

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Քնքուշ ՄՈՎՍԻՍՅԱՆ

ՊԵԿ ավագ հարկային տեսուչ, ԵՊՀ ՏԿ ֆակուլտետի ասպիրանտ

Բանալի բառեր. հարկային համակարգ, հարկատեսակներ, հարկման բազա,
հարկային դրույքաչափ, հարկային արտոնություն

Ներածություն: Հարկը, հանդես գալով որպես հասարակական երևույթ և պետության գոյության պարտադիր նախապայման, բոլոր երկրներում անցնում է օբյեկտիվորեն անհրաժեշտ և տրամաբանորեն հիմնավորված զարգացման ճանապարհ: Տարբեր երկրներում հարկերն անցել են զարգացման միանման ճանապարհ, ինչը հիմք է ծառայում առաջ քաշել այն վարկածը, որ հարկերի զարգացման ճանապարհը կարելի է տրոհել տրամաբանական փուլերի, որոնք ընդհանուր են բոլոր պետությունների համար:

Հարկերը հայտնի են դեռ վաղ ժամանակներից: Պետության հիմնական գործառույթներից մեկը եղել է հարկահավաքությունը և դարեր շարունակ իշխանությունները պետական գործառույթների գանձարանները համալրել են հարկերով: Սակայն իրականում հարկերը հանդիսացել են հասարակական պահանջմունքները բավարարելու հիմնական միջոց:

Մեթոդաբանություն: Գիտական հոդվածի համար տեսական, տեղեկատվական և մեթոդաբանական հիմք են հանդիսացել հարկային ոլորտը կարգավորող ՀՀ օրենքներն, Հարկային օրենսգիրքը, Կառավարության որոշումները, ինչպես նաև մի շարք հեղինակների գիտական աշխատությունները, որոնք թույլ են տվել ուսումնասիրել հարկային համակարգի օրենսդրական բազայի ձևավորման նախադրյալները, ինչպես նաև վեր հանել հարկային համակարգի զարգացման տարբեր փուլերի առանձնահատկությունները:

Գրականության ակնարկ: Պատմականորեն հարկերն անցել են զարգացման տարբեր աստիճաններ, սակայն գլոբալ մակարդակով կարելի է առանձնացնել հարկերի զարգացման երեք հիմնական մակարդակներ՝ [Хан-таева, 2006, стр. 48-54].

1. Հարկավճարման առաջին ձևը եղել է բնամթերային վճարումը, որի ժամանակ հարկատուներն իրենց պարտականությունները կատարում էին

տարբեր տեսակի ծառայությունների, աշխատանքի կամ գյուղատնտեսական մթերքների և այլ ապրանքների տեսքով: Հարկման այս ձևը գոյություն է ունեցել դեռ մինչև փողի առաջացումը: Հարկավճարման այս ձևը գերակշռող է եղել հատկապես ստրկատիրական և ֆեոդալական հասարակարգերում:

2. Հարկավճարման երկրորդ փուլը ձևավորվեց ոսկու՝ որպես ապրանքափոխանակության համընդհանուր միավորի, ի հայտ գալով, և նշանավորվեց կապիտալիստական հասարակարգի ձևավորմամբ և շուկայում ապրանքա-դրամաշրջանառության ակտիվացմամբ: Այս փուլում հարկերը սկսեցին դրսևորվել առավել համակարգված, որոնք գանձվում էին և՛ իշխող դասից կապիտալի սեփականատերերից, և՛ բանվոր դասակարգից, և՛ գյուղացիներից: Մի դեպքում հարկման աղբյուրը կապիտալից ստացվող եկամուտն էր, մյուս դեպքում՝ վարձու աշխատանքից ստացվող աշխատավարձը: Այսինքն՝ նոր շրջանում, ի տարբերություն բնամթերային վճարման, հարկման աղբյուրը արդեն հանրայնորեն անհրաժեշտ աշխատանքն էր, որն ուներ արժեքային արտահայտություն և չափվում էր փողով:

3. Հարկերը մշտապես ծառայել էին իշխող դասի շահերին և անտեսվել էին հասարակության աղքատ խավի շահերը, ինչը նշանակում է, որ հարկման գործընթացը չի բխել սոցիալական արդարության սկզբունքից: Կարող ենք նշել, որ հարկերի զարգացման երրորդ փուլը նշանավորվեց նրանով, որ հարկավճարման սկզբունքներում որպես գերիշխող տարր սկսեց հանդես գալ սոցիալական արդարության սկզբունքը, որը հարկերի զարգացման ներկա մակարդակում ևս շարունակում է մնալ կարևոր բնութագրիչ:

Ընդհանրացնելով՝ կարող ենք նշել, որ հարկերը տարբեր ժամանակներում ենթարկվել են երկարատև զարգացման՝ ստանալով տարբեր դրսևորումներ, սակայն անփոփոխ է մնացել «հարկ» հասկացության տնտեսական բովանդակությունը՝ պետությանն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավաքագրումը և հասարակության մասշտաբով եկամուտների մի մասի վերաբաշխումը և ինչպես Կ. Մարքսն է գրել «Հարկը կառավարման մեքենայի տնտեսական հիմքն է» [Маркса, Энгельс, 1961, 29.]:

Վերլուծություն: Հայաստանում ինքնուրույն հարկային համակարգը ստեղծվել և գործում է 1992 թվականից, երբ ձևավորվեց այն օրենսդրական բազան, որն անհրաժեշտ նախադրյալներ էր ստեղծում հարկային քաղաքա-

կանության իրականացման համար: Հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման ընթացքը Հայաստանում կարելի է բաժանել 2 փուլի՝

1. առաջին կամ ձևավորման փուլ՝ 1992-1997 թվականներ,
2. բարեփոխումների կամ զարգացման երկրորդ փուլ՝ 1997թ. մինչև օրս:

Հարկային համակարգի ձևավորման սկիզբ կարող ենք համարել, երբ ՀՀ Գերագույն խորհուրդն ընդունեց մի շարք հարկային կարևորագույն օրենքներ՝ «ՀՀ-ում Հարկերի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Ակցիզային հարկի մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Եկամտահարկի մասին» և այլն:

1992 թվականի ապրիլի 19-ին ընդունված «ՀՀ-ում հարկերի մասին» օրենքով առաջին անգամ օրենսդրական մակարդակով սահմանվեցին հարկեր հասկացությունները, դրանց տեսակները, հարկման օբյեկտները և վճարողները: Հարկը օրենքով և ՀՀ օրենսդրության այլ ակտերով նախատեսված կարգով, հաստատուն չափերով և սահմանված ժամկետներում, ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից և այլ վճարողներից պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով գանձվող համապարտադիր և անհատույց վճար էր, որոնք վճարվում էին ՀՀ հանրապետական բյուջե, տեղական բյուջեներ, ինչպես նաև օրենքով սահմանված դեպքերում՝ արտաբյուջետային ֆոնդեր:

Հայաստանում գործում էր միասնական հարկային համակարգ, որը հիմնվում էր բոլոր վճարողների միատեսակ և միանման հարկման սկզբունքների վրա: Հարկ վճարողներ էին հանդիսանում բոլոր ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները և կազմակերպությունները: Որպես հիմնական հարկատեսակներ սահմանվել էին շահութահարկը, եկամտահարկը, ակցիզային հարկը, ԱԱՀ-ի, հողի հարկը, գույքահարկը և այլ հարկեր: Օրենքով սահմանվեցին նաև 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 հիմնական սկզբունքները:

Դրական ձեռքբերումների հետ մեկտեղ սահմանված էին բավականին խիստ տնտեսական պատժամիջոցներ, որոնք կիրառվում էին եկամուտների հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի կոպիտ խախտմամբ վարելու կամ եկամուտների մասին հայտարարագրում ակնհայտ կեղծ տվյալներ ներկայացնելու համար:

Օրենսդրական հետագա փոփոխությունների արդյունքում 1993թ. ապրիլի 30-ից Կառավարությանը իրավունք վերապահվեց առանձին վճարողների կամ վճարողների խմբի համար հարկային արտոնություններ, որով խախտըվել էր հարկման համընդհանրության սկզբունքը, քանի որ այս սկզբունքի իրացումը ենթադրում է, որ օրենսդրությունը չպետք է բացառություններ սահմանի հարկ վճարողների առանձին կատեգորիաների և խմբերի նկատմամբ:

Ուսումնասիրելով և վերլուծելով հարկային համակարգի ձևավորման առաջին փուլի հիմնախնդիրները և դրանց դրսևորումները՝ կարող ենք նշել, որ այս փուլի բնորոշ առանձնահատկություններն են՝

➤ հարկման համեմատաբար նեղ բազան, որը պայմանավորված էր նաև շուկայական տնտեսությանն անցման սկզբնական շրջանում տնտեսվարող սուբյեկտների ոչ մեծ քանակով,

➤ հարկերի բարձր դրույքաչափերը: Մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի դրույքաչափը կազմում էր 28%, շահութահարկի առավելագույն դրույքաչափը՝ 30%, իսկ բանկերի համար՝ 45%, եկամտահարկի առավելագույն դրույքաչափը՝ 30% և այլն,

➤ հարկային եկամուտների կազմում ուղղակի հարկերի բարձր տեսակարար կշիռը: 1995 թվականին շահութահարկի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների մեջ կազմում էր շուրջ 44%, իսկ 2001 թվականին՝ ընդամենը 9.3%-ը [Թամազյան, 2003, 13]:

Այդ ժամանակահատվածում զգալիորեն բարձր էին նաև պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների դրույքաչափերը, ինչն էլ զուգակըցվելով եկամտահարկի բարձր դրույքաչափերի հետ, խոչընդոտում էր նոր աշխատատեղերի ստեղծմանը ու միաժամանակ նպաստում ստվերային զբաղվածության մասշտաբների ընդլայնմանը:

1990-ականների երկրորդ կեսից շարունակվեց գործող օրենքների հետագա կատարելագործման և այլընտրանքային հարկման մեխանիզմներ

սահմանող նոր օրենքների և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ օրենքների ընդունման գործընթացը: Այդ փոփոխություններն ուղղված էին հարկային բեռի շոշափելի նվազեցմանը և հարկային օրենսդրության դրույթների հստակեցմանն ու հարկման մեխանիզմների կատարելագործմանը: Հիմնական հարկատեսակների մասին օրենքները այդ ժամանակահատվածում բավականին հաճախակի ենթարկվում էին փոփոխությունների, ինչը խոսում էր վերջիններիս անկատարության մասին: Արդյունքում՝ հարկային օրենսդրության արմատական փոփոխությունների երկրորդ փուլը տեղի ունեցավ 1997–1998 թվականներին:

1997 թվականին ընդունվեց «Հարկերի մասին» նոր օրենքը, որով նորովի սահմանվեցին Հայաստանում հարկի հասկացությունը և հարկերի տեսակները, հարկային վեճերի լուծման կարգը, ՀՀ հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերի խախտումների համար պատասխանատվությունը, ինչպես նաև հարկային համակարգի հիմնարար այն սկզբունքները, որոնց վրա հիմնվում էին հարկերի մասին ՀՀ օրենսդրությունը և հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը: Հարկային համակարգի ձևավորման այս փուլում ընդունվեցին հիմնական հարկատեսակների մասին ըստ էության միանգամայն նոր օրենքները, ինչպես նաև այլընտրանքային հարկման մեխանիզմներ սահմանող օրենքները:

Նոր դարասկիզբը նշանավորվեց հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ու հարկային հարաբերությունների արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված օրենքների և այլ իրավական ակտերի ընդունմամբ, որոնցից հատկապես կարևորվում են՝ «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» և «Հարկային ծառայության մասին» օրենքները: Նշված օրենքները որակապես փոխեցին հարկային հարաբերությունների մասնակիցների իրավունքների ու պարտականությունների շրջանակները, վերահսկողական աշխատանքների ընթացակարգը, պատասխանատվության կիրառման ձևերն ու գործընթացները:

Այսպիսով՝ կարող ենք առանձնացնել հարկային համակարգի զարգացման փուլի հետևյալ բնորոշ գծերը՝

- հարկային գործակալի ինստիտուտի ներմուծումը,

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

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

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

➤ ԱԱՀ վճարողների ցանկի ընդլայնումը այն ֆիզիկական անձանց մասով, որոնք իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ, ԱԱՀ-ի հաշվարկման ընդհանուր սկզբունքի տարածումը նաև մանրածախ առևտրի, հանրային սննդի ձեռնարկությունների և անհատ ձեռնարկատերերի վրա,

➤ շահութահարկի գծով հարկ վճարողների բաժանումը ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ անձանց, օրենսդրորեն հարկվող շահույթի հաշվարկման պարզեցումն ու հստակեցումը, շահութահարկի գումարի տարեկան կտրվածքով որոշումը, ինչպես նաև կանխավճարները միայն ամիսը մեկ կատարելը,

➤ եկամտահարկի հաշվարկման գծով ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ հարկատուների համար հարկման դաշտի ձևավորումը, ինչպես նաև ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ հասկացությունների, համախառն եկամտի կազմի ու համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների օրենսդրորեն սահմանումը,

