



ՖԻՆԱՆՍՆԵՐ

Հոդվածի հղումը. Մնացականյան Հ., Միքայելյան Գ. (2023),
Հարկային օրենսդրության բարելավման մի շարք հարցեր,
Տնտեսություն և հասարակություն, ՀՊՏՀ, Տնտեսագետ, 2(2), 30-41,
DOI: 10.52174/29538114_2023.2-30

Ներկայացվել է խմբագրություն՝ 26.07.2023 թ.

Ուղարկվել է գրախոսության՝ 07.09.2023 թ.

Երաշխավորվել է հրապարակման՝ 10.11.2023 թ.

ՀԱՅԿ ՄՆԱՑԱԿԱՆՅԱՆ

ՀՊՏՀ ֆինանսական հաշվառման ամբիոնի վարիչ,
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

 <https://orcid.org/0000-0001-7437-3553>

ԳԱԲՐԻԵԼ ՄԻՔԱՅԵԼՅԱՆ

ՀՊՏՀ ֆինանսական հաշվառման ամբիոնի դոցենտ,
տնտեսագիտության թեկնածու

 <https://orcid.org/0000-0001-6736-8123>

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՄԻ ՇԱՐՔ ՀԱՐՑԵՐ

ՀՀ հարկային օրենսգրքի ընդունումը (04.10.2016 թ., այսուհետև՝ Օրենսգիրք) թույլ տվեց փոխարինել հարկային մի շարք օրենքներ՝ դրանով իսկ ավելի դյուրին դարձնելով հարկային հարաբերությունների մեջ մտնող կողմերի կառուցողական շփումը:

Սահմանվեցին ՀՀ հարկային համակարգի սկզբունքները, «հարկ» և «վճար» եզրույթները, տեսակները, հարկ վճարողների շրջանակը, հարկի դրույքաչափերը, հարկի հաշվարկման, վճարման, իսկ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային պարտավորությունների գանձման կարգն ու ժամկետները, ինչպես նաև հարկային արտոնությունները: Մինչև Օրենսգրքի ընդունումը սահմանվել էին այնպիսի իրավիճակներ, երբ ԱԱՀ գումարները հաշվանցման ենթակա չէին: Օրենսգրքի ընդունումով 2020 թվականի հունվարի 1-ից հնարավորություն ընձեռվեց տնտեսավարող սուբյեկտներին հաշվանցել ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունները:

Սակայն Օրենսգրքում դեռևս առկա են զգալի բացթողումներ, որոնց շտկումն էլ ավելի կբարելավի հարկային հարաբերությունները: Մասնավորապես՝ թույլընթրոնումներ կան Օրենսգրքի և «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի դրույթների

կիրառման առումով՝ առևտրային զեղչերին վերաբերող որոշ հոդվածների մասով: Հստակեցում մտցնելու նպատակով առաջարկվում է նշված օրենքի Գլխի հոդվածները համապատասխանեցնել Օրենսգրքի պահանջներին:

Առաջարկվում է նաև նույնականացնել ֆիզիկական անձանց, անհատ ձեռնարկատերերի և նույնանունիչային վճարների դրույքաչափերը:

Հիմնաբառեր. Հարկային օրենսգիրք, հարկային բարեփոխումներ, առևտրային զեղչեր, ԱԱՀ

JEL: H20, K34

DOI: 10.52174/29538114_2023.2-30

Ներածություն: Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ ստեղծվեց միասնական հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրական փաստաթուղթ, որը զգալիորեն դյուրացրեց հարկատուների և պետական կարգավորող մարմինների փոխհարաբերությունները: Օրենսգրքը գործողության մեջ դնելով 2020 թվականի հունվարի 1-ից՝ տնտեսավարող սուբյեկտներին հնարավորություն ընձեռվեց հաշվանցել ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունները:

Օրենսգրքում և դրան թղթակցող մի քանի օրենքներում առկա են զգալի բացթողումներ, թյուրըմբռնելի դրույթներ, որոնց լրացումը և հստակեցումը թե՛ հարկատուների և թե՛ կարգավորող պետական մարմինների համար ֆինանսական և ժամանակային առումներով ծախսերը կկրճատեն: Մասնավորապես՝ թյուրըմբռնումներ կան Օրենսգրքի և «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետև՝ Առևտրային օրենք) դրույթների կիրառման առումով՝ առևտրային զեղչերին վերաբերող որոշ հոդվածների մասով: Նման թյուրըմբռնումներից խուսափելու համար անհրաժեշտ է Օրենսգրքի և Առևտրային օրենքի դրույթները համապատասխանեցնել:

Առևտրային զեղչերի համար մեկ այլ կարգավորում է նախատեսվել 2022 թվականի հուլիսի 7-ին ընդունված Առևտրային օրենքում կատարված փոփոխությամբ և լրացումով: Դրանով լրացուցիչ բեռ և պատասխանատվություն է նախատեսվում առևտրով զբաղվող և ծառայություն մատուցող տնտեսավարողների համար: Սակայն այդ փոփոխությունը հակասում է Օրենսգրքի համապատասխան դրույթներին, և այս հանգամանքը ևս կարևոր է դարձնում նշված հակասության վերացման անհրաժեշտությունը:

Աշխատավարձի եկամտային հարկի հարկման բազան հաշվարկելիս դրանում ներառվում են նաև դրոշմանիշային վճարները: Մինչդեռ դրանք աշխատողների համար եկամուտ չեն: Հետևաբար՝ անհրաժեշտ է հստակեցնել եկամուտների հաշվարկման բազան¹:

Վերոհիշյալ օրենսդրական բացերի ու անորոշությունների վերացման անհրաժեշտությունը արդիական է դարձնում հոդվածում դիտարկված այդ հարցերի ուսումնասիրությունը:

Գրականության ակնարկ: Հարկային օրենսգրքի ընդունումը համակողմանի ազդեցություն թողեց ՀՀ տնտեսության, հարկային հարաբերությունների, տնտեսավարողների և պետական կարգավորող մարմինների գործունեու-

¹ Տե՛ս ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 141:

թյան վրա: Սպասվում էր, որ Օրենսգրքի՝ ուժի մեջ մտնելուց հետո (2018 թ. հունվարի 1-ից) այդ ուղղությամբ զգալի թվով հետազոտություններ կկատարվեն: Սակայն, այդ առումով, տնտեսագիտական հանրույթը տարօրինակ լռություն է պահպանում: Տնտեսագիտական գրականության մեջ եղած սակավաթիվ ուսումնասիրություններն էլ Օրենսգրքի ազդեցությանը անդրադարձել են տարբեր տեսանկյուններից:

Աշոտ Մարկոսյանը, Միքայել Միքայելյանը և Էլյանորա Մաթևոսյանը Հայաստանում տնտեսական մրցակցության պաշտպանության առաջնահերթություններին անդրադառնալիս գնահատել են Օրենսգրքի՝ ուժի մեջ մտնելուց հետո դրա ազդեցությունը բենզինի, դիզելային վառելիքի և հավի ձվի գների վրա համապատասխան ապրանքային շուկաներում²:

Հետազոտողների հաշվարկներով՝ Օրենսգրքի դրույթների՝ 2018 թ. հունվարի 1-ից ուժ մեջ մտնելուց հետո 1 Լ բենզինի վաճառքը, անկախ օրենսդրության փոփոխությունից, տնտեսավարողներին լրացուցիչ գերշահույթ է ապահովել. հունվարի 15-ին՝ 5.34 դրամ, հունվարի 22-ին՝ 13.68 դրամ, իսկ դիզելային վառելիքի վաճառքը, համապատասխանաբար՝ 34.24 և 42.57 դրամ: Մինչդեռ, դեռևս հունվարի 12-ին պետական պատասխանատու մարմինը մամուլում և իր կայքէջում վստահաբար պնդում էր. «Վառելիքի շուկայում չարաշահումների մասին խոսք անգամ լինել չի կարող»³:

Հեղինակները եզրակացրել են. «Տնտեսավարող սուբյեկտները, օգտվելով հարկային օրենսդրության փոփոխության հնարավորությունից, լրացուցիչ գերշահույթներ են ստացել», իսկ «Հանձնաժողովն այդ վերլուծության մեջ դրսևորել է կամ մասնագիտական լուրջ թերացում և անփութություն, կամ ստանձնել է տնտեսավարողների չարաշահումներն արդարացնելու և «չտեսնելու» պարտականություն: Երկու դեպքում էլ գործ ունենք հարկատուներիս հաշվին գործող պետական մարմնի՝ իր գործառույթները լիարժեք չկատարելու ամենաթողության հետ»⁴:

Վ. Հարությունյանը և Տ. Հարությունյանը ներկայացրել են ՀՀ հարկային օրենսդրության ընդհանուր բնութագիրը: Նրանք հարկային օրենսդրության ձևավորումն ու կիրարկումը բաժանել են երկու փուլի՝ «առաջին կամ ձևավորման (19.04.1992-ից մինչև 14.04.1997 թ.) և հարկային օրենսդրության ձևավորման երկրորդ կամ բարեփոխումների (14.04.1997 թվականից մինչև օրս)»՝ որպես հիմք ընդունելով «հարկերի մասին հին և նոր օրենքների ընդունման տարեթվերը (19.04.1992 թ., 14.04.199 թ.): Նրանք ներկայացրել են յուրաքանչյուր փուլի բնորոշ գծերը, դիտարկել և մեկնաբանել են մինչև Օրենսգրքի ընդունումը հարկային օրենսդրության ձևավորումը, դրա փոփոխությունները, առանձին հարկատեսակների դրական կողմերը և բացթողումները, պետական բյուջե դրանց մուտքերը և տեսակարար կշիռները հարկային ընդհանուր մուտքերում:

² Տե՛ս **Մարկոսյան Ա., Միքայելյան Մ., Մաթևոսյան Է.**, Հայաստանում տնտեսական մրցակցության մի քանի առաջնահերթություն, «Բանբեր ՀՊՏՀ», N 2, 2018, էջ 17-29:

³ Տե՛ս մամուլի հաղորդագրություններ (12/01/2018), ՀՀ մրցակցային մարմնի պատասխանը ՀՅԴ-ին. «Վառելիքի շուկայում չարաշահումների մասին խոսք անգամ լինել չի կարող», http://competition.am/index.php?page=news_cases&newsID=1489&lng=1

⁴ Տե՛ս **Մարկոսյան Ա., Միքայելյան Մ., Մաթևոսյան Է.**, նշվ. աշխ., էջ 22:

Հետազոտության մեթոդաբանությունը: Հոդվածի հեղինակները մի շարք օրենքների (Օրենսգիրք, Առևտրային օրենք, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենք և այլն) առանձին հոդվածների ուսումնասիրության ժամանակ օգտագործել են վերլուծության մեթոդը, որի միջոցով պարզել են առանձին օրենքների դերը և կիրառական նշանակությունը հարկային համակարգում և ընդհանուր տնտեսության մեջ: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի առանձին դրույթների ուսումնասիրությամբ պարզվել են այնպիսի իրավիճակներ, երբ ԱԱՀ գումարները հաշվանցման ենթակա չէին:

Միաժամանակ, օգտագործելով համադրության մեթոդը, պարզվել և առաջարկվել են ԱԱՀ հաշվանցման հնարավորություններ, բացահայտվել են Օրենսգրքի հարակից օրենքներում անհամապատասխանություններ, բացթողումներ և անորոշություններ (օրինակ՝ Առևտրային օրենք, «ՀՀ պաշպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենք և այլն):

Հետազոտության ընթացքում օգտագործվել են նաև մակաձայնության և արտաձայն մեթոդները: Օրինակ՝ Օրենսգրքում օրենսդիրը տարբեր հարկատեսակների ընդհանուր դրույթները միավորել է մեկ ամբողջության մեջ: Մակաձայնության մեթոդի շնորհիվ Օրենսգրքի էությունը բացահայտելու և ազդեցությունը գնահատելու համար դրա տարրերն առանձին-առանձին են դիտարկվել, իսկ արտաձայն մեթոդի կիրառման շնորհիվ հնարավոր է եղել դրանց ազդեցության ամբողջական գնահատականը ստանալ:

Հետազոտության ժամանակ կիրառվել է նաև նույնականության մեթոդը: Մասնավորապես՝ ֆիզիկական անձանց (ամսական) և անհատ ձեռնարկատերերի ու նոտարների (տարեկան) համար առաջարկվող դրոշմանիշային վճարների դրույքաչափերի մեծությունները սահմանվել են՝ հաշվի առնելով հետազոտության նույնականության մեթոդի պահանջները:

Ուսումնասիրության ժամանակ Օրենսգրքի ազդեցության գնահատման դեպքում, կախված նպատակից, դիտարկվել է որոշակի հարկատեսակի ազդեցությունը, մնացածների ազդեցությունն անտեսվել է: Այլ կերպ ասած՝ կիրառվել է «այլ հավասար պայմանների» մեթոդը:

Վերլուծություն: Դեռևս 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին ընդունվեց Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրքը (այսուհետև՝ Օրենսգիրք), որի հիմնական դրույթները ուժի մեջ մտան 2018 թվականի հունվարի 1-ից: Օրենսգրքի ընդունումով ՀՀ տնտեսության մեջ տնտեսավարող սուբյեկտների հետ երկարաժամկետ կայուն հարկային հարաբերություններ հաստատելու փորձ արվեց: Ի թիվս այլ փոփոխությունների՝ կատարվեցին նաև հարկային ներքոհիշյալ վերափոխումները.

1. Մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը ՀՀ-ում կիրառվող հարկատեսակները սահմանվում և կարգավորվում էին առանձին օրենքներով, ինչպես օրինակ՝ «Եկամտային հարկի մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Ալցիդային հարկի մասին», «Դրամարկղային գործառնությունների մասին» ՀՀ օրենքները: Օրենսգրքի ընդունմամբ այս ամենը մեկտեղվեց մեկ իրավական փաստաթղթում՝ դրանով իսկ ավելի դյուրին դարձնելով հարկային հարաբերությունների մեջ մտած կողմերի կառուցողական շփումը:

2. Օրենսգիրքը առանձին հարկատեսակների հարկման բազա, դրույքաչափ սահմանող փաստաթուղթ է, որը սահմանում է նաև Հայաստանի հարկային համակարգի սկզբունքները, «հարկ» և «վճար» հասկացությունները, տեսակները, հարկ վճարողների շրջանակը, հարկի հաշվարկման, վճարման, իսկ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային պարտավորությունների գանձման կարգն ու ժամկետները, ինչպես նաև հարկային արտոնությունները⁵:
3. Հարկային բարեփոխումը կոչված է ապահովելու հարկային բեռի արդարացի բաշխումը, օպտիմալ դրույքաչափերի սահմանումը և հարկային համակարգի պարզեցումը: Ընդ որում, հարկերի վարչարարության համակարգը պետք է նպաստի հարկային օրենսդրության կիրառման ծախսերի մակարդակի նվազմանը ինչպես պետության, այնպես էլ տնտեսավարողների համար⁶: Նշվածը վերաբերում է բոլոր հարկատեսակներին:

Բիզնեսի տեսանկյունից առավել զգայունը ավելացված արժեքի հարկն (ԱԱՀ) է: Դա «ամենաքրեական», «տհաճ» հարկատեսակ է բարձր դրույքաչափի, հաշվետվության բարդության և վերադարձման «տանջալից» գործընթացի պատճառով⁷:

Մինչև Օրենսգրքի ընդունումը, կիրառվել են գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ նոր օրենքի (ուժի մեջ է մտել 01.07.1997 թ.) դրույքները, «... 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 աշխատավարձի 75-ապատիկ չափը գերազանցող համախառն եկամտին բաժին ընկնող զուտ եկամտից»⁸:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով սահմանվել էին այնպիսի իրավիճակներ, երբ ԱԱՀ գումարները հաշվանցման ենթակա չէին, մասնավորապես՝ 4-րդ կետով նշվում էր. «ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների և այդ գործարքների մասով ձեռքբերումների (ձեռք բերված (կամ ներմուծված) ապրանքների ու ստացված ծառայությունների) գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում (մաքսային հայտարարագրերում, իսկ ԵՏՄ անդամ պետություններից Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների գծով՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում) առանձ-

⁵ Տե՛ս ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 4:

⁶ Տե՛ս **Бобоев М., Кашин В.**, Налоговая политика России на современном этапе, «Вопросы экономики», N 7, 2002, էջ 59:

⁷ Տե՛ս **Джангирян Д.Е.**, Вопросы развития и совершенствования налогового законодательства Грузии, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», N 3, 2014, էջ 117:

⁸ **Հարությունյան Վ., Հարությունյան Տ.**, ՀՀ հարկային օրենսդրության ընդհանուր բնութագիրը, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», N 3, 2018, էջ 142-143:

նացված ԱԱՀ-ի գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունը (բացառությամբ այն դեպքերի, երբ բացասական տարբերությունն առաջանում է օրենսդրությամբ սահմանված կարգով) պետական կարգավորող մարմնի կողմից հաստատված սակագների կիրառման արդյունքում»⁹: Օրենսգրքի ընդունմամբ 2020 թվականի հունվարի 1-ից այս կետը ուժը կորցրած ճանաչվեց՝ դրանով իսկ հնարավորություն ընձեռելով տնտեսավարող սուբյեկտներին հաշվանցելու նաև ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունները¹⁰:

Վերը նշված բարելավումները միայն մի քանիսն էին՝ պայմանավորված Օրենսգրքի ընդունմամբ: Սակայն, դրանց հետ միասին, Օրենսգրքում դեռևս առկա են զգալի բացթողումներ, որոնց շտկումն էլ ավելի կբարելավի հարկային հարաբերությունները: Մասնավորապես.

1. Օրենսգրքի 62-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանվում է. «Ապրանքի մատակարարման, աշխատանքի կատարման կամ ծառայության մատուցման անհատույց կամ իրական արժեքից էականորեն ցածր արժեքով հատուցմամբ գործարքների դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման բազա է համարվում այդ գործարքների իրական արժեքի 80 տոկոսը (բացառությամբ նույն հոդվածի 7-րդ մասով սահմանված դեպքերի)»¹¹: Նույն մասի առաջին կետի կիրառության իմաստով. «Համարվում է, որ եթե ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ համարվող գործարքն իրականացվել է իրական արժեքից էականորեն ցածր արժեքով, եթե դրա հատուցման արժեքը (առանց ԱԱՀ-ի) 20 և ավելի տոկոսով ցածր է նույն, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման ապրանքի մատակարարման, համանման աշխատանքի կատարման կամ համանման ծառայության մատուցման գործարքների իրական արժեքից (առանց ԱԱՀ-ի)»¹²: Իսկ այդ կետի «բ» ենթակետում սահմանվում է բացառություն. «.....ապրանքի մատակարարման կամ աշխատանքի կատարման, կամ ծառայության մատուցման այն գործարքների համար, որոնք իրականացվում են հարկ վճարողի կողմից նախապես ընդունված գրավոր ակտում նշված կամ նախապես ընդունված այլ իրավական ակտում նշված առևտրային զեղչի չափով պակաս արժեքով, և այդ առևտրային զեղչը նույն ենթակետում նշված ակտերով սահմանված ժամանակահատվածում արտացոլվում է հարկ վճարողի կողմից դուրս գրվող հաշվարկային փաստաթղթերում»¹³: Այս կարգավորումը, բնականաբար, անհրաժեշտ է գործադրել բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտը կիրառում է առևտրային զեղչեր: Սակայն Օրենսգրքի հոդված 381-ում, միաժամանակ, սահմանվում է այն տեղեկությունների ցանկը, որը պետք է տպագրված լինի ՀԴՄ կտրոնին, այդ թվում՝ զեղչերի առկայության դեպքում անհրաժեշտ է նշել զեղչի այդ չափը ևս (սա վերաբերում է նաև բոլոր հաշվարկային փաստաթղթերին, եթե անհրաժեշտությունը կա)»¹⁴: Բացի ՀԴՄ կտրոնում և այլ հաշվարկային փաստաթղթերում (սրանք ևս իրավական ակտեր են) զեղչի չափի առկայության պահանջից, հավելյալ իրավական ակտով (օրինակ՝ հրամանով)

⁹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 26, ՀՀՊՏ 1997.06.21/14:

¹⁰ ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 445, մաս 1, կետ 2:

¹¹ Նույն տեղում, հոդված 62, մաս 6:

¹² Նույն տեղում, հոդված 62, մաս 6, կետ 1:

¹³ Նույն տեղում, հոդված 62, մաս 6, կետ 1, «բ» ենթակետ:

¹⁴ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 381, մաս 3, 2-րդ պարբերություն:

ևս մեկ անգամ զեղչի չափի ամրագրումը տնտեսավարողների համար լրացուցիչ ժամանակատար է: Շատ դեպքերում տնտեսավարողները սահմանում են ոչ միայն մեկ ընդհանուր զեղչ (որի դեպքում, հնարավոր է, առանձին իրավական ակտի կազմումն այդքան էլ ժամանակատար չլինի), այլև բազմատեսակ ապրանքատեսականիների համար տարատեսակ զեղչեր, որոնց դեպքում առանձին հավելյալ իրավական ակտի կազմումը (այդ ապրանքների նույնականացումը) շատ դժվար և ժամանակատար գործընթաց է: Անհրաժեշտություն է առաջանում նկարագրության շնորհիվ ամբողջովին նույնականացնել յուրաքանչյուր ապրանքատեսակ, անհրաժեշտ է նաև նկարագրել առևտրային զեղչը և այլն: Քանի որ զեղչի առկայության փաստը պետք է տպագրված լինի ՀԴՄ կտրոնում կամ այլ հաշվարկային փաստաթղթում, որով և արդեն ամրագրվում է զեղչից հետո վաճառքի գինը, որից գանձվելու է ԱԱՀ, **լրացուցիչ աշխատատարությունից, հավելյալ փաստաթղթերի տպագրությունից խուսափելու համար, մեր կարծիքով, բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարողը բազմաթիվ ապրանքատեսականիների դեպքում կիրառում է բազմատեսակ զեղչեր, հավելյալ իրավական ակտ կազմելու անհրաժեշտություն չկա: Առանձին իրավական ակտ կարելի է կազմել միայն այն դեպքում, երբ մեկ ընդհանուր զեղչ է սահմանվում (օրինակ՝ ամբողջ տեսականին 30 տոկոսով զեղչվում է):**

Հարկ է նշել նաև, որ, բացի Օրենսգրքից, զեղչերի համար մեկ այլ կարգավորում է նախատեսվել 2022 թվականի հուլիսի 7-ին ընդունված ««Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 1-ով, որով Առևտրային օրենքը լրացվեց նոր՝ 4.3 գլխով¹⁵: Համաձայն Առևտրային օրենքի հոդված 15.4-ի 4-րդ մասի՝ այդ կարգավորումները կիրառելի չեն հարկային հարաբերությունների նկատմամբ¹⁶: Փաստորեն, տնտեսավարող սուբյեկտները, դրամական ներհոսքեր ապահովելիս կամ այլ նպատակներով (մասնավորապես՝ մարքեթինգային) զեղչեր կիրառելիս, մի դեպքում՝ պետք է հաշվի առնեն Օրենսգրքի պահանջները (հարկային հարաբերությունների առումով), մյուս դեպքում՝ Առևտրային պահանջները՝ սպառողներին չմոլորեցնելու իմաստով: Միևնույն տնտեսական երևույթի վերաբերյալ երկու տարբեր օրենքներում առկա տարաբնույթ պահանջներից ու մոտեցումներից և աշխատատարությունից խուսափելու համար, մեր կարծիքով, ճիշտ կլինի Առևտրային օրենքի 4.3 գլխի դրույթները վերախմբագրել՝ հաշվի առնելով Օրենսգրքի պահանջները:

2. Օրենսգրքի 150-րդ հոդվածով սահմանվում են հաշվարկման ենթակա աշխատավարձի և դրան հավասարեցված վճարումների համար եկամտային հարկի հաշվարկման դրույքաչափերը՝ ըստ կիրառման տարիների: Միաժամանակ, հաշվարկման ենթակա աշխատավարձի և դրան հավասարեցված վճարումների համար սահմանվում են սոցիալական վճարի (**«Կուտակային կենսաթոշակների մասին» ՀՀ օրենք**) և դրոշմանիշային վճարի (**«ՀՀ պաշտպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենք** (այսուհետև՝ Դրոշմանիշային օրենք)) այլ պահումներ ևս:

¹⁵ Տե՛ս ««Առևտրի և ծառայությունների մասին» օրենքում լրացումներ կատարելու մասին ՀՀ օրենքը՝ ընդունված 2022 թվականի հուլիսի 7-ին:

¹⁶ Տե՛ս «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքը, հոդված 15.4, մաս 4:

Եկամտային հարկի հարկման բազա է համարվում ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց համար՝ հարկվող եկամուտը¹⁷, որը որոշվում է համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցվող եկամուտների դրական տարբերությամբ¹⁸: Միաժամանակ, Օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 27-րդ կետով սահմանվում է համախառն եկամուտը՝ որպես հաշվետու ժամանակաշրջանում **ստացված կամ ստացման ենթակա** Օրենսգրքով սահմանված եկամուտների հանրագումար¹⁹: Վարձու աշխատողի համար հաշվարկման ենթակա աշխատավարձի և դրան հավասարեցված վճարումների (այսուհետև՝ Աշխատավարձ) համար որպես եկամտային հարկի հաշվարկման համար հարկման բազա կհանդիսանա ոչ թե Աշխատավարձը, այլ՝ Աշխատավարձից հանած դրոշմանիշային վճարները: Վարձու աշխատողի համար Աշխատավարձի մեջ ստացման ենթակա եկամուտներ չեն համարվի դրոշմանիշային վճարները, քանի որ դրանք պարտադիր պահման ենթակա վճարներ են, և վարձու աշխատողները չեն կարող ստանալ և տնօրինել դրանք (օրինակ՝ սոցիալական վճարը կարող են հետագայում՝ թոշակի անցնելիս տնօրինել): **Նշված հակասությունը վերացնելու համար, մեր կարծիքով, ճիշտ կլինի վարձու աշխատողների համար Աշխատավարձի եկամտային հարկի հարկման բազան նվազեցնել նաև պարտադիր դրոշմանիշային վճարների չափով:**

3. 2020 թվականի դեկտեմբերի 2-ին ընդունված ««Դրոշմանիշային օրենքում» լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքով նոր խմբագրությամբ շարադրվել է 12-րդ հոդվածը: Համաձայն այս խմբագրության՝ աշխատանքային պայմանագրով Հայաստանի Հանրապետության տարածքում կամ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս աշխատող Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ հանդիսացող ֆիզիկական անձինք, աշխատանքների կատարման կամ ծառայությունների մատուցման քաղաքացիական-իրավական պայմանագրերով Հայաստանի Հանրապետության տարածքում կամ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս եկամուտ ստացող՝ Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ հանդիսացող ֆիզիկական անձինք, աշխատանքների կատարման կամ ծառայությունների մատուցման քաղաքացիական-իրավական պայմանագրերով Հայաստանի Հանրապետության աղքյուրներից եկամուտ ստացող՝ Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք (այսուհետև՝ Ֆիզիկական անձինք), ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված և ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները (այսուհետև՝ ԱԶ և Ն) դրոշմանիշային վճարը վճարում են տարբեր դրույքաչափերով²⁰: Այդ չափերով դրոշմանիշային վճարների վճարման պարտադրումը որոշ չափով նսեմացնում է պետության կողմից վարած այն քաղաքականությունը, ըստ որի յուրաքանչյուր ոք օրենքի առջև ունի հավասար պատասխանատվություն: Ելնելով վերոգրյալից՝ ստացվում է,

¹⁷ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 143, մաս 1, ենթակետ 1:

¹⁸ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 143, մաս 1, կետ 1:

¹⁹ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 4, մաս 1, կետ 27:

²⁰ Տե՛ս «Հայաստանի Հանրապետության պաշտպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենքը, հոդված 12:

որ, օրինակ, 200001 դրամ և 500000 դրամ (գրեթե 2.5 անգամ ավելի) ամսական Աշխատավարձ ստացող Ֆիզիկական անձինք կամ 2400001 դրամ և 6000000 դրամ (գրեթե 2.5 անգամ ավելի) տարեկան եկամուտ ստացող ԱԶ և Ն պարտավոր են վճարել միևնույն չափով՝ համապատասխանաբար ամսական 5500 դրամ և տարեկան 24000 դրամ դրոշմանիշային վճարներ՝ առանց հաշվի առնելու այն փաստը, որ էականորեն տարբեր Աշխատավարձ կամ եկամուտ են ստանում: Բացի այդ, փաստորեն, դրոշմանիշային վճար վճարելու հիմնական բեռն ընկնում է ավելի քիչ Աշխատավարձ ստացող Ֆիզիկական անձանց վրա (օրինակ՝ 100000 դրամ ստացողը վճարում է 1.5%, իսկ 500000 դրամ ստացողը՝ 1.1 տոկոս, և որքան Աշխատավարձի չափը մեծանում է, այնքան դրույքաչափը փոքրանում է, նույնը նաև վերաբերում է անհատ ձեռնարկատերերին և նոտարներին): **Որպեսզի որոշ չափով արդարացի լինի դրոշմանիշային վճարների մուծումը, մեր կարծիքով, ճիշտ կլինի ֆիզիկական անձանց և անհատ ձեռնարկատերերի ու նոտարների համար սահմանել աղյուսակ 1-ում նշված դրույքաչափերը:**

Աղյուսակ 1

Ֆիզիկական անձանց (ամսական) և անհատ ձեռնարկատերերի ու նոտարների (տարեկան) համար առաջարկվող դրոշմանիշային վճարների դրույքաչափերը

Դրոշմանիշների դրույքաչափերի հաշվարկման բազան	Ֆիզիկական անձանց		Անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների	
	հաշվարկման բազան	չափի միավորը	հաշվարկման բազան	չափի միավորը
Ստորին շեմը	մինչև 1 մլն դրամ	1.5%	մինչև 12 մլն դրամ	1.5%
Վերին շեմը	1 մլն դրամից ավելի	15000 դրամ	12 մլն դրամից ավելի	180000 դրամ

Այսպիսով՝ մեր կարծիքով, վերը նշված առաջարկությունները կվերացնեն ՀՀ հարկային օրենսգրքում տեղ գտած թյուրըմբռնումները և կնպաստեն դրա պահանջների արդյունավետ կիրառմանը:

Եզրակացություն: Իրականացված վերլուծության արդյունքում կատարվել են ներքոհիշյալ եզրահանգումները.

1. Օրենսգրքի ընդունումով հարկային հարաբերությունների կարգավորումն իրականացվում է մեկ միասնական, ամբողջական փաստաթղթով:
2. Մինչև Օրենսգրքի ընդունումը, ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ գումարների և այդ գործարքների մասով ձեռքբերումների (ձեռք բերված (կամ ներմուծված) ապրանքների ու ստացված ծառայությունների) գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունը չէր թույլատրվում հաշվանցել: Օրենսգրքի ընդունմամբ 2020 թվականի հունվարի 1-ից հնարավորություն ընձեռվեց տնտեսավարող սուբյեկտներին հաշվանցելու նաև ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունները:
3. Օրենսգրքի 62-րդ հոդվածի 6-րդ մասի և 381-րդ հոդվածի միջև առկա անհամապատասխանությունը վերացնելու, ինչպես նաև լրացուցիչ աշխատատարությունից, հավելյալ փաստաթղթերի տպագրությունից

խուսափելու նպատակով, մեր կարծիքով, բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարողի բազմաթիվ ապրանքատեսականիների վրա առկա են բազմատեսակ զեղչեր, հավելյալ իրավական ակտ կազմելու անհրաժեշտություն չկա: Առանձին իրավական ակտ կարելի է կազմել միայն այն դեպքում, երբ մեկ ընդհանուր զեղչ է սահմանվում:

4. Վարձու աշխատողների եկամտային հարկի հարկման բազան հաշվարկելիս հաշվի չեն առնվում դրոշմանիշային վճարները: Իրական աշխատավարձի ճիշտ մեծությունը ստանալու համար անհրաժեշտ է **եկամտային հարկի հարկման բազան նվազեցնել նաև պարտադիր դրոշմանիշային վճարների չափով:**
5. Դրոշմանիշային օրենքում 2020 թ. դեկտեմբերի 2-ին կատարված փոփոխությամբ վարձու աշխատողները և անհատ ձեռներեցներն ու նոտարները տարբերակված դրոշմանիշային վճարներ են վճարում: Առաջարկվում է այդ վճարները վերոհիշյալ վճարողների համար նույնական դարձնել:

Օգտագործված գրականություն

1. «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքը:
2. ««Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ կատարելու մասին ՀՀ օրենքը»՝ ընդունված 2022 թվականի հուլիսի 7-ին:
3. «Հայաստանի Հանրապետության պաշպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին:
4. Հարությունյան Վ., Հարությունյան Տ., ՀՀ հարկային օրենսդրության ընդհանուր բնութագիրը, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», N 3, 2018:
5. ՀՀ հարկային օրենսգիրք՝ ընդունված 04/10/2016:
6. Մարկոսյան Ա., Միքայելյան Մ., Մաթևոսյան Է., Հայաստանում տնտեսական մրցակցության մի քանի առաջնահերթություն, Բանբեր ՀՊՏՀ, N 3, 2018:
7. «Նվազագույն ամսական աշխատավարձի մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված 2003 թվականի դեկտեմբերի 17-ին:
8. Бобоев М., Кашин В., Налоговая политика России на современном этапе, «Вопросы экономики», N 7, 2002.
9. Джангирян Д.Е., Вопросы развития и совершенствования налогового законодательства Грузии, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», N 3, 2014.

ԱՅԿ ՄՈՒՇԱԿԱՆՅԱՆ

*Заведующий кафедрой финансового учета АГЭУ,
доктор экономических наук, профессор*

ԳԱԲՐԻԵԼ ՄԻԿԱԵԼՅԱՆ

*Доцент кафедры финансового учета АГЭУ,
кандидат экономических наук*

Ряд вопросов по совершенствованию налогового законодательства.– Принятие Налогового кодекса РА (04.10.2016 г., далее Кодекс) позволило заменить ряд законов о налогах, тем самым облегчив конструктивное общение сторон, вовлеченных в налоговые отношения.

Он определял принципы налоговой системы РА, понятия «налог» и «платеж», виды, круг налогоплательщиков, ставки налога, порядок и сроки исчисления налога, уплаты, а в случаях, определенных Кодексом, взыскание налоговых обязательств, а также налоговые льготы. До принятия Кодекса были определены такие ситуации, когда суммы НДС не подлежат зачету. В частности, с принятием Кодекса с 1 января 2020 года хозяйствующим субъектам была предоставлена возможность зачета отрицательных разниц между суммами НДС.

Вместе с тем в Кодексе сохраняются существенные проблемы, исправление которых будет способствовать дальнейшему совершенствованию налоговых отношений. В частности, существуют недоразумения относительно применения положений Кодекса и Закона о торговле и услугах в отношении некоторых статей, касающихся торговых скидок. В целях внесения уточнений предлагается привести указанные статьи настоящего Закона в соответствие с требованиями Кодекса.

Также предлагается определить ставки гербового сбора для физических лиц, индивидуальных предпринимателей и нотариусов.

Ключевые слова: *Налоговый кодекс, налоговые реформы, торговые скидки, НДС*

JEL: H20, K34

DOI: 10.52174/29538114_2023.2-30

HAYK MNATSAKANYAN

*Head of Chair of Financial Accounting at ASUE,
Doctor of Economics, Professor*

GABRIEL MIKAYELYAN

*Associate Professor at the Chair of
Financial Accounting at ASUE, PhD in Economics*

Several Issues in Tax Legislation Improvement.– The adoption of the Tax Code of the Republic of Armenia (October 4, 2016, hereinafter referred to as the Code) made it possible to replace a number of tax-related laws, thereby fostering constructive communication among parties involved in tax relations.

This legal framework determined the fundamental principles of the RA tax system, defined key concepts like "tax" and "payment", specified tax types, identified the range of taxpayers, established tax rates, and provided guidelines on the calculation, payment and in cases specified by the Code, collection of tax liabilities, as well as tax benefits. Prior to the adoption of the Code, specific instances were defined when VAT amounts were not eligible for offset. In particular, with the adoption of the Code from January 1, 2020, business entities were given the opportunity to offset negative differences in VAT amounts.

At the same time, significant gaps still persist in the Code, the correction of which will contribute to the further improvement of tax relations. In particular, there are misunderstandings regarding the application of the provisions of the Code and the Law on Commerce and Services in relation to certain articles relating to trade discounts. For the purpose of making clarification, it is proposed to bring the indicated articles of this Law in line with the requirements of the Code.

It is also proposed to determine the rates of stamp duty applicable for individuals, individual entrepreneurs and notaries.

Keywords: *Tax code, tax reforms, trade discounts, VAT*

JEL: H20, K34

DOI: 10.52174/29538114_2023.2-30