

# **ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԵՌԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՊԵՏԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

**Գ. Ա. ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ**

*Տնտեսագիտության թեկնածու,  
ԳՊՀ դասախոս*

Հարկային բեռի արդարացի և հիմնավորված մակարդակի սահմանման հարցերը պետության կողմից իրականացվող հարկային քաղաքականության առաջնությունն ուղղություններից են: Այս առումով միանշանակ է, որ շուկայական հարաբերությունների պայմաններում հարկային քաղաքականությունը պետք է մշակվի և իրականացվի պետության գործառնություններից, տվյալ երկրի տնտեսական զարգացման գերակայություններից և այլ խնդիրներից ելնելով: Այս տեսանկյունից, հատկապես կարևորվում է հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխման խնդիրը, կարևորվում է ոչ միայն պետական բյուջեի եկամուտների ապահովման հրամայականով, այլ նաև տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության համար հիմնավորված հարկման միջավայր ձևավորելու անհրաժեշտությամբ:

Անշուշտ, պետության առաջնահերթ խնդիրն է հարկային բեռի այնպիսի մակարդակի սահմանումը, որն առավելագույնս կապահովի պետական բյուջեն համապատասխան հարկային եկամուտներով և տնտեսական համակարգի բնականոն գործունեությունը:

Տնտեսագիտական մտքի հետագա զարգացման տրամաբանությունը թելադրում է հարկային հարաբերությունների ոլորտում կուտակված փորձի ուսումնասիրում և համակարգում, ինչպես նաև հարկային բեռի կարգավորման հիմնական սկզբունքների սահմանման անհրաժեշտություն: Այս տեսանկյունից՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հիմնավորված մակարդակի հարկային բեռի սահմանումը, հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացումը, հարկային վարչարարության կատարելագործումը, «ստվերային» տնտեսության ծավալների կրճատումը, կազմակերպությունների ֆինանսական կայունության ապահովումը և հարկային մշակույթի ձևավորմանն ուղղված հիմնահարցերի ուսումնասիրությունն ու գիտական արժևորումը հրատապ նշանակություն են ձեռք բերում:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հավաքագրումների մակարդակի հարաբերությունը ՀՆԱ-ին ներկայացված է աղյուսակ 1-ում:

Շատ երկրների հարկային բեռի հետ համեմատած՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային բեռի ցուցանիշը ցածր է, իսկ ԱՊՀ երկրների հետ համեմատած՝ ամենացածրերից մեկն է:

1995-2006թթ. պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ծավալն ամենաբարձրը եղել է 1999 թվականին՝ 15%, իսկ վերջին մի քանի տարիներին կայուն կերպով տատանվում է 13.1-16.3%-ի սահմաններում: Իսկ 2012 թվականի հունվար-դեկտեմբերին հարկային եկամուտների և ՀՆԱ հարաբերակցությունը կազ-

մել է 18.2% (տե՛ս աղյուսակ 1)<sup>1</sup>:

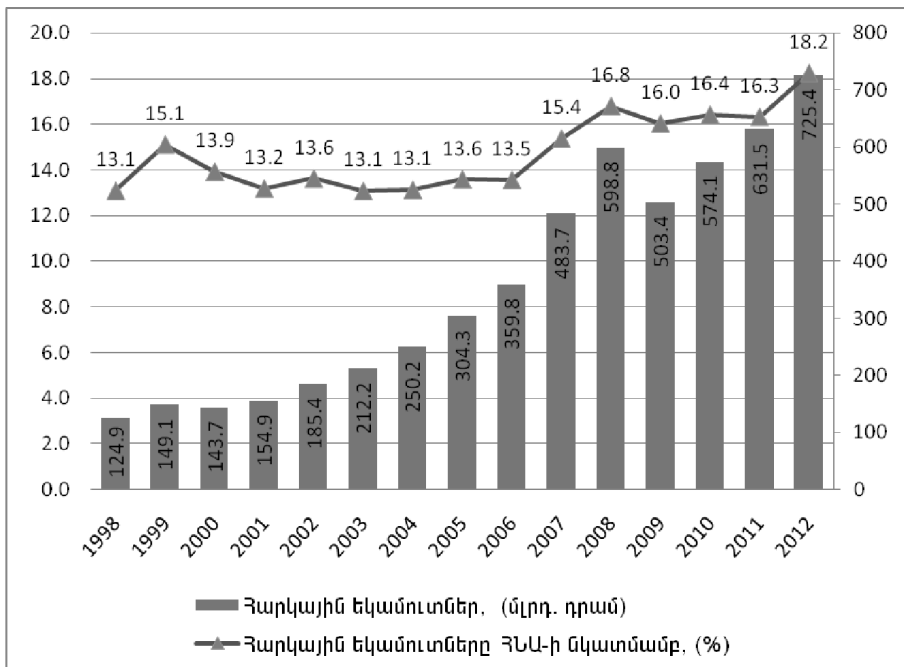
Թեև 2003 թվականին, նախորդ տարիների հետ համեմատած, դիտվել է նվազման միտում՝ 20.5%-ից հասնելով 16.2%-ի, սակայն 2003 թվականից դիտվել է շարունակական աճ: 2004 թվականին ուղղակի հարկերը կազմել են հարկային եկամուտների 20.9%-ը, իսկ 2011 թվականին ցուցանիշը կազմել է 28.4% (տե՛ս աղյուսակ 2):

