, որ տնտեսվարող սուբյեկտների գերակշիռ մասը, զգտելով դիմանալ մրցակցությանը՝ ապահովելով ապրանքների ու ծառայությունների իրացման համարժեք ծավալներ, ստիպված են լինում իրենց հարկային հաշվառման մեջ կամ ընդհանրապես չարտացոլել հարկվող գործարքների մի մասը, կամ էլ զգալիորեն նվազեցնել գործարքների ձևակերպման գները /սակագները/, ինչը հանգեցնում է ստվերային շրջանառությունների ծավալների աճին և ԱԱՀ-ի մասով պետական բյուջեի մուտքերի ակնկալվող մակարդակի նվազեցման,

բ/ ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությունում ուղղակի հարկերը կարգավորող օրենսդրական դաշտը բավականաչափ լիբերալ է: Դրա հետ մեկտեղ համեմատաբար ցածր են ուղղակի հարկերի դրույքաչափերը: Այս ամենը վերջին տարիներին հանգեցրել է նրան, որ բյուջեի հարկային եկամուտների կառուցվածքում զգալիորեն նվազել է ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը: Այսպես, եթե 1995թ. միայն շահութահարկի և եկամտահարկի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների մեջ կազմել է շուրջ 57 տոկոս, ապա արդեն 1998թ. այն կազմեց 21.4 տոկոս, իսկ 2005թվականին՝ 24 տոկոս: Այս առումով, ԱԱՀ-ի դրույքաչափերի տարբերակմանը /հիմնականում՝ նվազեցման ուղղությամբ/ զուգահեռաբար, կարծում ենք անհրաժեշտ կլինի նաև որոշակի փոփոխություններ կատարել նաև ուղղակի հարկերը կարգավորող օրենսդրության մեջ/ համապատասխան առաջարկությունները կներկայացվեն ուղղակի հարկերին վերաբերող հատվածներում/,

գ/ պետք է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ սկսած 2009թ. հունվարի 1-ից վերանալու են ԱԱՀ-ի օրենքով սահմանված մի շարք արտոնություններ /մասնավորապես անասնաբուժական դեղամիջոցների, Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումը/, և այդ պարագայում, մեր կարծիքով, անհրաժեշտություն է առաջանալու մշակել և կիրառել, մասնավորապես, գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումը ԱԱՀ-ով հարկելու հատուկ պարզեցված սխեմա /ռեժիմ/ կամ կիրառելու ԱԱՀ-ի նվազեցված դրույքաչափ, քանի որ հազարավոր գյուղացիական տնտեսությունների ներգրավումը ԱԱՀ-ի կիրառման սովորական դաշտ առաջ կբերի վարչարարական բնույթի զգալի բարդություններ:

Ելնելով վերը նշվածից, կարծում ենք, որ հասունացել է Հայաստանի

Հանրապետությունում անուղղակի հարկերից դեպի ուղղակի հարկերը հարկային ընդհանուր բեռի աստիճանական տեղաշարժը ապահովելու նպատակով համարժեք քայլերի իրականացման անհրաժեշտությունը, ինչը թույլ կտա պետական բյուջեի հարկային եկամուտների կառուցվածքում աստիճանաբար /ասենք, առաջիկա 10 տարիների ընթացքում/ նվազեցնելու անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը և, դրա փոխարեն՝ ավելացնելու ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը:

Որպես այս ընդհանուր քաղաքականության առաջին քայլեր, կարծում ենք, կարելի է քննարկել առաջին անհրաժեշտության մի շարք ապրանքների /օրինակ՝ նույն գյուղատնտեսական արտադրանքի, նվազագույն սպառողական զամբյուղի մեջ ներառվող մթերային ապրանքների և այլն/ համար ԱԱՀ-ի դրույքաչափի նվազեցման /օրինակ՝ 10-12 տոկոս մակարդակի վրա սահմանելու/ և միաժամանակ, առանձին ապրանքախմբերի համար /օրինակ՝ ալկոհոլային խմիչքներ և ծխախոտի արտադրանք, ավտոմեքենաներ, ջրային փոխադրամիջոցներ, մուշտակեղեն և կաշվե իրեր, պերճանքի առարկաներ, կահույք և այլն/ դրույքաչափերի բարձրացման /օրինակ՝ 25-35 տոկոս մակարդակի վրա սահմանելու/ հնարավորությունը:

