

## ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ

### ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍՊՐՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ Վ.Լ., ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ Տ.Վ.

1990-ական թվականներից ՀՀ իշխանությունների կարևորագույն ձեռնարկումներից մեկը հարկային օրենսդրության ձևավորումն է, որը բաժանվում է երկու փուլի<sup>1</sup>.

- հարկային օրենսդրության առաջին կամ ձևավորման փուլ՝ 19.04.1992-14.04.1997 թթ.,

- հարկային օրենսդրության ձևավորման երկրորդ կամ բարեփոխումների փուլ՝ 14.04.1997 թվականից մինչև օրս:

Հարկային օրենսդրության ձևավորման սկիզբը դրվեց, երբ ՀՀ Գերագույն խորհուրդն ընդունեց մի շարք հարկային կարևորագույն օրենքներ<sup>2</sup>՝ «Հայաստանի Հանրապետության հարկերի ու տուրքերի մասին» (19.04.1992 թ.)<sup>3</sup>, «Ակցիզային հարկի մասին» (06.06.1992 թ.)<sup>4</sup>, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» (30.06.1992 թ.)<sup>5</sup>, «Շահութահարկի մասին»

---

<sup>1</sup> **Հարությունյան Վ.**, Հարկային քաղաքականության և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Ե., 2003, էջ 66: Հարկային օրենսդրության փուլերի բաժանման հիմքում դրվել են հարկերի մասին հին ու նոր օրենքների ընդունման տարեթվերը (19.04.1992 թ., 14.04.1997 թ.):

<sup>2</sup> Մինչև հարկերի հիմնական և դրան հաջորդող օրենքների ընդունումը հարկերի ու տուրքերի հաշվարկը և գանձումը կատարվում էին հիմնականում նախկին ԽՍՀՄ հարկային օրենսդրության, ՀՀ նախագահի հրամանագրերի, ՀՀ Գերագույն խորհրդի առանձին դեպքերում ընդունած որոշումների կամ օրենքների (քանի որ մինչ այդ բացակայում էր հարկային քաղաքականությունը կանխորոշող հարկերի և տուրքերի մասին հարկային հիմնական օրենքը), ՀՀ կառավարության որոշումների, ինչպես նաև ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունների ու ՀՀ հարկային պետական տեսչության մշակած կարգերի, ցուցումների ու պարզաբանումների հիման վրա:

<sup>3</sup> Հարկային տեղեկատու, № 1, ՀՀ ՀՊՏ, 1993 թ., էջ 5-16:

<sup>4</sup> Հարկային տեղեկատու, № 3, 1993 թ., էջ 21-22:

<sup>5</sup> Հարկային տեղեկատու, № 4, 1994 թ., էջ 13-22:

(18.01.1992 թ.)<sup>6</sup>, «Հողի հարկի մասին» (27.04. 94 թ.)<sup>7</sup>, «Գույքահարկի մասին» (03.02.95 թ.)<sup>8</sup> և «Եկամտահարկի մասին» (08.02.95 թ.)<sup>9</sup>: Իսկ որոշ օրենքներում՝ «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» (06.06.92, 30.12.92, 18.04.93)<sup>10</sup>, «Շահութահարկի մասին» (19.06.92, 30.12.92, 14.02.94, 19.12.94, 05.05.95)<sup>11</sup>, «Ակցիզային հարկի մասին» (18.04.93, 30.11.94, 02.11.95)<sup>12</sup>, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», (10.12.94 թ.)<sup>13</sup>, կատարվեցին փոփոխություններ և լրացումներ:

ՀՀ հարկային օրենսդրության ձևավորման սկզբում «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենքով առաջին անգամ օրենսդրական մակարդակով սահմանվեցին՝

- հարկեր և տուրքեր հասկացությունները, դրանց տեսակները (շահութահարկ, ակցիզային հարկ, ավելացված արժեքի հարկ, սոցիալական հարկ, հողի հարկ, մասնագիտական հարկ, գույքահարկ, բնապահպան հարկ, ճանապարհային հարկ, պետական տուրքեր, մաքսեր, ժառանգության ու նվիրատվության հարկ, տեղական հարկեր, այլ հարկեր ու տուրքեր),

- հարկման օբյեկտները և վճարողները, հարկային արտոնությունների տեսակները (հարկից ազատում, հարկման օբյեկտի նվազում, հարկի նվազում, հարկի հաշվարկման և վճարման ժամկետային արտոնություն, հարկի դրույքաչափի նվազում, հատուցումներ վճարողին),

- ծագած վեճերի լուծման կարգը և հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվությունը,

- հարկման այն հիմնական սկզբունքները (բոլոր վճարողների միատեսակ և միանման հարկումը), որոնց վրա հենվում է հարկերի և տուրքերի մասին ՀՀ օրենքը:

Նշված դրական ձեռքբերումների հետ մեկտեղ բավական խստացված, իսկ երբեմն նաև ուղղակիորեն սնանկացնող էին հարկային օրենսդրության խախտումների համար սահմանված տնտեսական պատժամի-

<sup>6</sup> Հարկային տեղեկատու, № 2, 1993 թ., էջ 7-23:

<sup>7</sup> Հարկային տեղեկատու, № 5, 1994 թ., էջ 56-60:

<sup>8</sup> Հարկային տեղեկատու, № 6, 1995 թ., էջ 275-280:

<sup>9</sup> Նույն տեղում, էջ 61-82:

<sup>10</sup> Հարկային տեղեկատու, № 1, էջ 17-18, 126, 127-128; № 2, էջ 250-252:

<sup>11</sup> Հարկային տեղեկատու, № 2, էջ 24-31; № 5, էջ 16-20; № 6, էջ 12-17; № 7, 1996 թ., էջ 57:

<sup>12</sup> Հարկային տեղեկատու, № 3, էջ 48-51; № 6, էջ 232; № 7, էջ 109-111:

<sup>13</sup> Հարկային տեղեկատու, № 6, էջ 169-173:

ջոցները (չհաշված վարչական և քրեական պատասխանատվությունը), որոնք առաջանում էին եկամուտների հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի կոպիտ խախտմամբ վարելու կամ եկամուտների մասին հայտարարագրի մեջ ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելու և այլնի հետևանքով: Խստացված տնտեսական պատժամիջոցների սահմանումն ընդգծում է այդ շրջանում Կառավարության միանշանակ կողմնորոշվածությունը հարկային ֆիսկալ քաղաքականության իրականացման նկատմամբ, որը, սակայն, ցանկալի արդյունքներ չտվեց, քանի որ ապամոնտաժված պլանային տնտեսությունը խիստ դանդաղորեն էր վերաճում շուկայականի, երկիրը պատերազմական իրավիճակում էր, հարկատուները գրեթե չէին իրազեկվում հարկային օրենսդրության մեջ կատարվող փոփոխություններին, ընդհանուր առմամբ ցածր էր հարկային քաղաքականությունը կյանքի կոչողների մասնագիտական մակարդակը և այլն: Դեռ ավելին, հարկատուները պաշտպանված չէին օրենքով, քանի որ հարկերի և տուրքերի մասին օրենքով սահմանված էր, որ հարկային պետական մարմինների պաշտոնատար անձանց գործողությունները կարող են զանգատարկվել այն մարմինին, որին անմիջականորեն ենթարկվում էին այդ անձինք, այսինքն՝ տարածքային հարկային տեսչություններին, որոնց որոշումները հարկատու կարող էր (ոչ թե իրավունք ուներ) զանգատարկելու վերադաս հարկային մարմնին կամ դատարան: Այդ ամենի հետևանքով նաև շատ հարկատուներ դարձան անվճարունակ, շատ քաղաքացիներ, խուսափելով հարկային պարտավորությունների (որի գերակշիռ մասը վերաբերում էր տույժերին ու տուգանքներին) չվճարմամբ պայմանավորված քրեական պատասխանատվությունից, հեռացան հանրապետությունից (որոնց մասով սահմանափակվում էր նաև հարկման բազան), և շարունակում էր ցածր մնալ հարկային մուտքերի տեսակարար կշիռը համախառն ներքին արդյունքում<sup>14</sup>:

Հարկային մուտքերի կազմում այդ տարիներին բարձր էր ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը<sup>15</sup>, որի համար, սակայն, հող էր նախապատրաստված հարկերի և տուրքերի մասին օրենքի 13-րդ հոդվածով, ըստ այդմ՝ հարկերի և տուրքերի վճարման հերթականության մեջ անհասկա-

<sup>14</sup> Հարկային մուտքերի տեսակարար կշիռը համախառն ներքին արդյունքում կազմել է՝ 1995 թ.՝ 10.7%, 1996 թ.՝ 10.6% («Հայաստան, տնտեսական միտումներ, 1999 թվական, հոկտեմբեր», Ե., 2000, էջ 40):

<sup>15</sup> Հարկային ընդհանուր մուտքերում ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը կազմել է. 1995 թ.՝ 58.5%, 1996 թ.՝ 40.4% («Հայաստան տնտեսական միտումներ...», էջ 40):

նախորեն առաջնահերթությունը վերապահված էր գույքային հարկերին (հողի հարկին, գույքահարկին և ճանապարհային հարկին)՝ հարկատուից «խլելով» այս կամ այն հարկատեսակի առաջնահերթ փոխանցման նախապատվության որոշման իրավունքը:

Հարկ է նշել նաև, որ հարկային օրենսդրության խախտումների համար սահմանված խստացված տնտեսական պատժամիջոցների հետևանքով այնքան շոշափելի չափերի հասավ հարկատուների հարկային պարտավորությունների «չարդարացված» բեռը (տույժերի ու տուգանքների մատուցում), որ նրանց ստացած եկամուտները երբեմն ամբողջությամբ նույնիսկ չէին բավարարում ժամկետանց հարկային պարտավորությունների մարմանը, և պարտաճանաչ էին համարվում այն հարկատուները, որոնք ժամանակին էին մարում ընթացիկ հարկային պարտավորությունները: Տնտեսական ակտիվության վրա հարկային պարտավորությունների «չարդարացված» բեռի տարիներ շարունակվող բացասական ազդեցության ներգործությունը չեզոքացնելու նպատակով կիրառված հարկային համաներումները չհանգեցրին հարկային ապառքների նշանակալի նվազման: Այսպես, «Հայաստանի Հանրապետության ձեռնարկություններին և անհատ ձեռներեցներին հարկային տույժերից ազատելու մասին» կառավարության 1996 թ. նոյեմբերի 20-ի հ. 369 որոշմամբ հարկային ապառքները մինչև 1996 թ. դեկտեմբերի 1-ը և դեկտեմբերի 20-ը մարող հարկատուներն ազատվեցին դրանց վճարումներն ուշացնելու համար հաշվարկված տույժերից՝ համապատասխանաբար 100 և 50 տոկոսներով: Սակայն այդ ընթացքում հարկային ապառքների նվազումը այդ նույն ժամանակահատվածում հաշվանցումների եղանակով պետական բյուջե մուտքագրված եկամուտների շուրջ կեսն էր: Ավելին, Կառավարության՝ 1997 թ. փետրվարի 25-ի «ՀՀ ձեռնարկությունների և անհատ ձեռներեցների կողմից հարկային ապառքների մարման պայմանագրային կարգի մասին» հ. 28 որոշմամբ նախատեսվեց 1997 թ. ընթացքում հարկային ապառքների մարմանը համամասնորեն հաշվարկված տույժերից նրանց ազատել: Սակայն տարվա ընթացքում հարկային ապառքներն աճեցին՝ հասնելով 1996 թ. նոյեմբերի 1-ի մակարդակին: Նման մեխանիզմներն իրենց անգործությունն են ցուցաբերել նաև պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների առումով, երբ 1998 թ. դեկտեմբերին ընդունված օրենքով երրորդ համաներման միջոցով ապահովադիրներին հնարավորություն տրվեց որոշա-

կի ժամկետում ապառքների մարմամբ ազատվելու հաշվարկված տույժերից (որոնց մեծությունը երբեմն մինչև 20-25 անգամ գերազանցում էր ապառքի գումարը), որևէ դրական արդյունք չտվեց:

Կառավարության հարկային ու տուրքային օրենսդրությունն իր ձևավորման պահից սկսած մինչև օրս<sup>16</sup> աչքի է ընկնում իրավասությունների ընդգծված կենտրոնացվածությամբ: Հարկային և տուրքային քաղաքականության ապակենտրոնացման միակ փորձը, որ արվել է մինչև «Տեղական հարկերի և վճարների մասին» օրենքի ընդունումը, եղել է 1992 թ. ապրիլի 19-ին ընդունված «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի ու տուրքերի մասին» օրենքը, որի 6-րդ հոդվածով սահմանվել է. «Պատգամավորների տեղական խորհուրդների առաջարկությամբ կարող են սահմանվել տեղական հարկեր և տուրքեր միայն համապատասխան տարածքի բնակչությունից՝ բնակչության առանձին սոցիալ-տնտեսական կարիքները հոգալու համար և միայն տվյալ վարչատարածքային միավորմամբ այդ առիթով հանրաքվեի դրական արդյունքի դեպքում»: Այդպիսի փակուղային ձևակերպմամբ հարկային ու տուրքային քաղաքականություն իրականացնելու իրավասության փոխանցումը իշխանության ստորադաս մարմիններին հենց սկզբից դատապարտված էր անգործության: Եվ պատահական չէր, որ նշված օրենքի 6-րդ հոդվածի գործողության հինգ տարիների ընթացքում հանրապետությունում նշված հոդվածի կիրարկման գոնե մեկ փորձ անգամ չի կատարվել:

«Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» օրենքի ընդունումից (19.04.92 թ.) ուղիղ մեկ տարի հետո օրենսդրորեն նահանջ կատարվեց օրենքի 4-րդ հոդվածով բոլոր վճարողների միատեսակ ու միանման հարկման սահմանված սկզբունքից, և 1993 թ. ապրիլի 18-ին ընդունված «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» օրենքով իրավունք վերապահվեց Կառավարությանը՝ ՀՀ Գերագույն խորհրդի ֆինանսավարկային և բյուջետային հարցերի մշտական հանձնաժողովի համաձայնությամբ՝

<sup>16</sup> Բացառությամբ տեղական տուրքերի ու վճարումների և այն էլ սկսած 26.12.1997 թվականից, երբ Ազգային ժողովն ընդունեց «Տեղական տուրքերի և վճարների մասին» ՀՀ օրենքը, և տեղական տուրքերի ու վճարների բնագավառում իրականացվող քաղաքականությունը մասամբ փոխանցվեց տեղական ինքնակառավարման մարմիններին:

ա) առանձին վճարողների կամ վճարողների խմբի համար կիրառելու տուգանքների, տույժերի այլ չափեր, դրանց հաշվարկման, մուծման ու գանձման այլ կարգ, քան նախատեսված է հարկերի ու տուրքերի մասին օրենքով.

բ) ազատելու հարկերի ու տուրքերի մասին օրենքով նախատեսված տուգանքներից և տույժերից՝ լրացուցիչ կարգով համապատասխան բյուջեներ մուտքագրված դրանց ընդհանուր գումարի 40%-ի սահմաններում, ինչպես նաև հետաձգելու տուգանքների և տույժերի գանձման ժամկետը մեկ տարի ժամանակով:

«Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» օրենքով (18.04.93) հանրապետությունում սկիզբ դրվեց հարկման համընդհանրության (կամ ինչպես օրենքում անվանվում է՝ միատեսակություն ու միանմանություն) սկզբունքի խախտմանը:

Հարկերի ու տուրքերի մասին օրենքով սահմանված դրույթներից մյուս շեղումն այն էր, որ գործնական կիրառություն չստացան «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» օրենքում (19.04.92 թ.) սահմանված և համաշխարհային պրակտիկայում տարածում ստացած այնպիսի հարկատեսակներ, ինչպիսիք են<sup>17</sup> մասնագիտության հարկը (մասնագիտական որոշակի գործունեություն ծավալելու համար), ժառանգության և նվիրատվության հարկը (ժառանգության և նվիրատվության արժեքից), ինչպես նաև սոցիալական հարկը, որը որպես այդպիսին չգործեց, բայց բովանդակային առումով այն նվիրատվության հարկի նման տարրալուծվեց եկամտահարկի հետ<sup>18</sup>, իսկ բենզինի ու դիզելային վառելիքի վաճառքից և տրանսպորտային միջոցներից (ըստ դրանց հզորությունների) գանձվող ճանապարհային հարկերից առաջինն ընդհանրապես չգործեց, իսկ երկրորդը՝ բովանդակային առումով, տարրալուծվեց գույքահարկի հետ<sup>19</sup>:

Ինչ վերաբերում է բնապահպանական հարկին (բնական պաշարների օգտագործման և շրջակա միջավայրի աղտոտման համար), ապա այն ընդհանրապես չգործեց և միայն հարկային քաղաքականության բարեփո-

<sup>17</sup> Հարկային տեղեկատու, էջ 8:

<sup>18</sup> Հարկային տեղեկատու, № 6, էջ 61-62:

<sup>19</sup> Նույն տեղում, էջ 276:

խումների փուլում վերանվանվեց վճարի և օրենսդրական մակարդակով 1999 թ. հունվարի 1-ից կիրառության մեջ մտավ բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների տեսքով<sup>20</sup>, այսինքն՝ բնապահպանական գումարները հարկերի դաշտից տեղափոխվեցին վճարների դաշտ: Դրա հետ մեկտեղ, հարկային քաղաքականության բարեփոխումների փուլում 1998 թ. մարտի 25-ից կիրառության մեջ մտավ ճանապարհային վճարների համակարգը<sup>21</sup>, որոնց հաշվարկման հիմքում ընկած են ոչ թե տրանսպորտային միջոցների հզորությունները (ինչպես ճանապարհային հարկի, գույքահարկի մասով), այլ դրանց նստատեղերի թիվը (ավտոբուսների և թեթև մարդատար ավտոմեքենաների մասով) և բեռնատարողությունները (բեռնատար ավտոմեքենայի և ավտոգնացքների մասով):

Այսպիսով, հարկային օրենսդրության ձևավորման կամ առաջին փուլում հանրապետությունում գործել են վեց հարկատեսակներ՝ ուղղակի հարկերից՝ շահութահարկը, եկամտահարկը, գույքահարկը և հողի հարկը, իսկ անուղղակի հարկերից՝ ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքով ավելացված արժեքի հարկը սահմանվեց որպես իրացված ապրանքների, կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների արժեքի և սահմանված կարգով արտադրության ու շրջանառության ծախսերի (այն ծախսերը, որոնց դիմաց մատակարարների օգտին հաշվարկվել է ավելացված արժեքի հարկ) արժեքի տարբերության չափով պետական բյուջե գանձվող պարտադիր վճար, իսկ որպես հարկ վճարողներ դիտարկվեցին բոլոր ձեռնարկությունները<sup>22</sup> (անկախ սեփականության ձևից), ինչպես նաև անհատ ձեռներեցները, բայց տարեկան եկամուտների այն մասով, որը հարկի վճարման պահին գերազանցում է 75 նվազագույն աշխատավարձի չափը<sup>23</sup>:

«Ակցիզային հարկի մասին» օրենքի ընդունմամբ ենթակցիզային ապրանքներ դիտարկվեցին գինու և օղու արտադրանքը, շոկոլադը, ծխա-

<sup>20</sup> «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ» Երևան, «Հարկային և մաքսային տեղեկատու» ՓԲԸ, 2002, էջ 282-292:

<sup>21</sup> Նույն տեղում, էջ 270-281:

<sup>22</sup> Հարկային տեղեկատու, № 4, էջ 14:

<sup>23</sup> ՀՀ կառավարության 7.10.1993 թ. «Անհատ ձեռներեցի տարեկան եկամտից (հասույթից) ավելացված արժեքի հարկ սահմանելու մասին» № 513 որոշումը (Հարկային տեղեկատու, № 4, էջ 45):

խոտը, մորթին ու մորթեղենը, ավտոդողերը, բարձրորակ ճենապակյա, բյուրեղապակյա և ոսկերչական իրերը, գորգերն ու գորգագործական արտադրանքը և բնական կաշվից հագուստը, որոնց գծով հարկման օբյեկտ հանդիսացավ դրանց իրացման շրջանառությունը, այդ թվում՝ դրանց իրացումը նախկին ԽՍՀՄ հանրապետություններում, որը վկայում է հանրապետության, ինչպես նաև նախկին ԽՍՀՄ-ի մնացած հանրապետությունների տնտեսական և օրենսդրական (նաև հարկային) ոչ լիարժեք անկախության մասին, մանավանդ որ նախկին ԽՍՀՄ անդամ չհանդիսացող պետություններից այդպիսի ապրանքների ներմուծումը (բացառությամբ շոկոլադի և ոսկերչական իրերի) հարկվում էր ներմուծման արժեքի նկատմամբ 5-10 տոկոս<sup>24</sup> դրույքաչափով՝ պաշտպանելով ներքին արտադրողի շահը, իսկ նախկին ԽՍՀՄ տարածքից դուրս արտահանվող այդպիսի ապրանքների իրացումը ակցիզային հարկով չէր հարկվում՝ խթանելով հանրապետությունում արտադրված այդպիսի ապրանքների իրացումը նախկին ԽՍՀՄ տարածքից դուրս<sup>25</sup>:

Սակայն ինչպես ավելացված արժեքի հարկի, այնպես էլ ակցիզային հարկի բնագավառում «Հ իշխանությունները հետապնդում էին առավել շատ ֆիսկալ նպատակներ, քանի որ մի կողմից, «Հ օրենսդիր մարմինը ընդլայնում էր այդպիսի ապրանքատեսակների ցանկը (ձեռագործ գորգեր, զարեջուր, խաղողի գինիներ, գինեյուր, զարդեղեն կամ բիժուտերիա, մորթի և մորթեղեն՝ 1995 թ. հունվարի 1-ից<sup>26</sup>, և ձկան խավիար, մարդատար ավտոմեքենաներ, ներմուծվող բենզին՝ 1995 թ. դեկտեմբերի 1-ից<sup>27</sup>), իսկ մյուս կողմից Կառավարությունը սահմանում էր<sup>28</sup> բարձրացված դրույքաչափեր, որոնց մեծությունը կազմում էր այդ ապրանքատեսակների բացթողման գների 5-70 տոկոսը: Դեռ ավելին, եղել են նաև դեպքեր, երբ Կառա-

<sup>24</sup> «Հ կառավարության 19.10.1992 թ. «Ներմուծվող ապրանքների ակցիզային հարկի դրույքաչափերի մասին» № 519 որոշում (Հարկային տեղեկատու, № 3, էջ 46):

<sup>25</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» «Հ օրենք (նույն տեղում, էջ 21):

<sup>26</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» «Հ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» «Հ օրենք (Հարկային տեղեկատու, № 6, էջ 232):

<sup>27</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» «Հ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» «Հ օրենք (Հարկային տեղեկատու, էջ 111):

<sup>28</sup> Հարկադրույքների սահմանման իրավասությունը «Հ կառավարությանը վերապահված էր («Հ Գերագույն խորհրդի ֆինանսավարկային և բյուջետային հարցերի մշտական հանձնաժողովի համաձայնությամբ) «Ակցիզային հարկի մասին» «Հ օրենքով (06.06.92 թ.):



վարությունը, գերազանցելով իրեն վերապահված իրավասությունները, ակցիզային հարկի դրույքաչափեր է կիրառել այնպիսի ապրանքատեսակների գծով, որոնք Գերագույն խորհուրդը դեռևս ընդունած չի եղել որպես ենթասակցիզային ապրանքատեսակներ: Խոսքը մասնավորապես վերաբերում է գինեկոնյութին (սեղանի, թնդեցված աղանդերային և կոնյակի) և ոչխարի մորթուց կարված բանվորական ու զինվորական կիսավերարկուններին, որոնց գծով Կառավարությունը 12.11.1992 թ. և 19.04.1993 թ. համապատասխան որոշումներով սահմանել էր ակցիզային հարկի համապատասխանաբար 25 և 0 տոկոսի դրույքաչափեր, այն դեպքում, երբ դրանք, ՀՀ Գերագույն խորհրդի ընդունած օրենքներով ենթասակցիզային ապրանքների խմբում են ընդգրկվել. գինեկոնյութը՝ 1995 թ. հունվարի 1-ից<sup>29</sup>, իսկ ոչխարի մորթուց կարված բանվորական և զինվորական կիսավերարկունները՝ 1995 թ. դեկտեմբերի 1-ից<sup>30</sup>: Երևի թե դա էր նաև պատճառը, որ ՀՀ Գերագույն խորհուրդը 1995 թ. նոյեմբերի 2-ից Կառավարությանը զրկեց ակցիզային հարկի դրույքաչափերի սահմանման իրավասությունից և օրենսդրական մակարդակով սահմանեց ՀՀ-ում արտադրվող և ՀՀ ներմուծվող ենթասակցիզային ապրանքների տոկոսային դրույքաչափերը<sup>31</sup> դրանք ենթարկելով որոշակի փոփոխությունների:

ՀՀ հարկային օրենսդրության ձևավորման կամ առաջին փուլի հիմնական բնորոշ գծերն են՝

- հայրենական հարկային օրենսդրական դաշտի ձևավորումը, որն ընդհանրություններ ուներ նախկին ԽՍՀՄ հարկային օրենսդրության հետ,
- հարկային իրավասությունների կենտրոնացվածությունը,
- հարկատուների միատեսակ ու միանման հարկման օրենսդրորեն սահմանված սկզբունքից շեղումը և հարկման համընդհանրության սկզբունքի խախտումը,
- հարկային մուտքերում ուղղակի հարկերի գերակշռումը,
- հարկային օրենսդրության խախտման համար սահմանած բավականին խստացված տնտեսական պատժամիջոցների կիրառումը,

<sup>29</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (Հարկային տեղեկատու, № 6, էջ 232):

<sup>30</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (Հարկային տեղեկատու, № 7, էջ 109-111):

<sup>31</sup> «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (նույն տեղում, էջ 109-111):

- հարկատուներից կանխավճարների գանձման պրակտիկայի օրենսդրական ամրագրումը,

- հարկային օրենսդրությունում հաճախակի կատարվող փոփոխությունները և դրանց մասին հարկատուներին չիրազեկելը,

- օրենքի առջև հարկատուների պաշտպանված չլինելը,

- հարկային համաներումների չհաջողված փորձերը,

- և այլն:

Հարկային օրենսդրության ձևավորման երկրորդ փուլի կամ բարեփոխումների սկիզբը դրվել է 1997 թ., երբ ընդունվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը<sup>32</sup>: Ըստ այդմ՝ ՀՀ օրենքով և դրանում կատարված փոփոխություններով՝

- հարկի սահմանումը հարստացվել է նոր տարրերով, ներմուծվել է «հարկային գործակալի»<sup>33</sup> ինստիտուտը, սահմանվել է «հարկային օրենսդրություն» եզրույթի էությունը, հստակեցվել է հարկային հարաբերությունները կարգավորող նորմատիվ ակտերի «հիերարխիան»,

- հարկատուների շահերի պաշտպանությունն ամրագրվել է այնպիսի նորմերի սահմանմամբ, ինչպիսիք են հարկի սահմանումը կամ վերացումը միայն ֆինանսական տարվա սկզբից կատարելը, կրկնակի հարկման բացառումը,

- սահմանվել են հարկերի միայն այն տեսակները, որոնց մասով արդեն ձևավորված էր օրենսդրական դաշտը (շահութահարկ, եկամտահարկ, ակցիզային հարկ, ավելացված արժեքի հարկ, գույքահարկ և հողի հարկ)՝ որդեգրելով նոր հարկատեսակներ չկիրառելու և գործող հարկատեսակների հաշվարկման ու գանձման մեխանիզմները բարեփոխելու քաղաքականություն,

- հարկից ազատման և վճարողին հատուցումներ հարկային արտոնությունները փոխարինվել են տույժերից և տուգանքներից ազատելու, նվազեցման, վճարման ժամկետների հետաձգման արտոնություններով,

<sup>32</sup> Հարկային տեղեկատու, ՀՀ ՀՏ, Ուսումնամեթոդական կենտրոն, № 14, 1997 թ., էջ 1-7:

<sup>33</sup> Այն հարկ վճարողներին եկամուտներ վճարող իրավաբանական անձն է, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունը, ինչպես նաև անհատ ձեռներեցը, որի վրա օրենքի համաձայն դրված են հարկ վճարողներին եկամուտներ վճարելիս նրանց եկամուտներից հարկերը հաշվարկելու, պահելու և բյուջե վճարելու պարտականությունները:

որոնք պակաս չափով էին բխում հարկատուների շահերից, քանի որ առաջին դեպքում գրոյացվում էր հարկային պարտավորությունների հաշվարկման բազան,

- սահմանվել է «հարկային պարտավորություն» ինստիտուտի կազմը,
- հարկային արտոնության, հարկի դրույքաչափի և վճարման կարգի սահմանման իրավասությունը վերապահվել է ՀՀ Ազգային ժողովին, այն էլ միայն առանձին հարկատեսակների մասին օրենքի ընդունման ժամանակ,
- օրենսդրական մակարդակով տարանջատվել են հաշվապահական հաշվառումը և հարկային հաշվառումը (օրենքում նշված է «այլ հաշվառում և (կամ) գրանցումներ»),

- մեղմացվել է հարկերը ժամանակին չվճարելու համար կիրառվող տույժերի համակարգը,

- միասնականացվել են հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար գանձվող տույժի 0.1 և 0.3 տոկոսաչափերը և դարձվել է 0.2%<sup>34</sup>, որն էլ հետագայում նվազեցվել և 2001 թ. հունվարի 1-ից սահմանվել է 0.15%,

- մեղմացվել է հարկ վճարողների կողմից հարկային հաշվարկները (հայտարարագրերը) հարկային մարմիններ ուշ ներկայացնելու համար սահմանված պատժամիջոցը. օրական 5%-ից իջեցվել է 0.3%, որը կիրառվում է միայն 15-օրյա ժամկետն անցնելուց հետո, և ոչ ավելի, քան հարկի գումարի չափն է, իսկ օրենսդրական այս դրույթը 2004 թ. հունվարի 26-ից տարածվել է նաև հարկային գործակալների վրա<sup>35</sup>:

Նշված ձեռքբերումների հետ մեկտեղ «Հարկերի մասին» նոր օրենքը զերծ չէ նաև էական բացթողումներից ու թերություններից, որոնց մասնավորապես վերաբերում են՝

ա) հարկատուի նկատմամբ պետության արտոնյալ կարգավիճակի ամրագրումը, քանի որ հարկ վճարողներին պարտավորեցված է ստուգման ակտով արձանագրված հարկային պարտավորությունները բյուջե փոխանցելու տասնօրյա ժամկետ (հոդ. 29), իսկ հարկատուի՝ բյուջե ավելի

<sup>34</sup> «Հարկերի մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (Հարկային տեղեկատու, № 28, 1999, էջ 3):

<sup>35</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Ե., 2004, էջ 26:

մուծված գումարը բյուջեից հարկատուին վերադարձնելու ժամկետը սահմանված է 30 օր (հոդ. 37).

բ) օրենսդրության դրույթների հակասական, տարակարծիք և վիճաբանության տեղիք տվող մեկնաբանությունների հետևանքով հարկատուների և հարկային մարմինների միջև ծագող խնդիրների լուծման գործընթացի կարգավորված չլինելը, որը, հոգուտ հարկ վճարողի, բարեբախտաբար իր լուծումն ստացավ. մեկնաբանման առումով՝ 2001 թ. հունվարի 1-ից<sup>36</sup>, իսկ կիրառման առումով՝ 2004 թ. հունվարի 26-ից<sup>37</sup>.

գ) հարկման օբյեկտները հարկումից թաքցնելու համար սահմանված տնտեսական բավական խիստ պատժամիջոցների ամրագրումը տուգանքների (հոդ. 25, 27, 28) ձևով, ինչպես նաև վարչական տույժերի և քրեական պատիժների սահմանումը, որոնք, թեպետ հետագայում, օրենքում կատարված փոփոխություններով ու լրացումներով<sup>38</sup>, մասամբ մեղմացվել են, սակայն շարունակում են պահպանել խստացվածության մակարդակ, քանի որ օրենքի նշված հոդվածները «հարստացվել են» տուգանքի նոր տեսակներով<sup>39</sup>, իսկ 2004 թ. հունվարի 26-ից դրանք տարածվել են նաև հարկային գործակալների վրա<sup>40</sup>.

դ) հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց գործողություններից հարկատուների ոչ լիարժեք պաշտպանվածությունը, քանի որ նոր օրենքով ևս ամրագրված է, որ տարածքային հարկային տեսչությունների գործողությունները հարկատուն կարող է զանգատարկվել այն մարմին, որին անմիջականորեն ենթակա են նրանք (հոդ. 36):

«Հարկերի մասին» նոր օրենքի կիրառությունից հետո ընդունվել են անուղղակի հարկերը կարգավորող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» (14.05.97 թ.)<sup>41</sup>, «Ակցիզային հարկի մասին» (23.06.97 թ.)<sup>42</sup> և ուղղակի

<sup>36</sup> «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ»: ՀՀ ՊԵՆ, «Հարկային և մաքսային տեղեկատու» ՓԲԸ, Ե., 2002, էջ 6:

<sup>37</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, էջ 19:

<sup>38</sup> Հարկային տեղեկատու, 1999, էջ 2-3:

<sup>39</sup> «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ»: ՀՀ ՊԵՆ, «Հարկային և մաքսային տեղեկատու» ՓԲԸ, էջ 18:

<sup>40</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, էջ 26-27:

<sup>41</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, 1997, էջ 1-12:

<sup>42</sup> Հարկային տեղեկատու, № 16, 1997, էջ 2-4:

հարկերը կարգավորող «Շահութահարկի մասին» (30.09.97 թ.)<sup>43</sup>, «Եկամտահարկի մասին» (27.12.97 թ.)<sup>44</sup> և «Գույքահարկի մասին» (27.12.97 թ.)<sup>45</sup> ՀՀ օրենքները, որոնց հաջորդել են որոշակի փոփոխություններ ու լրացումներ:

Հարկային օրենսդրության բարեփոխումների փուլում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» նոր օրենքի ընդունմամբ արտահանման և ներմուծման հարաբերություններում կիրառվել է «Ըստ նշանակման վայրի» սկզբունքը, այսինքն՝ ցանկացած արտահանման (որը հետագայում օրենքում կատարված փոփոխությամբ ու լրացմամբ փոխարինվեց «արտահանում շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով արտահանմամբ) ժամանակ կիրառվում է 0 տոկոս դրույքաչափ (հարկի չհաշվարկում)<sup>46</sup> և ցանկացած երկրից ներմուծման դեպքում 20 տոկոս դրույքաչափի կիրառում<sup>47</sup>, որը տարածվել է նաև նախկին ԽՍՀՄ անդամ պետությունների հետ հարաբերությունների վրա (եթե ՀՀ առանձին միջազգային պայմանագրերով այլ կարգ չի սահմանվում)՝ դրական ազդեցություն ունենալով ԱՊՀ անդամ երկրների տնտեսությունների հետ հանրապետության առևտրային հաշվեկշռի բացասական մնացորդի վրա:

ԱԱՀ-ի «ըստ նշանակման վայրի» սկզբունքի կիրառման հետ կապված հաջորդ կարևոր քայլն այն է, որ ՀՀ տարածք ապրանքների ներմուծման դեպքում նախատեսվել է ԱԱՀ-ի գանձում ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից (ապրանքները ՀՀ տարածք մուտք գործելիս)<sup>48</sup>, իսկ մինչև այդ ներմուծված ապրանքներից ԱԱՀ գանձվում էր հանրապետության տարածքում՝ դրանք իրացնելուց հետո: Հետագայում օրենքում կատարված փոփոխությամբ ու լրացմամբ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է դիտարկվել «Ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ապրանքների ներմուծումը<sup>49</sup>: Ընդ որում, ներմուծվող ապրանքների գծով ԱԱՀ-ը հաշվարկվում է այդ ապրանքների մաքսային արժեքի նկատմամբ (ներմուծվող

<sup>43</sup> Հարկային տեղեկատու, № 20, 1997, էջ 1-16:

<sup>44</sup> Հարկային տեղեկատու, № 21, 1998, էջ 1-12:

<sup>45</sup> Հարկային տեղեկատու, № 25, 1998, էջ 2-8:

<sup>46</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 6:

<sup>47</sup> Նույն տեղում, էջ 2:

<sup>48</sup> Նույն տեղում:

<sup>49</sup> «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ»: ՀՀ ՊԵՆ «Հարկային և մաքսային տեղեկատու» ՓԲԸ, էջ 99:

ենթաակցիզային ապրանքների համար՝ մաքսային արժեքի և ակցիզային հարկի գումարի նկատմամբ), որի նորամուծությունը բացասական ազդեցություն է ունենում տնտեսավարող սուբյեկտների ֆինանսական հնարավորությունների ու գործարար ակտիվության զարգացման վրա, քանի որ նրանք մինչև ապրանքի իրացումը վճարում են հարկեր՝ փաստորեն «անտոկոս վարկ» տրամադրելով պետությանը:

Սակայն պետք է փաստել նաև, որ ներմուծման պահին ԱԱՀ-ով հարկումը չտարածվեց այն ապրանքների վրա, որոնց գծով սահմանված էր 0 տոկոս մաքսատուրք<sup>50</sup>, որոնց ԱԱՀ-ով հարկումը (եթե, իհարկե, գործարքը համարվում էր հարկվող) կատարվում է հանրապետությունում դրանց իրացումից հետո: Ներմուծման հետ կապված մյուս առանձնահատկությունը վերաբերում է ֆիզիկական անձանց, որոնց ներմուծած ապրանքները ներմուծման պահին ևս հարկվում են ԱԱՀ-ով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք չեն գերազանցում ՀՀ մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված քանակային կամ արժեքային համապատասխան չափերը: Բացի վերոհիշյալներից՝ ԱԱՀ վճարողներ դիտարկվել են նաև այն բոլոր ֆիզիկական անձինք<sup>51</sup>, որոնք իրականացնում են օրենքով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն իրականացվող ապրանքների մատակարարումը, ծառայությունների մատուցումը, անհատույց և մասնակի հատուցմամբ սպառումը, ապրանքների ներմուծումը<sup>52</sup>), որն այդ հարկատեսակի հարկման բազան ընդլայնելու կարևոր քայլ է:

Դրանց հետ մեկտեղ՝ մանրածախ առևտրի և հասարակական սննդի ձեռնարկությունների, ինչպես նաև անհատ ձեռներեցների վրա նույնպես տարածվել է ԱԱՀ-ի հաշվարկման ընդհանուր սկզբունքը, այսինքն՝ որպես իրացումից հաշվարկված (ստացված) և մատակարարների (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային մարմինների կողմից գանձված) հարկային հաշիվներում առանձնացված հարկի գումարների տարբերություն՝ այն դեպքում, երբ մինչև այդ մանրածախ առևտրի ձեռնարկություններից այն հաշվարկվում էր որպես ապրանքների ձեռքբերման և վաճառքի գների (հարկը ներառող) տարբերություն, իսկ անհատ ձեռներեցներից՝ նվազագույն աշխա-

<sup>50</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 2:

<sup>51</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 1:

<sup>52</sup> Նույն տեղում, էջ 2: Հարկեր, տուրքեր և վճարներ, էջ 98-99:

տավարձի 75-ապատիկ չափը գերազանցող համախառն եկամտին բաժին ընկնող զուտ եկամտից:

Հարկային արտոնությունների բնագավառում դադարել են գործել հարկից ազատման բազմաբնույթ արտոնություններ (բնակչությանը մատուցվող կոմունալ ծառայությունները, պետական բյուջեի միջոցների հաշվին իրականացվող գիտահետազոտական, նախագծային-հետախուզական և փորձարարական-կոնստրուկտորական աշխատանքները, խաղատների և խաղային ավտոմատների գործունեությունը, կրթության բնագավառի ուսումնական հաստատությունների սննդի օբյեկտների սեփական արտադրության արտադրանքը), իսկ դրանց փոխարեն սահմանվել են հարկից ազատման այլ և միևնույն ժամանակ նախկինի համեմատ հարկման սահմանափակ բազա ունեցող այլ արտոնություններ (գիտահետազոտական աշխատանքները, ռադիո և սպառողների կողմից չհատուցվող հեռուստատեսային հաղորդումները, թերթերի և ամսագրերի իրացման և դրանց վաճառքի հետ կապված գործառնությունները, մանկական և դպրոցական գրականության, գիտական ու գիտամեթոդական գրականության իրացումը, անասնաբուժական դեղամիջոցների և թունաքիմիկատների իրացումը և այլն<sup>53</sup>):

Վերոհիշյալ բարեփոխումների արդյունքում աճել են ոչ միայն ավելացված արժեքի հարկի ծավալները, այլև դրանց տեսակարար կշիռները հարկային եկամուտներում և համախառն ներքին արդյունքում: Բավական է նշել, որ ավելացված արժեքի հարկի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում կազմել է՝ 1997 թ.՝ 37.0%, 1998 թ.՝ 49.4%, 1999 թ.՝ 45.8%, 2000 թ.՝ 46.5%, իսկ 2001թ.՝ 51.3%: համախառն ներքին արդյունքում այն կազմել է՝ 1997 թ.՝ 4.6%, 1998, 1999 թթ.՝ 7.0-ական տոկոս, 2000 թ.՝ 6.5%, իսկ 2001 թ.՝ 7.0%, իսկ անուղղակի հարկերում, որը կազմել է՝ 1997 թ.՝ 67.1%, 1998 թ.՝ 75.0%, 1999 թ.՝ 75.9%, 2000 թ.՝ 72.0%, իսկ 2001 թ.՝ 71.9%<sup>54</sup>:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ՝

▪ վերացվել է ԱԱՀ-ի գծով գանձվող կանխավճարների համակարգը, և բոլոր հարկ վճարող անձանց համար սահմանվել է հարկի բյուջե վճարման միայն մեկ ժամկետ (եռամսյակը մեկ մինչև հաշվետու եռամսյակին

<sup>53</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 4-5:

<sup>54</sup> Հաշվարկների համար հիմք է հանդիսացել Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրքը, Ե., 2002, էջ 217, 392:

հաջորդող ամսվա 25-ը) և հարկի հաշվարկները միայն եռամսյակային կտրվածքով ներկայացնելու ժամկետ<sup>55</sup> (մինչև այդ, կախված ԱԱՀ-ի ծավալներից, հաշվարկները ներկայացվում էին նաև ամսական կտրվածքով.

- սահմանվել է ԱԱՀ վճարող անձանց համար ԱԱՀ-ով չհարկվող նվազագույն (շեմ) 1.0 մլն դրամի չափ<sup>56</sup> (այն չէր տարածվում ՀՀ տարածք ապրանքներ ներմուծողների վրա՝ ներմուծման պահին հարկը մաքսային մարմինների կողմից գանձելու պատճառով), որն օրենքում կատարված փոփոխությունների և լրացումների հետևանքով դարձել է 3 մլն դրամ<sup>57</sup>:

Չհարկվող նվազագույնը որոշվում է յուրաքանչյուր եռամսյակին նախորդող տարվա կամ ավելի կարճատև ժամանակահատվածի (եռամսյակ, կիսամյակ, ինն ամիս) ընթացքում իրականացված հարկվող գործարքներից ստացված հասույթի հիման վրա.

- կիրառվող հաշվարկային փաստաթղթերը փոխարինվել են հատուկ հաշվարկային փաստաթղթերով՝ «հարկային հաշիվների» տեսքով<sup>58</sup>, որոնք հարկի հաշվարկման ու հաշվանցման հիմք հանդիսացող միակ փաստաթղթերն են: Սակայն դրանք, ցավոք, չդիտարկվեցին որպես խիստ հաշվառման փաստաթղթեր.

- ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված և «հարկ վճարողի հաշվառման համար» չունեցող օտարերկրյա իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների կամ օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների մատակարարմանը կամ ծառայությունների մատուցմանը ՀՀ-ում ԱԱՀ վճարող անձանց մասնակցելու և նրանց անունից կամ հաշվին հանդես գալու դեպքերում ՀՀ-ում ԱԱՀ վճարող նշված անձինք դիտարկվել են այդ ապրանքների մատակարարներ կամ ծառայության մատուցողներ և նշված օտարերկրյա անձանց փոխարեն սկսել են կրել հարկային պարտավորություն ԱԱՀ-ի վճարման գծով<sup>59</sup> (մինչև այդ ԱԱՀ վճարողներ էին օտարերկրյա անձինք).

<sup>55</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 10:

<sup>56</sup> Նույն տեղում, էջ 1:

<sup>57</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, էջ 33:

<sup>58</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 7:

<sup>59</sup> Նույն տեղում, № 15, էջ 3:



▪ հարկի գրոյական դրույքաչափի կիրառման և ԱԱՀ-ից ազատելու<sup>60</sup> դաշտը ընդլայնվել է, իսկ օրենքի խախտումների համար կիրառվող պատասխանատվության չափը մեղմացվել է, որոնց վերաբերում են հարկային հաշիվների սխալ լրացման դեպքում (հարկը առանձին տողով չնշելը) հարկի գումարի 10%-ի (նախկին 20%-ի դիմաց), հարկվող օբյեկտը թաքցնելու դեպքում այդ գումարի 30%-ի (նախկին 50%-ի դիմաց) չափով տուգանքի կիրառումը և այլն<sup>61</sup>:

«Հ հարկային օրենսդրության բարեփոխումների կամ ձևավորման երկրորդ փուլի բնորոշ գծերն են՝

▪ հարկային գործակալի ինստիտուտի ներմուծումը, հարկային հարաբերությունները կարգավորող նորմատիվ ակտերի «հիերարխիայի» և հարկային պարտավորության ինստիտուտի կազմի հստակեցումը.

▪ կրկնակի հարկման բացառման, ինչպես նաև հարկատուների շահերի պաշտպանության օրենսդրորեն ամրագրումը՝ կապված հարկի սահմանումը կամ վերացումը միայն ֆինանսական տարվա սկզբից կատարելու պարտադիր նորմի սահմանման հետ.

▪ հարկից ազատման հարկային արտոնության վերացումը և դրա փոխարինումը հարկային արտոնությունների նոր տեսակներով (տույժերից ու տուգանքներից ազատում, նվազում ու դրանց վճարման ժամկետների հետաձգում).

▪ հարկային հաշվառումը և հաշվապահական հաշվառումը օրենսդրորեն տարանջատելը.

▪ հարկային արտոնության, հարկի դրույքաչափի և վճարման կարգի սահմանման իրավասությունից Կառավարությանը զրկելը.

▪ հարկային օրենսդրության խախտման համար սահմանված տույժերի համակարգի մեղմացումը և տուգանքների համակարգի խստացումը.

▪ հարկատուի նկատմամբ պետության արտոնյալ կարգավիճակի օրենսդրորեն ամրագրումը.

▪ հարկատուների և հարկային մարմինների միջև ծագող խնդիրների լուծման գործընթացի կարգավորումը հոգուտ հարկ վճարողի՝ կապված օրենսդրական դրույթների տարակարծիք մեկնաբանությունների դեպքում

<sup>60</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, էջ 40:

<sup>61</sup> Հարկային տեղեկատու, № 15, էջ 11-12:

հոգուտ հարկատուի խնդիրը լուծելու հետ.

- հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց գործողություններից հարկատուների ոչ լիարժեք պաշտպանվածությունը.

- արտահանման-ներմուծման հարաբերություններում՝ «ըստ նշանակման վայրի» սկզբունքի համատարած կիրառումը.

- ներմուծման դեպքերում ավելացված արժեքի հարկը ներմուծման պահին գանձելու նորմի օրենսդրորեն ամրագրումը.

- ավելացված արժեքի հարկ վճարողների ցանկի ընդլայնումը այն ֆիզիկական անձանց մասով, որոնք իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ.

- ԱԱՀ-ի հաշվարկման ընդհանուր սկզբունքի տարածումը նաև մանրածախ առևտրի, հասարակական սննդի ձեռնարկությունների և անհատ ձեռնարկատերերի վրա.

- պլանային տնտեսությանը բնորոշ հարկային արտոնությունների նվազեցումը.

- ԱԱՀ-ի գծով կանխավճարների համակարգի վերացումը, հարկի բյուջե վճարման միայն եռամսյակային ժամկետի, ինչպես նաև չհարկվող շեմի և հարկային հաշիվների սահմանումը.

- շահութահարկի գծով հարկ վճարողների բաժանումը ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ անձանց, հարկվող շահույթի որոշման ժամանակ օգտագործվող եկամուտների, ծախսերի և այլ հասկացությունների օրենսդրորեն պարզեցումն ու հստակեցումը, օտարերկրյա ներդրումներով ձեռնարկություններին հարկային արտոնության վերապահումը, շահութահարկի գումարի տարեկան կտրվածքով որոշումը, կանխավճարները միայն ամիսը մեկ կատարելը.

- եկամտահարկի գծով ռեզիդենտ հասկացության, համախառն եկամտի կազմի ու համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների օրենսդրորեն հստակ սահմանումը.

- եկամտահարկի հաշվարկման գծով ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ հարկատուների համար անհավասար հարկման դաշտի ձևավորումը:

---

## **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РА**

АРУТЮНЯН В.Л., АРУТЮНЯН Т.В.

Резюме

Налоговые реформы как инструменты управления государственными финансами в разные периоды экономического развития интерпретировались по тем или иным особенностям. В частности, общий характер налогового законодательства в Армении заключается в том, что налоговая политика в Республике Армения в целом основана на налоговой политике и налоговом законодательстве бывшего СССР.

## **GENERAL NATURE OF TAX LEGISLATION OF RA**

V. HARUTYUNYAN, T. HARUTYUNYAN

Abstract

Tax reforms as tools of public finance management have been interpreted at different times by certain peculiarities. Particularly, the general character of the tax legislation in Armenia is that the tax policy in the Republic of Armenia is mainly based on the fiscal policy and the former USSR tax legislation.