➤ եկամտային հարկի ետ վերադարձի ինստիտուտի ձևավորում՝ բնակարան ձեռք բերելու կամ անհատական բնակելի տան կառուցմանն ուղղված հիպոթեքային վարկի սպասարկման համար վճարված տոկոսների դիմաց:

Հարկային համակարգի զարգացումը 2018 թվականից, երբ ուժի մեջ մտավ ՀՀ հարկային օրենսգիրքը (ՀՀ հարկային օրենսգիրք, 2016թ.), որի ընդունումից հետո ուժը կորցրած ճանաչվեցին մի շարք օրենքներ, այդ թվում՝ հարկերի մասին առանձին օրենքները: Հարկային օրենսգրքով կարգավորում է կիրառվող հարկերի և օրենսգրքով նախատեսված վճարների հետ կապված հարաբերությունները, սահմանում է հարկային համակարգի սկզբունքները, հարկի և վճարի հասկացությունները, տեսակները, հարկ վճարողների շրջանակը, հարկի դրույքաչափերը, հարկի հաշվարկման, վճարման, իսկ օրենս-

գրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային պարտավորությունների գանձման կարգն ու ժամկետները, ինչպես նաև հարկային արտոնությունները:

Եզրակացություն: Հաշվի առնելով վերոգրյալ ուսումնասիրությունը՝ կարող ենք եզրակացնել, որ հարկային համակարգի զարգացման երկրորդ փուլի բնորոշ առանձնահատկություններն են՝

➤ Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ Հայաստանում կիրառվող հարկատեսակները ներառվեցին մեկ իրավական փաստաթղթում: Այս բարեփոխումը դյուրին դարձրեց հարկային համակարգի շահառուների աշխատանքը, պարզեցրեց օտար ներդրողների և շահագրգիռ այլ օտար սուբյեկտների համար ՀՀ իրավական համակարգի մասին տեղեկություններ հավաքելու և հարկային դաշտին վերաբերող կանխատեսումներ անելու աշխատանքը:

➤ Հարկային օրենսգրքը, բացի այն, որ առանձին հարկատեսակների հարկման բազա, դրույքաչափ սահմանող փաստաթուղթ է, սահմանում է նաև համակարգի սկզբունքները, հարկի և վճարի հասկացությունները, տեսակները, հարկ վճարողների շրջանակը, հարկի դրույքաչափերը, հարկի հաշվարկման, վճարման, հարկային պարտավորությունների գանձման կարգըն ու ժամկետները, ինչպես նաև հարկային արտոնությունները,

➤ Մի շարք վիճարկելի օրենսդրական կարգավորումները, որոնց վերաբերյալ նախկինում ՊԵԿ-ը տվել է կամ ստիպված էր տալ պաշտոնական կամ ոչ պաշտոնական պարզաբանումներ, իրենց լուծումն են գտել հարկային օրենսգրքում՝ այն դարձնելով հնարավորինս ավելի պարզ և կիրառման համար միանշանակ մեկնաբանվող,

➤ ՀՀ հարկման համակարգում ձևավորվեց հարկման 3 մակարդակ՝ մինչև 24 մլն տարեկան շրջանառությամբ ձեռնարկատերերը կարող են գործել որպես միկրոձեռնարկատիրական սուբյեկտներ և ստանալ հարկային արտոնություններ, մինչև 115 մլն տարեկան շրջանառությամբ ձեռնարկատերերը կարող են օգտվել շրջանառության հարկի հարկման եղանակից, իսկ 115 մլն-ից բարձր տարեկան շրջանառությամբ կազմակերպությունները կգործեն ընդհանուր հարկման համակարգում՝ ԱԱՀ և շահութահարկ:

➤ Հիմնականում բոլոր հարկերի գծով հարկման բազաների ընդլայնում,

➤ Հարկերի դրույքաչափերի նվազեցում՝ շահութահարկը 20%-ից դարձավ 18%: Միաժամանակ նշենք նաև, որ փոփոխվեց եկամտային հարկի

դրույքաչափերը: Եկամտային հարկը պրոգրեսիվ դրույքաչափերից անցավ համահարթ հարկման դրույքաչափերի:

➤ Օտարերկրյա քաղաքացիների շահաբաժինների նկատմամբ եկամտային հարկի դրույքաչափը հավասարվեցվեց ՀՀ քաղաքացի ֆիզիկական անձանց շահաբաժինների նկատմամբ հարկման դրույքաչափին՝ 5%:

➤ ԱԱՀ-ի մասով՝ օրենսգրքի ընդունումից հետո ոչ միայն արտահանողները հնարավորություն ունեցան ետ ստանալ ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք վճարված են մատակարարներին, այլ նաև այն տնտեսավարող սուբյեկտները, որոնք կատարել են ներդրումներ և ներդրումների մեծածավալությամբ պայմանավորված հնարավորություն չեն ունեցել օգտագործելու վեց ամսվա կրտրվածքով իրենց մատակարարներին վճարած ԱԱՀ գումարները:

➤ Օրենսգրքի ընդունումից հետո արտադրական նշանակության սարքավորումները, ինչպես նաև հումքի տեսակներ երրորդ երկրներից ներմուծելու դեպքում ԱԱՀ-ն վճարվում էր ոչ թե մաքսային մարմին ներմուծման օրվանից 10 օրվա ընթացքում, այլ մինչև հաջորդ ամսվա 20-ը, այսինքն՝ ժամանակային առումով տնտեսավարող սուբյեկտները այստեղ ևս լրացուցիչ հնարավորություններ կունենան:

➤ Օրենսգրքով ամրագրվեց նաև հարկային վերահսկողության նպատակով իրականացվող կամերալ և արտագնա ուսումնասիրությունները, դրանց կատարման կարգը, յուրաքանչյուր ուսումնասիրության տեսակի շրջանակները և անհրաժեշտ գործիքակազմը, հարկային խախտումների հայտնաբերման դեպքում դրանց պատասխանատվությունը՝ տույժերի, տուգանքների սահմանումը հնարավոր խախտումների դեպքում, ինչպես նաև հարկ վճարողի կողմից դրանց բողոքարկման ընթացակարգը, տրանսֆերային գնագոյացման կարգավորումները և այլն:

Գրականության ցանկ

1. Хантаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения. Улан-Уде.: Издательство ВСГТУ, 2006, стр. 48-54
2. К. Маркса, Ф. Энгельс, Сочинения, том 19, Москва, 1961, стр.29.
3. Թամազյան Ա., Հարկային օրենսդրության հիմունքներ, Տիգրան Մեծ, Երևան, 2003, էջ 13
4. «Հարկերի մասին» օրենք», ՀՕ-107, ընդունված 14.04.1997թ.
5. «ՀՀ հարկային օրենսգիրք», ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

Քնքուշ ՄՈՎՍԻՍՅԱՆ

Հարկային համակարգի ձևավորման առանձնահատկությունները

Բանալի բառեր. հարկային համակարգ, հարկատեսակներ, հարկման բազա, հարկային արտոնություն

Հոդվածը նվիրված է հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման փուլերի ուսումնասիրությանը: Ներկայացվել է պատմականորեն հարկային համակարգի ձևավորման հիմնական մակարդակները և դրանց բնորոշ գրծերը: Քննարկվել են Հայաստանի հարկային քաղաքականության իրականացման համար օրենսդրական բազայի ձևավորման նախադրյալները, ինչպես նաև առանձնացվել և ուսումնասիրվել են հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման փուլերը, ներկայացվել դրանց առանձնահատկությունները: Վեր են հանվել հարկային համակարգի ձևավորման յուրաքանչյուր փուլի առավելությունները և օրենսդրական բացերը:

Кнқуш МОВСИСЯН

Особенности формирования налоговой системы

Ключевые слова: налоговая система, виды налогов, налоговая база, налоговая льгота

Статья посвящена изучению этапов формирования и развития налоговой системы. Были представлены основные уровни формирования налоговой системы и характерные для них черты. Были обсуждены предпосылки формирования законодательной базы для осуществления налоговой политики Республики Армения, а также выделены и изучены этапы формирования и развития налоговой системы, были представлены их особенности. Выявлены преимущества и законодательные пробелы каждого этапа формирования налоговой системы. Были представлены законодательные изменения в процессе формирования и развития налоговой системы Республики Армения, а также выделены характерные черты действующей ныне налоговой системы.

Qnqush MOVSISYAN

Features of the formation of the tax system

Key words: tax system, types of taxes, tax base, tax benefit

The article is devoted to the study of the stages of formation and development of the tax system. The main levels of formation of the tax system and their characteristic features were presented. The prerequisites for the formation of the legislative framework for the implementation of the tax policy of the Republic of Armenia were discussed, as well as the stages of the formation and development of the tax system were identified and studied, their features were presented. The advantages and legislative gaps of each stage of the formation of the tax system are revealed. Legislative changes in the process of formation and development of the tax system of the Republic of Armenia were presented, as well as the characteristic features of the current tax system were highlighted.