Այսպիսի տարբերակումը, կարծում ենք, հնարավորություն կընձեռի զգալիորեն կրճատել ԱԱՀ-ի ցածր դրույքաչափերով հարկվող ապրանքների ստվերային շրջանառությունները, ինչը կփոխհատուցի դրույքաչափերի նվազեցման հետևանքով ԱԱՀ-ի մասով պետական բյուջեի մուտքերի հնարավոր կորուստները, իսկ մյուս կողմից, դրույքաչափերի բարձրացումը մյուս ապրանքախմբերի համար, հարկային հսկողության զանազան մեթոդների կիրառման /դրոշմավորում, հարկային պարտավորությունների անուղղակի եղանակներով հաշվարկում և այլն/ պայմաններում թույլ կտա ԱԱՀ-ի մասով ապահովել պետական բյուջեի հավելյալ մուտքեր:

- **ԱԱՀ-ի արտոնություններ և զրոյական դրույքաչափով հարկում:** Վերը նշվեց, որ արդեն 2009թ. հունվարի 1-ից դադարելու են ԱԱՀ-ի գործող արտոնությունների մի մասը: Այդուհանդերձ, կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է անդրադառնալ նաև մի շարք այլ գործող արտոնությունների /մասնավորապես բժշկական տեխնիկայի և պարագաների իրացումը, բուժօգնության և բուժապասարկման ծառայությունների մատուցումը, թանկարժեք և կիսաթանկարժեք քարերի, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված ոսկերչական նշանակության կիսաֆաբրիկատների իրացումը և այլն/: Մի դեպքում նշված արտոնությունների վերացումը և դրանց փոխարեն հարկի նվազեցված դրույքաչափերի կիրառումը հավելյալ եկամուտներ կարող են ապահովել պետական բյուջեի համար, իսկ մյուս դեպքում՝ իրացման շղթայում միջանկյալ արդյունքների /օր. կիսաֆաբրիկատների/ ազատումը ոչինչ չի տալիս վերջնական արտադրանքը արտադրողներին, եթե այն պետք է հարկվի ԱԱՀ-ով սովորական կարգով /ընդհակառակը, դա հանգեցնում է արտադրանքի/օր. ոսկերչական իրերի/ ինքնարժեքում ներառվող կիսաֆաբրիկատների արժեքի աճին, ինչն էլ իր հերթին բերում է վերջնական արտադրանքի գների մակարդակի համարժեք ավելացմանը/:

Ինչ վերաբերվում է ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներին, ապա այստեղ ամենալուրջ խնդիրներից մեկը առաջօր մնում է այդ գործարքների իրականացման մասով առաջացող ԱԱՀ-ի գերավճարների վերադարձման կամ այլ հարկային պարտավորություններին հաշվանցման հարցերի կանոնակարգումը: Ճիշտ է, այս հարցերի կանոնակարգման նպատակով բազմիցս ընդունվել և կիրառվում են ենթաօրենսդրական ու գերատեսչական տարբեր նորմատիվ ակտեր, սակայն հաճախ բավականին ձգձգվում է դրանցով սահմանված ընթացակարգերի իրականացումը:

Սա, իհարկե, կարող է ունենալ նաև օբյեկտիվ հիմքեր, մասնավորապես հարկ վճարողների հաշվարկներով ներկայացված գերավճարների գումարների հավաստիության ճշտման անհրաժեշտությունը, քանի որ մեր իրականության մեջ բացառված չէ նաև այսպես կոչված «ֆիկտիվ» գերավճարների առաջացումը, ինչն արդյունք է անապրանք գործարքների իրականացման /առանց գործարքի փաստացի իրականացման՝ այն «հիմնավորող» հարկային հաշիվների ձեռք բերման/:

- **ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման կարգին վերաբերող խնդիրներ:** ԱԱՀ-ի վարչարարության խստացմանը զուգընթաց վերջին տասնամյակում զգալի փոփոխություններ է կրել հարկի հաշվարկման մեթոդաբանությունը: Այսպես, եթե նախկինում, մասնավորապես 1996թ. գործողության մեջ դրված օրենքով, ԱԱՀ-ի հաշվարկված պարտավորություններից հաշվանցման /նվազեցման/ ենթակա հարկի գումարների որոշումը պայմանավորված չէր մատակարարներին հարկի գումարների փաստացի վճարման հանգամանքով, ապա ներկայումս գործող օրենքով հարկ վճարողները կարող են հաշվանցել միայն հարկի այն գումարները, որոնք նրանք հաշվետու ժամանակահատվածում բանկային փոխանցմամբ փաստացի վճարել են մատակարարներին:

Այս առումով առաջանում է անհամամասնություն, քանի որ ԱԱՀ-ի մասով պարտավորությունները հաշվարկվում են կիրառելով հաշվեգրման մեթոդը, իսկ հաշվանցումն իրականացվում է հաշվառման դրամարկղային մեթոդի կիրառմամբ: Կարծում ենք, որ ԱԱՀ-ի մասով առաջարկվող օրենսդրական բարեփոխումների իրականացմանը և վարչարարության անհրաժեշտ մակարդակի ապահովմանը զուգընթաց /օրինակ՝ ԱԱՀ վճարողների հաշվառման հատուկ համակարգի ներդրման, ինչպես նաև հատուկ հարկային հաշիվների, որպես խիստ հաշվառման փաստաթղթերի, կիրառման միջոցով, ինչը թույլ կտա զգալիորեն նվազեցնել և նույնիսկ բացառել կեղծ հարկային հաշիվների դուրս գրման, անապրանք գործարքների իրականացման հնարավորությունը/ անհրաժեշտ կլինի նաև վերանայել ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման մեթոդաբանությունը /կիրառել համընդհանուր ճանաչում ստացած հաշվեգրման եղանակով հարկի պարտավորության հաշվարկման մեթոդիկան/: Այս խնդիրը կարևորվում է նաև նրանով, որ 2009թ. հունվարի 1-ից դադարելու է հաշվառման դրամարկղային մեթոդի կիրառմամբ վճարվելիք հարկի պարտավորության հաշվարկման կարգի գործողությունը օրենքի 24<sup>1</sup>-րդ հոդվածով սահմանված դեպքերում / խմելու և ոռոգման ջրամատակարարում, կեղտաջրերի հեռացում, պետական գնումներ/, և այս ոլորտներում անցումը հարկի պարտավորության հաշվարկման գործող կարգին կարող է բավականին լուրջ ֆինանսական լարվածություն առաջացնել այդ ոլորտներում ներգրավված ձեռնարկությունների համար: Պետք է նաև նկատի ունենալ, որ գործող օրենքի 24<sup>2</sup> - րդ հոդվածով հաշվարկման մասն կարգը արդեն իսկ գործում է էլեկտրաէներգիայի առք ու վաճառքի լիցենզավորված գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունների համար:

Կարծում ենք, որ քննարկման կարիք ունի նաև ԱԱՀ-ի հաշվարկման և հաշվարկների ներկայացման նախկինում գործող աճողական կարգի կիրառմանը վերադառնալու անհրաժեշտությունը, ինչը ապահովում է մի շարք առավելություններ թե՛ հարկ վճարողների, և թե՛ պետական բյուջեի համար:

Տարվա ընթացքում աճող հանրագումարներով հարկի հաշվարկների ներկայացման կարգի կիրառումը թույլ կտա մասնավորապես՝

ա/ խուսափել հարկ վճարողների նկատմամբ պատասխանատվության խիստ միջոցներ /օրինակ՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածով նախատեսված տուգանքներ/ կիրառելուց այն դեպքերում, երբ դիցուք հարկ վճարողները մատակարարներին վճարված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման իրավունքը օգտագործել են ավելի վաղ կամ ավելի ուշ, քան դա նախատեսված է օրենքով, սակայն աճողական հաշվարկով, մինչև հարկային մարմինների կողմից ստուգում սկսելը, ուղղել են այդ սխալը,

բ/ հաշվետու ժամանակահատվածների լրացմանը զուգընթաց առավել ճիշտ արտացոլել ԱԱՀ-ով հարկվող /այդ թվում 0-ական դրույքաչափով/ և ԱԱՀ-ից ազատված շրջանառությունների համամասնությունները, և ըստ այդմ, առավել ճիշտ հաշվարկել յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակահատվածի արդյունքներով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը /կիրառելով օրենքի 27-րդ հոդվածի պահանջները/:

#### **գ/ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք**

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը գործում է 1998թ. հունվարի 1-ից և նրա գործողության շուրջ տասը տարիների ընթացքում օրենքում կատարվել են մեկ տասնյակից ավելի փոփոխություններ և լրացումներ: Չնայած դրան, օրենքի գործողության ամբողջ ընթացքում, օրենքի հիմնական դրույթները, այն է՝ հարկի դրույքաչափերը /ռեզիդենտների և ոչ ռեզիդենտների համար սահմանված/, հարկային արտոնությունները, հարկվող շահույթի որոշման կարգը և այլն, հիմնականում մնացել են անփոփոխ: Հարկային քաղաքականության իրականացման ընդհանուր համատեքստում կարևորում ենք, մասնավորապես ներքոնշվող օրենսդրական փոփոխությունների իրականացումը՝

- **Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկով հարկման օբյեկտի հստակեցումը:** Ոչ ռեզիդենտների համար շահութահարկով հարկվող օբյեկտի սահմանման մեջ կարծումենք անհրաժեշտ է կատարել լրացում՝ ավելացնելով եկամուտ բառը, քանի որ հարկվող շահույթը ոչ ռեզիդենտի համար հանդիսանում է հարկման օբյեկտ միայն այն դեպքում, երբ վերջինս Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն է իրականացնում առանձնացված ստորաբաժանման կամ վայրի միջոցով, իսկ այդպիսի ստորաբաժանման կամ վայրի բացակայության դեպքում շահութահարկը հաշվարկվում է հարկային գործակալի կողմից եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող ամբողջական եկամտից:
- **Համախառն եկամտից ամորտիզացիոն մասհանումների նվազեցումները հարկային նպատակով սահմանափակելու անհրաժեշտությունը:** Ներկայումս շահութահարկ վճարող կազմակերպությունների մի զգալի մասի մոտ հարկային վնասների առաջացման հիմնական պատճառներից մեկը հանդիսանում է այն, որ գործող օրենքը թույլ է տալիս հարկ վճարողներին օրենքով նախատեսված ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետների կիրառմամբ հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների գումարը ամբողջությամբ նվազեցնելու համախառն եկամտից, անկախ այդ հիմնական միջոցների օգնությամբ արտադրված և իրացված արտադրանքի /մատուցված ծառայությունների/ արժեքի մեծությունից: Արդյունքում, անբարեխիղճ հարկ վճարողների մի մասը, օգտագործելով օրենքի նշված լիբերալ նորմը և միաժամանակ հնարավորություն ունենալով իր արտադրանքի /ծառայությունների/ մի մասը իրացնել ստվերային ճանապարհով /առանց հաշվառման մեջ արտացոլելու/, իրենց տարեկան հարկային հաշվառման արդյունքներով հարկվող շահույթի փոխարեն հայտարարագրում են հարկային վնասներ:

Կարծում ենք, որ շահութահարկի հարկման բազայի այս եղանակով նվազեցումը կանխելու նպատակով անհրաժեշտ է օրենքով սահմանել համախառն եկամտից ամորտիզացիոն մասհանումների նվազեցման սահմանաչափեր /տարբերակելով դրանք ըստ ոլորտների կամ խոշոր ճյուղերի/՝ կապակցելով դրանք հարկման նպատակով հաշվարկվող համախառն եկամտի մեծության հետ /սահմանել տոկոսադրույքեր՝ համախառն եկամտի նկատմամբ/:

- Ընդ որում, անհրաժեշտ է նաև ամրագրել, որ օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների ընդհանուր գումարի և նշված եղանակով հաշվարկված նվազեցման ենթակա ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի տարբերությունը /տվյալ տարվա համախառն եկամտից չնվազեցվող մասը/ փոխանցվում է հաջորդ տարիներ և մասնակցում է այդ տարիներին նվազեցման ենթակա ամորտիզացիոն մասհանումների մեծության հաշվարկին /կարելի է նաև սահմանել այդպիսի տեղափոխման առավելագույն ժամկետ, օրինակ՝ 5 տարի/:

➤ **Շահութահարկի դրույքաչափերը:** Հարկային քաղաքականության հետագա կատարելագործման առաջարկվող հիմնադրույթի /ընդհանուր հարկային բեռը անուղղակի հարկերից աստիճանաբար դեպի ուղղակի հարկերը տեղաշարժելու/ համատեքստում առաջարկվում է վերանայել շահութահարկի գործող դրույքաչափը՝ սահմանելով դրույքաչափերի պրոգրեսիվ սանդղակ, օրինակ՝ 10, 20 և 30 տոկոս դրույքաչափերով: Նման առաջարկի տեսական հիմնավորումը կայանում է հետևյալում՝

ա/ դրույքաչափի նվազեցումը հարկման առաջին շեմի համար, որը կարելի է սահմանել ելնելով փոքր բիզնեսի համար ընդունված համապատասխան չափանիշներից կամ էլ որպես ուղենիշ վերցնելով եկամտահարկի գործող տարեկան սանդղակի հարկման առաջին շեմը, թույլ կտա զգալիորեն նվազեցնելու փոքր ձեռներեցության սուբյեկտների հարկային բեռը շահութահարկի մասով, ինչով և կվերացվի այս երկու հարկատեսակների դրույքաչափերի միջև առկա անհամապատասխանությունը,

բ/ ստանդարտ /գործող/ դրույքաչափի կիրառումը կշարունակվի միջին և մասամբ խոշոր բիզնեսի ոլորտներում ընդգրկված հարկ վճարողների հարկման բազայի նկատմամբ, իսկ ավելի բարձր դրույքաչափի սահմանումը /օրինակ՝ հարկվող շահույթի տարեկան 100 մլն. դրամից ավելի կազմող գումարի նկատմամբ կամ այն հարկ վճարողների, որոնց համախառն եկամուտը գերազանցել է որոշակի սահմանաչափը, օրինակ՝ 1 միլիարդ դրամը/, հնարավորություն կընձեռի որոշ չափով բարձրացնելու խոշոր բիզնեսի ներկայացուցիչների հարկային բեռը /ինչի անհրաժեշտությունը Հայաստանի Հանրապետության ներկայիս գերմոնոպոլիզացված տնտեսության պայմաններում կարծում ենք, որ արդարացված է/ և մասամբ համահարթելու հարկային բեռի ընդհանուր բաշխումը:

- **Շահութահարկի արտոնությունները:** Նախ և առաջ անհրաժեշտ է մշակել և գործողության մեջ դնել գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողների /հատկապես՝ կոլեկտիվ գյուղացիական տնտեսությունների կամ այլ կազմակերպարավական տեսակի փոքր ձեռնարկությունների/ համար հաշվառման, հաշվարկների ներկայացման և հարկի վճարման պարզեցված ընթացակարգ, ինչի անհրաժեշտությունը պայմանավորված է 2009թ. հունվարի 1-ից այդ սուբյեկտների համար օրենքով սահմանված հարկային արտոնության վերացմամբ:

Երկրորդ, անհրաժեշտ է ամեն կերպ կանխել օրենքի 39-րդ հոդվածով օտարերկրյա ներդրումով ձեռնարկությունների համար սահմանված և մինչև 2009թ. ավարտը գործող շահութահարկի գումարի 100 և 50 տոկոսով նվազեցման արտոնության հնարավոր երկարաձգումը և վերանայել խոշոր հարկ վճարողների համար նման արտոնություններ սահմանելու պրակտիկան, քանի որ տարիների փորձը ցույց է տվել, որ այս արտոնություններից ավելի շատ օգտվել են խոշոր բիզնեսի հայրենական ներկայացուցիչները, քան իրական օտարերկրյա ներդրողները:

Դա մեր տնտեսության մեջ էլ ավելի է խորացրել առանց այդ էլ խորը արմատներ ձգած անառողջ և անհավասար տնտեսական մրցակցության երևույթը: Դրա փոխարեն կարելի է քննարկել նորաստեղծ փոքր սուբյեկտներին /որոնց չափանիշները հատակ պետք է ամրագրել օրենքով/ իրենց գործունեության առաջին տարիներին շահութահարկի /նաև՝ եկամտահարկի/ վճարումից ազատման արտոնություն տրամադրելու հարցը: Սակայն այստեղ ևս պետք է բավականաչափ զգույշ մոտեցում ցուցաբերել, որպեսզի չկրկնվի հարկային պարտավորություններից խուսափելու տարբեր մեխանիզմների կիրառումը:

- **Շահաբաժինների նվազեցման նորմը:** Հարկման դաշտը միասնականացնելու /շահաբաժինների չհարկման մասով ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ հարկ վճարողների միջև առկա անհամապատասխանությունը վերացնելու/ նպատակով կարծում ենք անհրաժեշտ է օրենքից հանել ռեզիդենտների համար համախառն եկամտից շահաբաժինների նվազեցման նորմը և սահմանել շահաբաժինների տեսքով ստացված եկամուտների հարկման միասնական դրույքաչափ՝ 10 տոկոս: Այս առումով, կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է օրենքով /այդ թվում նաև եկամտահարկի/ հատակ ամրագրել /հարկվող եկամուտների կազմում ներառել/ նաև ձեռնարկությունների լուծարման կամ վերակազմակերպման դեպքերում կազմակերպության բաժնետերերին, մասնակիցներին գույքի օտարումից /բաշխումից/ առաջացող գույքի արժեքի հավելաճի /այսպես կոչված՝ չբաշխված շահաբաժինների/, ինչպես նաև օրենքի պահանջի ուժով հետ գնված բաժնետոմսերի, բաժնենասերի իրացման և հաշվեկշռային արժեքների դրական տարբերության հարկման մեխանիզմներ /ինքնուրույն կամ վճարման աղբյուրի մոտ՝ հարկային գործակալի կողմից հարկման ձևով/, սահմանելով դրանց հարկման համար շահաբաժինների հարկման համար առաջարկվող դրույքաչափը՝ 10 տոկոս: Ներկայումս, գործող օրենքով, նման եկամուտների հարկումը նախատեսվում է միայն ոչ ռեզիդենտների համար:\

- **Հարկային վնասների նվազեցման նորմը:** Առաջարկվում է կրճատել օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված հարկային վնասների հաջորդ տարիներ փոխանցելու առավելագույն ժամկետը 5 տարուց՝ 3 տարի, ինչպես նաև նույն հոդվածում նախատեսել նորմ, որը կարգելի հարկային վնասների փոխանցման իրավունքից օգտվելու հնարավորությունը, եթե հարկ վճարողը միտումնավոր /օրենքի խախտումներով/ որոշակի սահմանաչափից ավելի մեծ չափով է հայտարարել իր հարկային վնասի մասին:
- **Շահութահարկի կանխավճարները և նվազագույն վճարը:** Կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է վերանայել օրենքով սահմանված և գործող շահութահարկի կանխավճարների ու նվազագույն վճարի զուգահեռաբար հաշվարկման ու վճարման համեմատաբար բարդ մեխանիզմը, փոխարենը սահմանելով մեկ միասնական կարգ /հնարավորության դեպքում՝ զուգակցելով այդ երկու կարգերը մեկի մեջ/:

#### **դ/ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք**

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքը գործողության մեջ է դրվել 1998թ. հունվարի 1-ից և նրա գործողության շուրջ մեկ տասնամյակի ընթացքում օրենքում կատարվել են շուրջ երկու տասնյակի հասնող փոփոխություններ և լրացումներ: Այդուհանդերձ, կարծում ենք, որ ներկայումս անհրաժեշտ է օրենքում կատարել որոշ էական փոփոխություններ, որոնք մասնավորապես, պայմանավորված են նաև «Ֆիզիկական անձանց եկամուտների և գույքի հայտարարագրման մասին» օրենքի գործողության մեջ դրվելու հետ: Առաջարկում ենք մասնավորապես ստորև ներկայացվող փոփոխությունների ու լրացումների իրականացումը՝

- **Համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտների մասով:** Անհրաժեշտ է օրենքից հանել 9-րդ հոդվածի «ժգ» ենթակետը, որի արդյունքում եկամտահարկով կհարկվեն արժեթղթերից ստացված եկամուտները: Այս փոփոխության անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հարկման դաշտի միասնականացման պահանջով /ինչի մասին խոսվել է շահութահարկի հատվածում/: Այս դեպքում ևս անհրաժեշտ է սահմանել հարկի միասնական դրույքափափ՝ 10 տոկոս:
- **Եկամտահարկի դրույքաչափերը:** Կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է անդրադառնալ նաև եկամտահարկի տարեկան սանդղակով սահմանված դրույքաչափերի փոփոխությանը /ելնելով այն նույն նկատառումներից, որոնք շարադրված են շահութահարկի հատվածում/: Այդ առումով առաջարկվում է սահմանել նաև եկամտահարկի 30 տոկոս դրույքաչափ, օրինակ՝ տարեկան 10 կամ 15 մլն. դրամը գերազանցող եկամուտների համար: Սա թույլ կտա բացարձակապես չավելացնելով հարկ վճարողների գերակշիռ մասի հարկային բեռը, այդուհանդերձ ապահովել բյուջեի համար լրացուցիչ հարկային եկամուտներ եկամտահարկի մասով՝ ի հաշիվ համեմատաբար մեծ եկամուտներ ունեցող հարկ վճարողների: Այս դեպքում, կարծում ենք, կարելի է վերանայել նաև առանձին եկամուտների համար /տոկոսներ, ռոյալթիներ, գույքի վարձակալությունից ստացվող վարձակալական վճար և այլն/ սահմանված եկամտահարկի միասնական դրույքաչափը, այն սահմանելով 15 տոկոս մակարդակի վրա:
- **Օտարերկրյա քաղաքացիների և քաղաքացիություն չունեցող անձանց հարկման առանձնահատկությունները:** Օրենքի 22-րդ հոդվածը նախատեսելով օտարերկրյա քաղաքացիների և քաղաքացիություն չունեցող անձանց հարկման առանձնահատկությունները, սահմանում է, որ հարկային գործակալի կողմից նրանց վճարվող աշխատանքի վարձատրությունից և դրան հավասարեցված եկամուտներից եկամտահարկը հաշվարկվում և պահվում է պրոգրեսիվ սանդղակով սահմանված դրույքաչափերով՝ առանց օրենքով սահմանված անձնական նվազեցումները կատարելու:

Այս դեպքում, կարծում ենք, նպատակահարմար է սահմանել հարկային մարմինների կողմից օտարերկրյա քաղաքացիներին և քաղաքացիություն չունեցող անձանց համապատասխան տեղեկանք տրամադրելու կարգ, առ այն, որ վերջիններս հանդիսանում են /դարձել են/ ՀՀ ռեզիդենտ՝ նշելով թե որ օրվանից, ինչը հնարավորություն կտա գործատուներին այդ անձանց եկամտահարկը հաշվարկելիս անմիջականորեն վճարման աղբյուրում կատարելու օրենքով նախատեսված նվազեցումները, ինչը կվերացնի հետագայում վերահաշվարկներ կատարելու անհրաժեշտությունը:

- **Եկամտահարկի կանխավճարները և նվազագույն վճարը:** Կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է վերանայել /ինչպես նշվել է շահութահարկի առումով/ օրենքով սահմանված և գործող եկամտահարկի կանխավճարների ու նվազագույն վճարի զուգահեռաբար հաշվարկման ու վճարման համեմատաբար բարդ մեխանիզմը, փոխարենը սահմանելով մեկ միասնական կարգ /հնարավորության դեպքում՝ զուգակցելով այդ երկու կարգերը մեկի մեջ/:
- **Լուծարման /գործունեության դադարեցման/ գործընթացում գտնվող անհատ ձեռնարկատերերի կողմից եկամտահարկի վճարումների կարգը:** Շահութահարկի մասին օրենքով սահմանվում են ինչպես անվճարունակ ճանաչելու, այնպես էլ լուծարման գործընթացում գտնվող հարկ վճարողների շահութահարկի վճարումների կասեցման պահանջները՝ մինչև օրենսդրությամբ սահմանված հերթականությանը համապատասխան՝ պետական բյուջեի պահանջները բավարարելու հերթի հասնելը: Եկամտահարկի մասին օրենքով անհատ ձեռնարկատերերի համար նման կարգ նախատեսվում է միայն անվճարունակության գործընթացում գտնվելու դեպքում: Կարծում ենք, որ անհրաժեշտ է վերացնել այս անհամապատասխանատվությունը և եկամտահարկի մասին օրենքում ևս սահմանել, որ այդ հարկի վճարումները կասեցվում են նաև լուծարման /գործունեության դադարեցման/ գործընթացում գտնվող անհատ ձեռնարկատերերի համար՝ մինչև պետական բյուջեի պահանջները բավարարելու հերթի հասնելը:

- **«Ֆիզիկական անձանց գույքի և եկամուտների հայտարարագրման մասին» ՀՀ օրենքի գործողության հետ կապված որոշ հիմնահարցեր:**  
Այս օրենքի գործողության առավելագույն արդյունավետությունն ապահովելու նպատակով, մեր կարծիքով անհրաժեշտ է իրականացնել մասնավորապես հետևյալ քայլերը՝

ա/ առավելագույնս նվազեցնել եկամտահարկի մասին օրենքով սահմանված այնպիսի եկամուտների թիվը, որոնք եկամտահարկով չեն հարկվում, մասնավորապես՝

- ժառանգության և նվիրատվության կարգով ստացված գույքը և դրամական միջոցները: Եթե նույնիսկ այս կարգով ստացված եկամուտները պահպանվեն օրենքում որպես համախառն եկամտից նվազեցումներ, ապա կարծում ենք, որ անհրաժեշտ կլինի ընդունել նոր օրենքներ, որոնցով կսահմանվեն ժառանգության և նվիրատվության հարկերը, դրանց հաշվարկման և վճարման կարգը,
- շնորհները /անհրաժեշտ է օրենսդրորեն հստակ սահմանել շնորհների հասկացությունը, միաժամանակ եկամտահարկի մասին օրենքով նախատեսելով շնորհառուի համար որպես եկամուտ հանդիսացող շնորհի գումարի հարկման մեխանիզմներ/,
- արժեթղթերից ստացված եկամուտները /այս մասին արդեն նշվել է/,
- վիճակախաղերի մասնակիցների դրամական և իրային շահումները:

բ/ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով անհրաժեշտ հսկողության մեխանիզմներ սահմանել քաղաքացիների կողմից ստացվող և հայտարարագրման ենթակա այնպիսի եկամուտների հարկման նկատմամբ, ինչպիսիք են՝ խաղատներում և շահումներով խաղերում ստացած եկամուտները /շահումները/, ձեռնարկատիրական եկամուտները, գույքի վարձակալությունից ստացվող եկամուտը, միանվագ վճարները, գույքային իրավունքներից ստացված եկամուտը և այլն:

ՀՀ, ք. Երևան, Տիգրան Մեծի պող. 4  
Հեռ./ Ֆաքս (374 10) 525 082  
Էլ. փոստ. info@afic.am  
Ինտերնետային կայք. [www.afic.am](http://www.afic.am)

---