

ՎԼԱԴԻՄԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր,
ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ*

ԱՐԹՈՒՐ ՈԱՖԻԿԻ ԹԱՄԱՉՅԱՆ

*տնտեսագիտության թեկնածու
ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ*

ՍՏՎԵՐԱՅԻՆ ՇՐՋԱՆԱՌՈՒԹՅԱՆ ԿՐՃԱՏՄԱՆ ՈՒՂՈՒԹՅԱՄ ՕՐԵՆՍԴՐԱԿԱՆ ԴԱՇՏԻ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ՄԻՋՈՑԱՌՈՒՄՆԵՐԸ

Տնտեսության թաքնված հատվածը հիմնախնդիր է տնտեսության պաշտոնական հատվածում բարեխղճորեն գործող ձեռնարկությունների և մարդկանց համար, հատկապես ծախսերի կրճատման և պետության կողմից պահանջվող կարգերին ու հրահանգներին չհետևելու միջոցով անարդար և անբարեխիղճ մրցակցային պայմանների ստեղծման առումով: Ստվերային տնտեսությունը նպաստում է նաև պետական բյուջեի եկամուտների թերիավաքագրմանը, որը ստիպում է կառավարությանն իրականացնել հարկային բեռի բարձրացում, ինչն իր հերթին շղթայապես անդրադառնում է տնտեսության պաշտոնական հատվածում օրինական գործող տնտեսվարող սուբյեկտների վրա ու ստիպում նրանց անցնել «ստվերի» տակ՝ խուսափելով հարկային պարտավորություններից կամ դրանց մի մասից: Այս առումով պետությունը պետք է վարի չափազանց հաշվեկշռված և հեռանկարային հարկային քաղաքականություն:

Ընդհանուր առմամբ, մեր կարծիքով, հիմնախնդրի օրենսդրաիրավական տեսանկյունից գոյություն ունի ստվերային տնտեսության հիմնահարցի լուծման չորս հիմնական տարբերակ, այն է.

1. թույլատրել, որ օրենքները նախկինի պես խախտվեն (անգործության տարբերակ),
2. ստիպել, որպեսզի տնտեսվարողներն իրենց գործողությունները համապատասխանեցնեն օրենքներին ու նորմատիվ մյուս ակտերի պահանջներին՝ կիրառելով նաև այդ գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության բոլոր հնարավոր գործիքները,
3. վերանայել օրենքներով նախատեսված «խիստ» պահանջները բարեխիղճ սուբյեկտների պաշտպանվածության մակարդակի բարձրացման նպատակով,
4. նպատակամետ ներազդման միջոցով փոփոխել և կատարելագործել այն գործոնների շարքը և դրանց ազդեցությունը, որոնք շահաղորդում

են մարդկանց օրենքները խախտելու վարքագիծ ունենալու հարցում: Այս կապակցությամբ ստեղծված իրավիճակն էլ ուղղակիորեն թելադրում է ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի ռազմավարության հիմնական բովանդակությունը, որը, մեր կարծիքով, պետք է կայանա հետևյալում:

1. Ստվերային տնտեսությունն ընդհանուր առմամբ մեծ չարիք է հասարակության համար, սակայն զարգացման ներկայիս փուլում այն ունի նաև որոշ դրական կողմեր, ինչը չի կարելի անտեսել դրա դեմ մղվող պայքարում:

2. Ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատումը հնարավոր է և պետք է իրականացվի աստիճանաբար՝ դրա հետևանքով եկամտի միակ և քրեորեն հետապնդելի աղբյուրից զրկված սուբյեկտներին աշխատանքով և օրինական եկամուտներ ստանալու աղբյուրներով ապահովելու կամ դրանց ձևավորման հնարավորությունների ստեղծման պայմանով:

3. Ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի արդյունքում օրինական և թափանցիկ գործունեության դաշտ տեղափոխված անձանց եկամուտները պետք է բավարարեն՝ նորմալ և սպառողական իրական զամբյուղի արժեքից ոչ ցածր մակարդակի կենսակերպ ապահովելու համար:

4. Այս պայքարը պետք է հանգեցնի հասարակության շերտավորման կառուցվածքում միջին խավի տեսակարար կշռի գերազանցմանը (ըստ եկամուտների և ծախսերի):

ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունների կարգավորման առումով նշանակալի քայլ հանդիսացավ 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից հարկային օրենսգրքի ընդունումը, որն ուժի մեջ մտավ և սկսեց գործել 2018 թվականի հունվարի 1-ից: Հարկային տվյալ օրենսգրքի ընդունումը ստվերային շրջանառության դեմ պայքարի համատեքստում, ըստ էության, լուծում է տվել բազմաթիվ օրենսդրական խնդիրների, որոնք նախկինում ստվերային տնտեսության ընդլայնման խթաններ էին, քանի որ օրենքներով չկարգավորված հարցերը կամ թերի կարգավորումները բնականաբար լայնորեն օգտագործվում էին ստվերային տնտեսության գործիչների կողմից՝ հարկերի վճարումից խուսափելու կամ եկամուտները թերհայտարարագրելու նպատակով: Ուստի, հարկային օրենսգրքի ընդունման ամենամեծ արժանիքներից մեկը կարելի է համարել հատկապես հարկային վարչարարության գրեթե բոլոր հարցերին օրենսդրական պատշաճ լուծումներ տալու հանգամանքը: Մրանից ելնելով, կարծում ենք, կարելի է փաստել, որ հարկային վարչարարության հետ կապված ստվերային շրջանառության առաջացման ռիսկերը՝ օրենսդրական ձևակերպումների մասով, ըստ էության, չեզոքացված են, և այս մասով ստվերայնության առաջացում կամ ընդլայնում

կարող է տեղի ունենալ միայն կոռուպցիոն ռիսկերի ի հայտ գալու և հարկային օրենսգրքի պահանջները հետևողականորեն չկիրառելու հետևանքով:

Այդուհանդերձ, հարկային օրենսգիրքը գերծ չէ նաև որոշ թերություններից, որոնց կանդրադառնանք այն մասով, որը կապված է ստվերային տնտեսության համար մոտիվացիաներ պարունակելու, հիմնարար հասկացությունների հստակեցման և հարկային քաղաքականության կատարելագործման որոշակի միջոցառումների հետ:

1. Չնայած այն հանգամանքին, որ ժամանակի ընթացքում հարկման հատուկ կամ այլընտրանքային համակարգերը հետզհետե նեղանում են (իսկ ևս մեկ քայլ այս ուղղությամբ կատարվեց նաև հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ), այնուամենայնիվ ՀՀ-ում այս հարկատեսակների քանակը բավականին մեծ է, ինչն էլ օբյեկտիվորեն խոչընդոտում է հարկման մեկ միասնական համակարգի ձևավորման գործընթացը: Ինչ վերաբերում է այս համակարգերով հարկման ենթակա գործունեության տեսակների քանակին, ապա դրանք բավականին շատ են և ընդգրկում են գրեթե ամբողջ փոքր և մասամբ էլ միջին բիզնեսի ոլորտը: Ստվերայնության տեսանկյունից հարկման հատուկ համակարգերի հանրահայտ թերությունն այն է, որ այս համակարգերը, որպես կանոն, հաշվի չեն առնում կազմակերպությունների կողմից իրականացվող տնտեսական գործունեության արդյունքները, կամ էլ հարկային դրույքաչափը կիրառվում է դրանց ընդհանուր շրջանառության նկատմամբ՝ պարունակելով կրկնահաշվարկներ և այնպիսի ծախսեր, որոնք հարկման ընդհանուր համակարգի կիրառման պայմաններում չէին ներառվի նրանց հարկման բազա: Արդյունքում հարկման հատուկ համակարգով աշխատող սուբյեկտների կողմից պետական կամ համայնքային բյուջե վճարվող հարկերի գումարները զգալիորեն տարբերվում են այն պոտենցիալ գումարներից, որոնք կվճարվեին բյուջե՝ հարկման ընդհանուր համակարգի պայմաններում, ընդ որում՝ այդ գումարների միջև առկա տարբերությունը՝ կախված հարկման ելակետային տվյալների (ցուցանիշների), հարկման համար հիմք հանդիսացող շրջանառության նվազագույն կամ առավելագույն շեմերի հիմնավորվածության մակարդակից և այլ գործոններից, կարող է լինել ինչպես բյուջեների, այնպես էլ կազմակերպությունների «օգտին», չնայած հարկման հատուկ համակարգերի կիրառման դեպքում այս տարբերությունը, որպես կանոն, լինում է տնտեսվարողների օգտին՝ բյուջետային եկամուտների թերհավաքագրման հաշվին: Հետևաբար, հարկման հատուկ համակարգերի կիրառության արդյունքում տնտեսական գործունեության փաստացի արդյունքներով վճարման ենթակա գումարներից

բյուջետային եկամուտների թերհավաքագրված մասը կարելի է բնորոշել որպես «օրինական ստվերային եկամուտներ» այդ համակարգով աշխատող կազմակերպությունների համար, և որը, ըստ էության, հարկային արտոնության տարատեսակ է:

Հասկանալի է նաև, որ նկարագրված վիճակը ոչ թե կանխամտածված ձևավորված համակարգ է, այլ պայմանավորված է զարգացող երկրներին բնորոշ առանձնահատկություններով և պետական կարգավորման համակարգի թերություններով, բիզնեսի կազմակերպման և կառավարման փորձի պակասով և օբյեկտիվ մի շարք այլ հանգամանքներով, որոնք թույլ չեն տալիս լիարժեք կիրառել հարկման ընդհանուր համակարգը: Այդուհանդերձ, որպես հարկային քաղաքականության ռազմավարական ուղղություն, անհրաժեշտ է հնարավորինս շուտ ձեռքգաստվել այդ հանգամանքներից և աստիճանաբար (բայց նույնպես՝ հնարավորինս շուտ) անցում կատարել միասնական հարկման ընդհանուր համակարգին, որի արդյունքում էլ հնարավոր կլինի վերացնել մեր բնորոշմամբ «օրինական ստվերային տնտեսության» այս հատվածը: Մյուս կողմից, հարկ է նաև նկատի ունենալ, որ այս ռազմավարության գործնական կիրառության արդյունքում փոքր և միջին բիզնեսի վրա այս փոփոխության բացասական ազդեցության չեզոքացման առումով անհրաժեշտ է ապահովել մի շարք այլ պայմաններ ևս, մասնավորապես արտադրության և շրջանառության համատարած և պարտադիր փաստաթղթավորման ապահովումը, հարկային վարչարարության բնագավառում խտրական մոտեցումների և կոռուպցիայի վերացումը, մրցակցային առողջ միջավայրի ապահովումը և այլն, որոնց ուղղությամբ պետական համապատասխան քաղաքականությունը նույնպես բարելավման և կատարելագործման կարիք ունի: Այսինքն, կարելի է փաստել նաև, որ հարկային միասնական ընդհանուր համակարգին անցումը համալիր պետական քաղաքականության, այլ ոչ միայն հարկային քաղաքականության արդյունք պետք է հանդիսանա, ինչն էլ, մեր կարծիքով, էականորեն դանդաղեցնում է այս գործընթացը:

2. Հարկային քաղաքականության և ստվերային տնտեսության միջև անմիջական կապի առումով Հայաստանում ամենանկատելի հանգամանքներից մեկը հարկային արտոնությունների տեսակների ու ծավալների մեծ շրջանակն է, որի սահմանման նպատակը ոչ միայն անցումային փուլում տնտեսվարողներին «շնչելու» հնարավորության տրամադրումն է, այլև նրանց կողմից ներդրումային ակտիվության մակարդակի բարձրացումը, նոր աշխատատեղերի ստեղծումը և այլն, ինչը ստվերային տնտեսության կրճատման հետ համեմատած պակաս կարևոր չէ

պետության համար: Բնականաբար, հետապնդելով նշված նպատակները, պետք է ընդունել, որ սահմանված արտոնությունները կարող են օգտագործվել ոչ միայն այդ նպատակների իրականացման, այլև սովետային շրջանառության ձևավորման կամ այդ շրջանառություններն ավելացնելու նպատակով: Հետևաբար, հարկային արտոնությունների տրամադրումը հիմնավորված կարելի է համարել միայն այն պարագայում, երբ դրանց տրամադրումը հանգեցնում է նոր ներդրումների ներգրավման, նոր աշխատատեղերի ստեղծման և ի վերջո՝ մի քանի տարի հետո ՀՆԱ-ի ավելացման: Այս տեսանկյունից հարկ է նշել, որ տարիներ շարունակ ՀՀ-ում հիմնական հարկերի մասով սահմանվել և կիրառվել են հարկային արտոնությունների բազմաթիվ տեսակներ, որոնք, ըստ էության, անփոփոխ տեղափոխվեցին նաև հարկային օրենսգիրք և շարունակում են գործել: Դրամական արտահայտությամբ այդ արտոնությունների հանրագումարային մեծությունը կամ պետության հարկային ծախսերի մակարդակը (որը պաշտոնապես հաշվարկվում է որպես գործող հարկային արտոնությունների հետևանքով պետական բյուջե չգանձվող (պակաս գանձվող) հարկային եկամուտներ կամ այդ եկամուտների չափով պետության կրած այլընտրանքային ծախսեր) ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալներով 2018 թվականին միայն երեք հարկատեսակների գծով պետք է կազմի մոտ 395,5 մլրդ դրամ, իսկ 2016-2017 թվականներին նշված հարկատեսակների մասով հարկային ծախսերի ընդհանուր գումարները համապատասխանաբար կազմել են 340,3 մլրդ դրամ կամ ՀՆԱ-ի 6.99 տոկոսը և 381,5 մլրդ դրամ կամ ՀՆԱ-ի 7.0 տոկոսը (տե՛ս ստորև բերվող աղյուսակը)¹:

Անշուշտ, հարկային արտոնությունների տրամադրման հետևանքով բյուջետային եկամուտների կորուստը բավականաչափ մեծ ծավալ է կազմում հատկապես ֆինանսական սուղ հնարավորությունների պայմաններում և, ըստ էության, կարող է արդարացված լինել միայն հարկային արտոնությունների տրամադրման արդյունքում ստացվելիք համարժեք օգուտների ապահովման պարագայում:

¹ Տե՛ս «Հայաստանի Հանրապետության 2018 թվականի պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծը:

**Հարկային ծախսերի գնահատականը ՀՀ-ում
2018 թվականին (մլրդ դրամ)**

	Հարկային ծախսերի տեսակը	Հարկային ծախսերի չափը	Տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների մեջ, %	Տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ի մեջ, %
1.	ԱԱՀ-ի գծով, այդ թվում՝	314,118	25.19	5.37
1.1	ցուղատնտեսություն	27,553	2.21	0.47
1.2	առողջապահություն	35,914	2.88	0.61
1.3	կրթություն	24,984	2.00	0.43
1.4	ֆինանսներ և ապահովագրություն	35,462	2.84	0.61
1.5	ԱԱՀ-ի շեմ	38,094	3.05	0.65
1.6	այլ արտոնություններ	152,112	12.20	2.60
2.	Շահութահարկի գծով, այդ թվում՝	21,842	1.75	0.37
2.1	ցուղատնտեսություն	2,795	0.22	0.05
2.2	ԱԱՀ-ի շեմ	19,047	1.53	0.33
3.	Եկամտային հարկի գծով՝ այդ թվում՝	59,530	4.77	1.02
3.1	ցուղատնտեսություն	59,530	4.77	1.02
Ընդամենը		395,490	31.72	6.76

Տվյալ պատկերը ձևավորվել է հանրապետությունում իրականացվող տնտեսական քաղաքականության այն ուղղության շնորհիվ, ըստ որի՝ երկարաժամկետ հատվածում կայուն հարկային բազա ստեղծելու նպատակով շարունակաբար հարկային և մաքսային որոշակի արտոնություններ են տրամադրվում տնտեսության իրական հատվածի այն տնտեսվարողներին, որոնք ունեն զարգացման լուրջ ներուժ և միաժամանակ ձեռնարկությունների տեխնիկական ու տեխնոլոգիական վերազինման կարիք: Մեր կարծիքով ևս տնտեսական քաղաքականության տվյալ ուղղությունը շատ կարևոր է նույնիսկ բնակչության սոցիալական ոչ այնքան բարվոք իրավիճակի պայմաններում, քանի որ դրա հաջող իրականացումը թույլ կտա ապագայում զգալիորեն և շարունակաբար բարձրացնել բնակչության սոցիալական ապահովության և սոցիալական պաշտպանվածության մակարդակը:

Մյուս կողմից, կարծում ենք, հատկապես խորհրդարանական կառավարման անցման համատեքստում, կարևոր է նաև տրամադրված հարկային, մաքսային և մյուս արտոնությունների արդյունքների ու դրանց արդյունավետության պարբերաբար գնահատման (իսկ հնարավորության