2011 թվականին 2010 թվականի համեմատ անուղղակի հարկերը աճել են գրեթե 5.1 տոկոսային կետով և կազմում են ՀՆԱ-ի 9.5%-ը:

Ուղղակի հարկերի ցուցանիշը ՀՆԱ-ում դրսևորել է աճման միտում՝ 2.0 տոկոսային կետով, և կազմում է 4.6 %: Ուղղակի հարկերի դերը գնալով բարձրանում է, սակայն անուղղակի հարկերը շարունակում են գերակայող հարկատեսակ համարվել:

**Աղյուսակ 1**

**ՀՀ պետական բյուջեի հարկային մուտքերի հարաբերակցությունը  
ՀՆԱ-ի նկատմամբ (1998-2012թթ.)<sup>2</sup>**



<sup>1</sup> Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2012 թվականի հունվար-դեկտեմբերին:

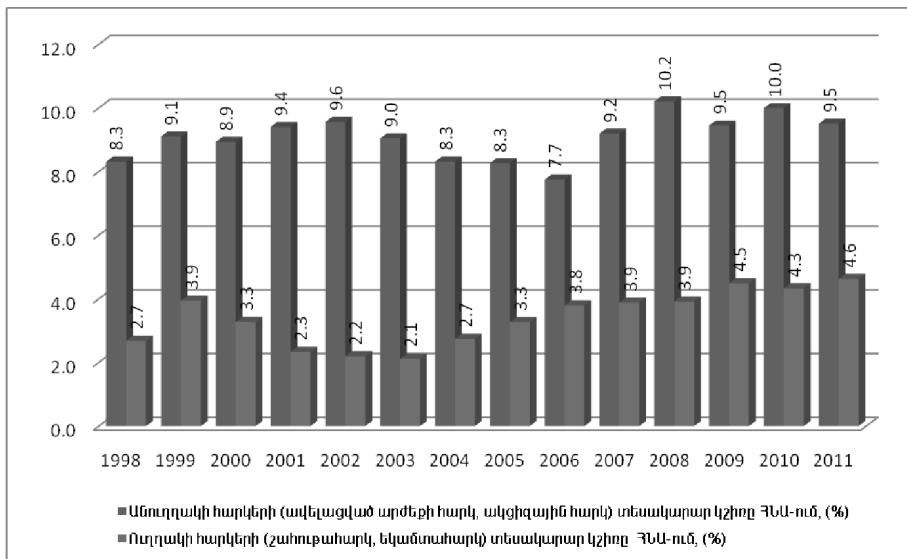
<sup>2</sup> Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2000-2012թթ. հունվար-դեկտեմբերին:

Հարկային քաղաքականության արդյունավետության խնդիրների քննարկման ժամանակ խիստ կարևոր է հարկային բեռի վերլուծությունը և դրա արդարացի բաշխմանն ուղղված լուծումների մշակումը: Հայաստանի Հանրապետությունում արձանագրվող հարկային բեռի ցուցանիշը համադրելով միջազգային պրակտիկայում արձանագրվող հարկային բեռի ցուցանիշի հետ, ակնհայտ է, որ այն բավականաչափ ցածր է: Բնականաբար այս հանգամանքը պայմանավորված է համախառն ներքին արդյունքի ճյուղային կառուցվածքով՝ հատկապես հարկազատված ճյուղերի կտրվածքով:

Վերջին տարիներին ՀՆԱ-ն ավելի արագ տեմպերով է աճում, քան հարկային եկամուտները, իսկ ՀՆԱ-ի աճման ցուցանիշի մեջ քիչ դեր չունեն, բնականաբար, այն ոլորտները, որոնք հարկազատված են, կամ մեծ է ստվերային տնտեսության ծավալը: Հետևաբար, ելնելով այս հանգամանքից, հարկային բեռի հետ կապված խնդիրներն անհրաժեշտ է դիտարկել նշված խնդիրների համատեքստում:

## Աղյուսակ 2

**Ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարկային բեռը  
Հայաստանի Հանրապետությունում (1998-2011թթ.)<sup>3</sup>**



Հայաստանի Հանրապետությունում ընթացող հարկային բարեփոխումները պետք է համադրելի լինեն երկրում ընթացող սոցիալ-տնտեսական զարգացումներին: Հարկային բեռի սահմանման քաղաքականությունը պետք է դիտարկել Հայաստանի Հանրապետությունում սոցիալական և տնտեսական տարաբնույթ երևույթների ամբողջության մեջ՝ ելնելով ակնկալվող արդյունքից:

<sup>3</sup> Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2000-2011թթ. հունվար-դեկտեմբերին, 1998-2011թթ. Հայաստանի վիճակագրական տարեգրքեր:

Հարկային բեռի սահմանման քաղաքականությունն իր մեջ պետք է ընդգրկի այն բոլոր միջոցառումների համախումբը, որոնց արդյունքում էապես նկատելի կլինի արդյունքը և հնարավոր կլինի գնահատել հետևանքները ինչպես ամբողջ տնտեսության մակարդակով, այնպես էլ կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության գնահատման համատեքստում:

Քննարկելով հարկային օրենսդրությունում կատարվող փոփոխությունների հաճախականությունը՝ կարծում ենք, որ խնդիրը այնքան էլ պայմանավորված չէ հարկատուների իրազեկվածության մակարդակի բարձրացմամբ: Խնդիրն ավելի շատ դրսևորվում է կատարված փոփոխություններին հարկ վճարողների կողմից տնտեսական գործունեության ադապտացման, դրանով իսկ հարկային պլանավորման հնարավորությունների սահմանափակության մեջ:

Հետևաբար իրականացվող հարկային քաղաքականությունը պետք է հստակեցնի նպատակները, սկզբունքները, միջոցառումների համախումբը, հայեցակարգային դրույթները, խոչընդոտող գործոնները, ակնկալվող արդյունքների գնահատումը: Յուրաքանչյուր փուլ պետք է մշակվի և իրագործվի պետության վարած սոցիալ-տնտեսական քաղաքականությամբ համապատասխան:

Մեր կողմից փորձ է արվել ներկայացնել հարկային բեռի սահմանման ժամանակակից քաղաքականության ընդհանուր նպատակները, նպատակի իրագործմանը խոչընդոտող գործոնները, առաջարկվող լուծումները և ակնկալվող արդյունքը:

Հարկային բեռի կարգավորման և հիմնավորված մակարդակի սահմանման գործում առաջնահերթ նպատակներն են.

**Առաջին** նպատակը Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության կատարելագործումն է:

Այս նպատակի իրագործմանն ուղղված միջոցառումներից հատկապես կարելի է առանձնացնել վերջին տարիներին հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումները, որոնք միտված են պարզեցնելու հարկային պարտավորությունների կատարման ընթացակարգը:

Այս նպատակի իրագործմանը խոչընդոտող գործոններն են.

1) Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության նորմերի պարբերաբար փոփոխությունները, որոնք ոչ միշտ են դրական ազդում կազմակերպությունների ֆինանսական կայունության վրա: Հաճախակի փոփոխությունները, որոնց նպատակն է կատարելագործել հարկային օրենսդրությունը, ուղղակիորեն խոչընդոտում են կազմակերպության բնականոն գործունեությանը: Հարկային օրենքներում հաճախակի փոփոխությունները հարուցում են հարկ վճարողների արդարացի դժգոհությունները:

2) հարկ վճարողի իրավագիտակցության և տեղեկացվածության ցածր մակարդակը: Ոչ իրազեկ հարկատուն ստիպված է լինում վճարել տույժ և տուգանք, մինչդեռ այդ գումարը նա կարող էր ուղղել արտադրության ընդլայնմանը:

**Երկրորդը** տարբերակված հարկային ռեժիմների կիրառումն է:

Այս մոտեցման նպատակն է հաշվի առնել տնտեսության տարբեր ոլորտի շահութաբերության մակարդակը և ոլորտի նկատմամբ պետական քաղաքականության գերակայությունները:

Այս նպատակի իրագործմանը խոչընդոտող գործոններն են.

