

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԱԳՐՔԻ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՄԱՏԵԶՍՈՒՄ

Վերջին տարիներին շատ է խոսվում միասնական հարկային օրենսգրքի ընդունման անհրաժեշտության մասին, ինչը պայմանավորված է մի շարք հանգամանքներով ու խնդիրներով: Նախ, հարկ է նշել, որ ՀՀ հարկային օրենսդրության գերակշիռ մասը կազմող հիմնական օրենքներն ընդունվել են շուրջ 18 տարիների ընթացքում: Հարկային օրենսդրությունը մշտապես ենթարկվել է փոփոխությունների, որոնց միջոցով փորձ է արվել լուծել հարկային համակարգի կատարելագործման, մրցունակության բարձրացման, գործարար միջավայրի բարելավման և պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ապահովման խնդիրները:

Հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունները հանգեցրել են հիմնական հարկատեսակների մասին գործող օրենքների ուռճացման, բարդացման, երկիմաստությունների ու տարրնթերցումների առաջացման: Դրա մասին է վկայում ՀՀ հարկային մարմինների կողմից հրապարակված բավականին մեծ թվով պաշտոնական մեկնաբանությունների առկայությունը, որոնք, որպես այդպիսին, հստակ օրենսդրության պարագայում պետք է բացառվեին: Բացի այդ, էապես դժվարացել է հարկային օրենսդրությունից օգտվելը, քանի որ ստեղծվել է այնպիսի իրավիճակ, երբ նույն հասկացությունները տարբեր իրավական ակտերում կիրառվում են տարբեր եզրույթներով:

Հարկ է արձանագրել, որ անգամ նշված փոփոխությունների արդյունքում լիովին հնարավոր չի եղել լուծել համաշխարհային տնտեսության զարգացման ներկա միտումներով ու մարտահրավերներով պայմանավորված խնդիրները: Հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունների պատճառով հնարավոր չի եղել ձևավորել միասնականության սկզբունքի վրա հիմնված հարկային քաղաքականություն: Արդյունքում էապես տուժել է ներդրումային և գործարար միջավայրը: Այս ամենը հանգեցրել է նրան, որ էապես տուժել է երկրի ներքին ռեսուրսների համախմբման միջոցով պետական բյուջեի լրացուցիչ հարկային եկամուտների ապահովման հնարավորությունը, ինչը պետք է իրականացվեր երկարաժամկետ զարգացման համար անհրաժեշտ ենթակառուցվածքների ձևավորման ճանապարհով:

Հետևաբար, վերոհիշյալ խնդիրների լուծման առումով վստահորեն կարելի է պնդել, որ հատուկացել է մեկ միասնական հարկային օրենսգրքի ստեղծման անհրաժեշտությունը, որը հնարավորություն պետք է ընձեռի կենտրոնական երկարաժամկետ հեռանկարի վրա և խուսափել օրենսդրական հաճախակի փոփոխություններից: Հարկային նոր օրենսգրքը պետք է լինի առավել համակարգված ու հստակեցված, հնարավորություն տա խուսափել հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրության տարրնթերցումներից ու երկիմաստ մեկնաբանություններից: Դրանում պետք է կանոնակարգվեն և կարգավորվեն բոլոր հարկատեսակների գծով հարկ վճարողների հարկային հաշվառման, հարկերի հաշվարկման ու վճարման, հարկ վճարողների սպասարկման ու նրանց գործունեության նկատմամբ հսկողության իրականացման, հարկային պարտավորությունների ու գերավճարների հաշվառման, ինչպես նաև հարկային օրենսգրքի պահանջների խախտման համար պատասխանատվության միջոցների կիրառության, բոլոր հարկատեսակների վերաբերյալ հարցերով վարչական վարույթի իրականացման, հարկային պարտավորությունների կատարումն ապահովող միջոցների կիրառության ու հարկային ծառայողների գործողությունների և անգործության բողոքարկման հետ կապված հարաբերությունները:

2015թ. հոկտեմբերի 8-ին ՀՀ Կառավարությունը հավանության արժանացրեց հարկային օրենսգրքի քննարկումների համար նախատեսված տարբերակը: Ըստ նախագծի հեղինակների՝ հարկային օրենսգրքի մշակման հիմքում դրվել են միջազգային լավագույն փորձի ուսումնասիրության արդյունքները, ինչպես նաև գնահատվել են առաջարկվող փոփոխությունների ազդեցությունը գործարար միջավայրի, մրցակցային միջավայրի գնաճային հնարավոր ճնշումների, պետական բյուջեի հարկային եկամուտների մեծության, ինչպես նաև հարկային վարչարարության վրա:

Հարկային օրենսգիրքը կազմված է 4 բաղկացուցիչ բաժիններից՝

- ընդհանուր, որտեղ ներկայացվում են ընդհանուր նշանակության հարկային հարաբերությունների կարգավորման հիմնահարցերը,
- հատուկ, որի շրջանակներում կարգավորվում են առանձին հարկատեսակներին վերաբերող հարաբերությունները,
- հարկային վարչարարության բաժին, որի շրջանակներում կարգավորվում են հարկային վարչարարության մեջ ընդգրկված բոլոր հարաբերությունները,
- եզրափակիչ և անցումային մաս, որի շրջանակներում կարգավորվում են օրենսգիրքն ուժի մեջ մտցնելու հետ կապված անցումային հարկային հարաբերությունները:

Հարկային օրենսգրքով պետք է վերանայվեն ու փոփոխությունների ենթարկվեն հարկային քաղաքականության հիմնարար ու սկզբունքային տարրերը՝ հարկման դրույքաչափերը, հարկային արտոնությունները, հարկի հաշվարկման ու վճարման կարգին վերաբերող մի շարք մոտեցումներ, ինչի արդյունքում հնարավոր կլինի հարկման տարբեր համակարգերում գործող տնտեսվարող սուբյեկտների համար սահմանել հավասարակշռված ու առավել արդարացի հարկային բեռ: Բացի այդ, ենթադրվում է, որ աստիճանաբար հնարավոր կլինի մշակել Եվրասիական Տնտեսական Միությունում գործող հարկային քաղաքականության հետ ներդաշնակ հարկային համակարգ:

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀ հարկային օրենսդրությունում առկա հիմնախնդիրների, հաշվապահական հաշվառման վարման և բիզնեսի կազմակերպման տեսանկյունից կարևոր ենք համարում հարկային օրենսգրքում լուծում տալ այնպիսի հարցադրումների, ինչպիսիք են.

- հարկային արտոնությունների կարգավորման և հստակեցման հարցեր,
- հարկերի հաշվարկման ու վճարման կարգի բարեփոխումներ,
- առանձին հարկատեսակների դրույքաչափերի հստակեցում և նվազեցում և այլն:

Հարկային օրենսգրքի առանցքային հարցերից մեկը հարկային արտոնությունների շրջանակի վերանայումն է, այսինքն, կկրճատվեն այն արտոնությունները, որոնց կիրառությունը չի հիմնավորվում ծախսեր-օգուտներ վերլուծության արդյունքներով: Ենթադրվում է, որ տրամադրվող արտոնությունները կկրեն ավելի շատ նպատակային ուղղվածություն և կունենան հստակ ժամկետային սահմանափակումներ: Հատկանշական է նաև հարկային արտոնություններից օգտվելու կամավորության սկզբունքի կիրառումը, քանի որ շատ անգամ նմանատիպ արտոնություններից օգտվողների համար այն հակառակ ազդեցություն է ունենում:

Հարկերի հաշվարկման ու վճարման կարգի բարեփոխումները հիմնականում պայմանավորված են լինելու դրանց պարզեցմամբ ու ազատականացմամբ, ինչը հիմնականում կկիրառվի ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գծով հաշվանցումների կատարման ու դեբետային մնացորդների օգտագործման ազատ իրավունքի տրամադրմամբ: Հիմնական փոփոխություններից է նաև շահութահարկի գծով կանխավճարների հաշվարկման համակարգի ազատականացումը, ինչպես նաև շահութահարկով հարկվող բազայի որոշման նպատակով մի շարք նորմավորվող ծախսերի համար նախատեսված նորմաների վերացումը: Կկրճատվեն հարկերի հաշվարկման ու վճարման, հարկային մարմիններին հաշվետվությունների ներկայացման պարբերականությունը: Այս ամենի արդյունքում հաշվապահական հաշվառումը կհամապատասխանեցվի հարկային հաշվառմանը:

Նոր հարկային օրենսգրքով առանձին հարկատեսակների գծով նախատեսվող բարեփոխումներն ավելի շատ միտված կլինեն դեպի երկարաժամկետ հեռանկար: Օրինակ, ոչ ռեզիդենտներ կազմակերպությունների ստացած շահաբաժինները շահութահարկով հարկումից ազատումը թեև կարճաժամկետում կհանգեցնի պետական բյուջեի հարկային եկամուտների որոշակի կորստի, սակայն երկարաժամկետ հեռանկարում կապահովի տնտեսության ակտիվացում, ինչն էլ կհանգեցնի երկարաժամկետ ներդրումների ներգրավման հնարավորությունների ընդլայնման: Ուշագրավ է նաև եկամտային հարկում առաջարկվող փոփոխությունը, որը հատկապես վերաբերում է եկամտային հարկի միասնական 20 % դրույքաչափի կիրառմանը: Ուսումնասիրությունների արդյունքում պարզ է դարձել, որ զարգացող երկրների համեմատությամբ Հայաստանի Հանրապետությունում աշխատավարձից հաշվարկվող հարկային բեռը համեմատաբար բարձր է:

Անձնական եկամտի հարկման դրույքաչափերը տարբեր երկրներում, 2015թ. դրությամբ¹

	Երկրներ	Եկամտային հարկի դրույքաչափ (ներառյալ սոցիալական վճարները)
1	Հայաստան	36
2	Ավստրիա	50
3	Բելառուս	13
4	Բելգիա	50
5	Բուլղարիա	10
6	Էստոնիա	20
7	Ֆրանսիա	45
8	Վրաստան	20
9	Գերմանիա	45
10	Միացյալ Նահանգներ	39.6
11	Միացյալ Թագավորություն	45
12	Ղազախստան	10
13	Լատվիա	23
14	Լիտվա	15
15	Մոլդովա	18
16	Հոլանդիա	52
17	Ռումինիա	16
18	Ռուսաստան	13
19	Իսպանիա	47
20	Թուրքիա	35
21	Ուկրաինա	20
22	Միացյալ Թագավորություն	45

Եկամտային հարկի դրույքաչափի իջեցումը հատկապես կարևոր է սպառման ընդլայնման, աղքատության մակարդակի կրճատման ու աշխատավարձերի իրական մեծությունների հայտարարագրման տեսանկյունից: Սակայն, առաջարկվող միասնական դրույքաչափի կիրառումը հնարավոր կլինի ապահովել միայն նոր հարկային օրենսգրքով առաջարկվող անուղղակի հարկերի գծով առաջարկվող փոփոխությունների հետ զուգընթաց (օր՝ ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունների շրջանակի նեղացում, ԱԱՀ դրույքաչափի անփոփոխություն): Ընդհանրապես, նոր հարկային օրենսգրքով նախատեսվում է բոլոր հարկատեսակների գծով արտոնություններն առավել հասցեական դարձնել և դրանք հիմնականում կիրառել սոցիալապես անապահով խմբերի համար: Այսինքն, հարկային արտոնություններն առաջարկվում է փոխարինել կարիքավոր խմբերին սուբսիդիաների տրամադրմամբ: Մասնավորապես, առողջապահական ծառայություններն ԱԱՀ-ով հարկելու պարագայում կարող է ընդլայնվել պետական պատվերի շրջանակներում անվճար բժշկական օգնություն ստացող անձանց շրջանակը, պետական պատվերի շրջանակներում մատուցվող բժշկական ծառայությունների շրջանակը: Կրթական ծառայություններն ԱԱՀ-ով հարկելու դեպքում հնարավոր կլինի ընդլայնել պետական պատվերի շրջանակներում սովորող ուսանողներին տրամադրվող տեղերի քանակը:

Ի հակադրություն եկամտային հարկի դրույքաչափի նվազման նախատեսվում է բարձրացնել ակցիզային հարկի դրույքաչափերը և ընդլայնել ակցիզով հարկման ենթակա ապրանքների շրջանակը (օր՝ սուրճը, օծանելիքը, սեղմված բնական գազը): Վերոհիշյալ հանգամանքը հիմնավորվում է այն փաստով, որ մեր երկրում կիրառվող ակցիզային հարկի դրույքաչափերը մի քանի անգամ ցածր են ինչպես եվրոպական երկրներում, այնպես էլ Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ երկրներում կիրառվող համապատասխան դրույքաչափերի համեմատությամբ: Բացի այդ, այս կերպ հնարավորություն կընձեռվի լրացնել եկամտային հարկի դրույքաչափի նվազմամբ պայմանավորված պետական բյուջե հավաքագրվող հարկային եկամուտների պակասը:

Նոր հարկային օրենսգրքով նախատեսվում է նաև բարձրացնել բնապահպանական ու ճանապարհային վճարների դրույքաչափերը, նեղացնել հարկման այլընտրանքային համակարգերի

¹ <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>

կիրառության շրջանակը (օր՝ վերացնել հաստատագրված վճարների համակարգը կամ էլ սահմանափակել շրջանառության հարկի կիրառության շրջանակը): Այստեղ հարկ է նշել նաև այն հանգամանքը, որ շրջանառության հարկի շեմը, որը նոր հարկային օրենսգրքով սահմանվում է 40 մլն դրամի չափով, պետք է կիրառվի բացառապես առևտրային կազմակերպությունների համար:

Հարկային օրենսգրքի ընդունման թերևս ամենակարևոր առավելություններից կարելի է համարել այն փաստը, որ փորձ է արվելու հնարավորինս բացառել հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունները, ինչը հիմնականում խոչընդոտում է կայուն և կանխատեսելի ներդրումային ու գործարար միջավայրի ապահովմանը: Թերևս հենց օտարերկրյա ներդրողների մոտ կմեծանա ներդրումային ու հարկային միջավայրի նկատմամբ վստահությունը, քանի որ նրանք ստիպված չեն անընդհատ հարմարվելու նոր փոփոխություններին:

Այս համատեքստում անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել մի շատ կարևոր հանգամանքի, այն է, որ հարկային օրենսգրքով նախատեսված մի շարք փոփոխություններ կարող են հակառակ ազդեցություն ունենալ, քանի դեռ չեն ապահովվել դրանց իրագործման անհրաժեշտ բոլոր պայմանները: Խոսքը, մասնավորապես, վերաբերում է ԱԱՀ-ի շեմի 115,0 մլն-ից 40,0 մլն նվազեցումը: Սա թերևս օրենսգրքի առանցքային կետերից մեկն է, որը կարող է դժգոհությունների առարկա հանդիսանալ հատկապես փոքր և միջին ձեռնարկատիրությամբ զբաղվող տնտեսվարող սուբյեկտների շրջանակում: Խնդիրն իրենից այնքան էլ մեծ վտանգ չի ներկայացնի, եթե երկրի տնտեսությունում ապրանքների ու ծառայությունների փաստաթղթավորման հետ խնդիրներ չլինեն: Այս պարագայում տնտեսվարողը գնորդ-մատակարար շղթայում չի կորցնում իրեն հասանելիք ԱԱՀ-ի հաշվանցման իրավունքը, եթե այդ շղթայում բոլորը գնում կամ մատակարարում են փաստաթղթավորված ապրանքներ: Գործընթացի մյուս խնդրահարույց կետերից է նաև նախագծով նախատեսված այն դրույթը, որով ԱԱՀ-ի հաշվանցման կամ պակասեցման համար միայն հիմք է հանդիսանում հարկային հաշիվը կամ մաքսային բեռնագիրը, այսինքն ՀԴՄ կտրոնով առանձնացված ԱԱՀ-ն այլևս հիմք չի ընդունվելու: Հարկ է նշել, որ շահութահարկի համար ծախս համարվող փաստաթղթերի ցանկից ՀԴՄ կտրոնը ևս հանվել է: Այսինքն հարկային օրենսգրքով սահմանվել են հաշվարկային փաստաթղթի նոր մոտեցումներ, որոնք ծախսի և եկամտի համար տարբեր են:

Մյուս խնդիրներից է նաև այն, որ օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելուց հետո գրեթե բոլոր ապրանքները կորոշմապիտակավորվեն: Այս կերպ տնտեսվարողի վրա դրվում են մի շարք լրացուցիչ գործառնություններ, այն է՝ դրոշմապիտակների ձեռքբերումը, դրանք փակցնումը, դրոշմապիտակների համար վճարված գումարների հաշվանցումն այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին, ինչը շատ անգամ բավականին երկար ժամանակ է տևում: Ստացվում է, որ մաքսային մարմինները չեն կարողանում արդյունավետորեն վերահսկել ներմուծված ապրանքների փաստացի քանակությունը, և պարտադրված մտցվում է դրոշմապիտակավորման պահանջը: Այլ բան է, եթե դրոշմապիտակավորվելին երկրի ներսում արտադրված ապրանքները, ինչի ծավալների ու քանակի նկատմամբ վերահսկողությունն ավելի բարդ է:

Օրենսգրքի մեկ այլ կետով նախատեսված է դրույթ, որով ՀՀ-ում որոշակի ապրանքների նկատմամբ կիրառվող ակցիզների դրույթաչափերը պետք է համապատասխանեն ԵՏՄ-ի հետ դրույթաչափերին: Այստեղ թերևս ամենաանընդունելի կետերից է գազի ու դիզելային վառելիքի հարկման դրույթաչափերին վերաբերող փոփոխությունները և վերջիններիս բարձրացումը, քանի որ ԵՏՄ տարածքում չկա մեկ այլ երկիր, որտեղ տրանսպորտային միջոցների զգալի մասը գազ է օգտագործում: Օրենսգրքի այս կետն ուժի մեջ մտնելուց հետո հնարավոր չի լինի խուսափել տրանսպորտային ուղևորափոխադրումների սակագների բարձրացումից: Այն իր ազդեցությունը կթողնի նաև մատակարարվող ապրանքների ու ծառայությունների գների վրա: Վերոհիշյալ խնդրի հետևանքների մեղմացման համար կարելի է դիտարկել պետության կողմից գազի ծավալների սպառման որոշակի սահմանաչափի համար տրամադրվող սուբսիդավորման հարցը:

Ինչնիցե, հարկային օրենսգրքով սահմանված բարեփոխումները նախատեսվում է իրականացնել 3-5 տարվա ընթացքում, ինչը նշանակում է, որ հասարակության տարբեր խմբերը հնարավորություն կունենան աստիճանաբար ընտելանալ այդ փոփոխություններին, յուրացնել դրանք, ինչն էլ էական ցնցումներ չի առաջացնի ազգային տնտեսությունում: Վերջին հաշվով, վերոհիշյալ բարեփոխումներն ուղղված են երկարաժամկետ կայունության ապահովմանը, օտարերկրյա ուղղակի ներդրումների խթանմանը, գործարար միջավայրի բարելավմանը և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանը:

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԱԳՐԵԻ ԱՆՀՐԱԺԵՏՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՄԱՏԵՔՍՏՈՒՄ

ՆՎԱՐԴ ԿԱՐԵՆԻ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ, տ.գ.թ.

ՀՀ ԳԱԱ Մ.Գոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի գիտաշխատող

Համառոտագիր

ՀՀ-ում շրջանառության մեջ է դրվել հարկային միասնական օրենսգրքի նախագիծ, որը նպատակ ունի պարզեցնել հարկային օրենսդրության համակարգը, նվազեցնել դրա մաս կազմող իրավական ակտերի թիվը և ապահովել նպատակային հարկային քաղաքականություն: Հետագա լրացումներից և փոփոխություններից խուսափելու նպատակով անհրաժեշտ է հատուկ ուշադրություն դարձնել այնպիսի խնդիրների, ինչպիսիք են եկամտային հարկի դրույքաչափի և ԱԱՀ շեմի նվազեցումը, ներմուծվող ապրանքների պարտադիր դրոշմապիտակավորումը, ծախս հիմնավորող փաստաթղթերին ներկայացվող պահանջների փոփոխությունը, ԵՏՄ օրենսդրությանը համապատասխանությունը և այլն:

Բանալի բառեր. *հարկային օրենսգիրք, վարչարարություն, բարեփոխումներ, դրույքաչափ, ԵՏՄ, գործարար միջավայր, ԱԱՀ շեմ, ապրանքների դրոշմապիտակավորում, հարկման ռեժիմ:*

НЕОБХОДИМОСТЬ ЕДИНОГО НАЛОГОВОГО КОДЕКСА И ПРОБЛЕМЫ В КОНТЕКСТЕ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

НВАРД КАРЕНОВНА ХАЧАТРЯН, к.э.н.

научный сотрудник Института экономики им. М.Котаняна НАН РА

Аннотация

В Армении в обращение введен проект единого налогового кодекса, направленный на упрощение системы налогового законодательства, уменьшение числа составляющих ее правовых актов и обеспечение целевой налоговой политики. Во избежание дальнейших дополнений и изменений необходимо обратить особое внимание на такие вопросы, как снижение ставки подоходного налога и порога НДС, обязательная маркировка ввозимых товаров, изменение предъявляемых требований к документам, обосновывающим расходы, соблюдение законодательства ЕАЭС и так далее.

Ключевые слова: *налоговый кодекс, администрирование, реформы, ставка, ЕЭС, бизнес-среда, порог НДС, маркировка товаров, режим налогообложения.*

THE NECESSITY AND ISSUES OF THE NEW UNIFIED TAX CODE IN THE CONTEXT OF TAX REFORMS

NVARD KAREN KHACHATRYAN, Ph.D. in Economics

Research Associate, M.Kotanyan Institute of Economics

National Academy of Sciences Republic of Armenia

Abstract

The new draft unified tax code has been introduced in the Republic of Armenia, which is aimed at simplifying the system of tax legislation, reducing the quantity of its legislative acts, and to ensuring a targeted tax policy. In order to avoid further changes and additions it is required to pay a special attention to the issues such as reduction of the rate of the income tax and VAT threshold, compulsory stamping of imported goods, changes in requirements with respect to expenditure documents, compliance to the EAEU legislation, and etc.

Keywords: *Tax code, administration, reforms, rate, Eurasian Economic Union, business environment, VAT threshold, product stamping, tax regime.*