դեպքում՝ մշտադիտարկման) գործընթացի իրականացումը (ինչը մինչ այժմ երբևէ չի իրականացվել), որի կապակցությամբ առաջիկա տարվա ընթացքում նպատակահարմար կլինեն հատուկ ուսումնասիրություններ կատարել՝ պարզելու համար, թե ամենատարբեր արտոնությունների տրամադրման հետևանքով փաստացի ինչ օգուտներ է ստացել պետությունը, որ տիպի հարկային արտոնությունների տրամադրումն է եղել արդարացված, ինչպես են ազդել այդ արտոնությունները տնտեսական աճի և տնտեսության ճյուղային կառուցվածքի վրա և այլն, ինչն էլ թույլ կտա փաստարկված ճշգրտումներ մտցնել հարկային քաղաքականության այս կարևոր հատվածում:

Նշված գործընթացի կարևորությունն ու դերն ընդգծելու նպատակով, կարծում ենք, բավական է նշել, որ վերջին տարիներին հանրապետությունում իրականացվող ներդրումների գծով հիմնականում արձանագրվում են ոչ թե դրանց մակարդակի բարձրացման, այլ ընդհակառակը՝ նվազման միտումներ: Մասնավորապես ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալներով 2018 թվականին, նախորդ տարվա համեմատությամբ, ներդրումներ/ՀՆԱ ցուցանիշի աճը կանխատեսվել է ընդամենը 0.2 տոկոս և պետք է կազմի ՀՆԱ-ի 18.4 տոկոսը՝ 2017 թվականի 18.2 տոկոսի դիմաց: Ընդ որում, առաջիկա տարվա այս ցուցանիշը զիջում է 2014 թվականի մակարդակին 2.5 տոկոսային կետով, ինչն էլ վկայում է՝ ներդրումների մակարդակի նվազման մասին: Հետևաբար՝ ելնելով վերը նշվածից, անհրաժեշտ է հատուկ ուսումնասիրություններ կատարել սահմանված հարկային արտոնությունների կիրառման արդյունավետության գնահատման տեսանկյունից, ընդ որում՝ ըստ առանձին հարկատեսակների և դրանց մասով՝ ըստ առանձին արտոնությունների, և աստիճանաբար վերացնել բոլոր այն հարկային արտոնությունները, որոնք տնտեսական կամ բյուջետային դրական էֆեկտ չեն արձանագրում վերջին 5-10 տարիների ընթացքում:

3. Ներկայումս ստվերային շրջանառության ավելացման ամենամեծ տնտեսական մոտիվացիան, մեր կարծիքով, եկամտային հարկի դրույքաչափերն են: Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ եկամտային հարկի դրույքաչափերը ոչ միայն որոշ չափով բարձրացվեցին, այլև ավելի խորացվեց այդ դրույքաչափերի պրոգրեսիվության մակարդակը: Այսպես, եթե մինչև հարկային օրենսգրքի ընդունումը մինչև 120 հազ. դրամ եկամտի դեպքում գանձվում էր դրա 24.4 տոկոսը, 120 հազարից մինչև 2.0 մլն դրամը՝ 29.280 դրամին գումարած 120 հազարը գերազանցող գու-

¹ Տե՛ս «Հայաստանի Հանրապետության 2018 թվականի Պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծը:

մարի 26 տոկոսը, իսկ 2.0 մլն դրամից ավելի եկամտի դեպքում՝ 518.080 դրամին գումարած 2.0 մլն դրամը գերազանցող գումարի 36 տոկոսը, ապա հարկային օրենսգրքով սահմանվեց, որ մինչև 150 հազ. դրամ եկամտի դեպքում գանձվում է դրա 23.0 տոկոսը (այսինքն՝ չնչին նվազեցում տեղի ունեցավ), 150 հազարից մինչև 2.0 մլն դրամը՝ 34.500 դրամ՝ գումարած 150.000 դրամը գերազանցող գումարի 28 տոկոսը, իսկ 2.0 մլն դրամից ավելի եկամտի դեպքում՝ 552.500 դրամ՝ գումարած 2.0 մլն. դրամը գերազանցող գումարի 36 տոկոսը: Սա նշանակում է, որ խորացվեց եկամտային հարկի պրոգրեսիվության մակարդակը՝ ավելացնելով միջին եկամուտներ ունեցողների հարկային բեռը, որն արդեն իսկ ստվերային եկամուտների վճարման և չգրանցված աշխատողներ պահելու առումով էականորեն կարող է խթանել գործատուների ստվերային շրջանառության ավելացման շահադրդվածությունը: Սակայն, խնդիրը միայն սրանով չի սահմանափակվում. ինչպես նախկինում, այնպես էլ հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ Հայաստանում գործել է շահութահարկի մեկ միասնական 20 տոկոս դրույքաչափ, որի հետ եկամտային հարկի պրոգրեսիվ և բարձր դրույքաչափերի համադրման արդյունքում ձեռնարկատերերը միանշանակ շահագրգռված են լինում էականորեն ցածր սահմանել աշխատողների պաշտոնական աշխատավարձերը, իսկ իրական և պաշտոնական աշխատավարձերի տարբերությունը վճարել կանխիկ (այսպես կոչված՝ «ծրարով», ինչն էլ հենց աշխատավարձի ստվերային մասն է): Արդյունքում ստվերայնության միայն այս մասով ավելանում է կազմակերպության հարկվող շահույթի բազան, որն էլ, ի տարբերություն եկամտային հարկի 23, 28 կամ 36 տոկոսի, հարկվում է շահութահարկի 20 տոկոս դրույքաչափով՝ նվազեցնելով ոչ միայն գործարարի հարկային բեռը, այլև պետական բյուջեի փաստացի եկամուտները: Ընդ որում, այս սխեմայով տեղի է ունենում ստվերայնության նվազագույն աճը, թեև գործնականում բազմաթիվ գործատուներ այն համատեղում են նաև հարկային վճարումները նվազեցնող այլ սխեմաների հետ:

Մեր կարծիքով տվյալ խնդրի լուծումը բավականին պարզ ու հասկանալի է. անհրաժեշտ է տրամազծորեն փոխել եկամտային հարկի դրույքաչափերի սահմանման քաղաքականությունը և անցում կատարել եկամտային հարկի մեկ միասնական 20 տոկոս դրույքաչափի, որն էլ, նույնը լինելով շահութահարկի դրույքաչափի հետ, սկզբունքորեն կվերացնի ստվերային աշխատավարձերի վճարման և հարկերից խուսափելու տնտեսական մոտիվացիան: Այսինքն, միասնական 20 տոկոս եկամտային հարկի և միասնական 20 տոկոս շահութահարկի պայմաններում գոր-

ծառուի համար որևէ տարբերություն չի լինի, թե իր կողմից վճարվող եկամուտները, որ հարկատեսակով կհարկվեն՝ եկամտային հարկով, թե՛ շահութահարկով, քանի որ երկու դեպքում էլ նույն չափի հարկային բեռ է ձևավորվում, իսկ հակառակ կողմից՝ տարբերությունը բավականին ակնհայտ է. ստվերային եկամուտներ վճարելու դեպքում մշտապես առկա է լինում բացահայտվելու և խոշոր տուգանքներ վճարելու (ընդհուպ մինչև քրեական պատասխանատվության ենթարկվելը) ռիսկը, հարկային մարմինների հետ «լեգալ գտնելու» դժվարությունները և հավելյալ ծախսերի կատարումը, ինչպես նաև դրանց հետ կապված քրեական պատասխանատվության ենթարկվելու ռիսկը (արդեն կաշառք տալու հիմքով) և այլն:

Բնականաբար եկամտային հարկի միասնական 20 տոկոս դրույքաչափին անցումը բավականին կտրուկ քայլ է, որի արդյունքում առաջիկա մի քանի տարիներին բյուջետային եկամուտների զգալի կորուստներ կարձանագրվեն: Սակայն այդ բուֆերային ժամանակաշրջանն անցնելուց հետո սկզբունքորեն կլուծվի ստվերային տնտեսության ամենանշանակալի տնտեսական մոտիվացիաներից մեկի վերացման սկզբունքային խնդիրը, իսկ պակասող բյուջետային եկամուտների հարցը կարող է լուծվել այլ (ընդհուպ մինչև արտաքին աղբյուրներից վարկային գումարների ներգրավման) միջոցով:

4. Հարկային օրենսգիրքը գործողության մեջ մտնելուց հետո՝ 4 տարիների ընթացքում (այսինքն՝ 2018-2022 թվականներին), նախատեսվել է կտրուկ բարձրացնել այնպիսի ապրանքների ակցիզային հարկի դրույքաչափերը, ինչպիսիք են՝ ծխախոտը (մինչև 44 տոկոս), սպիրտային խմիչքները (մինչև 110 տոկոս), վիսկի, ռոմ և այլ սպիրտային թուրեր (մինչև 100 տոկոս), քսայուղերը (10 տոկոսից 2018թ. հունվարի 1-ից սահմանելով միանգամից 50 տոկոս), բենզինը (գործող՝ 1 տոննայի համար 25.000 դրամից 2018թ. հունվարի 1-ից դարձնելով 1 տոննայի համար 40.000 դրամ, այսինքն՝ մեծացնելով 37.5 տոկոսով), սեղմված բնական գազը (գործող՝ 1000 խոր. մ.-ի համար 8.330 դրամից 2018թ. հունվարի 1-ից կիրառելով 25.000 դրամ, այսինքն՝ ավելացնելով 300 տոկոսով) և այլն, ինչը, բնականաբար, կտրուկ բարձրացնելու է այդ ապրանքների գները: Ֆիսկալ նպատակներով հարկային բեռի նման բարձրացումները, ինչպես արդեն նշել ենք, ինքնին ստվերային շրջանառության ավելացման ուղղակի գործոն են, որի հետևանքները, կարծում ենք, մոտ ապագայում իրենց զգալ կտան՝ կեղծ կամ անորակ ապրանքների շրջանառության ծավալների մեծացումից մինչև հարկման օբյեկտների քողարկում: Այս առումով, եթե նույնիսկ համարենք, որ ծխախոտի կամ ակոհոլային խմիչքների ակցիզային հարկերի բարձրացման արդյունքում դրանց գների աճը կարող է բերել նաև

որոշակի դրական հետևանքների (հակաժխախտային և ակոհոլիզմի դեմ պայքարի տեսքով), ապա քայառուների, բենզինի, սեղմված գազի և բազային մյուս ապրանքների կտրուկ թանկացումը ոչ միայն գների, այլև տնտեսության ստվերայնության շղթայական աճի անխուսափելի գործոն կդառնա, ուստի, կարծում ենք, անհրաժեշտ է կամ հրաժարվել այս մոտեցումից և թեկուզ աստիճանաբար, բայց նվազեցնել բազային ապրանքների ակցիզային հարկերը, կամ էլ բնակչության եկամուտները բարձրացնել այնքան, որ հնարավոր լինի սպառել գոնե նշված ապրանքների որակյալ (իրենց թանկ գներին համապատասխանող) տեսակները՝ հնարավորինս քիչ տեղ թողնելով ստվերային կամ սուտոգատ ապրանքների շրջանառության համար:

5. Ստվերային տնտեսության կրճատման առումով կարևոր է նաև հստակեցնել հարկային օրենսգրքի երկու սկզբունքներ, որոնց սահմանումները բավականին մեկնաբանելի են և որևէ պարտավորեցնող դեր չեն խաղում ՀՀ հարկային համակարգի ձևավորման տեսանկյունից: Մասնավորապես.

ա) հարկային օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի 13-րդ կետով ՀՀ-ում գործող միասնական հարկային համակարգի սկզբունք է ամրագրվել «մրցունակությունը», ըստ որի. «...հարկային համակարգը պետք է ներդրումների ներգրավման և նպաստավոր գործարար միջավայրի ձևավորման տեսակետից լինի մրցունակ»: Առաջին հայացքից սահմանվածը բավականին «գրավիչ» սկզբունք է, սակայն խնդիրն այն է, որ այս սկզբունքն արդեն իսկ խախտված է, և ՀՀ հարկային համակարգն էլ չի համապատասխանում դրան, իսկ այս սկզբունքի վերլուծությունը և մեկնաբանությունը որոշ հարցերի տեղիք են տալիս: Այսպես, մրցունակությունը ենթադրում է որոշակի մրցակցային առավելությունների առկայություն այլ երկրների հարկային համակարգերի համեմատությամբ, որոնք առաջին հերթին դրսևորվում են հարկային համեմատաբար ցածր դրույքաչափերի և հարկման փոքր բազայի սահմանման մեջ կամ գոնե հիմնական գործընկեր երկրների հետ պարունակում են համահավասար դրույքաչափեր և հարկման պայմաններ: Այնինչ, եթե համեմատենք ՀՀ և թեկուզ Ռուսաստանի Դաշնության հիմնական հարկատեսակների գծով հարկային դրույքաչափերը (օրինակ՝ ՀՀ-ում եկամտային հարկի պրոգրեսիվ՝ 23, 28 և 36 տոկոս դրույքաչափերի փոխարեն ՌԴ-ում գործում է միասնական 13 տոկոս դրույքաչափ, ԱԱՀ-ի մասով համապատասխանաբար՝ 20 տոկոս և 18 տոկոս դրույքաչափեր և այլն), ապա ակնհայտ է, որ ՀՀ հարկային համակարգը մրցունակության որևէ հատկանիշ չի պարունակում, իսկ սահմանված սկզբունքն էլ զուտ ղեկլարատիվ բնույթ է կրում:

բ) Հարկային օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի մյուս՝ 14-րդ կետով ՀՀ-ում գործող միասնական հարկային համակարգի սկզբունք է ամրագրվել «արդյունավետությունը», ըստ որի՝ հարկային համակարգը պետք է հնարավորություն ընձեռի, որ հարկ վճարողների մոտ հաշվառումը, իսկ հարկային մարմինների մոտ՝ հարկային հսկողությունն իրականացվեն հնարավորինս փոքր ռեսուրսներով: Մեր կարծիքով, «հարկային համակարգի արդյունավետություն» հասկացության մեկնաբանությունը, այսպիսով, խիստ նեղացված է և որպես դրա հիմնական չափորոշիչ է դիտարկված նվազագույն ռեսուրսներով (հետևաբար՝ նաև ծախսերով) հարկային վարչարարության և հարկային հաշվառման իրականացումը: Մինչդեռ ներկայացված մեկնաբանությունից դուրս է մնացել այն հիմնական արդյունքը՝ հավաքագրվող պետական եկամուտների մակարդակի աճը, որը պետք է հանդիսանա հարկային համակարգի գործունեության գլխավոր նպատակը, և հենց այս նպատակին հասնելն էլ, նշված ծախսատարության ցածր մակարդակի հետ, կդառնա հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման իրական չափորոշիչը: Վերջինս, ի տարբերություն սահմանվածի, արդեն կարտացոլի ստվերային տնտեսության թեկուզ ոչ 100-տոկոսանոց, բայց կրճատման փաստը, որով էլ կարելի է պարբերաբար գնահատել ՀՀ հարկային մարմինների գործունեությունը ստվերային շրջանառության կրճատման առումով: Հետևաբար, առաջարկում ենք տվյալ սկզբունքը սահմանել հետևյալ խմբագրությամբ. «...հարկային համակարգը պետք է հնարավորություն ընձեռի, որ հարկ վճարողների մոտ հաշվառումը, իսկ հարկային մարմինների մոտ՝ հարկային հսկողությունը իրականացվեն հնարավորինս փոքր ռեսուրսներով՝ ապահովելով հարկային եկամուտների հավաքագրման հնարավոր առավելագույն մակարդակ»:

6. Ստվերային շրջանառության դեմ պայքարի համատեքստում կարևոր ենք համարում վերանայել հարկային օրենսգրքի ևս մեկ դրույթ, որը, մեր կարծիքով, ակնհայտ կոռուպցիոն ռիսկեր է պարունակում և գործնականում հնարավորություն է տալիս տնտեսվարողներին և հարկային մարմինների ծառայողներին «փոխշահավետության» սկզբունքի հիման վրա համաձայնության գալու և թաքցնելու հարկերի որոշ մասը: Մասնավորապես հարկային օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հարկային մարմնի ղեկավարին իրավասություն է վերապահվում, անկախ օրենսգրքում նշված պայմանների առկայությունից, երրորդ անձանցից (այդ թվում՝ պետական մարմիններից) ստացված կամ օպերատիվ-հետախուզական գործողությունների արդյունքում ձեռք բերված տեղեկությունների հիման վրա հարկային մարմնի սահմանած կարգով կազմակեր-

պություններին և (կամ) ֆիզիկական անձանց համարել փոխկապակցված՝ դրանից բխող, այդ թվում՝ լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու հետևանքներով: Մեր կարծիքով տվյալ մոտեցումն ակնհայտ կոռուպցիոն ռիսկեր է պարունակում՝ հարկային մարմինն իր համար «խաղի կանոններ» սահմանելու հնարավորություն տալու և իր իրավասությունների հայեցողական կիրառման տեսանկյունից: Հետևաբար՝ առաջարկում ենք վերանայել առաջարկվող մոտեցումը և կազմակերպություններին և (կամ) ֆիզիկական անձանց փոխկապակցված համարելու ամբողջ գործընթացը կանոնակարգել հարկային օրենսգրքով, կամ էլ, հակառակ դեպքում՝ նշված կարգի սահմանման լիազորությունը վերապահել գոնե ՀՀ կառավարությանը:

7. Ինչպես արդեն նշել ենք, ժամանակակից պայմաններում բավականին արագ զարգանում է ինտերնետ տիրություն ստեղծված և ստեղծվող էլեկտրոնային հարթակների միջոցով իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեությունը, որի մի զգալի մասը, ըստ էության, դուրս է մնում հանրապետության հարկային, մաքսային և վիճակագրական մարմինների վերահսկողության դաշտից: Այս կապակցությամբ 2016 թվականի հունիսի 17-ին «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում կատարվեցին որոշակի լրացումներ, ինչը մասամբ լուծեց նշված խնդիրը, բայց իր ամբողջության մեջ այն դեռևս մնում է հրատապ: Մասնավորապես հիշյալ լրացմամբ այս օրենքում ավելացվեց նոր՝ 4.1-րդ գլուխը, որով կանոնակարգվում են էլեկտրոնային հաղորդակցությունն ապահովող կապի միջոցներով իրականացվող առևտրի և (կամ) մատուցվող ծառայությունների հետ կապված հարաբերությունները: Տվյալ գլխի 15.1.-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանվում է «Ֆիզիկական անձինք էլեկտրոնային առևտրային հարթակի միջոցով, որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն, ապրանքների վաճառք կարող են իրականացնել միայն որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառված լինելու և էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերի առկայության դեպքում: Այն դեպքում, երբ ֆիզիկական անձինք էլեկտրոնային առևտրային հարթակի միջոցով վաճառում են անձնական գույքն ու իրերը, ապա էլեկտրոնային առևտրային հարթակում նախատեսվում է առանձին բաժին (ենթաբաժին)՝ անձնական գույքին վերաբերող գործարքները տարբերակելու համար»: Այստեղից ակնհայտ է, որ նշված դրույթը վերաբերում է բացառապես ֆիզիկական անձանց և չի տարածվում իրավաբանական անձանց վրա, ինչն արդեն իսկ վերջիններիս համար հսկայական դաշտ է ապահովում՝ սովորական առևտուր իրականացնելու և ծառայություններ մատուցելու համար, ինչպես նաև խոսքը միայն ՀՀ տարածքում

ձևավորված էլեկտրոնային հարթակներում առևտուր իրականացնողների գրանցման մասին է: Ստվերային շրջանառության տեսանկյունից խնդիրն այն է, որ օտարերկրյա պետությունների տարածքում ձևավորված էլեկտրոնային հարթակները նույնպես հասանելի են ՀՀ սուբյեկտների համար, և այդ հարթակներում գրանցված ու ՀՀ տարածքում առևտուր իրականացնող կամ ծառայություններ մատուցող սուբյեկտները որևէ հարկային պարտավորություն չեն ստանձնում և իրականացնում, այսինքն՝ միանգամայն դուրս են մնում հարկային մարմինների վերահսկողությունից (օրինակ՝ «Yandex», «GG» տաքսի ծառայությունները, բազմաթիվ օնլայն-կազմիներ, օնլայն-խանութներ և այլն): Այս կապակցությամբ առաջարկում ենք հիմնովին լրամշակել «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 4.1-րդ գլուխը, ինչպես նաև համապատասխան կարգավորումներ ներառել նաև ՀՀ հարկային օրենսգրքում և սահմանել.

ա) անկախ էլեկտրոնային հարթակի գրանցման վայրից, ՀՀ տարածքում էլեկտրոնային հաղորդակցության միջոցներով ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող բոլոր սուբյեկտները պարտավոր են ՀՀ-ում գրանցվել որպես ձեռնարկատիրության սուբյեկտներ,

բ) այդ սուբյեկտների կողմից ապրանքների իրացման և ծառայությունների մատուցման վայր է ՀՀ տարածքը, եթե ապրանքի պատվիրումը կամ ծառայության համար պատվերը տրվել է ՀՀ տարածքից (IP հասցեներից), իսկ այս դեպքում, բնականաբար, տվյալ սուբյեկտների համար կառաջանան օրենքով սահմանված հարկային պարտավորություններ,

գ) այն դեպքում, երբ հնարավոր չի լինի նույնականացնել ծառայություն մատուցող կամ ապրանքներ առաջարկող սուբյեկտին, ապա օրենքի ուժով արգելափակել նրա ծառայությունների և ապրանքների իրացման նպատակով օգտագործվող հաղորդակցության միջոցներին ինտերնետային հասանելիությունը: Նշենք նաև, որ չնայած այս գործընթացը բավականին բարդ է ու ծախսատար, պահանջում է տեխնիկական և տեխնոլոգիական նոր լուծումներ մշակել, սակայն անհրաժեշտ է լինելու ոչ միայն ստվերային շրջանառությունների կրճատման, այլև ազգային անվտանգության ապահովման տեսանկյունից, ուստի այս ուղղությամբ աշխատանքների իրականացումը, կարծում ենք, այլընտրանք չունի: Մյուս կողմից էլ, կարծում ենք, կարելի է նաև սահմանել նորմ, ըստ որի՝ ծառայություն մատուցող կամ ապրանքներ առաջարկող սուբյեկտի նույնականացման անհնարինության դեպքում ձեռնարկատիրության սուբյեկտ դիտարկել և հարկել այն էլեկտրոնային հարթակները կամ վեբ-կայքերը, որոնք կտեղադրեն համապատասխան հայտարարություններ, գովազդային նյութեր կամ որևէ կերպ ՀՀ ռեզիդենտներին հա-

սանելի կդարձնեն չգրանցված սուբյեկտի ապրանքների իրացման կամ ծառայությունների մատուցման գործընթացը:

8. Ստվերային շրջանառության ընդլայնման գործիքներից մեկն էլ, ինչպես արդեն նշել ենք, ամբողջ տարվա ընթացքում տարատեսակ գեղջերի և ակցիաների իրականացումն է, ինչը նույնպես առաջարկում ենք կանոնակարգել օրենքներով կամ կառավարության որոշումներով: Մասնավորապես առաջարկում ենք սահմանել նորմ, ըստ որի՝ տնտեսվարողները, մինչև գեղջերի կիրառումը, պարտավորվեն իրենց սպասարկման հարկային մարմինն տրամադրել հստակ տեղեկատվություն սահմանվող գեղջերի և դրանց կիրառման ժամանակահատվածի վերաբերյալ, ինչն էլ հարկային մարմինները կօգտագործեն համապատասխան ստուգումների կամ խրոնոմետրաժի ընթացքում նրանց տնտեսական շրջանառության իրական ծավալների ու հարկային պարտավորությունների հստակեցման նպատակով:

Ինչպես կարելի է նկատել, վերևում ներկայացվեցին այն ընդհանրական և որոշակի առաջարկությունները, որոնք կապված են ստվերային շրջանառության դեմ պայքարի օրենսդրական հիմնախնդիրների լուծման հետ, որոնք ծավալային ու համեմատական առումով այնքան էլ մեծ չեն: Ներկայումս, մեր կարծիքով, ստվերային տնտեսության դեմ պայքարն ավելի շատ պետք է տարվի արդեն իսկ համալրված և բարելավված օրենսդրական դաշտի կիրառման, բոլոր տնտեսվարողների նկատմամբ հարկային ու մաքսային վարչարարության համահավասար իրականացման և պետական վերահսկողության համատարած կիրառման ուղղությամբ՝ բացառելով Հայաստանի Հանրապետությունում «արտոնյալ» տնտեսվարող սուբյեկտների գոյությունը:

ՍՏՎԵՐԱՅԻՆ ՇՐՋԱՆԱՌՈՒԹՅԱՆ ԿՐՃԱՏՄԱՆ ՈՒՂՂՈՒԹՅԱՄԲ ՕՐԵՆՍԱՐԴԱԿԱՆ ԴԱՇՏԻ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ՄԻՋՈՑԱՌՈՒՄՆԵՐԸ

ՎԼԱԴԻՄԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ ՅԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր,
ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ*

ԱՐԹՈՒՐ ՈԱՖԻԿԻ ԹԱՄԱԶՅԱՆ

*տնտեսագիտության թեկնածու
ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ*

Համառոտագիր: Ստվերային շրջանառության կրճատման առաջնային ուղղությունը, բնականաբար, համապատասխան օրենսդրության մշակումն ու ընդունումն է, ինչպես նաև դրա լիարժեք և անվերապահ կատարման նկատմամբ պետական վերահսկողության իրականացումը: Վերջինս իր հերթին սերտորեն առնչվում է երկրում կոռուպցիայի հաղթահարման հիմնախնդրին, ուստի ստվերային տնտեսության կրճատման և հակակոռուպցիոն ռազմավարության զուգահեռաբար և համակցված իրականացումն էլ երկրում ստվերային շրջանառությունների կրճատման հիմնական երաշխիքն է: Հոդվածում անդրադարձ է կատարվում տվյալ գլոբալ հիմնախնդրի առաջին՝ ստվերային տնտեսության կրճատման օրենսդրական դաշտի կատարելագործմանը:

Բանալի բառեր. *ստվերային շրջանառություն, հարկեր, հարկային արտոնություն, հարկային օրենսգիրք, հարկային ծախսեր, էլեկտրոնային առևտուր:*

ПОДХОДЫ И МЕРЫ УЛУЧШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО ПОЛЯ В ЦЕЛЯХ СОКРАЩЕНИЯ ТЕНЕВОГО ОБОРОТА В РА

ВЛАДИМИР ЛИПАРИТОВИЧ АРУТЮНЯН, д.э.н., профессор,
член-корр. НАН РА

директор Института экономики им. М. Котаняна НАН РА,

АРТУР РАФИКОВИЧ ТАМАЗЯН, к.э.н.,

старший научный сотрудник Института экономики им. М.Котаняна НАН РА

Аннотация: Тенденцией к снижению теневой экономики, естественно, является разработка и принятие соответствующих законов и осуществление государственного контроля за ее полным и безоговорочным исполнением. Последнее, в свою очередь, тесно связано с проблемой преодоления корруп-

ции в стране, поэтому сочетание сокращения теневой экономики и осуществление комплексной и устойчивой антикоррупционной стратегии представляет собой основную гарантию сокращения теневой экономики в стране.

В данной статье рассматривается проблема о совершенствовании законодательного поля в целях сокращения теневой экономики.

Ключевые слова: *теневой оборот, налоги, налоговые привилегии, налоговое законодательство, налоговые затраты, электронная торговля.*

APPROACHES TO AND MEASURES FOR LEGISLATION CHANGES TO REDUCE THE SIZE OF UNREPORTED SALES TURNOVER

VLADIMIR LIPARIT HARUTYUNYAN, *Doctor of Sciences (Economics), Professor
Director, M. Kotanyan Institute of Economics, National Academy of Sciences, Republic of Armenia
Corresponding Member, National Academy of Sciences, Republic of Armenia*

ARTUR RAFIK TAMAZYAN, *Candidate of Sciences (Economics)
Senior Research Associate, M. Kotanyan Institute of Economics,
National Academy of Sciences, Republic of Armenia*

Abstract: The main approach to reducing the size of unreported sales turnover, in general, is the drafting and adoption of the corresponding legislation and execution of the state control over the complete and unconditional law enforcement. The latter one, in its turn, is associated with addressing the issue of corruption; hence, the main guarantee for reducing the size of the unreported sales turnover is the simultaneous and combined and/or joint implementation of corruption fighting and shadow economy size reduction strategies. The article addresses this global issue by discussing the respective legislative changes to improve the current legislation.

Keywords: *Unreported sales turnover, taxes, tax incentive, tax code, tax cost, E-commerce.*