1) հարկման ոլորտում հարկումը իրականացվում է առանց կազմակերպությունների գործունեությունը բնութագրող չափորոշիչների հստակեցման,

2) հարկային ռեժիմը տնտեսական տարբեր միջավայրում գործող հարկատուներին դիտարկում է նույն հարթության մեջ:

Հարկային բեռի սահմանման քաղաքականության **չորրորդ** նպատակն է հարկային մշակույթի ձևավորումը:

Այս նպատակը բնութագրում է անհատի դիրքորոշումը հարկման և հարկային իրավախախտումների նկատմամբ:

Նպատակի իրագործմանը խոչընդոտող գործոններն են այն, որ՝

1) հարկատուն ամբողջությամբ չի պատկերացնում, թե հանուն ի՞նչի է վճարում հարկեր,

2) հարկային համակարգի նկատմամբ վստահության ցածր մակարդակ է դրսևորվում:

**Չորրորդ** նպատակն է հարկային վարչարարության կատարելագործումը:

Հարկային բեռի սահմանման քաղաքականության **չորրորդ** նպատակի իրականացմանը խոչընդոտող գործոններից կարելի է հատկապես առանձնացնել հետևյալ գործոնները.

1) հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակը: Միջազգային պրակտիկայում ընդունված դրույթ է, որ որքան բարձր է հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակը, այնքան ավելի բարձր է ինքնահայտարարագրման մակարդակը: Ցավոք, Հայաստանի Հանրապետությունում այսօր հարկ վճարողների ակնկալիքները սպասարկման ոլորտից բավականին բարձր են, և այս տեսանկյունից հարկային մարմինը դեռևս չի կարողանում ապահովել բարձր մակարդակի սպասարկում,

2) ստուգումների կազմակերպման և անցկացման գործընթացը:

**Հինգերորդ** նպատակն է տնտեսական ակտիվության բարձր մակարդակի ապահովումը:

Այս նպատակի իրագործմանը խոչընդոտող գործոններն են.

1) հարկադիր զանձումը, հարկային ապառքները և հաշվարկված տույժերը, գերավճարների վերադարձման գործընթացի ցածր արդյունավետությունը;

2) ազատ տնտեսական մրցակցության բացակայությունը: Ցավոք, Հայաստանի Հանրապետությունում մենաշնորհային բարձր մակարդակը խոչընդոտ է ձեռներեցության զարգացման համար: Մրցակցությունը նպաստում է կազմակերպությունների անընդհատ կատարելագործմանը և այն ուժն է, որը տանում է տնտեսության անընդհատ զարգացմանը;

3) «ստվերային» տնտեսության առկայություն: Հայաստանի Հանրապետությունում «ստվերային» տնտեսությունը առավելագույն մակարդակի եղել է 2001 թվականին՝ կազմելով 67.2%, որից հետո դրսևորել է նվազման միտում՝ հասնելով մինչև 37.4% 2006 թվականին;

4) «ստվերային» տնտեսության ծավալների աճի վրա էական ազդեցություն է ունենում նաև տնտեսության պետական կարգավորման աստիճանը, ըստ որի՝ պետական կարգավորման մեխանիզմների խստացումը բերում է «ստվերային» դաշտում գործելու տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից որոշումների կայացմանը: Այսինքն՝ ուղիղ համեմատական կապ կա երկրի բարդ հարկային համակար-

գի և «ստվերային» տնտեսության ծավալների միջև:

Արդյունքում, ճիշտ և նպատակային իրականացված քաղաքականությունը կապահովի տնտեսական ակտիվության բարձր մակարդակը՝ միաժամանակ ապահովելով պետական բյուջեի մուտքերը: Սուբյեկտների տնտեսական ակտիվությունը խրախուսելու բարձր մակարդակը և բյուջեն եկամուտներով համալրելու շղթայում շատ կարևոր է տնտեսական աճի ապահովումը:

Այսպիսով, հարկային բեռի սահմանման քաղաքականության հիմնական նպատակներն իրագործելու համար պետք է հաշվի առնվեն բազմաթիվ գործոններ, որոնք անմիջական ազդեցություն են ունենում տնտեսության ակտիվության մակարդակի վրա: Հետևաբար, հարկերի հավաքագրման համակարգը պետք է նպաստի կազմակերպության կողմից հարկային կարգապահության հաստատմանը, հարկային պարտավորությունների ժամանակին կատարմանը: Հարկերի ժամանակին և լիարժեք վճարումը դրականորեն է ազդում կազմակերպության գործարար հեղինակության վրա, փաստում է նրա երկարաժամկետ նպատակների մասին:

#### **ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ**

1. *Հարությունյան Վ. Լ., Հարությունյան Դ. Վ., Հարությունյան Տ. Վ.* Հարկեր և հարկազանձում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ, Գիտություն, 2010, 600 էջ:
2. Методы налоговой оптимизации, Под. ред. А. В. Брызгалова, Изд. 2-ое, перераб. и доп., М., Аналитика-Пресс, 2000, 410 с.
3. Налоги и налогообложение, Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, СПб: Питер, 2001, 544 с.
4. *Юлкина Т. Ф.* Налоги и налогообложение, Учебник, М., ИНФРА -М., 2002, 576 с.
5. *Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane Gravelle* The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy. The Urban Institute Press, 2005, p. 499.

#### **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОЛИТИКИ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ В РА**

**Դ. Ա. ԽԱՇԱՏՐՅԱՆ**

Статья посвящена вопросам урегулирования налогового бремени в РА.

Предложены основы обеспечения эффективности современной государственной политики определения налогового бремени - в связи с усовершенствованием налогового законодательства РА и налогового администрирования, применения дифференцированных налоговых режимов, формирования надлежащей налоговой культуры, а также с обеспечением уровня экономической активности.

#### **MAIN DIRECTIONS OF THE STATE POLICY OF TAX BURDEN REGULATION IN THE REPUBLIC OF ARMENIA**

**G. A. KHACHATRYAN**

In the article tax burden regulation is discussed. In the modern economic relationships' context the main premise to provide economic activity is the definition of the efficient tax burden. Some principles of

providing efficiency for modern state policy of tax burden definition are processed and proposed. These principles are connected with the realization of RA tax legislation and tax bureaucracy, the distinguished tax regime's application, the relevant tax culture formation and the provision of economic activity level.

## **ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՀԱՏՎԱԾԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԸ**

**Ա. Ա. ՀԱԿՈԲՅԱՆ**

*ԳԴՀ դասախոս*

Անկախացումից ի վեր Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացող գործընթացները միտված են ժողովրդի բարեկեցիկ կյանքի ապահովմանը, կենսամակարդակի բարձրացմանը, նորանկախ պետության առջև ծառացած սոցիալական բազմաթիվ խնդիրների լուծմանը: Թե որքանով են այդ գործընթացները նպատակաուղղված և վերջնական արդյունքում հաջողված, տեսնում են բոլորը: Բայց ոչ բոլորը կարող են լիովին պատկերացնել և ընդունել, որ իրականում հսկայածավալ աշխատանք է տարվում բարեփոխումների իրականացման ուղղությամբ: Նորանկախ պետության օրենսդիրը պետք է լուծումներ գտներ հասարակական կյանքի բոլոր ոլորտների համար, միաժամանակ խուսափելով նախկին հզոր տերության սխալը կրկնելուց: Արդյունքում, հասարակական կյանքը կանոնակարգելու համար, գրվեցին նոր օրենքներ, որոնք պարբերաբար փոփոխվում են, լրացվում, վերանայվում, դրանով իսկ որոշակի խնդիրներ առաջացնելով տնտեսավարողների համար: Այս ամենն, անշուշտ, բնորոշ է անցման ժամանակաշրջանին, սակայն առաջընթացին զուգահեռ փոփոխությունները դեռևս շարունակվում են: Երբ Հայաստանի Հանրապետությունում ներդրվեց զանապետական համակարգը, շատերը չէին ընդունում, որ այն կգործի: Սակայն այն գործում է և կատարելագործվում, ապացուցելով նրա ստեղծման անհրաժեշտությունը: Նույնը կարելի է նշել նաև քաղաքացիական ծառայության, հետազայում՝ հանրային ծառայության մասին:

Անընդհատ փոփոխություններ են կատարվում նաև հարկային օրենսդրության և հաշվապահական հաշվառման ոլորտում: Ամենավերջին փոփոխություններով, 2013 թվականից, Հայաստանի Հանրապետությունում ընդունվեցին «Շրջանառության հարկի մասին» և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքները: Այս օրենքներից առաջինը կնպաստի փոքր և միջին բիզնեսի զարգացմանը, ստեղծելով առավել բարենպաստ պայմաններ և վերջիններիս կողմից վճարվելիք հարկի ցածր տոկոսադրույք: Ինչ վերաբերում է երկրորդ օրենքին, ապա նրա ընդունումով ուժը կորցրած ճանաչվեցին «Եկամտահարկի մասին» և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքները: Սա ինքնին խոսում է այն մասին, որ գործատուի համար ավելի թեթև պայմաններ ստեղծվեցին՝ հաշվարկի ժամանակ երկուսի փոխարեն մեկ օրենքի կիրառում, այսինքն՝ նաև մեկ հաշվետվության, ընդ որում՝ էլեկտրոնային ներկայացում և այլն: Ընդ որում, չոտնահարվեցին նաև վարձու աշխատողների շահերը: Եկամտային հարկով հարկելիս պահպանվում է նրանց զուտ աշխատավարձը: