

Տ.Վ ՆԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

ՆԱՐԿՄԱՆ ԵՎ ՆԱՐԿԱՅԻՆ

ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ

ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ

ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ
Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

ՏԻԳՐԱՆ ՎԱՐԴԻՄԻՐԻ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

ՀԱՐԿՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ
ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՅՄԱՆ
ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Handwritten signature and number: A 100425



ԵՐԵՎԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ «ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ» ՀՐԱՏԱՐԱԿՉՈՒԹՅՈՒՆ

2014

ՀՏԴ 336.02(479.25)
ԳՄԴ 67.99(2<)2
Հ 422

Երաշխավորված է տպագրության ՀՀ ԳԱԱ
Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի գիտական խորհրդի որոշմամբ

Մասնագետ խմբագիր՝
տնտ. գիտ. դոկտոր, պրոֆեսոր

Ռ.Ն. Սարինյան

Հարությունյան Տ.

Հ 422 Հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում / Տ. Վ. Հարությունյան: Մասն. խմբ.՝ Ռ.Ն. Սարինյան.– Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2014.– 256 էջ:

Գրքում առաջին անգամ ամբողջական ձևով դիտարկվում են տարբեր երկրներում ձևավորված հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման հիմնական մոտեցումները, դրանց վերաբերյալ կիրառվող հարկաբյուջետային քաղաքականության առանձնահատկությունները, հարկային բեռի բաշխման և դրանց տեղափոխման առավելություններն ու թերությունները, ինչպես նաև՝ այդ երկրների տնտեսական համակարգերի կազմավորման քաղաքական, պատմական, մշակութային, կրոնական և այլ առանձնահատկությունները, դրված խնդիրների, նպատակների և իրականացվելիք գործառույթների միասնականության, հիմնարար սկզբունքների նույնության հարցերը:

Աշխատությունն արժարժիք ունեցող մոտեցումների և ՀՀ-ում դրանց կիրառման հնարավորությունների առումներով կարող է օգտակար լինել ՀՀ ԿԲ-ի, ՀՀ ֆինանսների, էկոնոմիկայի նախարարությունների, ՀՀ առևտրային կազմակերպությունների կողմից համապատասխան քաղաքականության և հայեցակարգերի մշակման, կատարելագործման և իրականացման ուղղությամբ, այդ հիմնախնդիրների հետազոտությամբ զբաղվող կազմակերպությունների, գործարար աշխարհի ներկայացուցիչների, տնտեսագետ-գիտնականների, ասպիրանտների և մասնագիտական բուհերի ուսանողների համար:

ՀՏԴ 336.02(479.25)
ԳՄԴ 67.99(2<)2

ISBN 978-5-8080-1086-4
© Հարությունյան Տ. Վ., 2014

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ 6

ԳԼՈՒԽ 1

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼԾԱԿՆԵՐԻ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 1.1. Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակները և մեթոդները..... 8
- 1.2. Հարկային համակարգի դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում..... 17

ԳԼՈՒԽ 2

ՀԱՐԿՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԵՐԿՐՅԱ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ԴՐԱՆՑ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՀՆԱՐԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 2.1. ԵՄ երկրներում հարկման արդյունավետությունը պայմանավորող գործոններն ու դրանց բարձրացման նախադրյալները 31
- 2.2. Դանիայի և Հայաստանի Հանրապետության հարկման արդյունավետության և հարկային վարչարարության փոխազդեցության համեմատական գնահատականը 62
- 2.3. Ղազախստանի Հանրապետության և Հայաստանի Հանրապետության հարկման արդյունավետության և հարկային վարչարարության փոխազդեցության համեմատական գնահատականը..... 76

ԳԼՈՒԽ 3

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ՑԱԾԻ ՄԱԿԱՐԴԱԿԻ ԱԶԴԵՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀՀ ԲԻԶՆԵՍ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ ՎՐԱ

- 3.1. ՀՀ հարկային համակարգի հարմարավետության աստիճանի գնահատականը՝ ըստ հարկ վճարողների խմբերի..... 89
- 3.2. Հայաստանի Հանրապետությունում փոքր և միջին ձեռնարկությունների հարկային և տնտեսական խթանների փոխազդեցությունը116
- 3.3. Ստվերային տնտեսության ինստիտուցիոնալ հիմքերն ու դրանց ազդեցությունը հարկային վարչարարության վրա... 124

ԳԼՈՒԽ 4

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ԴՐԱՆՑ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՈՒԴԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 4.1. Հարկման և հարկային վարչարարության փոխազդեցության արդյունավետության ընդհանուր գնահատականը ՀՀ-ում.....141
- 4.2. Հարկային բեռի բարելավման ու դրա արդարացի բաշխման հիմնական առաջարկությունները ՀՀ-ում բարենպաստ բիզնես միջավայր ձևավորելու գործում 157
- 4.3. Հարկային պլանավորումը որպես հարկման արդյունավետության բարձրացման մեխանիզմ160

ԳԼՈՒԽ 5

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆԵՐՈՒԺԻ ԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՄԵԽԱՆԻԶՄՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

5.1. Հարկային գործակալների հարկային ներուժի գնահատման և դրա բարելավման ուղիները	168
5.2. Հարկային ներուժի համալիր գնահատման և կանխատեսման մեթոդաբանական մոտեցումներն ու տեսամեթոդաբանական առանձնահատկությունները.....	181
5.3. Հարկային վարչարարության և ուղղակի հարկերի արդյունավետության բարձրացման առաջարկությունները ՀՀ-ում.....	203
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	212
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....	224
ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ	237

ՆԵՐԱՇՈՒԹՅՈՒՆ

Շուկայական տնտեսության արդի գործընթացները հանրապետությունում բնութագրվում են սոցիալ-տնտեսական և քաղաքական նոր զարգացումներով: Ազգային տնտեսության արդյունավետ կառուցվածքի կայացմանը զուգընթաց առաջանում են հիմնահարցեր, որոնք իրենց որոշակի ազդեցությունն են թողնում երկրի տնտեսության տարբեր ոլորտների զարգացման վրա: Այն պահանջում է տնտեսական քաղաքականության մշակման և իրականացման համալիր մոտեցում: Անկախության տարիներին աստիճանաբար արմատավորվող տնտեսության կառավարման արդյունավետ քաղաքականությունը նպատակաուղղվում է ինչպես ներքին շուկայի խնդիրների լուծմանն ու հեռանկարային ծրագրերի մշակմանը, այնպես էլ արտաքին տնտեսական կապերի կառավարման և տեղական ինքնակառավարման բոլոր օղակներում ժողովրդավարական սկզբունքների արմատավորմանն ու զարգացմանը: Այս առումով կարևոր է հաշվի առնել, որ ցանկացած երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման գործընթացում գոյություն ունեն ոչ միայն ընդհանուր բնույթ կրող հիմնախնդիրներ, որոնք հատուկ են տվյալ երկրին, այլև արտաքին փորձ՝ տեղական պայմանների համահունչ կիրառելի մոտեցումներով և սկզբունքներով: Նշվածը լիովին համապատասխանում է ինչպես Հայաստանին, այլ նաև ներկայումս երկրի տնտեսական քաղաքականության էական բաղադրիչ համարվող հարկային համակարգում վարչարարության և դրա արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ կարգավորման խնդրին, որը դեռևս չի ենթարկվել մանրակրկիտ և համակարգված հետազոտության: Ավելին, երբ

բյուջեի հարկային մուտքերի աղբյուրների մեծացման ճանապարհին անհրաժեշտություն է առաջանում լրացուցիչ եկամուտների ներհոսք դեպի հարկային համակարգ: Հարկային վարչարարության արդյունավետության ապահովումն էական ազդեցություն է թողնում ինչպես տնտեսության սոցիալ-տնտեսական զարգացման, այնպես էլ կոնկրետ տնտեսվարողների գործունեության վրա: Այս դիտակետից հարկային համակարգի վերակազմավորումը՝ ելնելով ապրանք արտադրողների հարկային բեռի իջեցման սկզբունքներից, արտադրության զարգացման խթանումից, ինչպես նաև կառավարության կողմից հարկային օրենսդրությունում մշտական փոփոխությունների իրականացումից հրաժարումը, համարվում են Հայաստանում բարենպաստ ներդրումային պայմանների, ինչպես նաև տնտեսության իրական հատվածի վերականգնման և ակտիվության բարձրացման և վերջիններիս հարկային ներուժի աճի ձևավորման կարևոր նախապայմաններից մեկը: Ի վերջո հարկային ներուժով են որոշվում պետության բյուջետային համակարգի կարգավորումը և տվյալ տարածաշրջանի հարկային վճարումների ձևավորումը, որը կարող է համարվել բյուջեի հարկային մուտքերի կանխատեսման հիմք ինչպես ամբողջ հանրապետության, այնպես էլ առանձին սուբյեկտների առումով:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված գիտական ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ այդ ուղղությամբ կատարվող շարունակական բարեփոխումները կանխատեսում են երկրի ներդրումային միջավայրի գրավչության աստիճանը, որը տնտեսությունը դարձնում է առավել գործունակ, իսկ առանձին տնտեսվարող սուբյեկտներին էլ՝ առավել նախաձեռնող:

ԳԼՈՒԽ 1

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼՍԱԿՆԵՐԻ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

1.1. Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակները և մեթոդները

Ցանկացած երկրի տնտեսության կարգավորման մեջ իրենց ուրույն տեղն ունեն հարկային գործընթացները, որոնք իրենց էությանը նպաստում են մի շարք կարևորագույն խնդիրների լուծմանը, իսկ դրանց սխալ կամ կտրուկ կիրառումը կարող է ունենալ բազմաթիվ ծանր սոցիալ-տնտեսական հետևանքներ: Ուստի ելնելով վերոնշյալի կարևորությունից՝ նպատակ է դրված կատարել ուսումնասիրություններ՝ ուղղված այնպիսի լծակների բարձրացմանը, որոնք կնպաստեն ինչպես բյուջետային մուտքերի ավելացմանը, մրցակցային միջավայրի բարելավմանը, ներդրումային գրավչության ապահովմանը, այնպես էլ իրական հատվածի զարգացմանը և ստվերային տնտեսության կրճատմանը¹: Այս ուսումնասիրության մեջ փորձ է արվել խուսափել կտրուկ մոտեցումներից՝ հաշվի առնելով ՀՀ հարկային համակարգի և սոցիալ-տնտեսական ներկա վիճակը: Կապված վերջինիս հետ՝ ՀՀ հարկային համակարգը դիտարկ-

¹ Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, «Զանգակ-97», 2003թ., էջ 8-9 (92 էջ):

վում է բարեփոխումների ընթացքի և միջազգային չափորոշիչների հետ համադրելիության սկզբունքների մեջ, քանի որ տնտեսության պետական կարգավորման հայեցակարգն անցել է երկարատև ուղի տնտեսագիտության զարգացման ամբողջ ընթացքում, առանձին ժամանակաշրջաններին բնորոշ տարբեր մոտեցումներով և նույնիսկ հաճախ իրարամերժ գործելակերպով: Եթե օրինակ մերկանտելիստները պետության միջամտությունը տնտեսական կյանքի կարգավորմանը համարում էին անհրաժեշտություն, ապա դասական տնտեսագետները հավատում էին շուկայական համակարգի ինքնակարգավորվող ուժին: Շուրջ 400 տարվա շուկայական զարգացման արդյունքում ակնհայտ դարձան այդ համակարգի թերությունները (տնտեսական ճգնաժամեր, ինֆլյացիա, գործազրկություն և այլն)՝ պայմանավորելով քեյնսյան տնտեսության ի հայտ գալը: Հատկանշական է, որ զարգացած երկրներում 1913-ից մինչև 21-րդ դարի սկիզբը պետության մասնակցությունը շուկայում միջին հաշվով 12%-ից աճել է 45%-ի²: Այսպես, ելնելով հետազոտության համատեքստից, կարող ենք նշել տնտեսության պետական կարգավորման հետևյալ նպատակները՝

- շուկայական տնտեսության թերությունների վերացում,
- շուկայական տնտեսության գործունեության համար անհրաժեշտ օրենսդրական, ֆինանսական և սոցիալական նախադրյալների ձևավորում,
- հասարակության առավել խոցելի խմբերի սոցիալական ապահովագրության իրականացում:

Իր տնտեսական նպատակների իրականացման մեջ պետության գործառույթները շատ ավելի լայն են, և որոնց հաս-

² Задон А., Петрухин Ю., Основы экономической теории., М., Рыбари, 2000, с. 344.

նելու համար տնտեսագիտական մտքի պրակտիկայում կարելի է առանձնացնել հետևյալ երկու մեթոդները³.

1. ուղղակի կամ վարչական, այսինքն՝ նյութական միջոցների նկատմամբ պետական սեփականության ընդլայնում հակատրեստային, հակամոնոպոլիստական քաղաքականության իրականացման, բաժնետիրական ընկերությունների կառավարման միջոցով՝ տնօրինելով բաժնետոմսերի 51%-ից ավելին:

2. Անուղղակի՝ հարկաբյուջետային քաղաքականությամբ:

Վերոնշյալ մեթոդները փոխազդեցության մեջ են և հնարավորություն են ընձեռում ապահովելու տնտեսական աճ, լրիվ զբաղվածություն, տնտեսական հավասարակշռություն ներդրումների ու խնայողությունների, արտահանման և ներմուծման, բնակչության եկամուտների ու ծախսերի և այլ նմանատիպ գործընթացների միջև: Հարկաբյուջետային քաղաքականության միջոցով պետությունը հավաքագրում և բաշխում է անհրաժեշտ չափով դրամական միջոցներ՝ դրանով իսկ իրականացնելով իր առջև դրված խնդիրների լուծումը: Հատկանշական է, որ հարկաբյուջետային քաղաքականությունը կիրառվում է երկկողմանի, այսինքն, կախված նպատակից՝ իրականացվում է զսպող կամ խթանող հարկաբյուջետային քաղաքականություն: Մասնավորապես վերջինիս հետ կապված արտադրության անկման փուլերում պետք է ավելացնել պետական ծախսերը, իջեցնել հարկերը կամ անել երկուսը միաժամանակ համատեղ: Կարճատև ժամանակահատվածում այն մեղմացնում է տնտեսական գործընթացների փուլի տևողությունը, իսկ

³ И.Н.Богатая, Н.Ю, Королева Л.Н.Кузнецов. "Как минимизировать ваши налоги", "Фекис" Ростов-на-Дону, 2001г., с.32-33 (288 с.).

երկարաժամկետ հատվածում էլ հարկերի իջեցումը կարող է հանգեցնել տնտեսական աճի խթանման: Այդպես եղավ 80-ական թվականներին զարգացած երկրներում, որտեղ հարկային բարեփոխումների հետևանքով նվազեցվեցին տնտեսվարող սուբյեկտների շահութահարկի, եկամտահարկի դրույքաչափերը՝ նպաստելով տնտեսության վերելքին⁴:

Ինֆլացիայի տեմպերի ցածր մակարդակ ապահովելու համար պետությունն իրականացնում է զսպող հարկաբյուջետային քաղաքականություն, որն ուղեկցվում է պետական ծախսերի կրճատմամբ, հարկերի բարձրացմամբ և այլ ազդող գործոնների կիրառմամբ: Կարճ ժամանակահատվածում զսպող հարկաբյուջետային քաղաքականությունը թույլ է տալիս կրճատել ամբողջական պահանջարկը և դրանով իսկ նպաստել պահանջարկի ինֆլացիայի նվազեցմանը: Իր հերթին երկարաժամկետ հատվածում այդ քաղաքականությունը կարող է հանգեցնել արտադրության աճի տեմպերի նվազման: Միաժամանակ հարկ է նշել այն իրողությունը, որ հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնական նպատակը հենց հարկերի հավաքագրումն է՝ պետությանն ապահովելով անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով:

Հարկերը յուրաքանչյուր պետության ինքնիշխանության ապահովման և պետական մարմինների կողմից իրենց գործառույթների կատարման երաշխիքն են: Լինելով պետական եկամուտների գերակշիռ մասը՝ հարկերի գծով իրականացվող գործառույթները և տեսակները միշտ էլ արժանացել են տնտեսագետների սևեռուն ուշադրությանը:

⁴ Գրիգորյան Կ., Հարկային իրավունքի հիմունքներ, հեղ. հրատ., ԵՊՀ, Եր., 2007, էջ 47:

Հարկերի մասին առավել ամբողջական ու ընդգրկուն տեսություն ստեղծվել է դեռևս 18-րդ դարի երկրորդ կեսերին, և այս առումով պետք է հիշատակել շոտլանդացի տնտեսագետ ու փիլիսոփա Ադամ Սմիթին, ով հարկային քաղաքականությունը և մասնավորապես հարկերի էությունը հետազոտել է 1776թ. հրատարակված «Ժողովուրդների հարստության բնույթի և պատճառների ուսումնասիրություն» աշխատության մեջ՝ որպես տնտեսագիտությանը համահունչ բաղկացուցիչ, ամբողջական և համապարփակ բաղադրիչի: Տվյալ աշխատությունում նա շեշտադրում է, որ յուրաքանչյուր պետության հիմնական նպատակը պետք է լինի իր հնարավորությանը, ունակությանը և կարողությանը համապատասխան պահպանել տնտեսության կայուն աճի ապահովում: Ընդ որում, Ադամ Սմիթն իր աշխատության մեջ նշում է նաև հարկի գումարի չափի, մուծման ժամկետների և եղանակի որոշման հարցում բացարձակ անկողմնակալության անհրաժեշտությունը: Իսկ այնտեղ, որտեղ որ դա չկա, տվյալ հարկով հարկվող յուրաքանչյուր ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձ այս կամ այն չափով հանձնվում է հարկահավաքի ենթակայությանը, որը կարող է իր համար անցանկալի վճարողի հարկը ծանրացնել կամ էլ ծանրացման սպառնալիքով իր համար ներառել նվեր կամ կաշառք: Հետագայում Ջ.Ս. Միրը իր «Քաղաքատնտեսության հիմունքներ» գրքում հարկերը և պետական ծախսերը դիտարկում է փոխադարձ կապի ու կախվածության մեջ: Նրա կողմից առաջին անգամ առաջ քաշվեց չհարկվող նվազագույն եկամուտ հասկացությունը, որը սահմանվեց որպես հարկատուի գոյությունը պաշտպանելու համար անհրաժեշտ նվազագույն գումար:

19-րդ դարի վերջը և 20-րդ դարի սկիզբն ընդգրկող ժամանակահատվածն առանձնանում է սահմանային օգտակարության տեսության տարածմամբ: Վերջինիս ներկայացուցիչները հանդգլած էին, որ պետական ծառայությունների սահմանային օգտակարությունը պետք է համապատասխանության մեջ լինի հարկերի սահմանային օգտակարության հետ⁵: Սակայն արդեն 20-րդ դարում պետության դերն աստիճանաբար սկսեց ավելի ու ավելի մեծանալ, ինչն արտացոլվեց ՀՆԱ-ի կառուցվածքում պետական ծախսերի տեսակարար կշռի ավելացմամբ: Այս համատեքստում չի կարելի չնշել հատկապես քեյնսյան տեսությունը, որի հայեցակետի հիմքում դրված էր արդյունավետ պահանջարկի և վճարունակության ընդլայնման գաղափարը, որի ելակետային հիմնադրույթներից էր ցածր եկամուտների ազատումը եկամտահարկից, իսկ միջին և բարձր եկամուտների հարկումը պրոգրեսիվ սանդղակով:

Մոնետարիզմի հարկային տեսությունն առաջադրվել է 1950-ական թթ. և հիմնվում է փողի քանակական տեսության վրա: Այստեղ հարկերին չի տրվում այն կարևորությունը, ինչ քեյնսյան դրույթներում: Մասնավորապես, ըստ մոնետարիստների, հարկերի միջոցով շրջանառությունից դուրս է բերվում ավելցուկային դրամական զանգվածը⁶:

Այդ նույն ժամանակաշրջանում աստիճանաբար կազմավորվում էին շահույթի հարկման տեսության հիմքերը: Հարկ է նշել, որ մինչև 20-րդ դարի 70-ականները շահութահարկի բարձր դրույքաչափերի կիրառումը միաժամանակ զուգակցվում էր

⁵ Մարգարյան Վ., Պարտավորությունների նորմատիվային հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ձխախտագործությունում, «Ազրոգիտություն», 1-2, 2009, էջ 7-8:

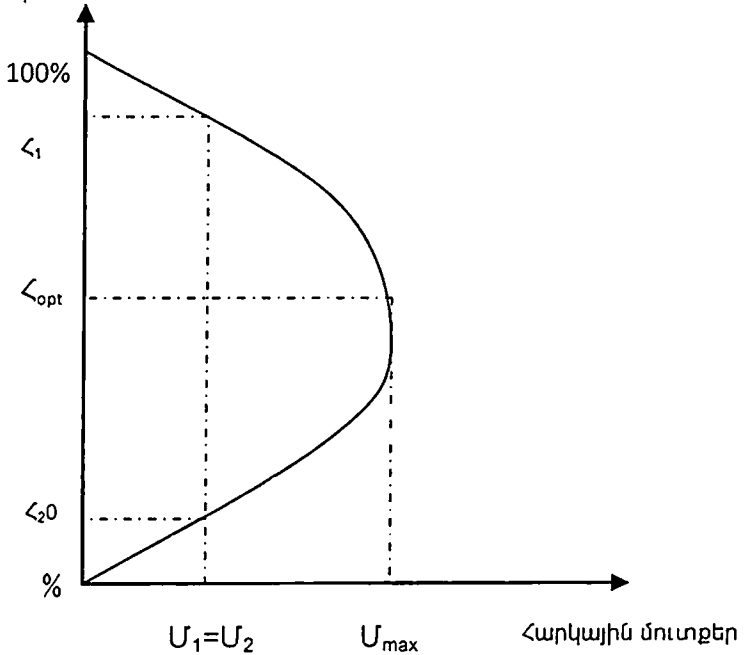
⁶ Օսիկյան Ա., Հարկը որպես պետության հիմնական հատկանիշ, «Օրենք և իրականություն», #1, (135), 2007 թ., էջ 7:

տարատեսակ հարկային արտոնությունների տրամադրմամբ, ինչը նպատակաուղղված էր տնտեսության գերակա ճյուղերի զարգացման համար անհրաժեշտ նախադրյալների և խթանների ստեղծմանը: Այնուհանդերձ, 1970-ական թվականներին համաշխարհային տնտեսության մեջ արձանագրված ճգնաժամային երևույթները զգալիորեն թուլացրին քայնայան տեսության տեսական և կիրառական հիմքերը⁷: Արդյունքում 1970-80-ականներին արևմտյան զարգացած երկրներում կազմավորվեց հարկային հարաբերություններին առնչվող մեկ այլ տեսական մոտեցում, որի հիման վրա կառուցվեցին կիրառական հարկային քաղաքականության հիմնադրույթները: Դրանում, մասնավորապես, կարրևոր դեր խաղաց «Առաջարկի տնտեսագիտություն» ուղղության ականավոր ներկայացուցիչ, ամերիկացի տնտեսագետ Լաֆֆերի տեսությունը, որի առանցքային գաղափարն ու գործիքը հարկային դրույքաչափերի և պետության հարկային մուտքերի միջև կախվածությունն արտացոլող կորն է (գծապատկեր 1.1.1):

Լաֆֆերի կորի հիմքում դրված է այն գաղափարը, որ միջինացված միասնական հարկի զրոյական և 100 տոկոսանոց դրույքաչափի դեպքում պետության հարկային եկամուտները հավասար են զրոյի: Հարկային միջինացված դրույքաչափի աճը, 0% մեկնարկային կետից սկսած, հանգեցնում է հարկային եկամուտների ավելացմանը, իսկ առավելագույն մուտքերին համապատասխանող օպտիմալ դրույքաչափերից սկսած՝ հարկային եկամուտներում տեղի ունի անկման միտում՝ ընդհուպ մինչև զրոյական մակարդակ:

⁷ Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, «Ձանգակ - 97», Երևան, 2006 թ., էջ 72-73:

Հարկման
դրույքաչափ



Գծապատկեր 1.1.1. Լաֆֆերի կորը⁸

ζ_{opt} կետից հետո հարկային եկամուտների կրճատումը Լաֆֆերը մեկնաբանում է հետևյալ կերպ. հարկերի ավելի բարձր դրույքաչափերը կաշկանդում են տնտեսվարող սուբյեկտների ակտիվությունը, և այդ պատճառով հարկման բազան, այլ կերպ՝ ազգային արդյունքն ու համախառն եկամուտը կրճատվում են: Հարկերի միջինացված դրույքաչափի 100%-անոց արժեքի դեպքում հարկային մուտքերը վերստին դառնում են զրո, քանի որ վերջին հաշվով այդպիսի հարկումը նշանակում է ոչ

⁸ Под редакцией доктора экономических наук, профессора, действительного члена наук, Д.Г.Черник, "Налоги", М.: "Финансы и статистика", 2000, с. 57 (425 с.).

այլ ինչ, քան բռնագանձում, և դրա արդյունքում դադարեցվում է հարկատուների ցանկացած արտադրական գործունեություն: Հետևաբար, զրոյական հարկման բազայի հանդեպ կամայական, այդ թվում՝ 100-տոկոսանոց դրույքաչափով հարկի կիրառումն ակնհայտորեն նշանակում է զրոյական հարկային եկամտի ստացում: Այստեղից հետևում է, որ զրոյական և 100-տոկոսանոց հարկման միջև գոյություն ունի այնպիսի մի դրույքաչափ, որին կհամապատասխանի հարկային մուտքերի առավելագույն արժեքը:

Եթե հարկային միջին դրույքաչափը հավասար է ζ_1 -ի, ապա դրա նվազեցումը կապահովի հարկային մուտքերի աճ: ζ_1 -ից ζ_2 մակարդակին անցնելիս բյուջետային եկամուտների ծավալը կմնա նույնը, սակայն ζ_2 դրույքաչափի դեպքում կարող են լրացուցիչ խթաններ առաջանալ աշխատանքի, խնայողությունների, ներդրումների, նորարարության, ինչպես նաև ռիսկային որոշումների ընդունման համար: Արդյունքում նախադրյալներ կստեղծվեն ՀՆԱ-ի և եկամուտների աճի ապահովման համար:

Լաֆֆերի տեսության համաձայն՝ ստվերային տնտեսության ծավալների փոփոխությունը հակադարձ կախվածության մեջ է գտնվում հարկային դրույքաչափերի փոփոխության հետ: Հարկերի դրույքաչափերի ավելացումը մեծացնում է տնտեսության ստվերայնությունը, իսկ հարկերից խուսափելը դառնում է հաճախակի երևույթ, որի դեպքում ստացված եկամուտների մի որոշակի մաս չի հայտարարագրվում:

Վերը նշված տեսական կանխադրույթներն իրենց հիմնավորումն են գտել Լաֆֆերի կողմից իրականացված գործնական հետազոտությունների արդյունքում: Տարբեր երկրների

համապատասխան վիճակագրական ցուցանիշների վերլուծության արդյունքում Լաֆֆերը հիմնավորել է, որ հարկային դրույքաչափերի նվազումն իսկապես կարող է խթանել արտադրության աճը և ընդլայնել հարկման բազան, իսկ վերջնական արդյունքում ավելի ցածր հարկերի դեպքում պետությունը կստանա ավելի բարձր հարկային եկամուտներ:

1.2. Հարկային համակարգի դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում

Ինչպես արդեն նկատել ենք, ժամանակակից աշխարհում ավելի ու ավելի է մեծանում պետության մասնակցության դերը տնտեսական կարգավորման գործում: Որքան էլ մեծ լինի տնտեսության մեջ մասնավոր հատվածի բաժինը, այնուհանդերձ երկրի սոցիալ-տնտեսական կյանքում պետությունը ոչ թե երկրորդական, այլ գլխավոր դերակատար է, քանի որ շուկայական տնտեսության պայմաններում յուրաքանչյուր պետություն ոչ միայն տնտեսվարող սուբյեկտների համախմբողն է, այլ նաև այդ տնտեսության գործունեության կարգավորողը: Այդ նպատակին հասնելու համար պետությունն օգտագործում է մակրոտնտեսական կարգավորման հարկային գործիքները: Այդ գործիքների և դրանց միջոցով իրականացվող քաղաքականության միասնությունն ու ամբողջությունն էլ հարկային համակարգն է: Այսինքն, հարկային համակարգը հարկային հարաբերությունների ամբողջությունն ու միասնությունն է՝ ներառյալ հարկի սահմանման և ներդրման, հարկային պարտավորությունների ծագման ու կատարման, հարկային հսկողության իրականացման և հարկային իրավախախտումների համար հարկադրանքի

17
584021



միջոցների կիրառումը հարկային համակարգի դերի՝ տնտեսության պետական կարգավորման գործում: Առանց հարկային համակարգի անհնարին է դառնում մի շարք հիմնարար խնդիրների լուծումը, քանի որ հենց այս համակարգի միջոցով է պետությունը կարողանում ներգործել շուկայում ընթացող գործընթացների վրա: Հարկային համակարգի միջոցով կազմակերպվում է հարկերի մուտքը պետական բյուջե՝ դրանով իսկ ապահովելով պետական բյուջեի եկամտային մասը, իսկ հարկային քաղաքականությունն էլ իր հերթին թույլ է տալիս խթանել տնտեսության այս կամ այն ճյուղի զարգացումը: Ինչպես յուրաքանչյուր համակարգի, այնպես էլ հարկային համակարգի գոյության և գործունեության առանցքային չափանիշը այդ համակարգը կազմող տարրերի միջև փոխկապվածության և ամբողջականության ապահովման, համակարգի առջև դրված խնդիրների լուծման ունակությունն է:

Ընդհանուր առմամբ շուկայական տնտեսության մակրոտնտեսական պետական կարգավորման ցանկացած մեթոդ այս կամ այն ազդեցության չափով կոչված է ներգործելու ամբողջական պահանջարկի կամ առաջարկի վրա, դրանք փոփոխության ենթարկելու և դրանով իսկ լուծելու ծառայած խնդիրները:

Քննարկենք, թե հարկային բեռի մակարդակը ինչպես կարող է ազդել տնտեսական աճի վրա, և հետևաբար փորձենք հասկանալ, թե այդ բեռի որ մակարդակի դեպքում կարելի է ապահովել կայուն և արագ տնտեսական աճ կամ բնակչության կենսամակարդակի բարձրացում:

Ինչպես հայտնի է, մեծ է պետության իրականացրած հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունն ինչպես եկամուտների վերաբաշխման, այնպես էլ եկամուտների

մակարդակի վրա: Տնտեսությունում եկամուտների ձևավորման վրա հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը գնահատելու համար քննարկենք հարկաբյուջետային բազմարկիչը, որը ցույց է տալիս, թե պետության կողմից գնումներ կատարելու մեկ միավոր աճի դեպքում քանի միավոր նոր եկամուտ է ձևավորվում:

Բազմարկչին հանգամանայից անդրադարձ է կատարված Ջ. Քեյնսի մակրոտնտեսական հայեցակարգում, ըստ որի Քեյնսը գտնում էր, որ պետության միջամտությունն անհրաժեշտ է տնտեսությունն անկումից հանելու, լճացումից դուրս բերելու, տնտեսական ցնցումները կայունացնելու և տնտեսական կայուն աճ ապահովելու համար: Քեյնսն այս հարցում պետության դերը կարևորում էր որպես ամբողջական պահանջարկի վրա ազդող էական գործոն⁹:

Բազմարկչի մեծությունը հիմնականում պայմանավորված է դեպի տնտեսություն՝ ներմուծման և սպառման սահմանային հակվածությամբ:

Բաց տնտեսությունում բազմարկչի հաշվարկն ունի հետևյալ տեսքը¹⁰.

$$\text{Բազմարկիչ} = \frac{1}{1 - \text{ՍՍՀ} * (1 - \zeta \gamma) - \text{ՆՍՍՀ}} \quad (1.2.1)$$

որտեղ՝

ՍՍՀ- սպառման սահմանային հակվածությունն է,

⁹ John Meynard Keynes "Jeneral Theory of Employment, Interest and Money". London, Macimillan 1936.

¹⁰ Под редакцией доктора экономических наук, прфессора, действительного члена наук, Д.Г.Черник, "Налоги", М.: "Финансы и статистика", 2000, с. 64 (425 с.).

ՀԴ- տնտեսությունում առկա հարկադրույքն է, որը ցույց է տալիս, թե բնակչության եկամուտների որ մասն է որպես հարկ վճարվում,

ՆՄՍՀ- ներմուծման սահմանային հակվածությունն է:

ՍՍՀ-ն ցույց է տալիս, թե բնակչության եկամտի 1 միավորով աճի դեպքում որքանով է աճում սպառումը, ՆՄՍՀ-ն ցույց է տալիս ՀՆԱ-ի մեկ միավոր աճին համապատասխանող ներմուծման ավելացումը:

Ընդհանուր տրամաբանությունը վկայում է, որ պետական գնումների բազմարկիչը ճիշտ նույն թիվն է, ինչ ներդրումային բազմարկիչը: Քանի որ երկու բազմարկիչները հավասար են, երկուսն էլ կոչվում են ծախսի բազմարկիչներ:

Սակայն ինչպես գիտենք, որպեսզի պետությունը ծախսեր կատարի, նրան անհրաժեշտ են ֆինանսական միջոցներ, քանի որ պետության եկամուտները հիմնականում ապահովվում են հարկերի միջոցով, հետևաբար գանձարանային քաղաքականության ազդեցության քննարկման համար անհրաժեշտ է առանձնացնել հարկերի դերը՝ որպես համախառն եկամտի վրա ազդող գործոն: Ինչպես գիտենք, բնակչության եկամուտներից գանձվող հարկերը փոքրացնում են բնակչության տնօրինվող եկամուտը, ինչն էլ փաստորեն ազդում է ամբողջական պահանջարկի մյուս գործոնի՝ սպառման վրա: Այսինքն՝ հարկային եկամուտների ավելացումը նվազեցնում է սպառումը, և արդյունքում հարկերը նույնպես ունեն բազմապատիկ ազդեցություն եկամուտների վրա: Սակայն եթե իջեցնենք հարկերը, ապա սպառումը կավելանա ոչ թե իջեցված հարկերի ամբողջ գումարի չափով, այլ ավելի քիչ, քանի որ բնակչության տրամադրության տակ մնացող գումարի միայն մի մասն է ուղղվում

սպառմանը, իսկ մյուս մասը՝ խնայողությանը: Այսինքն՝ հարկային բազմարկիչը հավասար է սպառման սահմանային հակվածության և պետական գնումների կամ ներդրումների բազմարկչի արտադրյալին: Այսպիսով, կարելի է գալ այս հետևությանը. պետական գնումների աճի հետ միասին ավելանում է պահանջարկը, ինչն էլ խթանում է արտադրության հետագա աճը: Հարկերի փոփոխությունն անմիջականորեն ազդում է ամբողջական ծախսերի որևէ բաղադրամասի, հատկապես սպառման վրա: Չնայած հարկերը կրում են բազմարկչային էֆեկտ, արտադրության ծավալի հավասարակշռության վրա դրանք ներգործում են միջնորդավորված ձևով՝ սպառման միջոցով և իրենց մեծությամբ փոքր են պետական ծախսերից: Եթե քննարկենք հարկերի և պետական ծախսերի միաժամանակյա ու հավասարաչափ աճը, ապա կարելի է համոզվել, որ այս դեպքում եկամուտների մակարդակը կաճի (քանի որ հարկային բազմարկիչն առավել փոքր է, քան պետական ծախսերը):

Ամփոփելով կարելի է եզրակացնել, որ լրացուցիչ հարկերը կրճատում են տնօրինվող եկամուտը, որը նվազեցնում է սպառման ծախսերը, այսինքն՝ ազդում է ՀՆԱ-ի կրճատման վրա, սակայն միևնույն ժամանակ գանձված հարկերը մուտք են արվում պետական բյուջե, իսկ պետության ծախսերն էլ իրենց հերթին բարձրացնում են պահանջարկը և փաստորեն ավելի շատ, քանի որ այստեղ խնայողություն գոյություն չունի (այստեղ մենք նկատի ունենք զուտ հարկերը, այսինքն՝ հարկային մուտքերից հանած պետական տրանսֆերտները): Առաջին հայացքից թվում է, թե հարկերը ինչքան բարձր լինեն, այնքան ամբողջական պահանջարկը մեծ կլինի, և իր հերթին ՀՆԱ-ն կաճի: Սակայն այստեղ կա մի կարևոր հարց: Նախ՝ պետական

բյուջեի եկամուտները որոշ չափով ավելացնելու համար անհրաժեշտ է հարկերի ավելի շատ բարձրացում, քանի որ հարկման ընթացքում առկա են կորուստներ, և երկրորդ՝ հարկումը ոչ միայն փոքրացնում է բնակչության տնօրինվող եկամուտը, այլև արգելակում է ներդրումների իրականացումը, նվազեցնում է տնտեսական ակտիվությունը՝ դանդաղեցնելով տնտեսական աճը: Այստեղից կարելի է եզրակացնել, որ գոյություն ունի հարկային բեռի օպտիմալ մակարդակ, որի դեպքում հարկերի խթանիչ ազդեցությունը հնարավորինս ցածր է, իսկ պետական ծախսերի դրական ազդեցությունը՝ բարձր:

Ո՞րն է հարկային քաղաքականության և ընդհանուր տնտեսական գործունեության առնչությունը: Հարկադրույքների փոքրացումը կմեծացնի հիմնական միջոցների և աշխատուժի հարկումից հետո հատույցները: Ավելի բարձր հետհարկային հատույցները նորամուծության և աշխատանքի արտադրողականության աճի ավելի մեծ չափերի հետ միասին կստեղծեն աշխատուժի և հիմնական միջոցների ավելի մեծ առաջարկ, իսկ ներդրումների ու նորամուծության ընդլայնումը կմեծացնի ներուժային արտադրանքի աճը և դրանով իսկ ընդհանուր առաջարկի կորը կտեղաշարժի դեպի աջ: Սակայն, եթե տնտեսությունը գտնվում է անկման վիճակում և բնութագրվում է ընդհանուր առաջարկի համեմատաբար ավելի հարթ կորագծով, ապա իրական արտադրանքի վրա առաջարկի տեղաշարժի ազդեցությունը համեմատաբար համեստ կլինի:

Առաջարկի տեսության վրա հիմնված մտածելակերպը «հարկերի մեծ չափերի հասնող կրճատումներ» գաղափարի դրսևորումն է: Բազմարկչի հավասարման պարզաբանման ժամանակ զգացինք, թե հարկերն ինչպես կարող են ազդել

ամբողջական պահանջարկի և առաջարկի վրա: Առաջարկի տեսությանը հարող տնտեսագետները հավատացած են, որ ամբողջական պահանջարկի վրա հարկերի ազդեցության դերը չափազանցված է: Նրանց կարծիքով բարձր հարկերը մարդկանց հարկադրում են նվազեցնել աշխատուժի ու հիմնական միջոցների առաջարկը: Ըստ առաջարկի տեսության կողմնակիցների՝ փաստորեն անձնական տնօրինվող եկամտի նվազեցումը հանգեցնում է աշխատելու ցանկության նվազման կամ ստիպում է մարդկանց ավելի քիչ աշխատելու՝ երևույթ, որը կոչվում է փոխարինման էֆեկտ: Սակայն հնարավոր է նաև, որ անձնական տնօրինվող եկամտի նվազումը պարտադրի մարդկանց ավելի շատ աշխատելու՝ եկամտի նախկին մակարդակը պահպանելու համար՝ երևույթ, որը կոչվում է եկամտի էֆեկտ: Եկամտի և փոխարինման էֆեկտների հակառակ ազդեցության արդյունքը կարող է պարզաբանվել միայն փորձարարական եղանակով:

Ջերրի Հաուսմանը Մասաչուսեթսի տեխնոլոգիական ինստիտուտում կատարված մի շարք փորձարարական հետազոտությունների արդյունքում հիմնավորել է այն, որ տնային տնտեսուհիների կողմից աշխատանքի առաջարկը բավականին մեծանում է իրական աշխատավարձի (հարկերի գանձումից հետո) բարձրացմանը զուգընթաց¹¹: Սակայն փորձարարական հետազոտությունները պատասխան չեն տալիս այն հարցին, թե հարկերի վճարումից հետո մնացող շահույթի նորմայի փո-

¹¹ Jerry A. Hausman, "TAXES AND LABOR SUPPLY" Handbook of Public Economics, vol. 1, edited by A.J. Auerbach and M. Feldstein 1985, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland). pp. 35-42 (56 p.).

փոխություններն ազդո՞ւմ են արդյոք խնայողությունների նորմայի վրա:

Այդ պատճառով տնտեսական քաղաքականությունը, որի արդյունքում խնայողությունների նկատմամբ հարկերի կրճատումն օգտագործվում է որպես խնայողությունների ավելացման, կապիտալի կուտակման և արտադրանքի թողարկման աճին նպաստող միջոց, անորոշ է:

Ի հակադրություն հարկման նկատմամբ նախկին մոտեցումների՝ առաջարկի տեսությանը հարող տնտեսագետներն առաջարկեցին հարկային համակարգի արմատական վերակառուցում, որը երբեմն անվանում են «Հարկերի կրճատումներ ըստ առաջարկի տեսության»¹²:

Ըստ վերջինիս՝ հարկերի կրճատումների հիմքում ընկած փիլիսոփայությունն այն է, որ բարեփոխումները պետք է մեծացնեն շահագրգռվածությունը՝ իջեցնելով եկամտի ամենավերջին դրամից գանձվող հարկադրույքները (կամ սահմանային հարկադրույքները), և որի արդյունքում հարկային համակարգը պետք է լինի ավելի նվազ աճող (այսինքն՝ այն պետք է թեթևացնի բարձր եկամտով անհատների հարկային բեռը), և միաժամանակ հարկային համակարգը պետք է նպատակ ունենա խրախուսելու աշխատանքի արտադրողականությունն ու առաջարկը և ոչ թե կառավարելու ամբողջական պահանջարկը:

Քննարկենք տնտեսության կարգավորման հարկային լծակների կիրառման առանձնահատկությունները և հիմնական ուղղությունները:

¹² Jerry A. Hausman, "TAXES AND LABOR SUPPLY" Handbook of Public Economics, vol. I, edited by A.J. Auerbach and M. Feldstein 1985, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland). pp. 48-49 (56 p.).

Հարկային համակարգը որոշակի բաղադրիչների օրգանական ամբողջությունն ու միասնությունն է, որոնց միջև կապերի ամրությունն ու ճկունությունը մեծապես կանխորոշում են համակարգի կարճաժամկետ և երկարաժամկետ ռազմավարության գարգացման հնարավորությունները, ինչպես նաև հարկային համակարգի հիմնական նպատակի՝ պետական հարկային քաղաքականության արդյունավետ իրականացման ապահովումը: Անհրաժեշտ է տարանջատել հարկային համակարգի հիմնական ենթահամակարգերը, որոնք տնտեսության կարգավորման հիմնական գործիքներն են՝

- հարկերի ենթահամակարգը,
- պետության հարկային քաղաքականությունը մշակող և իրականացնող պետական կառավարման մարմինների ենթահամակարգը,
- հարկային հարաբերությունները կարգավորող նորմատիվային և իրավական ակտերի ենթահամակարգը:

Հարկերի ենթահամակարգը հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի ամբողջականությունը է: Տնտեսագիտության մեջ ընդունված է տարանջատել ուղղակի և անուղղակի հարկերը: Դեռևս միջին դարերում վիճաբանություններ էին ընթանում ուղղակի և անուղղակի հարկերի միջև առաջնահերթության սահմանման հարցում: Կարծիքների մի մասն առավել արդյունավետ էին բնորոշում ուղղակի հարկերը, մյուսները կարևորություն էին տալիս անուղղակի հարկերին:

Սակայն 19-րդ դարի վերջին այս հարցի հետ կապված վիճաբանությունները հանգեցրին ուղղակի և անուղղակի հարկման միջև հավասարակշռության պահպանման անհրաժեշտության մասին եզրակացությանը, իբրև թե ուղղակի հարկումը

ծառայում է հավասարեցման նպատակներին, իսկ անուղղակի հարկումն արդյունավետ գործիք է պետական եկամուտների ստացման համար: Որոշ մասնագետներ ուղղակի և անուղղակի հարկերի խելամիտ համակցության մասին գաղափարը նույնիսկ դիտարկում են որպես հարկային համակարգի կարևորագույն առանձնահատկություններից մեկը: Պետության հարկային եկամուտների կառուցվածքում ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը հարկային համակարգի առանձնահատկությունը պայմանավորող առանցքային գործոններից մեկն է: Ըստ այդմ հարկային համակարգերի ամերիկյան մոտեցումը բնորոշվում է ուղղակի հարկերի ընդգծված գերակշռմամբ, այն դեպքում, երբ Եվրոպական մոտեցումով կառուցված հարկային համակարգերն առավել հաճախ կողմնորոշվում են դեպի անուղղակի հարկատեսակները:

Անուղղակի հարկատեսակներից ամենատարածվածն ավելացված արժեքի հարկն (ԱԱՀ) է, որն առաջին անգամ կիրառության մեջ է մտել Ֆրանսիայում 1968թ.¹³: Հետագայում ԱԱՀ սկսեցին կիրառել Եվրոպական շատ պետություններում, ինչին զգալիորեն նպաստեց 1977թ. մայիսի 17-ին ընդունված որոշումը¹⁴, որով, մասնավորապես, ԱԱՀ-ն Եվրամիության (ԵՄ) անդամ-երկրներում հաստատվեց որպես հիմնական անուղղակի հարկ և սահմանվեց դրա պարտադիր ներմուծում ԵՄ անդամ-երկրներում մինչև 1982թ.¹⁵: Այն երկրների համար, որոնք նպատակ ունեն անդամակցելու ԵՄ-ին, ապա ԱԱՀ գործող համա-

¹³ <http://www.tradingeconomics.com/france/sales-tax-rate>

¹⁴ <http://online.wsj.com/news/articles/SB10001424052970203550304577138262791573968>

¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_fr_en.pdf

կարգի առկայությունը պարտադիր պայման է: ԱԱՀ դրույքաչափը, ըստ երկրների, տատանվում է 12-25%-ի սահմաններում: Տնտեսական հետազոտությունների զարգացման կազմակերպությունների (ՏՀԶԿ) երկրներում այն միջինում 17.7% է, Կենտրոնական և Արևելյան Եվրոպայի երկրներում՝ 22– 25%, ԱՊՀ անդամ-պետություններում՝ 20%: ԱԱՀ կիրառող զարգացած երկրների մեծամասնությունում դրա տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի մեջ կազմում է համապատասխանաբար 13.8% և 5.5% (աղյուսակ 1.2.1):

Աղյուսակ 1.2.1

ԱԱՀ դրույքաչափերն ու հարկման շեմը առանձին երկրներում¹⁶

Երկիրը	ԱԱՀ դրույքաչափ (%)		Հարկման շեմը (հազ. ԱՄՆ դոլար)
	Արտոնյալ	Ստանդարտ	
Դանիա	-	25,0	3000,0
Հունգարիա	12,0	25,0	8000,0
Չեխիա	5,0	22,0	84000,0
Իռլանդիա	3,3	21,0	52000,0
Իտալիա	4, 10	20,0	3000,0
Մեծ Բրիտանիա	5,0	17,7	840000,0
Թուրքիա	1, 8	17,0	Տարբերվում է ըստ ոլորտների
Գերմանիա	7,0	16,0	17000,0
Կանադա	-	15,0	21000,0
Մեքսիկա	10,0	15,0	143000,0
Նոր Զելանդիա	-	12,5	16000,0

¹⁶ Eurostst, "The overall tax-to-GDP ratio in the EU27" 68/2013 - 29 April 2013. pp. 2-3.

Ինչ վերաբերում է ուղղակի հարկերին, ապա ելնելով տարբեր հարկային համակարգերում դրանց ունեցած դերից՝ հարկ է նշել հատկապես եկամտահարկի կարևորությունը, որը զարգացած շուկայական տնտեսությամբ երկրներում պետության եկամուտների կազմավորման առանցքային աղբյուրն է:

Հարկային եկամուտների կառուցվածքում եկամտահարկի տեսակարար կշիռը բարձր է հատկապես ԱՄՆ-ում (50%), Նոր Զելանդիայում (49%), Կանադայում (46%), իսկ զարգացած երկրներում այս հարկատեսակին բաժին է ընկնում միջին հաշվով ընդհանուր մուտքերի 26%-ը: Նկատենք, որ զարգացած հարկային համակարգ ունեցող երկրներում կիրառվում են նաև եկամտի հարկման բավականաչափ ճկուն մեխանիզմներ՝ դրույքաչափերի ընդգրկուն սանդղակով (աղյուսակ 1.2.2): Ընդ որում, ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Ֆրանսիայում եթե հարկման միավորն ընտանիքն է, այսինքն՝ դրույքաչափը կիրառվում է ընտանեկան եկամտի նկատմամբ, ապա մի շարք այլ երկրներում էլ, ինչպես օրինակ՝ Ճապոնիայում, Մեծ Բրիտանիայում, Կանադայում, ընտանիքի անդամների եկամուտները հարկվում են առանձին-առանձին:

Շահութահարկը, որը որոշ երկրներում ունի «կորպորատիվ հարկ» անվանումը, համարվում է իրավաբանական անձանց կողմից բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ, քանի որ այն նմանատիպ կապ ունի ընկերության ստացած շահույթի հետ:

**Անհատական եկամտահարկի դրույքաչափերը
տարբեր երկրներում¹⁷**

Երկիրը	Նվազագույն և առավելագույն դրույքաչափերը, %	Դրույքաչափերի թիվը	Հարկման միավորը (սուբյեկտը)
ԱՄՆ	15-39.6	5	Մ
Ճապոնիա	10-50	5	Ա
Ֆրանսիա	10,5-54	6	Մ
Իտալիա	18.1-45.6	7	Ա
Մեծ Բրիտանիա	20-40	3	Ա
Կանադա	17.51-31.3	4	Ա
Ավստրալիա	20-47	4	Ա
Բելգիա	25.75-56.65	7	Ա
Դանիա	8-25	3	Ա
Կորեա	10-40	4	Ա
Նորվեգիա	18.8-32.5	3	Ը
Պորտուգալիա	15-40	4	Մ
Շվեդիա	25	1	Ա
Շվեյցարիա	0.77-13.2	10	Մ

Այսպիսով, այս հարցի շրջանակներում մեր կողմից հատուկ ընդգծվում և ուշադրության է արժանանում այն հանգամանքը, որ հատկապես ընկերությունների շահույթի հարկման ոլորտում մեծ են արտոնությունների դերն ու նշանակությունը, չնայած վերջին տարիներին դրանց սահմանափակման միտումների: Շահութահարկի գծով արտոնությունները կարելի է

¹⁷ 2012 IRS.gov

տարանջատել՝ ելնելով դրանց առանձնահատկություններից՝ մասնավորապես կապված ներդրումային և գիտատեխնիկական գործունեության խթանման, ընկերությունների տնտեսական կայունության պահպանմանն օժանդակելուն սոցիալական բնույթի և այլ խնդիրների հետ: Արտոնությունները տարբերվում են նաև ըստ կիրառման եղանակների, այն է՝ հարկվող շահույթի, հարկման դրույքաչափերի և հարկման բազայի նվազեցում, հարկի վճարման հետաձգում կամ լրիվ ազատում:

ԳԼՈՒԽ 2

ՀԱՐԿՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԵՐԿՐՅԱ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ԴՐԱՆՑ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՀՆԱՐԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

2.1. ԵՄ երկրներում հարկման արդյունավետությունը պայմանավորող գործոններն ու դրանց բարձրացման նախադրյալները

Գերմանիայում հարկերն օգտագործվում են որպես միջոց մասնավոր կապիտալի վրա ազդելու և խթանելու տնտեսական աճը:

- Հարկային կարգավորման մեթոդների թվին են դասվում՝
- հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը կամ իջեցումը,
 - ձեռնարկությունների հիմնական միջոցների նկատմամբ ամորտիզացիայի կիրառումը,
 - ներդրումների նկատմամբ իրականացվող հարկային զեղչերը՝ հարկային վարկ,
 - զանազան հատուկ հարկային արտոնությունները, որոնք տարբեր ոլորտներում և մարզերում խթանում են տնտեսական ակտիվությունը:

Գերմանիայի հարկային համակարգը ներառում է ուղղակի և անուղղակի հարկերը: Հարկերի հիմնական վճարողներն են բանվորներն ու ծառայողները, բաժին է ընկնում երկրի հարկային

մուտքերի մոտ 70%-ը: Հարկերի հավաքումը չի սահմանափակվում միայն ֆեդերալ հարկերով: Այն լրացվում է նաև սոցիալական ու լոկալ բնույթի այլ հարկերով:

Գերմանիայի հարկային համակարգն առաջին հերթին հիմնվում է եկամտահարկի վրա, որի մասնաբաժինը գերազանցում է ընդհանուր հարկային մուտքերի 1/3-ը: Այդ հարկատեսակով հարկվում են եկամուտ ստացող բոլոր քաղաքացիները, որը ներառում է երկու տեսակի հարկեր.

- աշխատավարձից գանձվող հարկ,
- կապիտալից գանձվող հարկ:

Եկամտահարկի դրույքը տատանվում է 19-53%-ի սահմաններում, իսկ կապիտալից գանձվող հարկը կազմում է 25%:

Գույքահարկով (սեփականությունից հարկ) հարկման են ենթակա ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք: Հարկման է ենթակա եկամուտ ապահովող շարժական և անշարժ գույքի բոլոր տարրերի հանրագումարը: Այն ֆիզիկական անձանց համար կազմում է 0.5%, իսկ իրավաբանական անձանց համար՝ 0.6%:

Գերմանիայում անուղղակի հարկերից են ավելացված արժեքի հարկը, ակցիզները (նավթամթերքից, ծխախոտից, սուրճից), մաքսատուրքերը և այլն:

Անուղղակի հարկերի մեջ գլխավոր դերը պատկանում է ավելացված արժեքի հարկին, որին բաժին է ընկնում երկրի անուղղակի հարկերի մոտ 43%-ը: Ավելացված արժեքի հարկը վճարում է վերջնական սպառողը ապրանքների և ծառայությունների թե՛ մասնավոր, թե՛ պետական սպառման ոլորտներում: Կիրառվում է ավելացված արժեքի հարկի երկու դրույքաչափ՝ ընդհանուր 14% և արտոնյալ՝ 7%:

Ակցիզները համարվում են հարկեր սպառումից և անուղղակի հարկերի շարքում զբաղեցնում են երկրորդ տեղը:

Անուղղակի հարկերի շարքում են դասվում նաև մաքսային տուրքերը: Դրանով հարկման են ենթակա ինչպես ներմուծվող, այնպես էլ արտահանվող ապրանքները: Դրանց տեսակարար կշիռն ամբողջ հարկային մուտքերի մեջ կազմում է 3%: Ապրանքատեսակից կախված՝ դրույքաչափերը տարբեր են:

Գերմանիայում գործում է նաև ներմուծվող հարկը: Դրանով հարկվում են այն ներմուծվող ապրանքները, որոնք ստանում են արտահանման արտոնություններ այն երկրներում, որտեղ արտադրվում են:

Եվրոպական հանձնաժողովը նախաձեռնել է ներդնել անդամ-երկրներում բոլոր տեսակի վճարման հավաստագրերի (voucher) ԱԱՀ-ով հարկման միասնական համակարգ: ԵՄ շուկայում վճարման հավաստագրերը կազմում են տարեկան 52 միլիարդ եվրո շրջանառություն, և անդամ-երկրների ԱԱՀ-ի վարչարարության տարբերությունները ստեղծում են լուրջ տնտեսական խնդիրներ: Այս նպատակով Եվրոպական հանձնաժողովը փոփոխություն է նախատեսում 2006/112/EC դիրեկտիվում՝ հստակ սահմանելով վճարման հավաստագրերի տարբեր կատեգորիաները և վերջիններիս՝ ԱԱՀ-ով հարկման առանձնահատկությունները (այն հավաստագրերը, որոնք ենթակա են վճարման ԱԱՀ-ով հարկման և ԱԱՀ պարտավորությունների առաջացման դեպքերում): Մասնավորապես, ԱԱՀ-ով հարկման տեսանկյունից վճարման հավաստագիրը գործիք է, որը հնարավորություն է տալիս ձեռք բերելու ապրանքներ և ծառայություններ՝ որպես վերջիններիս դիմաց վճարման միջոց: Վճարման հավաստագրերի՝ ԱԱՀ-ով հարկման պահը առաջանում է՝

- ապրանքներ կամ ծառայություններ տրամադրելիս,

- ապրանքներ կամ ծառայություններ ստանալիս, այսինքն՝ հավաստագիրն օգտագործելիս:

Առաջին դեպքում վճարման հավաստագրերը միանգամյա նշանակության հավաստագրեր են, որոնց ԱԱՀ-ով հարկման պահը առաջանում է այդ հավաստագրերը ստանալիս և դրանց դիմաց վճարում կատարելիս, իսկ երկրորդ դեպքում՝ բազմանգամյա օգտագործման հավաստագրեր են: Այն դեպքում, երբ հայտնի չէ վճարման հավաստագրերով ձեռքբերվող ապրանքների կամ ծառայությունների ծավալը, հետևաբար՝ նաև հարկի չափը, ԱԱՀ-ով հարկման պահն առաջանում է ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման ժամանակ: Բազմանգամյա օգտագործման հավաստագրերի համար հարկային պարտավորությունն առաջանում է վերջիններիս օգտագործման ժամանակ: Նշված հավաստագրերն ունեն անվանական արժեք (nominal value), որն այն ապրանքների ու ծառայությունների արժեքն է, ինչը կարող է ձեռքբերվել այդ հավաստագրի դիմաց: Հավաստագրի «անվանական արժեքը» ներառում է ԱԱՀ-ը: Ներառված ԱԱՀ-ի չափը հայտնի է դառնում միայն այն օգտագործելիս, երբ ելնելով տվյալ ապրանքների ու ծառայությունների դիմաց կիրառվող ԱԱՀ-ի դրույքաչափերից՝ հնարավոր է լինում «անվանական արժեքը» բաժանել ԱԱՀ-ի և հարկվող գումարի միջև: Նշված հավաստագրերի միջև տարբերությունը հավաստագիրը տրամադրելիս կամ ապրանքների ու ծառայությունների մատուցման դեպքում հարկման խնդիրն է:

Վերոնշյալ դիրեկտիվի առումով վճարման հավաստագրեր չեն համարվում այն հավաստագրերը, որոնք բացառապես վճարման միջոց են: Զեղչային քարտերի դեպքում, եթե քարտը տրամադրողն ու հետագայում ձեռքբերվող ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարումներ ստացողը միևնույն անձն

է, այս ապրանքների ու ծառայությունների համար վճարման ենթակա հարկերը նվազեցվում են տրամադրված զեղչի չափով:

Քանի որ վերջին տարիներին ԵՄ-ում ճգնաժամի գլխավոր պատճառը ֆինանսական սեկտորն է, և պետական աջակցության զգալի մասը հատկացվում էր վերջինիս, ֆինանսական սեկտորի կողմից ԵՄ ֆինանսական համակարգին ներդրումները, ինչպես նաև քաղաքացիների, կազմակերպությունների ու անդամ-երկրների բարեկեցության ապահովման նպատակով Եվրոպական հանձնաժողովը նախաձեռնում է ներդնել ֆինանսական գործարքների հարկման համակարգ, ինչը կապահովի էական հարկային մուտքեր և կխթանի ֆինանսական շուկայի կայունությունը:

Համակարգի ներդրման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է ԵՄ ֆինանսական ծառայությունների միասնական հարկման քաղաքականության ներդրման անհրաժեշտությամբ, ինչը կկանխի հարկերից խուսափելու դեպքերը, կրկնակի հարկումը և նվազագույնի կիսացնի ԵՄ միասնական շուկայում մրցակցային շեղումները: Մինչ վերոնշյալ համակարգի ներդրումը ֆինանսական գործարքները հիմնականում գրեթե ազատված էին ԱԱՀ-ից, ինչը հանգեցնում էր ֆինանսական ծառայությունների թերհարկմանը: Արդյունքում ֆինանսական գործարքները չէին ապահովում առավելագույն հարկեր, բացի դրանից ստանում էին նաև պետական աջակցություն տնտեսական ճգնաժամի պայմաններում:

Ֆինանսական գործարքների հարկը սովորաբար ցածր դրույքաչափերով ֆինանսական գործարքների վրա դրվող հարկ է, որը կիրառվում է բանկերի և այլ ֆինանսական կազմակերպությունների միջև ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, որոնք են՝ արժեթղթերը, պարտատոմսերը, մասնաբաժինները:

Հարկը չի կիրառվում ֆիզիկական անձանց, փոքր ու միջին ձեռնարկատերերի հետ կատարվող ֆինանսական գործարքների նկատմամբ՝ բացառությամբ շահաբաժինների ու պարտատոմսերի ձեռքբերման և վաճառքի գործարքների: Ֆինանսական կազմակերպությունները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է հարկը, ներառում են հիմնականում ներդրումային, վարկային կազմակերպությունները, ապահովագրական ընկերությունները, հավաքական ներդրումային միավորումները, ֆինանսական լիզինգային ընկերությունները:

Հարկման վայրը կհանդիսանա այն անդամ-երկիրը, որտեղ տեղակայված է տվյալ ֆինանսական կազմակերպության հաստատությունը:

ԵՄ-ն նախատեսում է ֆինանսական գործարքների հարկման նվազագույն 0.1%՝ պարտատոմսերի և շահաբաժինների համար, 0.01% դրույքաչափ՝ այլ ֆինանսական գործարքների համար. անդամ-երկրները կարող են կիրառել առավել բարձր դրույքաչափեր, բայց ոչ պակաս, քան նշված դրույքաչափն է: Հարկը ենթակա է վճարման ֆինանսական գործարքի յուրաքանչյուր մասնակցի կողմից իրենց ռեզիդենտության երկրում:

Իտալիայի կառավարությունը որոշում է ընդունել մի շարք հարկային հիմնահարցերի պարզեցման վերաբերյալ, որոնցից է մասնավորապես արտասահմանում տեղակայված գույքի հարկումը. արտասահմանում տեղակայված գույքի համար հարկերի վճարումը պարտադիր չէ, եթե 0.76% դրույքաչափով հաշվարկի դեպքում հարկի գումարը չի գերազանցում 200 եվրոն: Եթե գույքը տեղակայված է ԵՄ անդամ կամ Եվրոպական տնտեսական տարածաշրջանին անդամակցող երկրների տարածքում, որոնց միջև առկա է տեղեկատվության փոխանակում, հարկը հաշվարկվում է այն հարկային բազայի հիման վրա,

որն ընդունված է տվյալ երկրում գույքի կամ այլ տրանսֆերների համար: Վերոնշյալ գործոնների բացակայության դեպքում կիրառվում է գործարքի արդյունքում կազմված արժեքը:

ԱԱՀ-ի տեսանկյունից փոխհատուցումների համար արտոնությունների կիրառման չարաշահումները կանխելու համար փոխհատուցման տարեկան սահմանաչափ է սահմանվել 5000 եվրոն (նախկինում՝ 10.000 եվրո), որը գերազանցելու դեպքում փոխհատուցումները կարող են կատարվել բացառապես Իտալիայի հարկային մարմնի ինտերնետային ծառայության միջոցով:

Ս.թ. հունվարի 1-ից 0.1% դրույքաչափով պետական տուրք է սահմանվել բանկային, փոստային և ավանդների հաշիվների համար (իսկ 2013թ.-ից՝ 0.15%):

Վրաստանի հարկային մարմինը հաշվիչ-դրամարկղային մեքենաները փոխարինել է նոր GPRS դրամարկղային մեքենաներով՝ նպատակ ունենալով նվազագույնի հասցնել հարկերի վճարման և վարչարարության գործընթացում առկա խնդիրները: Նախկին դրամարկղային մեքենաներն ունեին հետևյալ թերությունները՝

- դրամարկղային մեքենաների տեսակների բազմազանությունը գրանցման և աշխատանքի համար ստեղծում էր մի շարք խնդիրներ,
- հիշվող ինֆորմացիայի սահմանափակ քանակը,
- մի շարք նշանների համար սահմանափակումները,
- դրամարկղային մեքենաների անհիմն արգելափակումները (խափանումները), որի ժամանակ հարկ վճարողը ստիպված էր լինում այցելել հարկային մարմին՝ թերությունները

շտկելու համար՝ այդպիսով վատնելով հարկ վճարողի ժամանակը:

Վարչարարական տեսանկյունից՝

- սարքավորումները պաշտպանված չէին չթույլատրված մուտքերից և հնարավորություն էին տալիս կեղծարար հարկ վճարողներին դիմելու մի շարք մանիպուլյացիաների (գումարի ոչ լիարժեք հաշվարկում, ընդհանուր գումարի փոփոխություններ և այլն),
- դրամարկղային մեքենաների թվաքանակի աճը հանգեցնում էր նաև մարդկային միջոցների և ժամանակի աճի: Անհրաժեշտություն էր լինում այցելել հարկ վճարողներին և ստանալ տեղեկություն վերջիններիս գործունեության վերաբերյալ:

Ֆրանսիայի հարկային համակարգն ունի մի շարք առանձնահատկություններ:

Առաջին անգամ մշակվել և ներդրվել է Ֆրանսիայում 1954թ. ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ)¹⁸: Հարկային համակարգը հիմնականում ունի սպառողական հարկման ուղղվածություն: Եկամտահարկի ու սեփականության հարկի կիրառման աստիճանը համեմատաբար փոքր է: Ֆրանսիայում կիրառվող հարկերը կարելի է բաժանել երեք խոշոր խմբի.

1. շահութահարկ կամ եկամտահարկ,
2. անուղղակի հարկեր կամ սպառման հարկեր,
3. սեփականության հարկ:

Ֆրանսիայի հարկային համակարգը կողմնորոշված է դեպի անուղղակի հարկերը: Դրանց տեսակարար կշիռը հար-

¹⁸ <http://www.independent.co.uk/news/world/europe/tax-rises-in-france-have-reached-fatal-level-warns-eu-official-8784233.html>

կային ընդհանուր եկամուտներում կազմում է շուրջ 60%¹⁹: Ֆրանսիայի հարկային համակարգի առանձնահատկություններից է նաև այն, որ այստեղ սոցիալական նշանակության հիմնադրամներին ուղղված վճարները բավական մեծ մասնաբաժին են կազմում, աստիճանաբար ավելանում է տեղական մարմինների բյուջեներում (շրջաններ, մարզեր, համայնքներ) հարկային մուտքերի տեսակարար կշիռը:

Հարկային մուտքերի ամենամեծ մասնաբաժինն ունի ավելացված արժեքի հարկը: Սկզբում այն գանձվում էր միայն պետական բյուջե, այնուհետև դրա մի մասը սկսեց հատկացվել տեղական բյուջեներին:

Եվրոպական միությունը, ձգտելով Եվրոպայում ստեղծել մեկ միասնական շուկայական գոտի, մշտապես փորձում է ԵՄ տարբեր անդամ-երկրների առևտրային, սոցիալական և հարկային օրենսդրությունները համապատասխանեցնել միմյանց: ԵՄ որոշ երկրներ արդեն կարողացել են ապահովել ոչ կառավարական կազմակերպությունների նկատմամբ կիրառվող հարկային օրենքների ներդաշնակություն, մասնավորապես ԱԱՀ-ի հարկումը, մաքսային գանձումները կարգավորող օրենքները: Միևնույն ժամանակ այլ հարկային օրենքներ, ինչպիսիք են՝ եկամտահարկը, սոցիալական ապահովության ֆոնդին վճարվող հարկը, դեռևս համապատասխանեցված չեն: Սակայն նշենք նաև, որ հասարակական շահ (ԿԿԼ) հետապնդող կազմակերպությունների եկամուտների հարկման կամ սոցիալական ապահովության ֆոնդ ոչ կառավարական կազմակերպությունների եկամուտների ուղղման կանոնները Եվրոպական շատ երկրներում բավականաչափ նման են:

¹⁹ Նույն տեղում:

Այս հարցում կանդիդատներն այն հարկատեսակներին, որոնք մեծ հետաքրքրություն են ներկայացնում նորանկախ պետություններում ստեղծված ոչ կառավարական կազմակերպությունների համար.

- եկամտահարկ. ԿԿԼ-ի օգտին համապատասխան ֆինանսական կազմակերպությունների կողմից կատարվող կանխավճարների հարկում,
- եկամտահարկ, եկամուտներից հարկում,
- սոցիալական ապահովության ֆոնդ կատարվող մուտքերը և հարկերը,
- ԱԱՀ,
- մաքսային վճարներ:

Ոչ կառավարական կազմակերպություններից այս կամ այն հարկի գանձման ժամանակ հարկային օրենսդրության կիրառումը կախված է այն բանից, թե դասվո՞ւմ են արդյոք այդ կազմակերպությունները «հասարակական շահի» օգտին գործողների շարքում, թե՞ ոչ: Այս նկատառմամբ անհրաժեշտ է առաջին հերթին ըմբռնել «հասարակական շահ» հասկացությունը: Բոլոր երկրներում օրենսդրորեն ամրագրված են «հասարակական շահ» հասկացության սեփական դատողություններ և ընթացակարգեր, որոնց հիման վրա այս կամ այն կազմակերպությանը տրվում է «հասարակական շահ» ներկայացնողի կարգավիճակ:

«Հասարակական շահի» շրջանակներում իրականացվող գործունեությունների շարքում են դասվում կրոնական, կրթական, բնապահպանական, բժշկական, հումանիտար, գիտական, սպորտային, ինչպես նաև մյուս բոլոր ավանդական գործունեությունները, որոնք այս կամ այն երկիրը, ելնելով իր նախընտրություններից, համարում է «հասարակական շահին» նպաստող:

Որպես կանոն, «հասարակական շահ» հետապնդող կազմակերպությունների թվին են դասվում տարբեր ասոցիացիաները, հիմնադրամները կամ այլ ոչ առևտրային իրավաբանական անձինք՝ բացառությամբ քաղաքական կուսակցությունների և մասնագիտական միությունների: Միայն փոքրաքանակ երկրներում (օրինակ՝ Ֆինլանդիայում) քաղաքական կուսակցություններին կարող է տրվել վերը նշված կարգավիճակը:

Գոյություն ունի երկու հիմնական մոտեցում, որոնց հիման վրա հաստատությանը կարելի է տալ «հասարակական շահի» շրջանակներում գործող կազմակերպության կարգավիճակ²⁰:

Մի դեպքում այդ կարգավիճակը տրվում է գանձարանային մարմինների կողմից՝ հարկային զեղչեր և արտոնություններ տրամադրելու նպատակով: Նման ընթացակարգ գործում է Շվեդիայում և Ավստրիայում, որտեղ յուրաքանչյուր տարի հարկային մարմինները վերանայում են որոշակի գործունեության ոլորտների կազմակերպությունների ցանկը և որոշում կայացնում «հասարակական շահ» ներկայացնողի կարգավիճակը տրամադրելու վերաբերյալ:

Երկրորդ դեպքում այդ կարգավիճակը տրամադրվում է քաղաքացիական իշխանության մարմինների կողմից: Օրինակ՝ Ֆրանսիայում այդպիսի կարգավիճակի տրամադրումը գտնվում է բարձրագույն ադմինիստրատիվ դատարանի իրավասության շրջանակներում: Միևնույն ժամանակ Ֆրանսիայում նման կարգավիճակի տիրապետումը թույլ է տալիս ոչ միայն հարկային արտոնություններ ստանալ, այլև իրավունակության ընդլայնում՝ համեմատած այլ ոչ կառավարական կազմակերպությունների հետ: Իրավունակության նման ընդլայնման օրինակ է անշարժ

²⁰ <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/files/suo/eng/i07.asp>

գույքի տիրապետման իրավունքի տրամադրումը, որի արդյունքում այդ գույքը կարող է օգտագործվել նաև կազմակերպության կանոնադրությունում ամրագրված նպատակներից տարբեր նպատակներով: Որպես կանոն, գործունեության տեսակը միակ գործոնը չէ, որ որոշում է վերը նշված կարգավիճակը տրամադրե՞լ կազմակերպությանը, թե՞ ոչ: Նման երկրներում այդ կարգավիճակի ստացման համար հաստատված է պահանջների հստակ ցանց, որի մեջ կարող են մտնել տիպային կանոնադրական փաստաթղթերի ընդունումը, կազմակերպության՝ նվազագույն քանակությամբ ակտիվների ապահովումը և այլ պահանջներ: Նման երկրներում հարկային մարմինները մեխանիկորեն հարկային արտոնություններ և զեղչեր են տրամադրում այն հաստատություններին, որոնց «հասարակական շահ» հետապնդողի կարգավիճակ է շնորհվել քաղաքացիական իշխանության մարմինների կողմից: Ֆիսկալ մարմինները նաև կարող են հարկային արտոնություններ շնորհել այն կազմակերպություններին, որոնք քաղաքացիական իշխանության մարմինների կողմից «հասարակական շահ» հետապնդողի կարգավիճակ ստանալու պայմանները չեն բավարարել, սակայն այնպիսի գործունեություն են իրականացնում, որը հարկային մարմինների կողմից համարվում է «հասարակական շահ» հետապնդող: Քաղաքացիական իշխանության մարմինների կողմից տվյալ կարգավիճակի տրամադրումը կազմակերպություններին հնարավորություն է տալիս ստանալու ավելի բարենպաստ հարկային զեղչեր և արտոնություններ: Միևնույն ժամանակ նկատենք, որ Բելգիայում, օրինակ, պահանջներից մեկը, որը պետք է բավարարված լինի, որպեսզի հարկային մարմինները նման կարգավիճակ տան տվյալ կազմակերպությանը (բացի թագավորական

հրամանով նման կարգավիճակի տրամադրումից), կամայական պահի ֆիսկալ մարմինների պահանջով այդ կազմակերպության կողմից իր հովանավորների ցուցակի տրամադրումն է:

Հովանավորների կողմից կատարված մուծումների մեծության հարկումից ազատումն էապես տարբերվում է՝ կախված երկրի օրենսդրությունից.

երկրներ, որտեղ հովանավորներին ընդհանրապես չեն տրամադրվում հարկային վարկեր, և հարկվող եկամտից չեն հանվում նվիրատվության գումարները. այսպիսի երկրի օրինակ է Շվեդիան, որը հիմնականում բացատրվում է նրանով, որ մեծ պետական աջակցություն են ստանում սուբսիդիաների տեսքով, ուստի մասնավոր նվիրատվությունների մեծ կարիք չեն զգում,

երկրներ, որտեղ ընդհանրապես չի սահմանվում սահմանային գումար, որը պետք է հանվի հարկվող եկամտից կամ որոնց համար կարող են տրամադրվել հարկային վարկեր, եթե դա նվիրաբերված է ոչ կառավարական կազմակերպություններին: Այսպիսի իրավիճակ գոյություն ունի Հունաստանում, որտեղ հովանավորի տարեկան եկամուտը գերազանցող նվիրատվությունների չափով հարկային արտոնությունները կարող են փոխանցվել հաջորդ ֆինանսական տարի (ԵՄ-ի ամենաաղքատ անդամ-երկրներից մեկում՝ Հունաստանում, պետական աջակցությունը կարող է բավարար չլինել, որի արդյունքում ոչ կառավարական մարմինները ստիպված են հույսը մեծապես դնել մասնավոր նվիրատվությունների վրա):

Ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից կատարված նվիրատվությունների չափերի սահմանափակումները տարբեր են՝

- որոշ երկրներում ֆիզիկական անձանց թույլատրվում է հարկվող եկամտից հանել ավելի բարձր տոկոս, քան սահմանված է իրավաբանական անձանց համար: Նման նորմեր գործում են, օրինակ՝ Ֆրանսիայում, Իտալիայում, Իսպանիայում,
- մյուս երկրներում գոյություն ունի ճիշտ հակառակ պատկերը, օրինակ՝ Նիդեռլանդներում և Ֆինլանդիայում. կորպորացիաներին թույլատրվում է եկամտի ավելի մեծ մասը հանել հարկման դաշտից՝ համեմատած ֆիզիկական անձանց հետ,

Կան երկրներ նաև, որտեղ թե՛ ֆիզիկական, թե՛ իրավաբանական անձանց համար սահմանվում են միատեսակ նորմեր (Դանիա, Գերմանիա, Հունաստան, Լյուքսեմբուրգ):

Հասարակական շահի շրջանակներում գործող կազմակերպությունների եկամտի հարկումը. եկամուտների կազմում ներառվում են պասիվ (օրինակ՝ դրամական և այլ մուտքերը՝ դիվիդենդների, վարձավճարի, հեղինակային հոնորարների տեսքով) և գործառնական եկամուտները (տնտեսական գործունեության արդյունքները): Տնտեսական գործունեության մեջ ներառվում են գործունեության այն տեսակները, որոնք իրականացվում են պարբերաբար, և որոնց նպատակը շահույթ ստանալն է: Հարկեր գանձվում են ինչպես պասիվ, այնպես էլ գործառնական եկամուտներից:

Պասիվ եկամուտներ

Որպես կանոն, անդամավճարները, դոտացիաները (սուբսիդիաները, անհատույց փոխատվությունները), անհատույց տրամադրված ակտիվները չեն ներառվում ԿԿԼ-ների հարկվող եկամտի կազմում: Այսպիսի նորմեր գործում են ԵՄ անդամ

բոլոր երկրներում՝ բացառությամբ Ավստրիայի, որտեղ նվիրատվությունների մեծ մասից գանձվում է արտոնությունների հարկ՝ միասնական 2.5% նվազեցված դրույքով²¹: Որոշ երկրներում, օրինակ՝ Ֆրանսիայում, որպեսզի հարկվող գումարից հանվի նվիրատվությունների գումարը, որը գերազանցում է որոշակի սահմանային չափը, անհրաժեշտ է ստանալ պետության համաձայնությունը:

Երկրների մեծ մասում տնտեսական գործունեություն չիրականացնող կամայական կազմակերպության պասիվ եկամուտներն ամբողջությամբ հանվում են հարկվող եկամտի մեծությունից: Սակայն այն դեպքերում, երբ որևէ կազմակերպություն զբաղվում է տնտեսական գործունեությամբ, հարկումից չազատված գործունեության մեջ օգտագործելու համար նախատեսված պասիվ եկամուտները ենթակա են շահութահարկով հարկման:

Գործառնական եկամուտներ

«Հասարակական շահ» հետապնդող կազմակերպությունները կարող են գործունեություն ծավալել ԵՄ անդամ բոլոր երկրներում (բացառությամբ Հունաստանի, որտեղ տնտեսական գործունեություն իրականացնելու իրավասություն ունեն միայն հիմնադրամները), և նրանց որոշակի պայմաններով կարող են նման գործունեության արդյունքում ստացված եկամուտների հարկման արտոնություններ շնորհվել:

Գոյություն ունի երկու սկզբունքային մոտեցում «հասարակական շահ» հետապնդող կազմակերպության՝ որպես շահութահարկ վճարողի կարգավիճակը որոշելիս. առաջին դեպ-

²¹ <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/files/suo/eng/i07.asp>

քում այդ եկամուտներից գանձվում է շահութահարկ, երկրորդ դեպքում՝ ոչ:

ԵՄ երկրների մեծ մասում հարկային մարմինները կազմակերպություններին, որոնք գործում են հանրային շահերից ելնելով, շնորհում են այնպիսի կարգավիճակ, որին համապատասխան՝ այդ կազմակերպությունների եկամուտն ազատվում է հարկումից: Որպես կանոն, այդպիսի կարգավիճակ ստանալու համար կազմակերպությունը պարտավոր է գործել հաշվապահական հաշվառման այնպիսի ստանդարտներին համապատասխան, որոնք հարկային մարմիններին թույլ կտան պահվային եկամուտը հեշտությամբ տարանջատել իրական եկամտից, ինչպես նաև այն եկամտից, որը ստացվել է զուգահեռաբար իրականացվող այլ տնտեսական գործունեությունից: Բացի դրանից, այդպիսի կազմակերպության տնտեսական գործունեությունը պետք է իրականացվի որոշակի կանոնների պահպանմամբ:

Որոշ երկրներում (օրինակ՝ Լյուքսեմբուրգ, Ավստրիա) անհրաժեշտ է, որ կազմակերպությունները, որոնք գործում են հանրային շահերից ելնելով, վարեն միայն այնպիսի տնտեսական գործունեություն, որը բացարձակապես անհրաժեշտ է իրենց կանոնադրական խնդիրների իրականացման համար²², օրինակ՝ սպորտային մրցումների անցկացման կամ ցուցահանդեսների կազմակերպման համար: Բացի դրանից, Ավստրիայում ցանկացած այդպիսի կազմակերպություն պարտավոր է ստանալ ֆինանսների նախարարության նախնական թույլտվությունը, քանի որ հակառակ դեպքում կազմակերպությունը կարող է կորցնել իր բոլոր հարկային արտոնությունները:

²² www.nordisketax.net/main.asp?url=/files/suo/eng/i07.asp

Այսպիսով, հարկային մարմիններին տրվում է իրավասություն սեփական հայեցողությամբ ընդունել որոշում այն մասին, թե արդյո՞ք այս կամ այն գործունեությունն անհրաժեշտ է ինչ-որ կազմակերպության՝ իր կանոնադրական խնդիրների իրականացման համար:

Ավելի առաջադիմական և տարածված է համարվում կազմակերպություններին այնպիսի կարգավիճակի շնորհումը, որին համապատասխան՝ հարկումից ազատվում է միայն այն հասույթը, որը ստացվել է հիմնական գործունեությանը զուգընթաց իրականացվող գործունեությունից: Ֆինլանդիայում այն կազմակերպությունները, որոնք որակավորված են որպես հանրային շահերից գործող, հարկումից ազատվում են ըստ հատուկ օրենքի: Իտալիայում հարկումից ազատում է ցանկացած եկամուտ, որը ստացվել է այնպիսի տնտեսական գործունեությունից, որի արդյունքում իրականացվում են աշխատանքներ, և մատուցվում են ծառայություններ կրոնական, մշակութային, սպորտային, քաղաքական կազմակերպությունների անդամներին կամ սոցիալական օգնություն ցուցաբերող, իրավաբանական անձի կարգավիճակ ստացած կազմակերպությունների անդամներին: Միևնույն ժամանակ հարկումից չի ազատվում այն եկամուտը, որը ստացվել է նոր սպառողական ապրանքների վաճառքից, հյուրանոցային և ռեստորանային բիզնեսից, տրանսպորտից, գովազդային բիզնեսից, առևտրային ցուցահանդեսների և տոնավաճառների կազմակերպումից, ռադիո և հեռուստահաղորդակցումներից, ջրամատակարարումից, գազամատակարարումից, ինչպես նաև նյութական արժեքների պահպանումից: Իտալիայում հարկումից ազատվող կազմակերպու-

թյունները ստանում են «ONLUS»²³ (հասարակայնորեն օգտակար ոչ առևտրային կազմակերպություն) կարգավիճակ:

Այս խնդրի նկատմամբ ևս մեկ մոտեցում է կիրառվել 1999 թ. սեպտեմբերին Ֆրանսիայի հարկային մարմինների կողմից: Ըստ այդ կոնցեպցիայի՝ բոլոր կազմակերպությունները, որոնք գործում են հասարակական շահերից ելնելով, համարվում են հարկումից ազատված, իսկ սկզբունքը, որով որոշվում են հարկումից ազատվող կազմակերպությունները նրանց մրցակցային կամ ոչ մրցակցային լինելն է տնտեսության առևտրային հատվածի նկատմամբ: Մրցակցության առկայությունը կամ բացակայությունը որոշվում է երեք հարցերին պատասխանելու միջոցով, որոնք են՝ արդյոք կազմակերպության ղեկավարները ունեն ֆինանսական հետաքրքրվածություն տվյալ գործունեությունում:

ա) օրինակ, գերազանցում է արդյոք կազմակերպության տնօրենների աշխատավարձը նվազագույն աշխատավարձի %-ը, իրականացվում է արդյոք կազմակերպության եկամտի բաշխում կազմակերպության անդամների կամ տնօրենների միջև (կամ հիմնադիրների): Եթե այս հարցին տրվում է դրական պատասխան, ապա կազմակերպության եկամուտը ենթակա է հարկման: Եթե հարցին տրվում է բացասական պատասխան, անհրաժեշտ է անցնել երկրորդ հարցին:

բ) Կազմակերպությունը մասնակցում է արդյոք մրցակցային պայքարի տնտեսության առևտրային ոլորտի հետ:

Այլ կերպ ասած՝ ֆիզիկական անձինք հնարավորություն ունեն արդյոք անհրաժեշտ ծառայություններ ստանալ համա-

²³ www.nordisketax.net/main.asp?url=/files/suo/eng/i07.asp

պատասխան աշխարհագրական տարածաշրջանի առևտրային կազմակերպություններից:

գ) Եթե հարցին տրվում է բացասական պատասխան, ապա եկամուտը ենթակա չէ հարկման, իսկ եթե հարցին տրվում է դրական պատասխան, անհրաժեշտ է անցնել երրորդ հարցին:

Կազմակերպությունը վարո՞ւմ է արդյոք տնտեսական գործունեություն նույն պայմաններով, ինչ որ տնտեսության առևտրային ոլորտը: Այդպիսի կազմակերպության եկամուտը հարկումից ազատելու համար անհրաժեշտ է վերլուծել չորս հանգամանք²⁴, մասնավորապես արտադրանքը պետք է բնորոշվի որպես հասարակական օգտակարություն ունեցող, պետք է որոշվի այդ արտադրանքը սպառողների նպատակային հասարակական խումբը, գները պետք է համապատասխանեն սպառողների հնարավորություններին և չպետք է հանգեցնեն անբարեխիղճ մրցակցության, և, վերջապես, այդ արտադրանքի գովազդը պետք է լինի տեղեկատվական, այլ ոչ թե առևտրային:

Այլ երկրներում ուշադրություն են դարձնում նաև ոչ առևտրային կազմակերպությունների մրցակցության առկայությանը տնտեսության առևտրային ոլորտի հետ, օրինակ՝ Իսպանիայում, Գերմանիայում կամ Հոլանդիայում:

Բոլոր այն դեպքերում, երբ հասարակական շահերից գործող կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության սահմանները դառնում են բավականին էական, հաճախ տրվում են երաշխավորություններ իրենց կազմից ոչ առևտրային կազմակերպությունների առանձնացման համար, ինչը թույլ կտա կազմակերպությանը չկորցնել հարկումից ազատվելու իր կարգավիճակը: Միաժամանակ Մեծ Բրիտանիայում ոչ մի բարե-

²⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/

գործական կազմակերպություն չի կարող ուղղակիորեն զբաղվել տնտեսական գործունեությամբ. այս կազմակերպությունը կարող է այդպիսի գործունեություն իրականացնել միայն իր դուստր ընկերությունների միջոցով:

Եվ վերջապես, որոշ երկրներում, օրինակ՝ Իսպանիայում, եկամտի հարկումն իրականացվում է ավելի ցածր դրույքաչափով:

Երկրներ, որտեղ հիմնական սկզբունքն այն է, որ հասարակական շահերից գործող կազմակերպությունները չեն ազատվում հարկումից:

Դանիայում բոլոր իրավաբանական անձինք պարտավոր են հարկ վճարել իրենց եկամտից: Այնուհանդերձ, հասարակական կազմակերպությունների եկամտից ստացված գումարները կարող են տարանջատվել հարկման ենթակա գումարներից, եթե դրանք օգտագործվել են բարեգործական նպատակներով: Իրական եկամտի յուրաքանչյուր մասը, որը օգտագործվել է կամ ապագա հինգ տարիների ընթացքում պետք է օգտագործվի բարեգործական նպատակներով, դուրս է գրվում հարկման ենթակա եկամտից: Եթե կազմակերպությունն իր ողջ եկամուտն օգտագործում է բարեգործական նպատակներով, այն ընդհանրապես ազատվում է եկամտահարկից:

Երկրների մեծ մասում առկա է որոշակի քանակական սկզբունք, ըստ որի՝ որոշվում է, թե կազմակերպության շահույթի որ մասն է օգտագործվում կազմակերպության կանոնադրական նպատակներով: Իսպանիայում հասարակական կազմակերպությունների համար սահմանված է պահանջ, ըստ որի՝ երեք տարվա ընթացքում նրանք պարտավոր են օգտագործել զուտ եկամտի 70%-ը իրենց կանոնադրական նպատակների իրականացման համար, իսկ Շվեդիայում գործում է նորմ, ըստ որի՝

այդ կազմակերպությունները այդ նպատակների համար միջինում պետք է օգտագործեն իրենց եկամտի 80%-ը հինգ տարիների ընթացքում²⁵:

Հարկումից ամբողջական ազատում: Շատ հաճախ կիրառվում են նորմեր, որոնց համապատասխան՝ այն դեպքերում, երբ առևտրային գործունեությունից ստացված եկամուտը կամ շրջանառությունը չի գերազանցում ինչ-որ շեմային մակարդակը, այդ եկամուտն ազատվում է եկամտահարկով հարկումից: Տարբեր երկրներում այդ շեմային մակարդակները տարբեր են. ֆոնդի գումարային եկամտից 25000 դանիական կրոն, Գերմանիայում՝ ասոցիացիայի կամ ֆոնդի համախառն եկամտից 60 000 մարկ, Հոլանդիայում՝ շահույթի գումարից 11 000 գուլդեն, Ֆրանսիայում՝ առևտրային շրջանառությունից 175 000 ֆրանկ, Շվեդիայում՝ շվեդական ասոցիացիաների հարկվող եկամտից 15 000 շվեդական կրոն²⁶:

Հարկերի որոշ տեսակներ կարող են չներառվել հարկվող եկամտում, և այդ եկամուտները տարբեր են տարբեր երկրներում: Օրինակ՝ Ֆինլանդիայի «եկամտահարկի մասին» օրենքում նշվում է, որ հարկվող եկամտի կազմում չեն ներառվում այն եկամուտները, որոնք ստացվել են հետևյալ գործունեության իրականացումից.

- վիճակախաղերի, բարեգործական տոնավաճառների, սպորտային մրցումների, հարկային և այլ զվարճալիքների մրցույթներից ստացված եկամուտները, հասարակական սնունդ մատակարարող կազմակերպությունները,

²⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/

- կազմակերպության անդամների ստեղծագործությունների հրատարակումից ստացված եկամուտները, ինչպես նաև այլ հրատարակումների եկամուտները, որոնք անմիջակա-նորեն նպաստում են կազմակերպության նպատակների իրագործմանը,
- տարբեր նշանների, խորհրդանշանների, դրոշների և նմա-նատիպ այլ առարկաների վաճառքից ստացված եկա-մուտները,
- հիվանդանոցներում, հոգեբուժարաններում, ուղղիչ աշխա-տանքային հաստատություններում, ծերանոցներում և նմանատիպ այլ հաստատություններում պատրաստված առարկաների իրացումից ստացված եկամուտները,
- բինգո խաղի կազմակերպումից ստացված եկամուտները:
Ներկայացնենք ԵՄ երկրներում սոցիալական ապահո-վության ֆոնդերի հարկման մեխանիզմները:

Այսպես, ԵՄ երկրներում բոլոր իրավաբանական անձինք, անկախ նրանից, առևտրային և թե ոչ առևտրային կազմակեր-պություններ են, սոցիալական ապահովության ֆոնդին հարկեր և տուրքեր վճարողներ են: Սոցիալական հարկերը սովորաբար վճարվում են գործատուների, ինչպես նաև վարձու աշխատող-ների կողմից: Գործատուների կողմից վճարված սոցիալական հարկերի մասնաբաժինը կարող է տատանվել Մեծ Բրիտա-նիայի 4,6%-ից մինչև Իտալիայի 80%-ը: Վարձու աշխատող-ների կողմից վճարված սոցիալական հարկերի մասնաբաժինը կարող է տատանվել Ֆրանսիայի 20%-ից մինչև Մեծ Բրի-տանիայի 2%-ը²⁷: Որոշ երկրներում յուրաքանչյուր գործատու և

²⁷ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

վարձու աշխատող միանվագ վճարում է բավականին փոքր գումար, քանի որ բյուջեի սոցիալական ցանցերի համալրումը կատարվում է նախ և առաջ եկամտահարկի հաշվին:

Ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար այս տիպի հարկերի հարցում ոչ մի հատուկ արտոնություն սահմանված չէ: Ավելին, այն դեպքերում, երբ ինչ-որ կազմակերպություն իր կամավորներին վճարում է պարգևավճար իրենց աշխատանքի համար, կազմակերպությունը պարտավոր է վճարումներ կատարել սոցիալական ապահովության ֆոնդին, օրինակ՝ Ֆինլանդիայում:

Ֆրանսիայում աշխատավարձի հիման վրա հաշվարկվում են այլ հարկերի գումարները՝ մասնագիտական հարկը, մասնագիտական ուսուցման և վերապատրաստման հարկը: Այս հարկերը համարվում են ոչ թե սոցիալական, այլ առևտրային հարկերի խմբին դասվող, որի արդյունքում այն դեպքերում, երբ ինչ-որ կազմակերպություն ազատվում է առևտրային հարկերից, այն կարող է ազատվել նաև այս տիպի հարկերից:

ԵՄ երկրներում ԱԱՀ-ի հարկումը կարգավորող հիմնական իրավական փաստաթուղթը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ԵՄ-ի N°6 դիրեկտիվն է, որով հաստատվում են ԱԱՀ-ի նվազագույն դրույքաչափերը, որոնք պետք է կիրառվեն ԵՄ անդամ-երկրներում. բազային դրույքաչափը չպետք է 15%-ից ցածր լինի, իսկ երկու ամենացածր դրույքաչափերից մեկը չպետք է լինի 5%-ից ցածր: Այս իմաստով կարևորվում է այս որոշման հավելված «Ի»-ը, որտեղ թվարկվում են գործունեության այն ոլորտները, որոնք ենթակա են հարկազանձման ավելի ցածր դրույքով²⁸:

²⁸ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

№6 դիրեկտիվի 13 հոդվածում թվարկվում են հանրային բարօրության համար գործող գործունեության բոլոր այն ոլորտները, որոնք ենթակա են ԱԱՀ-ից ազատման: Ստորև ներկայացված գործունեության տեսակներն ազատվում են ԱԱՀ-ի վճարներից, այն պայմանով, որ այդպիսի գործունեությունն իրականացվում է հանրային իրավունքի հիման վրա գործող մարմինների կամ ոչ պետական կազմակերպությունների կողմից.

- ոչ պետական կազմակերպությունների կողմից ապրանքների առաքում և ծառայությունների մատուցում որոշ պայմանների պահպանմամբ,
- հիվանդանոցներում հիվանդների խնամք, բուժսպասարկում և անմիջականորեն սրանց հետ կապված գործունեության այլ ոլորտներ,
- սոցիալական ապահովության ոլորտի գործունեություն,
- երեխաների իրավունքների պաշտպանությանն ուղղված գործունեություն,
- կրթության ոլորտի գործունեություն,
- մասնագիտական միությունների, կրոնական, հայրենասիրական, փիլիսոփայական, մարդասիրական (ֆիլանտրոպիկ), քաղաքական և հասարակական կազմակերպությունների գործունեություն,
- սպորտային ուսուցման և ֆիզիկական կրթության ոլորտների գործունեություն,
- մշակույթի ոլորտի գործունեություն:

Վերը թվարկված բոլոր ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումն իրականացնող ոչ պետական կազմակերպություններն ազատվում են ԱԱՀ-ի հարկումից այն դեպքերում, երբ այդ ապրանքների մատակարարումը և ծառա-

յությունների մատուցումը էական նշանակություն ունեն հարկազանձումից ազատված գործողության իրացման համար: Այս գործողության հիմնական նպատակը չպետք է լինի այն, որ ԱԱՀ-ից ազատված կազմակերպությունները կարողանան լրացուցիչ եկամուտ ստանալ՝ մրցակցելով ԱԱՀ-ից չազատված կազմակերպությունների հետ²⁹:

ԱԱՀ-ի վճարումից ազատումը կարող է կիրառվել նաև այն դեպքերում, երբ կատարվում է ստորև թվարկված պայմաններից մեկը (կամ այս պայմաններից մի քանիսը)։

- երբ կազմակերպության ստացած շահույթը չի բաշխվում նրա անդամների (մասնակիցների) միջև, և երբ այդ շահույթն օգտագործվում է մատուցվող ծառայությունների ընդլայնման և բարելավման համար,
- երբ ոչ պետական կազմակերպությունները ղեկավարում են կամավորները, որոնք չունեն անմիջական կամ անուղղակի նյութական շահագրգռվածություն,
- երբ ոչ պետական կազմակերպությունները հաստատում են իրենց ծառայությունների այնպիսի գներ, որոնք հաստատված են պետական մարմինների կողմից, կամ գներ, որոնք չեն գերազանցում համապատասխան շուկայական գները,
- երբ հարկերից ազատումը չի բերում անբարեխիղճ մրցակցության պայմանների ստեղծման:

Անձնակազմի տրամադրում կրոնական և փիլիսոփայական հաստատություններին.

²⁹ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

- հիվանդանոցներում հիվանդների խնամք, բուժսպասարկում,
- սոցիալական ապահովության ոլորտի գործունեություն,
- երեխաների իրավունքների պաշտպանությանն ուղղված գործունեություն,
- կրթության ոլորտի գործունեություն:

Ոչ պետական կազմակերպությունների կողմից իրականացվող գործունեություն, որոնք պետք է վճարեն ԱԱՀ-ը ավելի ցածր դրույքով, որը չի կարող 5%-ից ցածր լինել.

- գրադարանների կողմից տարատեսակ գրքերի, թերթերի, պարբերական հրապարակումների (որոնք ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն չեն վերաբերում գովազդին) տրամադրում (այդ թվում՝ նաև գրավով),
- տարբեր շրունների, թատրոնների, կրկեսների, ատրակցիոններով այգիների, համերգների, թանգարանների, կենդանաբանական այգիների, կինոթատրոնների, ցուցահանդեսների և այլ նմանատիպ մշակութային մասսայական միջոցառումների և հաստատությունների թույլտվության տրամադրում,
- սպորտային մրցումների թույլտվության տրամադրում,
- սպորտային օբյեկտներից և հիմնարկներից օգտվելու իրավունքի տրամադրում,
- ապրանքներ մատակարարող և ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններ, որոնք ԵՄ անդամ-երկրների կողմից ճանաչվել են բարեգործական կազմակերպություններ և գործում են սոցիալական ապահովության

ուղորտում՝ այն պայմանով, որ այսպիսի գործունեությունը չի ազատվում հարկազանձումից 13-րդ հոդվածի հիման վրա³⁰:

- բժշկական և ատամնաբուժական օգնության, ինչպես նաև ատամնաբուժությանը տրամադրում՝ այն պայմանով, որ այսպիսի գործունեությունը չի ազատվում հարկազանձումից 13-րդ հոդվածի հիման վրա³¹:

Մաքսային օրենսդրությունը ԵՄ անդամ-երկրներում:

Մաքսային կանոններով (№918/83 ընդունված 1983թ. մարտին) ներդրվեց մաքսատուրքերի գանձումից ազատման միատեսակ համակարգ, որը կիրառվում է որոշակի խումբ ապրանքների համար, որոնք ներմուծում են համապատասխան սերտիֆիկատ ունեցող կազմակերպությունները: ԵՄ-ը այդօրինակ սերտիֆիկացման միասնական պահանջներ չի հաստատում, որի հետևանքով ԵՄ անդամ-երկրների կառավարությունները պետք է ինքնուրույն հաստատեն այդ սերտիֆիկացման չափանիշները:

Ի տարբերություն ԵՄ-ի կողմից ընդունված դիրեկտիվների (որոնց ընդունումից հետո ենթադրվում է, որ անդամ-երկրներն իրենց իրավական ակտերում կկատարեն այն փոփոխությունները և լրացումները, որոնք անհրաժեշտ են այդ ակտերը ԵՄ-ի օրենսդրությանը համապատասխանեցնելու համար)՝ անդամ-երկրները ԵՄ-ի կանոնները պետք է ընդունեն ամբողջությամբ՝ առանց փոփոխությունների:

Ապրանքների ներմուծում՝ որակավորված որպես հումանիտար օգնություն: XVI բաժնում ներկայացված է համապատասխան երկրների կառավարությունների կողմից հումանիտար օգնու-

³⁰ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

³¹ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

թյան համար սերտիֆիկացված ապրանքների ներմուծման կարգը, որոնք նախատեսված են բարեգործական և ֆիլանտրոպիկ (մարդասիրական) կազմակերպությունների համար: Մաքսատուրքերից և մաքսավճարներից ազատված են հետևյալ ապրանքները.

- առաջին անհրաժեշտության ապրանքներ և առարկաներ, օրինակ՝ սննդամթերքներ, դեղամիջոցներ, հագուստ և սպիտակեղեն, որոնք պետք է բաշխվեն անվճար,
- ապրանքներ և առարկաներ, որոնք անվճար տրամադրվում են բարեգործական միջոցառումներին միջոցների հավաքագրման նպատակով՝ հոգուտ կարիքավոր մարդկանց,
- գրասենյակային սարքավորումներ և նյութեր՝ անվճար ուղղված բարեգործական և ֆիլանտրոպիկ կազմակերպություններին աշխատանքային ընթացիկ կարիքների բավարարման կամ դրանց կողմից բարեգործական և մարդասիրական ակցիաների իրականացման նպատակով,
- ապրանքներ և առարկաներ, որոնք հատուկ մշակված են կրթելու, գիտական գործունեության կամ կույրերի, ինչպես նաև մտավոր կամ ֆիզիկական արատներով անձանց մշակութային զարգացման համար,
- ապրանքներ և առարկաներ, որոնք ներմուծվում են ԵՄ երկրներում տարերային աղետներից տուժած մարդկանց բաշխելու կամ անվճար բաժանելու համար,
- ապրանքներ և առարկաներ, որոնք ներմուծվում են անվճար օգտագործման նպատակով այն կազմակերպությունների համար, որոնք ներգրավված են տարերային աղետների հետևանքների վերացմանը՝ իրենց գործունեության ընթացքում:

Մաքսատուրքերից և մաքսավճարներից չեն կարող ազատվել սպիրտային խմիչքները, սուրճը, թեյը, ավտոմեքենաները (բացառությամբ շտապօգնության մեքենաների), ինչպես նաև տարերային աղետների հետևանքով վնասված կառույցների վերականգնման համար նախատեսված նյութերը և սարքավորումները:

Այս կանոնները նախատեսում են, որ մաքսատուրքերից և մաքսավճարներից ազատվում են միայն այն կազմակերպությունները, որոնց հաշվապահական հաշվառումը վերահսկվում է համապատասխան մարմինների կողմից, և որոնք տալիս են բոլոր անհրաժեշտ երաշխիքները:

Ուսուցողական, ինչպես նաև գիտական և մշակութային զարգացման համար նյութերի ներմուծում: XII բաժնում ներկայացված է ուսուցողական, ինչպես նաև գիտական և մշակութային զարգացման համար ներմուծված որոշ նյութերի մաքսավճարներից ազատման գործընթացը: Այս բաժնում են ներկայացված նաև պետական հաստատություններին կամ ԵՄ անդամերկրների համապատասխան սերտիֆիկատներ ունեցող ոչ պետական կազմակերպություններին հասցեագրված գիտական սարքավորումների և գործիքների համար համապատասխան գործընթացը: Գիտական սարքավորումների և գործիքների ներմուծման դեպքում, որոնք արտադրված են ԵՄ երկրներից մեկում, մաքսավճարներից ազատվելու արտոնություններ կարող են չտրամադրվել: Եվրոպական հանձնաժողովի №2290/83 որոշմամբ լրացումներ են կատարվում վերոհիշյալ բաժնում՝ հաստատելով լրացուցիչ պայմաններ, որոնց պահպանման դեպքում ստորև թվարկված ապրանքներն ազատվում են մաքսավճարներից:

- ապրանքներ, որոնք անմիջապես ուղղվում են նշանակված վայրը,
- ապրանքներ, որոնք գույքային ամփոփագրերում ենթակա են հաշվառման և արտացոլման,
- ապրանքներ, որոնք պետք է օգտագործվեն ոչ առևտրային նպատակներով:

Պետք է պայմաններ ապահովվեն իրավասու մարմինների կողմից ստուգումների համար՝ նպատակ ունենալով պարզելու, թե ինչպես են օգտագործվում այդ ապրանքները:

Եթե որևէ կազմակերպություն այլևս չի համապատասխանում XII և XVI բաժինների պահանջներին, որոնց հիման վրա նրանք ազատվել էին մաքսավճարների հարկումից, կամ եթե կազմակերպությունը որոշի օգտագործել այդպիսի ապրանքներ որևէ այլ կերպ և ոչ այն նպատակներով, որոնց հիման վրա ազատվել էր հարկումից, ապա այդ կազմակերպությունը պարտավոր է այդ ապրանքների դիմաց վճարել մաքսավճարները³²:

XIII և XVI բաժիններում նախատեսված են մաքսավճարներից ազատվելու լրացուցիչ հիմքերը գիտական հետազոտությունների համար լաբորատոր կենդանիների, կենսաբանական և քիմիական նյութերի, ինչպես նաև մարդկային ծագում ունեցող թերապևտիկ նյութերի և արյան խումբը որոշելու համար անհրաժեշտ միջոցների համար, որոնք հասցեագրված են գիտական և լաբորատոր հետազոտություններ իրականացնող սերտիֆիկացված ոչ առևտրային կազմակերպություններին:

³² Erik Offerdal Effective Tax Rates and the Cost of Nonneutral Taxation in Norway, 2010, pp.33-39.

Այսպիսով, ԵՄ-ը դեռևս գտնվում է ԵՄ անդամ-երկրների օրենսդրության ներդաշնակեցման գործընթացի մեջ: Այսպիսով, կարելի է ենթադրել, որ հեռանկարում ԵՄ մակարդակով կկարգավորվեն եկամտահարկի, սոցիալական հարկի և դրանց գանձման հետ կապված հարցերը: Բոլոր հիմքերը կան պնդելու, որ այն դեպքերում, երբ կան համընդհանուր մոտեցումներ, Եվրոպական հանձնաժողովը չի ներմուծի օրենսդրական առաջարկներ, որոնք մեծ թվով երկրների օրենսդրություններում կբերեն էական փոփոխությունների և որ, օրինակ, ոչ պետական կազմակերպություններից սոցիալական հարկերի և եկամտահարկերի գանձման կարգը նշանակալիորեն կարտացոլի ԵՄ երկրների մեծամասնության օրենսդրություններում:

Մարդասիրական օգնություն: ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից տրամադրված բեռնամաքսային հայտարարագրերի տվյալներով, 2010թ. հունվար-մարտին մարդասիրական օգնության կարգով ՀՀ են ներմուծվել 1187.7 տոննա ապրանքներ, որոնց արժեքը կազմել է 3670.6 մլն դրամ կամ 9.5 մլն դոլար: Ստացված օգնության 24.2%-ը կազմել են սարքերը և ապարատները, 18.9%-ը՝ մանածագործական իրերը, 17.4%-ը՝ քիմիայի և դրա հետ կապված արդյունաբերության ճյուղերի արտադրանքը, 10.6%-ը՝ տարբեր արդյունաբերական ապրանքներ, իսկ 28.9%-ը³³՝ մնացած ապրանքները, որոնք ներկայացված են **1-2-րդ հավելվածներում:**

³³ http://eeas.europa.eu/delegations/armenia/eu_armenia/humanitarian_aid/index_hy.htm

2.2. Դանիայի և Հայաստանի Հանրապետության հարկման արդյունավետության և հարկային վարչարարության փոխազդեցության համեմատական գնահատականը

Փորձենք մանրամասն ներկայացնել Դանիայի հարկման արդյունավետության բարձր աստիճանը պայմանավորող մակրոտնտեսական և այլ ցուցանիշների փոխազդեցությունը՝ այն համեմատելով և տեղայնացնելով Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի հետ:

Դանիան բարձր զարգացած արդյունաբերական երկիր է, վերջինս կյանքի մակարդակով և բնակչության սոցիալական ապահովության մակարդակով աշխարհում առաջատար դիրքեր է գրավում: Տնտեսության մեջ գերակշռում է մասնավոր հատվածը, սակայն պետությունն անմիջական ազդեցություն ունի դրամավարկային, ֆինանսական և հարկային քաղաքականության, ինչպես նաև գյուղատնտեսությանը սուբսիդիաներ տրամադրելու միջոցով: Պետությանն են պատկանում շատ կոմունալ ընկերություններ, ինչպես նաև օդային ու երկաթուղային տրանսպորտային միջոցների մեծ մասը:

20-րդ դարի երկրորդ կեսին Դանիայի տնտեսության մեջ առաջատար դիրքեր գրավեց ծառայությունների ոլորտը³⁴: Բանկային համակարգը, ապահովագրությունը և ֆինանսները,

³⁴ OECD, Organisation for economic co-operation and development, "Tax reforms in Denmark". Central for tax policy and administratytion. pp. 3-4 (12 p.).

տուրիզմը, տրանսպորտը և առևտուրը այն հիմնական ճյուղերն են, որոնցում տարածված են մասնավոր ծառայությունները:

1990-ական թթ. Դանիայում զարգացած էր բազմաճյուղ արդյունաբերությունը, մինչդեռ ճյուղերից և ոչ մեկն առաջատար դիրք չէր գրավում տնտեսության մեջ³⁵: Դանիայի արդյունաբերական ենթակառուցվածքը հիմնված է գյուղատնտեսական արտադրության, Հյուսիսային ծովում գտնվող նավթի և գազի պաշարների, կավի ու կրաքարի և բազմաձևավալ արտասահմանյան հումքի վրա: Կարևոր գործոն է որակյալ աշխատանքային ուժի առկայությունը:

Տնօրինելով սահմանափակ քանակությամբ հիդրոէներգիայի և ածխի պաշարների՝ Դանիան մինչև 1980թ. ստիպված էր ներմուծել գրեթե բոլոր էներգակիրները: 1966թ. Հյուսիսային ծովի դանիական հատվածում հայտնաբերվեցին նավթի և բնական գազի պաշարներ, որոնց օգտագործումը սկսվեց 1972թ.³⁶:

Դանիայի գյուղատնտեսությունը մասնագիտացված է անասնաբուծության մեջ. բուսաբուծական արտադրության մեծ մասն օգտագործվում է որպես անասնակեր: Ընդհանուր առմամբ գյուղատնտեսության դերը Դանիայում կրճատվում է:

Դանիայի արտաքին առևտրային առաջատար գործընկերներն են Գերմանիան, Շվեդիան, Մեծ Բրիտանիան, Նիդեռլանդները և Նորվեգիան: Արտաքին ապրանքաշրջանառության 68.8%-ը բաժին է ընկնում ԵՄ երկրներին, իսկ ԱՄՆ-ին՝ ընդամենը 4%³⁷:

³⁵ OECD, Organisation for economic co-operation and development, "Tax reforms in Denmark". Central for tax policy and administration. p. 6 (12 p.).

³⁶ Նույն տեղում:

³⁷ OECD, Organisation for economic co-operation and development, "Tax reforms in Denmark". Central for tax policy and administration. pp. 9-11 (12 p.).

Դանիայի հարկային համակարգը: Դանիացիները ստանում են աշխարհում ամենաբարձր աշխատավարձերը և գանձարան են փոխանցում ռեկորդային քանակությամբ հարկեր: Սակայն դանիացիների կարծիքով Դանիան հարուստների համար չէ:

Դանիայի հարկային օրենսդրությունը 1998թ. ենթարկվել է զգալի փոփոխությունների: Այստեղ հարկային համակարգը բավականին ավանդական է եվրոպական երկրների մեծ մասի համար: Միայն որոշ վճարներով դրույքներն ավելի բարձր են, քան հարևան պետություններում:

2007թ. դանիացիները բյուջե են վերադարձրել իրենց շահույթի 48.7%-ը՝ երկրորդ տեղ մղելով Շվեդիային՝ 48.3%³⁸: Քանի որ հայտնի է, որ ԵՄ անդամ-երկրներում ավելի շատ հարկեր են վճարում, քան ցանկացած այլ տարածաշրջանում, ապա Դանիան իրավամբ կարող է համարվել աշխարհում առաջինն այդ ցուցանիշով: ԵՄ-ում միջին ցուցանիշը կազմել է 40%: Դանիայի «առաջնության դափնին» բացատրվում է սպառողական և կապիտալի բարձր հարկերով³⁹:

Կապիտալի աճից եկամուտների հարկում: Դանիայում ներդրումային եկամուտների հարկային համակարգի շատ կարևոր սկզբունքն է կապիտալից ստացվող եկամտի/տոկոս բերող ակտիվների/ բաժանումը արժեթղթերից ստացվող եկամտից: Որպես կանոն, կապիտալից ստացվող եկամուտը հարկվում է շատ ավելի մեծ դրույքաչափերով, քան արժեթղթերից ստացվողը:

³⁸ Նույն տեղում:

³⁹ Fred Schroyen and Jurgen Aasness, "Marginal indirect tax reform analysis with merit good arguments and environmental concerns:Denmark, 1999, 99.112-114.

Սովորաբար հարկային օրենքները հիմնված են թափանցիկության սկզբունքների վրա: Հետևաբար, ներդրումային ֆոնդի մասնակիցները հարկվում են ճիշտ իրենց ներդրումներին համապատասխան:

Կյանքի ապահովագրման միջոցով կենսաթոշակային խնայողությունները, կենսաթոշակային հիմնադրամները և բանկային կենսաթոշակային ֆոնդերը նույնպես հարկվում են, պարզ է, որ փոփոխված դրույքաչափերով:

Դանիացի ներդրողը, որը պատրաստվում է ներդրում կատարելու տեղական կամ օտարերկրյա բաժնետոմսերում կամ պարտատոմսերում և այլնում, հարկվում է աճի սկզբունքով, այսինքն՝ հարկվում է այն գումարը, որը հավասար է արժեթղթի տարեվերջյան գնից հանած տարեսկզբի գինը:

Աղյուսակ 2.2.1

Բաժնետոմսերի վաճառքից եկամուտներ⁴⁰

	Վաճառքի դիմաց եկամուտ	Բաժնետոմսերի գծով վնաս
Մինչև երեք տարի բաժնետոմսերի սեփականություն	Հարկվում է	Կարող են հաշվվել այլ բաժնետոմսերի հաշվին
Երեք և ավելի տարիներ բաժնետոմսերի սեփականություն	Չի հարկվում	Հարկման ընթացքում չի հաշվվում

Շահաբաժիններն ազատվում են հարկերից այն պայմանով, որ դրանց ստացողը տնօրինում է ոչ պակաս, քան բաժնե-

⁴⁰ <http://www.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>

տոմսերի փաթեթի 25%-ը ամբողջ ֆինանսական տարվա ընթացքում: Մնացած դեպքերում չբաշխված շահույթի 66%-ը պետք է ընդգրկվի հարկվող բազայի մեջ:

Ցածր հարկադրույքներ ունեցող երկրներում գործող ֆինանսական կամ ներդրումային ընկերությունների բաժնետոմսերի իրացումից եկամուտը հարկվում է՝ անկախ վերջիններիս նկատմամբ սեփականության իրավունքի առկայության ժամկետից: Սակայն այս կանոնը չի կիրառվում, եթե տվյալ ընկերությունը Դանիայում հարկման է ենթարկվել որպես առևտրային ֆինանսական ընկերություն ոչ պակաս, քան երեք տարի, և բաժնետոմսերի նկատմամբ սեփականություն է հաստատվել ոչ պակաս, քան երեք տարի: Այս դեպքում բաժնետոմսերի իրացումից եկամուտը չի հարկվում:

Հայաստանում հարկատուի համախառն եկամուտը նվազեցվում է բաժնետոմսերի կամ ներդրում վկայող այլ արժեթղթերի օտարումից, այլ արժեթղթերով փոխանակումից կամ նման այլ գործարքներից ստացված եկամտի չափով՝

- կորպորացիաների հարկադրումը,
- հարկադրույքը:

Դանիայում միասնական հարկ է գործում կորպորացիաների եկամտի նկատմամբ՝ 32%, որը մաս-մաս է վճարվում տարին երկու անգամ: Այլ երկրներում գործող կորպորացիաները Դանիայում հարկվում են բոլոր երկրներում ստացած եկամտի նկատմամբ:

Միասնական հարկադրման ռեժիմը⁴¹

	Դանիա/Կորպորացիայի հարկ	Հայաստան/ Շահութահարկ
Հարկադրույք	32%	20%
Ռեզիդենտների հարկվող օբյեկտ	Երկրի տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացված շահույթ	Համանման
Ոչ ռեզիդենտների հարկվող օբյեկտ	Միայն երկրի տարածքում ստացված շահույթը	Հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտներ

Դանիայի միասնական հարկման ռեժիմի առավել կարևոր պահանջներն են՝

- դանիական դուստր ընկերությունները սովորաբար պետք է գտնվեն ամբողջական սեփականության մեջ՝ ուղղակի կամ անուղղակի: Իսկ արտասահմանյան դուստր ընկերությունների դեպքում պետք է ունենալ վերջիններիս նկատմամբ նրանց ժամանման երկրի օրենսդրությանը համապատասխան մաքսիմալ սեփականության մասնաբաժին,
- միասնական հարկման ռեժիմի մեջ ընդգրկված բոլոր ընկերությունները պետք է գործարքներ իրականացնեն միասնական ֆինանսական տարվա շրջանակներում,
- միասնական հարկման ռեժիմի մեջ ընդգրկված դուստր ընկերության բաժնետոմսերի նկատմամբ սեփականության

⁴¹ <http://www.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>, «Հարկային օրենսգրքի վերլուծություն»:

իրավունքը պետք է լինի ամբողջ ֆինանսական տարվա ընթացքում,

- արտասահմանյան դուստր ընկերությունների վնասների դուրսգրման արտոնությունները կարող են կրել մշտական կամ ժամանակավոր բնույթ՝ կախված հանգամանքներից:

Հարկային համաձայնագրեր: Դանիան բազմաքանակ համաձայնագրեր ունի կրկնակի հարկումից բացառելու համար, այդ թվում նաև Հայաստանի հետ (13.09.2007թ.): Համաձայնագրերը հիմնված են «Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպությանը կոնվենցիայում» հաստատված սկզբունքների վրա:

Աղյուսակ 2.2.3

ՀՀ և Դանիայի հարկային համակարգերի՝ համեմատական բնութագիրը⁴²

	Դանիա	Հայաստան
Հարկային վարկի սկզբունք	Հարկային վարկը սահմանափակվում է Դանիայում համապատասխան հարկատեսակի գումարի չափով հաշվարկված յուրաքանչյուր երկրի համար	Չի գործում
Շահաբաժինների և լիցենզիոն վճարներ	Հարկի գումարը նվազեցվում է 0-15%՝ ըստ այդ համաձայնագրերի	Չի հարկվում
Օտարերկրյա պետություններում վճարված հարկեր	Նվազեցվում է նաև հատուկ համաձայնագրերին չպատկանող երկրներում վճարված հարկի գումարը	Նվազեցվող գումարի չափը չի կարող գերազանցել այդ գույքի դիմաց ՀՀ-ում վճարման ենթակա հարկի գումարը

⁴² EXPLANATORY NOTES TO THE OECD TAX DATABASE, I.6. DENMARK, 2012, p. 16, (81 p.) ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերլուծություն:

**Եկամտահարկի համեմատական բնութագիրը
Դանիայում և Հայաստանում⁴³**

	Դանիա	Հայաստան
Հարկն ուղղվում է	1. պետական բյուջե 2. տարածքային բյուջե 3. մունիցիպալ 4. եկեղեցի-1% 5. զբաղվածության ֆոնդ 2-5 միասին մոտ 29.5%	Պետական բյուջե
Եկամտահարկ վճարողներ	Ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք	Համանման
Հարկվող օբյեկտ	Ռեզիդենտ-երկրի տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացված շահույթը: Ոչ ռեզիդենտ-միայն երկրի տարածքում ստացված շահույթը	Համանման
Եկամտահարկի դրույքաչափեր	≤135.000կրոն- 5.5% ≥135.000-190.000-6% ≥190.000-15% (տարեկան)	≤80.000դր-10% ≥80.000-20% (ամսական)

Արդյունքում յուրաքանչյուր դանիացի եկամտահարկի բոլոր տարրերը միասին վերցրած վճարում է մոտ 63% հարկ⁴⁴:

⁴³ EXPLANATORY NOTES TO THE OECD TAX DATABASE, I.6. DENMARK, 2012, pp. 41-48 (81 p.), ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերլուծություն:

⁴⁴ Նույն տեղում:

Աղյուսակ 2.2.5

Սոցիալական ապահովության վճարի համեմատական բնութագիրը Դանիայում և Հայաստանում⁴⁵

	Դանիա	Հայաստան
Հարկադրույք	9%	3%
Վճարող	աշխատող	գործատու

Աղյուսակ 2.2.6

Անուղղակի հարկերի (ԱԱՀ) համեմատական բնութագիրը Դանիայում և Հայաստանում⁴⁶

	Դանիա	Հայաստան
Հարկ վճարողներ	տարեկան շրջանառությունը ≥ 20.000 կրոն	տարեկան շրջանառությունը ≥ 58.3 մլն դրամ
ԱԱՀ ազատվում են	տպագիր արտադրության վաճառողները, փոստերը, բանկերը, կրթական և բժշկական հաստատությունները, ապահովագրական ընկերությունները և ուղևորափոխադրող տրանսպորտը:	կրթական հաստատությունները, գրենական պիտույքները, գիտական հրապարակումները, գյուղատնտեսության մեջ օգտագործվող թունաքիմիկատներ, մանկատներ, ծերանոցներ, թերթեր, ամսագրերի իրացում, թաղման և կրոնական պարագաներ, ապահովագրական ընկերություններ, բանկեր, ՎԿ-ներ, բարեգործական ընկերություններ և այլն
Հարկադրույք	25%	20%

⁴⁵ <http://www.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>, ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերլուծություն:

⁴⁶ Նույն տեղում:

Անուղղակի հարկերի (ակցիզային հարկ) համեմատական բնութագիրը Դանիայում և Հայաստանում⁴⁷

	Դանիա	Հայաստան
Հարկման ենթակա ապրանքներ	Նավթամթերք, ածուխ Էլեկտրաէներգիա Էլեկտրական լամպեր Ծխախոտներ, սիգարներ, ակոհոլային խմիչքներ, հանքային ջրեր, սուրճ, թեյ և քաղցրեղեն	Համանման, բացի հանքային ջրերից, սուրճից, թեյից և քաղցրեղենից

Այսպիսով, ամփոփելով Դանիայի հարկման արդյունավետության հաջողությունը՝ կարող ենք եզրակացնել, որ դանիական հողինգային ընկերությունների նկատմամբ կիրառվող ռեժիմն ընդհանուր առմամբ համարվում է ավելի բարենպաստ, քան այլ երկրներում, մասնավորապես արտասահմանում վճարվող շահաբաժինների նկատմամբ հարկադրման չեղյալ հայտարարելուց հետո:

Այս համակարգը հնարավորություն է տալիս իրականացնելու արդյունավետ և հարկերով չճանրաբեռնված դիվիդենդների փոխանցումը տարբեր երկրներում գտնվող դուստր ընկերություններից մայր ձեռնարկություններին:

Դանիայում չկան օֆշորային ընկերություններ, սակայն կարելի է գրանցել կորպորատիվ հարկադրման տակ չընկնող ընկերակցություն, այն պայմանով, որ Դանիայի ընկերակցությունը կունենա արտասահմանյան գործընկերներ, և եկամուտները Դանիայի տարածքից դուրս չեն բերվի:

⁴⁷ EXPLANATORY NOTES TO THE OECD TAX DATABASE, I.6. DENMARK, 2012, pp.75-79 (81p.), «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերլուծություն:

Դանիայի օրենսդրությունը նաև իրական այլընտրանք է առաջարկում օֆշորային բանկերին՝ Դանիայում գրանցված ֆինանսական տրաստային ընկերություններ (աղյուսակ 2.2.8):

Աղյուսակ 2.2.8

Տնտեսվարող սուբյեկտների հաշվառման տարբերությունները Դանիայում և Հայաստանում⁴⁸

	Մասնակիցներ		Կանոնադրական կապիտալ		Շահութահարկ	
	Դ	Հ	Դ	Հ	Դ	Հ
A/S ԲԲԸ	3 և ավել	անսահմանափակ	500.000	նվազագույն աշխատավարձի 1000-ապատիկ/ 1000.000 դրամ	30%	20%
ApS./ՓԲԸ	1 և ավել	առավելագույնը 49	125.000կ	նվազագույն աշխատավարձի 100-ապատիկ/ 100.000դրամ	30%	20%
K/S/ ՍՊԸ	1 և ավել	1 -49	125.000կ	նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկ/ 500.000դրամ	-	20%

Վերոնշյալ ընկերությունները կարող են իրականացնել հետևյալ գործառույթները⁴⁹

1. բանկային ծառայություններ,
2. տրաստային կառավարում,
3. փոխառությունների և երաշխիքի տրամադրում,
4. վարկային և այլ քարտերի տրամադրում,
5. գույքահարկ:

⁴⁸ <http://www.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>,

«Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք:

⁴⁹ Նույն տեղում:

**Գույքահարկի համեմատական բնութագիրը
Դանիայում և Հայաստանում⁵⁰**

	Դանիա		Հայաստան	
	Գույքահարկ	≥2.4մլն	0.7%	3-10մլն
			10-20 մլն	7100դր+գեր0.2%
			20-30մլն	27.100դր+գեր 0.4%
			30-40մլն	67.100դր+գեր 0.6%
			40 մլն և ավել	127.100դր+գեր 1.0%
Նոր ավտոմեքենա	≤34.400 կրոն	105%	Հաշվարկվում է ձիաուժերով՝	Առավելագույնը՝ 1ձիաուժը՝ 200դրամ
	≥34.400 կրոն	180%		

Դանիայում ամենաբարձր հարկադրույքն է ավտոմեքենայի ձեռքբերման դիմաց ամբողջ Եվրոպայում: Օգտագործված մեքենաների հարկերն ավելի ցածր են, բայց ոչ շատ:

Առողջապահությունը և կրթությունն այստեղ անվճար են:

Առանձնահատուկ հարկատեսակներից են՝ ամուսնական զույգերը գույքահարկի են ենթարկվում առանձին-առանձին, իսկ նվիրատվությունը հարկվում է, որի դրույքաչափը կազմում է 15%⁵¹:

Էկոլոգիական հարկ սպորտի սիրահարներից 150 կրոն 25 տարեկանից բարձր, 25 կրոն՝ մինչև 25 տարեկանը:

Դանիայի հարկային համակարգի SWOT վերլուծություն:
Այսպիսով, Դանիայում կարևոր դեր է կատարում պետությունը: Առաջին հերթին պետությունը հարկային մուտքերի հիմնական

⁵⁰ <http://www.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>, ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերլուծություն:

⁵¹ Tax Policy Reforms in Denmark . "Total private administrative costs of tax legislation in 2012, pp. 13-18, «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված:

ստացողն է, որը միաժամանակ հարկաբյուջետային համակարգի միջոցով վերաբաշխում է ամբողջ եկամուտը: Պետությունը բնակչության համար ինչպես սոցիալական, այնպես էլ տնտեսական երաշխավորն է:

Դանիայի տնտեսությունը մեծամասամբ արդյունաբերական է, բայց և միևնույն ժամանակ զարգացած գյուղատնտեսությամբ: Ընդհանուր առմամբ տնտեսությունը, միջոցների սակավությամբ պայմանավորված, կենտրոնացված է ներկրման վրա: Այժմ Դանիայի արտահանումը, որպես հետինդուստրիալ երկիր, ոչ թե ապրանքների, այլ գիտելիքի արտահանումն է: Շնորհիվ ԳՏԱ-ի ուղղությամբ իրականացրած լայնածավալ ծախսերի՝ Դանիան դարձել է բարձր տեխնոլոգիական սարքավորումների և գիտական հետազոտությունների մատակարար:

Հարկային բեռն այս երկրում բավականին բարձր է: Դա առաջին հերթին պայմանավորված է սոցիալական ուղղվածություն ունեցող տնտեսությամբ: Մյուս կողմից բարձր հարկերը Դանիայի բնակչությանը չեն խանգարում աշխատել և գումար վաստակել: Սոցիալական ապահովությունը և աշխատանքային երաշխիքներն ակտիվ աշխատանքի հիմքերն են: Նույնիսկ բոլոր հարկերը վճարելով՝ Դանիայում հնարավոր է հիանալի ապրել՝ շնորհիվ բարձր եկամուտների:

Դանիայի հարկային համակարգը միասնական կառուցվածքային համակարգ է՝ բավականին գրագետ հարկադրման իրականացմամբ: Չնայած հարկերի բարձր մակարդակին՝ այստեղ հարկերը մուծում են բոլորը՝ անկախ սոցիալական դիրքից կամ եկամտից: Հարկային կարգավորումն իրականացվում է բացառապես տեղական մակարդակով: Հարկային մուտքերի վերաբաշխման պատասխանատվությունն ընկած է

տեղական ինքնակառավարման մարմինների վրա: Պետությունը հիմնականում միայն կարգավորում է հարկադրույքները. թելադրում է հարկադրման ոլորտում իր քաղաքականությունը, և ստանում հարկերի մի մասը իր գործառույթներն իրականացնելու համար:

Հարկադրումը Դանիայում դիֆերենցված է՝ կախված յուրաքանչյուր բնակչի եկամտից: Կախված գործունեության տեսակից՝ հարկերը նույնպես տարբերվում են:

Հարկահավաքման որակը Դանիայում պայմանավորված է ոչ միայն լավ կազմակերպված համակարգով (ֆիզիկական անձանց գրանցում, հայտարարագրերի հանձնման պարզեցված համակարգ), այլև մտածելակերպով: Բնավորության այս գիծը դանիացիների մոտ պատմականորեն է ձևավորվել և երբեք չի ուղեկցվել հարկահավաքման նկատմամբ համընդհանուր վերահսկողությամբ կամ օրենքով սահմանված սանկցիաներով՝ դրանց չվճարման նպատակով:

Այժմ ԵՄ երկրների, մասնավորապես Դանիայի հարկային համակարգի վերակառուցման միտումներն ուղղված են հարկային դրույքաչափերի ընդհանուր իջեցմանը, հիմնականում անուղղակի հարկերի դրույքաչափերի իջեցմանը:

Ինչ վերաբերում է Դանիայի դրական փորձի կիրառմանը Հայաստանում, հարկ է հաշվի առնել այն փաստը, որ Եվրոպան միայն ինֆորմացիա է մտածելու և ոչ թե կուրորեն ընդունելու համար: Հաշվի առնելով երկրի՝ առանձնահատկությունները, ոչ մի հարկային համակարգ ամբողջությամբ կրկնել հնարավոր չէ, մեր երկրին յուրահատուկ մոտեցում է անհրաժեշտ: Հայաստանում կարելի է կիրառել հարկային համակարգի լավ կազմակերպումը, մասնավորապես վերաբաշխման գործառույթը

պետք է փոխանցվի տեղական ինքնակառավարման մարմիններին: Հիմնական հարկերը (ամենաեկամտաբերները) պետք է ուղղվեն ոչ թե պետական պարտքի ծածկմանը, այլ սոցիալական կարիքներին: Կարելի է կիրառել նաև սոցիալական քաղաքականությանը մոտ տարբերակ: Այնուամենայնիվ, ցանկացած նորարարություն պետք է համապատասխանեցնել հայ մարդուն, նրա մտածելակերպին:

2.3. Ղազախստանի Հանրապետության և Հայաստանի Հանրապետության հարկման արդյունավետության և հարկային վարչարարության փոխազդեցության համեմատական գնահատականը

Ղազախստանի հարկային համակարգը կարգավորող հիմնական նորմատիվային ակտը Ղազախստանի հարկային օրենսգիրքն է: Հարկերի և այլ պարտադիր վճարների ժամանակին և ամբողջությամբ բյուջե վճարելն ապահովում է Ղազախստանի ֆինանսների հարկային նախարարությունը (հարկային կոմիտե):⁵² Կոմիտեն ունի տարածքային մարմիններ առանձին վարչատարածքային բաժանումներին համապատասխան՝ շրջանային, մարզային, քաղաքային և հատուկ տնտեսական գոտիների կոմիտեներ:

Երկրի օրենսդրության համաձայն՝ սահմանվում են ընդհանուր և հատուկ հարկային ռեժիմներ:

Ղազախստանում սահմանվում են հանրապետական և տեղական հարկեր: Տեղական հարկերից են հողի հարկը, իրա-

⁵² <http://images.mofcom.gov.cn/o7s/table/kaza/taxation.pdf>

վաբանական և ֆիզիկական անձանց գույքահարկը, տրանսպորտային միջոցների հարկը, ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող ֆիզիկական անձանց գրանցման վճարը, աճուրդային վաճառքից գանձվող վճարը և այլն:

Աղյուսակ 2.3.1

Ղազախստանի և Հայաստանի հարկային համակարգի ձևավորման առանձնահատկություններն ու հարկերի տեսակները⁵³

Ղազախստան	Հայաստան
Կորպորատիվ եկամտահարկ	Շահութահարկ
Անհատական եկամտահարկ	Եկամտահարկ
Բնական միջոցների օգտագործման հարկ	Բնապահպանական վճարներ
Տրանսպորտային միջոցների հարկ	Գույքահարկ
Սոցիալական հարկ	Սոցիալական հարկ
Իրավաբանական անձանց և անհատ ձեռնարկատերերի գույքի հարկ	Գույքահարկ
Ֆիզիկական անձանց գույքահարկ	
Հողի հարկ	Հողի հարկ
Ակցիզային հարկ	Ակցիզային հարկ
ԱԱՀ	ԱԱՀ

Բյուջե վճարման ենթակա պարտադիր վճարներից են նաև պետական տուրքը և կոնսուլյական վճարը:

Հարկերը և մյուս պարտադիր վճարները հաշվարկվում և բյուջե են փոխանցվում ազգային արժույթով՝ տենգեով:

(1 տենգե= 147 ԱՄՆ դոլար, 2009թ.):

⁵³ <http://images.mofcom.gov.cn/ozs/table/kaza/taxation.pdf>, ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերլուծություն:

Հարկային արտոնություններ ներդրումների ոլորտում:

Ղազախստանի կառավարության հարկային և ներդրումային քաղաքականության մեջ մեծ ուշադրություն է դարձվում բարենպաստ ներդրումային միջավայրի ձևավորմանը, նպատակ ունենալով խթանել տնտեսության զարգացումը և արդյունաբերության նոր ճյուղերի ձևավորման ու արդեն իսկ գործող ոլորտների նորացման և ընդլայնման համար անհրաժեշտ ներդրումների իրականացումը: Հարկային օրենսգրքի առանձին մասով՝ «Ներդրումային հարկային արտոնություններ», սահմանվում են առանձին հարկատեսակների գծով, մասնավորապես կորպորատիվ եկամտահարկի, հողի հարկի, գույքահարկի, ներդրումների հարկային արտոնությունները:

Կորպորատիվ եկամտահարկի գծով արտոնությունը հնարավորություն է տալիս հարկատուին տարեկան համախառն եկամտից հանելու շահագործման հանձնված ակտիվների արժեքի որոշակի մաս՝ կախված արտոնության գործողության ժամկետից: Հարկատուների համար արտոնությունները սահմանվում են պետական համապատասխան լիազոր մարմնի հետ կնքված պայմանագրի համաձայն, որի մեկ օրինակը՝ նոտարի կողմից հաստատված՝ ներկայացվում է հարկատուի գրանցման վայրի համապատասխան հարկային մարմին:

Արտոնության գործողության ժամկետը յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում կախված է ակտիվներում ներդրումների ծավալից, սակայն չի կարող գերազանցել հինգ տարին:

Հատուկ ռեժիմով հարկվող անձանց նկատմամբ այս արտոնությունները չեն գործում:

Ավելացված արժեքի հարկ: Ղազախստանում ԱԱՀ վճարողներ են իրավաբանական և ֆիզիկական անձինք, որոնց

ապրանքների իրացումից եկամուտը գերազանցել է միջին ամսական հաշվարկային ցուցանիշի (ՄՀՑ) 10 000-ապատիկը: (01.01.20032.-ից սկսած՝ միջին ամսական այդ ցուցանիշի չափը ընդունվում է 972 տենգե)⁵⁴:

Եթե հարկատուի շրջանառությունը նախորդ 12-ամսյա ժամանակահատվածում չի գերազանցել համապատասխան գումարը, ապա նա կարող է դիմել իր գրանցման վայրի հարկային մարմին՝ ԱԱՀ-ի հարկումից ազատվելու նպատակով: Այս իրավունքից հարկատուն կարող է օգտվել որպես ԱԱՀ-ի հարկատու գրանցվելուց առնվազն երկու տարի հետո⁵⁵:

ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ են ապրանքների և ծառայությունների ներմուծումը և երկրի ներսում դրանց շրջանառությունը: Հարկի գանձումը շրջանառությունից իրականացվում է համապատասխան հարկային մարմինների կողմից, իսկ ներմուծման դեպքում՝ մաքսային մարմինների կողմից:

Որպես ԱԱՀ-ի վճարման ժամկետ համարվում է օրացուցային ամիսը: Եթե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի միջին ամսական գումարը նախորդ եռամսյակի համար չի գերազանցել ՄՀՑ 1000-ապատիկը, որպես հարկման ժամկետ եռամսյակն է հաշվարկվում⁵⁶:

Ղազախստանի ներքին շուկայում գործարքների համար սահմանվում է ԱԱՀ-ի միասնական դրույքաչափ՝ 16 տոկոս⁵⁷: Արտահանման գործարքները 0% դրույքաչափով են հարկվում,

⁵⁴ <http://images.mofcom.gov.cn/ozs/table/kaza/taxation.pdf>

⁵⁵ Նույն տեղում:

⁵⁶ https://www.deloitte.com/assets/DcomKazakhstan/Local%20Assets/Documents/050414_Tax%20Guide_Eng_print.pdf

⁵⁷ Predrag Bejaković, dr. "The Tax Administration In Transition Countries, Institute for public finance" pp. 16-19.

բացառությամբ գունավոր և սև մետաղների ձուլվածքների արտահանման և միջազգային փոխադրումների:

Ապրանքների արտահանումը հավաստող փաստաթղթերի ցանկը ԱՊՀ երկրների համար ավելի պարզեցված է:

Հարկային օրենսգրքով սահմանվում են ԱԱՀ-ի գծով արտոնությունները՝ հարկից ազատում հետևյալ դեպքերում⁵⁸.

- Ղազախստանի Ազգային բանկի կողմից ապրանքների իրացում,
- պետական սեփականության մասնավորեցում,
- կանոնադրական կապիտալում ներդրումներ,
- դեղամիջոցների ներմուծում,
- ազգային արժույթի, արտարժույթի և արժեթղթերի ներմուծում,
- մշակույթի, գիտության և կրթության ոլորտում ծառայություններ և աշխատանքներ,
- փորձագիտական և հետազոտական աշխատանքներ:

Եկամտահարկ: Ղազախստանի Հանրապետությունում եկամտահարկը լինում է կորպորատիվ և անհատական:

Կորպորատիվ եկամտահարկի սուբյեկտներ են Ղազախստանի ռեզիդենտ (բացառությամբ Ղազախստանի Ազգային բանկի և պետական հաստատությունների) ու ոչ ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք, որոնք իրենց գործունեությունը Ղազախստանում իրականացնում են մշտական ներկայացուցչության միջոցով, կամ էլ Ղազախստանում եկամտի աղբյուր ունեցողները⁵⁹:

⁵⁸ World Bank (1996): From Plan to Market, World Development Report 1996, Published for the World Bank, Oxford University Press.

⁵⁹ https://www.deloitte.com/assets/DcomKazakhstan/Local%20Assets/Documents/050414_Tax%20Guide_Eng_print.pdf

Հարկվող օբյեկտը որոշվում է որպես տարեկան համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների տարբերություն:

Եկամտահարկի դրույքաչափը սահմանվում է հարկվող եկամտի 30%, բացի դրանից կիրառվում են նաև հետևյալ դրույքաչափերը⁶⁰

- 10%, եթե հարկատուի համար որպես արտադրական հիմնական միջոց է հողը,
- 15%՝ եկամտի ստացման աղբյուրի մոտ հարկման դեպքում, բացառությամբ ՂՀ-ում եկամտի աղբյուր ունեցողների,
- 15% մշտական ներկայացուցչության միջոցով ՂՀ-ում եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտների համար:

Ղազախստանում եկամտի աղբյուր ունեցող ոչ ռեզիդենտների հարկումը, որոնք չունեն մշտական ներկայացուցչություն, իրականացվում է հետևյալ սանդղակով⁶¹.

- 5% ապահովագրական հատուցումները, ստացված ռիսկերի վերաապահովագրողից,
- միջազգային փոխադրումների իրականացումից եկամուտներ,
- 10% ապահովագրական հատուցումներ ռիսկերի ապահովագրումից,
- 15% շահաբաժիններ, մասնակցությունից փայամասեր:

Անձնական եկամտահարկ: Անձնական եկամտահարկի վճարողներ են ֆիզիկական անձինք, ովքեր ունեն.

⁶⁰ Նույն տեղում:

⁶¹ Deloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 24-28 (36p.)

- եկամտի ստացման աղբյուրի մոտ հարկվող եկամուտներ,
- եկամտի ստացման աղբյուրի մոտ չհարկվող եկամուտներ: Ֆիզիկական անձը ՂՀ-ում համարվում է մշտական բնակվող, եթե նախորդ 12-ամսյա ժամանակահատվածում նա գտնվել է Ղազախստանում առնվազն 183 օրացուցային օր:

Անձնական եկամտահարկի դրույքաչափը եկամտի տարբեր բազաների համար ներկայացված է աղյուսակ 2.3.2-ում:

Աղյուսակ 2.3.2

Անձնական եկամտահարկի հաշվառման մեխանիզմը Ղազախստանում⁶²

Մինչև տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 15-ապատիկը	Հարկվող գումարի 5%
Տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 15-40-ապատիկի չափով	Տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 15-ապատիկի համար հարկի գումար+գերազանցող մասի 10%
Տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 40-600-ապատիկի չափով	Տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 40-ապատիկի համար հարկի գումար+գերազանցող մասի 20%
600-ապատիկ և ավելի	Տարեկան հաշվարկային ցուցանիշի 600-ապատիկի համար հարկի գումար+գերազանցող մասի 30%

Հատուկ հարկային ռեժիմներ: Ղազախստանում կիրառվող հատուկ հարկային ռեժիմները փոքր բիզնեսի համար սահմանում են սոցիալական հարկի և անհատական ու կորպորատիվ եկամտահարկի հաշվարկման և վճարման պարզեցված կարգեր:

⁶² Deloitte, “GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN” 2012, p. 12 (36 p.)

Հարկային հատուկ ռեժիմները չեն տարածվում գործունեության հետևյալ ձևերի վրա.

- ենթասակցիզային ապրանքների արտադրություն,
- խորհրդատվական, ֆինանսական և հաշվապահական ծառայությունների մատուցում,
- նավթամթերքների իրացում,
- բժշկական, դեղագործական և նման այլ ծառայությունների մատուցում:

Փոքր ձեռնարկատիրության սուբյեկտներն ինքնուրույն են ընտրում հարկային հատուկ ռեժիմների ներքոնշյալ տարբերակներից որևէ մեկը՝ հիմք ընդունելով միանգամյա թերթիկը:

Եթե ֆիզիկական անձի գործունեությունը կրում է պարբերական բնույթ (տարվա մեջ 90 օրից ոչ ավելի), ապա նրանք կարող են կիրառել միանգամյա թերթիկի վրա հիմնված հարկային ռեժիմ: Այդ թվում նման ֆիզիկական անձինք որպես անհատ ձեռնարկատեր չեն գրանցվում⁶³: Այս դեպքում հարկատուների պարտականությունն է նախքան գործունեություն իրականացնելը բյուջե վճարել միանգամյա թերթիկի արժեքը: Նման հարկման ռեժիմով հարկվող անձանց համար ՀԴՄ-ների առկայությունը պարտադիր չէ:

Հարկում հեղինակային իրավունքներից: Անհատ ձեռնարկատերերի համար, որոնց բիզնեսը կրում է կայուն բնույթ, նախատեսված է բյուջեի հետ պատենտային հաշվարկների իրականացում: Այս իրավունքը ստանալու համար անձը պետք է բավարարի հետևյալ չափանիշները՝ չօգտագործել վարձու աշխատողների աշխատանք, տարեկան եկամուտը չպետք է

⁶³ Deloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 27-29 (36 p.)

գերազանցի 1.5 մլն տենգեն: Հարկման այս ռեժիմը հարմար է ոչ մեծ շրջանառություն ունեցող հարկատուների համար: Պատենտի արժեքը հաշվարկվում է հարկատուի կողմից ինքնուրույն՝ հայտարարագրված եկամտի 3% չափով⁶⁴: Պատենտի արժեքը բյուջե է վճարվում հավասարաչափ մեծություններով՝ անհատական եկամտահարկի և սոցիալական հարկի տեսքով:

Պարզեցված հայտարարագրման վրա հիմնված հարկային հատուկ ռեժիմ կիրառում են փոքր բիզնեսի սուբյեկտները՝ համաձայն **աղյուսակ 2.3.3-ում** բերված պայմանների:

Աղյուսակ 2.3.3

Պարզեցված հայտարարագրման հաշվառումը Ղազախստանում⁶⁵

Անհատ ձեռնարկատերեր	Իրավաբանական անձինք
Աշխատողների թվաքանակը չի գերազանցում 15-ը հարկային ժամանակահատվածում եկամուտը չի գերազանցում 4500,0 հազ. տենգեն	Աշխատողների թվաքանակը չի գերազանցում 25-ը հարկային ժամանակահատվածում եկամուտը չի գերազանցում 9000,0 հազ. տենգեն

Եթե վարձու աշխատողների աշխատավարձը հաշվետու ժամանակաշրջանում գերազանցում է սահմանված նվազագույն աշխատավարձի եռապատիկը, ապա հաշվարկված հարկը նվազեցվում է 1,5%-ով յուրաքանչյուր աշխատողի համար⁶⁶:

⁶⁴ Նույն տեղում:

⁶⁵ Deloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 15-16 (36 p.)

⁶⁶ Նույն տեղում:

Բնական միջոցների օգտագործման հարկումը: Բնական միջոցների օգտագործման հարկումը իր մեջ ներառում է հետևյալ վճարները.

- գերշահույթների հարկում 0-30%՝ կախված շահույթի նորմայից:
Հատուկ վճարունակներից են համարվում՝
- բոնուսներ,
- ոռյալթիներ,
- Ղազախստանի մասնաբաժինն արտադրանքի մասով.

Սոցիալական հարկ: Այս հարկատեսակի վճարողներ են համարվում Ռեզիդենտ և ոչ Ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք, անհատ ձեռնարկատերերը: Հարկման օբյեկտներ են համարվում աշխատողների տրամադրված եկամուտները: Հարկումը կատարվում է աղյուսակ 2.3.4-ում բերված սանդղակով:

Աղյուսակ 2.3.4

Սոցիալական հարկի հաշվառումը Ղազախստանում⁶⁷

Հարկ վճարողներ	Հարկի դրույքաչափ
Ռեզիդենտ և ոչ Ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք	21%
Ռեզիդենտ և ոչ Ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք օտարերկրյա մասնագետների համար	11%
Անհատ ձեռնարկատերեր	Հաշվարկվող ամսական ցուցանիշի եռապատիկի չափով իր համար և կրկնակի աշխատողների
Հատուկ կազմակերպություններ, որտեղ աշխատում են հաշմանդամներ	6,5%

⁶⁷ Delloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 21-24 (36 p.)

Սոցիալական հարկի գումարը ենթակա է նվազեցման հղիության և ծննդաբերության, ժամանակավոր անաշխատունակության համար վճարված գումարների չափով:

Միջազգային հարկային համաձայնագրեր: Ներկայումս ՂՀ-ը ԱՊՀ երկրների հետ ունի կնքած միջպետական համաձայնագիր ապրանքների ներմուծման և արտահանման համար անուղղակի հարկերի գանձման վերաբերյալ: Անուղղակի հարկերի գանձումը, ըստ «նշանակման երկիր» սկզբունքի, գործում է ԱՊՀ երկրների հետ, որից բացառություն են կազմում միայն նավթը և բնական գազը, որոնց դեպքում հարկերի գանձումը կատարվում է «ծագման երկիր» սկզբունքով:

Ղազախստանի հարկային օրենսդրությամբ ռեզիդենտների հարկումը որոշակիորեն տարբերվում է ոչ ռեզիդենտների հարկումից: Իր հերթին ոչ ռեզիդենտների հարկման առանձնահատկությունները պայմանավորված են այն հանգամանքով, թե ոչ ռեզիդենտներն ունեն արդյոք մշտական ներկայացուցչություն Ղազախստանում, թե ունեն միայն եկամտի աղբյուր:

Մշտական ներկայացուցչություն ունեցող անձի համար հարկվող եկամուտը որոշվում է տվյալ ներկայացուցչի կողմից Ղազախստանում ստացված եկամուտների և այդ եկամուտների ստացման հետ կապված ծախսերի տարբերությամբ: Այնուհետև մաքուր եկամուտը (հարկվող եկամուտ - կորպորատիվ եկամտահարկ) հարկվում է ևս մեկ անգամ 15% տոկոսադրույքով⁶⁸:

⁶⁸ Delloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 26 (36 p.)

Ղազախստանում առանց մշտական ներկայացուցչության եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտները հարկվում են 5%, 10%, 15% և 20% դրույքաչափերով՝ կախված եկամտի տեսակից⁶⁹:

Այժմ զուգահեռներ անցկացնենք Ղազախստանի և Հայաստանի հարկային համակարգերի միջև. ակնհայտ է, որ բազմաթիվ հարկատեսակների գծով կան շատ ընդհանրություններ, մասնավորապես անուղղակի հարկատեսակների՝ ԱԱՀ և ակցիզային հարկերի գծով և եկամտահարկի ու սոցիալիկ գծով: Այս հարկատեսակների գծով հարկման օբյեկտը և հարկատուները նույնն են երկու երկրներում էլ, տարբերությունը թերևս դրույքաչափերի մեջ է: Հայաստանի հարկային համակարգում իրավաբանական անձանց շահույթի հարկումը կատարվում է շահութահարկով, որի փոխարեն Ղազախստանում կիրառվում է կորպորատիվ եկամտահարկը⁷⁰:

Ղազախստանում բավական մեծ ուշադրություն է դարձվում բնական միջոցների օգտագործման վրա՝ կիրառելով տարատեսակ հարկեր ու վճարներ այդ ոլորտում:

Առանձին հարկատեսակ է տրանսպորտային միջոցների հարկը:

Ղազախստանում, ինչպես և Հայաստանում, կիրառվում են հարկման ընդհանուր և հատուկ ռեժիմներ: Հայաստանում հատուկ ռեժիմը ենթադրում է հաստատագրված վճարների կիրառում, իսկ Ղազախստանում դա միանգամյա թերթիկի վրա հիմնված հարկ է՝ պատենտի վրա: Պարզեցված հայտարարագրման վրա հիմնված հարկերն են՝ նախատեսված փոքր

⁶⁹ Նույն տեղում:

⁷⁰ Deloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, pp. 26 (36 p.)

բիզնեսի հարկման համար: Կախված գործունեության տեսակներից՝ կիրառվում է այս հարկատեսակներից որևէ մեկը (հավելված 3): Ինչպես և Հայաստանում, Ղազախստանում նույնպես հատուկ ռեժիմների կիրառումը ենթադրում է ընդհանուր ռեժիմով սահմանված արտոնությունների բացառում:

Ընդհանրացնելով կարող ենք նշել, որ Ղազախստանի հարկային համակարգի հիմնական առավելությունը պրոգրեսիվ հարկերի կիրառությունն է, որը հարկերի ուղղահայաց արդարության սկզբունքի դրսևորումն է:

Օտարերկրյա ներդրումների խրախուսման նպատակով արտոնությունների տրամադրում կորպորատիվ եկամտահարկի գծով:

Փոքր բիզնեսի խրախուսման նպատակով հարկման հատուկ ռեժիմի կիրառում, որն անհրաժեշտ է անցումային տնտեսություն ունեցող երկրների համար:

ԳԼՈՒԽ 3

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ՑԱԾԻ ՄԱԿԱՐԴԱԿԻ ԱԶԴԵՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀՀ ԲԻԶՆԵՍ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ ՎՐԱ

3.1. ՀՀ հարկային համակարգի հարմարավետության աստիճանի գնահատականը՝ ըստ հարկ վճարողների խմբերի

Յուրաքանչյուր երկրում ձևավորված հարկային համակարգն ուղղված է տվյալ երկրի իշխանությունների կողմից որոշակի ժամանակահատվածում իրականացվող տնտեսական և սոցիալական քաղաքականության հիմնախնդիրների լուծմանը: Հարկման եղանակների ու մեթոդների գործնական կիրառության ժամանակ առավելագույնս հաշվի են առնվում տվյալ պետությունում տնտեսական հարաբերությունների մակարդակն ու զարգացման հիմնական գերակայությունները, ինչպես նաև օպտիմալ հարկային համակարգին բնորոշ հատուկ սկզբունքների ու ներկայացվող պահանջների հաշվառման մեխանիզմները:

Հարկային համակարգերն ու համապատասխան հարկային քաղաքականությունը տարբեր երկրներում բնութագրվում են որոշակի առանձնահատկություններով և պայմանավորված են տվյալ երկրի պատմությամբ, տնտեսության կառավարման ու զարգացման գործում պետության դերով, դրանց վերաբաշխման գործառույթների և բազմաթիվ այլ գործոնների ազդեցու-

թյամբ: Այնուամենայնիվ, հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակները տարբեր երկրներում հայտնաբերում են ընդհանրություններ և կարող են ձևակերպվել այսպես՝

- հարկերը, ինչպես նաև դրանց գանձման հետ կապված ծախքերը պետք է լինեն նվազագույն,
- հարկային համակարգը կոչված է նպաստելու եկամուտների առավել արդարացի վերաբաշխմանը և թույլ չտալու կրկնակի հարկում,
- հարկային համակարգի սկզբունքներից է հարկահավաքման արդարացիության պահպանումը և կողմնակալության բացառումը հասարակության այս կամ այն շերտի նկատմամբ,
- հարկային քաղաքականությունը բխում է տվյալ երկրում ընթացող տնտեսական քաղաքականությունից և հետապնդում է այդ քաղաքականությամբ պայմանավորված որոշակի տնտեսական նպատակներ,
- հարկահավաքումը պետք է ենթադրի նվազագույն միջամտություն հարկատուի մասնավոր կյանքում,
- հարկային համակարգը պետք է լինի կայուն,
- հարկային օրենսդրության փոփոխությունների քննարկումները պետք է լինեն հանրության համար բաց և մատչելի⁷¹:

Այդ հիմնախնդիրների կարգավորման և օպտիմալացման արտերկրյա փորձն օգտակար կարող է լինել ՀՀ տնտեսության զարգացման խթանման, ներդրումների ներգրավման, սոցիալական զարգացման համար:

⁷¹ Аронов А.В. "Налоговая полотика и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.:Экономист, 2006, стр. 9-11 (288 с.)

Հայաստանի Հանրապետությունում նոր հարկային համակարգի ստեղծմանն ուղղված առաջին քայլերն իրականացվել են դեռևս 1991 թ. վերջերին: 90-ական թվականների առաջին կեսը Հայաստանի Հանրապետությունում բնութագրվում էր, ինչպես շուկայական հարաբերությունների վրա հիմնված տնտեսության ու նրա ենթակառուցվածքների ստեղծման ու զարգացման, մասնավոր ձեռնարկատիրության խթանման գործընթացներով, այնպես էլ տնտեսության մեջ առկա խոր ճգնաժամային երևույթներով, մասնավորապես սղաճի ու դրամի արժեզրկման չափազանց բարձր աստիճանով, գործազրկության մասշտաբների աննախադեպ աճով, տնտեսական ոլորտում առավելապես, այսպես ասած, «սպեկուլյատիվ չարաշահումների» բնույթ ունեցող գործարքների ու գործառնությունների գերակայությամբ և որպես արդյունք՝ արտադրական ոլորտի զարգացմանն ուղղված երկարաժամկետ կապիտալ ներդրումների իրականացման բացակայությամբ և այլն: Նման իրավիճակում Հայաստանի Հանրապետությունն ուղղակի պարտադրված էր ունենալ սեփական անկախ հարկային համակարգ ու հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրություն:

90-ական թվականների երկրորդ կեսը նշանավորվեց հարկային օրենսդրության մեջ արմատական բարեփոխումների իրականացմամբ՝ ուղղված գործող օրենքների կատարելագործմանն ու հարկային հարաբերությունները կարգավորող նոր օրենքների ընդունմանը: 1997-2000թթ. ընդունվեցին և գործողության մեջ դրվեցին «Հարկերի մասին» և հիմնական հարկատեսակների մասին նոր օրենքներ, ինչպես նաև հարկման հատուկ ռեժիմներ սահմանող «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքները: Հետա-

գայում, սկսած 2000 թվականից, ընդունվեցին և գործողության մեջ դրվեցին հարկային վարչարարության ոլորտը կարգավորող մի շարք օրենքներ, մասնավորապես «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» և «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքները:

Հարկային համակարգը և բիզնես միջավայրը փոխադարձ կապված են միմյանց հետ, քանի որ հարկային համակարգի արդյունավետությունից են կախված ձեռնարկատիրության զարգացման հնարավորությունները: Հարկային համակարգը սահմանափակում է տնտեսապես չհիմնավորված եկամուտների ստեղծման հնարավորություններն ազգային տնտեսության տարբեր ոլորտներում:

Հարկային եկամուտների ցածր հարաբերական մակարդակը չի կարելի միարժեքորեն պայմանավորել այն հանգամանքով, որ հանրապետությունը գտնվում է ինստիտուցիոնալ և կառուցվածքային բարեփոխումների փուլում, իսկ հարկային համակարգի կազմավորման և կայացման աշխատանքները դեռևս շարունակվում են: Այդ գործընթացը բնորոշ է նաև ԱՊՀ մյուս պետություններին, իսկ ՀՀ հարկային համակարգի բարեփոխումները սկսվել են շատ ավելի վաղ և արվել են շատ ավելի խորն ու հիմնավոր կերպով, քան ԽՍՀՄ որոշ նախկին հանրապետություններում⁷²: Արևմուտքի երկրների և ԱՊՀ պետությունների հարկային համակարգերի միջև գոյություն ունեցող հայեցակարգային տարբերությունները պայմանավորված են օբյեկտիվ գործոններով: Եթե ԱՊՀ երկրների հարկային համա-

⁷² Morek Pabrowski, Magdalena Tomerynska, "Tax Reforms in Transition Economics"- "Center for Social and Economic Research"-A Mixed Record and Complex Future Agenda, Warszawa, 2001, 36 p.

կարգերը կառուցվում են ընդամենը 15 տարվա ընթացքում, ապա զարգացած երկրներում այդ գործընթացը տևել է տասնամյակներ և նույնիսկ դարեր⁷³:

Ներդրումներ կատարելու, աշխատատեղեր ստեղծելու և աճելու ընկերությունների հնարավորություններն ու շարժառիթները կախված են ակնկալվող շահույթներից: Վերջինիս վրա պետությունն ազդում է՝

- գների առումով՝ վարչական բեռի և բյուրոկրատիայի, հարկերի, կաշառակերության մակարդակների նվազեցում, ենթակառուցվածքային ծառայությունների, աշխատուժի, ֆինանսների կանոնակարգում,
- ռիսկերի առումով՝ քաղաքականության կանխատեսելիության ապահովում, անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների սահմանում, պայմանագրերի պարտադիր կատարում,
- մրցակցությանը սպառնացող արգելքների առումով՝ գործարարության մեկնարկի ու սնանկացման վերահսկում, մրցակցության մասին օրենքի ընդունում, մուտք ֆինանսական և ենթակառուցվածքային շուկաներ:

Հարկերից խուսափելու ռիսկերն ու դրա հետևանքով վճարվող հնարավոր ծախսերը, ինչպես նաև համատեղ կառավարման մշակույթի խթանումը կարող են հետ կանգնեցնել ընկերություններին անօրինական գործունեություն ծավալելուց: Ծախսերի բարձրացմանը բերող, ռիսկի և անորոշության մթնոլորտ ձևավորող ու ՓՄՁ-ների միջև մրցակցությունը նվազեցնող օտարերկրյա ներդրումները և ՓՄՁ-ների զարգացումը խոչընդոտող հարկային

⁷³ ԱՄՀ-ի Ֆիսկալ հարաբերությունների դեպարտամենտի, ՀՀ ՖԷՆ-ի, Համաշխարհային բանկի, ԱՄՆ ՄՁԳ (Միջազգային զարգացման գործակալություն) և ՀՀ ՊԵԿ-ի համատեղ կազմած «Հարկային վարչարարության բարեփոխումների 2007-2009թթ. եռամյա ծրագիր», 13 էջ:

վատ քաղաքականությանն ու փորձերի օրինակին չհետևելու նպատակով զարգացումը խթանող հարկային քաղաքականությամբ պետք է փորձ արվի առավելագույնի հասցնել հարկերի հավաքագրման մակարդակը և ստեղծել տնտեսության զարգացմանը թափ հաղորդող գործարար միջավայր: Հարկման մակարդակները կարող են ազդել ներդրողների որոշումների վրա, օրինակ՝ եկամտային հարկի բարձր դրույքաչափերը կարող են ապակողմնորոշել որոշում կայացնող մարմիններին օտարերկրյա ներդրողներ ներգրավելու և գործարարներին շահագրգռելու աշխատանքում: Ավելին, հարկային դրույքաչափերի թվացյալ նպատակային ուղղվածությունը կարող է խաբուսիկ լինել, որովհետև հարկման առաջընթաց արձանագրած ռեժիմները հաճախ կանոնների չափազանց բարդ համակարգ են ենթադրում, որոնք դժվարացնում են ընկերությունների աշխատանքը կանխատեսելու իրենց հավանական հարկային պարտավորությունը: Արդյունքում՝ խելացի և փորձառու գործարարների վրա պայմանական ցածր հարկային դրույքաչափն ավելի քիչ ազդեցություն է ունենում, քան հարկային ակնհայտ ցածր բեռը:

Հարկային համաձայնագրերը դրական են ազդում ներդրումային բարենպաստ միջավայրի ձևավորմանը: Միջազգային հարկային օրենքները ($U < 0$) տարբեր պետությունների կողմից կնքվում են հարկային իրավասության, փոխադարձ կարգավորման նպատակով: Միջազգային հարկային իրավունքը չի պարունակում կրկնակի հարկումն արգելող որևէ դրույթ, որի կնքման նպատակը միջպետական համաձայնությունների ձեռքբերումն է: Ընդ որում, պետությունների միջև բանակցություններն ավարտվում են ներդրումների համար առավել բարենպաստ ռեժիմներ

սահմանելով, որոնցից առավել տարածված են եկամուտների և գույքի հարկմանը վերաբերող համաձայնագրերը:

ՏՀԶԿ (OECD) մասնակից պետությունները մշակել են եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրի տիպային մոդել, որը կիրառվում է երկկողմանի համաձայնագրեր կնքելու ժամանակ՝ հաշվի առնելով երկու երկրների զարգացման առանձնահատկությունները: Այսպես, զարգացած և զարգացող պետությունների միջև հարկային հարաբերությունները կարգավորելու համար մշակվել է եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրի ՄԱԿ-ի մոդելը, որը կախված է հետևյալ գործոններից՝

- *դասական հարկում.* հարկը գանձվում է ինչպես ընկերության, այնպես էլ բաժնետերերի մակարդակով,
- *հարկի առանձնացված դրույքաչափով հարկում.* շահաբաժինները հարկվում են ընկերության մակարդակով, սովորականից ավելի ցածր դրույքաչափով՝ արտոնյալ հարկային ռեժիմի պայմաններում,
- *հարկում՝ ըստ վճարված հարկերի հաշվանցման սկզբունքի.* բաժնետերերի շահաբաժիններին ավելացվում են որոշակի մեծությամբ հաշվեգրման գումարի չափով, իսկ ստացված մեծությունից հաշվարկվում է հարկի գումարը, որից հետո պակասեցվում է «հաշվեգրված գումարը», այսինքն՝ վճարված շահութահարկի մասը փոխհատուցվում է վերջնական բաժնետերերին՝ հարկման արտոնյալ ռեժիմ սահմանելու եղանակով:

Ելնելով միջազգային փորձից՝ գործնականում կիրառվում են կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկային բեռը նվազեցնելու համար երկու հիմնական ձևեր.

- քիզնես հատվածի խրախուսման համար. սեփական երկրում հաշվանցել երկրի սահմաններից դուրս վճարված հարկերը, այսինքն՝ հարկ վճարողների եկամտի (շահույթի) գումարից սեփականության իրավունքով նրանց պատկանող գույքի արժեքից գանձվող հարկումից նվազեցվում են հարկերի այն գումարները, որոնք հարկ վճարողներից գանձվել են օտարերկրյա պետությունում,
- ելնելով հարկային բեռը կրճատելու խնդրից՝ կիրառվում է կրկնակի հարկման ազգային նորմ, որը հնարավորություն է տալիս լուծելու *ռեզիդենտ-եկամտի աղբյուր* հակադրությունը, քանի որ նույն եկամուտները *նախ հարկվում են՝ ըստ ռեզիդենտության սկզբունքի*, ապա՝ *եկամտի աղբյուրի սկզբունքի*: «Եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին» համաձայնագիրը ենթադրում է իականացնել հետևյալ նպատակները.
 - բացառել եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը և նվազեցնել վերջիններիս հետ կապված բացասական ազդեցությունը միջազգային առևտրին և ներդրումներին, բացի այդ պայմանավորվող պետությունների շուկաներ փոխադարձ ներթափանցման ժամանակ խրախուսել գործարար միջավայրի զարգացումը՝ ստեղծելով մրցակցային հավասար պայմաններ և օտարերկրյա ներդրումների համար բարենպաստ ռեժիմ,
 - ստեղծել կանխատեսելի և կայուն դաշտ, հատկապես գործարար միջավայրի համար միջնաժամկետ հեռանկարում բացառելով պայմանավորվող պետությունների ազգային պատկանելության նկատմամբ հարկային խտրականության կիրառումը:

ՀՀ-ի համար համաձայնագրերը նպաստում են.

- հարկային եկամուտների ավելացմանը. երբ եկամուտների հոսքը տեղի է ունենում տնտեսապես հավասար զարգացած պետությունների միջև, և հարկային իրավունքների բաշխման ժամանակ այն չի ազդում այդ երկրների եկամուտների վրա, իսկ հարկային իրավունքի բաշխման շեղումը տնտեսապես անհավասար զարգացած պետությունների միջև առաջացնում է եկամտի կորուստներ (եկամտի աղբյուր հանդիսացող պետությունից եկամուտները հոսում են դեպի ռեզիդենտ պետություն),
- համաձայնագրերը կարող են նպաստել զարգացող պետություններում օտարերկրյա ներդրումների ներգրավմանը:

Ըստ «Կրկնակի հարկման բացառելու մասին» համաձայնագրի՝ ՀՀ աղբյուրներից ստացվող եկամուտը հարկումից ազատված լինելու կամ օրենքով սահմանված հարկի դրույքաչափից տարբերակվող (նվազ) դրույքաչափով հարկման կամ միայն եկամուտ ստացողի ռեզիդենտության պետությունում հարկվելու դեպքում ոչ ռեզիդենտը հարկային գործակալին ներկայացնում է ՀՀ աղբյուրից ստացվող եկամուտներից գանձվող հարկի դրույքաչափի նվազեցման կամ հարկումից ազատման մասին սերտիֆիկատ-դիմում, որով հաստատվում է մյուս պետության ռեզիդենտ լինելու հարցը: Առաջացած տարբերությունը ստանալու նպատակով օտարերկրյա անձը ներկայացնում է այդ տեղեկությունների-դիմումը, որը հաստատվում է կրկնակի հարկումը բացառելու մասին օտարերկրյա պետության ֆինանսական կամ հարկային մարմնի կողմից: Բացի այդ, համաձայնագրում նշվում է, որ եկամուտների և գույքի հարկում են համարվում ամբողջ եկամտի/գույքի առանձին տարրերի նկատմամբ սահմանված

բուրբ տեսակի հարկերը՝ շարժական և անշարժ, գույքի օտարումից ստացված արժեքի և հավելածի, ընկերությունների վճարած աշխատավարձի ընդհանուր գումարի նկատմամբ (վերջիններս կիրառվում են շահութահարկի, եկամտահարկի, գույքահարկի, հողի հարկի նկատմամբ):

Համապատասխանության ծրագրերը կառուցվում են՝ ըստ հարկ վճարողների խմբերի, որոնցից են՝ խոշոր և միջին ընկերությունները, ինչպես նաև փոքր ու միկրո ընկերությունները: Ընդ որում, յուրաքանչյուր հարկ վճարող խումբ ունի ռիսկի իր ուրույն առանձնահատկությունները:

Խոշոր ընկերությունների բարդությունը, գործունեության մասշտաբները և գլոբալ բնույթը նշանակում է, որ դրանց համապատասխանության հարցերը, որպես կանոն, ավելի բարդ են: Համապատասխանության ռիսկերը կարող են ներառել ընկերության խմբի, խորհրդի և անդամների հիմնական գործադիր ղեկավարների և խորհրդատուների կողմից ագրեսիվ հարկային պլանավորման իրականացումը: Արդյունքում՝ եկամուտները հարկերից թաքցնելու նպատակով նպաստում են բարդ կառուցվածքների առաջացմանը և ներխմբային գործարքների կնքմանը, կորուստների առաջացմանը, տրանսֆերտային գնագոյացմանը, որոշակի ֆինանսական պայմանավորվածությունների առաջացմանը: Որպես կանոն, խոշոր ընկերությունները գործում են գրանցման, հաշվետվությունների ներկայացման և վճարման պարտավորությունների կատարման պահանջներին համապատասխան: Հիմնական խնդիրը կապված է հարկային հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկությունների ճշգրտության հետ: Պետք է նկատել, որ այս խնդիրներից շատերն արդյունք են ոչ թե սահմանված պահանջները չկատարելու, այլ հարկային օրենք-

ների մեկնաբանության վերաբերյալ տարակարծության մտադրության՝ հատկապես հաշվի առնելով բարդ գործարքները և այն միջավայրը, որտեղ խոշոր ընկերությունները գործունեություն են ծավալում:

Փորձենք ներկայացնել հարկային պարտավորությունների և հարկման արդյունավետության փոխազդեցությունը Հայաստանի Հանրապետությունում:

Տնտեսագետների շրջանում հարկման արդյունավետության մակարդակի վերաբերյալ միասնական մոտեցում գոյություն չունի: Ավելին, այն հաճախ մեկնաբանվում է տարբեր դիրքերից, և այդ նկատառումով բոլորը միակարծիք են հարկման արդյունավետության բարձրացման հարցում, բայց տարակարծիք՝ իրացման միջոցների և ուղղությունների հետ կապված հարցերի շուրջ: Դա բնական է, քանի որ հարկման արդյունավետության մակարդակը մեծապես պայմանավորված է մի կողմից՝ ֆինանսական միջոցների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկով և մյուս կողմից՝ հարկ վճարողների վճարունակությամբ: Հետևաբար, «հարկման արդյունավետություն» հասկացությունը պարունակում է որոշակի հակասություն. որքան մեծ լինի հարկ վճարողների հարկային բեռը, այնքան ամուր կլինի պետության ֆինանսական վիճակը և ավելի քիչ՝ բյուջեի հաշվեկշռման խնդիրները և ընդհակառակը: Սակայն շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրների հարկային քաղաքականության իրականացման պրակտիկան հիմնավորել է, որ հարկային բեռի մեծացումը նոր հարկատեսակների սահմանման ու ներդրման, հարկի դրույքաչափի բարձրացման և հարկային արտոնությունների կրճատման միջոցով սկզբնական շրջանում ապահովում է հարկային եկա-

մուտների որոշակի բարձր ցուցանիշներ: Արդյունքում որքան կարևոր ու նույնքան էլ բարդ է «հարկային բեռի» սահմանա-
չափի ճիշտ որոշումը, քանի որ դրա միջոցով են տրվում հետևյալ
հարցերի պատասխանները.

- արդյոք արդյունավետ է պետության հարկային համա-
կարգը,
- որքանո՞վ է այն բավարարում պետության ֆինանսական
պահանջները,
- նպաստո՞ւմ է արդյոք հարկ վճարողների տնտեսական
ակտիվությանը,
- տնտեսվարման ի՞նչ ուղիներ են առաջարկվում ձեռնար-
կատիրական գործունեության ընդլայնման նպատակով:

Այսպիսով, հարկային բեռի բաշխվածությունը պետք է
լինի հավասարաչափ, որի դեպքում յուրաքանչյուրը կվճարի
այդ բեռի իր «արդարացի» բաժինը, որպեսզի նվազագույնի
հասցվեն հարկման արդարության և համընդհանրության սկզբունք-
ների խախտումները:

Բացի պետության հանդեպ ունեցած զուտ հարկային
պարտավորություններից, հարկատուները լրացուցիչ միջոցներ
և ժամանակ են ծախսում նաև հարկային պարտավորություն-
ների կատարման համար անհրաժեշտ հաշվարկների, հաշվետ-
վությունների ու հայտարարագրերի լրացման, համակարգչային
ծրագրերի ներդրման, խորհրդատվական ու փաստաբանական
ծառայությունների ստացման և այլնի համար, որոնք բացասա-
բար են ազդում հարկատուների վճարունակության և պետական
բյուջեի մուտքերի մակարդակի վրա: Այդ առումով անհրաժեշտ
է կարևորել առանձին երկրների առաջավոր փորձի կիրառումը,
երբ պետություններն իրենք են գնահատում և հարկատուներին

իրագեկում հարկային հաշվետվությունների փոփոխությունների արդյունքում ունենալիք լրացուցիչ ծախսերի մասին: Այսպես, օրինակ, ԱՄՆ-ում եկամտահարկի գանձման համակարգում ցանկացած լուրջ փոփոխություն իրականացնելու ժամանակ պարտադիր հաշվարկվում է ժամանակի այն գնահատականը, որը պահանջվում է յուրաքանչյուր հարկատուից նոր կանոններով հարկային հայտարարագիր (դեկլարացիա) լրացնելու համար: Մյուս կողմից՝ պետությունն իր հերթին հարկային եկամուտների հավաքագրումն իրականացնելու ընթացքում միջոցներ է ծախսում հարկային մարմինների պահպանման և հարկերի գանձման նկատմամբ վերահսկողության իրականացման, դատական համակարգի միջոցով անբարեխիղճ հարկատուներին պատասխանատվության ենթարկելու և այլնի համար, որոնց չարդարացված աճը սահմանափակում է ֆինանսական միջոցների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկը: Նշված երկու դեպքերում էլ կատարված լրացուցիչ ծախսերը հասարակության համար ֆինանսական միջոցների կորուստներ են, քանի դեռ հավաքագրված միջոցների օգտագործումը չի ապահովում գոնե համարժեք արդյունավետություն: Բայց նույնիսկ վերջին պայմանի ապահովման դեպքում նախընտրելի է, որ պետությունը նպաստի այս ծախսերը նվազագույնի հասցնելուն, քանի որ այն անուղղակիորեն բխում է պետության շահերից և հարկման արդյունավետության բարձրացման պահանջներից:

Ուստի, առաջին հերթին, պետությունը պետք է շահագրգռված լինի յուրաքանչյուր առանձին վերցրած հարկատուի հարկային բեռի կարգավորման հարցում, որի համար որպես ուղիներ կարող են հանդիսանալ հարկային լծակների ու գոր-

ծիքների միջոցով հարկային բեռի տեղափոխումը ճյուղից ճյուղ, չունևորից ունևոր, արտադրությունից առևտուր, վնասաբեր, բայց անհրաժեշտ ձեռնարկությունից գերշահույթ ապահովող ձեռնարկություն և այլն, ինչպես նաև պետության կողմից հարկատուներին մատուցվող ծառայությունների բարելավումը՝ կապված հարկային օրենսդրության պարզաբանման ու հստակեցման, հարկատուներին աջակցելու և հարկային մարմինների նկատմամբ հարկատուների վստահությունն ամրապնդելու, հաշվետվությունների ներկայացման գործընթացը թեթևացնելու և այլնի հետ: Բացի վերոհիշյալներից՝ անհրաժեշտ է կարևորել նաև հարկ վճարողների ու հարկման օբյեկտների շրջանակների ընդլայնումը՝ ապահովելով հարկման համընդհանրության ու արդարության սկզբունքների կիրառումը, այսինքն՝ հարկման սկզբունքները պետք է գործեն փոխհամաձայնեցված ու միմյանց լրացնեն, որպեսզի հարկերին բնորոշ գործառույթներին «լիարժեք շնչելու» հնարավորություն տրվի:

Հարկման արդյունավետության գնահատականի հարցը ևս մինչև օրս շարունակում է վիճահարույց մնալ, այսինքն՝ հստակ չէ այն հարցի պատասխանը, թե հարկատուի եկամտի որ մասի գանձումն է արդյունավետ՝ 30, 40 թե 50 տոկոսը⁷⁴: Այդ իսկ պատճառով էլ հարկման արդյունավետության վերաբերյալ քննարկումները շատ հաճախ կառուցվում են միջազգային համեմատությունների վրա՝ հիմք ընդունելով մակրոտնտեսական մակարդակում պլանային կամ փաստացի վճարված հարկերի ընդհանուր գումարի և համախառն ներքին արդյունքի, իսկ միկրոմակարդակում՝ պլանային կամ փաստացի վճարված

⁷⁴ ՀՀ հարկային և մաքսային քաղաքականության վերլուծություն, «Հարկ վճարողների և գործարարների իրավունքների պաշտպանության» ՀԿ, Երևան 2010, էջ 17-24:

հարկերի ու համախառն եկամտի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշները:

Այդ ցուցանիշները նշված մոտեցմամբ հաշվարկելու դեպքերում հարկման իրական վիճակն արտացոլել չեն կարող, քանի որ հաշվարկին մասնակից չի դարձվում հարկային մուտքերն ավելացնող և պահուստ հանդիսացող հարկային ապառքների ներուժը, որի հաշվառման և միջազգային համեմատությունների պարագայում պատկերն է ապես կարող է փոխվել: Հետևապես, անհրաժեշտ է միջազգային համեմատությունների դաշտ տեղափոխել նաև փաստացի գանձված հարկերի ու հարկային ողջ պոտենցիալի (փաստացի գանձված հարկեր/փաստացի գանձված առևտրավարկային ապառքներ) տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշները, որոնք պատկերացում են տալիս անբարեխիղճ հարկատուների վարքի, կոռուպցիայի չափերի, հարկային համակարգի արդյունավետության և այլնի մասին: Մինչդեռ միայն փաստացի գանձված հարկերի հաշվառմամբ որոշված ցուցանիշները պատկերացում են տալիս միայն օրինապահ հարկատուների և հարկային վարչարարության արդյունավետության մասին:

Հարկման արդյունավետությունը բնութագրող ընդհանրացնող և միջազգային համեմատություններում կիրառվող ցուցանիշ է համարվում նաև բնակչության մեկ շնչին ընկնող համախառն ներքին արդյունքի ցուցանիշը⁷⁵: Որպես կանոն, որքան բարձր է վերջինս, այնքան մեծ է նաև հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը: Դա վկայությունն է նաև այն փաստի,

⁷⁵ Егорова Е., Петров Ю., Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах, Налоговый вестник, 1995, стр. 3-9.

որ հարկման արդյունավետության մակարդակը մեծապես պայմանավորված է երկրի զարգացածության ու հարկատուների վճարունակության աստիճանով:

Համաձայն վերակառուցման և զարգացման Եվրոպական բանկի գնահատականների՝ անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկատուների եկամուտների 2.1 - 6.8 տոկոսը (ինչը կարելի է համարել կաշառային հարկի դրույքաչափ)⁷⁶ տարբեր երկրներում օգտագործվում է զանազան պաշտոնյաներին կաշառելու («կաշառային հարկ» վճարելու) համար, ընդ որում թե՛ կաշառային հարկի դրույքաչափը և թե՛ դրա վճարման հաճախականությունը հետազոտված բոլոր երկրներում առավել բարձր են փոքր և միջին ձեռնարկություններում, և ցածր են խոշոր ձեռնարկություններում: Պակաս կարևոր չէ նաև այն ժամանակը, որը տնտեսվարող սուբյեկտների ղեկավար անձինք կորցնում են պետական պաշտոնյաների հետ տարբեր շփումներում: Անցումային տնտեսությամբ երկրների համար այդ ցուցանիշը, այսինքն՝ ժամանակային հարկի (որը բնութագրում է հարկատուի ղեկավար անձանց ընդհանուր աշխատաժամանակում պետական պաշտոնյաներին հատկացվող աշխատաժամանակի տեսակարար կշիռը) գնահատականները ևս հաստատում են հարկման ոչ ավանդական եղանակներին պատշաճ ուշադրություն դարձնելու անհրաժեշտության մասին:

Հարկ է նշել, որ հարկման արդյունավետությունը բնութագրող և ընդհանրացնող միջազգային համեմատություններում կիրառվող ցուցանիշների հաշվարկումն անհրաժեշտ է, բայց բավարար չէ հարկման արդյունավետության մակարդակն ըստ

⁷⁶ «ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ վարչարարական կարողությունների գնահատման» ծրագիր, օգոստոս-նոյեմբեր 2012թ., էջ 15-17:

էության գնահատելու համար, քանի որ տարբեր երկրներում կիրառվող հարկման մեխանիզմները միմյանցից տարբերվում են նույնիսկ ըստ հարկատեսակների՝ կապված տվյալ երկրում կիրառվող հարկային արտոնությունների տեսակների և դրանց ընդգրկվածության աստիճանի, հարկման բազայի որոշման ու հարկման օբյեկտի ընդգրկման շրջանակների, հարկադրույքների տարբերակման ու հարկի մեծությունը կանխորոշող այլ գործոնների հետ: Այդ առումով անհրաժեշտ է կարևորել ու հաշվառել առանձին հարկատեսակների հաշվարկման առանձնահատկությունները, որոնք նվազեցնում կամ մեծացնում են հարկման արդյունավետությունն ըստ առանձին հարկատեսակների:

«Հ հարկային օրենսդրության ու դրանում կիրառվող մեխանիզմների մանրամասնեցված ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ հարկման արդյունավետությունը բնութագրող «մասնակի ցուցանիշներ» կարող են լինել.

- արտահանման և ՀՆԱ-ի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը՝ կապված արտահանումը հանրապետությունում ավելացված արժեքի հարկի զրոյական դրույքաչափով հարկելու, ինչպես նաև արտահանվող ապրանքների (ադամանդ, կաուչուկ, պղնձի խտանյութ և այլն) գների հետ, որն ազդում է մի կողմից դրանք արտահանող տնտեսվարող սուբյեկտներից գանձվող ավելացված արժեքի հարկի ու շահութահարկի և մյուս կողմից հանրապետությունում ստեղծվող համախառն ներքին արդյունքի մեծության վրա,

- մարդասիրական օգնության ձևով ներմուծված ապրանքների արժեքի և ՀՆԱ-ի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը՝ կապված մարդասիրական օգնության ձևով ներմուծված ապրանքները ներմուծման հարկերից (ԱԱՀ՝ 20%, մաքսատուրք՝ 10%) ազատելու հետ,
- ֆինանսական կազմակերպությունների կողմից ստեղծված ՀՆԱ-ի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը՝ կապված այդ կազմակերպությունների կողմից իրականացվող ֆինանսական գործառնությունների և մատուցվող ծառայությունների գերակշիռ մասի հարկվող շրջանառության նկատմամբ՝ ԱԱՀ չհաշվարկելու միջոցով հարկից ազատելու հետ,
- շահութահարկի և (կամ) շրջանառության հարկի եկամուտ չհամարվող տարրերի, համախառն եկամտից կատարվող բոլոր նվազեցումների գումարային արժեքի և ՀՆԱ-ի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը:

Ընդհանուր առմամբ, վերոհիշյալ մոտեցումներով հարկման արդյունավետության գնահատման ցուցանիշների հաշվարկներ, վերլուծություններ և ուսումնասիրություններ կարելի է կատարել բոլոր հարկատեսակների մեծությունները որոշող այն արժեքային ծավալների մասով, որոնց համար ուղղակի կամ անուղղակի ձևերով սահմանված են հարկային արտոնություններ: Սակայն նկատի ունենալով այդպիսի գործարքների, գործառնությունների ու մնացած տարրերի արժեքային ծավալների մասով պաշտոնական վիճակագրական տվյալների բացակայությունը և ոչ հրապարակայնությունը՝ կբավարարվենք այն ցուցանիշների հաշվարկմամբ ու դինամիկայի ուսումնասիրությամբ, որոնց գծով առկա են հրապարակված վիճակագրա-

կան տվյալներ, մանավանդ որ հարկման արդյունավետության գնահատման նշված մոտեցումները նորամուծություն են հարկային տնտեսագիտության մեջ:

Բացի վերոհիշյալներից՝ հարկման արդյունավետության գնահատման «լրացուցիչ մասնակի ցուցանիշներ» կարող են հանդիսանալ կազմակերպությունների ընդհանուր վնասով աշխատող և խոշոր ու միջին առևտրային կազմակերպությունների թվաքանակի, ինչպես նաև դրանց ժամկետանց կրեդիտորական ու դեբիտորական պարտքերի փոփոխությունները:

Այսպիսով, հարկային պարտավորությունների և հարկման արդյունավետության փոխազդեցություն են համարվում հարկային եկամուտների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկի այնպիսի ձևերը, մեթոդներն ու մեխանիզմները, որոնք նվազագույնի են հասցնում պետության ու հարկատուների ծախսերի կորուստները՝ առանց վերջիններիս վարքագծի ձևախեղման:

«Ը գործարարությունը խոչընդոտող հիմնական գործոններից է համարվում հարկերի վճարման ընթացակարգը, որն ինստիտուցիոնալ բարեփոխումների հրամայականով շարունակաբար բարելավվում է՝ կրճատելով հարկային հաշվետվությունների թիվը՝ էլեկտրոնային հաշիվ ապրանքագրեր դուրս գրելու և էլեկտրոնային եղանակով դրանք հարկային տարածքային մարմին ուղարկելու միջոցով (աղյուսակ 3.1.1):

2007-2013թթ.հարկերի վճարումը ՀՀ-ում⁷⁷

Հարկերի վճարման ընթացակարգ	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Վարկանիշ	-	-	-	-	-	159	153
Հարկային հաշվետվություններ (քանակ)	50	50	50	50	50	50	34
Հարկային հաշվետվությունները կազմելու վրա կատարված ժամանակի ծախս (ժամ)	580	580	581	581	581	581	500
Ընդհանուր հարկային դրույքաչափի (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո,%)	38.7	38.7	40.7	40.7	40.7	40.7	40.9

Այսպես, 2007-2012թթ. հարկային հաշվետվությունների առումով ՀՀ-ում փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել, սակայն իրավիճակը փոխվել է 2013թ.: Ավելին, 2013թ. 2012թ. համեմատությամբ. հարկերի վճարման դյուրինությամբ Հայաստանի վարկանիշը 189 երկրների համեմատ բարձրացել է 6 սանդղակով: Հարկերի վճարման ընթացակարգերը ներառում են այն բոլոր հարկերը, որոնք պետք է վճարի առևտրային ընկերությունը հարկային տարվա ընթացքում, ներառյալ հարկման վարչարարական բեռը: Վերջինս հարկային հաշվետվությունների թիվն է, դրանց լրացման համար անհրաժեշտ ժամանակը և համախառն եկամտից հարկերի վճարման դրույքաչափը: Այնուամենայնիվ, ՀՀ բիզնեսի զարգացումը խոչընդոտող գլխավոր ռիսկային գոր-

⁷⁷ <http://doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia#trading-across-borders>

ծոնը համարվում է հարկերի վճարումը: Ավելին, **աղյուսակ 3.1.2**-ի տվյալներով, 2013թ. ընկերությունները յուրաքանչյուր տարի ծախսում են 300 ժամ՝ երեսուն հարկային հաշվետվությունները լրացնելու և օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում դրանք ներկայացնելու համար, ՏՀԶԿ երկրներում՝ 186 ժամ, Արևմտյան Եվրոպայի և Կենտրոնական Ասիայի երկրներում՝ 302 ժամ: Բացի դրանից, ՀՀ գործարարները տարեկան ներկայացնում են հարկային տարածքային տեսչություններ շուրջ 34 հարկային հաշվետվություններ, ինչը ՏՀԶԿ երկրներում կազմում է 13, իսկ Արևմտյան Եվրոպայի և Կենտրոնական Ասիայի երկրներում՝ 37:

Աղյուսակ 3.1.2

2013թ. հարկերի վճարման ընթացակարգերի համեմատական գնահատումը ՀՀ-ում, Արևմտյան Եվրոպայի, Կենտրոնական Ասիայի և ՏՀԶԿ երկրներում⁷⁸

Հարկերի վճարումը կարգավորող ընթացակարգերը	Հայաստան	Արևմտյան Եվրոպա և Կենտրոնական Ասիա	ՏՀԶԿ (OECD)
Հարկային հաշվետվություններ (քանակ)	30	37	13
Հարկային հաշվետվությունները կազմելու վրա կատարված ժամանակի ծախս (ժամ)	300	302	186
Շահութահարկ (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	16.8	9.3	15.4

⁷⁸ <http://doingbusiness.org/data/exploreconomies/armenia#paying-taxes>

Հարկերի վճարումը կարգավորող ընթացակարգերը	Հայաստան	Արևմտյան Եվրոպա և Կենտրոնական Ասիա	ՏՀԶԿ (OECD)
Եկամտահարկ (ԱՎՈՒՄ-ից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	23	21.7	24.0
Այլ հարկեր (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	1.1	9.5	3.2
Ընդհանուր հարկային դրույքաչափ (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	40.9	40.4	42.7

Ընդ որում, 2013թ. հարկային հաշվետվությունների թվի կրճատումը պայմանավորվում է հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումներով, որոնց արդյունքում 2011 թվականից բոլոր տնտեսվարող սուբյեկտների համար, որոնք գործում են ԱԱՀ-ի դաշտում, համապարտադիր բնույթ է կրում էլեկտրոնային հաշիվ ապրանքագրերի դուրսգրման եղանակը: Վերջինս նշանակում է, որ ստուգումները հիմնված են ռիսկի վերլուծությունների վրա, և արդյունքում հարկային մարմիններից ակնկալվում է ապահովել ավելի մեծ հարկային հավաքագրումներ: Բացի այդ, 2013 թվականից սկսած՝ սոցիալական ապահովագրության վճարների, որոնք գանձվում են հարկային գործակալներից և աշխատողների աշխատանքի վճարմանն ուղղված միջոցներից (ԱՎՈՒՄ), շահութահարկի հաշվետվությունները փոխարինվել են անձնական եկամտային հարկով, ինչը հարկային գործակալների կողմից համապարտադիր ներկայացվում է էլեկտրոնային եղանակով: 2012 թվականին հարկային բարե-

փոխումների արդյունքում հարկերի վճարման ընթացակարգով ՀՀ վարկանիշը 189 երկրների շարքում 2012թ. 153-րդ տեղն է զբաղեցնում՝ նախորդ տարվա համեմատ ավելանալով 6 սանդղակով:

Չնայած պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից կառավարությանն ու գործարարներին ներկայացված հարկային նոր փաթեթին, որն ավելի շատ նպատակադրված է բացահայտել և սովերից դուրս հանել սովերային տնտեսական գործունեության ծավալները, այնուամենայնիվ դեռևս հարկային վարչարարության ցածր մակարդակը նպաստում է սովերային եկամուտների առաջացմանը:

Հիմք ընդունելով ՀԲ-ի «Գործարարությամբ զբաղվելու» և ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի, ՀՀ ազգային վիճակագրության ծառայության կողմից ներկայացված հարկային բեռը հիմնավորող տարեկան զեկույցի տվյալները՝ փորձենք գնահատել սովերային տնտեսության մասշտաբները ֆինանսական ճգնաժամի և հետճգնաժամի տարիների ընթացքում, ինչպես նաև համադրումների եղանակով բացահայտել ՀՀ սովերային եկամուտների իրական ծավալները՝ տոկոսային արտահայտությամբ:

Աղյուսակ 3.1.3-ի տվյալները ցույց են տալիս, որ Համաշխարհային բանկի և Պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից գնահատված հարկային բեռի տարբեր գնահատականների բացասական տարբերությունը կազմում է հենց սովերային տնտեսությունը, որը ՀՀ-ում 2006թ. կազմել է 24.2%, և 2007թ. 2006թ. համեմատ նվազել է 1.6%-ային կետով, 2008-2010թթ. դրանց մեծությունը գրեթե չի փոխվել և կազմել է 23.9%: Սկսած 2011 թվականից՝ ՀՀ-ում իրականացվող շարունակական բարե-

փոխումների արդյունքում («երրորդ» սերնդի բարեփոխումներ կամ «էլեկտրոնային կառավարության և հասարակության փոխազդեցության» ձևավորման բարեփոխումներ) սովորաբար տնտեսության չափերը գնալով նվազում են 0.14%-ային կետով⁷⁹:

Աղյուսակ 3.1.3

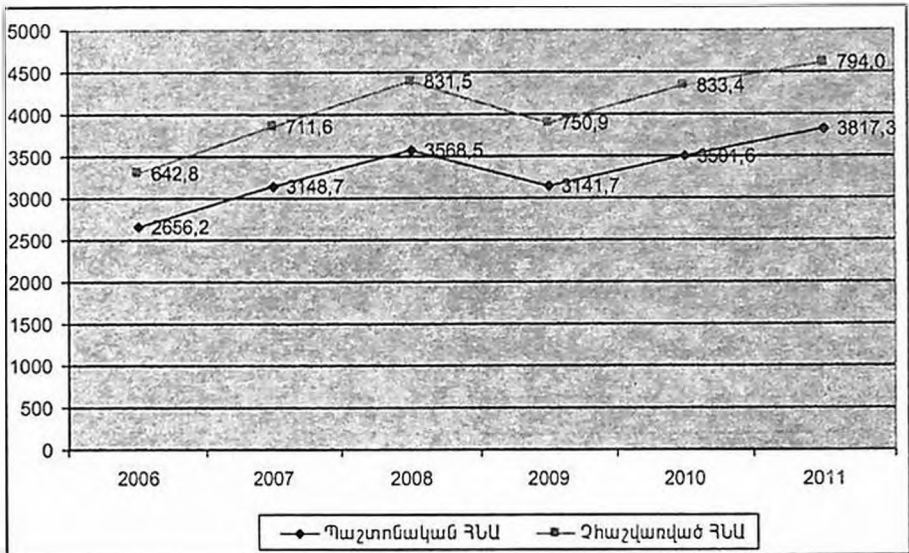
«Ն» պաշտոնական տնտեսության գնահատականը 2004-2012թթ.⁸⁰

Տարիներ	ՀԲ-ի հարկային բեռի գնահատականը՝ ըստ ՀԲ տվյալների	«Ն» գնահատական (հարկեր/ՀՆԱ), %	Ոչ պաշտոնական տնտեսությունը «Ն»-ում, %
2004	-	14.0	-
2005	-	14.3	-
2006	38.7	14.5	24.2
2007	38.7	16.1	22.6
2008	40.7	17.4	23.3
2009	40.7	16.8	23.9
2010	40.7	16.9	23.8
2011	40.7	19.9	20.8
2012	40.9	20.7	20.2

Գծապատկեր 3.1.1-ի տվյալներից կարող ենք եզրակացնել, որ պաշտոնական ՀՆԱ-ն 2006-2011թթ. աճել է միջինը 3305.7 մլրդ դրամ, իսկ չհաշվառված ՀՆԱ-ի մեծությունը կազմել է միջինը 760.7 մլրդ դրամ:

⁷⁹ «Ն» կառավարության՝ 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», էջ 5-15: (34 էջ):

⁸⁰ Այս աղյուսակը կազմվել է ըստ հետևյալ կայքերի պաշտոնական վիճակագրական տվյալների <http://doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia> և <http://www.taxservice.am/index.php>



Գծապատկեր 3.1.1. Պաշտոնական և չհաշվառված ՀՆԱ-ի դինամիկան 2006-2011թթ.

2008 թվականից սկսած՝ ՀՀ-ում ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի արդյունքում ստվերային եկամուտները կրկին չեն նվազել: Ավելին, դրանք 2009թ. աճել են 0.7%-ային կետով: Բացի այդ, ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեն հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման նպատակով մշակել է «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ.և 2012-2014թթ. ուղղվածությունները», որոնք արդեն ներդրվել են՝ ՀՀ բիզնես միջավայրը կարգավորելու համար: Արդյունքում՝ հարկային ցածր վարչարարության աստիճանը բավականին բարելավվել է: Սահմանվել են 7 հիմնական նպատակներ և դրանց համապատասխան իրականացվելիք 29 քաղաքականություններ՝ նպաստելով հարկ վճարողների սպասարկման որակի

բարձրացմանն ու հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպմանը⁸¹:

Այսպիսով, 2008-2012թթ. հարկային բարեփոխումների շարունակական իրականացման արդյունքում կարող ենք հիմնավորել այն մոտեցումը, որ դրանք նպաստում են ստվերային տնտեսության կրճատմանը, խոշոր բիզնեսին դեպի օրինական դաշտ բերելու քաղաքականության ներդրմանը և ՓՄՁ-ների նկատմամբ փափուկ վարչարարության կիրառմանը: Օրինակ՝ 2011թ. ստվերային տնտեսության մասշտաբները 2008թ. համեմատ կրճատվել են 3%-ային կետով, և շարունակական և հետևողական հարկային բարեփոխումների արդյունքում կարող է ակնկալվել, որ նույն միտումը կարող է շարունակվել նաև 2012 թվականին՝ կազմելով 0.6%-ային կետով անկում 2011թ. համեմատ:

Հարկային համակարգի ճիշտ կառուցվածք ընտրելու տեսանկյունից կարևորվում է ստվերային տնտեսության վրա ուղղակի և անուղղակի հարկերի ազդեցության գնահատումը: Օրինակ, Շնայդերն⁸² այդ խնդիրը քննարկել է Ավստրիայի և Սկանդինավյան երկու երկրների վերլուծության միջոցով: Ավստրիայի դեպքում հեղինակը ստվերային տնտեսության շարժիչ ուժ է դիտարկում չորս փոփոխականներ՝ ուղղակի հարկեր, *անուղղակի հարկեր*, *հարկային համակարգի բարդություն* և *պետական կարգավորումների ինտենսիվություն*: Այս առումով ամենանշանակալի ազդեցությունն ունեն ուղղակի հարկերը, որին հետևում է հարկային

⁸¹ ՀՀ կառավարության՝ 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», էջ 20-22 (34 էջ):

⁸² Schneider, "The Analistic report in 49 Countries Under Gray Economic structure", UB. N113, 2004, pp.112-118.

համակարգի բարդությունը: Բոլոր երեք երկրներում հարկային փոփոխականները (ուղղակի հարկերի միջին դրույքաչափը, ընդհանուր հարկերի միջին դրույքաչափը, սահմանային հարկային դրույքաչափերը) ունեն սպասվող դրական ազդեցություն ստվերային տնտեսության վրա և վիճակագրորեն նշանակալի են⁵:

Այսպիսով հարկային բարեփոխումների ընթացքում հիմնական շեշտը պետք է դրվի հարկային բեռի թեթևացման և ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատման վրա: Հարկային թույլ վարչարարության պայմաններում հարկային բեռի թեթևացումը պետք է ուղեկցվի հարկային համակարգի պարզեցմամբ, ինչը հնարավորություն կտա ուժեղացնելու հարկային վերահսկողությունը, իսկ հարկային եկամուտների կառուցվածքում կփոխվի պետական բյուջեի ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը, ինչպես նաև ի հաշիվ անուղղակի հարկերի, աստիճանաբար կբարձրանա ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը:

3.2. Հայաստանի Հանրապետությունում փոքր և միջին ձեռնարկությունների հարկային և տնտեսական խթանների փոխազդեցությունը

Հարկ է նշել, որ բարձր տեխնոլոգիաների ոլորտում գործող փոքր ու միջին ձեռնարկությունների համար սկզբնական փուլերում առավել գրավիչ է գործարար ներդրողների ինստիտուտը: Դա բացատրվում է նրանով, որ ներդրողը, բացի ընկերության ներդրումային գործընթացներից, մասնակցում է նաև կառավարման գործընթացներին, ընդ որում ներդրողի «պարզևավճարը» տվյալ ընկերության կապիտալի մի մասն է՝ ձևակերպված արժեթղթերի տեսքով: Այսպիսով, տվյալ ֆինանսավորման եղանակը վենչուրային ասոցիացիաների ծառայությունների համեմատ դառնում է ավելի էժան, քանի որ այս դեպքում վերանում է արտաքին խորհրդատուների ներգրավման անհրաժեշտությունը: Դա է պատճառը, որ EBAN-ի միջոցով ֆինանսավորվող միջին գործարարության ընկերությունների թիվը շուրջ 605-ով գերազանցում է EVCA-ի միջոցով ֆինանսավորվող ընկերությունների թիվը⁸³:

ԵՄ երկրներում ՓՄՁ-ների ներդրումային ռազմավարությունների մշակման և իրագործման փորձի ուսումնասիրությունը կարող է օգտակար լինել նաև Հայաստանում՝ նույն ոլորտում առկա հիմնախնդիրների լուծման նոր մոտեցումների կիրառման առումով:

⁸³ Munck C., Saublens C., “Statistics compendium”, EBAN, 2006. pp. 3-4.

Համաշխարհային տնտեսության գլոբալացման և միջազգային ու տարածաշրջանային շուկաներին ինտեգրման պայմաններում ՀՀ փոքր և միջին ընկերությունների ներդրումային ռազմավարությունների ձևավորման և կենսագործման ոլորտում առկա հիմնախնդիրները կարելի է բաժանել չորս հիմնական խմբերի.

- ֆինանսական միջոցների բաշխման խնդիրներ՝ պայմանավորված հնամաշ տեխնոլոգիաներով և սարքավորումներով,
- ֆինանսական միջոցների ներգրավման խնդիրներ՝ կապված արտադրության ծախսերի աճի, կապիտալ ներդրումների անբավարարության, շրջանառու կապիտալի փոքր ծավալի և վարկավորման անբարենպաստ պայմանների հետ,
- խնդիրներ՝ կապված ֆինանսական միջոցների օպտիմալացման և ապահովագրական պահուստների ստեղծման հետ,
- դրամական միջոցների հավաքագրման խնդիրներ՝ կապված գործընկեր-կազմակերպություններում հաճախակի ծագող վճարունակության դժվարությունների, պահանջարկի ցածր մակարդակի, բարձր մրցակցության հետ:

Վերոհիշյալ խնդիրների լուծման նպատակով կիրառելի գործիքների շարքում կարելի է նշել օվերդրաֆտը, բանկային վարկը, լիզինգը և ֆակտորինգը: Միաժամանակ հարկ է նշել նաև այն հանգամանքը, որ ներկայացված գործիքներից ֆակտորինգը, լիզինգը և երաշխիքները դեռևս լայն կիրառում չունեն ՀՀ ֆինանսաբանկային ծառայությունների համակարգում: Որպես խնդրի լուծում՝ կարելի է դիտարկել միջազգային

լիզինգային ընկերությունների, հիմնադրամների և ֆինանսական ինստիտուտների հետ համագործակցումը, որի արդյունքում հնարավոր կլինի նվազեցնել ՓՄՁ սուբյեկտներին տրամադրվող ծառայությունների արժեքը և տրամադրել լրացուցիչ երաշխիքներ՝ հաշվի առնելով համաշխարհային ֆինանսական և միջբանկային վարկավորման շուկաներում դրամական միջոցների ներգրավման առումով միջազգային կազմակերպությունների համեմատական առավելությունները:

Մեր հանրապետությունում ՓՄՁ զարգացման խոչընդոտների շարքում կարելի է դասել նաև գործարար ներդրողների ենթակառուցվածքի միջոցով ՓՄՁ սուբյեկտների ֆինանսավորման բացակայությունը: Այս իրավիճակը կարելի է մասամբ բացատրել համապատասխան իրավահարաբերությունները կարգավորող փոքր ու միջին ընկերությունների և գործարար ներդրողների շահերը պաշտպանող օրենսդրական հենքի բացակայությամբ: Այս համատեքստում պետք է արձանագրել, որ ֆինանսաբանկային հատվածի և ՓՄՁ ոլորտի ներկայացուցիչների փոխհարաբերությունների պայմաններն ամբողջությամբ չեն արտացոլվել առկա օրենսդրական ակտերում: Բացակայում են վենչուրային հիմնադրամի, ռիսկային կապիտալի և գործարար ներդրողի բնորոշումները: Թույլ է զարգացած նաև նորարար գործունեության ենթակառուցվածքը, որը կբավարարեր ընկերությունների, ինչպես նաև ներդրումային հիմնադրամների պահանջմունքները:

Վերը նշվածը ենթադրում է հատուկ ուշադրություն պետական և միջազգային ծրագրերի համակարգի միջոցով ֆինանսավարկային կազմակերպությունների ու հիմնադրամների կողմից ՓՄՁ-ներին տրամադրվող աջակցության համա-

կողմանի ուսումնասիրությանը: Իսկ այդ ծրագրերը նպատակաուղղված են ենթակառուցվածքների ձևավորմանն ու զարգացմանը, տեղեկատվական և խորհրդատվական ծառայությունների մատուցմանը, ՓՄՁ-ներին ֆինանսական միջոցների ապահովմանը, վերլուծական հետազոտությունների անցկացմանը, մասնագետների և պետական ծառայողների վերապատրաստմանն ու որակավորման բարձրացմանը, նորարարական ձեռնարկատիրության զարգացմանը և այլն:

Հայաստանի Հանրապետությունում միջազգային կազմակերպությունների կողմից տրամադրվող աջակցությունը հիմնականում զարգանում է հետևյալ ուղղություններով.

- ընկերությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության մակարդակի կառավարման որակի բարձրացում,
- գործող օրենսդրական դաշտի կատարելագործման աջակցություն՝ նոր տնտեսվարող սուբյեկտների կայացման և ընդլայնման իրավական արգելքների վերացման՝ ՀՀ-ում նպաստավոր ներդրումային միջավայրի ձևավորման նպատակով,
- Հայաստանի ֆինանսավարկային կազմակերպությունների կողմից ընկերությունների ֆինանսավորման արգելքների նվազեցում, մատուցվող ֆինանսական ծառայությունների պատշաճ մակարդակի ապահովում:

Միաժամանակ ինչպես ցույց են տալիս ուսումնասիրությունները, ՀՀ-ում միջազգային կազմակերպությունների գործունեության դրական փորձի հետ մեկտեղ առկա են նաև մի շարք հիմնախնդիրներ, որոնց թվում կարելի է առանձնացնել արտասահմանյան մասնագետների կողմից հայաստանյան գործարար միջավայրի յուրահատկությունների ու պայմանների

տարըմբռնումը, ծրագրերի իրագործման մեջ տեղական մասնագետների ներգրավվածության համեմատաբար ցածր մակարդակը, որոշ դեպքերում տեղական իշխանության ներկայացուցիչների կողմից փոխըմբռնման բացակայությունը: Առկա են որոշ բացթողումներ նաև միջազգային կառույցների գործունեության պետական կարգավորման ոլորտում:

Մյուս կողմից, փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության զարգացման նպատակով միջազգային փորձի կիրառման համատեքստում անհրաժեշտ է ապահովել ոլորտի զարգացման պետական և միջազգային ծրագրերի կոորդինացումը՝ հաշվի առնելով տնտեսության զարգացման գերակա ուղղությունները:

Հայաստանի տնտեսության մրցունակության բարձրացման առումով կարևոր նշանակություն ունի նաև ՓՄՁ-ների արտահանման ներուժի ընդլայնումը: Ներկայումս փոքր և միջին ընկերությունների կողմից արտահանման գործընթացն իրականացվում է մեծապես սեփական ուժերով: Այս պարագայում միջազգային շուկայում ընկերությունների արտադրանքի ինքնուրույն առաջմղման գործընթացի արդյունավետությունը չի կարող լինել բարձր: Ըստ այդմ, ՓՄՁ-ների արտահանման ծրագրերի աջակցության որոշ դրական օրինակները, որոնք հայաստանյան շուկայում իրագործվում են մասնագիտացված մարքեթինգային-խորհրդատվական ծառայությունների և նման այլ կառույցների միջոցով, բացառություն պետք է համարել:

ՓՄՁ-ների արտահանման ներուժի զարգացման խոչընդոտներից են նաև արտաքին շուկայում հայրենական փոքր և միջին ընկերությունների ցածր մրցունակությունը, արտադրանքի առաջխաղացման մարքեթինգային աջակցության մեխանիզմների թույլ զարգացածությունը կամ բացակայությունը, ՓՄՁ-ների

մրցունակության բարձրացմանը և արտահանման ներուժի ընդլայնմանն ուղղված պետական քաղաքականության բացակայությունը, այս ոլորտում իրականացվող տարբեր ծրագրերի միջև կոորդինացման ոչ արդյունավետ լինելը, տնտեսվարող սուբյեկտների իրազեկվածության ցածր մակարդակը:

Հաշվի առնելով վերոհիշյալ գործոնները, ինչպես նաև հիմնվելով փոքր և միջին ձեռնարկությունների արտահանման ներուժի և ներդրումային գրավչության բարձրացման խնդիրների լուծմանն ոլորտում առկա համաշխարհային փորձի վրա՝ անհրաժեշտ է ձեռնարկել համապատասխան քայլեր ոլորտի ենթակառուցվածքային համակարգում ՓՄՁ-ների գնահատման և նրանց համապատասխան վարկանիշի շնորհման մասնագիտացված հաստատության ստեղծման ուղղությամբ: Ընդ որում, արտահանման կողմնորոշում և սոցիալական նշանակության նախագծեր իրականացնող ընկերությունների համար անհրաժեշտ է սահմանել պարտադիր վարկանիշավորման հստակ մեխանիզմ: Այս համատեքստում առավել կարևոր է պետության դերակատարումը՝ հաշվարկված վարկանիշերի ճանաչման և միջազգային ու տարածաշրջանային շուկաներում ծառայությունների մրցունակության ապահովման նպատակով ստեղծված վարկանիշային կազմակերպության կողմից ձևավորման առումով:

Վերադառնալով ՓՄՁ ներդրումային ռազմավարության մշակման և իրականացման արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրներին՝ անհրաժեշտ է նաև անդրադառնալ այդ գործընթացներում ֆինանսական ու առևտրային կազմակերպությունների և պետության ակտիվ մասնակցության ապահովմանը՝ ձեռնարկելով հետևյալ քայլերը՝

- միջազգային լավագույն փորձի կիրառմամբ նորմատիվա-իրավական դաշտի բարելավումը և սեղմ ժամկետներում հեռանկարային նախագծերի վերլուծման ու գնահատման ունակ վենչուրային հիմնադրամների և մասնավոր ներդրողների ընկերակցությունների զարգացումը,
- ձեռնարկատերերի վերապատրաստման և որակավորման բարձրացման համակարգի ներդրումը,
- փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության ենթակառուցվածքի և ներդրումային ծրագրերի աջակցության առաջատար ինստիտուտների ձևավորումն ու զարգացումը՝ ներառյալ հիմնադրման փուլում ընկերությունների ֆինանսավորման և գրավի-երաշխիքային մեխանիզմները, ֆրանչայզինգի կիրառումը, արտահանման կողմնորոշում ունեցող ձեռնարկությունների վարկավորումը, նրանց կողմից գիտահետազոտական աշխատանքների իրականացումը, ընկերությունների նորարարական և արտահանման գործընթացներին առնչվող ընթացիկ արտադրական ծախսերի փոխհատուցումը,
- գործարքի հնարավոր մասնակիցների միջև վստահության ամրապնդումը, այդ թվում՝ ՓՄՁ վարկանիշավորման համակարգի ներդրման միջոցով:

Ընդ որում, այս ոլորտում հիմնական շուկայական մեխանիզմ պետք է դիտարկվի, մի կողմից, արտահանման վարկավորումը, որը բանկերի և երաշխիքային կազմակերպությունների միջոցով կտրամադրվի պետության կողմից արտոնյալ վարկերի, միջազգային մրցույթներում մասնակցության երաշխիքների ճանապարհով՝ կոնկրետ արտահանման պայմանագրերի հիման վրա: Այս ամենի հետ մեկտեղ, աջակցության

գործիքների համակարգը պետք է ներառի նաև առևտրային ու քաղաքական ռիսկերից արտահանման վարկերի պարտադիր ապահովագրությունը, ինչպես նաև արտաքին շուկաներ ներթափանցելու հետ կապված արտահանման գործառնությունների ապահովագրումը: Մյուս կողմից, ՓՄՁ-ների աջակցության նպատակով շուկայական մեխանիզմներից հարկային խթաններն ու հարկային արտոնությունը բերում են վերջիններիս էքստենսիվ և ինտենսիվ զարգացումներին, որոնք ապահովում են պետական բյուջեում եկամուտներ, և կարևորը՝ չեն զսպում բարենպաստ բիզնես միջավայրի ձևավորմանը, հատկապես փոքր և միջին ձեռնարկությունների համար:

Այսպիսով, ամփոփելով վերոնշյալ հարցի շրջանակներում առաջ քաշված դրույթներն ու առաջարկությունները, կարող ենք եզրակացնել, որ ՓՄՁ-ների գնահատման և նրանց համապատասխան վարկանիշավորման համար կարևոր դերակատարում ունեն ոչ միայն հարկային խթաններն ու հարկային արտոնությունները, այլ նաև արտահանման վարկավորումը, ձեռնարկատիրության ենթակառուցվածքի և ներդրումային ծրագրերի աջակցության առաջատար ինստիտուտների ձևավորումը: Դրանք ապագայում կընձեռնեն նոր հնարավորություններ ՀՀ-ում բարենպաստ գործարար և ներդրումային միջավայրեր ձևավորելու հարցում, հատկապես փոքր և միջին հարկ վճարողների համար:

3.3. Ստվերային տնտեսության ինստիտուցիոնալ հիմքերն ու դրանց ազդեցությունը հարկային վարչարարության վրա

Շուկայական տնտեսությունը եկամտի համար իր մրցակցային պայքարում անխուսափելիորեն առաջացնում է ստվերային տնտեսություն: 1991 թվականից սկսած՝ Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվող բարեփոխումները չնվազեցրին ստվերային տնտեսության տեսակարար կշիռը, սակայն էականորեն ազդեցին նրա կառուցվածքի վրա: Բարեփոխումների գործընթացում հիմնականում հակաօրինական ճանապարհներով ձեռք բերված ստվերային կապիտալների հետ միաժամանակ, օրինական բիզնեսում տարածվեցին հանցագործ տնտեսական հարաբերությունները և չարաշահումները:

Այդ պայմաններում որոշակի հետաքրքրություն են ներկայացնում ստվերային տնտեսության մեջ ներգրավված տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից շուկայական հարաբերությունների պայմաններում եկամուտների ստացման հնարավորությունները: Շուկայական համակարգը, ընդհանուր առմամբ, արդյունավետորեն բաշխում է սահմանափակ միջոցները, մինչդեռ շուկան մեխանիզմ է, որի գործունեությունը հիմնվում է գնային ցուցանիշների վրա՝ դրամական արտահայտությամբ: Այդ պատճառով բաշխումն արդյունավետության է հասնում միայն այն ժամանակ, երբ այս կամ այն բարիքի արտադրությամբ և սպառմամբ պայմանավորված բոլոր արդյունքները (եկամուտները և ծախսերը) կախված լինեն շուկայից, այսինքն՝ իրենց արտահայտու-

թյունը ստանան գնի մեջ: Ստվերային տնտեսական գործունեության սուբյեկտները, առաջին հերթին (կազմակերպված հանցավոր խմբերը) եկամուտների ավելացման նպատակով, օգտագործելով մրցակցության դեմ պայքարի ամենատարբեր մեթոդներ, մոնոպոլացնում են ապրանքների արտադրության և սպառման շուկաները, որով ստեղծում են ոչ կատարյալ մրցակցության դասական շուկա: Այն լրացվում է բազմազան արտաքին բացասական գործոններով, որոնք ազդում են ամբողջ հասարակության վրա⁸⁴: Այդ գործընթացների ազդեցությունն արտահայտվում է գների աճով, արտադրվող արտադրանքի ցածր որակով, հարկերից խուսափելով: Նկատենք, որ ստվերային տնտեսություն գոյություն ունի բոլոր տնտեսական համակարգերում, որի մասշտաբները սակայն կախված են այդ համակարգերից յուրաքանչյուրի առանձնահատկություններից և մի շարք այլ գործոններից:

Ստվերային տնտեսության սուբյեկտների գործունեության հիմնական խթանիչ գործոնը գերշահույթ ստանալու ձգտումն է: Ի հակակշիռ դրան՝ հանդես է գալիս վերջինիս համար պատասխանատվության միջոցների համակարգը (իրավականից մինչև տնտեսական և հոգեբանական): Այդպիսի պայքարի շրջանակում էլ տեղի է ունենում ստվերային տնտեսական գործընթացների ձևավորումը, որն ուժեղանում կամ թուլանում է մի շարք տարբեր պատճառների, ինստիտուցիոնալ համակարգերի զարգացածության և այլ գործոնների ազդեցությամբ:

⁸⁴ Russel S. "Shadow Economy: tandancy and development" 20, 30/4, 2009, pp. 19-22 (32 p.)

Սովերային տնտեսության առաջացման պատճառները վարչահրամայական և շուկայական համակարգերում սկզբունքորեն տարբեր են, և, հետևաբար, տարբեր են նաև դրանց մասշտաբները, ձևերը, առանձնահատկությունները, զարգացման գործոնները, փուլերը, արդյունքները և կառուցվածքը (աղյուսակ 3.3.1):

Աղյուսակ 3.3.1

Սովերային տնտեսության նպաստող նախադրյալները և դրա ինստիտուցիոնալ պատճառները ՀՀ տնտեսվարման կենտրոնական պլանավորման և շուկայական համակարգերում⁸⁵

Կենտրոնացված պլանավորման համակարգ	Շուկայական համակարգ
Պետական սեփականության ընդունում, սեփականության այլ ձևերի նկատմամբ	Կողմնորոշում դեպի մասնավոր սեփականության զարգացումը
Օգտագործման գործընթացում սեփականության իրավունքների հստակ տարանջատման բացակայություն	Մասնավորեցման և եկամուտների բաշխման գործընթացում սեփականության իրավունքների հստակ տարանջատման բացակայություն
Հասարակական կյանքի բոլոր կողմերի բյուրոկրատացում	Սեփականության կառավարման և տնտեսության մեջ բյուրոկրատիզմի մեծարում
Տնտեսության կառավարման վարչական (պլանային) մեթոդներ	Սեփականության, շուկաների, արտոնությունների, եկամուտների և այլնի ստացման խիստ մրցակցություն
Տնտեսության մեջ պետական մենաշնորհ	Շուկաների և գործունեության ոլորտների մասնավոր մենաշնորհ
Տնտեսության միլիտարացում և մյուս ճյուղերի անտեսում	Հումքային կողմնորոշում և մյուս ճյուղերի կառուցվածքային ճգնաժամ

⁸⁵ Шнайдер, Ф. и Эрнсте, Д. (2000 г.) “Теневая экономика вокруг мира: размеры, причины и последствия”. Рабочий отчет, МВФ.

Կենտրոնացված պլանավորման համակարգ	Շուկայական համակարգ
Կազմակերպություններից շահույթի կորզում (ծգտումների բացակայություն)	Անօրինական գործունեություն բարձր հարկերի և վճարների պատճառով
Ղեկավար խավի առավելություններ	«Մեծ բուրժուազիայի» եկամուտներ
Ամբողջ բնակչության մեջ հավասարեցվող բաշխում	Հարուստների և աղքատների մոտ եկամուտների խիստ բևեռացում
Սոցիալական ապահովության և աշխատանքի վարձատրության պետական համակարգ	Աշխատանքի վարձատրության և սոցիալական ապահովության պայմանագրային համակարգ
Տնտեսական հարաբերությունների և վերահսկողության նորմատիվային խիստ համակարգ	Տնտեսական գործընթացներից նորմատիվային բազայի հետընկնում և տնտեսության մեջ՝ անվերահսկելիություն
Անհատ ձեռնարկատիրության արգելում	Անհատ ձեռնարկատիրական գործունեության անվերահսկելիություն
Ապրանքադրամական հարաբերությունների ոլորտի նեղացում	Ապրանքափողային հարաբերությունների անսահմանափակ ընդգրկունություն
Ինֆլյացիայի զսպում (պակասուրդ և սպեկուլյացիա)	Ինֆլյացիա (շրջանառության ոլորտում գերշահույթներ)
Տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գծով պետական և հասարակական կազմակերպությունների բյուրոկրատացում	Տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գծով պետական և հասարակական կազմակերպությունների դերի բացակայություն կամ թուլություն
Թերություններ հասարակայնության և իրավական մարմինների աշխատանքում	Հասարակայնության և իրավական մարմինների աշխատանքի անարդյունավետություն և անպատրաստություն

Նշված գործոնները կարելի է ընդհանրացնել, այսինքն՝ խմբավորել դրանց էության հիման վրա: Գրականության մեջ առաջարկվում է դրանք տարանջատել ըստ՝

- տնտեսականի,
- իրավականի,
- սոցիալականի:

Այսպես, տնտեսական գործոններն են՝

- տնտեսական անհավասարակշռությունը, երբ պետությունը գտնվում է ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի մեջ,
- հայրենական արտադրության նկատմամբ հակախթանիչ տնտեսական քաղաքականությունը,
- բարեփոխումների թույլ սոցիալ-տնտեսական ուղղվածությունը,
- հարկային մեծ բեռը, երբ չափից ավելի բարձր հարկային դրույքաչափերը բերում են հարկերից մասսայական խուսափման, որը կտրուկ փոքրացնում է հարկվող բազան, և, որպես հետևանք, նվազում են բյուջեի մուտքերը,
- սեփականաշնորհման գործընթացի՝ ինչպես պետական գույքի, այնպես էլ մասնավոր սեփականության սեփականատիրոջ փոփոխության այլ ձևերի անկատարությունը, հատկապես պետական սեփականության օտարման ժամանակ ոչ իրական աճուրդների կազմակերպումը:

Իրավական գործոններն են՝

- կազմակերպաիրավական կարգավորման ոչ կատարելությունը, որի արդյունքում տնտեսական ազատությունը հավասարվում է անթույլատրելիի հետ,

- իրավական կառույցների ոչ բավարար գործունեությունը՝ կապված անօրինական և կրիմինալ տնտեսական գործունեության դեմ պայքարի և դրա մեխանիզմների կորդինացման ոչ կատարելության հետ,
- ղեկավարությանը (ինչպես պետական համակարգում, այնպես էլ կազմակերպություններում) համարյա անկառավարելի լիազորություններ տալը:

Սոցիալական գործոններն են՝

- բարոյաէթիկական պահանջների դեֆորմացիան,
- ոչ բարեկեցիկ սոցիալական ֆոնը (բնակչության ցածր կենսամակարդակ, գործազրկության բարձր մակարդակ և բնակչության մի մասի հակվածությունը՝ ստանալ եկամուտներ ցանկացած ձևով),
- սոցիալական խմբերի միջև ՀՆԱ-ի անհավասարաչափ բաշխումը⁸⁶:

Ինչ վերաբերում է հայաստանյան ժամանակակից «սովերային լինելու իրողությանը», պետք է ելնել այն հանգամանքից, որ սովերային տնտեսությունը համակարգային երևույթ է: Ստացվում է, որ սովերային տնտեսության ուսումնասիրության համակարգային մոտեցումը պահանջում է միաժամանակ նաև կառուցվածքային և ֆունկցիոնալ վերլուծություն՝ հաշվի առնելով վերջինիս նպաստող պատմական զարգացման առանձնահատկությունը:

Փորձենք վերլուծել սովերային եկամուտների հաշվարկման տեսական դրույթները:

⁸⁶ ОЕСР “Руководство по измерению ненаблюдаемой экономики”, Организация экономического сотрудничества и развития, Париж, 2002, с. 119.

Ստվերային տնտեսության ուսումնասիրությունը դարձել է օբյեկտիվ անհրաժեշտություն և պետք է ընդունել, որ առանց տնտեսական խթանների համակարգային ուսումնասիրության որևէ լուրջ ստվերային եկամուտների օրինականացման ուղիներ ակնկալել իրատեսական չէ: Այսօր շատ է խոսվում հանրապետությունում տնտեսության զարգացման անհրաժեշտության մասին, սակայն որոշ չափով անուշադրության են մատնվել տնտեսական խթանները: Չպետք է կարծել, թե տնտեսության անհամամասնական զարգացումն ունի միայն օբյեկտիվ պատճառներ, և դրանով պայմանավորված՝ բացառել տնտեսական նոր մոտեցումների առաջարկը: Մեր կարծիքով հանրապետության տնտեսական զարգացումը խոչընդոտվելու է այնքան ժամանակ, քանի դեռ սկզբունքային միջոցներ չեն ձեռնարկվել ստվերային եկամուտների առաջացման վրա ազդող գործոնների բացահայտման, գնահատման և վերլուծության ուղղությամբ: Հարցը, իհարկե, չունի միարժեք լուծում մանավանդ երկրում առկա տարբեր դիսկերի անկանխատեսելիության, դրանց գնահատման նվազեցման գործընթացի բարդության պայմաններում, մինչդեռ փորձ է արվել բացահայտել, գնահատել ու վերլուծել ստվերային եկամուտների կրճատման և դրանց օրինականացման հիմնական գործընթացների վրա ազդող տնտեսական ու սոցիալական գործիքների իրական ազդեցությունը:

Բազմաթիվ գիտական և գործնական ուսումնասիրություններ են նվիրվել ստվերային տնտեսությանը և դրան համահունչ գործող տնտեսական գործընթացներին, ստվերային եկամուտների համատեքստում փողերի լվացման և դրանց կանխարգելման դիսկերի կանխատեսման հետ կապված հարցադրումներին, որոնցով փորձ է արվել գնահատել առանձին

երկրներում ստվերային տնտեսության մասշտաբները: Սակայն, մինչ օրս հստակ մոտեցում կամ գնահատման մեթոդ չի մշակվել՝ ցույց տալու ստվերային տնտեսության իրական մեծությունը: Նման փորձերը սահմանափակվել են հարկային տարրերի, ֆինանսական հաստատությունների արդյունավետության գնահատման միջոցով, տարբեր տնտեսական իրավիճակներում: Բնականաբար, այդ գնահատումն ինքնին ենթադրում է բավականին բարդ աշխատանք, որ մեջ ներառում է առանձին ինստիտուցիոնալ համակարգերի գործունեության և ռիսկայնության գնահատման դժվարություն՝ կախված քաղաքական, տնտեսական, օրենսդրական և իրավական դաշտերի զարգացման առանձնահատկություններից: Մինչդեռ իրողությունն այն է, որ ամբողջությամբ վերցրած ստվերային եկամուտների գնահատման և վերլուծության փորձեր կատարվել են շատ մասնակիորեն՝ լուրջ թերություններով և բացթողումներով:

Ստվերային եկամուտների օրինականացման և հարկային քաղաքականության կատարելագործման ազդեցությունը տնտեսական աճի վրա պայմանավորված է տվյալ երկրի մակրոտնտեսական ցուցանիշների զարգացման բնույթով, տնտեսական մեխանիզմների կիրառման արդյունավետությամբ, տնտեսության կառավարման ու զարգացման գործում պետության դերով և տարբեր երկրներում զգալի բազմազանությամբ:⁸⁷

«Տնտեսությունում արտադրողականության բարձրացման արագ տեմպերը պահպանելու համար հրատապ խնդիրներից է բարեփոխումների նոր հնարավորություններից օգտվելը,

⁸⁷ Ейлат, Й. И Зиннес С, 2000 г. “Теневая экономика в странах с переходной экономикой: враг или друг? Перспективы стратегии политики”. С. 133-138.

որոնք ուղղված են մրցակցային միջավայրի զարգացմանը, կապիտալի միջազգային շուկաների հետ ավելի սերտ ինտեգրմանը, ֆինանսական շուկաների խորացման և բարձր տեխնոլոգիաների ներդրման նպատակով նոր գիտելիքների յուրացման համար անհրաժեշտ պայմանների ստեղծմանը: Ընդ որում, կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ բարեփոխումների բուն նպատակն այն պայմանների ձևավորումն է, որոնք, վերջին հաշվով, նպաստում են բարենպաստ բիզնես միջավայրի ձևավորմանը՝ միևնույն ժամանակ կրճատելով ստվերային եկամուտների առաջացման հնարավորությունները: Այս առումով հույժ կարևորություն է ստացել ձևավորված տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում հարկային քաղաքականության ստվերային եկամուտների օրինականացման ուղիների վրա ունեցած անմիջական, ուղղակի ազդեցության հարցերի ուսումնասիրությունը, միևնույն ժամանակ այն գործոնների ազդեցությունը, որոնք չեզոքացնում են կամ հնարավորինս թուլացնում հարկային քաղաքականության՝ տնտեսագիտական գրականության մեջ համատարած կիրառություն ունեցող «ուղղակի փոխազդեցության ազդեցություն (էֆեկտ)»-ը⁸⁸:

Ստվերային տնտեսության՝ որպես տնտեսական իրականության երևույթի սահմանման համար արդյունավետ կլինի անդրադառնալ համակարգային վերլուծության մեթոդաբանությանը: Դա թույլ կտա, վերը նշված սահմանումներից ոչ մեկը չմերժելով, դրանցից առանձնացնել առավել կարևոր մոտեցումները, որոնք համապատասխանում են ժամանակակից

⁸⁸ Де Сото, Г., “Тайна капитала: Почему капитализм торжествует на Западе, но больше нигде”, 2000, С. 29-33.

համակարգային մոտեցման պահանջներին և սովերային տնտեսությանը տալու համարժեք սահմանում:

Անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ տնտեսական կառույցներից և ինստիտուտներից, ինչպես նաև տնտեսվարող սուբյեկտներից ոչ մեկը, ինչպիսի տնտեսական կարգավիճակում էլ լինի, փաստացի կատարվող գործընթացների վրա ունենա շատ փոքր ազդեցություն: Բացի դրանից, գտնում ենք, որ տնտեսական միջավայրը սուբյեկտներին չի թելադրում վարքագծի կանոններ, այլ ընդամենը պայմաններ է առաջադրում վարքագծի այս կամ այն ձևն ընտրելու համար: Ուստի, սովերային տնտեսական գործունեությունը կարելի է ներկայացնել որպես սուբյեկտների կողմից իրականացվող ընտրությունների շարք:

Սովերային եկամուտների հաշվառման համար գնահատվում են Ազգային վիճակագրական ծառայության կողմից չհաշվառված գործոնային եկամուտները, որոնց գնահատումն իրականացվում է ազգային հաշիվների համակարգի միջոցով: Սովերային եկամուտների բացահայտման, հաշվառման և գնահատման հիմնական մակրոտնտեսական ցուցանիշն է ՀՆԱ-ն, մասնավորապես սովերային տնտեսության և ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունը տոկոսային արտահայտությամբ: Բացի այդ, սովերային եկամուտների հաշվառումն ազգային հաշիվների համակարգում իրականացվում է ըստ.

1. բիզնես գործունեության կազմակերպչիրավական ձևերի, որտեղ հաշվի է առնվում արտադրության տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ի կառուցվածքում,
2. տնտեսվարող սուբյեկտի, քաղաքացու կողմից անշարժ և շարժական գույքի նկատմամբ հանցագործությունների տեսակարար կշռով, որոնք չեն ներառվում ՀՆԱ-ի ձևա-

վորման ոլորտում, իսկ ստվերային եկամուտներն առաջանում են տնտեսական գործարքների վերահայտարարագրման ճանապարհով, մասնավորապես՝

- օրինական հիմքերով կնքված տնտեսական գործարքներ, որտեղ հաշվառվում են թերիավաքագրման արդյունքում առաջացած ոչ ֆորմալ տնտեսական գործունեության արդյունքները՝ հարկերի և այլ համապարտադիր վճարումներից խուսափելու նպատակով,
- ոչ ֆորմալ գործունեության արդյունքներ, որոնք հանդես են գալիս փոխկապակցված անձանց գույքային և ոչ գույքային սեփականության իրավունքների ձևակերպումներով, ինչպես օրինակ՝ սեփականության իրավունքը պատկանում է ոչ թե մեկ անձի, այլ՝ նրան փոխկապակցված անձանց՝ նպաստելով սեփականության օբյեկտների մասնատմանն ու հարկային պարտավորությունների կրճատմանը, կամ այն հանդես է գալիս տնային տնտեսությունների կողմից գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրությամբ, որոնք չեն հաշվառվում պետական կառավարման մարմինների կողմից⁸⁹:

Բացի այդ, ստվերային եկամուտների գնահատման վիճակագրական հաշվառման մոտեցումը զերծ չէ թերություններից: Վերջինիս էությունն այն է, որ ազգային հաշիվների համակարգում գրեթե անհնար է գնահատել կամ որոշել ստվերային տնտեսության մասշտաբներն ու դրա կառուցվածքը: Ընդ որում, ստվերային տնտեսության կառուցվածքում մի կողմից ներառ-

⁸⁹ OECD, "FORUM ON TAX ADMINISTRATION: TAXPAYER SERVICES SUB-GROUP", Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries 22 January 2008, pp. 27-29 (68 p.).

վում են հասարակական արտադրահարաբերությունների գործընթացի հետ կապված բոլոր հանցագործությունները՝ քրեական և տնտեսական: Մյուս կողմից, ստվերային տնտեսության կառուցվածքում չեն հաշվառվում թաքնված եկամուտները, որոնք իրենց հերթին սահմանափակում են սպառման և արտադրության ծավալները և վերջին հաշվով ազդում են ՀՆԱ-ի ծավալների կրճատման վրա: Ինչ վերաբերում է ստվերային տնտեսության մասշտաբների գնահատման վիճակագրական հաշվառման մոտեցմանը, կարելի է ասել, որ եթե տնտեսական գործունեության աղավաղումները բացահայտում են ՀՆԱ-ի կառուցվածքում արտադրության և սպառման ծավալների համապատասխանության աստիճանը, ապա վիճակագրական հաշվառման մոտեցումը գործնական կիրառության ժամանակ պահանջում է ազգային հաշիվների համակարգում ներդնել ստվերային եկամուտների հաշվառման նոր մեթոդաբանություն: Ընդ որում այն հիմք կհանդիսանա տնտեսության իրական հատվածի ոլորտներում բացահայտել ստվերային եկամուտների առաջացման վրա ազդող տնտեսական, իրավական, քաղաքական, սոցիալական, մշակութային գործոնները:

Ֆորմալ-իրավական եղանակով ստվերային եկամուտների հաշվառումը հիմնված է տնտեսական գործարքների իրականացման արդյունքում ստվերային երևույթների բացահայտման վրա՝ հիմք ընդունելով դրանք կարգավորելու նորմատիվային և իրավական անհրաժեշտությունը: Ընդ որում, ստվերային տնտե-

սության գնահատման ֆորմալ-իրավական մոտեցման հիմնական ոչ ֆորմալ տնտեսական գործարքներից են⁹⁰

- պաշտոնական գրանցման ընթացակարգերից խուսափելը,
- պետական վերահսկողությունից խուսափելը,
- տնտեսվարող սուբյեկտների հակաօրինական վարքագիծը:

Ստվերային եկամուտների հաշվառման և դրանց կրճատման ուղղությամբ հանդես եկող բազմաթիվ հետազոտողներ, տնտեսագետներ, հասարակագետներ և իրավաբաններ տարբեր մոտեցումներ են առաջարկում ստվերային տնտեսության, կարելի է ասել, որպես տնտեսական կարևորագույն երևույթի առաջացման վերաբերյալ:

Իրավական եղանակով ստվերային տնտեսության գնահատումն իրականացվում է՝ հիմք ընդունելով տնտեսական գործարքների իրավական և տնտեսագիտական կողմնորոշմամբ քրեական բովանդակությունը, որոնք նպաստում են հասարակության համար բացասական հետևանքներ ունեցող երևույթների՝ հանցագործությունների առաջացմանը: Բազմաթիվ արտերկրյա և հայրենական հետազոտողներ ստվերային տնտեսական գործունեությունն ուսումնասիրելու ժամանակ նշում են, որ հասարակության համար վտանգ առաջացնող երևույթները բերում են տնտեսության կառուցվածքի ամբողջականության խախտման, մասնավորապես ստվերային եկամուտների առաջացման: Իսկ օրինակ՝ հասարակայնորեն վտանգավորության կանխավարկածը հիմնվում է ստվերային եկամուտների ձևավորման ներուժի բացահայտման վրա, քանի որ այն, վերջին

⁹⁰ Эрнсте, Д. "Теневая экономика и институциональные изменения в странах с переходной экономикой", 2003, с. 113-119.

հաշվով, նպաստում է նաև ՀՆԱ-ի ավելացմանն ու բնակչության սոցիալ-տնտեսական իրավիճակի բարելավմանը⁹¹:

Կառուցվածքային եղանակով ստվերային տնտեսության գնահատման դեպքում հաշվարկային ցուցանիշներ են ընդունվում հաշվառման բացակայությունը, չկարգավորված ընթացակարգերը, սեփականության իրավախախտումները:

Ստվերային տնտեսության շրջանակներում տնտեսական գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտները ֆորմալ և ոչ ֆորմալ արտադրատնտեսական փոխհարաբերություններում ցանկացած ձևով ձգտում են մնալ ստվերում՝ չբացահայտելով իրենց ինքնությունը:

Տնտեսվարման ներկա հասարակարգում ստվերային տնտեսության մասշտաբների հաշվառման համար մշակվել են գնահատման մի շարք մեթոդներ, որոնք ներկայացված են **գծապատկեր 3.3.1-ում**, և ընդհանուր առմամբ դրանք բաժանվում են երկու խմբի՝

⁹¹ Thomas, J. J. (1986). "The Underground Economy in the United States: A Comment on Tanzi." IMF-Staff Papers, Vol. 33(4): pp. 782-789.

1. Ուղղակի մեթոդներ. դրանց միջոցով գնահատվում են միկրոմակարդակում իրականացվող ստվերային տնտեսական շրջանառության ծավալները:

Այս խմբին է դասվում *հասարակական հարցումների* հիման վրա ստվերային տնտեսության ծավալների չափման *մեթոդը*, որտեղ որպես հարցման ընտրան վերցնում են այն տնտեսվարող սուբյեկտներին, որոնք այս կամ այն չափով ներգրավված են ստվերային տնտեսական գործունեության մեջ:

Բացի այդ, որպես ուղղակի մեթոդներ գործնականում լայն կիրառություն է ստացել *բաց ստուգումների մեթոդը*, որն իր դրսևորումն է գտնում բանկային, հարկային, մաքսային, ինչպես նաև պետական այլ մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների գործընթացներում:

Ուղղակի մեթոդներից են համարվում (թերևս, ամենաընդգրկունը) տնտեսաիրավական վերլուծության հատուկ մեթոդները, որոնք կիրառվում են միկրոմակարդակում ստվերային տնտեսության ծավալների գնահատման ժամանակ:

Վերոհիշյալից կարելի է գալ այն եզրակացության, որ ուղղակի մեթոդներով ստացված արդյունքները ստվերային տնտեսության ծավալների հավաստիության տեսանկյունից բավականին ցածր են: Այսինքն՝ ուղղակի մեթոդների կիրառության ժամանակ առավել մեծ է սուբյեկտիվ գնահատման հավանականությունը, ինչը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ անհրաժեշտ տեղեկատվության անմիջական տրամադրողներն այն տնտեսվարող սուբյեկտներն են, ովքեր, այս կամ այն չափով ներգրավված լինելով ստվերային տնտեսության մեջ, ամեն կերպ փորձում են քողարկել այդ գործունեության

իրական ծավալներն ի ցույց դնող հավաստի տեղեկատվությանը համահունչ:

2. Անուղղակի մեթոդներ, որոնց միջոցով տնտեսագետները մակրոմակարդակում իրականացնում են սուվերային տնտեսության ծավալների գնահատում:

Անուղղակի մեթոդների թվին են դասվում մոնետար, անհամապատասխանությունների մեթոդները:

Առաջին և ամենատարածված մեթոդը, որով իրականացվում է մակրոմակարդակում սուվերային տնտեսության ծավալների գնահատումը, մոնետար մեթոդն է, որն այլ կերպ անվանում են նաև փողի պահանջարկի մեթոդ: Այն առաջին անգամ մշակել և առաջարկել է Պ. Կագանը⁹³:

Սուվերային տնտեսությունն իր գործարքները կնքում և իրականացնում է կանխիկ փողի միջոցով, ուստի այն ստացել է «չբացատրվող կանխիկ պահանջարկ» անվանումը⁹⁴: Վերջինիս գործնական կիրառության ժամանակ հիմնական պայման է ընդունվում փողի շրջապտույտի արագության հաստատուն լինելը ինչպես պաշտոնական, այնպես էլ սուվերային տնտեսական գործունեության ժամանակ: Պետք է նշել, որ սուվերային տնտեսական գործունեության ընթացքում որպես վճարման միջոց կիրառվում են կանխիկ փողը, պետության վերահսկողության աստիճանն ու հարկային դրույքաչափերի մեծությունը՝ որպես սուվերային տնտեսական գործունեության մեծությունը կանխորոշող հիմնական գործոններ:

⁹³ Cagan P., "The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply". Journal of Political Economy 66, 1958. p. 29 (303 p.).

⁹⁴ Friedrich Schneider with Dominik Enste "Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy" 2002 International Monetary Fund March 2002. pp.57-62.

ԳԼՈՒԽ 4

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄՈՏԵՅՈՒՄՆԵՐՆ ՈՒ ԴՐԱՆՑ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՈՒԴԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

4.1. Հարկման և հարկային վարչարարության փոխազդեցության արդյունավետության ընդհանուր գնահատականը ՀՀ-ում

Անցումը շուկայական հարաբերություններին ենթադրում է բազմաթիվ հիմնախնդիրների լուծում, որի դեպքում միայն հնարավոր կլինի ստեղծել անհրաժեշտ նախադրյալներ շուկայական տնտեսության ձևավորման և զարգացման համար: Ադալտիք են՝ երկրի ֆինանսական, դրամավարկային, բանկային, հարկաբյուջետային, սոցիալական, կառուցվածքային և այլ համակարգերում արմատական վերափոխումների իրականացումը, որոնք հաճախ տրամագծորեն տարբերվում են կենտրոնացված կառավարման համակարգի կողմից ներկայացվող պահանջներից:

Համաշխարհային փորձը ցույց է տալիս, որ այս ուղղությամբ վարվող քաղաքականությունն անցման սկզբնական փուլերում պետք է բացառի կտրուկ և հեղափոխական քայլերը, քանի որ վերջիններս, որպես կանոն, ոչ միայն չեն հանգեցնում

ցանկալի արդյունքների, այլ ավելի են խորացնում առկա հիմնահարցերը և ծնում նորերը: Այդ իսկ պատճառով, անցումը նոր հարաբերություններին պետք է իրականացվի համապատասխան նախադրյալների ստեղծման, պետական միջամտության շրջանակների աստիճանաբար նեղացման, շուկայական հարաբերությունների ձևավորման համար բարենպաստ դաշտի ընդլայնման, անհրաժեշտ ենթակառուցվածքների ստեղծման ճանապարհով:

Տնտեսության կայունացման, առաջընթացի ապահովման, տարաբնույթ խնդիրների լուծման գործում չափազանց կարևոր դեր ունի երկրի հարկային համակարգը: Դա, բնականաբար, ենթադրում է հարկային որոշակի քաղաքականության մշակում և իրականացում:

Հարկային քաղաքականությունը, հանդիսանալով երկրի ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մասը, պետք է բխի մակրոտնտեսական հավասարակշռության, ազատ մրցակցության և այլ տնտեսական օրենքներից: Միաժամանակ, այդ քաղաքականությունը էապես առանձնանում է տնտեսական քաղաքականության այլ բնագավառներից՝ պահպանելով դրանց հետ սերտ փոխկապակցվածություն: Տնտեսական գործունեության համար հարկային բարենպաստ դաշտի ստեղծման, հարկման օբյեկտների ու սուբյեկտների սահմանման, հարկերի դրույքաչափերի, դրանց կարգավորման, հարկային կարգապահության, պատասխանատվության և վերահսկողության հետ կապված խնդիրների լուծումը, ըստ էության, երկրում արդյունավետ հարկային համակարգի կառուցման հիմնական նախադրյալներն են:

Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվող տնտեսական վերափոխումների գործում հարկային ռազմավարությունների և դրա արդյունավետության բարձրացման, տնտեսության հարկաբյուջետային կարգավորման վերաբերյալ իրականացված վերլուծությունների ամփոփ արդյունքները կայանում են հետևյալում:

- Ընդհանուր տնտեսական զարգացման գործում խիստ կարևոր է հարկային այնպիսի ռազմավարության մշակումն ու իրականացումը, որն առավել բարենպաստ պայմաններ կստեղծի երկրում տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության շրջանակների ընդլայնման, ներդրումային գործընթացների ակտիվացման, հավասար մրցակցային դաշտի ձևավորման և ընդլայնված վերարտադրության ապահովման համար:

- Հարկային քաղաքականության ցանկացած ռազմավարության մշակման ժամանակ անհրաժեշտ է կարևորել պետական բյուջեի ծախսային մասի կառուցվածքը, ինչպես նաև ծախսերի ակնկալվող մեծությունը, որոնք պայմանավորված են պետության կողմից ստանձնած գործառույթների և պարտականությունների հանրագումարով: Ելնելով այս չափանիշներից, ՀՆԱ-ում անհրաժեշտ է ապահովել հարկային եկամուտների համապատասխան տեսակարար կշիռ, ինչպես նաև մուտքերի հանրագումարում առանձին հարկատեսակներին կարգավորման օժտվածություն շնորհելու համամասնությունները: Այսինքն, հարկային քաղաքականության ցանկացած ռազմավարության մշակում պետք է կարևորել բյուջետային քաղաքականության տեսանկյունից, քանզի դրանք հանդիսանում են մեկ հիմնական նպատակի իրականացման միջոցներ:

- Հարկային քաղաքականության կողմից լուծման ենթակա կարևորագույն խնդիրներից է առանձին հարկատեսակների գծով հարկման օբյեկտների և համապատասխան դրույքաչափերի այնպիսի համամասնությունների սահմանումը, որոնց առկայության պայմաններում հարկման օբյեկտների և հարկային դրույքաչափերի ընդհանուր մակարդակների հարաբերակցությունը չի հանգեցնի արտադրության ծավալների անկմանը և պետական բյուջեի մուտքային մասի կրճատմանը:

- Շուկայական հարաբերություններին անցմամբ պայմանավորված հարկային վերափոխումների իրականացման ընթացքում անհրաժեշտ է իմաստավորել հարկերի դերը ընդլայնված վերարտադրության գործընթացում: Այդ առումով, հարկային ռազմավարության մշակման ժամանակ անհրաժեշտ է առավելագույնս օպտիմալ հարաբերակցություն սահմանել հարկերի ֆիսկալ և կարգավորիչ գործառույթների միջև, հավասարաչափ բաշխել հարկային բեռը, տնտեսապես արդարացված և հիմնավորված կերպով կիրառել հարկային արտոնությունների համակարգը և այլն: Հակառակ դեպքում, հարկաբյուջետային քաղաքականությունը կհանգեցնի տնտեսական շրջանառության ծավալների կրճատմանը, ստվերային տնտեսության ընդլայնմանը, տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից սեփական գործունեության դադարեցմանը, կապիտալի արտահոսքին և, վերջին հաշվով, տնտեսությունում ճգնաժամային երևույթների դրսևորմանը:

- Հարկային քաղաքականությունը, մեր կարծիքով, պետք է դիտարկել երեք տեսանկյուններով. որպես՝

- պետության ձեռքին գտնվող միջոցային գործոն,

- տնտեսական և սոցիալական գործընթացների վրա ներգործության միջոց,
- որպես պետության և հարկատուի միջև հակադարձ կապի գործոն:

Հարկերի և հարկային քաղաքականության դերը զգալիորեն կախված է կոնկրետ իրավիճակից, տնտեսական զարգացման տվյալ փուլի առանձնահատկություններից, իրականացվող տնտեսական քաղաքականության բնույթից: Վերջինիս սխալները անխուսափելիորեն հանգեցնում են հարկային համակարգի ճգնաժամին, այն դարձնելով պոտենցիալ և իրական վտանգ պետության ու պետական իշխանության համար՝ վերջինիս զրկելով ֆինանսական միջոցներից:

- Չնայած վերջին տարիներին հանրապետության հարկային ոլորտում իրականացված բարեփոխումներն էականորեն նպաստեցին հանրապետության հարկաբյուջետային համակարգի կայացմանը, այնուհանդերձ, ներկայումս այդ ոլորտում առկա են մի շարք հիմնախնդիրներ, որոնք նվազեցնում են հարկային համակարգի արդյունավետությունը, ինչը պայմանավորված է մի շարք օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ գործոններով: Ըստ էության, հանրապետության հարկային քաղաքականության վրա ազդող օբյեկտիվ գործոնների շարքին կարելի է դասել օրենսդրությամբ սահմանված ծավալով եկամուտների կենտրոնացման գործում հարկային համակարգի ցածր հնարավորությունները, հարկային բեռի ծավալը ՀՆԱ-ում, հարկային բեռի բաշխումը հարկատուների առավել նեղ շրջանակի վրա, որի արդյունքում մեծանում է վերջիններիս վրա հարկային ճնշումը, հարկային համակարգի վերափոխումը՝ որպես տնտե-

սական աճին խանգարող և ներդրումային ակտիվությունը նվազեցնող գործոնի, ինչպես նաև տնտեսության իրական հատվածի հնարավորությունների նվազումը, ձեռնարկատիրական ակտիվության ուղղությամբ հարկային մեխանիզմի կարգավորիչ և խթանիչ լծակների թուլացումը և այլն:

- Հարկային քաղաքականության վրա ազդող սուբյեկտիվ գործոնների թվին են դասվում հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման հարցում տնտեսապես չհիմնավորված քայլերը, սխալներն ու բացթողումները, ֆինանսատնտեսական քաղաքականության տարբեր ուղղությունների (մասնավորապես հարկաբյուջետային և դրամավարկային քաղաքականությունների) միջև չհամաձայնեցված քայլերի առկայությունը, արդյունավետ հարկաբյուջետային քաղաքականության համար օրենսդրության գնահատման և փորձաքննության մեխանիզմների ու պրակտիկայի բացակայությունը, հարկաբյուջետային քաղաքականության արդյունքների կանխատեսման համակարգի բացակայությունը, հարկաբյուջետային քաղաքականության կախվածությունը միջազգային ֆինանսական կազմակերպություններից, լրբբիստական գործունեությունից հարկային քաղաքականության ապահովագրման մեխանիզմների բացակայությունը, օրենսդրական դաշտի անկայունությունը և անկատարությունը, հարկային վարչարարության ցածր աստիճանը, հարկային մարմիններում ընդգրկված աշխատակիցների ոչ բավարար մասնագիտական մակարդակը:

- Հանրապետության հարկային համակարգում իրականացվող վերափոխումները պետք է ուղղված լինեն հարկային դրույքաչափերի իջեցմանը և դրանց կայունացմանը, հարկային

օրենսդրության պարզեցմանը, հարկային ծառայությունների մասնագիտական և տեխնիկական հագեցվածության մակարդակի բարձրացմանը, արտադրության, նոր տեխնոլոգիաների, գիտության և կրթության զարգացման ոլորտներում ներդրումների նկատմամբ հարկային արտոնությունների ճկուն մեխանիզմի կիրառմանը, սեփական արտադրանքով արտաքին շուկաներ դուրս եկած ընկերություններին սկզբնական փուլում հարկային արձակուրդների տրամադրմանը, հարկային բազայի ընդլայնման ճանապարհով հարկային բեռի թեթևացմանը, ակտիվ կառուցվածքային քաղաքականության իրականացման և հայրենական ապրանքների մրցունակության ապահովման անհրաժեշտությամբ՝ հաշվի առնելով տնտեսության տարբեր ճյուղերում հարկային դրույքաչափերի տարբերակված մոտեցման կիրառումը:

Հարկային քաղաքականության և հարկման արդյունավետությունը բնութագրող և միջազգային համեմատությունների ընթացքում օգտագործվող ընդհանրացնող ցուցանիշը հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշ է, որը ցույց է տալիս, թե տվյալ տարում ստեղծված համախառն ներքին արդյունքի որ մասն է բյուջեի միջոցով վերաբաշխվում պետության կողմից: Ընդհանուր առմամբ, որքան բարձր է այդ ցուցանիշը, այնքան բարձր է հարկման արդյունավետությունն ու պետության կարգավորիչ դերը և ընդհակառակը: Որպես կանոն այդ ցուցանիշը ցածր է լինում թույլ պետություն և ուժեղ կառավարություն ունեցող երկրներում: Այդ առումով, « *Իշխանությունները շահեկան վիճակում չեն գտնվում, քանի որ հարկային եկամուտների և*

համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը 2012թ. տարեկան ամփոփ տվյալներով կազմում է 18,6% (գծապատկեր 4.1.1):

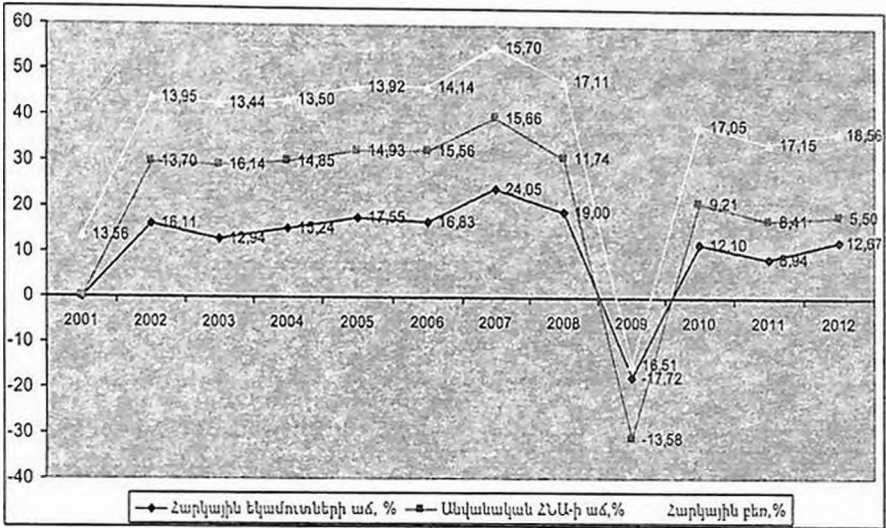
Հարկային համակարգը և բիզնես միջավայրը փոխադարձ կապված են միմյանց հետ, քանի որ հարկային համակարգի արդյունավետությունից է կախված ձեռնարկատիրության զարգացման հնարավորությունները, նաև հարկային համակարգը սահմանափակում է տնտեսապես չհիմնավորված եկամուտների ստեղծման հնարավորություններն ազգային տնտեսության տարբեր ոլորտներում:

Որպես հարկային քաղաքականության իրականացման հիմնական մակրոտնտեսական չափանիշ կիրառվում է հարկային էլաստիկությունը (K) արտահայտող ցուցանիշը, որը որոշվում է որպես հարկային եկամուտների տոկոսային փոփոխության և ՀՆԱ-ի տոկոսային փոփոխության հարաբերություն.

$$K = \frac{\text{հարկային եկամուտների տոկոսային փոփոխություն}}{\text{ՀՆԱ-ի տոկոսային փոփոխություն}} \quad (4.1.1)$$

Եթե $K > 1$ -ից, ապա այն նշանակում է, որ հարկային քաղաքականությունը, ընդհանուր առմամբ, կարելի է համարել արդյունավետ:

Գծապատկեր 4.1.1-ում ցույց է տրված 2001-2012թթ. հարկային բռնաբանի և հարկային էլաստիկության ցուցանիշների ազդեցությունը հարկային բեռի վրա:



Գծապատկեր 4.1.1. Հարկային բեռի և հարկային ճկունության կապը 2001-2012թթ., %

Ընդ որում, եթե 2002թ. հարկային եկամուտներն աճել են 16.11%-ով, միևնույն ժամանակ անվանական ՀՆԱ-ն՝ 13.7%-ով, ապա 2003թ. հարկային եկամուտներն աճել են 12.94%-ով, իսկ ՀՆԱ-ն՝ 16.14%-ով: Այսինքն, 2003թ. 2001թ. համեմատ հարկային եկամուտների աճը նվազել է 0.76%-ով, հակառակը՝ ՀՆԱ-ն աճել է 2.44%-ով, միևնույն ժամանակ հարկային բեռի տեսանկյունից 2003թ. 2001թ. համեմատ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը 13.56%-ից նվազել է 0.12 տոկոսային կետով և 2003թ. կազմել է 13.44%: 2003 թվականից սկսած հարկային համակարգում սկսել են իրականացվել հարկային վարչարարության բարելավման բարեփոխումներ, ուստի, սկսած 2004թ. ներկայացված իրավիճակը փոխվում է: Ավելին, 2007թ. հարկային եկամուտների աճը կազմում է 24.05%, որն ամենաբարձրն է 2001-2012թթ. ընթացքում: Միևնույն ժամանակ, 2007թ.

անվանական ՀՆԱ-ի աճը կազմում է 15.66% նախորդ տարվա 15.56%-ի համեմատ:

2007 թվականից սկսած համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի ազդեցությունից անմասն չմնաց նաև ՀՀ տնտեսությունը, մասնավորապես նրա գործարար և հարկային հատվածները: Այսպես՝ 2008թ. հարկային եկամուտները 2007թ. նկատմամբ կրճատվում են 5.05%-ային կետով և կազմում են 19.0%: Նույն իրավիճակն է տեղի ունենում ՀՆԱ-ի հետ, այն 2008թ. կրճատվում է 3.92%-ային կետով և կազմում է 11.74%: Հակառակ պատկերն է հարկային բեռի տեսանկյունից, այսինքն՝ 2008թ. հարկային բեռը 2007թ. նկատմամբ աճում է շուրջ 1.41 տոկոսային կետով և կազմում է 17.11%: Հարկային վարչարարությունը ուժեղանում է, իսկ բիզնես միջավայրը՝ հատկանշվում հարկային դաշտի «սեղմամբ»:

Բեկումնային տարի է համարվում 2009թ., որը համարվում է ճգնաժամի երկրորդ փուլը: Այսպես, 2009թ. հարկային եկամուտները 2008թ. համեմատ նվազում են 17.72%-ով, իսկ ՀՆԱ-ն՝ 13.58%, հարկային բեռը՝ 0.6%-ային կետով:

Սկսած 2010 թվականից՝ պայմանավորված հարկային արտոնությունների, ճգնաժամի հաղթահարման գործընթացների հետ, տնտեսությունում նկատվում են հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի ավելացման միտումներ: 2012թ. հարկային եկամուտները 2011թ. համեմատ աճում են 3.73%-ային կետով՝ կազմելով 2012թ. 12.67%, հակառակը՝ ՀՆԱ-ն նվազում է շուրջ 2.91 տոկոսային կետով՝ 2012թ. կազմելով 5.50%: Հարկային եկամուտների աճին զուգահեռ ավելանում է նաև հարկային բեռի ցուցանիշը, որը 2012թ. աճում է 1.41 տոկոսային կետով՝ 2012թ. կազմելով 18.56%:

Վերոհիշյալ ցուցանիշների հաշվարկների և վերլուծությունների համատեքստում իրական պատկերը ավելի ամբողջանում է հարկային եկամուտների և անվանական ՀՆԱ-ի ֆիզիկական ինդեքսների վերլուծության համատեքստում, որոնք բերված են աղյուսակ 4.1.1-ում:

Աղյուսակ 4.1.1

Անվանական ՀՆԱ և հարկային եկամուտներ և տուրքեր 2001-2012թթ. (մլն ՀՀ դրամ)

	Հարկային եկամուտներ	Անվանական ՀՆԱ
2001	159 419,60	1 175 876,80
2002	190 025,00	1 362 471,70
2003	218 278,30	1 624 642,70
2004	257 520,00	1 907 945,40
2005	312 316,00	2 242 880,90
2006	375 537,20	2 656 189,80
2007	494 420,80	3 149 283,40
2008	610 422,30	3 568 227,60
2009	518 544,10	3 141 651,00
2010	589 900,90	3 460 202,70
2011	647 807,60	3 777 945,60
2012	741 795,40	3 997 630,80

Եթե հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը սոցիալական կողմնորոշմամբ տնտեսապես զարգացած երկրներում կազմել է 40-50%, ապա զարգացող երկրներում՝ մինչև 35%, որոնք Հայաստանի նույն ցուցանիշին (18.6%) գերազանցում են ավելի քան 1.5 անգամ: Դրա պատճառներն են հարկային վարչարարության պակաս արդյունավետությունը, հարկային

օրենսդրության, մեղմ ասած, ոչ բարվոք վիճակը, վարչարարների ոչ լիարժեք մասնագիտացումը և այլն, ինչպես նաև քաղաքական կամքի պակասը:

Անցումային տնտեսությամբ երկրներում կարևոր է նաև փաստացի գանձված հարկերի և հարկային ողջ պոտենցիալի հարաբերակցության տոկոսային ցուցանիշը, որի հաշվարկումը առավել անհրաժեշտ է Հայաստանի համար:

Անցուման շրջանի առանձնահատկություններով (սակավաթիվ անձանց ձեռքերում տնտեսական և քաղաքական իշխանության կենտրոնացում, հարկային վարչարարության սահմանափակ կարողություններ, արժանահավատ ու մանրամասնեցված վիճակագրական տեղեկությունների բացակայություն և այլն) պայմանավորված, որպես կանոն, այդ երկրներում բարձր է լինում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը:

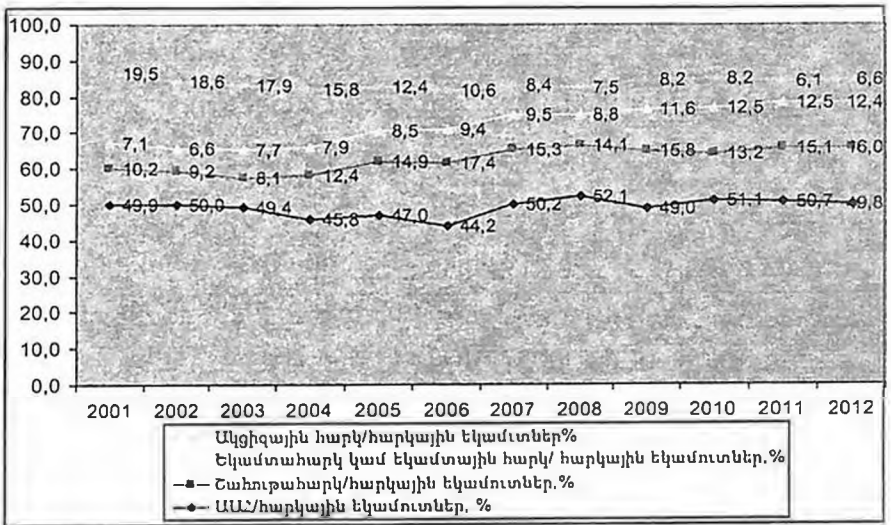
Իսկ, օրինակ, զարգացած երկներից Դանիայում 2012 թվականի դեկտեմբերին խորհրդարանն ընդունել է հարկերից խուսափման դեմ պայքարի նոր օրինագիծ (օրինագիծը ընդունվել է ավելի ուշ, քան ուժի մեջ մտնելը), որը ներառում է հետևյալ միջոցառումները՝

- ներխմբային վերակազմավորումների դեպքում եկամտահարկը կսահմանվի 27% (ուժի մեջ է մտել 2012թ հոկտեմբերի 3-ից),
- հարկերից ազատումը չի կիրառվի շահաբաժիններ ստացող այն բաժնետերերի նկատմամբ, որոնք բաժնեմասերը ձեռք են բերում կարճ ժամանակահատվածով և կրում են տարանցիկ բնույթ (ուժի մեջ է մտել 2013թ հունվարի 1-ից),
- տնտեսվարող սուբյեկտների հարկում, որոնք հաշվառված են Դանիայում, կամ որոնց կառավարման մարմինը գործում է Դանիայում (ուժի մեջ է մտել 2013թ հունվարի 1-ից):

Նոր հարկային մոտեցումները վկայում են այն մասին, որ կառավարությունը ցանկանում է կանխարգելել միայն հողին-գային գործառույթներով ստեղծված կազմակերպությունների առաջացումը Դանիայում⁹⁵:

Գծապատկեր 4.1.2-ը պատկերացում է տալիս ընդհանուր հարկային եկամուտներում հարկատեսակների տեսակարար կշռի մասին (%)⁹⁶:

Հայաստանում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում գերազանցում է 50% (2012թ.՝ 56.4%, (գծապատկեր 4.1.2):



Գծապատկեր 4.1.2. Հարկային եկամուտների տեսակարար կշիռները, %

⁹⁵ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի Ռազմավարական կառավարման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ» էջ 8: (15 էջ):

⁹⁶ <http://www.taxservice.am/>, Հարկային վիճակագրական տվյալներ, 2001-2012թթ 4-րդ եռամսյակ:

Այսպիսով՝ մեր կողմից կատարված այս ոլորտին վերաբերող ցուցանիշների վերլուծության գնահատականներով (**հավելված 4**), կարող ենք նշել, որ Հայաստանում.

- ա) հարկման մակարդակը ոչ միայն ցածր է, այլև առանձին տարիների դրսևորել է նվազման միտում,
- բ) հարկումը պարունակում է անարդարության շատ տարրեր՝ կապված ոչ միայն ցածր կենսամակարդակ ունեցող բնակչության առավել մեծ չափերով հարկման, այլև ոչ օրինապահ հարկատուներին մասսայաբար հանդուրժելու, իսկ փոքր և միջին ձեռնարկություններին՝ ճնշելու փաստերի հետ: Այդ մասին են վկայում կազմակերպությունների ժամկետանց կրեդիտորական և դեբիտորական պարտքերի մեծ ծավալները, ընդհանուրի մեջ վնասով աշխատող կազմակերպությունների թվաքանակի բարձր տեսակարար կշիռը, ինչպես նաև խոշոր ու միջին առևտրային կազմակերպությունների գրեթե չփոփոխվող թվաքանակը:

Այժմ փորձենք ներկայացնել հարկային մեխանիզմների ազդեցությունը ՀՀ բիզնես միջավայրի վրա:

Եթե բիզնես միջավայրը դիտարկենք որպես օտարերկրյա և տեղական ընկերությունների համար տվյալ երկրում բիզնես իրականացնելու ու շահույթ հետապնդելու հնարավորություն ընձեռող համակարգ, ապա վերջինիս բարենպաստ կամ անբարենպաստ լինելը պայմանավորված է տնտեսությանը բնորոշ ռիսկերից (**աղյուսակ 4.1.2**):

ՀՀ ռիսկերի տեսակներն ու դրանց ազդեցությունը բիզնես միջավայրի վրա⁹⁷

Ռիսկերի տեսակներ	Պատճառների մեկնաբանություն
<i>Քաղաքական ռեժիմի հետ կապված ռիսկեր</i>	Արտաքին գնային ցնցումներ Կայուն քաղաքականության ռեժիմի խախտում Տարածաշրջանային անկայունության վտանգ
<i>Օժանդակող հիմնական կառույցների հետ կապված ռիսկեր</i>	Արդար մրցակցության պայմաններ ապահովելու անկարողություն Գույքային իրավունքների ոչ պատշաճ պաշտպանություն Պետական հովանավորչության արդյունքում օլիգարխների կողմից մենաշնորհային եկամուտների ստացում Հարկային, մաքսային վարչարարության կամայական ու անկանխատեսելի գործելակերպ Մուտքային միջոցների և ենթակառուցվածքների չափազանց բարձր գներ Ֆինանսական գործարքների անապահով ռեժիմ
<i>Գիտելիքների և վարչարարության հետ կապված ռիսկեր</i>	Մարդկային կապիտալի որակագրկում, գիտելիքների ակտիվ կիրառության վրա հիմնված տեխնոլոգիաների յուրացման անբավարար մակարդակ Պետական վարչարարության կորրոփինացումը կազմակերպելու անկարողություն

Տնտեսության որևէ ոլորտում առաջընթացը կարող է չեզոքացվել մեկ այլ ոլորտում առաջընթացի բացակայությամբ: Հարկային, մաքսային անկայուն քաղաքականությունը կամ վարչարարությունը կարող են սահմանափակել բիզնեսի ձևավորման նպաստավոր պայմանները և բիզնես սկսելու ընթաց

⁹⁷ Սեփական դիտարկում:

ցակարգերի պարզությամբ պայմանավորված աճը: Հետևաբար՝ ստեղծված անբարենպաստ միջավայրը հանգեցրել է ապրանքային երկակի շուկաների ստեղծմանը, որտեղ գերիշխող դիրք ունեցող գործարարներն օգտվում են գույքային իրավունքի պաշտպանությունից, հարկային ու մաքսային կողմնապահ գործելաոճից, իսկ շուկա մուտք գործել ցանկացողները հայտնվում են ոչ շահեկան իրավիճակում: Ցանկացած բիզնես գործընթաց իր մեջ ներառում է մի շարք ընթացակարգերի պարտադիր իրականացում: Երբ գործարարը մշակում է բիզնես պլան և փորձում է անցնել դրա իրականացմանը, առաջին արգելքները, որոնք պետք է հաղթահարի, նոր ընկերությունը կազմավորելու ու գրանցելու առնչությամբ բյուրոկրատական և իրավական ընթացակարգերն են: Տարբեր երկրներում նոր բիզնեսների մուտքի կանոնակարգման մեթոդները՝ պայմանավորված տվյալ երկրի տնտեսական ու իրավական դաշտի զարգացվածության աստիճանից, ունեն որոշակի առանձնահատկություններ: Որոշ տնտեսություններում այս գործընթացը պարզ է և մատչելի: Այլ խոսքով՝ ընթացակարգերն այնքան ծանրաբեռնող են, որ գործարարները, խուսափելով ընթացակարգերի վարչարարական և ժամանակի ծախսերից, ստիպված են լինում դիմել այլ մեթոդների՝ բիզնեսը վարել ոչ ֆորմալ ձևով: Բացի այդ, գործարարության արդյունավետությունն ավելի շատ պայմանավորված է օրենսդրական և կառավարչական որոշումներից:

4.2. Հարկային բեռի բարելավման ու դրա արդարացի բաշխման հիմնական առաջարկությունները ՀՀ-ում բարենպաստ բիզնես միջավայր ձևավորելու գործում

Հարկային համակարգը և բիզնես միջավայրը փոխադարձ կապված են միմյանց հետ, քանի որ հարկային համակարգի արդյունավետությունից է կախված ձեռնարկատիրության զարգացման հնարավորությունները: ՀՀ տնտեսության ընդլայնման և հարկային եկամուտների աճի միջև կապը թույլ է, այսինքն՝ հարկային եկամուտների էլաստիկության գործակցի մեկից փոքր լինելը նշանակում է, որ ՀՆԱ-ի աճը չի ուղեկցվում հարկային եկամուտների համարժեք աճով: Արդյունքում՝ տեղի է ունենում Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության աստիճանական նվազում: Բացի այդ, ավելի փոքր է ուղղակի հարկերի էլաստիկության գործակիցը. ՀՆԱ-ի 1% աճին համապատասխանում է ուղղակի հարկերի 28.4,3% (գծապատկեր 4.1.2):

Այս հարցի շրջանակներում ներկայացվել է EWIES ծրագրի միջոցով հարկային եկամուտների ճկունության կամ հարկային ճկունության գնահատականը 2001-2012թթ.:

Ճկունությունը սահմանվում է որպես փաստացի համամասնական փոփոխության հարաբերությունը եկամուտների համապատասխան փոփոխության վրա՝

$$\text{Ճկունություն} = \frac{\Delta h^* / h^*}{\Delta \text{բազիս} / \text{բազիս}} \quad (4.2.1)$$

որտեղ՝

Δh^* -ը՝ այն փոփոխություններն են, որոնք առաջացել են

հարկային եկամուտներում կոնկրետ ժամանակաշրջանի կտրվածքով հարկային համակարգի վրա ունեցած փոփոխությունների ազդեցությամբ:

Մոդելի արդյունքները ներկայացվել են **հավելվածներ 4-5-ում**: Ընդ որում, վերջինիս արդյունքները ցույց են տալիս, որ 2012թ. հարկային եկամուտների 1 տոկոսային աճն ուղեկցվում է շուրջ 0.9 տոկոսային կետի նվազմամբ: 2012թ. հարկային կայունությունը կամ հարկային ճկունության գործակիցը կազմել է շուրջ 0.12, միջինը՝ 0.15:

Դրանով պայմանավորված ՀՀ կառավարության առաջնահերթ նպատակներից է դարձել եկամուտների հավաքագրումը, որը հարկային վարչարարության բարեփոխումները դարձրել է անհրաժեշտություն.

- ամբողջությամբ վերանայման կարիք ունի շահութահարկի գծով կանխավճարների իրականացման համակարգը: Ըստ էության ձեռնարկությունները, այդպիսով, պարտադրված վարկավորում են պետությանը՝ կորցնելով շահույթի այն բաժինը, որը կարող էր ստացվել այդ միջոցների օգտագործումից: Փաստորեն, պետության կողմից հարկումից զատ կիրառվում է նաև հարկադրական վարկավորման համակարգ: Ներկայումս գործող օրենքի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ամիս նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի 1/16 մասը վճարվում է որպես կանխավճար:

- հարկային համակարգի կարևոր բաղկացուցիչ պետք է դառնան նաև ինդեքսավորված հարկային դրույքները: Ենթադրենք հարկատուին պատկանող ակտիվի արժեքը աճել է 10%-ով, այն դեպքում, երբ սղաճը ևս կազմել է 10%: Ստացվում

է, որ սղաճի հետևանքով հարկատուն իրականում չի շահում, ուստի պետության կողմից այդ ակտիվի մեծացման հարկումը կլինի տնտեսապես անարդյունավետ: Խնդիրը շատ երկրներում լուծվել է հարկային դրույքաչափերի և համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների ինդեքսավորման միջոցով: Կարծում ենք՝ նպատակահարմար կլինի, որ ՀՀ հարկային օրենսդրությունը նույնպես նախատեսի հարկային դրույքաչափերի վերանայման հնարավորություն՝ ելնելով սղաճի գործակցի չափերից:

Ձեռնարկությունները, որոնք ցանկանում են արտադրական ներդրումներ կատարել, ոչ միշտ են կարողանում օգտվել փոխառու միջոցներից: Տվյալ դեպքում հարկերի նվազեցումը, հատկապես շահութահարկի, ձեռնարկությանն ապահովում է միջոցներով, որոնք կարող են ներդրվել արտադրության մեջ:

Այսպիսով, շահութահարկը, հանդիսանալով արտադրության զարգացման վրա անմիջականորեն ազդող հարկատեսակ, պետք է իր մեջ բովանդակի արտադրությունը խրախուսելու լծակներ:

4.3. Հարկային պլանավորումը որպես հարկման արդյունավետության բարձրացման մեխանիզմ

Հարկային պլանավորումը կազմակերպության ֆինանսական (բյուջետային) պլանավորման անբաժանելի մասն է, որն ուղղված է հարկային վճարումների կանոնակարգմանն ու օպտիմալացմանը՝ օրենսդրության սահմանված ուղիների, նորմերի և իրավական կարգավորման մեխանիզմների միջոցով:

Ժամանակակից հարկային օրենսդրությունը մի կողմից բավականին անկայուն է, իսկ մյուս կողմից հնարավորություն է տալիս կազմակերպություններին ընտրել հարկերի վճարման այն մեթոդներն ու ռեժիմները, որոնք առավել համապատասխանում են կազմակերպության առջև դրված նպատակներին և խնդիրներին: Տարբերակվում են հարկային պարտավորությունների նվազեցման հետևյալ մեթոդները.

- հարկային վճարումներից խուսափում,
- հարկային վճարումների նվազեցում,
- հարկային պլանավորում:

«Հարկային համակարգում՝ հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության աստիճանը բարձրացնելու առումով առավել հետաքրքրություն է ներկայացնում Ռուսաստանում կիրառվող հարկային պարտավորությունների նվազեցման մեթոդների փորձը:

Հարկային վճարումներից խուսափումը նշանակում է եկամուտների կամ հարկման ենթակա սեփականության թաքցնում: Իսկ հարկերի «տնտեսումը» կարող է բերել քրեական պատասխանատվություն մինչև 500.000 ռուբլի տուգանքի տեսքով կամ

ազատագրվում մինչև 6 տարի և մինչև 3 տարի կոնկրետ պաշտոններ զբաղեցնելու իրավունքից զրկվում (աղյուսակ 4.3.1)⁹⁸:

Հարկային վճարումների նվազեցումը հիմնված է օրենսդրական «բացթողումների», օրինական «հարկային համակարգերի» թերզարգացման վրա: Այն իրականացվում է հետևյալ ուղղություններով՝

- արտադրական անձնակազմի արտապատվիրման պայմանագրի կիրառում՝ պարտադիր ապահովագրական վճարների նվազեցման նպատակով,
- առք ու վաճառքի պայմանագրերի գրանցում վճարումից հետո սեփականության իրավունքի փոխանցման դեպքում:

Վերջինս պարունակում է բազմաթիվ վարչարարական և կոմերցիոն ռիսկեր, ինչպիսիք են հարկային մարմինների հետ մշտական դատական վեճերի և դատական որոշումների անորոշության հետ կապված ռիսկերը:

Ի տարբերություն նախորդ մեթոդի, հարկային պլանավորումը հիմնված է «զգուշավորության» սկզբունքի և օպտիմալացման վրա, այն դրական ազդեցություն է ունենում սոցիալ-տնտեսական զարգացման վրա, նպաստում է հարկային մշակույթի ձևավորմանը և համապատասխանում է պետության և մասնավոր հատվածի տնտեսական համատեղ շահերին:

Հարկային պլանավորումը պետք է ապահովի՝

- սեփական ֆինանսական միջոցների արդյունավետ օգտագործում,
- հարկային վճարների օպտիմալացում՝ ըստ հարկային ռիսկի աստիճանի,
- սեփական կապիտալի շահավետ օգտագործում:

⁹⁸ «Քրեական օրենսգիրք» ՌԴ, էջ 199:

Հարկային պարտավորությունների նվազեցման մեթոդների բնութագիրը⁹⁹

Մեթոդներ	Բնութագիր	Առավելություններ	Թերություններ
Հարկային վճարումներից խուսափում	«Կեղծ» ընկերությունների կիրառում հարկային պարտավորությունները նվազեցնելու համար, հարկային մարմիններից սեփականության և եկամտի «տնտեսում», հարկային և հաշվապահական հաշվետվությունների խեղաթյուրում:	Գրեթե ամբողջությամբ բացակայում են հարկային պարտավորությունները և այլ վճարները, որոնք կապված են կենսաթոշակային և սոցիալական ապահովագրության վճարների հետ:	Գործող օրենսդրության համաձայն քրեական և վարչական պատասխանատվություն:
Հարկային վճարների նվազեցում/կրճատում	Հարկային վճարների նվազեցում՝ հիմքում ունենալով գործող օրենսդրության բացերը շտկելու և «հարկային մեխանիզմների» միջոցով:	Փաստացի հարկերը նվազագույն են շահագրգիռ կողմերի համար, իսկ կազմակերպության հաշվետվությունների և հաշվառումների տեղեկատվությունը թափանցիկ է և հասանելի:	Հարկային մարմինների հետ դատական վեճեր որպես հետևանք իրավաբանական խորհրդատվությունների համար պահանջվող ծախսեր, պարտավորությունները ժամանակին չկատարելու համար տույժ և տուգանք օրենքով նախատեսված իրավախախտումների համար:

⁹⁹ «Քրեական օրենսգիրք» ՌԴ, էջ 199:

Մեթոդներ	Բնութագիր	Առավելություններ	Թերություններ
Հարկային պլանավորում	Օրենսդրության սահմանված կարգով հարկային վճարների օպտիմալացում, կազմակերպության գործունեության և հաշվառումների մեթոդների ճշգրտում:	Օրինական ճանապարհով հարկային վճարների օպտիմալացում, հարկային վեճերի ռիսկի բացակայություն, իրավաբանական խորհրդատվությունների վրա կատարվող ծախսերի կրճատում, հարկային տուգանքների համար հիմքի բացակայություն, ֆինանսական միջոցների հոսքի արդյունավետ կառավարում:	Թվարկված մեթոդների համեմատ հարկային վճարների ավելի բարձր մակարդակ:

Բացի հարկային պլանավորումից, առևտրային կազմակերպության համար կարևորվում են նաև մարքեթինգային, ներդրումային պլանի, նորամուծությունների, մատակարարման, կադրային պլանավորման քաղաքականությունները և դրանց ուղղությամբ մշակվող փոխազդեցության գնահատումը: Դրանք ներառում են հարկային վճարումների օպտիմալացումը և հաշվառման արդյունքները:

Հարկային պլանավորման հիմնական սկզբունքներն են՝

- կազմակերպության ընդհանուր ռազմավարության զարգացման հետ հարկային քաղաքականության հավասարակշռում,
- կազմակերպության հարկային ռազմավարության համաձայնեցումը արտաքին հարկային միջավայրի ենթադրելի փոփոխության և պետական քաղաքականության հետ,
- հարկային պլանավորման այլընտրանքների առկայություն,
- հարկային պլանի հիմնավորվածություն և իրացվելիություն,
- հարկային ռիսկերի օրինականության և ընդունելիության մակարդակ,
- մշակված հարկային պլանի արդյունավետություն:

Ըստ օրենսդրական դաշտի և դրանում կատարվող շարունակական փոփոխությունների՝ հարկային օպտիմալացման համար կիրառվող ընդհանուր մեթոդներն անընդհատ փոփոխվում են: Ուստի, կազմակերպությունը չի կարող մշակել «հաստատուն» հարկային պլան, որը շարունակաբար կիրառելի կլինի գործունեության ժամանակ:

Հարկային պլանավորման գործընթացը շարունակական է և իրականացնում է հետևյալ փուլերը՝

Քայլ 1. արտաքին հարկային միջավայրի գործոնների և պետության հարկային քաղաքականության ուսումնասիրություն:

Քայլ 2. ընկերության գործունեության հիմնական տեսակների և ցուցանիշների գնահատում ու դրանց հիմքում, նպատակային ցուցանիշների հարկային ռազմավարության՝ ձևավորում:

Քայլ 3. գործունեության առանձին ոլորտներում հարկային քաղաքականության զարգացում:

Քայլ 4. հարկային յուրաքանչյուր տեսակի և գործունեության առանձին ոլորտների պլանավորում ըստ տարրերի՝ օգտագործելով հարկային պլանավորման տարբեր մեթոդներ:

Քայլ 5. հարկային օրացույցի ձևակերպում և մշակում:

Քայլ 6. կազմակերպչատնտեսական և իրավական միջոցառումների համակարգի մշակում՝ հարկային ծրագրին իրականացնելու համար:

Քայլ 7. մշակված հարկային ծրագրի արդյունավետության գնահատում:

Հարկերի, հարկային բազաների և ֆինանսական արդյունքների փոխադարձ ազդեցությունը պետք է գնահատվի ընկերության շահութաբերության մեծացման և պահպանման տեսանկյունից՝ կազմակերպության հարկային ծանրաբեռնվածության նվազեցման հնարավորության պայմանով:

Գոյություն ունեն հարկային պլանավորման բավականին մեծ թվով մեթոդներ.

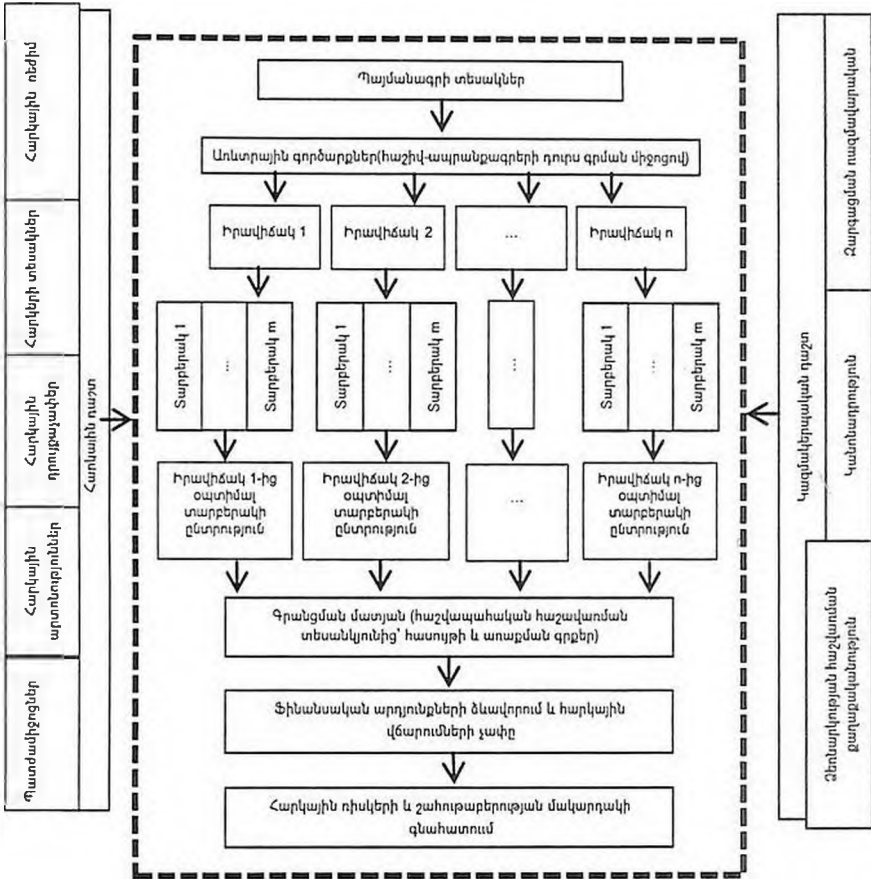
- իրավիճակային մեթոդ,
- միկրոհավասարակշռված կամ մնացորդային մեթոդ,
- մատրիցային-հավասարակշռված մեթոդ,
- վիճակագրական-մնացորդային մեթոդ,
- գրաֆիկական-վերլուծական կախվածության մեթոդ,
- խառը մեթոդ:

Հարկային պլանավորման գործընթացում առավել արդյունավետ է համարվում իրավիճակային մեթոդը, որը թույլ է տալիս

պլանավորման գործընթացն իրականացնել անգամ ամենաքիչ ծախսերի դեպքում: Այսպես, **գծապատկեր 4.3.1-ը** թույլ է տալիս տարբեր իրավիճակներում մշակել հարկային պլան՝ հաշվի առնելով կազմակերպության առանձնահատկությունները:

Մեթոդը թույլ է տալիս զանազան իրավիճակների մշակում՝ հաշվի առնելով հարկային, պայմանագրային և այլ վճարները՝ ընդգրկելով ընկերության տնտեսական կյանքի բոլոր ոլորտները մի քանի տարբերակի մեջ: Վերլուծության շնորհիվ ընտրվում է առավել օպտիմալ տարբերակը, որի հիմքում ձևավորվում է տնտեսական գործարքների գրանցման մատյան, տրվում է ստացված ֆինանսական արդյունքների և հարկային վճարումների գնահատական: Վերջում կատարվում է կազմակերպության շահութաբերության, վճարունակության վերլուծություն, ինչպես նաև պոտենցիալ հարկային ռիսկերի գնահատում (**գծապատկեր 4.3.1**):

Հարկային պլանավորումը հատկապես կարևոր է, երբ պլանավորվում են գործունեության նոր տեսակներ կամ աշխարհագրական նոր շուկաներ դուրս գալու ծրագրեր: Այդ նպատակներին հասնելու համար օգտագործվում է մնացորդային մեթոդը՝ ըստ գործարքներում հանդիպող խոչընդոտների քաղաքականության: Դրանց հիմքում ձևավորվում է հաշվապահական հաշվառումը, և հաշվարկվում են դրանց համահունչ հաշվեկշիռները: Ընկերության նպատակներին հասնելու առավել արդյունավետ տարբերակի ընտրությունը իրականացվում է ստացված հաշվեկշիռների համեմատական գնահատմամբ:



Գծալատկեր 4.3.1. Հարկային պլանավորման իրավիճակային մեթոդի բնութագիրը

ԳԼՈՒԽ 5

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆԵՐՈՒԺԻ ԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՅՄԱՆ ՄԵԽԱՆԻԶՄՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

5.1. Հարկային գործակալների հարկային ներուժի գնահատման և դրա բարելավման ուղիները

Տարբեր երկրներում հարկային ներուժի գնահատման մեթոդաբանությունը ենթադրում է որոշակի պահանջների համակարգին համապատասխանություն, որը կարող է հավաստի տեղեկատվություն տալ ներուժ մեծության վերաբերյալ:

Փորձենք պարզել հարկային ներուժի վրա ազդող գործոնները և ներկայացնել դրա գնահատականն ու հաշվառման մեխանիզմը **գծապատկեր 5.1.1-ում**:

Հարկային ներուժի որոշման համար, առաջին հերթին, պետք է հաշվի առնվեն այն տնտեսական ցուցանիշները, որոնք որոշակի ներգործություն ունեն տարածաշրջանում հարկային բազայի ձևավորման վրա: Այդպիսի ցուցանիշներից են՝ բնակչության մակարդակը, քաղաքաբնակ և գյուղաբնակ մարդկանց հարաբերակցությունը, խոշոր հարկատուների քանակը և մի շարք այլ մակրոտնտեսական ցուցանիշներ:

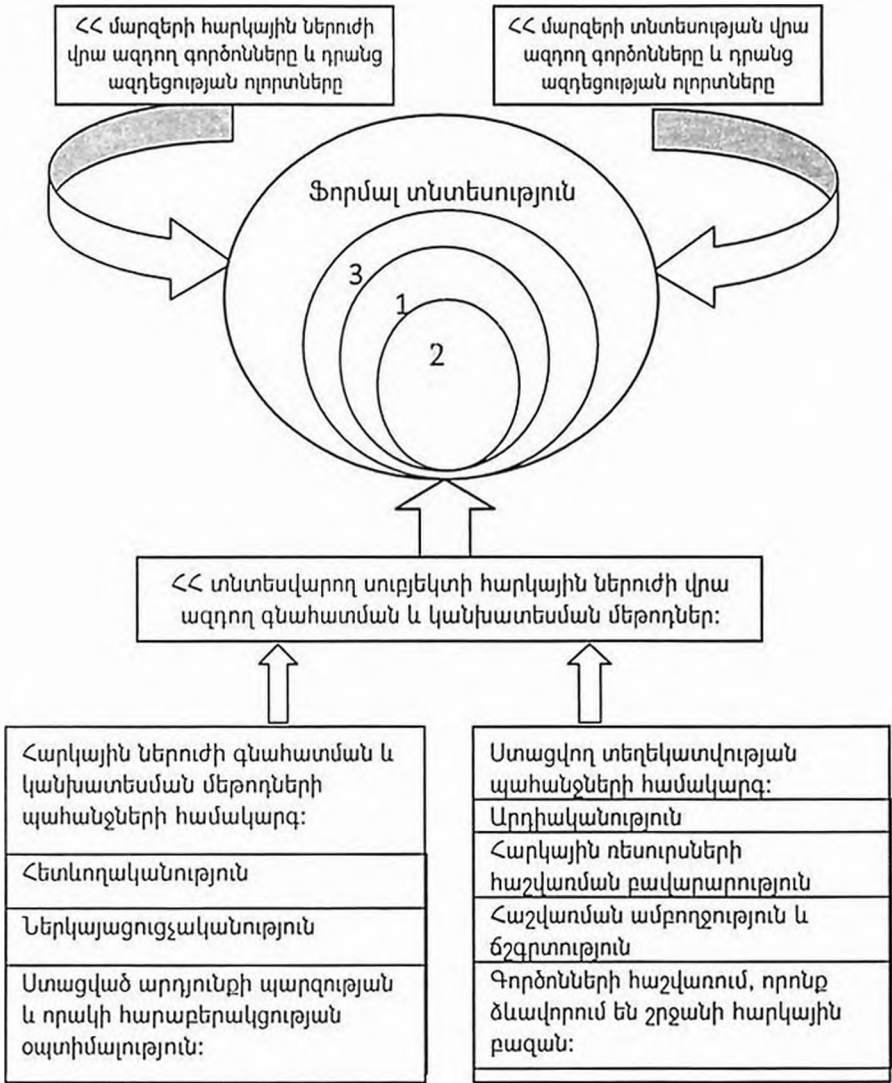
Այսպես, **գծապատկեր 5.1.1-ում** ներկայացված են ֆորմալ տնտեսության իրական հատվածում հարկային ներուժի ձևավորման առանձնահատկությունները, որոնք բաղկացած են՝

1. փաստացի հարկային ներուժից,

2. հարկային ներուժի կանխատեսում՝ իր բացասական սպասումներով,
3. հարկային ներուժի կանխատեսում՝ իր դրական սպասումներով:

Հարկային ներուժի վերլուծության ժամանակ հարկ է հաշվի առնել, որ դրա համապատասխան մեթոդները տարածաշրջանային մակարդակով ներդրվելու դեպքում կարող են խթան հանդիսանալ տեղական իշխանությունների կողմից վարքագծի կոնկրետ ռազմավարության ընտրության համար՝ կապված հարկման մակարդակի և բյուջետային ծախսերի հետ: Տվյալ խթանները արտահայտվում են ազդեցությունների տեսքով, որոնք անդրադառնում են ՀՀ մարզերի տնտեսության գնահատման և դրա հարկային ներուժի վրա (**գծապատկեր 5.1.1.**): Այսպես, ՀՀ հարկային համակարգի զարգացման համար կարող ենք առանձնացնել խթանների երեք տեսակներ՝

1. խթաններ՝ հարկային դրույքաչափերի կիրառման ժամանակ,
2. խթաններ, որոնք ազդում են հարկային բազայի վրա,
3. խթաններ, որոնք ուղղված են անարդարացի վարքի ռազմավարության ընտրությանը:



Գծապատկեր 5.1.1. Հարկային ներուժի վրա ազդող գործոնները և դրանց ազդեցության ոլորտները¹⁰⁰

¹⁰⁰ Дьянков, С., Либерман, И., Михерья, Дж., и Ненова, Т. (2010г.). “Уход в тень: издержки и выгоды”. Всемирный Банк.

Հարկային ներուժի գնահատականն ազդեցություն է ունենում ՀՀ տեղական իշխանությունների վարքի վրա: Եթե վերջիններս նկատում են, որ այս կամ այն որոշումն ընդունելով կարող են ուղղակիորեն ազդել ցուցանիշների արժեքի վրա, որոնք օգտագործվում են հարկային ներուժի հաշվարկման ժամանակ, ապա բացասական խթանների ինտենսիվությունն աճում է¹⁰¹: Հետևաբար՝ անուղղակի ցուցանիշների վերլուծությունը ՀՀ մարզերի տնտեսությունների տվյալների ազդեցացման հաշվարկման միջոցով, նվազեցնում է խթանների առաջացումը տեղական իշխանությունների կողմից վարքի ռազմավարության ընտրության ժամանակ: Այնուամենայնիվ, քանի որ դրանք այնքան էլ հուսալի չեն, ապա բուն ձևով ոչ միշտ կարող են օգտագործվել գնահատման համար:

Մեր կարծիքով, հարկային բեռի տեղաշարժման խնդիրները պետք է դիտարկել երկու տեսանկյունով՝ հորիզոնական և ուղղահայաց: Հարկային բեռի հորիզոնական տեղաշարժման դեպքում որոշվում է այս կամ այն տարածաշրջանի ոչ ռեզիդենտների ուղղակի կամ անուղղակի հարկումը: Տարածաշրջանի հարկային ռեզիդենտ ասելով հասկանում ենք իրավաբանական անձ, որոնց բնակության վայրը հանդիսանում է տվյալ տարածաշրջանը: Բնակության վայրը որոշվում է պետական գրանցման և հարկային հաշվառման միջոցով:

Ըստ տեղեկությունների, մարզերում հարկման գործընթացը կարող է ուղեկցվել տնտեսական ակտիվությամբ, որը պայմանավորված է միջտարածաշրջանային գործարքների իրակա-

¹⁰¹ Кадочников П.А., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. “Проблемы моделирования воздействия межбюджетных трансфертов на фискальное поведение субнациональных властей”. // Вопросы экономики. 2002. №5. С. 33.

նացմամբ կամ այլ շրջանների ձեռնարկության ռեզիդենտների մասնակցությամբ¹⁰²: Տվյալ դեպքում հարկային բեռը տեղաշարժվում է այլ շրջանների հարկային գործակալների վրա: Այս մեթոդի օրինակ է վաճառված ապրանքների հարկումը, որն իրացվում է ոչ ռեզիդենտների կողմից, հարկերի գանձումը եկամուտներից՝ վճարված ոչ ռեզիդենտների կողմից:

Հարկային բեռի տեղաշարժման մյուս կետը պայմանավորված է բյուջետային համակարգի առանձնահատկություններով: Օրինակ՝ ՌԴ-ում և ՀՀ-ում բնորոշ են ուղղահայաց հարկաբյուջետային արտաքին ազդեցություններ, որոնց էությունը կայանում է նրանում, որ տեղական իշխանությունների կողմից հարկային բեռը տեղափոխվում է հենց իրենց վրա: Ընդ որում, որքան քիչ է կենտրոնացված պետության բյուջետահարկային համակարգը, այնքան ավելի ուժեղ է արտահայտված այս էֆեկտը ¹⁰³:

Ըստ այս տեսության, հարկային բեռի տեղափոխումը կամ դիվերսիֆիկացումն իրականացվում է հետևյալ կերպ. տեղական իշխանությունները կարող են գանձել սեփական հարկեր այն չափով, որքան որ համայնքային դաշնային հարկերի համար սուբսիդիաներ են տրամադրվում: Այս տարբերակի կիրառումը անհնար է, օրինակ՝ ռուսաստանյան պայմաններում, քանի որ Ռուսաստանում նվազեցվող հարկեր բացահայտ կերպով չեն

¹⁰² Кадочников П.А., Луговой О.В., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации // Совершенствование межбюджетных отношений в России: Сборник статей, М.: ИЭПП, Серия «Научные труды», 2000. С. 55.

¹⁰³ Кадочников П.А., Луговой О.В., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации // Совершенствование межбюджетных отношений в России: Сборник статей, М.: ИЭПП, Серия «Научные труды», 2000. С. 57.

կիրառվում: Անուղղակի կերպով նման երևույթը՝ որպես մի հարկատեսակի նվազեցում մյուսից, գոյություն ունի. մասնավորապես, տարածաշրջանային իշխանությունների կողմից շրջանառության հարկերի դրույքաչափերի բարձրացումը հանգեցնում է դաշնային եկամտահարկի բազայի կրճատմանը նույն Ռուսաստանում: Այս դեպքում, հարկային բեռը տեղափոխվում է դաշնային (ազգային) բյուջեի վրա: Վերջերս, կապված շրջանառու հարկերի աստիճանաբար վերացման քաղաքականության հետ, այդպիսի փորձի կիրառման հնարավորությունները նվազում են:¹⁰⁴

Հայաստանում, ինչպես հայտնի է, գործում է երկաստիճան բյուջետային համակարգ՝

1. պետական բյուջե,
2. տեղական կամ համայնքային բյուջեներ:

Այս դեպքում, կարող ենք տեսնել ուղղահայաց ազդեցություններ, որոնց հիմնական էությունը դաշնային, տարածաշրջանային և տեղական իշխանությունների կողմից հարկային բեռի վերաբաշխման մեջ է: Տվյալ դեպքում հարկային բեռի արտահանումը հետևյալ կերպ է իրականանում: Օրինակ, պետական իշխանությունների իրավասությունը ՀՀ սուբյեկտների նկատմամբ կայանում է հարկերի դրույքաչափերի սահմանման մեջ՝ սահմանված ՀՀ օրենսդրությամբ: Այդպիսի հարկերի մի մասը ազդում է կազմակերպության շահութահարկի հարկային բազայի վրա: Այսպիսով, տարածաշրջանային, տեղական հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը, որպես հետևանք, նվա-

¹⁰⁴ Кадочников П.А., Луговой О.В., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации // Совершенствование межбюджетных отношений в России: Сборник статей, М.: ИЭПП, Серия «Научные труды», 2000. С. 59-63.

զեցնում է կազմակերպության շահութահարկը: Հարկային ներուժի գնահատման մեթոդներից և ոչ մեկն ամբողջությամբ չի կարող հաշվի առնել հարկային բեռի արտահանումը: Այնուամենայնիվ, գնահատականը, որը հիմնված է հարկային բազաների՝ որպես առաջնային ցուցանիշի վրա, մեծ չափով կարող է հաշվի առնել այդ արտահանումը, քանի որ հարկային բազայի գնահատման ժամանակ օգտագործվում են հարկային հաշվետվության տվյալները, որը թույլ է տալիս հարկի ընդհանուր գումարից առանձնացնել արտահանվող հարկային բեռը:

Բացի հարկային բեռի դիվերսիֆիկացումը հաշվի առնելուց, գոյություն ունեն մի շարք պահանջներ ինչպես հարկային ներուժի գնահատման և կանխատեսման մեթոդաբանության, այնպես էլ դրանց համար օգտագործվող տեղեկատվության վերաբերյալ (գծապատկեր 5.1.1), այդ թվում՝

- հարկերի ամբողջականություն և ճշտություն, դրանց արդիականություն,
- չհակասողականություն,
- հարկային ներուժի հաշվառման բավարար մակարդակ (90-95%),
- հաշվի առնել գործոնների առավելագույն քանակը, որոնք ձևավորում են հարկային բազան,
- մոտեցման ստուգում,
- հարկային ներուժի մոդելավորման և կանխատեսման հնարավորություն:

Այս համատեքստում, առաջանում են հետևյալ խնդիրները՝

- համաձայն հարկերի և հարկվող օբյեկտների բազմազանության սկզբունքի, հարկատեսակները պետք է լինեն

բավականին շատ, որպեսզի հարկահավաքման գործընթացը լինի կայուն, իսկ հարկային բեռը՝ հավասարաչափ,

- յուրաքանչյուր հարկային համակարգ միայն այն ժամանակ է արդյունավետ, երբ այն ներառում է հարկերի բազմազանություն, իսկ միասնական հարկի կիրառումը խախտում է հարկային համակարգի առաձգականության սկզբունքը:

Այդ պատճառով, անհրաժեշտ է, որ հարկային ներուժի գնահատման և կանխատեսման մեթոդաբանությունը հնարավորություն ունենա ճկուն և ժամանակին հարմարվել հարկային համակարգի փոփոխություններին՝ ներառելով կամ բացառելով այս կամ այն հարկատեսակն ու դրանց խմբերը՝ դրանով իսկ ապահովելով բազմազանության սկզբունքը:

Մեթոդաբանության հարմարվողականությունը փոփոխվող միջավայրին այս դեպքում պետք է իրականանա իր պարզությամբ: Հաշվի առնելով այս մոտեցումը, որը կառուցված է հարկային համակարգի ներկայացուցչականության վրա, ավելի կոնկրետ և ամբողջական են արտացոլում հարկերի կառուցվածքն ու ավելի հստակորեն են համապատասխանում ընտրված սահմանափակումներին:

Քանի որ տարածքի հարկային ներուժի գնահատման համար, մեր կողմից ընտրվել է համակարգի ներկայացուցչությունների կառուցման մեթոդը՝ ռեգրեսիվ վերլուծության կիրառմամբ, որի կիրառման նպատակահարմարությունը հիմնավորված է, ուստի անհրաժեշտ է առաջին հերթին առանձնացնել մի շարք պահանջներ, մասնավորապես.

- մոդելավորումը պետք է հիմնված լինի զանգվածային վիճակագրական հետազոտությունների վրա, քանի որ

հարկային շրջանառության գրեթե բոլոր գործընթացները զանգվածային են,

- հարկային գործընթացների դիմակայության, դրանց պարամետրերի և կառուցվածքային հարաբերությունների փոփոխությունների հետևանքով հարկային գործընթացները պետք է անընդհատ պահվեն ուշադրության կենտրոնում և ունենան նոր տվյալների կայուն հոսք: Քանի որ հարկային հարաբերությունների դինամիկայի ուսումնասիրությունը և էմպիրիկ տվյալների մշակումը սովորաբար ժամանակատար են, ապա հարկային ներուժի մաթեմատիկական մոդելի կառուցման ժամանակ պահանջվում են փոփոխությունների ենթարկել նախնական տեղեկատվության բազան՝ հաշվի առնելով դրա ուշացման փաստը:
- հարկային գործընթացների և երևույթների քանակական ուսումնասիրությունը հիմնված է տնտեսական չափումների վրա: Վերջիններիս ճշտությունը հիմնականում կանխորոշում է մոդելավորման քանակական վերլուծության վերջնական արդյունքների ճշտությունը: Այդ պատճառով, մաթեմատիկական մոդելավորման՝ որպես ընտրված մոդելի շրջանակներում հարկային ներուժի գնահատման, արդյունավետ օգտագործման կարևորագույն պահանջ է դառնում տնտեսական չափումների կատարելագործումը:
- մոդելավորման ժամանակ առաջանում են «առաջնային և երկրորդային» տնտեսական գործոններ: Քանի որ հարկային ներուժի գնահատման մոդելը՝ ներկայացուցչական հարկային համակարգի կառուցման միջոցով հիմնված է կոնկրետ տնտեսական չափումների համակարգի վրա և, միևնույն ժամանակ, մոդելավորման կարևորագույն ար-

ոյունքներից է հանդիսանում երկրորդական տնտեսական չափումների ստացումը (տարատեսակ հարկային միջոցների արդյունավետության տնտեսապես հիմնավորված գնահատականներ), այդ չափորոշիչները կարող են ազդել անբավարար հիմնավորված առաջնային չափումների վրա, ինչը պարտադրում է հետազոտողներին հարկային մոդելների համար մշակել առաջնային չափումների ճշգրտումների հատուկ մեթոդ ¹⁰⁵:

Հարկային ներուժի կանխատեսման համար մեծ նշանակություն ունեն նաև հարկային հարաբերությունների անորոշությունով շարժունակություն հասկացությունները: Այս համատեքստում կարող ենք առանձնացնել վերջիններիս երկու տեսակ՝ «իրական», որը պայմանավորված է հարկային գործընթացների հատկություններով և «տեղեկատվական», որը կապված է այդ գործընթացների վերաբեյալ տեղեկատվության ոչ ամբողջականության ու անճշտության հետ:

Հարկային շրջանառության մեջ անորոշությունն առաջանում է երկու հիմնական պատճառով՝

- հարկային գործընթացների պլանավորումն ու կառավարումը, ինչպես նաև այդ գործընթացների վրա արտաքին ազդեցությունները չեն կարող կոնկրետ կանխատեսվել յուրաքանչյուր պահին պատահական գործոնների ազդեցության և մարդկային գիտելիքների սահմանափակության պատճառով:
- համապետական պլանավորումը և կառավարումը ոչ միայն համապարփակ է, այլ նաև հզոր, իսկ բազմաթիվ անկախ

¹⁰⁵ Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. С.148-150.

հարկային սուբյեկտների առկայությունը՝ հետաքրքրությունների հատուկ շրջանակով, թույլ չի տալիս հստակորեն կանխատեսել դրանց փոխազդեցության արդյունքները¹⁰⁶: Որպեսզի նվազագույնի հասցնենք այս ազդեցությունը, կարելի է առանձնացնել երկու ուղղություն՝

1. խիստ դետերմինաված մոդելների մեթոդաբանության կատարելագործում: Այն իր մեջ ներառում է զանազան հաշվարկների իրականացում, մոդելավորման փորձարկումներ՝ մոդելի նախագծման տատանումներով, ստացված արդյունքների հուսալիության և կայունության ուսումնասիրություն, անորոշության շրջանի առանձնացում և այլն,
2. մոդելի ստացում, որն անմիջականորեն արտացոլում է հարկային գործընթացների անորոշությունը և օգտագործում է համապատասխան մաթեմատիկական գործիքներ (հավանականության տեսություն և մաթեմատիկական վիճակագրություն, պատահական գործընթացների տեսություն և այլն):

«Փորձ» կատեգորիան համընկնում է «իրականություն» կատեգորիայի հետ: Տնտեսագիտության և հարկային շրջանառության մեջ, մասնավորապես «փորձը՝ իրականության չափանիշ» սկզբունքը առավել կիրառելի է պարզ նկարագրական մոդելների համար, որոնք օգտագործվում են իրականության պասիվ նկարագրության և բացատրության համար¹⁰⁷: Այդ պատճառով հարկային ներուժի գնահատման մաթ. մոդելների

¹⁰⁶ Նոյն տեղում, էջ 156:

¹⁰⁷ Андрющенко М.Н., Советов Б.Я., Яковлев С.А. и др. Философские основы моделирования сложных систем управления // Системный подход в технических науках (Методологические основы): Сб. научн. тр. Л.: Изд. АН СССР, 1989. С. 20-28.

տարածված տեսակ է տնտեսական գործընթացները ղեկավարող և վերահսկող մոդելը, որն օգտագործվում է տնտեսական իրականության վերափոխման համար:

Ռուսաստանի Դաշնության սուբյեկտների հարկային ներուժի գնահատման արդյունավետ և «իդեալական» մեթոդաբանությունը պետք է իր մեջ ներառի ոչ միայն դրա ընթացիկ վիճակի գնահատումը, այլ նաև հնարավորություն ունենա օգտագործելու իր սեփական գործիքներն առաջիկա ժամանակաշրջանի կանխատեսման համար: Քանի որ մոդելավորման վերջնական նպատակը դրանով պայմանավորված ցուցանիշի գնահատումն ու կանխատեսումն է՝ կախված գործոնային փոփոխականների արժեքներից, ապա ռեգրեսիվ մոդելների կոնկրետ գործոնների գնահատման կամ կանխատեսման մոդուլավորվող ցուցանիշի համար կարևոր դեր է խաղում միջակայքային կանխատեսման կառուցման հնարավորությունը:

Միջակայքային կանխատեսման դեպքում օրինաչափությունից շեղումը, որը տեղի է ունենում պատահական ազդեցությունների հետևանքով, որոշվում է միջակայքի սահմաններով: Վերջինիս տակ հասկացվում է այնպիսի միջակայք, որին տրված հավանականությամբ պատկանում է ցուցանիշի իրական արժեքները՝ պայմանով, որ օրենքների որոշակի հատվածներ, որոնք արտացոլվում են մոդելում, չեն հակասում զարգացմանը ինչպես մոնիթորինգի, այնպես էլ գնահատման ոլորտում¹⁰⁸:

Մոդելի պատահական շեղումներն արտահայտվում են սխալների տեսքով: Այդ պատճառով, ինտերվալի սահմանները

¹⁰⁸ Финансовая математика: Математическое моделирование финансовых операций: Учеб. пособие / под ред. В.А. Половникова и А.И. Филипенко. М.: Вузовский учебник, 2004. С. 239.

որոշելիս պետք է նաև որոշել թե ինչի արդյունքում են առաջանում հնարավոր սխալները: Պայմանով, որ մոդելը ադեկվատ է, և հնարավոր սխալները պարզապես պատահական են, կարող ենք տարբերակել սխալների երկու հիմնական աղբյուրներ¹⁰⁹՝ համապատասխանեցման սխալներ և մոդելի պարամետրերի գնահատման սխալներ:

Եզրափակելով, նշենք, որ ռեգրեսիվ վերլուծության և միջակայքային կանխատեսման կառուցման հիման վրա մոդելավորման ժամանակ մենք հաշվի կառնենք պատահականության սկզբունքը, ինչը կարճաժամկետ հատվածում հնարավորություն կտա ճշգրտության բարձր աստիճանով օգտագործել տվյալ մոդելները ՀՀ սուբյեկտների հարկային ներուժի ինչպես գնահատման, այնպես էլ՝ կանխատեսման համար:

¹⁰⁹ Финансовая математика: Математическое моделирование финансовых операций: Учеб. пособие / под ред. В.А. Половникова и А.И. Пилипенко. М.: Вузовский учебник, 2004. С. 242.

5.2. Հարկային ներուժի համալիր գնահատման և կանխատեսման մեթոդաբանական մոտեցումներն ու տեսամեթոդաբանական առանձնահատկությունները

Հարկային հարաբերություններն, իր տնտեսական բովանդակության մեջ բարդ համակարգ է, որի, ինչպես և ցանկացած համակարգի, կարևոր հատկանիշը «էմերջենտությունն» է: Այսինքն՝ դրանց ուսումնասիրության ժամանակ բավարար չէ օգտագործել դրանք՝ տարրերի բաժանելու մեթոդը, որին հաջորդում է որպես թվաբանական բաղադրիչ այդ տարրերի առանձին ուսումնասիրությունը: Քանի որ համակարգի բարդությունը որոշվում է նրա մեջ մտնող տարրերի քանակով, դրանց միջև, ինչպես նաև համակարգի և շրջակա միջավայրի փոխհարաբերություններով, կարող ենք ասել, որ տվյալ երկրի և դրա առանձին սուբյեկտների տնտեսությունները օժտված են բարդ համակարգերին բնորոշ բոլոր առանձնահատկություններով: Այն իր մեջ համախմբում է մեծ թվով տարրեր, որոնք տարբերվում են ներքին կապերի և այլ համակարգերի հետ կապերի բազմազանությամբ:

Տնտեսագիտության մեջ մոդելավորման արդյունավետության մասին կարող ենք խոսել երկու դիտակետերով՝

1. տարբեր մակարդակներում գտնվող տնտեսվարող սուբյեկտները կարելի է դիտարկել համակարգված մոտեցման տեսանկյունից,
2. տնտեսական համակարգերի այսպիսի բնութագրումը որպես դինամիկ համակարգ, վարքագծի հակասականու-

թյունը, բնութագրի վատթարացման միտումը, արտաքին միջավայրի ազդեցությանը ենթարկվելը ենթադրում են դրանց ուսումնասիրման մեթոդի ընտրություն¹¹⁰:

Ստացվում է, որ հարկային ներուժը մի կատեգորիա է, որը բնորոշ է ֆինանսատնտեսական հարաբերությունների կոնկրետ հատվածին, և որպես հետևանք արտացոլում է բարդ համակարգի իրավիճակը: Տվյալ դեպքում գնահատման և կանխատեսման առավել արդյունավետ մեթոդը մոդելավորումն է:

Կանգ առնենք մոդելավորման փիլիսոփայական տեսակետների վրա¹¹¹:

Մեթոդաբանության մշակումը ուղղված է օբյեկտների վերաբերյալ տեղեկատվության ստացմանն ու մշակմանը, որոնք գոյություն ունեն մեր գիտակցությունից դուրս և փոխազդում են միմյանց ու արտաքին աշխարհի հետ: Ընդհանուր առմամբ մոդելավորումն իրենից ներկայացնում է մի օբյեկտի փոխարինում մյուսով՝ բուն օբյեկտի մասին կարևորագույն տեղեկատվություն ստանալու նպատակով:

Սահմանելով մոդելի իմացաբանական դերը, նախ անհրաժեշտ է խուսափել գիտության մեջ առկա մոդելների բազմազանությունից և ընտրել այն ընդհանուրը, որը բնորոշ է իրական աշխարհի տարաբնույթ մոդելների: Այդ ընդհանրությունը պայմանավորված է որոշակի կառուցվածքի առկայությամբ: Ուսումնասիրության ընթացքում մոդելը հանդես է գալիս համեմատաբար ինքնուրույն կեղծ օբյեկտի դերում, որը հնարավո-

¹¹⁰ Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшаяшкола, 2001. С. 38.

¹¹¹ Андрющенко М.Н., Советов Б.Я., Яковлев С.А. и др. Философские основы моделирования сложных систем управления // Системный подход в технических науках (Методологические основы): Сб. научн. тр. Л.: Изд. АН СССР, 1989. С. 24–29.

րություն է տալիս ուսումնասիրության ընթացքում ստանալ որոշակի գիտելիքներ հենց օբյեկտի վերաբերյալ: Եթե մոդելավորման արդյունքները հաստատվում են և կարող են հիմք հանդիսանալ կանխատեսման գործընթացների համար, ապա ասում են, որ մոդելը համապատասխանում է օբյեկտին: Միևնույն ժամանակ մոդելի համապատասխանությունը կախված է մոդելավորման նպատակից և ընդունված չափանիշներից:

Մոդելավորումը ընդհանրացված կերպով կարելի է սահմանել որպես անուղղակի գիտական մեթոդ, որի դեպքում ուսումնասիրվող բուն օբյեկտը գնահատվում է որոշակի համապատասխանության մեջ այլ օբյեկտ-մոդելի հետ, ինչպես նաև այդ մոդելը կարող է այս կամ այն դեպքում փոխարինել բուն օբյեկտին՝ ուսումնառության գործընթացի որոշակի փուլերում: Այն փուլերը, որոնց ժամանակ տեղի է ունենում այդպիսի փոխարինում, ինչպես նաև օրիգինալի և մոդելի համապատասխանության ձևերը, կարող են լինել տարբեր¹¹²:

Գիտության մեջ մոդելավորման գլխավոր առանձնահատկությունն այն է, որ սա միջնորդավորված ուսուցման մեթոդ է՝ փոխարինող օբյեկտների միջոցով: Մոդելը հետազոտության սուբյեկտի հետ այնպես է կառուցվում, որպեսզի արդյունքում ցույց տրվեն օբյեկտի բնութագրերը, որոնք էական են հետազոտության համար: Ուստի արտացոլման որակի մասին հարցադրումը (մոդելի համապատասխանությունը օբյեկտին) արդարացի է որոշել հարաբերականորեն որոշակի նպատակի դեպքում: Մեր դեպքում մոդելի կառուցման նպատակը հանդիսանում

¹¹² Андрущенко М.Н., Советов Б.Я., Яковлев С.А. и др. Философские основы моделирования сложных систем управления // Системный подход в технических науках (Методологические основы): Сб. научн. тр. Л.: Изд. АН СССР, 1989. С. 29.

է մարզի հարկային ներուժի գնահատումն ու կանխատեսումը՝ հիմնվելով տարածաշրջանի սուբյեկտների խմբի անուղղակի մակրոտնտեսական ցուցանիշների միջև փոխհարաբերությունների վրա (օրինակ, Խաբարովսկի շրջանը՝ որպես տարածաշրջանի սուբյեկտ): Տարածաշրջանի սուբյեկտի հարկային ներուժի գնահատման և կանխատեսման առավել արդյունավետ մոդելներից է մաթեմատիկական մոդելավորումը: Տնտեսամաթեմատիկական մոդել հասկացության տակ առավել հաճախ հասկանում ենք գործընթացի ամբողջական նկարագրության մեթոդաբանություն, սկզբնական տեղեկատվության ստացում, մշակում և դեպքերի մեծ մասի ժամանակ դիտարկվող խնդրի լուծման գնահատում¹¹³:

Այս ենթահարցում մաթեմատիկական մեխանիզմի միջոցով ներկայացվել է հարկային համակարգի խոցելի կողմերը՝ հաշվի առնելով արտաքին միջավայրի ազդեցությունը¹¹⁴: Տնտեսական համակարգի ձևավորման համար գոյություն ունեն որոշակի կանոններ, որոնց համաձայն մոդուլավորվող օբյեկտի մոդելը կարող ենք ներկայացնել տարբեր մեծությունների տեսքով, որոնք բնութագրում են իրական համակարգի գործունեության ընթացքը և ընդհանուր դեպքերում ձևավորում են հետևյալ ենթաբազմությունը՝

- Մուտքային գործողությունների ամբողջության համակարգում՝

$$x_i \in X, i = 1, n_x; \quad (5.2.1)$$

¹¹³ Саати М.А. Моделирование сложных систем. М.: Наука, 1993. С.40.

¹¹⁴ Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем. М.: Высшая школа, 2001. С. 45-47.

- Արտաքին միջավայրի ազդեցությունների ամբողջությունը՝
 $v_l \in V, l = 1, n_V;$ (5.2.2)

- Համակարգի ներքին պարամետրերի ամբողջությունը՝
 $h_k \in H, k = 1, n_H;$ (5.2.3)

- Համակարգի ելքային բնութագրերի ամբողջությունը՝
 $y_j \in Y, j = 1, n_Y$ (5.2.4)

Ինչպես նաև թվարկվող ենթաբազմություններում կարող ենք առանձնացնել կառավարվող և չկառավարվող փոփոխականներ:

Ընդհանուր դեպքերում, x_i, v_l, h_k, y_j -երի մեծությունները չհատվող ենթաբազմությունների տարրեր են և իրենց մեջ պարունակում են ինչպես դետերմինացված, այնպես էլ հավանական բաղադրիչներ:

Տնտեսական համակարգի մոդելավորման ժամանակ մուտքային և արտաքին միջավայրի ազդեցությունը, ինչպես նաև համակարգի ներքին պարամետրերը անկախ փոփոխականներ են, որոնք վեկտորային արտահայտությամբ ունեն հետևյալ տեսքը՝

$$\bar{x}(t) = (x_1(t), x_2(t), \dots, x_{n_X}(t)); \bar{v}(t) = (v_1(t), v_2(t), \dots, v_{n_V}(t)); \bar{h}(t) = (h_1(t), h_2(t), \dots, h_{n_H}(t)) \quad (5.2.5)$$

Համակարգի ելքային փոփոխականները կախյալ փոփոխականներ են և վեկտորային արտահայտությամբ ունեն հետևյալ տեսքը՝

$$\bar{y}(t) = (y_1(t), y_2(t), \dots, y_{n_Y}(t)) \quad (5.2.6)$$

Ինչ վերաբերում է մարզի հարկային ներուժի գնահատմանն ու կանխատեսմանը, տվյալ համատեքստում որպես

կախյալ փոփոխական հանդես կգա հարկային ներուժը, իսկ անկախ փոփոխականները կներկայացվեն մակրոտնտեսական ցուցանիշների տեսքով, որոնք ազդում են հարկային ներուժի ձևավորման վրա՝ ներհամակարգային և արտաքին ազդեցությունների միջոցով: Տնտեսական համակարգի նկարագրության և հետազոտման համար շատ կարևոր է ալգորիթմի շահագործումը, որի տակ հասկանում ենք ելքային բնութագրերի ստացման միջոց՝ հաշվի առնելով մուտքային ազդեցությունները և համակարգի սեփական պարամետրերը¹¹⁵:

Ակնհայտ է, որ համակարգի գործունեության միևնույն օրենքը կարող է իրականացվել տարբեր կերպ, այսինքն գործունեության բազում ալգորիթմների միջոցով: Համակարգի գործունեության ընթացքը նկարագրվում է F_S օպերատորի միջոցով, որը հիմանականում փոխակերպում է էկզոգեն փոփոխականը էնդոգենի:

$$\dot{y}(t) = F_S(\dot{x}, \bar{v}, \bar{h}, t) \quad (5.2.7)$$

(5.2.7) բանաձևը իրենից ներկայացնում է ժամանակի տվյալ պահին մոդելավորման օբյեկտի վարքագծի մաթեմատիկական նկարագիրը, այսինքն արտացոլում է դրա դինամիկ հատկությունները: Այդ իսկ պատճառով էլ նմանատիպ մաթեմատիկական մոդելները ընդունված է կոչել դինամիկ մոդելներ¹¹⁶: Այսպիսի մոդելների մեջ համակարգի ելքային բնութագրիչների կախվածությունը ժամանակի գործոնից $Y_j(t)$, բոլոր $j = 1, n_Y$ -ի համար հանդիսանում է ելքային ուղի (t):

¹¹⁵ Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем. М.: Высшая школа, 2001. С. 46.

¹¹⁶ Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем. М.: Высшая школа, 2001. С. 46.

Այդ կերպ օբյեկտի մաթեմատիկական մոդելի տակ հասկանում ենք փոփոխականների վերջավոր ենթաբազմություն $\{\bar{x}(t), \bar{v}(t), \bar{h}(t)\}$ դրանց միջև մաթեմատիկական կապերով և $\bar{y}(t)$ բնութագրիչներով¹¹⁷:



Գծապատկեր 5.2.1. Հարկային ներուժի տնտեսա-մաթեմատիկական մոդելի հաշվառման մեխանիզմը

Եթե մոդելավորվող օբյեկտի մաթեմատիկական նկարագրությունը չի պարունակում պատահական տարրեր, կամ դրանք հաշվի չեն առնվում, այսինքն, եթե կարող ենք նկատի ունենալ, որ արտաքին միջավայրի պատահական ազդեցությունները $\bar{v}(t)$ և ներքին պատահական պարամետրերը $\bar{h}(t)$ բացակայում են, ապա մոդելը համարվում է դետերմինացված

¹¹⁷ Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшая школа, 2001. С. 47.

այն իմաստով, որ բնութագրիչները միանշանակ որոշվում են դետերմինացված մուտքային ազդեցություններով:

$$y(t) = f(\bar{x}, t). \quad (5.2.8)$$

Ակնհայտ է, որ (5.2.8) բանաձևում դետերմինացված մոդելը պատահական մոդելի մասնավոր դեպքն է:

«Ն տնտեսվարող սուբյեկտների համար հարկային ներուժի մոդելավորման համար կարող ենք ներկայացնել հետևյալ ալգորիթմը և կատարման հաջորդականությունը **գծապատկեր 5.2.1**-ում: Այսպես, տնտեսամաթեմատիկական մոդելավորմանը բնորոշող ալգորիթմի համար կարող ենք առանձնացնել հետևյալ փուլերը¹¹⁸»

1. *Տնտեսական խնդրի ձևակերպում և դրա որակական վերլուծություն*: Այստեղ կարևորը խնդրի բուն էությունն է, հստակ կերպով ձևակերպելն է, հաշվի առնելով նաև այն հարցերը, որոնց պատասխաններն ակնկալվում են, և հաշվարկները արդյունքում կատարվեն:

2. *Մաթեմատիկական մոդելի կառուցում*: Տնտեսական խնդրի ձևավորման փուլ, դրանց արտահայտումը կոնկրետ մաթեմատիկական կախվածությունների և հարաբերությունների միջոցով: Մաթեմատիկական մոդելների կարևոր առանձնահատկությունը դրանց օգտագործման պոտենցիալ հնարավորությունն է տարբեր տեսակի խնդիրների լուծման մեջ:

Մոդելի կառուցման գործընթացում իրականանում է երկու գիտական համակարգերի՝ տնտեսագիտական և մաթեմատի-

¹¹⁸ Сидельников С.И., Лопатин А.Г. Моделирование систем. Новомосковск: РХТУ им. Д.И. Менделеева, Новомосковский институт, 2004. С. 49.

կական, գիտելիքների համադրումներ: Այս փուլում մոդելի մշակումը պետք է ստանա մի տեսք, որը դասվում է մաթեմատիկական խնդիրներին: Հաճախ դա հնարավոր է ստանալ մոդելի սկզբնական ենթադրությունների պարզեցման միջոցով, որը չի աղավաղի մոդելավորվող օբյեկտի էական հատկանիշները: Սակայն հնարավոր է նաև այնպիսի իրավիճակ, որի ժամանակ տնտեսական խնդրի ձևավորումը հանգեցնի նախկինում անհայտ մաթեմատիկական կառուցվածքի:

3. *Մոդելի մաթեմատիկական վերլուծություն:* Այս փուլի նպատակը ընդհանուր հատկությունների որոշումն է: Այստեղ կիրառվում են միայն հետազոտման զուտ մաթեմատիկական մեթոդներ: Կարևոր պահն այն է, որ պետք է ապացուցվի լուծումների գոյության փաստը մոդելի ձևավորման ժամանակ: Եթե հնարավոր լինի ապացուցել, որ մաթեմատիկական խնդիրը լուծում չունի, ապա հաջորդ աշխատանքում մոդելի սկզբնական տարբերակի անհրաժեշտություն այլևս չի լինում, և պետք է կա՛մ փոփոխել տնտեսական խնդրի կառուցվածքը, կա՛մ դրա մաթեմատիկական ձևակերպումները: Մոդելի վերլուծական ուսումնասիրման ժամանակ այնպիսի հարցեր են պարզվում, ինչպես, օրինակ, ինչպիսի փոփոխականներ (անհայտ) կարող են ներառվել խնդրի լուծման մեջ, ինչպիսին կլինեն դրանց միջև փոխհարաբերությունները և այլն: Մոդելի վերլուծական ուսումնասիրությունը համեմատած դրա էմպիրիկ ուսումնասիրության հետ ունի այն առավելությունը, որ ստացված արդյունքները պահպանում են իրենց ուժը մոդելի արտաքին կամ ներքին տարբեր կոնկրետ նշանակումների դեպքում:

4. *Սկզբնական տեղեկատվության պատրաստում:* Մոդելավորումն ունի խիստ պահանջներ տեղեկատվական համա-

կարգերի նկատմամբ: Միննույն ժամանակ տեղեկատվության ստացման հնարավորությունը սահմանափակում է մոդելների ընտրությունը, որոնք նախատեսված են գործնական օգտագործման համար: Տեղեկատվության նախապատրաստման ընթացքում լայնորեն կիրառվում են հավանականությունների տեսությունը, տեսական և մաթեմատիկական վիճակագրությունը: Համակարգված տնտեսամաթեմատիկական մոդելավորման նախնական տեղեկատվությունն օգտագործվում է մի մոդելում, ինչը մեկ այլ մոդելի գործունեության արդյունք է:

5. *Թվաբանական լուծում:* Այս փուլը ներառում է ալգորիթմների ստացում թվաբանական լուծման, էլեկտրոնային հաշվիչ մեքենաների ծրագրավորման և անմիջական հաշվարկների իրականացնելու համար: Այս փուլի բարդությունները պայմանավորված են տնտեսական խնդիրների մեծ չափով, տեղեկատվության մեծ չափերի մշակմամբ: Հետազոտությունը, որն իրականանում է թվաբանական մեթոդով, կարող է էականորեն լրացնել վերլուծական հետազոտությունը, իսկ շատ մոդելների համար այն միակ հնարավոր տարբերակն է: Տնտեսական խնդիրների դասակարգը, որը հնարավոր է լուծել թվաբանական մեթոդով, ավելի մեծ է, քան վերլուծաբանինը:

6. *Թվաբանական արդյունքների վերլուծություն և դրանց կիրառում:* Այս եզրափակիչ փուլում հարց է առաջանում մոդելավորման արդյունքների ճշմարտացիության և ամբողջականության, վերջիններիս գործնական կիրառության վերաբերյալ: Ստուգման մաթեմատիկական մեթոդները կարող են առաջացնել մոդելի կառուցման անճշտություններ և դրանով իսկ սահմանափակել ճիշտ մոդելների պոտենցիալ դասը: Տեսական եզրահանգումների և թվային արդյունքների ոչ պաշտոնական վեր-

լուծությունը, որը ստացվում է մոդելի միջոցով, համեմատելով առկա գիտելիքների և փաստերի հետ, իրականում թույլ է տալիս նաև բացահայտել տնտեսական խնդրի ներկայացման թերությունները՝ կառուցված մաթեմատիկական մոդելի, դրա տեղեկատվական և մաթեմատիկական ապահովման վրա:

Պետք է ուշադրություն դարձնել նաև հետադարձ կապերի վրա, որոնք առաջանում են այն բանի արդյունքում, որ հետազոտության ընթացքում հայտնաբերվում են նախորդ փուլերի թերությունները(**գծապատկեր 5.2.1**):

Ամփոփելով կարող ենք ասել, որ տնտեսագիտության մեջ՝ որպես բարդ համակարգ, մաթեմատիկական մոդելավորումը այն քիչ մեթոդներից է, որոնք թույլ են տալիս հավանականության բավականին բարձր աստիճանով նկարագրել այս կամ այն տնտեսական գործընթացը, ինչպես նաև երևան հանել համակարգի հիմնական առանձնահատկությունները՝ մի կողմ դնելով երկրորդականները:

Մեր կարծիքով, ՀՀ սուբյեկտի հարկային ներուժի կանխատեսումը գիտականորեն հիմնավորված կանխատեսում է, որն ուղղված է շրջանի հարկային համակարգի զարգացմանը, առանձին ֆինանսական ինստիտուտների կամ տարածաշրջանային հարկաբյուջետային քաղաքականությամբ զբաղվող մարմիններին, տարածաշրջանի տնտեսական իրավիճակին ուղղված ապագայում, ինչպես նաև այլընտրանքային ուղիների և սոցիալ-տնտեսական զարգացման պարամետրերի ձեռքբերման ժամկետներին: Հարկային համակարգի կանխատեսման բարելավման անհրաժեշտությունը կասկած չի հարուցում:

Կանխատեսումը դառնում է ողջ հասարակական հարաբերությունների համակարգի անքակտելի բաղկացուցիչ մաս՝

սկսած տնային տնտեսությունների սուբյեկտների գործունեությունից և վերջացրած հասարակությամբ՝ դրա գլոբալ մասշտաբներով¹¹⁹:

Տեղեկատվության որոշակիության մակարդակը փոփոխվում է կախված կանխատեսվող օբյեկտի զարգացման կանխատեսման ընտրված ձևից: Դրա հետ կապված կանխատեսման հիմնական նպատակը գիտական ենթադրության ստեղծումն է՝ կառավարչական որոշումների ընդունման և իրականացման համար: Այդ ենթադրությունները ներառում են¹²⁰

- համակարգի զարգացման միտումների վերաբերյալ գիտական վերլուծություն,
- համակարգի հետագա զարգացման տարբերակային կանխատեսում՝ հաշվի առնելով ինչպես ձևավորված միտումները, այնպես էլ ընդգծված նպատակները,
- ընդունվող որոշումների հնարավոր արդյունքների գնահատում,
- զարգացման ուղիների հիմնավորում:

Տնտեսվարման ներկա ժամանակաշրջանում տնտեսագիտական գրականության մեջ կանխատեսման մեթոդներ ասելով հասկանում ենք՝ «Մտածողության ձևերի և մեթոդների ընդհանրություն, որոնք հիմնվելով պատմական տվյալների վերլուծության, կանխատեսվող օբյեկտի էկզոգեն և էնդոգեն կապերի, ինչպես նաև դիտարկվող երևույթի կամ օբյեկտի շրջանակներում դրանց չափումների վրա, թույլ են տալիս կատարել ենթա-

¹¹⁹ Паскачев А.Б. Садыгов Ф.К., Мишин В.И., Саакян Р.А. и др. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / под ред.Ф.К. Садыгова. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004. С. 118.

¹²⁰ Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. С. 48 -49.

դրություններ կանխատեսվող օբյեկտի հետագա զարգացման որոշակի հավաստիության վերաբերյալ¹²¹»:

Հարկային ներուժի կանխատեսումը մակրոտնտեսագիտական կանխատեսման մի մասնիկն է և կարևոր գործիք հարկային քաղաքականության իրականացման և մոնիթորինգի համար:

Քանի որ հարկային ներուժի կանխատեսման մեթոդի ընտրությունը պետք է բխի հավաստիության և ճշգրտության նկատառումներից, պետք է դիտարկել տարբեր մեթոդներ, որոնք այս կամ այն կերպ կարող են կիրառվել դրա կանխատեսման համար:

Ներկայումս հայտնի են կանխատեսման ավելի քան 100 մեթոդներ:

Ընդհանրացված տեսքով մակրոտնտեսական կանխատեսման մեթոդների ամբողջությունը կարելի է ներկայացնել հիերարխիկ ծառի տեսքով¹²²:

Ընդունված է, որ «տնտեսագիտության մեջ ամեն ինչ կախված է ամեն ինչից»¹²³: Սակայն գործնականում միշտ չէ, որ կանխատեսման խնդիրը պետք է դիտարկել համապարփակ, քանի որ կարող են առաջ գալ մեթոդաբանական բարդություններ: Դա պայմանավորված է նրանով, որ մոդելը պետք է ոչ միայն լինի օպերատիվ և բավականաչափ պարզ, այլ նաև՝ հասկանալի: Այդ պատճառով գործնականում օգտագործվում են տարբեր տեսակի պարզեցումներ և սահմանափակումներ:

¹²¹ Цыгичко В. Основы прогнозирования систем. М.: Финансы и статистика, 1986. С. 29.

¹²² Петросов А.А. Стратегическое планирование и прогнозирование. М.: МГУ, 2001. С. 260.

¹²³ Նոյն տեղում:

Ֆեդերացիայի սուբյեկտի հարկային ներուժի կանխատեսման գլոբալ խնդրի լուծման համար կարող ենք առանձնացնել պարզեցումների հետևյալ խմբերը.

- խնդրի լուծման ճշգրտության և ամբողջականության նվազեցման հաշվին վերլուծության և հաշվարկների պարզեցում,
- տեղեկատվության ագրեգացման միջոցով խնդրի չափերի նվազեցում,
- գլոբալ խնդրի մասնատում հիմնախնդիրների:

Առաջինը շատ հաճախ է կիրառվում: Սակայն այս դեպքում առաջանում են օպտիմալության խնդիրներ՝ կապված խնդրի լուծման ամբողջականության ու ճշգրտության և դրա պարզեցման աստիճանի միջև:

Գրականության մեջ նմանատիպ խնդիրները վերաբերում են ռացիոնալ սահմանների, իսկ պլանավորման որոշումները, հաշվի առնելով սահմանափակումները, որոնք հանգեցնում են վերլուծության ոչ ամբողջականությանը, վերաբերում են, այսպես կոչված, ռացիոնալ սահմանափակումներին¹²⁴: Այստեղից էլ հետևում է, որ կանխատեսման խնդրի լուծման ճշգրտության ու պարզության միջև օպտիմալ հարաբերակցության վերլուծական մեթոդ գոյություն չունի: Այստեղ որոշումները կայացվում են հիմնվելով ինտուիցիայի վրա, որոնք ամրապնդված են տեսական գիտելիքներով և գործնական փորձով:

Խնդրի չափերը կարելի է նվազեցնել որոշակի գործոններ հաշվի չառնելու միջոցով: Երկրորդ դեպքում հարկային

¹²⁴ Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С. 56.

ներուժի կանխատեսման խնդրի նվազեցումը կարելի է իրականացնել տեղեկատվության ազրեգացման միջոցով: Վերջինս թույլ է տալիս նվազեցնել կանխատեսվող խնդրի չափերը՝ առանց կառուցվածքային փոփոխությունների:

Խնդրի կանխատեսման պարզեցման համալիր մեթոդ է գլոբալ խնդրի մասնատումը հիմնախնդիրների: Այս մեթոդը ենթադրում է պայմանի առկայություն, որի ժամանակ հնարավոր է իրականացնել տվյալ մասնատումը: Ըստ այդ պայմանի, առանձնացված խնդիրների միջև գոյություն ունեցող կապը պետք է շատ թույլ լինի, որը նրանց հնարավորություն կտա ինքնուրույն լուծել կամ անտեսել այդ խնդիրները, կամ էլ այդ կապերը պետք է լինեն շատ պարզ և հեշտ կառավարվող¹²⁵: Կապված ՀՀ-ում հարկային համակարգի հաճախակի փոփոխությունների հետ, անհարկի ենք համարում հարկային ներուժի վերաբերյալ կանխատեսումներ կատարել երկարաժամկետ հատվածի համար (10-ից ավելի), քանի որ այն չի կարող ճիշտ արտացոլել հարկային պոտենցիալի հնարավոր մակարդակը՝ պայմանավորված դրանց միջև առկա իներտությամբ և վերջին միտումներով նույնիսկ կարճաժամկետ հատվածի համար: Այս առումով առանձնահատուկ ուշադրություն պետք է դարձվի ռեգրեսիվ մեթոդների կանխատեսման վրա, որոնք կիրառական նշանակություն ունեն: Ռեգրեսիվ վերլուծությունն օգտագործվում է կապերի տեսակների հետազոտության մեջ, որը որակական փոխհարաբերություններ է առաջացնում ուսումնասիրվող պատահական գործընթացի պատահական մեծությունների միջև:

¹²⁵ Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С. 62.

Այլ կերպ ասած, պատահական և ոչ պատահական մեծությունների միջև կապը կոչվում է ռեգրեսիվ, իսկ այդպիսի կապերի վերլուծության մեթոդը՝ ռեգրեսիվ վերլուծություն:

Ռեգրեսիվ մեթոդի առավելությունը պետք է համարել դրա ունիվերսալությունը, ֆունկցիոնալ կախվածությունների մեծ ընտրությունը, ժամանակի՝ որպես անկախ փոփոխականի, ընդգրկումը վիճակագրական մոդելի մեջ:

Այդպիսի մոդելների մեջ Y կախյալ փոփոխականը ներկայացվում է հետևյալ ֆունկցիայի տեսքով՝

$$f(x,y) = f(x_1, \dots, x_k, y_1, \dots, y_p), \quad (5.2.9)$$

որտեղ՝

x_1, \dots, x_k - ը անկախ, բացատրական փոփոխականներ են:

y_1, \dots, y_p - պարամետրեր:

Նմանատիպ մոդելների դեպքում կանխատեսումը չի հիմնվում ուսումնասիրվող օբյեկտի ժամանակային հատկանիշների վրա և որպես նպատակ է դնում ուսումնասիրվող պարամետրերի միջև կապերի և փոխհարաբերությունների հաստատում, օրինակ՝ ՌԴ-ում հարկային ներուժի և սոցիալ-տնտեսական համակարգի միջև: Այդ իսկ պատճառով, հարկային ներուժի կանխատեսումը պետք է և հնարավոր է իրականացնել ռեգրեսիվ մեթոդների միջոցով¹²⁶:

Կանխատեսման ալգորիթմը այս դեպքում իր մեջ ներառում է հետևյալ փուլերը՝

- ձևավորվում է հետազոտության նպատակը, իրականացվում է հարկային ներուժի բովանդակային վերլուծու-

¹²⁶ Послание Президента России Федеральному собранию Российской Федерации 25 апреля 2012г.: www.prezident.kremlin.ru

թյուն, հիմնավորվում են տեսական ենթադրությունները, որոնք համարվում են ելակետային կանխատեսման համար, որոշվում է ցուցանիշների ընտրության հարցը (որը բնութագրում է այն ավելի ամբողջականորեն): Յուրաքանչյուր ցուցանիշ պետք է ունենա տնտեսագիտական բովանդակություն, արտացոլի կոնկրետ գործընթաց և լինի քանակապես չափելի,

- իրականացվում է ելակետային տվյալների նախնական վերլուծություն: Ֆինանսատնտեսական մոդելավորման պրակտիկայում առավել մեծ տարածում են գտել միագործոն և բազմագործոն գծային ռեգրեսիվ գործոններ: Դա կապված է ոչ այնքան գործընթացի պարզության, որքան դրանց տնտեսագիտական մեկնաբանության մատչելիության հետ: Վիճակագրության տեսանկյունից մոդելը համարվում է լավը, եթե այն բավական հստակ և ադեկվատ է,
- Խնդիրը կայանում է մոդելի ձևավորման կանխատեսման մեջ: Վերը նշված պատճառով հարկային ներուժի կանխատեսման համար առավել հարմար են ռեգրեսիվ մոդելները: $Y(t)$ կախյալ փոփոխականի և m անկախ գործոնի միջև կապը կարելի է բնորոշել հետևյալ ռեգրեսիվ ֆունկցիայի միջոցով՝ $Y(t)=f(X_1, X_2, \dots, X_m)$, որը ցույց է տալիս ինչպիսին կլինի Y -ի միջինը, եթե X փոփոխականները ընդունեն կոնկրետ արժեքներ: Այդ իրավիճակը թույլ է տալիս ռեգրեսիվ մոդելը կիրառել ինչպես վերլուծության, այնպես էլ կանխատեսման մեջ:

Հուսալի գնահատակներ ստանալու համար մոդելի մեջ չպետք է ներառել շատ գործոններ: Դրանց քանակը չպետք է

գերազանցի գոյություն ունեցող տվյալների ծավալի $1/3$ -ը՝ $m N/3$: Ավելի էական գործոններ որոշելու համար կարող են օգտագործվել կոռելյացիայի գծային և բազմակի գործակիցներ, դետերմինացվածի և կոռելյացիայի մասնակի գործակիցներ:

Գծային կոռելյացիայի գործակիցները հատկապես օգտակար են պարզ մոդելների կառուցման համար: Երկու գործոնի առկայության դեպքում դրանք որոշվում են հետևյալ բանաձևերով.

$$r(y,x_1) = [(Y^*X_1)_{cp} - X_1cp * Y_{cp}]/(S_y * S_{x_1}) \quad (5.2.10)$$

$$r(x_2,x_1) = [(X_2^* X_1)_{cp} - X_1cp * X_2cp]/(S_{x_2} * S_{x_1}) \quad (5.2.11)$$

որպեղ՝

Y_{cp} – կախյալ փոփոխականի միջին արժեքն է:

X_{cp} – j - գործակցի միջին արժեքն է:

$(Y^*X_1)_{cp}$ – երկու փոփոխականների գումարային արդյունքի միջին արժեքն է:

S_y – Y -ի միջին քառակուսային շեղումն է:

S_x – X -ի միջին քառակուսային շեղումն է:

Գծային կոռելյացիայի գործակցի արժեքը ընկած է $(-1;+1)$ միջակայքում: Դրա դրական արժեքը ցույց է տալիս ուղիղ, իսկ բացասականը՝ հակադարձ կապը, այսինքն, եթե աճում է մի փոփոխականը, ապա մյուսը նվազում է: Որքան արդյունքը ավելի մոտ է 1 -ին, այնքան կապը ավելի սերտ է: Ենթադրվում է, որ կապը բավականին ուժեղ է, եթե կոռելյացիայի գործակիցը բացարձակ մեծությամբ գերազանցում է $0,7$ և թույլ է, եթե այն ցածր է $0,3$: Եթե հավասար է 0 -ի՝ կապը բացակայում է: Այդ գործակիցը կապերի սերտության վերաբերյալ օբյեկտիվ

գնահատականներ է տալիս միայն փոփոխականների գծային կախվածության մասին:

Բազմակի կոռելյացիա գործակիցը, որը ընդունում է 0-ից 1 արժեքներ, առավել ունիվերսալ է: Որքան արժեքը մոտ է 1-ին, այնքան մեծ չափով են հաշվի առնվում գործոնները, որոնք ազդում են կախյալ փոփոխականների վրա, և մոդելն ավելի ճշգրիտ է ստացվում:

Մեթոդի էությունը կայանում է գործոնների հերթակա- նությամբ ներգրավման մեջ: Առաջին քայլով կառուցվում է միագործոն մոդել՝ գծային կոռելյացիայի մաքսիմալ գործակցով: Ռեգրեսիայի յուրաքանչյուր փոփոխականի համար, բացառու- թյամբ նրանց, որոնք արդեն ընդգրկված են մոդելի մեջ, հաշ- վարկվում է $C(j)$ արժեքը, որը հավասար է կախյալ փոփոխականի գումարի քառակուսու հարաբերական նվազեցմանը՝ մոդելի մեջ գործոնն ընդգրկելիս: Այս արժեքը մեկնաբանվում է որպես անկախ փոփոխականների շեղման մասնաբաժին, որը բա- ցատրում է j փոփոխականը: Եթե Ck փոքր է նախապես տրված հաստատունից, որը բնորոշում է ընտրության մակարդակը, ապա մոդելի կառուցումը դադարեցվում է: Հակառակ դեպքում, k -րդ փոփոխականը ներառվում է մոդելի մեջ: Փոփոխականների կախվածության արտացոլման համար կարող են օգտագործվել ցուցչային, պարաբոլային և այլ ֆունկցիաներ: Այնուամենայնիվ, պրակտիկայում լայն տարածում են գտել գծային փոխհարաբե- րակցության մոդելները, այսինքն, երբ գործոնները մտնում են մոդելի մեջ գծայնորեն: Բազմագործոն ռեգրեսիայի գծային մոդելը ունի հետևյալ տեսքը՝

$$Y(t) = a_0 + a(1)X_1(t) + a(2)X_2(t) + \dots + a(m)X_m(t) + E(t), \quad (5.2.12)$$

որպեղ՝

$Y(t)$ – կախյալ փոփոխական է:

$X(t)$ – անկախ փոփոխական է:

t – ժամանակային շարքի հերթական համարը
($t=1,2,\dots,N$);

$a(j)$ – ռեգրեսիայի գործակիցներ ($j=0,\dots,m$), որոնք
ենթակա են քանակական գնահատման N և m
գործոնների հիման վրա:

$E(t)$ – մնացորդային արժեք, որի դիսպերսիան նույնպես
պետք է գնահատվի:

Երկգործոնային մոդելի հավասարումների համակարգի
համար, որից որոշվում են ռեգրեսիայի գործակիցները, ունի
հետևյալ տեսքը՝

$$\left. \begin{aligned} a_0 N + a_1 \sum X_1 + a_2 \sum X_2 &= \sum Y \\ a_0 \sum X_1 + a_1 \sum (X_1 X_1) + a_2 \sum (X_1 X_2) &= \sum (Y X_1) \\ a_0 \sum X_2 + a_1 \sum (X_1 X_2) + a_2 \sum (X_2 X_2) &= \sum (Y X_2) \end{aligned} \right\} \quad (5.2.13)$$

Գծային ռեգրեսիայի դեպքում հավասարումների համա-
կարգը պարզեցվում է, և գործակիցների գնահատականները
հաշվարկվում են հետևյալ ձևով:

$$a_0 = Y_{cp} - a_1 X_{cp} \quad (5.2.14)$$

Այս փուլում որոշվում է մոդելի որակը: Մոդելի որակը
որոշվում է ուսումնասիրվող գործընթացի ադեկվատությամբ և
հստակությամբ: Ադեկվատությունը բնութագրվում է որոշ վիճա-
կագրական հատկությունների առկայությամբ, իսկ հստակու-
թյունը՝ փաստացի տվյալներին մոտիկությամբ: Վիճակագրության

տեսանկյունից մոդելը համարվում է լավը, եթե համարվում է արդեվատ և բավարար հստակ:

Այնուհետև տեղի է ունենում լավագույն մոդելի ընտրություն: Դրա ընտրության ժամանակ պետք է հաշվի առնել ոչ միայն վիճակագրական ֆորմալ բնութագրումները, այլ նաև բովանդակային տեսանկյունից դրանց զարգացման հետագծի մեկնաբանությունը: Եթե ընտրության դեպքում չեն համընկնում արդյունքները վիճակագրական և բովանդակային պահանջներին, ապա առավելությունը տրվում է վերջինին:

Իրականացվում է անմիջական կանխատեսում և տրվում է տնտեսագիտական մեկնաբանություն: Կանխատեսման համար կառուցված ռեգրեսիվ մոդելի օգտագործման դեպքում ենթադրվում է նախկինում գոյություն ունեցող փոփոխականների փոխհարաբերությունների պահպանում կանխատեսվող ժամանակաշրջանում:

Որոշելու համար արդյունավետ ցուցանիշի հնարավոր արժեքների սահմանը գործոնների հաշվարկված մեծության դեպքում, պետք է հաշվի առնել սխալների երկու աղբյուր՝ ռեգրեսիայի գծի դիտարկումից որոշակի «ցրում», և սխալներ, որոնք պայմանավորված են հենց ռեգրեսիայի գծի կառուցման մաթ. ապարատով: Առաջին կարգի սխալները չափվում են ճշգրտության միջոցով, մասնավորապես *Se* մեծությամբ: Երկրորդ կարգի սխալները պայմանավորված են ռեգրեսիայի գործակիցների թվային արժեքների ֆիքսմամբ, երբ իրականում դրանք պատահական են և նորմալ բաշխված:

Ռեգրեսիայի գծային մոդելի ինտերվալը հաշվվում է հետևյալ բանաձևով (նշանակենք այն *U*-ով՝

$$U(k) = S_i K_{\gamma} \sqrt{1 + 1/N_i + \{X(N+k) - X_{\sigma}\} / \sum_{l=1}^N \{X(l) - X_{\sigma}\}^2} \quad (5.2.15)$$

Ինչպես տեսնում ենք U -ն ուղիղ կախվածություն ունի մոդելի ճշգրտությունից, Kp հավանականության գործակցից, կանխատեսվող գնահատականի հեռացման մակարդակից (X), և հակադարձ կախվածություն ունի դիտարկման ծավալից:

Արդյունքում ստանում ենք կանխատեսման հետևյալ միջակայքը՝ կանխատեսման վերին սահմանը = $Y(N+k) + U(k)$, ստորին սահմանը = $Y(N+k) - U(k)$:

Եթե կառուցված ռեգրեսիվ մոդելը ադեկվատ է, և գործոնների կանխատեսվող գնահատականները բավականին հուսալի են, ապա ընտրված հավանականությամբ կարող ենք նշել, պահպանելով զարգացման առկա օրինաչափությունները՝ կանխատեսվող գնահատականները կստացվեն վերին և ստորին միջակայքերի միջև:

5.3. Հարկային վարչարարության և ուղղակի հարկերի արդյունավետության բարձրացման առաջարկությունները ՀՀ-ում

Այս ենթահարցում գնահատական է տրվելու հարկային ցուցադրված բարեփոխումների արդյունավետությանը՝ իրենց իսկ առջև դրված նպատակներին հասնելու տեսանկյունից: Բացի դրանից կառաջարկվեն նաև հարկային բարեփոխումների համար լրացումներ և ուղղումներ, որոնք ուղղված են տնտեսության առջև կանգնած խնդիրների լուծմանը:

Հետևաբար՝ գտնում ենք, որ տվյալ խնդիրների լուծման համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն գործոնները, որոնք ազդում են հարկային բարեփոխումների արդյունավետության բարձրացման վրա: Ավելին, գտնում ենք, որ այդ գործոններից անհրաժեշտ է առանձնացնել կարևորագույնները, ինչպսիք են՝

- ավելի արդար հարկային համակարգ հարկատուների համար, ովքեր գտնվում են տնտեսության տարբեր պայմաններում,
- հարկային բեռի վերաբաշխում՝ դրա նվազման նպատակով, այն տնտեսվարող սուբյեկտների համար, ովքեր զբաղվում են ոչ հումքային տնտեսության հատվածում,
- հարկային բռնագանձումների մակարդակի իջեցում, որը պայմանավորված է բյուջետային ծախսերում պետության պատասխանատվության իջեցմամբ,
- հարկային համակարգի չեզոքության մակարդակի բարձրացում կազմակերպությունների և դրանց ղեկավարների տնտեսական որոշումների նկատմամբ,

- հայկական տնտեսության գրավչության բարձրացում նոր ներդրումների նպատակով,
- բնակչության գնողունակության և եկամտի բարձրացում, ինչպես նաև բնակչության ներդրումային ակտիվության բարձրացում¹²⁷:

Ինչպես նկատել ենք, Հայաստանում վերջին տարիներին ընթանում են հարկային և մաքսային բարեփոխումներ, որոնց նպատակն է՝ թեթևացնել Հայաստանում բիզնես վարելը, նվազեցնել կոռուպցիոն ռիսկերը, ապահովել արտասահմանյան ներդրումների ներհոսքը:

Հարկային վարչարարության առումով Հայաստանն այնքան էլ շահեկան դիրքում չէ: Մասնավորապես, «Doing business» վերջին զեկույցում Հայաստանը հարկերը վճարելու վրա ծախսվող ժամանակով աշխարհի 189 երկրների շարքում զբաղեցնում է 159-րդ տեղը, զգալիորեն զիջելով Վրաստանին (69), Ռուսաստանին (105) և Ադրբեջանին (103)¹²⁸:

Հարց է առաջանում, թե ինչպե՞ս են անդրադառնում ընթացող բարեփոխումները բիզնեսի վրա, և որո՞նք են ոլորտում առկա արդիական խնդիրները:

Grant Thornton Legal & Tax իրավաբանական և հարկային խորհրդատվությամբ զբաղվող ընկերության տնօրեն Հակոբ Թադևոսյանի գնահատմամբ¹²⁹, հարկային ու մաքսային ոլորտների օրենսդրական փոփոխությունները հիմնականում ողջունելի են և թույլ կտան բարելավել Հայաստանի դիրքը «Doing business» զեկույցում:

¹²⁷ Пункт 2.2. Основных направлений специально-экономической политики Правительства Российской Федерации на долгосрочную переписку.

¹²⁸ Համաշխարհային բանկի և Միջազգային ֆինանսական կորպորացիայի «Գործարարությամբ զբաղվելու դյուրինությունը 2013թ.» ինդեքս, էջ 9-10, (23 էջ):

¹²⁹ http://www.gtlegal.am/en/publications/indirect_tax_e-book

Օրինակ՝ շահութահարկի մասով ամսական վճարումները դարձան եռամսյակային, կրճատվեց գույքահարկի և հողի հարկի հաշվետվությունների տրամադրման պարբերականությունը: Եթե նախկինում գույքահարկի հաշվետվությունների ներկայացման ժամկետը եռամսյակային էր, այժմ դարձավ կիսամսյակային:

Որպես դրական փոփոխություն մասնավոր հատվածի ներկայացուցիչները նշում են նաև էլեկտրոնային ստորագրությունների և էլեկտրոնային հաշվետվությունների ներդրումը: «Այս փոփոխությունները միտված են վարչարարության թեթևացմանը և հարկատու-հարկային տեսուչ շփման նվազեցմանը՝ նաև նպատակ ունենալով նվազեցնել կոռուպցիոն ռիսկերը», – ասել է Գրանթ Թորնթոնի ներկայացուցիչը¹³⁰:

Իրականացված փոփոխությունների շարքում, գտնում ենք, որ անտրամաբանական է համարվում օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց համար պարտադիր սոցիալական վճարների ներդրում, քանի որ այն որոշակի չափով հակասում է միջազգային բիզնես-փորձի պրակտիկայի նորմերին և սկզբունքներին:

Սակայն հարկային մարմինների կողմից այն պարզաբանվում է հետևյալ տրամաբանությամբ, որ ժամանակին օտարերկրյա ֆիզիկական անձինք օգտվում էին արտոնությունից, սակայն նոր օրենքի համաձայն՝ վերջիններս (եթե միջազգային կառույցների, դեսպանատների, դիվանագիտական ներկայացուցչությունների աշխատակիցներ չեն) պետք է լինեն նույն կարգավիճակում, ինչ որ ՀՀ քաղաքացիները, քանի որ նրանք եկամուտներ են ստանում հայկական աղբյուրներից և պետք է կատարեն համապատասխան սոցվճարներ:

¹³⁰ http://www.gtlegal.am/en/publications/indirect_tax_e-book

Գոյություն ունի մեկ մտահոգություն նույնպես, որը պայմանավորված է ստուգումների իրականացման կարգի փոփոխության հետ: Այն թույլ է տալիս հարկային տեսուչին խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրել հարկատուին: Գտնում ենք, որ տեսուչների այս իրավասությունը վիճահարույց է, քանի որ առաջացնում է կոռուպցիոն ռիսկեր:

Այս խնդրի առնչությամբ ՊԵԿ-ի կողմից տրվել է հետևյալ բացատրությունը, որ «Ստուգումների մասին» ՀՀ նոր օրենքը ենթադրում է ստուգումներ բացառապես ռիսկային չափանիշների առկայության դեպքում, իսկ լրացուցիչ պարտավորությունների առաջադրման, ինչպես նաև ստուգման արդյունքների բողոքարկման կարգերը հստակ ամրագրված են:

Ավելին՝ տնտեսվարող սուբյեկտները գանգատարկման ենթակա հարցերը ներկայացնում են ՊԵԿ-ի համապատասխան հանձնաժողովին: Եթե հանձնաժողովը չի բավարարում նրանց պահանջը, ապա չբավարարված հայտի պահանջով խնդիրը ներկայացնում են ֆինանսների նախարարություն, որտեղ ձևավորվել է խորհուրդ, որի կազմում ներառված են ֆինանսների, էկոնոմիկայի, արդարադատության նախարարությունների և ՊԵԿ-ի ներկայացուցիչներ: Այս գործընթացը հնարավորություն է տալիս մի կողմից բարձրացնել հարկային մարմինների պատասխանատվությունը, մյուս կողմից՝ սուբյեկտի նկատմամբ առաջադրվող խախտումը որակվում է ոչ միայն տեսուչի կողմից¹³¹:

Բիզնեսի ավտոմատացման համակարգերի մշակմամբ զբաղվող «Actrade Soft» ընկերությունը նշել է, որ հարկային մարմինների կողմից սպասարկման առումով փոփոխություն-

¹³¹ <http://archive.ankakh.com/2011/07/133207/>

ները նկատելի են դառնում: Նրա խոսքով, ընկերության տարածայնությունները հիմնականում ծագում են ոչ թե հարկային, այլ մաքսային մարմինների հետ: Ըստ որի տնտեսվարողը նշում է, որ մշտապես վեճեր է ունենում մաքսավորների հետ, որոնք կարող են նրա կողմից ներմուծվող ապրանքին շնորհել կամայական մաքսային կող՝ ավելի մեծ տուրք գանձելու համար: Այսպիսի խնդրից խուսափելու համար վերոնշյալ ընկերությունն առաջարկում է ստեղծել ամբողջական բազա, որի պարագայում կբացառվեն կեղծումները ինչպես ներմուծողների, այնպես էլ մաքսավորների կողմից¹³²:

Մեր կարծիքով, հարկային վարչարարության ցածր մակարդակը, առաջին հերթին, պայմանավորված է տնտեսվարող սուբյեկտների ու պետական մարմինների հարաբերություններով: Խնդիրը ներառում է հավասար մրցակցային պայմանների ստեղծման, բյուջետային եկամուտների և պետական շահերի պաշտպանության բնագավառները: Այդ պատճառով հարցին պետք է զգուշությամբ մոտենալ և ժամանակի ընթացքում խելամիտ որոշումներ կայացնել:

Խոշոր տնտեսվարողներից «Հայաստանի էլեկտրական ցանցեր» (ՀԷՏ) ընկերության ղեկավար անձնակազմի հետ հարցազրույցում կարծիք է հայտնվել, որ վարչարարական բարեփոխումներն առաջ են անցել օրենսդրական փոփոխություններից, ինչի արդյունքում էլ օրենքում առկա հակասությունները հաճախ փորձ է արվում լուծել պարզաբանումների միջոցով: Խնդիրը լուծելու համար տվյալ ընկերությունն առա-

¹³² Նույն տեղում:

ջարկում է օգտագործել խոշոր ընկերություններում կուտակած փորձը¹³³:

Անդրադառնալով տնտեսվարողների այն դիտարկմանը, որ չնայած բարեփոխումներին, չի բարձրանում հարկային տեսուչների աշխատանքի որակը (կապված էթիկայի նորմերի պահպանման և օրենսդրության իմացության հետ), խնդրի լուծման համար անհրաժեշտ է ձևավորել ներքին աուդիտի և վերահսկողության ուժեղ համակարգեր:

Հաշվի առնելով ՀՀ հարկային համակարգի ու հարկային օրենսդրության որոշակի նմանությունները ֆրանսիականի հետ, նպատակահարմար ենք գտնում այդ փորձի կիրառումը Հայաստանի Հանրապետությունում: Ֆրանսիան մշակել է հարկերից խուսափելու դեմ պայքարի ազգային ծրագիր՝ հարկային վարչարարության բարելավման նպատակից ելնելով:

Այն նախատեսում է երկկողմ հարկային համաձայնագրերի արդյունավետության մոնիթորինգ և կանխիկ դրամաշրջանառության կրճատում ինչպես ռեզիդենտների, այնպես էլ ոչ ռեզիդենտների համար: Հատկապես կարևորվում է ԵՄ-ի, ՏՀԶԿ (Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպություն՝ OECD) և Մեծ 20-ակի երկրների հարկային մարմինների միջև հարկ վճարողների վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակումը¹³⁴:

Ազգային ծրագրի իրագործումը ֆրանսիական կառավարությունը նախատեսում է ապահովել հետևյալ երկու քայլերի արդյունքում՝

¹³³ <http://archive.ankakh.com/2011/07/133207/>

¹³⁴ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի Ռեզնիվացիայի ծրագրավորման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ», 2013թ., փետրվար, էջ 4-6 (16 էջ):

- «Սև ցանկ»-ի ստեղծում, որում կներառվեն այն երկրները, որոնք հարկային տեղեկատվության փոխանակման շրջանակներում չեն համագործակցի Ֆրանսիայի հետ,
- շահագրգիռ կողմերի հետ խորհրդատվական աշխատանքների իրականացում՝ ուղղված կյանքի ապահովագրությամբ զբաղվող ապահովագրական ընկերությունների ցանկի ստեղծմանը, ինչը կնպաստի փողերի վաճման դեմ պայքարին:

«Կառավարությունը նախատեսում է վերահսկել տրանսֆերտային գնագոյացումը, ինչպես նաև մշակել կազմակերպությունների հաշվետվական նոր ձևեր, ինչի արդյունքում կնվազեն հարկային ստուգումների իրականացման ծախսերը, և կբարձրանա հարկային կանխատեսումների ճշգրտության աստիճանը:

Ծրագիրը նախատեսվում էր իրականացնել մինչև 2013թ. տարեվերջ, ինչի արդյունքում կանխիկ գործարքների շեմը ռեզիդենտների համար 3.0 հազ. եվրոյից կնվազի 1.0 հազ. եվրո, իսկ ոչ ռեզիդենտների համար՝ 15.0 հազ. եվրոյից՝ 10.0 հազ. եվրո:

Հանրապետությունում հարկային վարչարարության ցածր մակարդակ բարելավելու համար անհրաժեշտ է, որ հարկային մարմնում սահմանվի արդյունավետ գործող մարդկային միջոցների կառավարման համակարգ, ինչը կնպաստի աշխատանքի և մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավմանը՝ խթանելով հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների կամավոր կատարման մակարդակի բարձրացմանը, որոնց արդյունքում՝

- էապես կնվազեն կոռուպցիոն ռիսկերը, կմեծանա հարկային ծառայողներին խրախուսելու, վերջիններիս սոցիալական պաշտպանվածության հնարավորությունները,

- հարկային ծառայողների մոտ կատեղծվի վստահություն՝ մասնագիտական աճի արդարացի մեթոդների կիրառման նկատմամբ,
- կարդիականացնեն հարկային մարմնի ներքին ընթացակարգերը,
- կխնայվեն էական ֆինանսական և մարդկային միջոցներ: Սակայն հարկային վարչարարության բարելավմանը, հատկապես՝ ուղղակի հարկերի մասով, կարող են խոչընդոտել հտկյալ ռիսկերը՝
 - մինչև 2015 թվականը կարող է փոխվել այն միջավայրը, որտեղ գործունեություն է իրականացնում հարկային մարմինը: Այս տեսանկյունից քաղաքական գործոնը կարևոր ազդեցություն կարող է ունենալ,
 - հարկային քաղաքականություն սահմանող մարմինը ՀՀ ֆինանսների նախարարությունն է, և, հետևաբար, վերջինիս կողմից սահմանված հարկային քաղաքականությանն առնչվող քայլերը կարող են իրենց անմիջական ազդեցությունն ունենալ հարկային վարչարարության ոլորտում իրականացվելիք բարեփոխումների վրա, և հավանական է, որ դրանով փոխվի ռազմավարությամբ սահմանված հիմնական նպատակների առաջնահերթությունը,
 - տնտեսական իրավիճակի փոփոխությունը կարող է ուղղակիորեն ազդել բարեփոխումների ընթացքի վրա և պատճառ հանդիսանալ մի շարք քայլերի հետաձգման կամ ընդհանրապես չկատարման,
 - հարկային վարչարարության 2012-2014թթ. ռազմավարությամբ սահմանված որոշ միջոցառումներ հնարավոր չէ իրականացնել ապագայում՝ առանց համապատասխան

շահագրգիռ մարմինների փոխադարձ համաձայնության
և օժանդակության,

- հարկային բարեփոխումների շարունակական և հաջող
իրականացման համար ռիսկի կարևորագույն գործոն
կարող է հանդիսանալ անհրաժեշտ ֆինանսական միջոց-
ների ոչ ժամանակին և ամբողջական հատկացումը:

Բացասական այդ հետևանքներից խուսափելու համար
առաջարկվում է հարկային վարչարարության ռազմավարության
պարբերական մոնիթորինգ և գնահատում: Տարեկան արդյունք-
ների դիտարկմամբ կբացահայտվեն ռազմավարությամբ սահ-
մանված խնդիրների իրագործման կատարողականությունը և
որակը, ռազմավարության կայունությունը: Հարկային վարչա-
րարության 2012-2014թթ. ռազմավարության գնահատումը կի-
րականացվի՝ ելնելով ռազմավարությամբ սահմանված կատա-
րողականության ցուցանիշներից: Օրինակ, հարկայն մարմինը
գնահատելու է յուրաքանչյուր արդյունքին հասնելու աստիճանը
և մշակելու է համապատասխան հաշվետվություններ: Տարեկան
արդյունքների գնահատականների հիման վրա անհրաժեշտու-
թյան դեպքում քայլեր կձեռնարկվեն ռազմավարության մեջ
փոփոխություններ կատարելու ուղղությամբ:

ԵՂՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման հիմնական ուղիների բացահայտմանը նվիրված ներկայացվող աշխատանքում կատարված հետազոտությունների արդյունքում հանգել ենք որոշակի եզրակացությունների.

Հարկային քաղաքականությունը կրում է դինամիկ բնույթ, ենթարկվելով որոշակի փոփոխությունների՝ կախված կոնկրետ տնտեսական պայմաններից, սոցիալ-տնտեսական զարգացման ծրագրերի նպատակներից և երկրի տնտեսության զարգացման գերակայություններից: Իրականացվող տարբեր տնտեսական քաղաքականության արդյունքում պետությունները միմյանցից տարբերվում են հարկման եղանակների ընտրությամբ: Մասնավորապես՝ թե ինչ գերակայություններ պետք է հաշվի առնվեն ուղղակի և անուղղակի հարկերի դրույքաչափերը որոշելիս, ինչպիսի հարկային արտոնություններ պետք է գործեն տնտեսության տարբեր ոլորտների աշխուժացման նպատակով:

Շուկայական տնտեսության պայմաններում ցանկացած պետություն հարկային քաղաքականությունն օգտագործում է որպես շուկայի բացասական երևույթների վրա ներգործության որոշակի կարգավորիչ, և հարկերն ու ողջ հարկային համակարգը դառնում են տնտեսության կառավարման արդյունավետ գործիք: Հարկային քաղաքականությունը բարձր տնտեսական աճի և մակրոտնտեսական հավասարակշռության, տնտեսության կայունացման ու առաջընթացի ապահովման հիմնական երաշխիքներից է:

Հարկերի աճը նպաստում է պահանջարկի իջեցմանը և ներդրումների կրճատմանը, իսկ իջեցումը՝ տնտեսվարման սուբյեկտների ու քաղաքացիների կողմից դրամական ազատ միջոցների աճին, որը տանում է պահանջարկի կապիտալ ներդրումների ծավալի մեծացմանը: Հարկային ծանր բեռը ստեղծում է օբյեկտիվ նախադրյալներ տնտեսական աճի տեմպերի դանդաղեցման և ստվերային տնտեսության ծավալների ընդլայնման համար, իսկ հարկային բեռի թեթևացումը, որը չի փոխհատուցվում հարկային վարչարարության ուժեղացմամբ կամ հարկային բազայի ընդլայնմամբ, կարող է իրականացվել միայն պետական ծախսերի կրճատման ճանապարհով:

Վերջին հաշվով, հարկային քաղաքականությունը կարող է համարվել արդյունավետ, եթե այն նպաստում է ներդրումային միջավայրի ակտիվացմանն ու զբաղվածության ավելացմանը: Հարկային ազատական մոտեցումներով և հարկային վարչարարության միջոցով բոլոր տնտեսվարող սուբյեկտների համար հավասար մրցակցային պայմաններ են ապահովվում: Հարկերը կարելի է համեմատել դեղամիջոցի հետ, որի բուժական հատկությունները դրսևորվում են միայն դրա խելացի չափաքանակի դեպքում:

2000-2012թթ. ՀՀ-ում իրականացված հարկային բարեփոխումները զգալիորեն նպաստեցին օրենսդրական միջավայրի բարելավմանը, սակայն տնտեսությունում առկա ստվերայնությունը և հարկային ապառքների բարձր մակարդակը վկայում են, որ հարկային քաղաքականության ոլորտում դեռևս կան բազմաթիվ խնդիրներ, որոնք լուրջ խոչընդոտ են հարկատուի և պետության միջև թափանցիկ ու պարզ փոխհարաբերությունների կառուցման համար: Հարկային համակարգի բարեփո-

խումների ուղի է առաջարկվում անուղղակի հարկերից ծանրության կենտրոնը ուղղակի հարկերի վրա տեղափոխումը, հարկային վարչարարության խստացումը, հարկման արդարացիության սկզբունքների ապահովումը, տնտեսվարման սուբյեկտների գծով հարկման հավասար պայմանների ստեղծումը:

Պետության հարկային քաղաքականության խթանման ակտիվ միջոցները իրագործվում են մակրոմակարդակով: Կարծում ենք, որ մակրոմակարդակով պետության հարկային քաղաքականության ազդեցության արդյունքները հնարավոր է որոշակիորեն վերաարժևորել միկրոմակարդակում: Կազմակերպությունների կողմից վարվող հարկային քաղաքականության պասիվ ներազդեցությունը հարկային բեռի վրա, մեր կարծիքով, հնարավոր է իրականացնել տնտեսվարող սուբյեկտներում հարկային պարտավորությունների կառավարման մեխանիզմի ներդրմամբ:

Հանրապետությունում իշխանությունների կողմից վարվող հարկային ռազմավարության բնորոշ գիծը 1990-ականի սկզբներին դարձել է նրա հարկաբյուջետային բնույթը, որը կարճաժամկետ նպատակներ է հետապնդում: ՀՀ Գերագույն խորհրդի կողմից ընդունված հարկային օրենքները զգալի ընդհանրություններ ունեին ԽՍՀՄ հարկային օրենսդրության հետ, մեծացվել էր հարկերի հարկաբյուջետային գործառույթի նշանակությունը, թույլ էին օգտագործվում արտադրության զարգացման ու ձեռնարկատիրական գործունեության ակտիվացման հարկային խթանները:

Արդյունքում՝ տեղի ունեցավ կապիտալի ոչ ցանկալի տեղաշարժ արտադրության ոլորտից առևտրի ոլորտ, և այն պատճառով, որ պետական առևտրային ձեռնարկությունների

համար սահմանված հաստատագրված վճարումները 1991թ-ից չինդեքսավորվեցին, ինֆլյացիայի այդ փուլին բնորոշ բարձր տեմպերի պայմաններում արտադրական ձեռնարկությունները, առևտրական ոլորտի համեմատությամբ, հայտնվեցին անբարենպաստ պայմաններում:

Փաստորեն հարկային քաղաքականության որդեգրման հարցում իշխանությունների կողմից անտեսվեց նաև Լատինական Ամերիկայի զարգացող երկրների հարուստ փորձը՝ կապված տնտեսության պետական կարգավորման մոնետարիստական սխեմաների արդյունավետ ներդրման համար անհրաժեշտ մի շարք սկզբունքային պայմանների հաշվառման հետ, որոնց վերաբերում են գների բարձր առաձգականությունը դրամական զանգվածի նկատմամբ, ներքին գների բավարար առաձգականությունը միջազգային գների շարժի նկատմամբ, ապրանքների արտադրության (առաջարկի) բարձր առաձգականությունը գների շարժի նկատմամբ, տնտեսական ռեսուրսների մեծ փոխարինելիությունը (առաջարկի փոփոխության հետ կապված):

Հարկերի դերը, էությունը և գործառույթները հասկանալու համար անհրաժեշտ է դրանք դասակարգել ըստ մի շարք հատկանիշների և դիտարկել դրանց ֆունկցիաները: Ընդ որում պետք չէ գերակայություն տալ գործառույթներից որևէ մեկին, քանի որ միայն դրանց ճիշտ զուգակցման դեպքում հարկային համակարգը ճիշտ կառուցված կլինի և արդյունավետ կգործի, կպահպանվեն հարկման սկզբունքները: ՀՀ հարկային համակարգում գերակշռող դեր ունեն անուղղակի հարկերը և հատկապես դրանց ֆիսկալ ֆունկցիան, քանի որ պետությունն ունի բյուջեի եկամուտների ձևավորման խնդիր: Այդ պատճառով էլ

հասարակության շրջանում մեծ են դժգոհությունները հարկային համակարգի նկատմամբ:

Հարկային եկամուտների գերակշիռ մասը ապահովում են անուղղակի հարկերը: Այս ամենի պատճառներից մեկն էլ ստվերահին տնտեսությունն է, որը Հայաստանում բավական մեծ տոկոս է կազմում: Արդյունքում հարկային բեռն ընկնում է սպառողների վրա: Ուղղակի հարկերի դերը ՀՀ հարկային համակարգում բավական փոքր է, այնինչ զարգացած երկրներում այլ պատկեր է դիտվում: Պատճառն այն է, որ ՀՀ-ում եկամուտների մեծ մասը գտնվում է ստվերում և, փաստորեն, չի հարկվում: Պետք է այնպիսի համակարգ ստեղծել, որ հարկատուները նախընտրեն օրինական կերպով վճարել իրենց հարկերը, քան թաքցնել եկամուտները և մնալ ստվերային հատվածում:

Անցումային տնտեսությունների հարկային համակարգերի առջև դրված խնդիրների լուծման անհրաժեշտ քայլերը կարելի է խմբավորել հետևյալ կերպ.

- ՀՆԱ-ի նկատմամբ հարկային եկամուտների մակարդակի մեծացում,
- հարկային եկամուտներում ուղղակի հարկերի տեսակարար կշռի աստիճանական ավելացում,
- կապիտալ գործառնություններից գոյացող եկամուտների հարկման պրակտիկայի ամրագրում,
- հարկային համակարգի բարեփոխումների իրականացման գործընթացում արդյունավետության և արդարության օպտիմալ զուգակցում,
- ներմուծման և արտահանման մաքսատուրքերի դերի նվազեցում:

Հարկային բեռի ցածր մակարդակը ՀՀ-ում չի նշանակում, որ հարկային համակարգն արդյունավետ է, այլ ընդհակառակը: Ջարգացած երկրներում այդ ցուցանիշը բավական բարձր է, սակայն այդ հանգամանքը դժգոհությունների պատճառ չի դառնում, քանի որ բեռը հավասարաչափ է բաշխվում, չի ընկնում ավելի խոցելի խմբերի վրա, և, բացի այդ, պետությունը լուծում է մի շարք սոցիալական խնդիրներ, որոնք թեթևացնում են հարկատուի այլ ծախսերը:

Հայաստանում հարկային բեռի ցուցանիշը բարելավելու համար անհրաժեշտ է առաջին հերթին կրճատել տնտեսության ստվերային հատվածը և արդարացի բաշխել հարկային բեռը, այն փոխադրելով ավելի մեծ հնարավորություններ ունեցող հարկատուների վրա: Սակայն այդ ամենին հասնելու համար միայն հարկային համակարգում բարեփոխումները բավարար չեն և բացի այդ բավական երկար ժամանակ կպահանջվի:

Հարկային վարչարարության վերջին երկու ռազմավարություններն էլ ուղղված են հարկերի կամավոր վճարման աճին և հարկ վճարողների՝ հարկային մարմնի նկատմամբ վստահության բարձրացմանը, կոռուպցիայի վերացմանը: Այդ պատճառով ռազմավարություններում հենց այս նպատակներն են առաջադրվում, որոնց հասնելու և ակնկալվող արդյունքները ստանալու դեպքում այս համակարգը իրապես մեծ առաջընթաց կապրի, կբարելավվի Հայաստանի Հանրապետության բիզնես միջավայրը հարկային հատվածի առումով, կստեղծվեն գործարարների համար հավասար պայմաններ:

Հարկերի կամավոր վճարման շնորհիվ կբարելավվի երկրի պետական բյուջեն, քանի որ կկրճատվի տնտեսության

սովերայնության աստիճանը, ինչը մեր հանրապետության տնտեսության ամենամեծ խնդիրն է:

Հարկային արտոնությունների տրամադրումը տնտեսությունը խթանելու արդյունավետ միջոց է, քանի որ այն ունի մի շարք թերություններ: Հարկային արտոնությունները կիրառելու դեպքում պետք է նախապես իմացվել, որ դրանք ավելի արդյունավետ կլինեն, քան բյուջեի ուղղակի ծախսերի ծրագիրը կամ տնտեսության պետական կարգավորման միջոցառումները, քանի որ վերջիններս ավելի նպատակային ու հասցեական են և ունեն մի շարք առավելություններ հարկային արտոնությունների համեմատ: Չնայած այդ միջոցառումները ևս ունեն իրենց բնորոշ թերությունները: Այնուամենայնիվ հարկային արտոնությունները կարելի է կիրառել, եթե դրանք բավարարում են որոշակի պահանջների: Հարկային վարչարարության բարեփոխումների ժամանակակից միտումները կարող են արդյունավետ լինել միայն հասարակության հիմնական ինստիտուտների, տեխնիկական և սոցիալական ենթակառուցվածքների զարգացման բարձր մակարդակի դեպքում:

Կառավարման կորպորատիվ մեթոդների ինտեգրումը պետական իշխանական համակարգում կարող է դրական արդյունք ունենալ միայն այն դեպքում, երբ մի կողմից կուտակվել է նման մեթոդների կիրառման դրական փորձ, իսկ մյուս կողմից պետական կառավարման համակարգը ինստիտուցիոնալ, օրենսդրական և տեխնոլոգիական առումով պատրաստ է այդ փոփոխություններին:

Բարեփոխումների արդյունավետությունը մեծապես կախված է երկրի զարգացման մակարդակից: ՀՀ հարկաբյուջետային քաղաքականության, որի բաղկացուցիչն է հարկային քաղաքա-

կանությունը, արդյունավետության բարձրացման նպատակով պետական բյուջեի ծախսային ուղղություններում պետք է մեծացնել տնտեսության մեջ կատարվող ներդրումների ծավալները, մասնավորապես բյուջեից տրամադրվող փոխառությունների ծավալները ժամանակակից արդյունավետ մեխանիզմների կիրառման միջոցով, որոնք անմիջականորեն կապված են հարկերի վճարման հետ (եթե կազմակերպությունը չի վճարում պետական բյուջե շահութահարկի նվազագույնը՝ հասույթի 2%-ը, ապա գանձել տուգանք նշված չափով և կազմակերպությանը զրկել հետագայում արտոնյալ պայմաններով միջոցներ ստանալու հնարավորությունից) և դրանով իսկ նպաստել տնտեսության ընդլայնմանն ու զարգացմանը, ինչպես նաև հարկերի հավաքագրման ծավալների ավելացմանը:

«Հարկային համակարգի մշտական բարելավման միջոցառումների մշակման և իրականացման վերաբերյալ հայրենական տնտեսագետների տեսակետները հիմնականում վերաբերում են պետական բյուջեի հարկային եկամուտների մեջ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը փոփոխելուն, մասնավորապես ԱԱՀ-ի դրույքաչափը մինչև 8-12 տոկոս նվազեցնելու միջոցով, առանձին հարկատեսակների գծով նախատեսված արտոնությունները վերանայելուն և այլն: Ընդհանրապես հարկային քաղաքականության կատարելագործման առաջարկությունները, որոնք պարունակում են դրույքաչափի նվազեցումներ, առաջին հերթին պետք է կատարվեն լուրջ հիմնավորումների հիման վրա և ուղեկցվեն կոնկրետ աղբյուրի մատնանշումով, որտեղից կարող են փոխհատուցվել գոնե սկզբնական շրջանում չստացվող մուտքերը: Այլապես այն հաջորդ տարվա պետական բյուջեի դեֆիցիտը կմեծացնի:

Անհրաժեշտ է փոփոխություններ մտցնել ԱԱՀ-ի գանձումը կարգավորող օրենսդրության մեջ, ոչ թե ընդհանրապես նվազեցնել ԱԱՀ-ի դրույքաչափը, այլ կիրառել ԱԱՀ-ի դիֆերենցիալ դրույքաչափեր 10-30 տոկոսի սահմաններում: Մասնավորապես այն ապրանքատեսակների նկատմամբ, որոնք համարվում են բնակչության համար առաջին անհրաժեշտության ապրանքատեսակներ, ծառայությունների, ինչպես նաև գերակա ոլորտների զարգացմանը նպաստելու տեսանկյունից անհրաժեշտ և ծախսատար ապրանքատեսակների նկատմամբ կիրառել ցածր՝ 10-20 տոկոս դրույքաչափ, իսկ շքեղության, ոչ առաջին անհրաժեշտության առարկաների, ծառայությունների նկատմամբ՝ բարձր դրույքաչափ՝ 30 տոկոս, ինչը կնպաստի նաև հարկային բեռի անհավասար բաշխմանը՝ ի օգուտ ցածր եկամուտ ստացողների:

«Հ հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից ուղղակի հարկատեսակների դերի բարձրացումը կապվում է դրանց գանձումը կարգավորող օրենսդրության բարելավման հետ, մասնավորապես «Շահութահարկի մասին», «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքների հետ: Մինչև օրս ըստ էության նոր դասականների տեսության համաձայն խթանվում է ձեռնարկատիրությունը՝ սահմանելով ցածր միասնական դրույքաչափ՝ 20տոկոս: Սակայն ներդրումային բուռն աճ ՀՀ-ում, ինչպես նշվել է հայրենական գործարարների կողմից, չի նկատվում: Ընդհակառակը նման մոտեցումը կործանարար է փոքր և միջին կազմակերպությունների համար, որովհետև դրանց համար շահութահարկի բեռի բարձրացումը կրճատեց առանց այն էլ սուղ ներդրումային հնարավորությունները: ՓՄՁ-ները առավել խոցելի են տնտեսական իրավիճակի ցան-

կացած տատանումների նկատմամբ, և նման հարկային քաղաքականության իրականացումը բնականաբար, հատկապես ճգնաժամային և հետճգնաժամային իրավիճակում, վերջիններիս կանգնեցնում է սնանկացման եզրին:

Տարբեր երկրների փորձի ուսումնասիրությունը թույլ է տալիս հանգել այն եզրակացության, որ հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը զուգորդվում է հարկային մուտքերի ոչ օպտիմալ կառուցվածքով: Եվ, հաշվի առնելով նաև այն հանգամանքը, որ տարբեր երկրների տնտեսություններում ՓՄՁ-ներն ունեն մեծ տեսակակարար կշիռ ողջ հարկային մուտքերի ապահովման տեսանկյունից, ապա պետության կողմից հարկային օրենսդրության մշակման և հարկային մուտքերի օպտիմալ կառուցվածքի հետ առնչվող հարցերը պետք է դրվեն ՓՄՁ-ների զարգացման հետ միևնույն հարթության վրա, այսինքն՝ հարկային մուտքերի օպտիմալ կառուցվածքը պետք է պայմանավորված լինի ՓՄՁ-ների հարկման համակարգի հետ:

Հարկվող արժեքի որոշումը իրականացվում է տնտեսական և քաղաքական միջավայրում, որտեղ համատեղ գործում են ինչպես պետական, այնպես էլ մասնավոր սեկտորները: Հարկային գնահատողները պետք է տեղյակ լինեն կառավարության որդեգրած ռազմավարությունից, որը փոխում է հարկային քաղաքականությունը, ինչպես նաև հետևեն հողօգտագործման զարգացման միտումներին և նոր հողակտորների յուրացման ուղղությամբ անշարժ գույքի շուկայի մասնակիցների գործունեությանը:

Հաշվի առնելով փոքր ձեռնարկատերերի կողմից թույլ տրված հարկային ծառայության ջանքերի արդյունավետությունը՝ տնտեսապես արդարացված չէ մեծածավալ ստուգումների

անցկացումը: Դա հաճախ հանգեցնում է փոքր ձեռնարկատերերի անտեղի անհանգստությունների: Նպատակահարմար է կրճատել ստուգումների պարբերականությունը՝ դրա իրականացումը զուգակցելով ստուգումների արդյունավետության բարձրացման հետ: Նախատեսվում է ներդնել ստուգումների նոր ռազմավարություն, որը ենթադրում է ստուգումների իրականացում ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության համակարգի միջոցով: Վերջինիս հիման վրա հարկ վճարողների մոտ պարբերական հարկային ստուգումները կրճատվում են:

ԱԱՀ-ի պարտավորություններ և ԱԱՀ-ի հաշվանցման իրավունք առաջացնելու հարցում միասնական՝ հաշվեգրման, սկզբունքի կիրառումը կարող է նշանակալի չափով կրճատել ԱԱՀ-ից պետական բյուջեի եկամուտները այն հաշվետու եռամսյակում, որում այդ սկզբունքը կկիրառվի: Դա տեղի կունենա այն պատճառով, որ հարկ վճարողները այդ եռամսյակում կհաշվանցվեն ոչ միայն տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված այն ձեռքբերումների մասով ԱԱՀ-ի գումարները, այլև նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված այն ձեռքբերումներին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց մասով նախկինում վճարում չկատարելու պատճառով հաշվանցում չի կատարվել: Հետևաբար հաշվանցումների կատարման իրավունքի առաջացման մասով հաշվեգրման սկզբունքը պետք է կիրառվի կամ աստիճանական, կամ միայն այն բանից հետո, երբ պետական բյուջեում առկա կլինեն բավարար պահուստային միջոցներ՝ նման անցման արդյունքով պետական բյուջեի եկամուտների չհավաքագրվող գումարը «փոխհատուցելու» համար:

Սովորաբար երկրի կառավարությունը ցանկանում է ունենալ գործարարության նկատմամբ առավել մեծ հսկողություն՝ հարկային կորուստները նվազեցնելու համար: Սակայն այլ երկրների փորձը ցույց է տալիս, որ այսպիսի պրակտիկան ծախսերի առումով արդյունավետ չէ, նույնիսկ կառավարության տեսանկյունից: Կպահանջվեն մեծ ճիգեր գործարքների ամբողջական ծավալը համադրելու և համապատասխանությունը ստուգելու համար, և հարկային մարմինների ներկայացուցիչներից կպահանջվի որոշել՝ արդյոք առկա են օրինական հիմքեր անհամապատասխանությունների համար՝ նախքան որևիցե միջոց կիրառելը: Հետևաբար, նախաձեռնության ամբողջ հետևանքը կարող է լինել այն, որ հարկ վճարողների համար կառաջանա ոչ իրատեսական և ծանր վարչական բեռ, մինչդեռ կառավարությունը կունենա աննշան արդյունք:

Ակցիզային դրոշմանիշերի կիրառումը անհրաժեշտություն է, քանի դեռ վարքագծի սովորական նորմ չի դարձել, որ օրենքով սահմանավոր հարկերը ամբողջ չափով պետք է վճարվեն: Ակցիզային դրոշմանիշերը ոչ միայն ծառայում են ֆիսկալ նպատակներին, այլև փաստացի անուղղակի ձևով պաշտպանում են սպառողների և արտադրողների շահերը: Ակցիզային դրոշմանիշերը կիրառվում են այնպիսի ապրանքների վրա, որոնց կեղծումը կամ անորակությունը կարող է բացասաբար անդրադառնալ ազգաբնակչության առողջության վրա: Ակցիզային դրոշմանիշերը պաշտպանում են արտադրողի շահերը, նրանք կարող են ակցիզային դրոշմանիշերի սերիալ համարների միջոցով ճշտել, թե տվյալ ապրանքը իրենց կողմից է արտադրվել, թե կեղծված է:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

ՀՀ օրենսդրություն և այլ իրավական ակտեր.

1. ՀՀ Սահմանադրություն: ՀՀՊՏ 2005.12.05/ Հատուկ թողարկում, հոդ. 1426:
2. «Քրեական օրենսգիրք» ՌԴ, էջ 199:
3. «Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին», 23.02-.2012թ. N195-Ն:
4. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀՊՏ2002/17(192), 05.06.2012թ.):
5. «Շրջանառության մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀՊՏ 2012.12.28/66(940)
6. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք:ՀՀՊՏ2006/66(521), 25.12.2006թ.:
7. «Եկամտային հարկի և պարտադիր կուտակային վճարի անձնավորված հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1 հոդ.1634.21:
8. «Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենք ՀՕ-236, ՀՀՊՏ 1998.07.27/15(48):
9. «Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգիրք» 80-րդ, 169-րդ հոդված:
10. «Հողի հարկի մասին» 27.04.1194թ. ՀՕ-101 օրենք, ՀՀԳԽՏ 1994/8, 29.04.1994:
11. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀՊՏ N14, 21.06.1997թ:
12. «Կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներմուծվող՝ մաքսատուրքի Օ տոկոս դրույքաչափ ունեցող և ակցիզային հարկով հարկման ոչ ենթակա այն

ապրանքների ցանկը սահմանելու մասին, որոնցից ավելացված արժեքի հարկը մաքսային մարմինների կողմից չի հաշվարկվում և գանձվում ՀՀ օրենքով»: ՀՀՊՏ 21.08.2000թ. N19):

13. ՀՀ կառավարության 30.05.2001թ. «Հարկային մարմիններ տեղեկություններ ներկայացնելու նպատակով հարկ վճարողների հարկային հաշիվներում ցույց տրված հարկվող շրջանառության չափը սահմանափակելու մասին», թիվ 481 (ՀՀՊՏ, 12.06.2001թ. N16) որոշմամբ (հաշվի առած դրանում կատարված փոփոխությունը):
14. «ՀՀ կառավարության 19.04.1999թ. Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների համար ավելացված արժեքի հարկի, ակցիզային հարկի, մաքսատուրքի (ինչպես նաև դրանց փոխարինող հաստատագրված վճարների) և բնապահպանական վճարի վճարման կարգը հաստատելու մասին», թիվ 230 որոշում ՀՀՊՏ, 30.04.1999թ. N 10:
15. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 2000թ. հուլիսի 7-ին (ՀՕ-79), ուժի մեջ է 2000թ. օգոստոսի 1-ից, ՀՀ ՊՏ, 01.08.2000թ. N 17:
16. «Բենզինի և դիզելային վառելիքի հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 25.12.2003թ. ՀՕ-67-Ն, ՀՀՊՏ, 16.01.2004թ. N 3:
17. «Կրկնակի հարկման բացառելու մասին» ՀՀ համաձայնագրեր: Տեսություն և կիրառում: Եր., Դար 2006, 104-199 էջ:
18. ԱՄՀ-ի Ֆիսկալ հարաբերությունների դեպարտամենտի, ՀՀ ՖԷՆ-ի, Համաշխարային բանկի, ԱՄՆ ՄՁԳ (Միջազգային զարգացման գործակալություն) և ՀՀ ՊԵԿ-ի համատեղ կազմած «Հարկային վարչարարության բարեփոխումների 2007-2009 թթ. եռամյա ծրագիր»,¹³ էջ:

19. ՀՀ հարկային և մաքսային քաղաքականության վերլուծություն, «Հարկ վճարողների և գործարարների իրավունքների պաշտպանության», ՀԿ, Երևան 2010, էջ 17-24:
20. «ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ վարչարարական կարողությունների գնահատման ծրագիր», օգոստոս-նոյեմբեր 2012թ, էջ15-17:
21. «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները» ՀՀ կառավարության 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, 34 էջ:
22. ՀՀ հարկային և մաքսային քաղաքականության վերլուծություն, «Հարկ վճարողների և գործարարների իրավունքների պաշտպանության» ՀԿ, Երևան, 2010, էջ 17-24:
23. ՀՀ կառավարության 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», էջ 34 էջ:
24. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի Ռազմավարական կառավարման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ», 15 էջ:
25. ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ վարչարարական կարողությունների գնահատման» ծրագիր, օգոստոս-նոյեմբեր 2012թ, էջ 15-17:
26. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի Ռազմավարական կառավարման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ» 15 էջ:
27. «Հարկային բարեփոխումները Հայաստանում», Համաշխարհային բանկի համար կազմված հաշվետվություն, 2007թ., սեպտեմբեր, 54 էջ:
28. Բերինգ Փոյնթ, ՀՀ հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության վերանայում, 25.12.2002թ., Երևան, 223 էջ:
29. Գելբարդ Է., Մաքիյու Զ., Իրադյան Գ., Բեդդիս Ք., Լեդիֆեր Լ., Աճ և աղքատության կրճատում: Հայաստանում նվաճումներ և մարտահրավերներ, IMF 2006, 64 էջ:

Մասնագիտական գրքեր և այլ գրականություն.

30. Գոռթնի Զ., Ստրոուպ Ռ., «Տնտեսագիտություն»: Մասնավոր և հասարակական ընտրություն, Երևան, 1999, 1152 էջ:
31. Գրիգոր Կիրակոսյան, Համազ Ղուշյան, Իշխան Տիգրանյան, «Տնտեսագիտական բացատրական բառարան», Եր., «Տնտեսագետ», 772 էջ:
32. Դավոյան Ս., Մարկոսյան Ա., Սարգսյան Հ., Վերափոխումները անցումային երկրների տնտեսություններում Երևան, «Տիգրան Մեծ» 2003, 656 էջ:
33. Սաֆարյան Ա.Գ., Հանրային կառավարման արդյունավետության բարձրացման և հարկաբյուջետային համակարգի բարելավման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2013, 304 էջ:
34. Թունյան Բ., Սովետային տնտեսության ազդեցությունը տնտեսական համակարգի վրա, «Էկոնոմիկա» տեսական և գիտագործնական հանդես, Երևան, 2000, 62 էջ:
35. Կիրակոսյան Գ., Անցումային տնտեսության վերափոխումները: Տեսության հարցեր: Երևան, «Տնտեսագետ», 2002, 128 էջ:
36. Համաշխարային բանկ, «ԱՄՆ ՄԶԳ (Միջազգային զարգացման գործակալություն) և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի համատեղ կազմած Հարկային վարչարարության բարեփոխումների 2007-2009թթ. եռամյա ծրագիր», 64 էջ:
37. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը ՀՀ-ում, Երևան 2003, 110 էջ:
38. Մարկոսյան Ա., Պետությունը և շուկան, Երևան, «Տիգրան Մեծ», 2000, 560 էջ:

39. Գրիգորյան Կ., Հարկային իրավունքի հիմունքներ: Հեղ. հրատ., ԵՊՀ, Եր., 2007, 47 էջ:
40. Մարգարյան Վ., Պարտավորությունների նորմատիվային հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ծխախոտագործությունում, «Ազրոգիտություն», 1-2, 2009, էջ 7-8:
41. Օսիկյան Ա., Հարկը որպես պետության հիմնական հատկանիշ, «Օրենք և իրականություն», #1, (135), 2007, էջ 7:
42. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., «Ձանգակ-97», 2003, 192 էջ:
43. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, «Ձանգակ - 97», Երևան, 2006, էջ 72-73:
44. Համաշխարհային բանկի և Միջազգային ֆինանսական կորպորացիայի «Գործարարությամբ զբաղվելու դյուրինությունը 2013թ.» ինդեքս, 23 էջ:
45. Алавердян А.Л., Адамян С.Ф. “Основы налоговой системы Армении”. Учебное пособие, Ереван 2006,
46. Берзон Н., “Формирование инвестиционного климата в экономике”. Вопросы экономики № 7 2001г., 592 с.
47. Андрющенко М.Н., Советов Б.Я., Яковлев С.А. и др. Философские основы моделирования сложных систем управления // Системный подход в технических науках (Методологические основы): Сб. научн. тр. Л.: Изд. АН СССР, 1989. С. 24 – 29
48. Андрющенко М.Н., Советов Б.Я., Яковлев С.А. и др. Философские основы моделирования сложных систем управления // Системный подход в технических науках

- (Методологические основы): Сб. научн. тр. Л.: Изд. АН СССР, 1989. 188с.
49. Аронов А.В. Налоговая полотика и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.:Экономист, 2006, стр. 9-11 (288с.) Аронов А.В.”Налоговая полотика и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.:Экономист, 2006, 288с.
 50. Де Сото, Г., “Тайна.капитала: Почему капитализм торжествует на Западе, но больше нигде”, 2000, С.29-33.
 51. Вишневский В.П., Стешенко С.Г. Оценка влияния налогов на хозяйственную деятельность предприятий с помощью методов экономико-математического моделирования. – Донецк: ИЭП НАН Ук-раины, 1998. 108 с.
 52. Ейлат, Й. И Зиннес С., 2000.г. “Теневая экономика в странах с переходной экономикой: враг или друг? Перспективы стратегии.политики”. с.133-138
 53. Задон А., Петрухин Ю., Основы экономической теории., М., Рыбари, 2000, ст. 344.
 54. И.Н.Богатая, Н.Ю, Королева Л.Н.Кузнецов. “Ккак минимизировать ваши налоги”, “Фекис” Ростов-на-Дану, 2001г., 288с.
 55. ОЕСР “Руководство по измерению ненаблюдаемой экономики”, Организация экономического сотрудничества и развития, Париж, 2002, с. 119
 56. Эрнсте, Д. “Теневая экономика и институциональные изменения в странах с переходной экономикой”, 2003, с.113-119.
 57. Смирнов С., “Из света в тень”.Эксперт. 2000. № 30. С. 8.
 58. Дъянков, С., Либерман, И., Михерьи, Дж., и Ненова, Т. (2010г.) “Уход в тень: издержки и выгоды” Всемирный Банк.

59. Кадочников П.А., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. "Проблемы моделирования воздействия межбюджетных трансфертов на фискальное поведение субнациональных властей". // Вопросы экономики. 2002. №5. С. 33
60. Кадочников П.А., Луговой О.В., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации // Совершенствование межбюджетных отношений в России: Сборник статей, М.: ИЭПП, Серия "Научные труды", 2000 С. 255.
61. Кадочников П.А., Луговой О.В., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации // Совершенствование межбюджетных отношений в России: Сборник статей, М.: ИЭПП, Серия "Научные труды", 2000 С.59-63.
62. Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. С.148- 150.
63. Финансовая математика: Математическое моделирование финансовых операций: Учеб. пособие / под ред. В.А. Половникова и А.И. Пилипенко. М.: Вузовский учебник, 2004. С. 242.
64. Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшая школа, 2001. С. 38
65. Саати М.А. Моделирование сложных систем. М.: Наука, 1993. С.40
66. Саати М.А. Моделирование сложных систем. М.: Наука, 1993. С.40
67. Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшая школа, 2001. С. 45-47.

68. Сидельников С.И., Лопатин А.Г. Моделирование систем. Новомосковск: РХТУ им. Д.И. Менделеева, Новомосковский институт, 2004. С. 49.
69. Паскачев А.Б. Садыгов Ф.К., Мишин В.И., Саакян Р.А. и др. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / под ред. Ф.К. Садыгова. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004. С.118
70. Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. С. 48 -49.
71. Петросов А.А. Стратегическое планирование и прогнозирование. М.: МГУ, 2001. С. 260.
72. Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С.56.
73. Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С.62.
74. Послание Президента России Федеральному собранию Российской Федерации 25 апреля 2012г.:
www.prezident.kremlin.ru
75. Пункт 2.2. Основных направлений специально-экономической политики Правительства Российской Федерации на долгосрочную перспективу.
76. Под редакцией доктора экономических наук, профессора, действительного члена наук, Д.Г.Черник, "Налоги", М.: "Финансы и статистика", 2000, 425с.
77. Шнайдер, Ф. и Эрнсте, Д. (2000 г.) "Теневая экономика вокруг мира: размеры, причины и последствия". Рабочий отчет, МВФ.

78. Цыгичко В. Основы прогнозирования систем. М.: Финансы и статистика, 1986. С. 29
79. Cagan P., "The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply". *Journal of Political Economy* 66, 1958. 303p.
80. Deloitte, "GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN" 2012, 36p.
81. Dethier J.-J., Christoph J. The Taxation of Capital Income in Hungary from the Perspective of European Integration. – World Bank, 1998. – 37 p.
82. Don Alan Evans, "The Legal Environment of International Business". A Guide for United States Firms. Mc Farland & Company Inc., Publishers Jefferson, North Carolina and London, 282 p.
83. EG Technical Briefings, "A Primer on Building Capacity in Tax Policy and Administration", Vol II, N1, November 2004, 125 p.
84. Evans C.L., J. Harrigan 2006 Distance, "Time and Specialization". NBER Working Paper 9729, National Bureau of Economic Research, Cambridge/May/. 54 p.
85. Faye, Michael J., McArthur, Jeffrey Sachs, "Timothy Snow The challenges facing Developing countries". Mimes-2005, 211 p.
86. Fridman, Jhonson, "Tax Income Structure in Developed Countries". *The Economist Journal* N14, 18, 21-24, 1999-2006, p. 16, 19, 22-24:
87. Garibaldi Pietro, Nada Mora Ratna, Sahay Jeromin Zettelmeyer, 2006 "What Moves Capital to Transition Economies?", IMF Working paper. WP/06/64, Washington D.C., p. 33-39.
88. International Monetary Fund, "IMF Country Report", No.08/176, June 2008, p.20-22

89. John Meynard Keynes "Jeneral Theory of Employment, Interest and Money". London, Macimillan 1936.
90. Kaminski, Bartilimej Francis Ng. 2007 "Doing Business in Armenia in Comparative Perspective". Implication for regulation reforms. Backgraound paper for Armenia's 2007 Country Economic Memorandum.World Bank.Washington D. C. May. 189 p.
91. EXPLANATORY NOTES TO THE OECD TAX DATABASE, I.6. DENMARK, 2012, 81p.
92. Friedrich Schneider with Dominik Enste "Hiding in the Shadows.The Growth of the Underground Economy" 2002 International Monetary Fund March 2002. 57-62p.
93. John Meynard Keynes "Jeneral Theory of Employment, Interest and Money". London, Macimillan 1936.
94. Jerry A. Hausman, "TAXES AND LABOR SUPPLY" Handbook of Public Economics, vol. I, edited by A.J. A uerbach and M. Feldstein 1985, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland). pp. 35-42 (56 p.)
95. Eurostst, "The overall tax-to-GDP ratio in the EU27 68/2013 - 29 April 2013. pp. 2-3.
96. Erik Offerdal Effective Tax Rates and the Cost of Nonneutral Taxation in Norway,2010, pp.33-39.
97. Kamisnki, Bartilimej Francis Ng., "Romania's Integation into European Markets: Implication for Sustainability of Current Export Boom", 154 p.
98. Kaminski, Bartilimej Francis Ng., "Doing Business in Armenia in Comparative Perspective: implication for regulation reforms". Backgraound paper for Armenia's 2007 Country Economic

- Memorandum. World Bank. Washington D. C., May 2007. p. 23-44.
99. Kamisnki, Bartilimej Francis Ng., "Romania's Integation into European Markets: Implication for Sustainability of Current Export Boom", 154 p.
 100. Konstantin Pashev, "Corruption and Tax Compliance", Challenges to Tax Polocy and Administration, 119 p.
 101. Le Baube R, Robert A. Vehorn Ch, "Assisting taxpayers in Meeting Their Obligation Under The Low", IMF, 1992, 98 p.
 102. Manouchehr Mokthari "Limits to Tax Administration: the Dynamics of Taxpayers and Tax". Economic Policy and Poverty. December 2007, 252 p.
 103. Morek Pabrowski, Magdalena Tomerynska, "Tax Reforms in Transition Economics"- "Center for Social and Economic Research"-A Mixed Record and Complex Future Agenda, Warsaaw, 2001, 36 p.
 104. Munck C., Saublens C., "Statistics compendium", EBAN, 2006, pp.3-4
 105. OECD, Organisation for economic co-operation and development, "Tax reforms in Denmark". Central for tax policy and administatyion. 12p.
 106. OECD, "FORUM ON TAX ADMINISTRATION: TAXPAYER SERVICES SUB-GROUP", Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries 22 January 2008, 68p.
 107. Predrag Bejaković, dr. "The Tax Administration In Transition Countries, Institute for public finance" pp. 16-19.

108. Fred Schroyen and Jurgen Aasness, "Marginal indirect tax reform analysis with merit good arguments and environmental concerns: Denmark", 1999, pp 112-114.
109. Russel S. "Shadow Economy: tandancy and development" 20, 30/4, 2009, 32p.
110. Review of investment potfolio, "Governence and Economic Efficiency", The World Bank, January, 2006, 38 p.
111. Schneider, "The Analistic report in 49 Countries Under Gray Economic structure". Economist Journal N UB. N113, 2004, p. 112-118
112. Shleifer, Andrei and Vishny, Robert, "Corruption". Quarterly Journal of Economics N108, (March 1993), p. 116-123.
113. The World Bank "Review of investment potfolio", Governence and Economic Efficiency, January 2006, p.38.
114. Tait A. Value-added Tax: International Practice and Problems. – Washington, DC: IMF, 1998. 450 p.
115. Thomas, J. J. (1986). "The Underground Economy in the United States: A Comment on Tanzi." IMF-Staff Papers, Vol. 33(4): pp. 782–789
116. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD, 2001. – 272 p.
117. UNCTAD. World Investment Report 2004: The Shift Towards Services. – N.Y. - Geneva, 2004. 436 p.
118. Schneider, "The Analistic report in 49 Countries Under Gray Economic structure", UB. N113, 2004, pp.112-118.
119. World Bank (1996): From Plan to Market, World Development Report 1996, Published for the World Bank, Oxford University Press.

Ինտերնետային կայքեր

120. <http://www.armstat.am>
121. www.cisstat.com
122. www.doingbusiness.org
123. <https://www.deloitte.com>
124. <http://doingbusiness.org>
125. www.enterprisesurvey.org
126. www.expert.ru
127. www.ferrerocompany.fr
128. www.fiscalreform.net
129. <http://www.gtlegal.am/>
130. www.heritagefoundation.org
131. www.imf.org
132. www.ipo.org
133. www.misex.ru
134. <http://archive.ankakh.com/2011/07/133207/>
135. www.nyse.com
136. <http://ec.europa.eu>
137. <http://www.gov.am>
138. <http://www.gtlegal.am>
139. <http://www.independent.co.uk>
140. <http://mofcom.gov>
141. www.nordisketax.net
142. <http://online.wsj.com>
143. <http://www.taxservice.am>
144. <http://www.tradingeconomics.com>

ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ

Հասարակական շահերով գործող կազմակերպությունների հարկային հաշվառման համակարգերը ԵՄ երկրներում¹³⁵

Երկիր	ՀՇԿ կարգավիճակ ստանալու ընթացակարգը	Կարգավիճակ ստանալու համար գործունեության տեսակները
Ավստրիա	Որոշում ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. Ֆինանսների նախարարությունը ամեն օր կազմում է այդ կազմակերպությունների ցուցակը:	Բարեգործություն. հանրային ծառայությունների մատուցում ամբողջ հասարակության համար, օրինակ՝ ինտելեկտուալ, մշակութային, բարոյական կամ նյութական բնույթի ծառայություններ, Ֆիլանտրոպիկ գործունեություն. կարիքավորներին օգնության տրամադրում, Կրոնական գործունեություն, որը իրականացնում են եկեղեցիները և կրոնական համայնքները:
Բելգիա	Այս կարգավիճակը տրվում է 3 տարով թագավորական հրամանի հիման վրա:	Գործունեություն կրթության ոլորտում (մշակույթ, սպորտ, ռադիո և հեռուստատեսություն, կրթություն, տուրիզմ և այլն):

¹³⁵ http://eeas.europa.eu/delegations/armenia/cu_armenia/humanitarian_aid/index_hy.htm

Մեծ Բրիտանիա	Ֆինանսների նախարարության որոշումներ: Հաճախ այսպիսի որոշման ընդունման համար պահանջվում է այլ նախարարությունների որոշումը:	Գիտական հետազոտություններ Պատերազմի զոհերին, հաշմանդամներին, տարեցներին օգնություն ցուցաբերում, երեխաների կամ աղքատների իրավունքների պաշտպանություն, Զարգացող երկրներին օժանդակություն Տարերային աղետներից տուժածներին օգնություն:
	«Բարեգործական կազմակերպության» կարգավիճակը տրվում է Անգլիայի և Ուելսի բարեգործության հանձնաժողովի կողմից:	Օգնություն աղքատներին, Կրթություն, Կրոն, Բնապահպանողական գործունեություն, Քաղաքացիների սոցիալական վերականգնում, Գործունեության այլ տեսակներ, որոնք արժեք են ներկայացնում ողջ հասարակության համար: Այս կարգավիճակը չի կարող տրամադրվել քաղաքական նպատակներ հետապնդող կազմակերպություններին:
Գերմանիա	Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. տվյալ կարգավիճակը տրամադրում են տեղի հարկային վարչությունները, որոնք ամեն 3 տարին մեկ ստուգում են կազմակերպության համապատասխանելիությունը հաստատված պահանջներին:	Կազմակերպություններ, որոնք գործում են հետևյալ ոլորտներում. գիտություն, հետազոտություններ, կրթություն, մշակույթ և արվեստ, կրոն, մարդկանց միջև շփման աջակցություն, Բնապահպանողական գործունեություն, Օգնություն երեխաներին և ծերերին,

		<p>Սպորտի (բացառությամբ շախմատի), Հանգստի և սոցիալական կյանքի կազմակերպում, Ժողովրդագրության զարգացում, Բարեգործական կազմակերպություններ, որոնք օգնություն են ցուցաբերում կարիքավորներին, Կազմակերպություններ, որոնք օգնություն են ցուցաբերում եկեղեցիներին և հաստատություններին՝ որպես հանրային իրավունքի սուբյեկտներ:</p>
Հունաստան	<p>Որոշումը ընդունում են քաղա- քացիական իշխանության մար- մինները. «հումանիտար ասոցիացիայի» կարգավիճակը տրվում է դատարանի որոշման հիման վրա ըստ կազմակեր- պության գրանցման վայրի:</p>	<p>Կազմակերպություններ, որոնք նյութական օգնություն և բարոյական աջակցություն են ցուցաբերում կարիքավորներին:</p>
	<p>Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. տվյալ կարգավի- ճակը տրամադրում է տեղի հարկային տեսուչը:</p>	<p>Որպես կանոն, գործունեության տեսակների ցանկը, որոնց հիման վրա կարող է տրվել այդպիսի կարգավիճակ, շատ լայն է. դրանց թվին են դասվում գործունեության այն տեսակները, որոնք չեն կրում բացառապես մասնավոր բնույթ: Դրանց թվին են դասվում գործունեության հետևյալ տեսակները. Ֆիլանտրոպիկ գործունեություն. նյութական և բարոյական աջակցության ցուցաբերում կարիքավորներին, Կրոնական գործունեություն, գործունեության բոլոր այն տեսակ- ները, որոնք կապ ունեն հունական ուղղափառ եկեղեցու հետ,</p>

		Գործունեություն սոցիալական ոլորտում, Գործունեություն կրթության և արվեստի ոլորտում, ընդ որում՝ նմանատիպ գործունեությունները չեն կարող իրականացվել այնպիսի կազմակերպությունների կողմից, որոնց աշխատանքի կառուցվածքը և մեթոդները համանման են ձեռնարկատիրական կառուցվածքներին (օրինակ մասնավոր դպրոցներ և օտար լեզուների ուսումնասիրություն):
Դանիա	Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. տվյալ կարգավիճակը տրամադրվում է ռեզիոնայ, հարկային և մաքսային ծառայությունների կողմից, որոնք ամեն տարի հրապարակում են այդ կարգավիճակը ստացած և դրանից զրկված կազմակերպությունների ցանկը:	Գործունեություն հումանիտար նպատակներով, Գիտական հետազոտություններ, Բնապահպանողական գործունեություն, Օգնություն զարգացող երկրներին, Այս կարգավիճակը չի տրամադրվում այն կազմակերպություններին, որոնք իրականացնում են միայն կրթական, սպորտային կամ մշակութային գործունեություն:
Իռլանդիա	Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «բարեգործական կազմակերպություն» կարգավիճակը տրվում է հարկային տեսուչների կողմից	Կրթության ոլորտի գործունեություն, Կրոնական ոլորտի գործունեություն, Օգնություն աղքատներին, Բարեգործական բնույթի գործունեության այլ տեսակներ, որոնք նպաստավոր են հասարակության համար:
Իսպանիա	Որոշում կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները. «բարեգործական կազ-	Սոցիալական ոլորտի գործունեություն, Քաղաքացիական իրավունքի պաշտպանության ոլորտի գործունեություն,

	<p>մակերպություն» կարգավիճակը տրվում է ...նախարարության կողմից</p>	<p>Կրթության ոլորտի գործունեություն, Մշակույթի ոլորտի գործունեություն, Գիտական ոլորտի գործունեություն, Սպորտի ոլորտի գործունեություն, Սանիտարահիգիենայի ոլորտի գործունեություն, Միջազգային համագործակցության զարգացման գործունեություն, Բնապահպանական գործունեություն, Սոցիալական ոլորտում աշխատողներին, հետազոտություններին, կամավորներին օգնություն, Ողջ հասարակության համար արժեքավոր գործունեության այլ տեսակներ:</p>
<p>Իտալիա</p>	<p>Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «ONLUS» (հասարակական շահերին նպաստող ոչ առևտրային կազմակերպություններ) կարգավիճակը տրվում է ֆինանսների նախարարության կողմից</p>	<p>Օգնության տրամադրում առողջապահության և սոցիալական ոլորտում, Օգնության տրամադրում առողջապահության ոլորտում, Բարեգործական գործունեություն, Կրթության ոլորտի գործունեություն, Մասնագիտական ուսուցման և վերապատրաստման ոլորտում, Սպորտի սիրողական տեսակների ոլորտում գործունեությունը, Մշակույթային կամ պատմական արժեք ներկայացնող օբյեկտների պահպանություն, ընդարձակում և կատարելագործում, Բնապահպանական գործունեություն, Մշակույթի և արվեստի զարգացման ոլորտի գործունեություն, Քաղաքացիական իրավունքի պաշտպանություն, Ողջ հասարակության համար մեծ կարևորություն ունեցող գիտական ուսումնասիրություններ:</p>

Լյուքսեմբուրգ	Որոշում կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները. «հասարակական շահերին նպաստող կազմակերպություններ» կարգավիճակը տրվում է Մեծ դքսի հրամանով՝ արդարադատության նախարարության ներկայացմամբ:	Բարեգործություն. օգնություն Լյուքսեմբուրգի աղքատ քաղաքացիներին, Կրոնական ոլորտում գործունեություն, Ողջ հասարակության համար մեծ արժեք ներկայացնող գործունեություն. նյութական, հոգևոր և բարոյական աջակցություն հասարակական զարգացմանը, հատկապես հետևյալ ոլորտներում՝ Հասարակական հիգիենա, օգնություն երիտասարդներին, սպորտ, Աջակցություն գիտությանը, արվեստին, կրոնին, ընդհանուր և մասնագիտական կրթությանը, հուշարձանների պահպանությանը, Լյուքսեմբուրգի պետական և տեղական յուրահատկություններին, Լյուքսեմբուրգի սահմաններից դուրս գտնվող քաղաքացիներին:
Նիդերլանդներ	Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «կազմակերպություն» կարգավիճակը կարող է տրվել հարկային մարմինների կողմից	Հստակ բանաձևում չկա. հիմնականում նման կարգավիճակ տրվում է հետևյալ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող կազմակերպություններին. Մշակույթ, Կրոն, Գիտություններ, Սոցիալական օգնություն, Հասարակական առողջապահություն:
Պորտուգալիա	Որոշում կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները. «հասարակական	«Ողջ հասարակության կամ որևէ տեսական կամ տարածաշրջանային միության շահերից գործող ասոցիացիաներ և ֆոնդեր, որոնք համագործակցում են իշխանության

	<p>շահերին նպաստող կազմակերպություններ» կարգավիճակը տրվում է կամ նախագահական խորհրդի կամ նախարարների կաբինետի որոշմամբ:</p> <p>Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները, հարկային արտոնություններ ունեցող կազմակերպության կարգավիճակ տրվում է ֆինանսների նախարարության կողմից գործունեության հետևյալ տեսակներին.</p> <p>Իրավաբանական անձանց՝ պետության շահերին նպաստող գործունեությունը:</p> <p>Իրավաբանական անձանց՝ հասարակության որոշակի խավերի համար օգտակար համարվող գործունեությունը:</p> <p>Սոցիալական համերաշխությանը նպաստող մասնավոր կազմակերպությունների գործունեությունը:</p>	<p>կենտրոնական կամ տեղական մարմինների հետ»:</p> <p>Բարեգործական գործունեություն, Կրոնական ոլորտում գործունեություն, Կամավոր հրշեջների ասոցիացիաները, Մշակույթի ոլորտի գործունեություն, Սոցիալական ոլորտի գործունեություն, Սպորտի սիրողական ձևերի զարգացում:</p>
Ֆինլանդիա	Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. Տվյալ կարգա-	Կազմակերպություններ, որոնք անմիջական նյութական, հոգևոր կամ սոցիալական օգնություն են ցուցաբերում հասարակությանը.

	վիճակը տրվում է Ազգային հարկային ադմինիստրացիայի կողմից 5 տարի ժամկետով:	այդ թվում՝ Ֆերմերների ասոցիացիաները, Արհմիությունները և գործատուների միավորումները, Երիտասարդական և սպորտային ասոցիացիաները, Գրանցված քաղաքական կուսակցությունները, Կազմակերպություններ, որոնց գործունեության նպատակը օրենսդրությունում փոփոխություններ մտցնելն է, Մյուս բոլոր կազմակերպությունները, որոնք աջակցում են սոցիալական, գիտական կամ արվեստի ոլորտներին:
Ֆրանսիա	Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «Ընդհանուր շահեր ներկայացնող կազմակերպություններ»	Մարդասիրական (ֆիլանտրոպիկ) կազմակերպություններ, Կրթական կազմակերպություններ, Գիտական կազմակերպություններ, Սոցիալական կազմակերպություններ կամ կազմակերպություններ, որոնք ընտանեկան հարցերով են զբաղվում, Հումանիտար կազմակերպություններ, Սպորտային կազմակերպություններ, Մշակութային կազմակերպություններ, Ազգային մշակութային արժեքների (պատմական նշանակություն ունեցող) պահպանմանը նպաստող կազմակերպություններ, Բնապահպանական կազմակերպություններ, Կրոնական կազմակերպություններ, Բարեգործական կազմակերպություններ (որոնք օգնություն են ցուցաբերում կարիքավորներին), Ֆրանսիական մշակույթի, ֆրանսերենի և գիտությունների

		զարգացմանը նպաստող կազմակերպություններ, Բարձրագույն ուսումնական հաստատություններ, Նախընտրական արշավները և քաղաքական կուսակցություններին ֆինանսավորող կազմակերպություններ:	
	Որոշումները կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները՝ ասոցիացիաները կամ ֆոնդերը, որոնք պետական խորհրդի (Coseil d'Etat) հիման վրա ճանաչվել են հասարակական:	Այդպիսի կազմակերպությունների թվին են դասվում. Կրոնական կազմակերպությունները Տենդենցիոն կազմակերպությունները կամ Քաղաքական կազմակերպությունները	
Շվեդիա	Որոշումները կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. այսպիսի կարգավիճակ տրվում է հարկային վարչությունների կողմից:	Ասոցիացիաների գործունեությունը. Կրթություն, Առողջապահություն, Սոցիալական ապահովություն, Մշակույթ, Քաղաքականություն, Գիտական հետազոտություն, Կրոն, Բարեգործություն, Այլ տիպի գործունեություն, որը արժեք է ներկայացնում հասարակության համար	Ֆոնդերի գործունեությունը. Գիտական հետազոտություն, Բարեգործություն, Երեխաների իրավունքների պաշտպանություն, Կրթություն, Ազգային պաշտպանություն

Նվիրատվությունների հարկային հաշվառման համակարգերը ԵՄ երկրներում¹³⁶

247

Երկիր	Իրավաբանական անձանց նվիրատվություններ	Ֆիզիկական անձանց նվիրատվություններ
Ավստրիա	<10% հարկվող եկամտից	<10% հարկվող եկամտից. հարկվող եկամտից հանվում են պաշտոնապես գրանցված եկեղեցիներին կատարված մինչև 1000 շիլինգ նվիրատվությունները
Բելգիա	>1000 բելգիական ֆրանկ <5% հարկվող եկամտից և <20 000 000 բելգիական ֆրանկ	>բելգիական ֆրանկ <10% հարկվող եկամտից կամ <10 000 000 բելգիական ֆրանկ
Մեծ Բրիտանիա	«Նվիրատվությունները» համարվում են չհարկվող նվիրատվություն, եթե յուրաքանչյուրը >250 ֆունտ ստերլինգից «Օգնության ցուցաբերման պարտավորության ընդունման պայմանագիր», ոչ մի սահմանափակում	«Նվիրատվությունները» համարվում են չհարկվող նվիրատվություն, եթե յուրաքանչյուրը >250 ֆունտ ստերլինգից «Օգնության ցուցաբերման պարտավորության ընդունման պայմանագիր», ոչ մի սահմանափակում «Աշխատավարձի վճարման ծրագրի» շրջա-

¹³⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_co

		նակներում կատարվող նվիրատվությունները չեն հարկվում, եթե յուրաքանչյուր նվիրատվությունը <1200 ֆունտ ստերլինգից
Գերմանիա	<p><5% զուտ եկամտից կամ <0,2% տարեկան շրջանառությունից</p> <p><10% համախառն եկամտից՝ մշակութային, բարեգործական և գիտական կազմակերպություններում կատարած նվիրատվությունների հաշվին:</p> <p>Նշված սահմանները գերազանցող նվիրատվությունների գումարները կարող են տեղափոխվել հաջորդ ֆինանսական տարի:</p>	<p><5% համախառն եկամտից,</p> <p><10% համախառն եկամտից՝ մշակութային, բարեգործական և գիտական կազմակերպություններում կատարած նվիրատվությունների հաշվին: Եթե նվիրատվությունների գումարը գերազանցում է 10000 մարկը, դրանք կարող են չհարկվել նախորդ 2 տարիների կամ հաջորդ 5 տարիների հաշվին:</p>
Հունաստան	Ոչ մի սահմանափակում	Ոչ մի սահմանափակում
Դանիա	<p>>500 դանիական կրոն</p> <p><15% հարկվող եկամտից կամ</p> <p><15 000 կրոն</p> <p>Գիտական հետազոտություն իրականացնող կազմակերպությունների համար</p>	<p>>500 դանիական կրոն</p> <p><15% հարկվող եկամտից կամ</p> <p><15 000 կրոն</p>
	վերի սահմանը սահմանված չէ:	
Իռլանդիա	Հարկային արտոնությունների գումարը կախված է այն կազմակերպությունների գործունեության մասշտաբից, որոնք	Հարկային արտոնությունների գումարը կախված է այն կազմակերպությունների գործունեության մասշտաբից, որոնք ստանում

	ստանում են 100-ից մինչև 100 000 իռլանդական ֆունտի նվիրատվություն:	են 100-ից մինչև 100 000 իռլանդական ֆունտի նվիրատվություն:
Իսպանիա	<10% հարկվող եկամտից կամ 0,1% շրջանառությունից	Սահմանված է հարկային 20% զեղչ նվիրատվությունների գումարից հարկվող եկամտի 30%-ի սահմաններում:
Իտալիա	<2% հարկվող եկամտից <2% հարկվող եկամտից «ONLUS» կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններին կատարված նվիրատվությունների հաշվին՝ 100 մլն լիրի սահմաններում	<2% հարկվող եկամտից ONLUS կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններին կատարված նվիրատվությունների գումարի 50%-ը՝ 2 մլն լիրի սահմաններում
Լյուքսեմբուրգ	>5000 լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ <10% հարկվող եկամտից և <20 մլն լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ	>5000 լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ <10% հարկվող եկամտից և <20 մլն լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ
Հոլանդիա	>500 գուլդեն <6% հարկվող եկամտից ենթակա է նվազեցման հարկվող եկամտից	>120 գուլդեն կամ համախառն եկամտի 1% <10% համախառն եկամտից ենթական է նվազեցման հարկվող եկամտից
Պորտուգալիա	Հարկվող եկամտից նվազեցվում են նվիրատվությունների 120%-ից մինչև 0,5% շրջանառությունից: Նվիրատվությունները, որոնք գերազանցում են շրջանառության 0,5%-ը, նվազեցվում են 50%-ի չափով:	Հարկվող եկամտից նվազեցվում են նվիրատվության գումարի 130%-ից մինչև հարկվող եկամտի 15%-ը:

Ֆինլանդիա	<p>Հարկվող եկամտից նվազեցվում են ֆիննական մշակույթի ֆոնդին կատարվող նվիրատվությունները, եթե դրանք գերազանցում են 5000 ֆիննական մարկը, ընդ որում վերին սահմանը հաստատված չէ:</p> <p>Հարկվող եկամտից նվազեցվում են գիտական և մշակութային նպատակներով կատարված նվիրատվությունները, եթե</p>	<p>Հարկային արտոնություն սահմանված չէ:</p>
	<p>դրանք >5000 ֆիննական մարկից, բայց < 150 000 մարկից:</p>	
Ֆրանսիա	<p>Հարկվող եկամտի գումարից կարող է նվազեցվել տարեկան շրջանառության մինչև 0,325%-ը «հանրային շահերից գործող» կազմակերպություններ կատարված նվիրատվությունների հաշվին:</p> <p>Հարկվող եկամտի գումարից կարող է նվազեցվել տարեկան շրջանառության մինչև 0,225%-ը այլ կազմակերպություններին տրված նվիրատվությունների հաշվին:</p>	<p><6% հարկվող եկամտից, նվիրատվությունների 50%-ը կարող է նվազեցվել եկամտահարկից:</p> <p>< 6% հարկվող եկամտից, հումանիտար կազմակերպությունների կատարված նվիրատվությունների 60%-ը կարող է նվազեցվել եկամտահարկից:</p>
Շվեդիա	<p>Արտոնություն սահմանված չէ:</p>	<p>Արտոնություն սահմանված չէ:</p>

Ղազախստանի և Հայաստանի հարկային համակարգերի համեմատական գնահատականը¹³⁷

Ղազախստան				Հայաստան			
ԱԱՀ				ԱԱՀ			
Հարկ. օբյեկտ	Հարկ. սուբ.	%	Հարկ. Շեմ	Հարկ. օբյեկտ	Հարկ. սուբ.	%	Հարկ. Շեմ
Ապրանքների և ծառ. շրջ. և ներմուծում	Ֆիզ. և իրավ. անձինք	16	9,72 մլն տենգե	Ապրանքների և ծառ. շրջ. և ներմուծում	Ֆիզ. և իրավ. անձինք	20	
Սոցիալական հարկ				Սոցիալական հարկ			
Գործատուների կողմից աշխ. տրվող եկամուտներ	Գործատուներ և աշխ.	6,5-21%		Գործատուների կողմից աշխ. տրվող եկամուտներ	Գործատուներ և աշխ.	15%	
Անձնական եկամտահարկ				Եկամտահարկ			
Ֆիզ. անձ. եկամուտներ	Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձինք	Պրոգրեսիվ, 5-30%		Ֆիզ. անձ. եկամուտներ	Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձինք	մինչև 80000-10%, 80000 գեր. 20%	

¹³⁷ <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/files/suo/eng/i07.asp>

Ղազախստան				Հայաստան			
Կորպորատիվ եկամտահարկ				Շահութահարկ			
Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձանց հարկվող շահույթ	Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձինք	30%, (առանձին դեպքերում գործ. Ոլորտից կախված՝ 5-15%)		Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձանց հարկվող շահույթ	Ռեզ. և ոչ ռեզ. անձինք	20%	
Հատուկ ռեժիմներ							
1. Միանգամյա թերթիկի վրա հիմնված հարկ				Հաստատագրված վճարներ			
2. Պատենտի վրա հիմնված							
3. Պարզեցված հայտարարագրում							

Հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի ֆիզիակական ինդեքսների դինամիկան
2001-2012թթ, մլն ՀՀ դրամ

253

	Nominal GDP (mln AMD)	Real GDP (mln constant AMD)	Tax Revenue (mln AMD)	Real TaxRevenue (mln AMD)	VAT (mln AMD)	Real VAT (mln AMD)
2001	1 175 876,80	1 358 760	159 419,60	181 644,11	79 521,00	90 606,93
2002	1 362 471,70	1 559 952	190 025,00	214 160,41	95 006,10	107 072,99
2003	1 624 642,70	1 779 159	218 278,30	234 959,13	107 768,90	116 004,60
2004	1 907 945,40	1 965 485	257 520,00	259 065,12	117 903,30	118 610,72
2005	2 242 880,90	2 242 881	312 316,00	312 316,00	146 782,50	146 782,50
2006	2 656 189,80	2 538 896	375 537,20	364 953,55	165 912,20	161 236,35
2007	3 149 283,40	2 887 974	494 420,80	460 354,56	248 007,10	248 007,10
2008	3 568 227,60	3 088 621	610 422,30	521 728,46	318 313,00	272 062,39
2009	3 141 651,00	2 651 584	518 544,10	428 548,84	254 158,10	254 158,10
2010	3 460 202,70	2 709 916	589 900,90	450 650,04	301 724,50	230 500,00
2011	3 777 945,60	2 837 273	647 807,60	459 438,01	328 482,80	328 482,80
2012	3 997 630,80	3 040 981	741 795,40	512 764,16	369 661,60	255 527,63

2005=100
Source: IMF

	CIT (mln AMD)	Real CIT (mln AMD)	PIT (mln AMD)	Real PIT (mln AMD)	Excise Tax (mln AMD)	Real Excise Tax (mln AMD)
2001	16 315,90	18 590,48	11 247,20	12 815,16	31 015,90	35 339,79
2002	17 428,80	19 642,46	12 486,80	14 072,77	35 333,90	39 821,72
2003	17 627,10	18 974,16	16 780,50	18 062,87	39 104,20	42 092,54
2004	32 010,80	32 202,86	20 413,40	20 535,88	40 656,70	40 900,64
2005	46 556,80	46 556,80	26 615,50	26 615,50	38 638,10	38 638,10
2006	65 329,10	63 487,95	35 468,70	34 469,10	39 858,10	38 734,79
2007	75 503,60	75 503,60	46 828,40	43 601,86	41 546,90	38 684,26
2008	86 212,20	73 685,64	53 748,60	45 938,97	45 878,50	39 212,39
2009	81 820,80	81 820,80	60 204,70	49 755,95	42 767,10	35 344,71
2010	77 813,80	59 445,23	73 939,80	56 485,71	48 140,50	36 776,55
2011	97 842,30	97 842,30	81 210,60	57 596,17	39 404,50	27 946,45
2012	118 653,40	82 018,86	91 667,30	63 364,79	49 323,80	34 094,95

Հարկային էլաստիկությունը պայմանավորող գործոնային գնահատում

Unit Root Test

LRGDP (Log of Real GDP)

ADF Test Statistic	-1.810241	1% Critical Value*	-4.3260
		5% Critical Value	-3.2195
		10% Critical Value	-2.7557

*MacKinnon critical values for rejection of hypothesis of a unit root.

LRTR (Log of Real Tax Revenue)

ADF Test Statistic	-1.329325	1% Critical Value*	-4.3260
		5% Critical Value	-3.2195
		10% Critical Value	-2.7557

*MacKinnon critical values for rejection of hypothesis of a unit root.

	Tax Revenue	GDP	Tax-to-GDP ratio
2001	159 419,60	1 175 876,80	0,135575087
2002	190 025,00	1 362 471,70	0,139470787
2003	218 278,30	1 624 642,70	0,134354649
2004	257 520,00	1 907 945,40	0,134972416
2005	312 316,00	2 242 880,90	0,139247697
2006	375 537,20	2 656 189,80	0,141381915
2007	494 420,80	3 149 283,40	0,156994699
2008	610 422,30	3 568 227,60	0,171071571
2009	518 544,10	3 141 651,00	0,165054648
2010	589 900,90	3 460 202,70	0,170481602
2011	647 807,60	3 777 945,60	0,171470865
2012	741 795,40	3 997 630,80	0,185558756
		SD	0,018266676
		Mean	0,153802891
		<i>Tax stability</i>	0,118766792

ՏԻԳՐԱՆ ՎԼԱԴԻՄԻՐԻ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

ՀԱՐԿՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ
ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ
ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Հրատարակչության խմբագիր՝
Էջաղբումն ու ձևավորումը՝

Ա. Հովակիմյան
Մ. Համբարձումյանի

Հրատ. պատվեր № 509

Թուղթը՝ օֆսեթ: Չափսը՝ 60x84 ^{1/16}:

Ծավալը՝ 16 տպ. մամուլ: Տպաքանակը՝ 100 օրինակ:

Տպագրվել է ՀՀ ԳԱԱ «ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ» հրատարակչության
տպարանում:

[2500pp.]

ԳԱՍ Հիմնարար Գիտ. Գրադ.



FL0335118

100425



ՏԻՐԱՆ ՎԱՆԻՍԻԻԻ ՆԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱԼ

Ծնվել է 1983թ. սեպտեմբերի 25-ին Երևանում: 1999թ. ավարտել է «Վարդանանց ասպետներ» կրթահամալիրը և նույն տարում ընդունվել ԵՊՀ, որը գերազանցությամբ ավարտել 2005թ. և նույն թվականին ընդունվել Կառավարման և տնտեսական

բարեփոխումների ինստիտուտի ասպիրանտուրան, 2006թ. ստացել է տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճան:

Որակավորվել է «Գլազգոյի երդվյալ որակավորված հաշվապահների ասոցիացիայում» (ACCA): Մասնակցել է մի շարք միջազգային գիտական կոնֆերանսների՝ «Ազատ շուկա, ազատ մարդու ազատ միտք» (Հայաստան, ք. Ծաղկաձոր, 2007), «Անձի ազատություն և ազատ շուկա» (Ուկրաինա, ք. Ալուչտա, 2008), «Ֆինանսական վերահսկողություն, տնտեսական զարգացում» (Չինաստան, ք. Նանչանգ, 2009) թեմաներով:

Հեղինակ է շուրջ 40 գիտական հոդվածների (այդ թվում՝ միջազգային), երկու մենագրության, համահեղինակ է երկու մասնագիտական գրքերի, ունի դոցենտի գիտական կոչում:

2003թ. աշխատել է «Էներգետիկայի գիտահետազոտական ինստիտուտ» ՓԲԸ-ում՝ որպես տնտեսագետ, իսկ 2004-2009թթ.՝ «Քեյ-Փի-Էմ-Ջի Արմենիա» ՓԲԸ-ում՝ որպես աուդիտորի օգնական, ավագ աուդիտոր, ապա մենեջերի օգնական:

2009թ. մինչ օրս աշխատում է «Ձանգեզուրի պղնձամուլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ում՝ որպես ներքին աուդիտի բաժնի ղեկավար: 2011 թվականից գլխավորում է «Գլոբալ Կոնսալտ» ՍՊ ընկերությունը:

Ամուսնացած է, ունի երկու որդի: