

ՏԻԳՐԱՆ ԿԼԱԴԻՄԻՐԻ ԴԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

**ԴԱՐԿԱՅԻՆ ԶԱՂԱԶԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ
ԵՎ ԴԱՐԿԱՅԻՆ ԿԱՐԶԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԴԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ԴԱՅԱՍՏԱՆԻ ԴԱՆՐԱԴԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

2161669 336 02(479.25)

ՀՀ ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ
Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

ՏԻԳՐԱՆ ՎԼԱԴԻՄԻՐԻ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

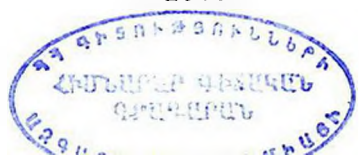
101939

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԶԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԵՎ
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՍԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

ԵՐԵՎԱՆ

ԳԳ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն

2016



ՀՏԴ 336.02
ԳՄԴ 65.261.4
Հ 422

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

Մասնագետ խմբագիր՝ տ. գ. դ., պրոֆեսոր **Վ. Բ. Բոստանջյան**

ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ Տ. Վ

Հ 422

Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները
Հայաստանի Հանրապետությունում / Տ. Վ. Հարությունյան.-Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2016.- 320 էջ:

Գրքում առաջին անգամ ամբողջական ձևով դիտարկվում են տնտեսության զարգացման և կարգավորման հարկային լծակների ձևավորման և կիրառման տեսական և մեթոդաբանական հիմքերն ու դրանց ձևավորման առանձնահատկությունները և հարկային քաղաքականության ու հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման հիմնահարցերը, ինչպես նաև այդ համատեքստում հարկային օրենսգրքի նախագծի ունենալիք դերն ու նշանակությունը: Մենագրությունում առաջադրված մոտեցումներն ու տրված լուծումները և ՀՀ-ում դրանց կիրառումն օգտակար կարող են լինել ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունների 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
ԳՄԴ 65.261.4

ISBN 978-5-8080-1196-0

© Հարությունյան Տ. Վ., 2016

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....6

ԳԼՈՒԽ 1.

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ԵՎ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼԾԱԿՆԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ՈՒ ԿԻՐԱՌՄԱՆ
ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

- 1.1. Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակը և մեթոդները..... 13
- 1.2. Հարկային համակարգի դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում..... 20
- 1.3. Հարկային համակարգի գործունեության իրավական հիմքերը..... 33

ԳԼՈՒԽ 2.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼԾԱԿՆԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ
ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 2.1. Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի գործունեության առանձնահատկությունները..... 46
- 2.2. Տնտեսության կարգավորման հարկային լծակների ընտրությունը և դրանց կիրառման ճկունության ապահովումը..... 115
- 2.3. Հարկային քաղաքականության դերը տնտեսության զարգացման գործում..... 129

ԳԼՈՒԽ 3.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՐԱԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 3.1. ՀՀ-ում տնտեսական քաղաքականության և հարկային հարաբերությունների կարգավորվածության փոխադարձ կապը..... 143
- 3.2. Հարկային մուտքերի և համախառն ներքին արդյունքի արդյունավետ հարաբերակցության ապահովման հիմնահարցերը..... 167
- 3.3. Հարկային համակարգը որպես ձեռնարկատիրական գործունեությունը խթանող գործոն 180

ԳԼՈՒԽ 4.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԳՈՐԾԱՐԱՐ ՄԻՋԱՎԱՅՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

- 4.1. Հարկային համակարգը և հարկային վարչարարությունը որպես գործարար միջավայրի բարելավման միջոց..... 188
- 4.2. Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության ազդեցությունը ստվերային տնտեսության վրա 201
- 4.3. Փոքր և միջին ձեռներեցության զարգացմանը նպաստող հարկային լծակները..... 216

ԳԼՈՒԽ 5.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆԵՐՈՒԺԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ
ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ
ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

5.1. ՀՀ հարկային ներուժի գնահատումը և հարկային բեռի արդարացի բաշխման ու գործարար միջավայրի բարելավման ուղղությունները	225
5.2. Հարկային համակարգի գործունեության առանձնահատկությունները արտաքին տնտեսական կապերի զլոբալացման արդի պայմաններում	233
5.3. Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղիները	248
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	275
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ	287
ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ	306

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Շուկայական հարաբերությունների ձևավորման պայմաններում Հայաստանի Հանրապետությունում սոցիալ-տնտեսական և քաղաքական վերափոխումներն առաջադրեցին գործնական և տեսական բնույթի բազմաթիվ խնդիրներ, որոնց լուծմանն ուղղված մոտեցումներն ու մշակումներն, առաջին հերթին, հետապնդում էին երկրում իրականացվող սոցիալ-տնտեսական բարեփոխումների համակարգվածության և արդյունավետության ապահովման նպատակ: Բարեփոխումների կարևորագույն խնդիրներից մեկը, թերևս, պետք է համարել կենտրոնացված ֆինանսական ռեսուրսների հավաքագրման հարցը, քանի որ պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ միջոցների ստեղծման հիմնական աղբյուր են հանդիսանում հարկային մուտքերը:

Քաղաքական և սոցիալ-տնտեսական բարեփոխումների անցած ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվեցին լայնամասշտաբ միջոցառումներ՝ ուղղված ժողովրդավարական համակարգի ստեղծմանը և շուկայական տնտեսության հիմքերի կայացմանը: Իրականացված բարեփոխումների կարևոր ուղղություններից էին սեփականության մասնավորեցումն ու ապապետականացումը, այդ հենքի վրա գնագոյացման շուկայական մեխանիզմի ներդրումը և տնտեսական գործունեության ազատականացումը: Նպատակը տնտեսական համակարգի գործունեության և երկրի զարգացման առավել բարենպաստ միջավայրի ստեղծումն էր: Դրան հասնելու, ինչպես նաև անհրաժեշտ հարկային մուտքեր ապահովելու համար, անշուշտ, պահանջվում էր նաև շուկայական կառուցակարգերի շարունակական կատարելագործում և ար-

դյունավետ հարկային համակարգի ստեղծում, որոնք պետք է նպաստեն ինչպես պետության և հասարակության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման, այնպես էլ գործարար միջավայրի բարելավմանը: Այդ իսկ պատճառով, Հայաստանում իրականացված բարեփոխումների հիմնական ուղղություններից մեկը դարձավ հարկային հարաբերությունների զարգացմանն ու կարգավորմանն ուղղված միջոցառումների իրականացումն, ինչը մեծապես նպաստեց տնտեսական ազատական հարաբերությունների կարգավորման սկզբունքներին համապատասխան հարկային համակարգի ստեղծմանն ուղղորդված հարկային քաղաքականության իրականացմանը:

Հարկ է նշել, որ համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի հետևանքները ցույց տվեցին, որ զլոբալացման պայմաններում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման, հանրապետության տնտեսության առջև ծառայած խնդիրների լուծման և, որ ամենակարևորն է, պետական գործառույթների պատշաճ և լիարժեք իրականացման համար ձևավորված կառուցակարգերն ու հարկային լծակները դեռևս չեն բավարարում շուկայական տնտեսության ժամանակակից պահանջներին: Մասնավորապես, պետական ֆինանսական համակարգի ցածր արդյունավետությունը, ստվերային տնտեսության զգալի ծավալները, հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության գոյություն ունեցող մակարդակը, հարկային բեռի անհամաչափ բաշխումը, հարկային հարաբերությունների կարգավորման օրենսդրական կառուցակարգերի անկատարությունը և տնտեսական զարգացման ժամանակակից միտումները պահանջում են նորովի իմաստավորել դեռևս կենսունակ ու առաջացած նոր մարտահրավերներ, որոնց դիմակայելու համար անհրաժեշտ է հարկային համակարգի համալիր վերափոխումների իրականացում և արդիականացում:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային քաղաքա-

կանության արդյունավետության բարձրացման և հարկային վարչարարության կատարելագործման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է մի շարք խնդիրների լուծմամբ, ինչն, անշուշտ, էականորեն կնպաստի տնտեսության զարգացմանը և երկրում ֆինանսական կայունության հաստատմանը: Մինչ օրս հանրապետությունում իրականացված հարկային քաղաքականությամբ գերազանցապես հետապնդվել է ֆիսկալ նպատակ, իսկ հարկերի կարգավորիչ գործառույթը մղվել է հետին պլան: Այդ առումով, հարկային համակարգի զարգացումը, նախ և առաջ, պետք է ենթադրի տնտեսական գործունեության խթանմանն ուղղված և համակողմանիորեն հիմնավորված հարկային դրույքաչափերի սահմանում, հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված կառուցակարգերի ներդրում, հարկատու-հարկային մարմիններ փոխհարաբերությունների իրավական կարգավորվածության մակարդակի բարձրացում, հարկային օրենսդրության կայունության և համալիրության ապահովում, հարկերի վճարումից խուսափելու համար գործուն պատժամիջոցների կիրառում և այլն:

Նշված նպատակների իրագործման համար հարկային համակարգի հիմնական խնդիրը պետք է լինի ոչ միայն պետական գործառույթների իրականացմանն ուղղված ֆինանսական միջոցների հավաքագրումն, այլ նաև տնտեսական գործընթացների վրա ցանկալի ներգործության և պետական կառավարման արդյունավետության ապահովումը, սրանց ուղղված որոշակի լուծումներ, մասամբ, առաջադրվում են ՀՀ «Հարկային օրենսգրքի» նախագծում:

Մենագրությունը նվիրված է նշված հիմնահարցերի, ինչպես նաև տնտեսության զարգացման և կարգավորման հարկային լծակների ձևավորման տեսական և մեթոդաբանական հիմքերի ուսումնասիրությանը, ՀՀ-ում դրանց կիրառման առանձնահատկությունների վերլուծությանը, հարկային քաղաքականու-

թյան իրականացման հիմնախնդիրների բացահայտմանը, հարկային ներուժի գնահատմանը, հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանը և հանրապետությունում գործարար միջավայրի բարելավմանը: Այս ամենով էլ պայմանավորված է մենագրության արդիականությունն ու հրատապությունը:

Մենագրության հիմնական նպատակն է գնահատել Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության հարկային ներուժը և մշակել երկրում իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղիներ: Այդ ուղղությամբ անհրաժեշտ մոտեցումների ու կառուցակարգերի ձևավորման և հիմնական նպատակին հասնելու համար մենագրությունում առաջադրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել տնտեսության զարգացման և կարգավորման հարկային լծակների ձևավորման տեսական և մեթոդաբանական հիմքերը,
- գնահատել հարկային համակարգի դերը տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործում,
- ուսումնասիրել հարկային հարաբերությունների կարգավորման միջազգային փորձը և հարկային համակարգերի գործունեության իրավական ապահովվածության խնդիրները,
- վերլուծել Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության և դրանում հարկային լծակների ձևավորման առանձնահատկությունները,
- բացահայտել հանրապետությունում հարկային հարաբերությունների կարգավորման և հարկային քաղաքականության իրականացման հիմնախնդիրները,
- գնահատել ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության արդյունավետության մակարդակը Հայաստանում

և մշակել դրա բարելավմանն ուղղված առաջարկությունների ու կառուցակարգերի փաթեթ,

- գնահատել ՀՀ ստվերային տնտեսության չափերը և հարկային վարչարարության ազդեցությունը գործարարության վրա,
- առաջարկել ՀՀ-ում գործարար միջավայրի բարելավմանը և փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության զարգացմանն ուղղված ծրագրեր,
- մշակել հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության մակարդակի և դրա վրա ազդող գործոնների գնահատման տնտեսաչափական մոդել, հարկային ներուժի համալիր գնահատման մոտեցումներ և հարկային բեռի արդարացի բաշխման կառուցակարգեր,
- վերլուծել արտաքին տնտեսական համագործակցության առանձնահատկությունները և նախանշել արդի պայմաններում Հայաստանի համար դրա իրականացման արդյունավետ ուղղություններ,
- մշակել հանրապետությունում վարվող հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղիներ:

Հայաստանի Հանրապետությունում շուկայական, այդ թվում հարկային հարաբերությունների կարգավորման և զարգացման ուղղությամբ տեսական, մեթոդաբանական և գործնական բազմաթիվ հիմնահարցեր լուսաբանվել են Յու.Մ. Սուվարյանի, Հ.Լ. Սարգսյանի, Է.Հ. Օրդյանի, Ա.Ռ. Դարբինյանի, Կ.Լ. Աթոյանի, Վ.Լ. Հարությունյանի, Վ.Բ. Բոստանջյանի, Է.Մ. Սանդոյանի, Ա.Խ. Մարկոսյանի, Ս.Ա. Դավոյանի, Հ.Ա. Բագրատյանի, Թ.Ն. Մանասերյանի, Ա.Վ. Դարբինյանի, Ա.Հ. Բայադյանի, Ա.Ա. Թավադյանի, Ա.Լ. Ալավերդյանի և այլոց, ինչպես նաև օտարերկրյա հեղինակների աշխատություններում, որոնք դրվել են մենագրության հիմքում:

Մենագրությունում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա ստացվել են տեսական և գործնական նշանակության մի շարք արդյունքներ, որոնցից որպես գիտական նորույթ, հատկապես, կարևորվում են հետևյալները.

- ՀՀ տնտեսության զարգացման, կարգավորման առավել արդյունավետ միջոցների գործադրման ու գործարար միջավայրի բարելավման նպատակով մշակվել են հանրապետությունում հարկային բեռի հիմնավորված մակարդակի սահմանման, փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության խթանման և հարկային համակարգի գործունեության կատարելագործման ուղղություններ,
- տնտեսական վերլուծության մեթոդների կիրառմամբ գնահատվել է հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի էլաստիկության մակարդակն ըստ ՀՀ-ում սահմանված հիմնական հարկատեսակների՝ ավելացված արժեքի հարկի, ակցիզային հարկի, շահութահարկի, եկամտային հարկի, և մշակվել են դրա բարելավմանն ուղղված առաջարկություններ,
- զարգացած և զարգացող երկրներում վարվող հարկային քաղաքականությունների համեմատական վերլուծության հիման վրա գնահատվել են հետազոտության խնդրո առարկա մոտեցումները, կիրառվող գործիքակազմը և, ելնելով ՀՀ տնտեսության առանձնահատկություններից, առաջարկվել են հանրապետությունում դրանց տեղայնացման և հարկային հարաբերությունների կարգավորման արդյունավետության բարձրացման գործուն կառուցակարգեր,
- հանրապետության խոշոր հարկատուների նկատմամբ կիրառվող հարկային գործիքների և մոտեցումների վերլուծության և համակողմանի գնահատման արդյունքում մշակվել են նրանց կողմից պարտավորությունների կատարման

լիարժեքության և թափանցիկության ապահովման մեթոդներ և առաջարկվել են դրանց ձևավորման միջոցառումներ,

- մշակվել են ՀՀ հարկային ներուժի համալիր գնահատման մոտեցումներ, առաջարկվել են արտաքին տնտեսական համագործակցության նախընտրելի ուղղություններ,
- հարկերի հավաքագրելիության մակարդակի բարձրացման և պետական բյուջե հարկային մուտքերի ապահովման նպատակով մշակվել են հարկային վարչարարության կատարելագործման և հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման ուղիներ, որոնք ընկած են ՀՀ «Հարկային օրենսգրքի» նախագծի հիմքում:

ԳԼՈՒԽ 1.

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՉԱՐԳԱՑՄԱՆ ԵՎ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼՃԱԿՆԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ՈՒ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈՂԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

1.1. Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակը և մեթոդները

Ցանկացած երկրում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործում կարևորագույն դեր ունի հարկային քաղաքականությունը, որը հանդիսանում է սոցիալական խնդիրների և պետական գործառույթների իրականացման հիմնական միջոց: Ըստ էության, տնտեսության պետական կարգավորման կարևորագույն գործիքներից մեկը հարկաբյուջետային համակարգն է, որը երկրի տնտեսական զարգացման գործում ունի առանցքային դեր¹:

Այս հանգամանքը պահանջում է հարկային քաղաքականության շարունակական կատարելագործում՝ հետապնդելով բյուջետային մուտքերի ավելացման, մրցակցային միջավայրի բարելավման, ներդրումային գրավչության ապահովման, բնականաբար նաև տնտեսության իրական հատվածի զարգացման և ստվերային տնտեսության կրճատման նպատակներ²: Խուսափելով կտրուկ մոտեցումներից, իրականացված հետազո-

¹ Բոստանջյան Վ.Բ., Կիրակոսյան Գ., Մաֆարյան Ա., Հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, 2004, էջ 12:

² Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, «Ձանգակ-97», 2003, էջ 8-9:

տությունում ՀՀ հարկային համակարգի զարգացումը դիտարկվում է հանրապետությունում իրականացվող բարեփոխումների ընթացքի մեջ և այդ ուղղությամբ միջազգային երաշխավորված սկզբունքների ներդրման տեսանկյունից: Այսպիսի մոտեցումը, մեր կարծիքով, պետք է համարել հիմնավորված, քանի որ տնտեսության պետական կարգավորման հայեցակարգը տնտեսագիտության զարգացման ամբողջ ընթացքում, անցնելով ձևավորման երկարատև ուղի, առանձին ժամանակաշրջաններին բնորոշ տարբեր և, երբեմն, նույնիսկ իրարամերժ մոտեցումներով, ներկայումս ստացել է առավել տրամաբանական ու համալիր տեսք: Մասնավորապես, եթե մերկանտելիստները պետության միջամտությունը տնտեսական կյանքի կարգավորմանը համարում էին անհրաժեշտություն, ապա դասական տնտեսագետները համոզված էին շուկայական համակարգի ինքնակարգավորվող սկզբունքում: Սակայն, հետագայում ակնհայտ դարձան այդ համակարգի թերությունները (տնտեսական ճգնաժամեր, ինֆլյացիա, գործազրկություն և այլն)՝ պայմանավորելով քեյնսյան տնտեսության ի հայտ գալը: Հատկանշական է, որ զարգացած երկրներում 1913 թ.-ից մինչև 21-րդ դարի սկիզբը պետության մասնակցությունը շուկայում միջին հաշվով 12-ից հասել է մինչև 45 տոկոսի³:

Ազատական տնտեսական հարաբերությունների զարգացման պատմությունը ցույց է տալիս, որ տնտեսության պետական կարգավորման նպատակներն, ընդհանուր առմամբ, հետևյալներն են.

- շուկայական տնտեսության թերությունների մեղմում կամ վերացում,

³ Задон А., Петрухин Ю., Основы экономической теории., М., Рыбари, 2000г., стр. 344.

- շուկայական հարաբերությունների կարգավորման նպատակով անհրաժեշտ օրենսդրափրավական դաշտի ձևավորում, տնտեսական գործունեության համար ֆինանսական և սոցիալական նպաստավոր պայմանների ստեղծում,
- հասարակության խոցելի խմբերի սոցիալական ապահովագրության համակարգի ներդրում և զարգացում:

Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակներին հասնելու համար հիմնականում կիրառվում են հետևյալ մոտեցումները⁴.

- ուղղակի կամ վարչական, երբ հակատրեստային, հակամենաշնորհային քաղաքականության իրականացման, բաժնետիրական ընկերությունների կառավարման համակարգում որոշակի պետական մասնակցության միջոցով նյութական միջոցների նկատմամբ ապահովվում է պետական սեփականության ընդլայնում,
- անուղղակի, երբ տնտեսության կարգավորումն իրականացվում է հարկաբյուջետային և դրամավարկային կոորդինացված քաղաքականությունների միջոցով:

Նշված մոտեցումները, կախված երկրում ձևավորված պայմաններից և նախատեսվող բարեփոխումներից, կարող են կիրառվել որոշակի հարաբերակցությամբ, որպեսզի ապահովվի կայուն տնտեսական աճ, առավելագույն զբաղվածություն, ինչպես նաև տնտեսական հավասարակշռություն ներդրումների ու խնայողությունների, արտահանման և ներմուծման, բնակչության եկամուտների ու ծախսերի միջև: Հարկաբյուջետային քաղաքականության միջոցով պետությունը հավաքագրում և բաշխում է անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ՝

⁴ И.Н.Богатая, Н.Ю, Королева Л.Н.Кузнецов. “Как минимизировать ваши налоги”, “Фекис” Ростов-на-Дону, 2001г., стр. 32-33.

դրանով իսկ լուծելով իր առջև դրված կարևորագույն և հիմնական հիմնախնդիրները: Հատկանշական է, որ հարկաբյուջետային քաղաքականությունը, կախված երկրի զարգացվածության աստիճանից և դրված նպատակի կարևորությունից, կարող է ունենալ զսպող կամ խթանող բնույթ: Մասնավորապես, արտադրության անկման փուլերում պետք է ավելացնել պետական ծախսերը, իջեցնել հարկերը կամ կիրառել երկուսը միաժամանակ: Կարճատև ժամանակահատվածում այն մեղմացնում է տնտեսական գործընթացների փուլի տևողությունը, իսկ երկարաժամկետ հեռանկարում՝ հանգեցնում է տնտեսական աճի խթանման: Այդպես եղավ 80-ական թվականներին զարգացած երկրներում, որտեղ հարկային բարեփոխումների հետևանքով նվազեցվեցին տնտեսվարող սուբյեկտների շահութահարկի, եկամտահարկի դրույքաչափերը՝ նպաստելով տնտեսության վերելքին⁵:

Ինֆլյացիայի 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 ինֆլյացիայի զսպմանը: Իր հերթին, երկարաժամկետ հատվածում այդ քաղաքականությունը կարող է հանգեցնել արտադրության աճի տեմպերի նվազման: Միաժամանակ հարկ է նշել, որ հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնական նպատակը լինելով հարկերի հավաքագրման ճանապարհով

⁵ Գրիգորյան Կ., Հարկային իրավունքի հիմունքներ, հեղ. հրատ., ԵՊՀ, Երևան, 2007, էջ 47:

պետությանն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով ապահովումը, հանդիսանում է պետության ինքնիշխանության դրսևորման և պետական մարմինների կողմից իրենց գործառույթների կատարման կարևորագույն երաշխիք: Կազմելով պետական եկամուտների գերակշիռ մասը՝ հարկերի և հարկային հարաբերությունների կարգավորման հետ կապված գործառույթները և դրանց տեսակները մշտապես գտնվել են տնտեսագետ հետազոտողների ուշադրության կենտրոնում:

Հարկերի մասին առավել ամբողջական ու ընդգրկուն մոտեցումներ սկսվել են ձևավորվել դեռևս 18-րդ դարի երկրորդ կեսին, երբ շոտլանդացի տնտեսագետ ու փիլիսոփա Ադամ Սմիթն իր 1776 թվականին հրատարակված «Ժողովուրդների հարստության բնույթի և պատճառների ուսումնասիրություն» աշխատության մեջ հարկերը բնութագրում էր որպես տնտեսագիտությանը համահունչ բաղկացուցիչ, դրա ամբողջական և համապարփակ բաղադրիչը: Տվյալ աշխատությունում նա շեշտադրում է, որ յուրաքանչյուր պետության հիմնական նպատակը պետք է լինի իր հնարավորությանը, ունակությանը և կարողությանը համապատասխան տնտեսության կայուն աճի ապահովումը: Ընդ որում, Ադամ Սմիթն իր աշխատության մեջ նշում է նաև հարկի գումարի չափի, մուծման ժամկետների և վճարման 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. Միլը իր «Քաղաքատնտեսության հիմունքներ» գրքում հարկերը և պետական ծախսերը դիտարկում է փոխադարձ

1101939

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 զարգացմամբ: Վերջինիս ներկայացուցիչները համոզված էին, որ պետական ծառայությունների սահմանային օգտակարությունը պետք է համապատասխանության մեջ գտնվի հարկերի սահմանային օգտակարության հետ⁶: Մակայն, արդեն 20-րդ դարում պետության դերն աստիճանաբար սկսեց ավելի ու ավելի մեծանալ, ինչն արտացոլվեց ՀՆԱ-ի կառուցվածքում պետական ծախսերի տեսակարար կշռի ավելացմամբ: Այս համատեքստում հատկանշական է հատկապես քեյնսյան տեսությունը, որի հայեցակետի հիմքում դրված էր արդյունավետ պահանջարկի և վճարունակության ընդլայնման գաղափարը: Ընդ որում, տեսության ելակետային հիմնադրույթներից էր ցածր եկամուտների ազատումը եկամտահարկից, իսկ միջին և բարձրինը, հարկում՝ պրոգրեսիվ սանդղակով:

Մոնետարիզմի հարկային տեսության ձևավորման սկիզբ պետք է համարել 20-րդ դարի 50-ականները, երբ հարկային հարաբերությունների կարգավորման հիմնախնդրի լուծումը հիմնվում էր փողի քանակական տեսության վրա: Այստեղ հարկերին չի տրվում այն կարևորությունը, ինչը քեյնսյան դրույթներում է: Մասնավորապես, ըստ մոնետարիստների, հարկերի միջոցով շրջանառությունից դուրս է բերվում ավելցուկային դրամական զանգվածը⁷:

⁶ Մարգարյան Վ., Պարտավորությունների նորմատիվային հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ծխախոտագործությունում, «Ագրոգիտություն», 1-2, 2009, էջ 7-8:

⁷ Օսիկյան Ա., Հարկը որպես պետության հիմնական հատկանիշ, «Օրենք և իրականություն», №1, (135), 2007, էջ 7:

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 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 քեյնսյան տեսության տեսական և կիրառական հիմքերը⁸: Արդյունքում 1970-80-ականներին արևմտյան զարգացած երկրներում կազմավորվեց հարկային հարաբերություններին առնչվող մեկ այլ տեսական մոտեցում, որի հիման վրա կառուցվեցին կիրառական հարկային քաղաքականության հիմնադրույթները: Դրանց ձևավորման գործում մեկնարկային դարձան ամերիկացի տնտեսագետ Լաֆֆերի մշակումները, համաձայն որոնց 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

⁸ Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, «Ձանգակ - 97», Երևան, 2006, էջ 72-73:

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

Ժամանակակից աշխարհում ավելի ու ավելի է մեծանում պետության մասնակցության դերը տնտեսության կարգավորման գործում⁹: Որքան էլ մեծ լինի տնտեսության մեջ մասնավոր հատվածի բաժինը, այնուհանդերձ, ինչպես վկայում է մարդկային զարգացման պատմությունը, երկրի սոցիալ-տնտեսական կյանքում պետությունը հանդիսանում է գլխավոր դերակատար, քանի որ ցանկացած տնտեսության պայմաններում յուրաքանչյուր պետություն ոչ միայն տնտեսվարող սուբյեկտների ստեղծման ու գործունեության իրականացման խթանողն է, այլ նաև տնտեսական հարաբերությունների կարգավորողը: Այդ նպատակին հասնելու համար պետությունն օգտագործում է մակրոտնտեսական կարգավորման հարկային գործիքները, որոնց միջոցով իրականացվող քաղաքականության միասնությունն ու ամբողջությունն էլ ապահովվում է հարկային համակարգի կողմից: Այլ խոսքով, հարկային համակարգը, լինելով հարկային հարաբերությունների կարգավորման գործընթացի ամբողջությունն ու միասնությունն ապահովող կառույց, իրականացնում է հարկերի սահմանման և ներդրման, հարկային պարտավորությունների ծագման ու կատարման, հարկային հսկողության կազմակերպման, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցառումների կի-

⁹ Կիրակոսյան, Գ.Ֆ., Հարությունյան Տ.Գ., Հարկային բեռի արդարացի բաշխման և վարչարարության բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում: Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2014, էջ 7:

րառման և համակարգին առնչվող այլ գործողությունների կատարման՝ հետևաբար նաև տնտեսության պետական կարգավորման կարևորագույն գործառույթներ: Առանց հարկային համակարգի անհնարին կդառնա պետական 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 ապահովվելով այդ 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 չափանիշն 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 առաջնահերթ ու կարևոր բազմաթիվ հիմնախնդիրներ: Ընդ որում, կառավարողների և մասնագետների քննարկման առարկաներից մեկն էլ այն է, թե հարկային բեռի մակարդակն ինչպե՞ս է ազդում տնտեսական աճի վրա, և հետևաբար, այդ բեռի ո՞ր մակարդակի դեպքում կարելի է հասնել աճի կայուն տեմպերի և ապահովել բնակչության կենսամակարդակի բարձրացում¹⁰:

¹⁰ Բոստանջյան Վ., Կիրակոսյան Գ., Սաֆարյան Ա., Հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, 2004, էջ 43:

Հարկային քաղաքականության առումով կոնկրետ խնդիրների մշակումը ենթադրում է մի շարք փոխկապակցված գործողությունների իրականացում.

- նախորդ տարում տնտեսության մեջ ձևավորված միտումները հաշվի առնելով հարկային ռեժիմների տարբերակների մշակում,
- հարկման օպտիմալ տարբերակների գնահատում, դրանց դասակարգումն ըստ հարկերի խմբերի, ֆինանսատնտեսական գործունեության, հարկատուների խմբերի և այլն,
- ընտրվելիք հարկային ռեժիմների արդյունավետության հիմնավորում,
- ակնկալվող հարկային եկամուտների համադրում նախորդ տարվա նույն ցուցանիշների հետ:

Ակնհայտ է, որ մեծ է պետության իրականացրած հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունն ինչպես եկամուտների վերաբաշխման, այնպես էլ եկամուտների մակարդակի վրա: Տնտեսությունում եկամուտների ձևավորման վրա հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը գնահատելու համար կարևոր նշանակություն ունի հարկային բազմարկչի մեծությունը, որը ցույց է տալիս, թե պետության կողմից գնումներ կատարելու մեկ միավոր աճի դեպքում քանի միավոր նոր եկամուտ է ձևավորվում:

Այս ցուցանիշին համակողմանի անդրադարձ է կատարված Ջ. Քեյնսի մակրոտնտեսական հայեցակարգում, ըստ որի նա 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 գործոն¹¹:

Բազմարկչի մեծությունը հիմնականում պայմանավորված է դեպի տնտեսություն՝ ներմուծման և սպառման սահմանային հակվածությամբ, իսկ բաց տնտեսությունում այդ բազմարկչի հաշվարկն ունի հետևյալ տեսքը¹².

$$\text{Բազմարկիչ} = \frac{1}{1 - \text{ՄՄՀ} \cdot (1 - \text{ՀԴ}) - \text{ՆՄՄՀ}} \quad (1.2.1)^{13}$$

որտեղ՝

ՄՄՀ - սպառման սահմանային հակվածությունն է,

ՀԴ - տնտեսությունում արկա հարկադրույքն է, որը ցույց է տա-

լիս բնակչության եկամուտներից վճարված հարկի չափը,

ՆՄՄՀ - ներմուծման սահմանային հակվածությունն է:

ՄՄՀ-ն ցույց է տալիս բնակչության եկամտի մեկ միավոր աճի դեպքում սպառման աճի չափը, իսկ ՆՄՄՀ-ն՝ 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, ուստի սրանք անվանված են ծախսի բազմարկիչներ: Միևնույն ժամանակ, որպեսզի պետությունը ծախսեր կատարի, նրան անհրաժեշտ են ֆինանսական միջոցներ, քանի որ պետության եկամուտները հիմնականում ապահովվում են հարկերի միջոցով, հետևաբար, զանձարանային քաղաքականության ազդեցության քննարկման համար անհրաժեշտ է առանձնացնել

¹¹ John Meynard Keynes "Jeneral Theory of Employment, Interest and Money". London, Macimillan 1936.

¹² Налоги, под редакцией Д.Г.Черника, М.: "Финансы и статистика", 2000г., стр. 64.

¹³ Հարությունյան Տ.Վ., «Հարկման և հակային վարչարարության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում»: Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն: 2014թ., էջ 19:

հարկերի դերը՝ որպես համախառն եկամտի վրա ազդող կարևորագույն գործոն: Հայտնի է, որ 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: Այլ խոսքով, հարկային բազմարկիչը հավասար է սպառման սահմանային հակվածության և պետական գնումների կամ ներդրումների բազմարկչի արտադրյալին, ինչը թույլ է տալիս գալ հետևության, որ պետական գնումների աճի հետ միասին ավելանում է պահանջարկը, որն 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՝ հանգեցնում է ՀՆԱ-ի կրճատմանը: Միևնույն ժամանակ, գանձված հարկերը մուտքագրվե-

լով պետական բյուջե, ի դեմս պետության ծախսերի մեծացման, իրնեց հերթին նպաստում են պահանջարկի բարձրացմանը, քանի որ տվյալ դեպքում խնայողություն գոյություն չունի: Առաջին հայացքից կարող է թվալ, թե հարկերը ինչքան բարձր լինեն, այնքան ամբողջական պահանջարկը մեծ կլինի, և իր հերթին ՀՆԱ-ն կաճի: Սակայն, այստեղ նախ՝ պետական բյուջեի եկամուտները որոշ չափով ավելացնելու համար անհրաժեշտ է հարկերի դրույքաչափերի համապատասխան 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 այնպիսի մակարդակ, որի դեպքում հարկերի խթանիչ դերը չնսեմացնելով, հնարավոր է ապահովել պետական ծախսերի բարձր արդյունավետություն:

Հարկային քաղաքականության և տնտեսական գործունեության փոխազդեցությունը, պայմանավորված այն հանգամանքով, որ հարկադրույքների փոքրացումն, ընդհանուր առմամբ, հանգեցնում է հիմնական միջոցների և աշխատուժի հարկումից հետո հատույցների մեծացմանը: 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 կտեղաշարժվի դեպի աջ: Սակայն, եթե տնտեսությունը գտնվում է անկման վիճակում և բնութագրվում է ընդհանուր առաջարկի համեմատաբար ավելի հարթ կորագծով, ապա իրական արտադրանքի վրա առաջարկի

տեղաշարժը կունենա համեմատաբար փոքր ազդեցություն:

Առաջարկի տեսության վրա հիմնված մտածելակերպը «հարկերի մեծ չափերի հասնող կրճատումներ» գաղափարի դրսևորումն է: Բազմարկչի հավասարման վերլուծությունը ցույց տվեց, 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: Միաժամանակ ըստ առաջարկի տեսության կողմնակիցների 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 գնահատումը հնարավոր է կատարել միայն փորձարարական եղանակով:

Մասաչուսեթսի տեխնոլոգիական ինստիտուտում կատարված մի շարք փորձարարական հետազոտությունների արդյունքում հիմնավորվել է, որ տնային տնտեսուհիների կողմից աշխատանքի առաջարկը բավականին մեծանում է իրական աշխատավարձի (հարկերի գանձումից հետո) բարձրացմանը զուգընթաց¹⁴: Սակայն փորձարարական հետազոտությունները պատասխան չեն տալիս այն հարցին, թե հարկերի վճարումից

¹⁴ 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. 35-42.

հետո մնացող շահույթի նորմայի փոփոխություններն արդյոք ազդո՞ւմ են խնայողությունների նորմայի վրա: Այդ իսկ պատճառով էլ տնտեսական քաղաքականությունը, որի արդյունքում խնայողությունների նկատմամբ հարկերի կրճատումն օգտագործվում է որպես այդ խնայողությունների ավելացման, կապիտալի կուտակման և արտադրանքի թողարկման աճին նպաստող միջոց, կարծես թե անորոշ է:

Ի հակադրություն հարկման նկատմամբ նախկին մոտեցումների՝ առաջարկի տեսությանը հարող տնտեսագետներն առաջարկում են հարկային համակարգի արմատական վերակառուցում, որը, երբեմն, անվանում են «Հարկերի կրճատումներ ըստ առաջարկի տեսության»¹⁵: Ըստ այդ տեսության՝ հարկերի կրճատումների հիմքում ընկած փիլիսոփայությունն այն է, որ բարեփոխումները պետք է մեծացնեն շահագրգռվածությունը՝ իջեցնելով եկամտի ամենավերջին դրամից գանձվող հարկադրույքները (կամ սահմանային հարկադրույքները): Արդյունքում հարկային համակարգը պետք է ավելի թեթևացնի բարձր եկամտով անհատների հարկային բեռը, միաժամանակ նպաստելով աշխատանքի արտադրողականության բարձրացմանը և առաջարկի կարգավորմանը:

Տնտեսության կարգավորման գործում, անշուշտ, մեծ է հարկային լծակների դերը, որոնց գործադրման առանձնահատկությունները հաշվի առնելու և հիմնական ուղղությունները որոշելու գործառույթն իրականացվում է հարկային համակարգի կողմից: Այն իրենից ներկայացնում է որոշակի բաղադրիչների օրգանական ամբողջություն, որոնց միջև կապերի ամրությունն ու ճկունությունը մեծապես կանխորոշում են հա-

¹⁵ 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.

մակարգի գարգացման ռազմավարությունը և դրա կենսագործման ուղղություններն, ինչպես նաև հարկային համակարգի հիմնական նպատակի՝ պետական հարկային քաղաքականության արդյունավետ իրագործման հետ կապված գործընթացների կատարման ապահովումը:

Հարկային համակարգերը ներառում են տնտեսության կարգավորման կարևորագույն գործիքները, որոնց գործադրման համար դրանք բաղկացած են լինում հետևյալ ենթահամակարգերից.

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

Հարկերի ենթահամակարգը հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի ամբողջականություն է: Տնտեսագիտության մեջ ընդունված է տարանջատել ուղղակի և անուղղակի հարկերը, և դեռևս միջին դարերում վիճաբանություններ էին ընթանում ուղղակի ու 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, ըստ որի ուղղակի հարկումը ծառայում է հավասարեցման նպատակներին, իսկ անուղղակին՝ պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ եկամուտների ձևավորմանը: Որոշ մասնագետներ ուղղակի և անուղղակի հարկերի խելամիտ համակցության մասին գաղափարը նույնիսկ դիտարկում են որպես հարկային համակարգի կարևորագույն առանձ-

նահատկություններից 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 և դա այն դեպքում, երբ եվրոպական մոտեցմամբ 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.¹⁶: Հետագայում ԱԱՀ սկսեցին կիրառել եվրոպական շատ պետություններում, ինչին ուղղակիորեն նպաստեց 1977 թվականի մայիսի 17-ին ընդունված որոշումը¹⁷, որով, մասնավորապես, ԱԱՀ-ն Եվրամիության (ԵՄ) անդամ-երկրներում հաստատվեց որպես հիմնական անուղղակի հարկ և սահմանվեց դրա պարտադիր ներմուծում ԵՄ 15 անդամ-երկրներ¹⁸: Այն երկրների համար, որոնք նպատակ ունեն անդամակցելու ԵՄ-ին, ապա ԱԱՀ գործող համակարգի առկայությունը պարտադիր պայման է: ԱԱՀ դրույքաչափն, ըստ երկրների, տատանվում է 12-25 տոկոսի սահմաններում, իսկ տնտեսական հետազոտությունների զարգացման կազմակերպությունների (ՏՀԶԿ) երկրներում այն միջինում 17.7 տոկոս է, Կենտրոնական և Արևելյան Եվրոպայի երկրներում՝ 22–25 տոկոս, իսկ ԱՊՀ անդամ-պետություններում՝ 20 տոկոս: ԱԱՀ կիրառող զարգացած երկրների մեծամասնությունում դրա

¹⁶ <http://www.tradingeconomics.com/france/sales-tax-rate>.

¹⁷ <http://online.wsj.com/news/articles/SB10001424052970203550304577138262791573968>.

¹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_fr_en.pdf.

տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի մեջ կազմում է համապատասխանաբար 13.8 և 5.5 տոկոս (տե՛ս աղյուսակ 1.2.1):

Աղյուսակ 1.2.1

ԱԱՀ դրույքաչափերն ու հարկման շեմը առանձին երկրներում¹⁹

Երկիրը	ԱԱՀ դրույքաչափ, (%)		Հարկման շեմը (հազ. ԱՄՆ դոլար)
	Արտոնյալ	Ստանդարտ	
Դանիա	-	25.0	3,000.0
Հունգարիա	12.0	25.0	8,000.0
Չեխիա	5.0	22.0	84,000.0
Իռլանդիա	3.3	21.0	52,000.0
Բուլղարիա	4.10	20.0	3,000.0
Մեծ Բրիտանիա	5.0	17.7	840,000.0
Թուրքիա	1.8	17.0	Տարբերվում է ըստ ոլորտների
Գերմանիա	7.0	16.0	17,000.0
Կանադա	-	15.0	21,000.0
Մեքսիկա	10.0	15.0	143,000.0
Նոր Զելանդիա	-	12.5	16,000.0

Ինչ վերաբերում է ուղղակի հարկերին, ապա էլնելով 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 տոկոս), Նոր Զելանդիայում (49 տոկոս), Կանադայում (46 տոկոս), իսկ զարգացած երկրներում այս հարկատեսակին բաժին է ընկնում

¹⁹ Eurostat, "The overall tax-to-GDP ratio in the EU27" 68/2013 - 29 April 2013. p. 2-3.

միջին հաշվով ընդհանուր մուտքերի 26 տոկոսը: Նկատենք, որ զարգացած հարկային համակարգ ունեցող երկրներում կիրառվում են նաև եկամտի հարկման բավականաչափ ճկուն մեխանիզմներ՝ դրույքաչափերի ընդգրկուն սանդղակով (տե՛ս աղյուսակ 1.2.2):

Աղյուսակ 1.2.2

Անհատական եկամտահարկի դրույքաչափերը տարբեր երկրներում²⁰

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

Ընդ որում, եթե ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Ֆրանսիայում, որտեղ հարկման միավորն ընտանիքն է, այսինքն՝ դրույքաչափը կիրառվում է ընտանեկան եկամտի նկատմամբ, ապա մի շարք այլ երկրներում էլ, ինչպես օրինակ՝ Ճապոնիայում, Մեծ

²⁰ <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#pit>; <https://www.irs.gov/>.

Բրիտանիայում, Կանադայում, ընտանիքի անդամների եկամուտները հարկվում են առանձին-առանձին:

Շահութահարկը, որը որոշ երկրներում ստացել է «կորպորատիվ հարկ» անվանումը, համարվում է իրավաբանական անձանց կողմից բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ, քանի որ այն նմանատիպ կապ ունի ընկերության ստացած շահույթի հետ: Այս հարցի շրջանակներում, մեր կարծիքով, հատուկ ուշադրության պետք է արժանանա այն հանգամանքը, որ հատկապես ընկերությունների շահույթի հարկման ոլորտում մեծ են արտոնությունների դերն ու նշանակությունը, չնայած վերջին տարիներին դրանց սահմանափակման միտումներին: Շահութահարկի գծով արտոնությունները կարելի է տարանջատել՝ ելնելով դրանց առանձնահատկություններից, մասնավորապես կապված ներդրումային և գիտատեխնիկական գործունեության խթանման, ընկերությունների տնտեսական կայունության ապահովման, սոցիալական առաջնահերթ ու նմանատիպ այլ խնդիրների հրատապ լուծման հետ: Արտոնությունները տարբերվում են նաև ըստ կիրառման եղանակների, այն է՝ հարկվող շահույթի, հարկման դրույքաչափերի և հարկման բազայի նվազեցում, հարկի վճարման հետաձգում կամ լրիվ ազատում:

Իրականացված վերլուծությունը միանշանակ ցույց է տալիս, որ հարկային հարաբերությունների կարգավորմանը և հարկային համակարգի ձևավորման արդյունավետությանը կարելի է հասնել միայն իրավական անհրաժեշտ հիմքերի առկայության պայմաններում: Այդ իսկ պատճառով, հարկային քաղաքականության օրենսդրաիրավական ապահովվածության հարցերը մշտապես գտնվել են ինչպես կառավարողների, այնպես էլ իրավաբան և տնտեսագետ հետազոտողների ուշադրության կենտրոնում:

1.3. Հարկային համակարգի գործունեության իրավական հիմքերը

Իրավական գիտությունների զարգացման, գնահատման չափորոշիչների ձևավորման, ինչպես նաև կյանքում իրավական նորմերի կիրառման հետազոծը ցույց է տալիս, որ ենթադրությունների վրա հիմնված կանխավարկածային մեթոդների մշակումն ու ներդրումն ունի մի քանի հազարամյակի պատմություն: Այդպիսի մեթոդների կիրառումը լայնորեն տարածված էր դեռևս Հին Հռոմում, որոնք հետապնդում էին հռոմեական իրավունքն ավելորդ կոնսերվատիզմից և ֆորմալիզմից զերծ պահելու նպատակ:

Անհրաժեշտ է նշել, որ տարբեր հետազոտողներ իրավաբանական-տեխնիկական այդպիսի միջոցների կիրառմանն առնչվել են Հին Արևելքի պատմական հուշարձաններում, իսկ ժամանակակից կյանքում գերակայում է այն կարծիքը, որ իրավունքում գործող կանխավարկածները ձևավորվում են ավելի շուտ, քան իրավական համակարգը, վերջինս կառուցվում է հասարակական գիտակցության մեջ գոյություն ունեցող կանխավարկածների հիման վրա:

Հարկային իրավունքում կանխավարկածը հանդես է գալիս որպես հարկային իրավունքի նորմերում ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ամրագրված կանխավարկածային օբյեկտի՝ փաստի, իրադարձության կամ իրավահարաբերության, գոյության կամ բացակայության հավանական ընդունում, նրա հետ կապված փաստերը հիմնավորման գոյության պայմաններում: Իրավական կանխավարկածի կարևոր հատկանիշներից է դրա ձևավորման ինդուկտիվ մեթոդը, երբ կանխավարկածային դատողությունները հանդես են գալիս որպես մի շարք մասնավոր դեպքերի ընդհանրացման արդյունք և, այդ իսկ պատճառով

Էմպիրիկ կերպով հաստատված են հավանական բնույթը, փաստացի անհերքելիությունը, երբ փաստը իրավաբանորեն ճանաչվում է հավաստի այնքան ժամանակ, մինչև չապացուցվի հակառակը (հակականխավարկած), ինչպես նաև իրավունքի աղբյուրներում պաշտոնական օրինականացումը²¹:

Իրավական կանխավարկածը, լինելով օրենքով ամրագրված ենթադրություն, և միաժամանակ ստանալով նորմատիվային համընդհանուր պարտադիր կարգավիճակ, ուղղակի կամ անուղղակի կերպով արտահայտվում է նաև հարկային իրավունքում: Դա է պատճառը, որ մի շարք հետազոտողների կողմից կանխավարկածը դիտարկվում է որպես հատուկ նորմատիվ-նախանշում, որը դրա հիմնավորվածության դեպքում պարունակում է համընդհանուր պարտադիր դատողություն քննարկվող փաստի մասին: Հարկային նորմերը, որոնց բովանդակությունը ձևավորված է կանխավարկածային հիմքի վրա, կոչվում են նորմ-կանխավարկածներ (presumptive rules):

Իրավական կանխավարկածների կիրառումը նախանշվում է իրավական կարգավորման նպատակով և խնդիրներով: Համընդհանուր կանոնի համաձայն, դրանց դիմում են ոչ ստանդարտ իրավիճակներում, երբ այլ միջոցների կիրառումն անհնար է կամ պարզապես արդյունավետ չէ: Ակնհայտ է, որ առանձին դեպքերում ենթադրությունը կարող է նաև չհաստատվել, սակայն ամեն անգամ ձգտել հասնելու ճշմարտությանը, հասարակության համար կարող է չափազանց թանկ արժենալ, ինչի պատճառով էլ դա, երբեմն, դառնում է ոչ նպատակահարմար: Հետազոտողների որոշ մասն, ընդհանուր առմամբ, համաձայն լինելով նշվածի հետ, միևնույն ժամանակ, իրավական կարգա-

²¹ Гусева С. В. Философское осмысление категории “презумпция” в структуре юриспруденции как гуманитарного научного знания, Вестник ПАГС. – 2009 г., стр. 218.

վորման ոլորտում առանձին մասնագետների կարծիքները հարկային կանխավարկածների տեղի, դերի և նշանակության վերաբերյալ տարամիտվում են: Ուստի, այդ իսկ առումով էլ, իրավական ակտերում նորմ-կանխավարկածն օգտագործվում է այն դեպքում, եթե չկա օբյեկտիվ հնարավորություն որևէ հարցով ամրագրելու նորմ-դատողությունը²²:

Ընդհանուր առմամբ, կանխավարկածների կիրառումը հնարավորություն է տալիս հարկային իրավահարաբերություններում հաղթահարելու անորոշության վիճակը, պարզեցնելու և արագացնելու հարկային գործընթացը, իջեցնելու հարկային վարչարարության ծախսերը, նպաստելու ընթացակարգային սկզբունքի գործարկմանը և խթանելու սուբյեկտների մասնակցությունը՝ իրավաբանորեն նշանակալի փաստերի ապացուցմանը և այլն: Իրավական կանխավարկածների ֆորմալիզացման միջոցները հարկային իրավունքի աղբյուրներում կարող են լինել տարբեր և ուղղակի կամ անուղղակի ձևով ամրագրվել իրավունքի նորմերում:

Որպես ուղղակի ամրագրման օրինակ կարելի է համարել ՌԴ Հարկային օրենսգրքում ամրագրված պայմանագրային գների համահունչ շուկայական գների համապատասխանության կանխավարկածի մասին դրույթն, ըստ որի հարկահանության նպատակների համար ընդունվում է ապրանքների, ծառայությունների կամ աշխատանքների այն գինը, որը որոշել են պայմանավորվել կողմերը: Քանի դեռ ապացուցված չէ հակառակը, ենթադրվում է, որ այդ գինը համապատասխանում է շուկայական գնին: Հաճախ անուղղակի կանխավարկածն ուղղակիորեն չի ձևակերպվում հարկային նորմերով և հաստատ-

²² Кузнецова О. А., “Специализированные нормы российского гражданского права”: теоретические проблемы: Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук. – Екатеринбург, 2007 г., стр. 243.

վում է միայն անհրաժեշտ վերլուծության ու մեկնաբանման արդյունքում: Օրինակ, ՌԴ Հարկային օրենսգրքի «Հարկային ունեցվածքային հանուրդներ» հոդվածի համաձայն, եթե հարկ վճարողը չի կարողանում փաստաթղթերով ապացուցել իր մոտ գտնվող օտարվող սեփականության ժամկետը, ապա ենթադրվում է, որ սեփականությունը նրա տիրապետման ներքո կարող է գտնվել ոչ ավելի, քան երեք տարի: Տվյալ կանխավարկածի իրականացումն ենթադրում է կարևոր իրավական հետևանքներ, այն է՝ հարկ վճարողը, ով չի ապացուցի, որ ունեցվածքն իր տիրապետման ներքո է գտնվել երեք տարուց պակաս ժամկետով, ապա կարող է ունենալ ունեցվածքային հարկային լրիվ հանուրդ, և չի կարող լիովին ազատվել հարկերից:

Որոշ հետազոտություններում իրավաբանական կանխավարկածները դիտարկվում են բացառապես որպես նորմ-կանխավարկածներ: Նման դեպքերում իրավակիրարկման գործընթացը կամ լիովին անտեսվում է, կամ համարվում որպես սեփական իրավաբանական նշանակությունից զուրկ փաստացի կանխավարկածների շարք: Ընդ որում, այս դեպքում բաց են թողնվում անուղղակի կանխավարկածները, որոնց բովանդակությունը ձևավորվում և բացահայտվում է հարկային իրավունքի իրացման փուլում:

Անուղղակի ամրագրման դեպքում կանխավարկածային դատողությունը տրվում է դատարանների կամ իրավակիրառվող մարմինների կողմից՝ հարկային իրավունքի նորմերի մեկնաբանման արդյունքում: Մի շարք հիմնական հարկային-իրավական կանխավարկածներ, օրինակ, անմեղության կամ տնտեսական ոլորտի իրավահարաբերությունների այլ մասնակիցների նկատմամբ հարկատուների բարեխղճության կանխավարկածն առաջին անգամ ձևակերպվել է հենց դատարանների կողմից: Ընդ որում, եթե դրանցից առաջինն ավելի ուշ կիրարկվել է Քաղաքացիական օրենսգրքի 108-րդ հոդվածի համաձայն,

ապա երկրորդը, մինչև օրս օրինականացված չէ և շարունակում է մնալ «դատական իրավաստեղծ» գործունեության տարր:

Նկատենք, որ կանխավարկածային մեթոդների բովանդակությունը, որն ուղղակի կամ անուղղակի կերպով ամրագրված է հարկային իրավունքի նորմերում, սպառիչ չէ: Նորմ-կանխավարկածը հարկային իրավունքում, միայն կանխավարկածային մեթոդի կիրարկման մասնավոր դեպք է: Հավանականությունների վրա հիմնված մի շարք ենթադրություններ լայնորեն օգտագործվում են օրենսդիրի կողմից հարկային-իրավական դրույթների ձևակերպման ժամանակ, իսկ հարկային իրավահարաբերությունների մասնակիցներ դրանք կիրառում են սեփական օրինական շահերն ու իրավունքները պաշտպանելու համար:

Լինում են դեպքեր, երբ որոշ ենթադրությունները հանդես են գալիս այս կամ այն հարկային նորմի իմաստը մոտիվացնող գործոն կամ դրա մեկնաբանության տրամաբանական հիմք, շատ տարածված են: Օրինակ, հարկային վճարունակության մասին հարկային նորմի մեկնաբանությունը ելնում է այն գաղափարից, որ փոքր երեխան ունակ չէ լիովին գիտակցելու սեփական գործողությունները և դրանց համար կրելու պատասխանատվություն: Իրական հարկերի ձևավորման հիմքում ընկած է այն կանխավարկածն, ըստ որի սեփականությունը կամ ունեցվածքը բերում է եկամուտ, այսինքն, որոշակի ունեցվածքի (հարկահանության օբյեկտի) տիրապետելու փաստն օրենսդրորեն իրավունք է տալիս այդ անձին վերագրելու որոշակի եկամուտ (իրական հարկի վճարման աղբյուր)²³: Նվազագույն հարկի հայեցակարգը, որը փոխառնվում է պարզեց-

²³ Бабин І. І.З. Презумпции у правовій конструкції прямих податків, Науковий висник Чернівецького університету. Вип. 402, Правознавство, 2007 г., стр. 68.

ված հարկային համակարգի շրջանակներում, (ՌԴ Հարկային օրենսգիրք, հոդված 346, կետ 1), հիմնվում է այն ենթադրության վրա, որ հատուկ ռեժիմի անցած հարկ վճարողի եկամուտները չեն կարող ցածր լինել օրենսդրորեն սահմանված հարկային դրույքաչափից: Հաստատված հարկային դրույքաչափերը վկայում են այն մասին, որ հարկերի հենց այս ծավալն է նպաստում հանրային և մասնավոր շահերի միջև հավասարակշռության հաստատմանը: Ամփոփելով, պետք է նշել, որ այդ ուղղությամբ իրականացված վերլուծությունների արդյունքում լինելով տարբեր իրավիճակների բնութագրման և գնահատման կարևորագույն միջոց, ստացել են լայն կիրառում հարկային իրավունքի, ինչով էլ պայմանավորված ուղակիորեն օգտագործվել են մեր ուսումնասիրությունում²⁴:

Կանխավարկածային մեթոդներն ընկած են լինում ոչ միայն առանձին հարկային նորմերի հիմքերում, այլև խոշոր իրավաբանական կոնստրուկցիաներում, ինչպես նաև հարկային իրավունքների ինստիտուտներում: Մասնավորապես, հարկային բազայի որոշման համար օրենսդիրը կարող է որպես հիմք ընդունել այն իրական փաստերը, որոնք պարունակվում են հարկ վճարողի հարկային կամ հաշվապահական հաշվետվողականության մեջ: Այսպիսի հարկային ռեժիմների հաստատման համար արևմտյան իրավաբանական գիտության մեջ կիրառվում է “presumptive taxation” անվանումը, որը ենթադրում է հարկային պարտավորությունների սահմանման անտոլոգիկ մեթոդների կիրառում, որոնք տարբերվում են հարկ վճարողի ֆինանսական, հարկային կամ հաշվապահական հաշվետվողականությունը սահմանող սովորական կանոններից²⁵:

²⁴ А.В. Демин “Презумптивные методы в налоговом праве”, Проблемы Учета и финансов, М. 2011.

²⁵ Thuronyi V.5. Presumptive Taxation “Tax Law Design and Drafting”. Vol. 1; Washington: International Monetary Fund, 1996–1998, p. 404.

Այն ընդգրկում է ընթացակարգերի մի ամբողջ շարք, որոնք չեն օգտագործվում համապատասխան հարկային հիմքի որոշման ժամանակ, այլ կիրառվում են այնպիսի պարզ չափորոշիչներ, որոնց դուրսբերումը չի ներկայացնում որևէ դժվարություն²⁶: Այսօր այսպիսի մեթոդները լայնորեն օգտագործվում են ամբողջ աշխարհում: Անգամ ԱՄՆ-ում, որտեղ կանխավարկածային հարկերը լայն տարածում չունեն, վերջին տարիներին իրականացվում են աշխատանքներ ամերիկյան հարկային համակարգ առանձին կանխավարկածային հարկային ռեժիմների ներդրման ուղղությամբ²⁷:

Հարկահանության մեջ կանխավարկածային մեթոդների օգտագործման պատճառները կարող են տարբեր լինել, որոնք որոշվում են հարկային-իրավական կարգավորման կոնկրետ խնդիրներից ելնելով: Դրանց շարքին կարելի է դասել հարկային հաշվառման համակարգի և առանձին հարկերի գանձման կարգի պարզեցումը, հարկային իրավախախտումների ու գանազան հարկային սխեմաների դեմ պայքարի արդիականությունը, որոնք հիմնականում ուղղված են դեպի հիմնավորված հարկային շահույթի ձեռքբերումը (հատկապես փոքր բիզնեսի ոլորտում), բյուջետային ծախսերի կրճատումը, հարկային բեռի ավելի արդարացի բաշխումը (այսպես ասած, հորիզոնական հավասարության հաստատումը) և այլն:

Կանխավարկածային հարկահանության գլխավոր թերությունն այն է, որ այս դեպքում միտումնավոր կերպով զոհաբերվում է հարկային պարտավորությունների չափման ճշգրտությունը՝ որոշելով այն այս կամ այն հավանականությամբ: Հարկ է նշել, որ ցանկացած անձնական իրավահարաբերություն հան-

²⁶ The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 1991, p. 276.

²⁷ Logue K. D., Vettori G. G7. . Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation "Columbia Journal of Tax Law". 2011. Vol. 2, № 1., pp. 101–149.

դես է գալիս լոկ որպես հարաբերական մոտեցում նորմատիվային մոդելին: Այդ իսկ պատճառով, հարկային հարաբերությունների արևմտյան բազմաթիվ մասնագետներ բոլոր հարկերը համարում են ինչ-որ չափով կանխավարկածային, քանի որ նրանք ենթադրում են, որ իրականում ոչ միշտ է հնարավոր իդեալական ճշգրտությամբ հաշվարկել հարկային բազան²⁸:

Հարկահանության մեթոդներն, ընդհանուր առմամբ, կարելի է բաժանել երկու խմբի՝ իրական և կանխավարկածային: Վերջիններիս կիրառման դեպքում որպես հիմք են ընդունվում պրեզումպտատիվ հավանական հարկային պարտավորությունները, որոնց չափը որոշվում է այն բանի ուժով, որ հարկատուի ֆինանսատնտեսական գործունեության ցուցանիշները պետք է համապատասխանեն անուղղակի ձևով սահմանված գումարի չափին: Մասնավորապես, ռուսական հարկային իրավունքում լայն տարածում ունի այնպիսի մոտեցում, ըստ որի հարկային մարմիններն իրավասու են հաշվարկային եղանակով որոշելու այն հարկի չափը, որը հարկատուների կողմից պետք է փոխանցվի բյուջետային համակարգ՝ հիմնվելով իրենց տրամադրության տակ գտնվող տվյալների վրա (ՌԴ Հարկային օրենսգիրք, հոդված 31): Այն դեպքում, երբ հարկային մարմիններին մատչելի չէ տվյալ սուբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեության մասին տեղեկատվությունը, ապա օգտագործվում է համանման հարկատուների մասին տեղեկատվությունը: Ընդ որում, հաշվարկի հիմքում կարող է դրվել փաստացի կանխավարկածն առ այն, որ տվյալ ոլորտով «բարեխղճորեն գործունեություն իրականացնող և ֆինանսատնտեսական նույն պայմաններում գտնվող այլ հարկատուի մոտ հարկային բեռի չափը

²⁸ Slemrod J., Yitzhaki S.8. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax “International Tax and Public Finance”, 1994, Vol. 1, № 1., p. 25.

հավանաբար կլինի նույնը»²⁹: Փաստորեն, հարկային չափի որոշման հաշվարկային մեթոդն այսպիսի դեպքերում հիմնվում է այն ենթադրության վրա, որ համանման հարկատուների մոտ հարկային բեռը նույնն է:

Հատկանշական է, որ հարկատուները բազմիցս փորձել են վիճարկել հաշվարկային մեթոդի սահմանադրականության հարցը, հղում կատարելով այն բանի վրա, որ վերջինս մոտավոր բնույթ է կրում, և հետևաբար, նաև հավաստի չէ: Դիտարկելով և գնահատելով տվյալ մոտեցման դրական ու բացասական կողմերը, ՌԴ Սահմանադրական դատարանը հանգեց եզրակացության, որ հարկային բազայի որոշման պայմանական մեթոդները կիրառվում են բացառապես այն դեպքերում, երբ կան ծանրակշիռ հիմքեր ենթադրելու, որ հարկատուն արհեստականորեն իջեցնում է հարկային բազան, իսկ հաշվարկային մեթոդով հարկային պարտավորության որոշման պրակտիկան իրագործվում է ՌԴ Սահմանադրության և հարկահանության համընդհանուր սկզբունքների համաձայն՝ հարկահանության համընդհանրություն, արդարություն, իրավաբանական հավասարություն, համաչափ ֆինանսական բեռ և այլն: Հարկային չափի որոշման մեջ հաշվարկային մեթոդի կիրառումն անմիջականորեն կապված է հարկատուի կողմից հարկային պարտավորությունները ժամանակին, ճշգրիտ և լիարժեք կատարելու հետ, այդ իսկ պատճառով հարկերի որոշման հաշվարկային ուղին չի կարող դիտարկվել որպես հարկատուի իրավունքների խախտում³⁰:

Հաշվարկային մեթոդի կանխավարկաձային տարբերակի կիրառման անհրաժեշտության մասին կարող է վկայել այն, որ

²⁹ Нагорная Э. Н. “Время доказывания в налоговых спорах”. М., 2006 г., стр. 148.

³⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О “По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации”, Вестник КС РФ., 2005 г., № 6.

ՌԴ Բարձրագույն արբիտրաժային դատարանը, քննելով կոնկրետ ընկերության կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման մասին դատական գործը, հայտնաբերեց, որ նրա մոտ բացակայում էին բանկային հաշվառման անհրաժեշտ ձևաթղթերը, բաժնետոմսերի հաշվառումը, ինչպես նաև արձանագրվել էին սահմանված պարտավորությունների կատարման ոչ իրավաչափ փաստեր: Ելնելով առկա վիճակից՝ հաշվառման թերթիկների բացակայություն, արտոնյալ գնով վաճառված բաժնետոմսերի անթույլատրելի քանակ, առաջնային փաստաթղթերի (հաշիվ-ֆակտուրա, օրդեր, վերադիր) ոչ պատշաճ ձևակերպումներ և այլն, տեսչությունը համանման ընկերության փաստացի տվյալների հիման վրա իրականացրել է ստացված եկամտի և դրանով պայմանավորված հարկային պարտավորությունների հաշվարկ:

Հարկ է նշել, որ դատական ստորին ատյանները փորձեցին տեսչության հաշվարկը համարել ոչ հավաստի, սակայն Գլխավոր արբիտրաժային դատարանի նախագահությունը բեկանեց ստորադաս ատյանների որոշումները, նշելով, որ հարկերը կարող են ճշգրիտ որոշվել, եթե առկա է հստակ տեղեկատվություն ծախսերի և եկամուտների մասին: Ակնհայտ է, որ տվյալ դեպքում հստակ տեղեկատվություն որպես այդպիսին բացակայում էր, մինչդեռ հաշվարկային մեթոդի կիրառումը ենթադրում է հարկերի հաշվարկ այս կամ այն հավանականությամբ: Այդ իսկ պատճառով ծախսերի և եկամուտների մասին հստակ տեղեկատվության բացակայության դեպքում հարկերի հաշվարկը պետք է կրի հավանական բնույթ և հիմնվի նույնանուն գործունեությունը բնութագրող միջինացված ցուցանիշների վրա: Նման դեպքերում իրավասու մարմինները հարկային պարտավորությունների չափի որոշման համար, բնականաբար, պետք է օգտագործեն ինչպես հասարակության, այնպես էլ համանման հարկատուների տվյալները:

Կանխավարկածային մեթոդի կիրառումը կանխավճարների հարկային-իրավական կոնստրուկցիաներում ունի որոշակի առանձնահատկություններ: Մասնավորապես, կազմակերպությունների կանխավճարները՝ հիմնված ունեցվածքի վրա, պետք է բխեն իրական ցուցանիշներից: Այլ է հարկային կանխավճարների դեպքում, որոնց օբյեկտի դերում հանդես է գալիս շահույթը կամ եկամուտը: Այսպես, անհատ ձեռնարկատերերը (նոտար, փաստաբան) համաձայն օրենքի պարտավոր են վճարել ֆիզիկական անձանց համար նախատեսված եկամտահարկ, որոնց հաշվարկն իրականացվում է հարկային մարմինների կողմից: Մակայն, կանխավճարների տրման պահին եկամտի չափը դեռևս հայտնի չէ, այդ իսկ պատճառով հարկային բազան ճշգրիտ հաշվարկել հնարավոր չէ:

Այս խնդրի լուծման համար Քաղաքացիական օրենսգրքի համաձայն ընթացիկ հարկատու ժամանակահատվածում կանխավճարային գումարների չափի հաշվարկն իրականացվում է տվյալ հարկատու ժամանակահատվածի ենթադրվող եկամտի կամ նախկին հարկատու ժամանակահատվածի փաստացի եկամտի հիման վրա: Այլ խոսքով, տրամաբանական է դառնում կանխավճարների հաշվարկի հիմքում այն եզրահանգման տեղադրումն, ըստ որի ընթացիկ ժամանակահատվածում ստացված եկամուտը կլինի նույնը, ինչ որ նախկինում:

Կրկին գրանցված ձեռնարկատերերի համար ապագա եկամտի որոշման օբյեկտիվ չափորոշիչները, որպես այդպիսին, բացակայում են, իսկ ենթադրյալ եկամտի մասին եզրահանգումները հիմնված են հարկատուի սուբյեկտիվ լիզմի վրա: Ակնհայտ է, որ ենթադրյալ, և հետևաբար նաև, դեռևս գոյություն չունեցող եկամուտը ոչ այլ ինչ է, քան իրավաբանական ֆիկցիա, սակայն այն թույլ է տալիս օբյեկտիվ անորոշության պայմաններում հաշվարկել հարկային բազան:

Հարկ է նշել, որ կանխավարկածային մեթոդները կարող են կիրառվել ոչ միայն հարկատուի հարկային բազայի (շահույթ,

եկամուտ), այլև ծախսերի որոշման համար: Հայտնի է, որ հարկատուի ծախսերի ճանաչումն, անկախ դրանց իրական չափից, իրավասու մարմինների գործն է: Ընդ որում, նրանք ելնում են այն հանգամանքից, որ հարկատուն պարտավոր չէ ինչ-ինչ ապացույցներ ներկայացնել ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման նպատակով կատարված ծախսերի վերաբերյալ: Դրա հետ կապված, հարկատուն պարտավոր է ապացուցել միայն այն փաստը, որ նա անհատ ձեռնարկատեր է և ստացել է եկամուտ տվյալ գործունեությունից: Լրացուցիչ ծախսերի մասին տեղեկատվության ներկայացումն օրենքով սահմանված չէ: Տվյալ դեպքում, փաստաթղթային առումով հիմնավորել սեփական եկամուտները, հարկատուն չի կարող: Միաժամանակ, հասկանալի է, որ ձեռնարկատիրությունից ստանալ եկամուտ առանց ծախսերի նույնպես հնարավոր չէ, և մերժել հարկատուին հարկային մասհանման մեջ արդարացի չի լինի:

Նման իրավիճակներում ծագող անորոշության հաղթահարման նպատակով իրավասու մարմինները ելնում են այն տրամաբանությունից, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունը մշտապես ուղեկցվում է եկամտի ձեռքբերման համար կատարվող ծախսերով, և վերջիններիս չափը, սովորաբար, կազմում է ստացված եկամտի միջին հաշվով 20 տոկոսը: Այս պնդման մեջ, մեր կարծիքով, առկա է անհերքելի կանխավարկածի և ֆիկցիայի համադրություն, և այստեղ առկա են երկու փոխկապված ենթադրություններ: Նախ, ակնհայտ է, որ ձեռնարկատիրական ցանկացած գործունեություն ապրիորի ուղեկցվում է ծախսերով, սակայն ստացված եկամտի մասին ենթադրությունն ունի հավանականության բարձր աստիճան: Ենթադրություն-կանխավարկածի հիմքում ձեռնարկատիրական գործունեության փաստն է, իսկ ենթադրություն-ֆիկցիայի՝ ծախսերի իրականացումը:

Առավել ակնհայտ է պայմանական, այսինքն, ստեղծագործական մասնագիտական գործունեության նորմատիվային ծախ-

սերի կանխավարկածային բնույթը: Եթե անհատ ձեռնարկատերերի հաշվով նորմատիվի չափը հիմնվում է միջինացված ցուցանիշների վրա, ապա գրողների, երաժիշտների, նկարիչների և հեղինակային պարզևատրումներ ստացող այլ անձանց առումով ծախսերի չափը գտնվում է եկամտի 20-40 տոկոսի միջակայքում: Այս պնդումը հիմնավորված է վիճակագրական օբյեկտիվ ցուցանիշներով:

Այսպիսով, հարկային-իրավական կանխավարկածի բնույթը պայմանավորված է փաստ-հիմնավորումների միջև առկա կապով: Հարկային իրավունքի տեսանկյունից՝ անհրաժեշտ է տարբերել կանխավարկածն իր նեղ, իրավաբանական իմաստով՝ որպես հարկային իրավունքում ուղղակի կամ անուղղակի առումներով օրինականացված նորմատիվային դրույթի, կանխավարկածի լայն իմաստից՝ տեխնիկաիրավաբանական մեթոդից, որը հիմնված է ընդհանուր ենթադրությունների վրա և ունի քիչ թե շատ հավանականության ավելի բարձր աստիճան: Այսպիսով, հարկահանության մեթոդները, որոնք կապված են հարկային պարտավորությունների հետ, կարող են հիմնվել հարկային կամ հաշվապահական հաշվառման տվյալների և դրանց բացակայության դեպքում կանխավարկածային ենթադրությունների վրա, իսկ կամ այն մեթոդի ընտրությունը պայմանավորված է հարկային-իրավական կարգավորման նպատակներով և ընթացիկ պայմաններով:

ԳԼՈՒԽ 2.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼԾԱԿՆԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

2.1. Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի գործունեության առանձնահատկությունները

ՀՀ Սահմանադրությամբ ամրագրված է հրամայական դրույթը այն մասին է, որ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է օրենքով սահմանված կարգով և չափով մուծել հարկեր, տուրքեր, կատարել պարտադիր այլ վճարումներ³¹: Այս պարտավորության կատարումը ենթադրում է օրենսդրափրավական համապատասխան դաշտի առկայություն, որի առանցքն են ներկայումս կազմում հանրապետությունում գործող «Հարկերի մասին»³² և առանձին հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքները, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումները, հանրապետության հարկային ծառայության և օրենքով սահմանված դեպքերում պետական կառավարական այլ մարմինների կողմից ընդունված իրավական ակտերն ու հրահանգները:

Հարկը պետական, հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր, անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից),

³¹ «ՀՀ Սահմանադրություն», հոդված 45:

³² ՀՀ օրենք, (ՀՕ-107), ընդունվել է 14.04.19972., ուժի մեջ է 12.05.1997թ., հրատարակված է ՀՀՊՏ 11, 20.05.1997թ.:

հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում³³:

Հարկերը գանձվում են անվերադարձելիության սկզբունքով, որոնց վճարումը չի առաջացնում որևէ պարտավորություն պետության համար: Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է միասնական հարկային համակարգ, որի հիմքում դրված են հետևյալ սկզբունքները.

- *հարկի վճարման կամովիության սկզբունքը*, ըստ որի հարկատուները պարտավոր են ինքնուրույն հաշվարկել իրենց հարկային պարտավորությունները և կատարել համապատասխան վճարումներ պետական և համայնքների բյուջեներ, որը կարգավորվում է համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի:
- *հարկադրանքի սկզբունքը* նշանակում է, որ հարկի գանձումը կարող է կատարվել նաև հարկադիր կարգով, եթե խախտվել է հարկի վճարման համար օրենքով սահմանված կարգը: Հարկային մարմիններին իրավունք է վերապահված հարկային պարտավորությունների գծով գումարների մուծումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում դատարան ներկայացնել հարկ վճարողի գույքի բռնագանձման վերաբերյալ հայցադիմում, իսկ հարկերի վճարումն ուշացնելու դեպքում՝ հարկ վճարողին անվճարունակ ճանաչելու հայցով դիմել դատարան և արգելք դնել հարկ վճարողի գույքի վրա³⁴:
- *հարկային համակարգի կանխատեսելիության սկզբունքի* համաձայն հարկի դրույքաչափի փոփոխությունը, հարկի սահմանումը կամ վերացումը կատարվում է միայն ֆինան-

³³ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3:

³⁴ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 30:

սական տարվա սկզբից (հաշվետու ֆինանսական տարվա ընթացքում պետական բյուջեի հաստատման դեպքում՝ հաստատման պահից), եթե առանձին հարկատեսակի մասին օրենքով այլ բան սահմանված չէ («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 8): Հարկի դրույքաչափի փոփոխություն, նոր հարկատեսակի սահմանում նախատեսող օրենքները, եթե պարունակում են հարկ վճարողի գործելու պայմանները խստացնող դրույթներ, ուժի մեջ են մտնում դրանց պաշտոնական հրապարակումից ոչ շուտ, քան 30 օր հետո:

- *արդարության սկզբունքի* համաձայն հարկվող միևնույն օբյեկտը հաշվետու ժամանակաշրջանում նույն տեսակի հարկով կարող է հարկվել միայն մեկ անգամ («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 9):

Հարկային օրենսդրության հիմքում դրված կարևորագույն սկզբունքներից է այն, որ եթե հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարրնթերցումներ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում են հարկ վճարողի օգտին: Նման դեպքերում հարկ վճարողին հնարավորություն է տրված սահմանված կարգով դիմել հարկային, մաքսային, տեղական ինքնակառավարման մարմիններ՝ պաշտոնական պարզաբանումներ ստանալու նպատակով:

Հայաստանի Հանրապետությունում գործում են հարկերի հետևյալ տեսակները³⁵.

- շահութահարկ,
- եկամտային հարկ,
- ակցիզային հարկ,
- ավելացված արժեքի հարկ,

³⁵ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 12:

- գույքահարկ,
- հողի հարկ:

Նախքան բիզնես գործունեություն իրականացնելը հարկ վճարողները հարկային մարմնում հաշվառվելուց հետո պարտավոր են որոշել իրենց կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման կարգը: Այն ենթադրում է առավել արդյունավետ և հարկ վճարողի կողմից իրականացվող գործունեությանը համապատասխանող նպատակահարմար ռեժիմի ընտրություն:

Հայաստանի Հանրապետությունում գործում են հարկման հետևյալ ռեժիմները՝

- *ընդհանուր հարկման ռեժիմ*, համաձայն որի հարկ վճարողը ընդհանուր կարգով հաշվարկում և վճարում է հարկային վճարները, ներառյալ՝ ավելացված արժեքի հարկը և (կամ) շահութահարկը,
- *պարզեցված վճարով հարկման ռեժիմ*, համաձայն որի հարկ վճարողները ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքում հաշվարկում և վճարում են շրջանառության հարկ,
- *հաստատագրված վճարով հարկման ռեժիմ*, համաձայն որի հարկատուն հաշվարկում և վճարում է հաստատագրված վճար անկախ գործունեության արդյունքից:

Հարկային օրենսդրության հիմքում դրված կարևորագույն հասկացություններից է հարկային պարտավորությունը, որը հարկերի (այդ թվում՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված), ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը և հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշ-

վարկված՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի և տուգանքների հանրագումարն է³⁶:

Հարկային, ինչպես նաև առանձին դեպքերում մաքսային մարմինների կողմից իրականացվում է հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգի նկատմամբ հսկողությունը: Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսդրության սահմանվում են պատասխանատվության համապատասխան նորմեր, մասնավորապես, եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական կամ այլ հաշվառման փաստաթղթեր կամ դրանք վարում է կոպիտ խախտումներով, ապա այն կարող է հաշվարկվել հարկային մարմնի կողմից՝ հիմք ընդունելով հարկ վճարողի ակտիվները, իրացման շրջանառության ծավալները, արտադրության և շրջանառության ծախսերը, գույքագրման և չափագրման տվյալները, օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձանցից ստացվող տվյալները, հարկման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների միջև կիրառվող գները և համապատասխան ցուցանիշները, ինչպես նաև հասույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի ամրագրումն ու հսկիչ-դրամարկդային մեքենաների շահագործման կանոնների պահպանման ճշտությանն ուղղված հսկիչ գումարների արդյունքները: Պատասխանատվության սահմանված նորմերի շարքին են դասվում հարկ վճարողից գանձվող տուգանքները, որոնք կիրառվում են այն դեպքերում, երբ հարկային գործակալներն օրենքով սահմանված ժամկետից հարկային ծառայություն ներկայացվող հաշվարկները ուշացրել են, ինչպես նաև հաշվառումներ և/կամ գրանցումներ չեն վարել կամ սահմանված կարգի խախտումներով են վարել: Միաժամանակ, պատասխանատվության միջոցներ են կիրառվում.

- հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու,

³⁶ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 16:

ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու կամ դրանք գրանցված գներից թանկ վաճառելու,

- արտարժույթի առքուվաճառքի, արտարժույթի դիլերային առքուվաճառքի գործունեություն իրականացնողների կողմից արտարժույթի առքուվաճառքի գործառնություններն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցելու,
- անապրանք փաստաթղթեր դուրս գրելու և դրանք ձեռք բերելու դեպքերում:

Հարկային մարմինն իրավունք ունի սահմանված ժամկետներից հարկային պարտավորություններով պայմանավորված գումարների վճարումը ուշացնելու դեպքում՝

- հարկ վճարողի գույքի բնագանձման համար հայցադիմում ներկայացնել դատարան,
- հարկ վճարողին անվճարունակ ճանաչելու հայցով սահմանված կարգով դիմել դատարան, քանի դեռ հարկային պարտավորություններն ամբողջությամբ կատարված չեն,
- 500 հազ. և ավելի դրամի չափով հարկային պարտավորություն չկատարելու դեպքում հարկային գործակալի հարկային պարտավորությանը համարժեք գույքի վրա սահմանված կարգով³⁷ դնել արգելք (առաջնահերթության կարգով կիրառվում է հարկ վճարողի նախ բանկային հաշիվների, ապա անշարժ գույքի, այնուհետև այլ ակտիվների նկատմամբ), քանի դեռ դատարանը վճիռ չի կայացրել (բացառությամբ օրենքով սահմանված այն գույքի, որի նկատմամբ բնագանձում չի կարող տարածվել կամ պահպանման ժամկետը չի գերազանցում 30 օրը): Սակայն, եթե դատարանն արդեն կայացրել է վճիռ, ապա հարկային մարմինը

³⁷ Հաստատված է ՀՀ կառավարության 11.05.2002թ. N520 որոշմամբ (ուժի մեջ է 11.05.2002թ., հրապարակված է ՀՀՊՏ2002/17(192), 05.06.2012թ.):

սահմանված կարգով³⁸ ապահովում է բռնազանձված գույքի իրացումն, իսկ հարկ վճարողի գույքի արգելադրումից հետո 30-օրյա ժամկետում դատարանի վճիռը չապահովելու դեպքում հարկ վճարողի գույքը համարվում է արգելանքից հանված,

- հարկային մարմինը՝ որպես հարկային պարտավորությունների կատարման ապահովման միջոց ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված կարգի համաձայն կարող է հարկ վճարողի հետ կնքել գրավի պայմանագիր:

Հարկ է նշել, որ, երբեմն, տեղի է ունենում հակառակն, այսինքն՝ հարկատուն պարտավորություններից ավելի շատ գումար է փոխանցում բյուջե: Նման դեպքերում, հարկային օրենսդրությամբ սահմանված է այդ գումարների վերադարձման ն/կամ հաշվանցման կարգ:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման առումով չափազանց կարևոր է հարկերի տեսակների ընտրության և դրանց հաշվառման մեթոդաբանությունը: ՀՀ-ում գործող առանձին հարկատեսակների համար մշակված մեթոդաբանություններն ունեն իրենց առանձնահատկությունները, որոնց վերլուծության արդյունքները ցույց են տալիս դրանց հիմնավորվածության աստիճանը:

Շահութահարկ: Շահութահարկը հարկ վճարողի կողմից սահմանված կարգով պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է, որը կարգավորվում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով: Շահութահարկ վճարողները իրենց ընտրած հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքների ու կանոնների, ինչպես նաև դրանց փոփոխությունների մասին գրավոր տեղեկացնում են հարկային տեսչության մարմնին սահմանված ժամկետում: Հարկվող շահույթը որոշելիս

³⁸ Տե՛ս նույն տեղում:

ակտիվները և պարտավորությունները հաշվի են առնվում սկզբնական ձեռքբերման արժեքով, բացառությամբ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերազնահատման արդյունքների:

Շահութահարկ վճարում են ՀՀ ռեզիդենտները և ոչ ռեզիդենտները: Ռեզիդենտ են համարվում իրավաբանական անձ հանդիսացող, շահույթ ստանալու նպատակ հետապնդող առևտրային կազմակերպություններն, իրավաբանական անձ հանդիսացող, շահույթ ստանալու նպատակ չհետապնդող և ստացված շահույթը մասնակիցների միջև չբաշխող կազմակերպություններն, առևտրային և ոչ առևտրային կազմակերպությունների կողմից ՀՀ-ում ստեղծված հիմնարկները, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով չնախատեսված և դեռևս չլուծարված ձեռնարկություններն, իսկ ոչ ռեզիդենտներն՝ օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպություններն, ինչպես նաև միջազգային ընկերությունները և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները:

Ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում ՀՀ տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացվող հարկվող շահույթը: Հարկվող շահույթը հարկ վճարողի համախառն եկամտի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է, իսկ հարկային վնասը՝ բացասական տարբերությունը (տե՛ս բանաձև 2.1.1):

$$\begin{aligned} & \text{Հարկվող շահույթ (հարկային վնաս)} = \\ & = \text{Համախառն եկամուտներ} - \text{Նվազեցումներ} \quad (2.1.1) \end{aligned}$$

Ոչ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող հարկվող շահույթը:

Համախառն եկամուտներ են հանդիսանում ապրանքների, արտադրանքի, հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվ-

ների և ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթը, վարկի, փոխառության դիմաց հաշվարկվող տոկոսները, վարձավճարները, ապահովագրական հատկացումները, երաշխիքների տրամադրման և ակցեպտային (հոծարագրային) գործառույթների համար նախատեսվող եկամուտները, անհատույց ստացվող ակտիվները, պարտավորությունների գեղչումից կամ ներումից ստացվող եկամուտները, տույժերի, տուգանքների և գույքային այլ պատժամիջոցների տեսքով ձևավորվող եկամուտները:

Համախառն եկամտի նվազեցումները կարելի է ներկայացնել հետևյալ բանաձևի տեսքով՝

Նվազեցումներ = Ծախսեր + Կորուստներ + Այլ նվազեցումներ (2.1.2)

Ապրանքանյութական պաշարների, աշխատանքների, ծառայությունների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների ձեռքբերման (և համապատասխան դեպքերում՝ այլ հարկ վճարողների եկամուտներին վերաբերող) փաստաթղթերի հիմնավորման նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանում է ՀՀ կառավարությունը³⁹:

Ծախսերի թվին են դասվում՝

- նյութական ծախսերը, որի մեջ են մտնում նյութական միջոցների (ապրանք, հումք, նյութեր, վառելիք, լաբորատոր սարքավորումներ և այլն) արժեքը, որոնք կազմակերպության գործունեության ընթացքում անմիջականորեն սպառվում են կամ կապիտալացվում,
- աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումներ,

³⁹ ՀՀ կառավարության 1998թ. օգոստոսի 25-ի N 525 որոշումը «Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը հաստատելու մասին»:

- ամորտիզացիոն մասհանումներ,
- հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը: Վերջիններս համարվում են կապիտալ ծախսեր, եթե դրանց արդյունքում վերակառուցման, վերազինման, արդիականացման, հիմնանորոգման կամ ընդլայնման միջոցով վերափոխվում է հիմնական միջոցների վիճակը, և/կամ տվյալ հիմնական միջոցի հաշվետու տարվա ընթացքում կատարված ծախսերի մեծությունը գերազանցում է այդ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի 10 տոկոսը: Հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը համարվում են ընթացիկ ծախսեր, եթե դրանք չեն համարվում կապիտալ ծախսեր⁴⁰,
- չփոխհատուցվող հարկեր, տուրքեր և այլ վճարները, մասնավորապես, գույքահարկը, հողի հարկը, օրենքով սահմանված դեպքերում՝ ավելացված արժեքի հարկը, տեղական, ճանապարհային, բնապահպանական վճարները և այլն,
- աշխատողների հավաքագրման և օրենքով նախատեսված այլ ծախսերը:

Հարկվող շահույթը որոշելիս ՀՀ կառավարության կողմից սահմանվել է համախառն եկամտից իրականացվող նվազեցումների որոշ տեսակների առավելագույն թույլատրելի չափեր (բանաձև 2.1.3)⁴¹:

$$\text{Կորուստներ} = \text{Բնական կորուստ} + \text{Այլ կորուստ} + \text{Պատահական կորուստ} \quad (2.1.3)$$

⁴⁰ ՀՀ կառավարության 2000թ. ապրիլի 11-ի N161 որոշում, «Հիմնական միջոցների (այդ թվում՝ վարձակալված) վրա կատարված ծախսերն ըստ ընթացիկ և կապիտալ բնույթի տարբերակելու հայտանիշները և չափերը սահմանելու մասին»:

⁴¹ ՀՀ կառավարության 1998թ. նոյեմբերի 27-ի N 753 որոշումը «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից իրականացվող նվազեցումների որոշ տեսակների առավելագույն թույլատրելի չափեր սահմանելու մասին»:

Կորուստների շարքին են դասվում պատահական, բնական և այլ կորուստները:

Նյութական միջոցների բնական կորուստները հետևանք են արտադրանքի ֆիզիկաքիմիական հատկությունների, օդերևութաբանական գործոնների ազդեցության, ոչ կատարյալ տրանսպորտային միջոցների օգտագործման: Բնական կորուստներին չեն վերաբերում ստանդարտների, տեխնիկական պայմանների, տեխնիկական շահագործման և պահպանման կանոնների պահանջների խախտման հետևանքով առաջացած կորուստները: Նյութական միջոցների բնական կորուստները հետևանք են արտադրանքի ֆիզիկաքիմիական հատկությունների, օդերևութաբանական գործոնների ազդեցության, ոչ կատարյալ տրանսպորտային միջոցների օգտագործման:

Բնական կորուստների դեպքում հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի մթերման, պահպանման և իրացման գործընթացում բացահայտված՝ ՀՀ կառավարության կողմից սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ:

Պատահական կորուստ է համարվում հարկ վճարողի գույքի փաստաթղթերով հիմնավորված փաստացի կորուստը, ոչնչացումը, վնասումը կամ որակական հատկանիշների անկումը, որը տեղի է ունենում հրդեհի, ջրհեղեղի, երկրաշարժի կամ այլ տարերային աղետի, նավաբեկման, պատերազմի, մարտական գործողությունների, զինված հարձակման, զանգվածային անկարգությունների, ապստամբության կամ նման այլ արտակարգ իրադարձությունների, ներառյալ՝ օրենքով սահմանված ապահովագրական պատահարների հետևանքով: Պատահական կորուստների դեպքում հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն

եկամուտը նվազեցվում է գույքի պատահական կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ այն հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում:

Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը կարող է նվազեցվել.

- անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար՝ ՀՀ կառավարության, իսկ բանկերի և վարկային կազմակերպությունների դեպքում՝ ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի և ՀՀ կենտրոնական բանկի համատեղ սահմանած կարգով՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարների չափով,
- հաշվետու տարում հայտնաբերված՝ նախորդ երեք տարիներին ավել ցույց տրված եկամտի և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցման չափով,
- բարեգործական և այլ անհատույց հատկացումների չափով,
- հարկ վճարողի գործունեությունից ծագած վնասների չափով, բացառությամբ կազմակերպությունների միացման, միաձուլման և վերակազմավորման ձևով վերակազմակերպման դեպքերի,
- հաշմանդամներին տրվող վճարումները յուրաքանչյուր հաշմանդամի համար հաշվարկված աշխատավարձի և դրան հավասարեցված այլ վճարումների 150 տոկոսի չափով՝ անկախ այլ վճարումների մասով ծախսերից,
- հետգնված բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի կամ փայաբաժինների իրացման ու հաշվեկշռային արժեքի դրական տարբերության չափով, եթե դրանք հետ են գնվել օրենքի պահանջի ուժով և այլն⁴²:

⁴² «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 57:

Հարկվող շահույթի նկատմամբ շահութահարկի գումարը հաշվարկվում է 20 տոկոս դրույքաչափով: Առանձին վճարողների, նրանց խմբերի, գործունեության տեսակների համար օրենքով կարող են սահմանվել շահութահարկին փոխարինող հաստատագրված վճարներ⁴³:

Հարկային օրենսդրությամբ կարող են սահմանվել հարկային արտոնությունների հետևյալ տեսակները⁴⁴,

- հարկվող օբյեկտի նվազեցում,
- հարկի դրույքաչափի նվազեցում,
- հարկի նվազեցում,
- հարկի հաշվարկման ժամկետի հետաձգում,
- հարկի վճարման ժամկետի հետաձգում,
- հարկային օրենսդրությունը և ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված և հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատում, նվազեցում, վճարման ժամկետների հետաձգում,
- բանկի կամ վարկային կազմակերպության կողմից հարկային պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար տուգանքների ու այլ ֆինանսական պատժամիջոցների վճարման պարտավորության հետաձգում՝ ՀՀ կենտրոնական բանկի կամ վարկային կազմակերպության կողմից բանկի պարտատերերի պահանջների սառեցման ժամանակահատվածում: Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում և կարգով հարկ վճարողներին փոխհատուցվում է գանձված հարկի գումարը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկի վճարումից ազատվում են գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրու-

⁴³ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք:

⁴⁴ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 12:

թյամբ զբաղված հարկ վճարողները՝ իրենց կողմից գյուղատնտեսական արտադրանքի, ինչպես նաև հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացված եկամուտների մասով, եթե վերջիններիս տեսակարար կշիռը համախառն եկամտի մեջ չի գերազանցում դրա տասը տոկոսը:

Համաձայն «Ֆիզիկական անձանց բանկային ավանդների հատուցումը երաշխավորելու մասին» ՀՀ օրենքի ավանդների հատուցումը երաշխավորող հիմնադրաման ազատվում է շահութահարկի վճարումից հետևյալ դեպքերում.

- սահմանված կարգով վճարված պարբերական, միանվագ և լրացուցիչ երաշխիքային վճարների մասով,
- հիմնադրամի կողմից ֆիզիկական անձանց հատուցված և բանկերի նկատմամբ ձեռք բերված պահանջի հիման վրա բանկերից ստացված գումարների մասով,
- ՀՀ պետական արժեթղթերում, ՀՀ կենտրոնական բանկում և օտարերկրյա առաջնակարգ բանկերում՝ որպես բանկային ավանդ և (կամ) բանկային հաշիվ, ոսկու ստանդարտացված ձուլակտրոններում, ՀՀ կենտրոնական բանկի, օտարերկրյա կառավարությունների և (կամ) կենտրոնական բանկերի, առաջնակարգ կազմակերպությունների կամ առևտրային բանկերի արժեթղթերում և այլ ֆինանսական ակտիվներում կատարված ներդրումներից ստացված եկամուտների մասով:

Շահութահարկ վճարողներն իրենց հաշվառման վայրի հարկային ծառայության մարմին յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով ներկայացնում են շահութահարկի հաշվարկներ, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններ⁴⁵՝ մինչև հաշ-

⁴⁵ 2007 թ. հունվարի 1-ից սկսվող տարիների համար ներկայացվում է միայն հաշվապահական հաշվեկշիռ և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն:

վետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը, ներառյալ՝ այդ օրը, իսկ եթե դա համընկնում է ոչ աշխատանքային օրվա հետ, ապա ներկայացնելու ժամկետը տեղափոխվում է այդ օրվան հաջորդող առաջին աշխատանքային օրը: Շահութահարկի գումարը հարկատուն պարտավոր է պետական բյուջե վճարել տվյալ տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը ներառյալ:

Շրջանառության հարկը օրենքով սահմանված կարգով, չափերով ու ժամկետներում առևտրային կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների կողմից իրականացվող գործունեության համար պետական բյուջե վճարվող՝ ավելացված արժեքի հարկին (ԱԱՀ) և (կամ) շահութահարկին փոխարինող հարկ է⁴⁶: Առևտրային կազմակերպությունների համար շրջանառության հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին: Շրջանառության հարկի մեջ շահութահարկի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 40 տոկոս, իսկ անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների համար շրջանառության հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին:

Հայաստանի Հանրապետությունում շրջանառության հարկ վճարող են համարվում տվյալ օրենքով սահմանված պայմանները բավարարող Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ համարվող առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, այդ թվում՝ նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) հարկ վճարողները: Շրջանառության հարկ վճարողներ են համարվում անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մատվ մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի, չի

⁴⁶ «Շրջանառության մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 19.12.2012թ., ՀՕ-236-Ն, հրապարակված է ՀՀՊՏ 2012.12.28/66(940) հոդ. 1399:

գերազանցել 58.35 մլն դրամը: Շրջանառության հարկ վճարողները մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող առաջին ամսվա 20-ը սահմանած ձևով իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացնում շրջանառության հարկի հաշվարկը:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, եթե հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի գումարը պակաս է տվյալ տարվա համար կատարված կանխավճարների հանրագումարից, ապա դրանց տարբերությունը ենթակա է վերադարձման: Տվյալ դեպքում կանխավճարների գումարների նկատմամբ հաշվարկված տույժերի հաշվարկը դադարեցվում է շահութահարկի հաշվարկը ներկայացնելու օրը, բայց ոչ ուշ մինչև ապրիլի 25-ը: Պետք է նշել նաև, որ կանխավճարի վճարների նկատմամբ հաշվարկված տույժերի գումարները վերահաշվարկման կամ վերադարձման ենթակա չեն: Եթե կատարված կանխավճարների հանրագումարը պակաս է տվյալ տարվա փաստացի շահութահարկի գումարից, ապա վերահաշվարկ է կատարվում միայն շահութահարկի գծով, իսկ առաջացած տարբերությունը հարկատուն պարտավոր է վճարել պետական բյուջե: Այս դեպքում կանխավճարների գծով տույժերի հաշվարկը դադարեցվում է հարկային մարմնին փաստացի շահութահարկի գումարը հայտնի դառնալու օրը:

Հարկ վճարողները, ովքեր օգտվում են շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունից, նվազագույն շահութահարկի ամսական գումարի հաշվարկման բազայում նվազեցում են կատարում գործունեության նշված մասով փաստացի չստացված եկամուտների չափով, որոնք ներառվում են այդ եկամուտների փաստացի ստացման ամսվան հաջորդող ամսվա նվազագույն շահութահարկի ամսական գումարի հաշվարկման բազայում:

Ոչ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող հարկվող շահույթը: Այդպիսի եկամուտներ են համարվում ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից, այդ թվում՝ նրա կողմից պասիվ եկամուտները, նրանց շահաբաժինները, տոկոսները, ռոյալթիները և այլն, ինչպես նաև ՀՀ տարածքում իրականացված կառավարման ծառայությունների, գիտական, արդյունաբերական, կամ առևտրային նախագծի, խորհրդատվությունների և այլ ծառայությունների դիմաց, այդ թվում՝ բեռների փոխադրման դիմաց ստացած եկամուտները և այլն:

ՀՀ-ում պետական գրանցում ստացած ոչ ռեզիդենտի առանձնացրած ստորաբաժանումը հանդիսանում է ոչ ռեզիդենտի ստորաբաժանում: Ոչ ռեզիդենտի գործունեության իրականացման վայրը ՀՀ-ում առանձնացված ստորաբաժանում չունեցող ոչ ռեզիդենտի ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու փաստացի վայրն է: Եթե ոչ ռեզիդենտն իր գործունեությունն իրականացնում է ոչ միայն ՀՀ-ում, այլև նրա սահմաններից դուրս և չի վարում առանձնացված հաշվառում, ինչն էլ թույլ չի տալիս որոշել ստորաբաժանման կամ վայրի միջոցով իրականացրած գործունեությունից առաջացած հարկվող շահույթը, ապա այն կարող է որոշվել հաշվարկի հիման վրա՝ հարկային ծառայության հետ համաձայնեցված եղանակով:

Ստորաբաժանման կամ վայրի հարկվող շահույթը որոշելիս թույլատրվում է սահմանված կարգով ներկայացված հայտարարագրի հիման վրա ՀՀ-ում իրականացվող գործունեության կապակցությամբ կրած կորուստների չափով նվազեցում: Ընդ որում՝ թույլատրվում է փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի ու փաստացի կորուստների բաշխում ոչ ռեզիդենտի և ՀՀ-ում նրա ստորաբաժանման կամ վայրի միջև: Բաշխված

ծախսերը ներառում են, մասնավորապես, կառավարչական ընդհանուր վարչական ծախսերը՝ կատարված ինչպես ՀՀ-ում, այնպես էլ նրա սահմաններից դուրս: Վճարման ենթակա շահութահարկի չափը հաշվետու տարում որոշվում է որպես գործունեությունից ստացված տարեկան շահութահարկի և կիսամյակային կանխավճարների գումարի տարբերություն: Եթե հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամուտները ստորաբաժանման գործունեության արդյունք են, ապա ստորաբաժանումը պարտավոր է հարկային գործակալին ներկայացնել համապատասխան հարկային ծառայության մարմնում հաստատագրված տեղեկանք, որը բովանդակում է հարկային մարմիններում հաշվառված լինելու և հարկ վճարող հաշվառման համար ունենալու մասին տեղեկություն: Դրանից հետո ոչ ռեզիդենտն ազատվում է աղբյուրի մոտ շահութահարկի գանձումից, բացառությամբ որոշ դեպքերի:

Ոչ ռեզիդենտի ստացած շահաբաժինները հայաստանյան աղբյուրներից հարկվում են զրո դրույքաչափով, եթե միաժամանակ առկա են հետևյալ պայմանները՝

- շահաբաժիններ ստացող ոչ ռեզիդենտն այդ եկամուտների մասով ենթակա չէ շահութահարկով հարկման այն երկրում, որի ռեզիդենտն է հանդիսանում,
- շահաբաժիններ ստացող ոչ ռեզիդենտը հանդիսանում է դրանց փաստացի սեփականատերը,
- մասնակցությունը, որի դիմաց ստացվել են շահաբաժինները ոչ ռեզիդենտին են պատկանել ոչ պակաս, քան երկու տարի,
- շահաբաժիններ բաշխող ռեզիդենտի կանոնադրական կապիտալում շահաբաժիններ ստացող ոչ ռեզիդենտի մասնակցությունը շահաբաժինների բաշխմանն անմիջապես նախորդող երկու օրացուցային տարիների ընթացքում

կազմել է ոչ պակաս, քան կանոնադրական կապիտալի 25 տոկոսը,

- շահաբաժինները բաշխող կազմակերպությանն է ներկայացվում սահմանած կարգով կազմված տեղեկանք այն մասին, որ այդ եկամուտները ստացող ոչ ռեզիդենտը բավարարում է սույնի առաջին երկու ենթակետերով սահմանված պայմաններին:

Հարկային գործակալի կողմից նշված չափերով պահված գումարները համարվում են ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտի վճարած շահութահարկի վերջնական գումարը, բացառությամբ այն դեպքի, երբ ոչ ռեզիդենտը ՀՀ-ում գործունեություն է իրականացրել ստորաբաժանման կամ հարկային մարմնի կողմից ճանաչված վայրի միջոցով, և այդ եկամուտը ստորաբաժանման կամ վայրի գործունեության արդյունք է համարվել: Եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ հարկի պահման հնարավորության բացակայության դեպքում ՀՀ պետական բյուջե շահութահարկի վճարման պարտավորությունը կրում է հայաստանյան աղբյուրներից եկամուտներ ստացող ոչ ռեզիդենտը:

Հարկային գործակալը նախորդ ժամանակաշրջանի համար ներկայացված ամփոփ հաշվարկներում սխալներն ինքնուրույն հայտնաբերելու դեպքում կարող է ճշտված հաշվարկ ներկայացնել հարկային տեսչության մարմիններին, որի հիման վրա այդ ժամանակաշրջանի համար կատարվում է հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ:

Հարկային բարեփոխումների արդյունքում Հայաստանի Հանրապետությունում ներկայումս գործում է եկամտային հարկի հաշվառման սկզբունքորեն նոր մոտեցում՝ ներդրվել է միասնական եկամտային հարկ, որը կենսաթոշակային բարեփոխումների համատեքստում կատարվող փոփոխություն է և միտված է գործատուների կողմից հաշվետվությունների ներ-

կայացման գործընթացը հնարավորինս պարզեցնելուն: Ընդ որում, անձնական եկամտային հարկի նոր համակարգը որևէ կերպ չի ազդելու աշխատողների փաստացի տնօրինվող եկամուտների վրա, իսկ գործատուներն այդ գործընթացում հանդես են գալու օրենքի պահանջների կատարումն ապահովողի դերում՝ հաշվի առնելով հաշվետվությունների քանակի կրճատումն ու ժամանակի խնայողությունը:

«Եկամտային հարկի» մասին ՀՀ օրենքով միասնական եկամտային հարկի սահմանման արդյունքում շրջանառությունից դուրս են եկել պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարն ու եկամտահարկը, ինչպես նաև ստեղծվել են գրանցման հայտի և անձնավորված հաշվարկի ներկայացման կարգի գործնական կիրառման նախադրյալներ: Մասնավորապես, գործատուներն այսուհետ հարկային մարմին պետք է ներկայացնեն մեկ հաշվետվություն՝ նախկին երկուսի փոխարեն, ընդ որում, անձնավորված հաշվարկը ներկայացնելու կարգը ևս փոփոխության է ենթարկվել, գործատուն այն պարտավոր է ներկայացնել բացառապես էլեկտրոնային եղանակով: Փաստորեն, կատարված փոփոխության նպատակն է նախկինում գործող պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարի և եկամտահարկի փոխարեն վճարել միասնական եկամտային հարկը:

Այսպիսով, պետք է նշել, որ հարկային համակարգում եկամտային հարկի բարեփոխումների նպատակը գործատուների կողմից հաշվետվությունների ներկայացման գործընթացի կատարելագործումն է, որի արդյունքում.

- նախկին երկու հաշվետվության փոխարեն՝ իրականացվում է մեկ անձնավորված հաշվարկ, արտացոլելով ֆիզիկական անձանց վճարված եկամուտն ու դրանից հաշվարկված եկամտային հարկի չափը,

- անձնավորված հաշվարկը գործատուն հարկային մարմին է ներկայացնում բացառապես էլեկտրոնային եղանակով, կրճատելով հաշվետվությունների քանակը, դրանք ներկայացնելու հետ կապված գործառույթները և խնայելով հարկային հաշվետվությունների վրա ծախսվող ժամանակը:

Եկամտային հարկի բարեփոխումների արդյունքում գործատուները կամ հարկային գործակալները էլեկտրոնային ստորագրություններով անձնավորված հաշվարկները հարկային մարմին են ներկայացնում իրենց հարմար վայրից ու պահի՝ առանց խախտելու սահմանված ժամկետը: Եկամտային հարկի ներդրմամբ չեն նվազում քաղաքացու եկամուտները, պետական բյուջե մուտքագրվող միջոցները, ինչպես նաև գործատուների համար լրացուցիչ բեռ չի առաջանում:

Հարկ է նշել, որ մինչև բարեփոխումները հանրապետությունում անվանական աշխատավարձ ստացող յուրաքանչյուր անձ պարտավոր էր պետական բյուջե վճարել պարտադիր սոցիալական ապահովության վճար (3 տոկոս) և եկամտահարկ¹⁷, ինչի արդյունքում նրա զուտ աշխատավարձն ավելի փոքր էր լինում անվանականից: Իր հերթին, գործատուն իր միջոցներից տվյալ աշխատողի համար պետական բյուջե էր վճարում պարտադիր սոցիալական ապահովության վճար: «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով այդ վճարին զուամարվում է աշխատողի անվանական աշխատավարձը, որից էլ հաշվարկվում է եկամտային հարկը: Փաստորեն, եկամտային հարկը հնարավորություն է ընձեռել գործատուի կողմից վճարվող պարտադիր սոցվճարը և աշխատողի անվանական աշխատավարձը միացնել, որի հարկումից էլ չեն վտանգվում աշխատողի կողմից տնօրինվող փաստացի եկամուտները: Գոր-

¹⁷ <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TIIncomeTax>.

ծառուների կողմից նշված ավելացումը չկատարելու դեպքում նրանք օրենքով սահմանված կարգով կրում են լրացուցիչ պարտավորություն:

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն վարձու աշխատողների աշխատավարձից պետական բյուջե վճարվող միասնական եկամտային հարկի համար սահմանված են հետևյալ դրույքաչափերը⁴⁸ (տե՛ս աղյուսակ 2.1.1-ը).

Աղյուսակ 2.1.1

Եկամտային հարկի դրույքաչափեր⁴⁹

Եկամտային հարկ	
Մինչև 120 000 դրամ եկամտի դեպքում	Հարկվող եկամտի 24.4%-ը
120 000 - 2 000 000 դրամ եկամտի դեպքում	29 280 դրամին գումարած 120 000 դրամը գերազանցող գումարի 26%-ը
2 000 000 դրամից ավելի եկամտի դեպքում	518 080 դրամին գումարած 2 000 000 դրամը գերազանցող գումարի 36%-ը

Այսպիսով՝ եկամտային հարկի ներդրմամբ կենսաթոշակային բարեփոխումների համատեքստում կատարվող փոփոխությունը միտված է գործատուների կողմից հաշվետվությունների ներկայացման գործընթացը հնարավորինս պարզեցնելուն, ինչն, ըստ էության, որևէ կերպ չազդելով վարձու աշխատողի փաստացի տնօրինվող եկամտի վրա, գործատուներին ընձեռում է հաշվետվությունների քանակի կրճատման և ժամանակի խնայողության լայն հնարավորություններ:

Գույքային հարկեր: Գույքահարկը վճարողներին ՀՀ տա-

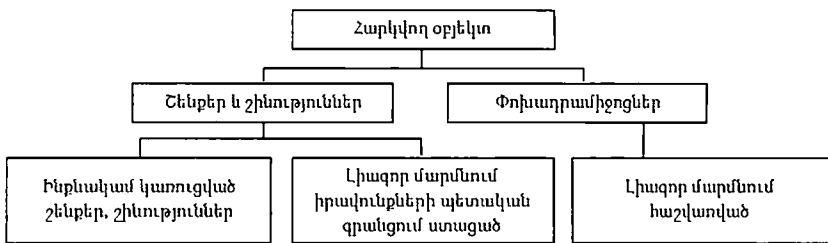
⁴⁸ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 10, ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1, ՀՕ-246-Ն:

⁴⁹ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 4:

րաձքում սեփականության իրավունքով պատկանող օրենքով⁵¹ սահմանված հարկվող օբյեկտ համարվող գույքի համար օրենքով սահմանված չափերով ու ժամկետներում տեղական ինքնակառավարման մարմինների կամ պետական բյուջեներ վճարվող ուղղակի հարկ է: Գույքահարկը կապված չէ գույքահարկ վճարողների տնտեսական գործունեության հետ, ինչպես նաև կախված չէ այդ գործունեության արդյունքներից:

Հայաստանում գույքահարկ վճարում են Հայաստանի Հանրապետությունում և արտերկրում ստեղծված կազմակերպությունները, միջազգային կազմակերպությունները, որոնք նաև ունեն իրենց մասնաճյուղերն ու ներկայացուցչությունները և ֆիզիկական անձինք՝ ՀՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա քաղաքացիները, քաղաքացիություն չունեցող անձինք, անհատ ձեռնարկատերերն ու գյուղացիական տնտեսությունները:

Գույքահարկով հարկվող օբյեկտ են համարվում շինությունները և փոխադրամիջոցները (տե՛ս գծապատկեր 2.1.1-ը):



Գծապատկեր 2.1.1. Գույքահարկի հաշվառում⁵⁰:

Շենքը կրող, պարփակող կամ/և համակցված կոնստրուկցիաներից կազմված վերգետնյա փակ ծավալ կազմող շինարարական համակարգ է, որը նախատեսված է մարդկանց բնակվելու

⁵¹ «Գույքահարկի մասին» 26.12.2002թ. ՀՕ-491-Ն օրենք, ուժի մեջ է 01.01.2003թ., հրապարակված է ՀՀՊՏ2003/2 (237) 08.01.2003թ.:

⁵⁰ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 4:

կամ ժամանակավոր գտնվելու և տարբեր աշխատանքային ու արտադրական գործընթացներ ծավալելու համար:

Շինությունը բնական կամ արհեստական նյութերից, երկրի վրա, ստորգետնյա կամ վերերկրյա կառուցված, ծավալային, հարթային կամ գծային շինարարական համակարգ է կազմված՝ կրող, որոշ դեպքերում նաև պարփակող կոնստրուկցիաներից և նախատեսված է բնակվելու, տարբեր տեսակի աշխատանքային ու արտադրական գործընթացներ ծավալելու, նյութերի, սարքավորումների, շինվածքների պահեստավորման և այլ նպատակների համար:

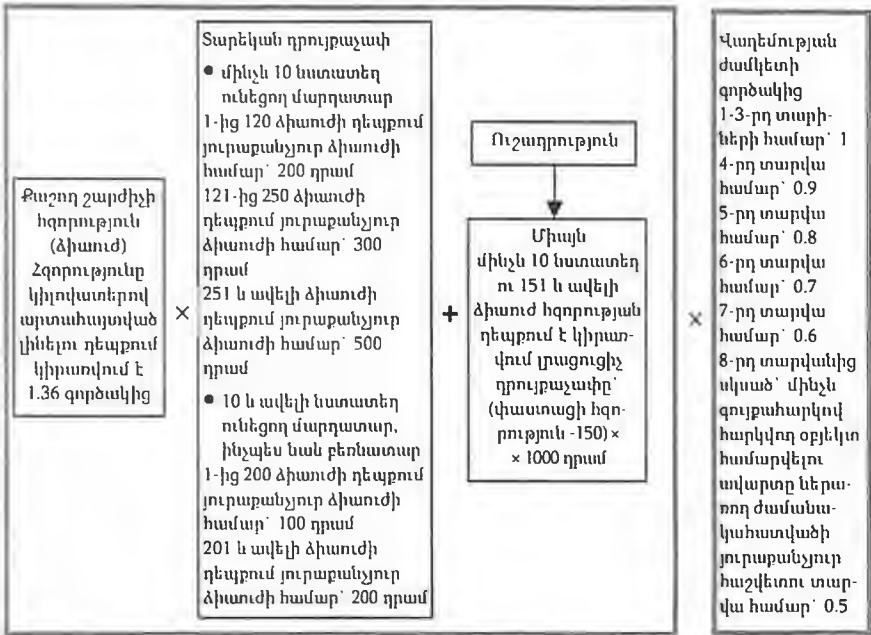
Փոխադրամիջոցներ են համարվում ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցները, ջրային փոխադրամիջոցները և մոտոցիկլետները:

Ներքոնշյալ հավասարումով ներկայացված է գույքահարկի տարեկան դրույքաչափերի գումարի հաշվարկման բանաձևի սխեման՝ ըստ համապատասխան (հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների, ավտոմոբիլային տրանսպորտային միջոցների և մոտոցիկլետների ու ջրային փոխադրամիջոցների գծով):

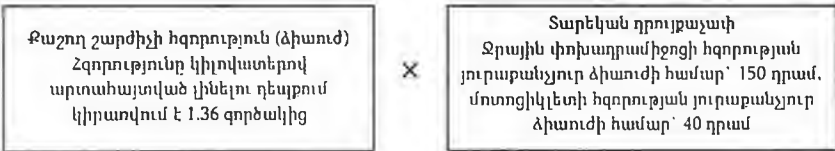
<p>Գույքահարկի տարեկան գումար</p>	=	<p>Հարկման բազա հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների կադաստրային արժեք</p>	×	<p>Տարեկան դրույքաչափ՝ հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների համար՝ 0.3%, ավտոտնակների համար՝ 0.2%</p>
-----------------------------------	---	--	---	---

*Գծապատկեր 2.1.2. Գույքահարկի հաշվարկման մեխանիզմը*⁵¹:

⁵¹ Նույն տեղում:



Գծապատկեր 2.1.3. Ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների գույքահարկ ⁵²:



Գծապատկեր 2.1.4. Մոտոցիկլետների և ջրային փոխադրամիջոցների գույքահարկ ⁵⁵:

Որպես կանոն, գույքահարկի պարտավորությունն առաջանում է հարկվող օբյեկտի կամ դրա մի մասի նկատմամբ սեփականության իրավունքի ծագման ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից, իսկ դադարում է գույքահարկով հարկվող օբյեկտի

⁵² «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7:

⁵⁵ Նույն տեղում:

կամ դրա մի մասի նկատմամբ սեփականության իրավունքը դադարելու ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից:

Գույքահարկ վճարող մարմին են հանդիսանում Երևան քաղաքի թաղային համայնքները, ՀՀ քաղաքային համայնքները, ՀՀ բոլոր գյուղական համայնքները, ինչպես նաև համայնքային սահմաններից դուրս գտնվող շինությունների մասով հարկային մարմինները, ովքեր գույքահարկ վճարում են սահմանված կարգով:

Հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների ու ավտոտնակների գույքահարկի եռամսյակային գումարը հաշվարկվում է բանաձև 2.1.4-ի միջոցով.

$$Z_{վճ} = [(T_{արժ} \times T_{եռ}) / 3 \times U_p] - U_{եռ} \quad (2.1.4)$$

որտեղ՝

$Z_{վճ}$ -ն՝ հաշվետու եռամսյակում վճարման ենթակա գույքահարկի գումարն է,

$T_{արժ}$ -ն՝ հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների կադաստրային արժեքն է,

$T_{եռ}$ -ն՝ շինությունների գույքահարկի դրույքաչափն է հաշվետու եռամսյակի համար, որն ավտոտնակների դեպքում հավասար է 0.05%, իսկ հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների դեպքում՝ 0.075%,

U_p -ն՝ հաշվետու եռամսյակում շինությունների հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

$U_{եռ}$ -ն՝ հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների եռամսյակային գումարն է:

Հարկվող օբյեկտ համարվող (բացառությամբ ավտոտնակների, հասարակական և արտադրական նշանակության) այլ

շինությունների գույքահարկի եռամսյակային գումարի հաշվարկման բանաձևն ունի հետևյալ տեսքը (2.1.5).

$$Z_{վճ} = [(C_{արժ} \times T_{տ}) / 12 \times U_{թ}] - U_{եո}, \quad (2.1.5)$$

որտեղ՝

$Z_{վճ}$ -ն՝ հաշվետու եռամսյակում վճարման ենթակա գույքահարկի գումարն է,

$C_{արժ}$ -ն՝ հարկվող օբյեկտ համարվող այլ շինությունների կադաստրային արժեքն է,

$T_{տ}$ -ն՝ հարկվող օբյեկտ համարվող այլ շինությունների գույքահարկի տարեկան դրույքաչափն է,

$U_{թ}$ -ն՝ հաշվետու եռամսյակում գույքահարկի հաշվարկման համար այլ շինությունների հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

$U_{եո}$ -ն՝ հարկվող օբյեկտ համարվող այլ (բացառությամբ ավտոտնակների, հասարակական և արտադրական նշանակության) շինությունների մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների եռամսյակային գումարն է:

Ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների համար գույքահարկի հաշվարկման բանաձևը (2.1.6).

$$F_q = [(C_h \times T_s) + (C_h - 150) \times 1000] \times \Psi_q / 12 \times U_{թ} - U \quad (2.1.6)$$

որտեղ՝

F_q -ն՝ գույքահարկի գումարը,

C_h -ն՝ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը (ձիաուժ): Ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը՝ կիլովատերով արտահայտված լինելու դեպքում, C_h -ն ձիաուժերով ստանալու համար կիլովատերով արտահայտված հզորության

նկատմամբ կիրառվում է 1.36 գործակից,

Γ_s -ն՝ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի գույքահարկի հաշվարկման համար օրենքով սահմանված տարեկան դրույքաչափը,

$(\mathcal{C}_h - 150) \times 1,000$ գումարեկին - բանաձևում հաշվի է առնվում միայն մինչև 10 նստատեղ ունեցող ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների գույքահարկը հաշվարկելիս և միայն այն դեպքերում, երբ տվյալ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը 151 և ավել ձիաուժ է,

\mathcal{V}_q -ն՝ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի վաղեմության ժամկետի գործակիցը, որը հավասար է. 1-3-րդ տարիների համար՝ 1, 4-րդ տարվա համար՝ 0.9, 5-րդ տարվա համար՝ 0.8, 6-րդ տարվա համար՝ 0.7, 7-րդ տարվա համար՝ 0.6, 8-րդ տարվանից սկսած մինչև տվյալ փոխադրամիջոցի՝ գույքահարկով հարկվող օբյեկտ համարվելու ավարտը ներառող ժամանակահատվածի յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա համար՝ 0.5,

U_p -ն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում գույքահարկի հաշվարկման համար ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

U -ն՝ հարկվող օբյեկտ համարվող ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների գումարն է՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Մոտոցիկլետների և ջրային փոխադրամիջոցների համար գույքահարկի հաշվարկումը ներկայացված է բանաձև 2.1.7-ում:

$$Q_q = (\mathcal{C}_h \times \Gamma_s) / 12 \times U_p - U, \quad (2.1.7)$$

որտեղ՝

Գ₄ -ն՝ գույքահարկի գումարը,

Շ₆ -ն՝ մոտոցիկլետի կամ ջրային փոխադրամիջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը (ձիաուժ): Մոտոցիկլետի կամ ջրային փոխադրամիջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը կիլովատերով արտահայտված լինելու դեպքում Շ₆-ն ձիաուժերով ստանալու համար կիլովատերով արտահայտված հզորության նկատմամբ կիրառվում է 1.36 գործակից,

Դ₈ -ն՝ մոտոցիկլետի կամ ջրային փոխադրամիջոցի գույքահարկի հաշվարկման համար օրենքով սահմանված տարեկան դրույքաչափը,

Ա₉ -ն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում գույքահարկի հաշվարկման համար մոտոցիկլետի կամ ջրային փոխադրամիջոցի՝ հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

Ա -ն՝ հարկվող օբյեկտ համարվող մոտոցիկլետի կամ ջրային փոխադրամիջոցի մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների գումարն է՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Օրենքով սահմանված կարգով գույքահարկից ազատվում են գծային ինժեներատրանսպորտային շինությունները, ջրամբարները, ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պետական սեփականություն համարվող պատմամշակութային նշանակության հարկվող օբյեկտ համարվող շինությունները, ՀՀ զինված ուժերի և այլ զորքերի, ինչպես նաև ՀՀ միջազգային պայմանագրերով դաշնակից երկրների զինված ուժերում պարտադիր ժամկետային զինվորական ծառայության մեջ գտնվող անձինք և այլն:

Օրենքի պահանջները խախտելու համար կիրառվում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված պատասխանատվության միջոցները, միայն մեկ առանձնահատկությամբ. կազմակերպությունների գույքահարկի հաշվարկների ներկայա-

ցումը սահմանված ժամկետներից երկու ամսից ավելի ուշացնելու դեպքում կազմակերպությունից գանձվում է տուգանք՝ հաշվարկների ներկայացման օրենքով սահմանված ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար համապատասխան բյուջե չվճարված գույքահարկի գումարի հինգ տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի գույքահարկի ընդհանուր գումարից:

Հողի հարկ: Հողի հարկը հարկ վճարողներին ՀՀ տարածքում սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքով պատկանող՝ օրենքով⁵³ սահմանված հարկվող օբյեկտ համարվող հողամասի համար օրենքով սահմանված չափերով ու ժամկետներում տեղական ինքնակառավարման մարմինների կամ պետական բյուջեներ վճարվող ուղղակի հարկ է: Հողի հարկը կապված չէ վճարողների տնտեսական գործունեության հետ և կախված չէ այդ գործունեության արդյունքներից:

ՀՀ-ում հողի հարկ վճարում են կազմակերպությունները և ֆիզիկական անձինք: Հողի հարկ չեն վճարում ՀՀ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինները, ՀՀ կենտրոնական բանկը և հիմնարկները:

ՀՀ քաղաքացիական և հողային օրենսգրքերով ու «Գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված փաստաթղթերը կարգավորում են հողամասի նկատմամբ սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքները:

Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկման օբյեկտ է հանդիսանում կադաստրային գնահատմամբ որոշված հարկային զուտ եկամուտը, իսկ ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար՝ հողի կադաստրային գնահատման արժեքը:

⁵³ «Հողի հարկի մասին» 27.04.1194թ. ՀՕ-101 օրենք, ուժի մեջ է 08.05.1994թ., հրապարակված է ՀՀԳԽՏ 1994/8, 29.04.1994:

Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկի տարեկան դրույքաչափը սահմանված է դրանց կադաստրային գնահատմամբ որոշված հաշվարկային զուտ եկամտի 15 տոկոսի չափով: ՀՀ մարզերում ֆիզիկական անձանց և կազմակերպություններին պատկանող գյուղատնտեսական հողատեսքերի գնահատումը իրականացվում է ՀՀ կառավարության 03.03.1993թ. «ՀՀ գյուղատնտեսական հողատեսքերի գնահատման և գյուղատնտեսական հողատեսքերի վիճակի համակարգված դիտարկումների անցկացման մեթոդիկաները հաստատելու մասին» N 124 որոշմանը⁵⁴ համապատասխան:

Ըստ նպատակային նշանակության՝ ՀՀ հողային ֆոնդի դասակարգման գյուղատնտեսական նշանակության հողեր են հանդիսանում՝ դրանց կարիքների համար առանձնացված և համապատասխան գործունեություն ծավալելու նպատակով գյուղատնտեսական մշակաբույսերի մշակման, բազմամյա տնկարկների հիմնման, խոտհնձի, արոտավայրերի, ինչպես նաև գյուղատնտեսական այլ նպատակների համար նախատեսված հողատեսքերը, մասնավորապես, վարելահողերը, բազմամյա տնկարկները, արոտավայրերը, խոտհարքները և այլ հողատեսքերը:

ՀՀ հողային ֆոնդի ըստ նպատակային նշանակության ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողեր են հանդիսանում արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերը, էներգետիկայի, տրանսպորտի, կոմունալ ենթակառուցվածքների, ընդերքների և ջրային հողերը:

Ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողի տարեկան դրույքաչափը սահմանված է համապատասխան կադաստրա-

⁵⁴ ՀՀ գյուղատնտեսական հողատեսքերի գնահատման և գյուղատնտեսական հողատեսքերի վիճակի համակարգված դիտարկումների անցկացման մեթոդիկաները հաստատելու մասին» N 124 որոշում, հրապարակված ՀՀՊՏ 1999/6(72), 15.03.1993թ.:

յին շրջանցման գոտիների տվյալ հողատեսքի կադաստրային գնահատման արժեքի նկատմամբ բնակավայրի ներսում՝ 1, իսկ բնակավայրից դուրս՝ 0.5 տոկոսի չափով:

Ոչ գյուղատնտեսական նշանակության մյուս հողերի համար հողի տարեկան դրույքաչափը սահմանված է տվյալ հողատեսքի ԿԳԱ 1 տոկոսի չափով: ՀՀ հողային ֆոնդի՝ ըստ նպատակային նշանակության դասակարգմանը համապատասխան ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերը լինում են նաև բնակելի նշանակության հողեր, որոնք էլ իրենց հերթին ըստ գործառնական նշանակության դասակարգվում են բնակելի կառուցապատման հողեր, հասարակական կառուցապատման հողեր, խառը, ընդհանուր կառուցապատման և այլ հողեր, հատուկ պահպանվող տարածքներ (բնապահպանական, առողջարարական, հանգստի նպատակներով նախատեսված, պատմական և մշակութային հողեր), անտառային:

Ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի գծով հողի հարկի համար հիմք են հանդիսանում՝ համայնքների վարչական սահմաններից դուրս և համայնքների վարչական սահմաններում գտնվող հողամասերի համար՝ 25.07.2002թ. «ՀՀ համայնքների վարչական սահմաններում և վարչական սահմաններից դուրս գտնվող հասարակական ու արտադրական նշանակության օբյեկտների համար հատկացված և անօգտագործելի հողերի կադաստրային գնահատման կարգը հաստատելու մասին» N1101-Ն որոշմամբ սահմանված կարգով որոշված կադաստրային գները, քաղաքային համայնքների վարչական սահմաններում գտնվող հողերի համար՝ ՀՀ կառավարության 28.09.1994թ. N462 որոշմամբ հաստատված հողերի կադաստրային արժեքի ժամանակավոր միջին չափերը:

Համաձայն «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի հողի հարկի պարտավորությունն առաջանում է հարկվող օբյեկտ համարվող հողամասի կամ դրա մի մասի նկատմամբ օրենքով սահ-

մանված կարգով սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքի ծագման ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից: Հողի հարկի պարտավորությունը դադարում է հարկվող օբյեկտ համարվող հողամասի կամ դրա մի մասի նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքը օրենքով դադարելու ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից: Համաձայն «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի կազմակերպությունները հողի հարկը հաշվարկում են ինքնուրույն և ոչ ուշ, քան մինչև յուրաքանչյուր տարվա սեպտեմբերի 1-ը համայնքների վարչական սահմաններում գտնվող հարկման ենթական յուրաքանչյուր հողամասի հողի հարկի հաշվարկը ներկայացնում են հողամասի գտնվելու վայրի տարածքը սպասարկող հարկային տեսչություն: Եռամսյակը մեկ անգամ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը հաշվարկված հարկի գումարները վճարում են հողամասի գտնվելու վայրի համայնքի բյուջե: Համայնքների վարչական սահմաններից դուրս գտնվող հարկվող օբյեկտ համարվող հողամասերի հողի հարկի հաշվարկները կազմակերպությունը ներկայացնում է իր գտնվելու վայրի հարկային տեսչություն, իսկ հաշվարկված հարկի գումարները վճարում է պետական բյուջե: Նոր ձեռք բերած հողամասի հողի հարկի հաշվարկները կազմակերպությունը ներկայացնում է սեփականության կամ օգտագործման իրավունքի ծագման պահից սկսած՝ մեկ ամսվա ընթացքում: Ֆիզիկական անձինք հողի հարկի տարեկան գումարը վճարում են հավասար մասերով, ոչ ուշ, քան մինչև հաշվետու տարվա նոյեմբերի 15-ը և մինչև հաջորդ տարվա ապրիլի 15-ը: Տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրականացնում են հողի հարկի գումարների վճարման նկատմամբ հսկողություն, իսկ հողի հարկի հաշվարկման ճշտության նկատմամբ հսկողությունը իրականացնում են ՀՀ հարկային մարմինները: Թե՛ կազմակերպությունների, թե՛ ֆիզիկական անձանց համար հողի

հարկի հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում օրացուցա-
յին տարին⁵⁵:

Հողի հարկ վճարող կազմակերպությունները յուրաքանչ-
յուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հողի հարկը հաշ-
վարկում են ինքնուրույն և տարեկան հաշվարկները ներկա-
յացնում են՝ ՀՀ համայնքների վարչական սահմաններում գտնվող
հողամասի համար՝ հողամասի գտնվելու վայրի համապատաս-
խան հաշվառող մարմին, իսկ սահմաններից դուրս գտնվող
հողամասերի համար՝ իրենց գտնվելու վայրի հարկային մարմին:

Հաշվառող մարմինները, հիմք ընդունելով անշարժ գույքի
կադաստր վարող լիազոր մարմնից ստացված տեղեկություն-
ները, հաշվարկում են ֆիզիկական անձանց հողի հարկի տա-
րեկան գումարները: ՀՀ տեղական ինքնակառավարման մար-
մինները սահմանված կարգով հողի հարկ վճարող ֆիզիկական
անձանց են ներկայացնում հողի հարկի վճարման ծանուցա-
գրեր սահմանված ժամանակահատվածում:

Հաշվառող մարմինները, հիմք ընդունելով անշարժ գույքի
կադաստր վարող լիազոր մարմնից ստացված տեղեկություն-
ները, համասեփականատեր ֆիզիկական անձանց հողի հարկը
հաշվարկում են՝ ընդհանուր համատեղ սեփականության դեպքում
ամբողջ հողամասի հարկման օբյեկտից՝ հողի հարկի բոլոր
պարտավորությունները համասեփականատերերից որևէ մեկի
համար, ընդհանուր բաժնային սեփականության դեպքում ամբողջ
հողամասի հարկման օբյեկտից՝ հողի հարկի պարտավորու-
թյունները համասեփականատերերից յուրաքանչյուրի համար:
Եթե ընդհանուր սեփականության դեպքում համասեփականա-
տերերից որևէ մեկը կազմակերպություն է, ապա հարկվող օբյեկտ
համարվող հողամասի հողի հարկը հաշվարկում է համասե-
փականատեր կազմակերպությունը ընդհանուր համատեղ սե-

⁵⁵ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին
29.11.2006թ. ՀՕ-223-Ն օրենքով:

փականության դեպքում ամբողջ հողամասի հարկման օբյեկտից՝ հողի հարկի բոլոր պարտավորությունները, հաշվառող մարմիններ կայացվող հաշվարկի ձևում նշելով համասեփականատերերի վերաբերյալ պահանջվող տվյալները, իսկ ընդհանուր բաժնային սեփականության դեպքում ամբողջ հողամասի հարկման օբյեկտից՝ հողի հարկի պարտավորությունն իր բաժնի չափով, հաշվառող մարմիններ կայացվող հաշվարկի ձևում նշելով համասեփականատերերի և նրանց բաժնեմասերի վերաբերյալ պահանջվող տվյալները:

Հողի հարկից ազատվում են՝ բյուջետային հիմնարկներն ու կազմակերպությունները, պետական արգելանոցները, բուսաբանական այգիները, պատմամշակութային նշանակության հողերը, բնակավայրերում պետական սեփականություն հանդիսացող ընդհանուր օգտագործման հողերը, մասնագիտական տեխնիկական ուսումնարաններին և դպրոցներին կից ուսումնաարտադրական և փորձարարական հողամասերը, ՀՀ սահմանամերձ բնակավայրերի՝ մարտական գործողությունների հետևանքով չօգտագործվող հողատարածքները⁵⁶ և այլն:

Օրենքի պահանջները խախտելու համար կիրառվում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված պատասխանատվության միջոցները:

Ավելացված արժեքի հարկ: Ավելացված արժեքի հարկը իրենից ներկայացնում է անուղղակի հարկ, որը վճարվում է դրանով հարկման ենթակա գործարքների իրականացման դեպքում:

ԱԱՀ-ով հարկման առումով «գործարք» հասկացությունը քաղաքացիական օրենսդրությամբ «գործարք» հասկացությունից տարբերվում է: Այսպես, եթե քաղաքացիական օրենսդրությամբ գործարքը ֆիզիկական և իրավաբանական այն գործողություններն են, որոնք ուղղված են քաղաքացիական իրավունքների ու

⁵⁶ ՀՀ կառավարության 04.11.2004թ. N1537-Ն որոշում, ուժի մեջ է 11.12.2004թ., հրապարակված է ՀՀՊՏ2004/65(364) 01.12.2004թ.:

պարտականությունների սահմանելուն, ապա փոփոխելուն կամ դադարեցնելուն, ապա ավելացված արժեքի հարկով հարկման առումով գործարքն ապրանքի մատակարարում է կամ ծառայության մատուցում: Ավելացված արժեքի հարկով հարկման առումով գործարք իրականացնողը միշտ մեկն է, այսինքն՝ ապրանք մատակարարողը: Ըստ այդմ՝ պետական բյուջե ավելացված արժեքի հարկը վճարելու պարտավորություն կրողը միայն ապրանք մատակարարողն է, սակայն այս հանգամանքը դեռ չի նշանակում, որ ապրանք ձեռք բերողը կամ ծառայություն ստացողն իր մատակարարներին պետք է վճարի միայն ապրանքի կամ ծառայության արժեքը և չպետք է վճարի ավելացված արժեքի հարկը, որը, գործարքը ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա լինելու դեպքում, հաշվարկվել է մատակարարի կողմից: Գործարքը ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա լինելու դեպքում մատակարարի հանդեպ պարտավորության մեջ ներառվում են ապրանքի կամ ծառայության արժեքը և դրա նկատմամբ հաշվարկված ավելացված արժեքի, ինչպես նաև ակցիզային հարկի գումարները:

Քանի որ ԱԱՀ-ը ապրանքի կամ ծառայության արժեքին ավելացվող հարկ է, հետևաբար, գործարք իրականացնողի կողմից վճարվող ավելացված արժեքի հարկը, ըստ էության, վճարվում է ոչ թե ապրանք մատակարարողի կողմից, այլ ապրանք ձեռք բերողի կողմից: Փաստորեն, գործարք իրականացնողը ԱԱՀ-ի գումարը գանձում է իր գնորդից պետական բյուջե վճարելու նպատակով: Ստացվում է՝ գործարք իրականացնողը հանդես է գալիս որպես հարկային գործակալ՝ գանձում է ավելացված արժեքի հարկը պետական բյուջեի օգտին հաշվեգրելու համար: Ըստ էության, ապրանք ձեռք բերողը կամ ծառայություն ստացողը անուղղակի կերպով ենթարկվում է հարկման: Սա է պատճառը, որ ավելացված արժեքի հարկը համարվում է անուղղակի հարկ:

Վերջին հաշվով, այս հարկատեսակը կուտակվում է վերջ-

նական սպառման գնացող ապրանքատեսակների և ծառայությունների արժեքում և վճարվում դրանք սպառողների կողմից: Այս առումով հարկատեսակը ստացել է նաև սպառման հարկ անվանումը:

Այս հարկատեսակը հաճախ անվանում են նաև ձեռնարկատիրական գործունեության կամ «բիզնես հարկ», քանի որ ԱԱՀ-ի մասով հատկացումներ կատարելու իրավասություն, որպես կանոն, վերապահված է ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնողներին:

Ավելացված արժեքի հարկի վճարման պարտավորություն կարող է սահմանվել ոչ միայն գործարքների համար, այլ նաև ներմուծվող ապրանքների համար:

ԱԱՀ-ը հաշվարկվում և վճարվում է ապրանքների և ծառայությունների իրացումների շղթայի բոլոր օղակներում: Դրա հետ կապված՝ միջազգային պրակտիկայում կիրառվում է իրացման շղթայի տվյալ օղակում առաջացող ավելացված արժեքի մեծության որոշման հիմնականում երկու մեթոդ:

Առաջին մեթոդի էությունը կայանում է նրանում, որ իրացումների շղթայի յուրաքանչյուր օղակում հաշվարկվում է ավելացված արժեքը, իսկ ավելացված արժեքի հարկը հաշվարկվում է այդ արժեքից՝ սահմանված դրույքաչափը կիրառելու միջոցով: Այս մեթոդի ժամանակ յուրաքանչյուր գործարքի իրականացման դեպքում անհրաժեշտ է հաշվարկել մատուցված ապրանքի կամ ծառայության ինքնարժեքը և ինքնարժեքին ավելացվող մասը, ինչը ենթադրում է, որ այս մեթոդը խիստ աշխատատար է: Այս մեթոդի կիրառումը հիմնախնդիրներ է առաջացնում ոչ միայն հարկ վճարողների, այլև հարկային մարմինների համար: Այդ իսկ պատճառով էլ, ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման այս մեթոդը գործնականում գրեթե չի կիրառվում:

Երկրորդ մեթոդի դեպքում հարկ վճարողի կողմից բյուջե

վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը որոշում են հիմք ընդունելով ստացված հարկային հաշիվները⁵⁷: Այս դեպքում, կիրառելով հարկի սահմանված դրույքաչափ՝ յուրաքանչյուր գործարքի մասով հարկը հաշվարկվում է այդ գործարքի հարկվող շրջանառության նկատմամբ: Հարկ վճարողը, սակայն, նշված գործարքի համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը անմիջականորեն չի վճարում պետական բյուջե, այլ ուղղակի հաշվեգրում է պետական բյուջեի օգտին: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկ վճարողը պետական բյուջե է վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացրած գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների դիմաց ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված և հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների տարբերությունը:

Նշենք, որ Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվում է ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման երկրորդ մեթոդը:

Այս մեթոդի կիրառման դեպքում ԱԱՀ-ի գծով հարկային արտոնություններ սահմանվում են վերջնական սպառման համար նախատեսված ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման գործարքների մասով: Իրացումների շղթայի սկզբնական կամ միջանկյալ օղակներում ԱԱՀ-ի մասով արտոնության սահմանումը հանգեցնում է ապրանքի կամ ծառայության թանկացմանը:

Որպես կանոն, այս հարկատեսակի մասով արտոնություններ սահմանվում են հիմնականում գործարքների մասով՝ անկախ այն հանգամանքից, թե ովքեր են իրականացնում այդպիսի գործարքներ:

⁵⁷ Հարկային հաշիվներն այնպիսի հաշվարկային փաստաթղթեր են, որոնցում առանձնացված է ավելացված արժեքի հարկի գումարը:

Ավելացված արժեքի հարկի կիրառումը բնորոշ է այն երկրներում, որտեղ ցածր են ուղղակի հարկերից հարկային եկամուտները: Քանի որ ավելացված արժեքի հարկը իրացումների ընթացքում գոյացող հարկ է, և դրա մեծությունը կախված չէ հարկ վճարողի գործունեության վերջնական արդյունքներից, հետևաբար հարկը սահմանվում է հատուցելու համար այն հարկային կորուստները, որոնք այլ պայմաններում կարող էին գանձվել ուղղակի հարկերից⁵⁸:

Ավելացված արժեքի հարկ, որպես կանոն, կիրառում են զարգացող երկրները, որտեղ ցածր են շահութահարկից կամ եկամտահարկից հարկային մուտքերը, այն հասկանալի է թույլ զարգացած տնտեսություն (արտադրություն) ունենալու պատճառով: Ավելացված արժեքի հարկ կարող են կիրառել նաև զարգացած տնտեսություն ունեցող երկրները, եթե այդ երկրներում նվազում է շահութաբերության միջին մակարդակը⁵⁹:

Ավելացված արժեքի հարկը ՀՀ-ում սկսել է կիրառվել 1992 թվականից:

Ներկայումս գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը⁶⁰ թվով երկրորդ օրենքն է և հետագայում կատարված փոփոխություններով ու լրացումներով հանդերձ, գործում է առ այսօր:

ԱԱՀ վճարողներ են համարվում օրենքով սահմանված կարգով ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն վարող և ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնող անձինք:

⁵⁸ World Bank Groupe “Global investment promotion an best practice in EU”, 2012, pp. 11-14, 58.

⁵⁹ Նույն տեղում:

⁶⁰ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ գործող օրենքն ընդունվել է 1997թ. մայիսի 14-ին (ՀՕ-118), ուժի մեջ է մտել 1997թ. հունվարի 1-ից, ՀՀՊՏ N14, 21.06.1997թ.:

Բացի նրանից, որ օրենքով սահմանվել են, թե ովքեր են համարվում ԱԱՀ վճարողներ, ովքեր են կրում ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն, սահմանվել է նաև օտարերկրյա անձանց կողմից ՀՀ-ում կատարված գործարքների մասով հարկային պարտավորություն կրելու նորմ: Օտարերկրյա անձանց կողմից ՀՀ-ում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող ՀՀ անձինք այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն: Այս դեպքում հարկը հաշվարկվում և վճարվում է ընդհանուր կարգով և սահմանված ժամկետներում:

Օրենքի համաձայն, որպես կանոն, ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարքներ են համարվում որևէ կերպ կատարվող հատուցման դիմաց ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը, ինչպես նաև անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ ապրանքների մատակարարումը կամ ծառայությունների մատուցումը:

Ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքների մի մասը դիտվել է որպես ԱԱՀ-ով չհարկվող, իսկ որոշ գործարքների համար էլ սահմանվել է ԱԱՀ-ից ազատման արտոնություն: Ավելացված արժեքի հարկով չեն հարկվում նաև այն գործարքները, որոնց վրա չի տարածվում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի գործողությունը:

ԱԱՀ-ով հարկման առումով որոշակի բացառություններ են սահմանված ֆիզիկական անձանց կողմից իրականացվող գործարքների մասով:

ԱԱՀ-ի պարտավորությունների որոշման ժամանակ ֆիզիկական անձանց կողմից իրականացվող գործարքների մասով անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով (26-րդ հոդված) սահմանված է, որ հարկային օրենսդրու-

թյան կիրառման առումով ձեռնարկատիրական գործունեություն չի համարվում քաղաքացիների անձնական գույքի և իրերի օտարումը, բացառությամբ օրենքով սահմանված դեպքերի:

Ապրանքների ներմուծման դեպքում օրենքով սահմանված կարգով չի հարկվում.

- կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներմուծվող՝ օրենքով հաստատված ցանկում ընդգրկված այն ապրանքների ներմուծումը, որոնց համար մաքսատուրքերի դրույքաչափը սահմանված է 0 տոկոս և որոնք ենթակա չեն ակցիզային հարկով հարկման⁶¹,
- մարդասիրական և բարեգործական ծրագրերի շրջանակներում, ինչպես նաև այդ ծրագրերի իրականացման համար զգալի նշանակություն ունեցող ապրանքների ներմուծումը (օրենքի 15-րդ հոդվածի 28-րդ մասին համապատասխան),
- օրենքով սահմանված արժեքային ու բնաիրային սահմաններում⁶² անհատ ձեռնարկատերեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների ներմուծումը:

⁶¹ Նշված ցանկը սահմանվել է «Կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներմուծվող՝ մաքսատուրքի 0 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 (29.06.2001թ., ՇՕ-195), ՀՀՊՏ, 04.07.2001թ. N20 (152):

⁶² Արժեքային և բնաիրային չափերը սահմանված են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսգրքի (06.07.2000թ., ՇՕ-83, ՀՀՊՏ 21.08.2000թ. N19) 105-րդ հոդվածով և ՀՀ կառավարության 2001թ. հունվարի 8-ի «Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով ֆիզիկական անձանց կողմից առանց մաքսատուրք վճարելու միջազգային փոխադրումներով փոխադրվող 20կգ ընդհանուր քաշը և 50հազ դրամի մաքսային արժեքը չզերազանցող ապրանքների տեղափոխման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 4 որոշմամբ (ՀՀՊՏ 26.01.2001թ. N2): Ֆիզիկական անձանց կողմից ձխախտի ներմուծելու դեպքում սահմանային չափեր են սահմանված նաև «Օխախտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով (24.03.2000թ. ՇՕ-40, ՀՀՊՏ, 05.04.2000թ., N6):

Համաձայն օրենքի՝ որոշ գործարքներ դիտվել են որպես ավելացված արժեքի հարկով չհարկվող: Դրանք, որպես կանոն, այնպիսի գործարքներ են, որոնց հարկումը տնտեսական կամ իրավական առումով նպատակահարմար չէ, դրանց հարկումը արդարացված չի կարող լինել, քանի որ դրանք իրականացվում են կամ պետության կողմից, կամ պետության հարկադրանքով և, վերջապես, որոնց հարկումը տրամաբանական չէ, քանի որ այդպիսի գործարքների համար գործարար շրջանակներում ընդունված սովորույթներին համապատասխան՝ ընդունված չէ հատուցում սահմանել, հետևաբար, այդ գործարքները ճիշտ էր դիտարկել որպես անհատույց գործարքներ:

Ազատել ավելացված արժեքի հարկից նշանակում է հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկել: ԱԱՀ-ից ազատելու դեպքում ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ չի հաշվարկվում, իսկ այդ գործարքների մասով ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված, ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված և մաքսային մարմիններում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները միացվում են այդ ապրանքների (ծառայությունների) ձեռքբերման արժեքին կամ վերագրվում են արտադրության կամ շրջանառության ծախսերին:

ԱԱՀ-ից ազատված գործարքները սահմանված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածով, Հայաստանի Հանրապետության այլ օրենքներով, մի շարք միջազգային համաձայնագրերով:

Պետք է ուշադրություն դարձնել, որ ավելացված արժեքի հարկից ազատված գործարքներ իրականացնելիս գործարքի ինքնարժեքն այլ հավասար պայմաններում ավելի բարձր է քան

այն դեպքում, երբ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ով հարկման: Սա պայմանավորված է նրանով, որ ԱԱՀ-ից ազատման դեպքում ձեռքբերումների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները չեն հաշվանցվում: Հետևաբար, ԱԱՀ-ից ազատված գործարքի մասով ապրանքի բացթողման գինը անհրաժեշտ է սահմանել այնպիսի մեծությամբ, որով փոխհատուցվեն նաև չհաշվանցվող ԱԱՀ-ի գումարները: Այլ կերպ ասած՝ ԱԱՀ-ից ազատված գործարք իրականացնելիս ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի համար սահմանված գնին պետք է ավելացվի ձեռքբերումների գծով մատակարարներին կամ մաքսային մարմնին վճարվող ԱԱՀ-ի այն ընդհանուր գումարը, որն արտոնության կիրառման պայմաններում չի հաշվանցվում:

Օրենքով սահմանված ՀՀ տարածքում կիրառվում է ԱԱՀ-ի երկու դրույքաչափ.

1. 20 տոկոս (եթե հարկի գումարը ներառված է ապրանքի կամ ծառայության գնի մեջ, ապա ԱԱՀ-ն հաշվարկվում է ապրանքների և ծառայությունների ամբողջ արժեքի նկատմամբ 16.67տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով): Ապրանքների ու ծառայությունների լրիվ արժեքով հատուցման գումարի մեջ (ներառյալ՝ 20 տոկոս դրույքաչափը) ԱԱՀ-ի գումարը որոշվում է 16.67 տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով: Եթե անձը օրենքի խախտմամբ իրեն չի համարել ԱԱՀ վճարող կամ ԱԱՀ վճարող համարվող անձն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների գծով դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթում ԱԱՀ-ի գումարի առանձնացում չի կատարել կամ հաշվարկային փաստաթուղթ դուրս չի գրել և միաժամանակ նշված դեպքերում ԱԱՀ վճարող համարվող անձը ԱԱՀ-ի գումարը չի արտացոլել ԱԱՀ-ի հաշվարկի համապատասխան տողերում, ապա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույքաչափի կիրառմամբ:

2. 0 տոկոս, այսինքն՝ զրոյական դրույքաչափ (այս դրույքաչափը սովորաբար կիրառվում է ապրանքների կամ ծառա-

յությունների արտահանման դեպքում, ինչպես նաև այն ապրանքների և ծառայությունների համար, որոնք ձեռք են բերվում Հայաստանում դիվանագիտական և նրանց հավասարեցված կազմակերպությունների կողմից պաշտոնական օգտագործման համար):

Ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունն օրենքով հաշվարկվող այն գումարն է, որի նկատմամբ պետք է կիրառվի ԱԱՀ -ի դրույքաչափը (20 տոկոս կամ 0 տոկոս), կամ որի մասով ԱԱՀ չի հաշվարկվում (գործարքը հարկման օբյեկտ չհամարվելու, հարկից ազատված լինելու կամ դրա վրա օրենքի գործողությունը չտարածվելու պատճառով): Այսինքն՝ օրենքի իմաստով, գործարքի իրականացման դեպքում, միշտ առկա է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն՝ անկախ այն հանգամանքից, թե դրա նկատմամբ ԱԱՀ հաշվարկվելու է, թե ոչ, դրա դիմաց փաստացի հատուցում նախատեսված է, թե ոչ, կամ որքան հատուցում է նախատեսված:

Ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում:

Շրջանառելի՝ բազմակի օգտագործման տարայի արժեքը չի ներառվում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ, բացառությամբ ապրանքների արտահանման դեպքերի, ինչպես նաև այն դեպքի, երբ տարան իրացնում է անմիջական արտադրողը կամ ներմուծողը:

Արտադրող-իրացնող կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ՀՀ-ում ԱՀ-ով հարկման ենթակա ապրանքների մատակարարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջա-

նառության մեջ ներառվում է նաև ակցիզային հարկի գումարը:

Այն վճարները, որոնք պետք է միացվեն ապրանքի կամ ծառայության արժեքին օրենքով ուղղակիորեն սահմանված չեն և, հավանաբար, նպատակահարմար կլինեն օրենքով սահմանել, որ ապրանքի արժեքին միացված են համարվում Միջազգային առևտրաարդյունաբերական պալատի կողմից մշակված և միջազգային պրակտիկայում ընդունված՝ առաքման (մատակարարման) բազիսային պայմաններով (FOB, CIP, CIF և այլն) նախատեսված այն լրացուցիչ ծառայությունների (տեղափոխման, ապահովագրության, մաքսազերծման) արժեքը, որոնք, այդ պայմաններին համապատասխան, կատարում է ապրանքներ առաքողը:

Ապրանքների, ծառայությունների անհատույց մատակարարման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են իրական արժեքից էականորեն ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման՝ լրիվ արժեքով հատուցվող գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող մեծությունը: Եթե հարկ վճարողը նախկինում նման գործարքներ չի իրականացրել, ապա որպես հարկվող շրջանառություն, ընդունվում է գործարար շրջանակներում համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծությունը: Այսինքն՝ օրենքով սահմանված է, որ հարկ վճարողը անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ գործարքներ իրականացնելու դեպքում ԱԱՀ պարտավորվում է հաշվարկել գործարքի իրական արժեքից: Եթե հարկ վճարողը որպես ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն չի ընդունում գործարքի իրական արժեքը (առանց ԱԱՀ-ի), ապա հարկային մարմինն իրավասու է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը և

հարկի գումարը հաշվարկել՝ կիրառելով հարկային պարտավորությունների որոշման օրենքով սահմանված անուղղակի եղանակները՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածին համապատասխան: Ընդ որում՝ հարկային մարմինը կարող է ճշգրտել ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը ոչ միայն ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույքաչափով հարկվող գործարքներ իրականացված լինելու, այլ նաև այլ գործարքներ (օրինակ՝ ԱԱՀ-ի 0-ական դրույքաչափով հարկվող) իրականացված լինելու դեպքերում:

Ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքներով, երբեմն, դրամական ձևով հատուցման փոխարեն, նախատեսվում է մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության դիմաց մեկ այլ ապրանքի ձեռքբերում կամ մեկ այլ ծառայության ստացում: Նման գործարքները ընդունված է անվանել փոխանակման գործարքներ (ապրանքափոխանակություն): Վերջիններիս գծով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է հիմք ընդունելով այդ ապրանքների մատակարարման ու ծառայությունների մատուցման պահին դրանց սովորաբար կիրառվող գինը՝ առանց ԱԱՀ-ի ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար օրենքով սահմանված կարգով:

Իրենց բնույթով միջնորդական են համարվում այն ծառայությունները, որոնք մատուցվում են հանձնակատարի, կոմիսիոների և գործակալի կողմից համապատասխանաբար հանձնարարության, կոմիսիայի և գործակալության պայմանագրերի: Այս գործարքների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում միջնորդավճարը (զանձույթ, պարզնավճար և հատուցման համանման այլ ձևեր)՝ առանց ԱԱՀ-ի, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով այլ բան չի նախատեսված: Փաստորեն, նշված ծառայությունների դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնարարության պայմանագրի դեպքում՝ հանձնակատարին հասանելիք գումարը, կոմիսիայի

պայմանագրի դեպքում՝ կոմիտենտի կողմից կոմիսիոներին վճարվելիք գումարը, իսկ լրացուցիչ օգուտի առկայության դեպքում՝ նաև կոմիսիոներին հասանելիք գումարը, և գործակալության պայմանագրի դեպքում՝ հանձնակատարին հասանելիք գումարը:

Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների համար ներմուծման պահին ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց՝ օրենքով սահմանված կարգով որոշվող մաքսային արժեքի և գանձվող մաքսատուրքի ու ակցիզային հարկի գումարը: Ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների ներմուծման այն դեպքերում, երբ ներմուծվում են արժեքային և բնաիրային չափերը գերազանցող չափերով ապրանքներ, ապա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում ներմուծվող ապրանքների մաքսային արժեքի և արժեքային չափի տարբերության ու վճարվելիք մաքսատուրքի ընդհանուր գումարը, իսկ բնաիրային չափերի գերազանցման դեպքում՝ բնաիրային չափերը գերազանցող ապրանքների մաքսային արժեքի, մաքսատուրքի և ԱՀ-ի ընդհանուր գումարը:

2007թ. հունվարի 1-ից շենքերի, շինությունների, բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով, բայց ոչ պակաս՝ գույքահարկով հարկման նպատակով՝ դրանց համար օրենքով սահմանված կարգով որոշվող արժեքից, բացառությամբ սույն կետով նախատեսված դեպքի:

Շենքերի, շինությունների, բնակելի կամ այլ տարածքների վարձակալության կամ անհատույց օգտագործման իրավունքով տրամադրման գործարքների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով, բայց ոչ պակաս գույքահարկով հարկման նպատակով՝ օրենքով սահմանված կարգով որոշվող արժեքի, իսկ այդպիսի արժեքի բացակայության դեպքում՝ գույքահարկով հարկման օբյեկտի

ընդհանուր մակերեսով վարձակալության կամ անհատույց օգտագործման հանձնված տարածքի մակերեսի բաժնեմասին համապատասխանող արժեքի հինգ տոկոսից՝ հաշվարկված տարեկան կտրվածքով: Այդ մեծությունը, ըստ ԱԱՀ-ի հաշվետու ժամանակաշրջանների, բաշխվում է հավասարաչափ:

Ավելացված արժեքի հարկով գործարքի հարկման համար առաջնահերթ խնդիրներից է պարզել, թե որն է գործարքի իրականացման վայրը:

Ապրանքների մատակարարման վայրն այն տեղն է, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են: Ապրանքի մատակարարման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունն է, եթե այն առաքվել կամ հանձնվել է գնորդին ՀՀ տարածքում:

Ծառայությունների մատուցման վայրը այն տեղն է, որտեղ ծառայություն մատուցող անձը իրականացնում է ձեռնարկատիրական գործունեություն, իսկ այդպիսի վայրի բացակայության կամ որոշման անհնարինության դեպքում՝ նշված անձի գտնվելու վայրն է:

ԱԱՀ-ի գծով պարտավորության ծագման պահը, որպես կանոն, դա այն պահն է, երբ ապրանք ստացողը կամ ծառայություն ստացողը որևէ ընդունման-հանձնման ակտը, հաշվարկային փաստաթուղթը ստորագրելով՝ հաստատում է գործարքի իրականացման փաստը:

Հարկային հաշիվն այն փաստաթուղթն է, որը դուրս են գրում ավելացված արժեքի հարկ վճարողները (ԱԱՀ-ի 20 տոկոս (16.67 տոկոս) դրույքաչափով հարկվող գործարքների իրականացման դեպքերում):

Հարկային հաշիվը պարունակում է օրենքով սահմանված տվյալներն ու վավերապայմանները, և այստեղ, որպես պարտադիր պայման, առանձնացված է ԱԱՀ-ի գումարը: Այն, որպես կանոն, դուրս է գրվում ապրանք մատակարարողի կամ ծառայություն մատուցողի կողմից: Սակայն օրենքով սահման-

ված է, որ ապրանք ձեռք բերողը կամ ծառայություն ստացողը կարող է մատակարարի անունից դուրս գրել հարկային հաշիվ, եթե իրականացված գործարքի կողմը օտարերկրյա անձ է և Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված չէ որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող: Այս դեպքում, որպես ապրանք մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձի ՀՎՀՀ (հարկ վճարողի հաշվառման համար)՝ նշվում է ապրանք կամ ծառայություն ստացողի ՀՎՀՀ-ն:

Հարկային հաշվում պարտադիր լրացման ենթակա են օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված տեղեկությունները, այդ թվում՝ ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված՝ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով⁶³ նախատեսված այն տեղեկություններն ու վավերապայմանները, որոնք ուղղակիորեն սահմանված չեն օրենքի 20-րդ հոդվածով: Հարկային հաշվի դուրսգրման կամ ստացման դեպքերում անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել, որ դրանում ներառված լինեն օրենքով սահմանված բոլոր տվյալներն ու վավերապայմանները, քանզի այս կամ այն տվյալի բացակայությունը կարող է հիմք հանդիսանալ օրենքով նախատեսված պատասխանատվության նորմեր կիրառելու համար:

Հարկային հաշիվներ դուրս գրած անձինք պարտավոր են ժամանակագրական կարգով հաշվառել և առնվազն երեք տարի պահպանել իրենց կողմից դուրս գրված ու իրենց ստացած հարկային հաշիվները, մատակարարներին և մաքսային մարմիններին ԱԱՀ-ի վճարումը հաստատող վճարային փաստաթղթերը, մաքսային հայտարարագրերը, ինչպես նաև ԱԱՀ-ի հաշվարկմանը, հաշվանցմանն ու վճարմանը վերաբերող այլ

⁶³ Այդ տվյալներն ու վավերապայմանները սահմանված են ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. «Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 525 որոշմամբ (ՀՀՊՏ, 10.09.1998. N21):

փաստաթղթերը: Սա անհրաժեշտ է հատկապես այն դեպքերում, երբ հարկ վճարողն ունի այդ ժամանակաշրջանին վերաբերող՝ հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներ: Եթե ԱԱՀ-ի հաշվարկմանը վերաբերող սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերով չհիմնավորվի այդպիսի գումարների առկայությունը, դրանց հաշվանցումը կամ վերադարձը անհնարին կլինի:

ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք պարտավոր են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո իրենց հաշվառման հարկային տեսչություն ներկայացնել հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ, որոնք ներկայացվում են դուրս գրված կամ ստացված այն հարկային հաշիվների վերաբերյալ, և որոնցում ներառված հարկվող շրջանառությունը գերազանցում է ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված չափը(ներկայումս այն սահմանված է 100 հազ. դրամ)⁶⁴: Տեղեկությունները պետք է ներկայացվեն մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 25-ը ներառյալ՝ հարկային մարմնի կողմից սահմանված կարգով⁶⁵:

Հարկային հաշիվների լրացման համար օրենքով սահմանված պահանջների խախտումով հարկային հաշիվը դուրս գրելու համար հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ այդ հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարի 10 տոկոսի չափով: Միևնույն ժամանակ այս տուգանքը չի կիրառվում, եթե ԱԱՀ-ով հարկ-

⁶⁴ Այդ չափը սահմանված է ՀՀ կառավարության 30.05.2001թ. «Հարկային մարմիններ տեղեկություններ ներկայացնելու նպատակով հարկ վճարողների հարկային հաշիվներում ցույց տրված հարկվող շրջանառության չափը սահմանելու մասին» թիվ 481 (ՀՀՊՏ, 12.06.2001թ. N16) որոշմամբ (հաշվի առած դրանում կատարված փոփոխությունը):

⁶⁵ «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածին համապատասխան հարկ վճարող անձանց կողմից հարկային մարմիններին տեղեկությունների տրամադրման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ պետական եկամուտների նախարարության 07.06.2001թ. թիվ 02/787 հրամանը (ՀՀ ԳՆԱՏ, 01.08.2001թ. N14):

ման ենթակա գործարքի համար հարկային հաշվի փոխարեն լրացվել է այլ հաշվարկային փաստաթուղթ:

Օրենքով պատասխանատվություն է սահմանված նաև այն դեպքերում, երբ օրենքով արգելված է հարկային հաշվի դուրսգրումը:

ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացրած անձինք յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պետական բյուջեի օգտին, ԱԱՀ-ի հաշվարկի ներկայացմամբ, հաշվեգրում են այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած ԱԱՀ-ով հարկվող բոլոր գործարքների հաշվեգրման մեթոդով որոշված հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների հանրագումարը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 241-րդ հոդվածում նշված գործարքների մասով և 242-րդ հոդվածում նշված ընկերությունների կողմից ԱԱՀ-ի հաշվեգրումը պետական բյուջե կատարվում է այդ գործարքների ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունների նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների հանրագումարից նվազեցնելով այն գործարքների գծով ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց դիմաց գնորդների կողմից վճարում չի կատարվել:

ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում նշանակում է ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորության նվազեցում: Ըստ էության, հաշվանցում է նաև հարկային պարտավորության բացակայության պայմաններում հարկ վճարողի հանդեպ պետական բյուջեի պարտավորության ձևակերպումը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված է ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվանցման երեք հնարավոր դեպք.

1. Օրենքի 24-րդ հոդվածում նշված գործարքների⁶⁶ մասով

⁶⁶ Հայաստանի Հանրապետության Գերատեսչական նորմատիվ ակտերի տեղեկագիր (ՀՀ ԳՆԱՏ), 15.01.2007թ. թիվ 2:

ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջեի օգտին հաշվեգրված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցում են.

- արտադրական և առևտրային այլ նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների ու այն ստացված ծառայությունների մասով մատակարարների ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց դիմաց բանկային փոխանցմամբ կատարվել է վճարում,
 - հանրապետության տարածքում ներմուծված ապրանքների համար՝ օրենքով սահմանված կարգով և չափերով գանձված ԱԱՀ գումարները:
2. Էլեկտրաէներգիայի առք ու վաճառքի լիցենզավորված գործունեություն իրականացնող ընկերությունները հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջեի օգտին օրենքի 242-րդ հոդվածին համապատասխան հաշվեգրված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցում են.
- հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված էլեկտրաէներգիայի դիմաց սահմանված մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները,
 - արտադրական և առևտրային այլ նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների ու ստացված այն ծառայությունների մասով մատակարարների ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց դիմաց բանկային փոխանցմամբ կատարվել է վճարում,
 - հանրապետության տարածքում ներմուծված ապրանքների համար՝ օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմինների կողմից

գանձված ԱԱՀ-ի գումարները, եթե օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ներմուծման պահին:

3. Այլ գործարքների մասով ԱԱՀ վճարող անձինք պետական բյուջե հաշվեգրված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցում են.
- արտադրական և առևտրային այլ նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների ու ստացված այն ծառայությունների մասով մատակարարների ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց դիմաց բանկային փոխանցմամբ կատարվել է վճարում,
 - հանրապետության տարածքում ներմուծված ապրանքների համար՝ օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմինների կողմից գանձված ԱԱՀ-ի գումարները, եթե օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ներմուծման պահին: Օրենքի 23, 241 և 242-րդ հոդվածներով սահմանված կարգով հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների առաջացող տարբերությունը, որպես կանոն, հաշվանցվում է հարկ վճարողի կողմից հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանում ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար օրենքի համաձայն վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների հաշվին:

Նշված կանոններից բացառություն է միայն ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների մասով: Այս դեպքում հարկ վճարողների այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց ԱԱՀ-ի հաշվանցումը և/կամ վերադարձն իրականացվում է ՀՀ կառավարության 2004թ. դեկտեմբերի 2-ի «Ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների գծով հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցման կամ վերադարձման համար

փաստաթղթերը ներկայացնելու, այդ գործարքների գծով վերադարձման ենթակա գումարների հիմնավորվածությունը հաստատող տեղեկանքի տրամադրելու կարգը հաստատելու մասին» թիվ 1923-Ն որոշմամբ սահմանված կարգով:

Նշենք նաև, որ ձեռք բերված ապրանքների, ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ոչ միշտ են ենթակա հաշվանցման: Մասնավորապես.

- մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարներն, օրենքի 26-րդ հոդվածին համապատասխան, ենթակա չեն հաշվանցման, մասնավորապես, հետևյալ դեպքերում, եթե ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներն իրականացվել են ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց կողմից,
- ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների իրականացված ձեռքբերումներին վերաբերող ԱԱՀ գումարները,
- ոչ արտադրական նպատակով ձեռք բերված և/կամ օգտագործված ապրանքների և ծառայությունների գծով, բացառությամբ ապրանքների ու ծառայությունների անհատույց հատկացման դեպքերի:

Օրենքի 441-րդ հոդվածով սահմանված սահմանափակումները, հիմնականում, կապված են ապրանք մատակարարողի կամ ծառայություն մատուցողի կողմից օրենքով սահմանված պահանջների խախտմամբ հարկային հաշիվ դուրս գրելու հետ: Օրենքի 441-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաշվանցման ենթակա չեն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, հաստատագրված վճարով հարկվող կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի

գումարները: Հաշվանցման ենթակա չեն նաև օրենքով անապրանք ճանաչվող փաստաթղթերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Օրենքով սահմանված է նախկինում հաշվանցված գումարների վերաձևակերպման և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցվող ընդհանուր գումարից նվազման կարգը:

Հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների վերաձևակերպումներ կատարվում են հետևյալ դեպքերում.

- ձեռք բերված ապրանքը կամ ստացված ծառայությունը, որին վերաբերող հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվել է նախորդ ժամանակաշրջանում իրականացված՝ ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքին: Այս դեպքում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարի վերաձևակերպումը կատարվում է այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում իրականացվել է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքը,
- պարզվել կամ արձանագրվել է, որ տվյալ ձեռքբերումը կատարվել է հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեություն իրականացնող կամ պարզեցված հարկ վճարող հանդիսացող անձից: Այսպիսի հանգամանքը կարող է պարզվել անմիջականորեն հարկ վճարողի կողմից կամ այդ մասին կարող է հարկ վճարողին տեղեկացնել հարկային մարմինը: Այդպիսի ձեռքբերումներով հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների վերաձևակերպումը պետք է իրականացվի այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է, որ տվյալ ապրանքը մատակարարվել կամ տվյալ ծառայությունը մատուցվել է հաստատագրված վճարով կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեության շրջանակներում,
- օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարք-

ների դիմաց մատակարարների հարկային հաշիվներով, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով անապրանք ճանաչվող փաստաթղթերով ապրանքի կամ ծառայության ձեռքբերման ժամանակաշրջանում կատարվել է հաշվանցում: Այս դեպքում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների վերաձևակերպումը պետք է իրականացվի այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում կատարվել է գործարքը:

ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք միաժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործարքներ իրականացնելիս պարտավոր են վարել դրանց գծով առանձնացված հաշվառում: Վերջինիս անհրաժեշտությունը կայանում է նրանում, որ ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների մասով օրենքով հաշվանցումներ չեն կատարվում:

Որպես կանոն, հարկ վճարողի ձեռքբերումների մի մասը հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել ԱԱՀ-ով հարկվող կամ չհարկվող գործարքներին: Այն ձեռքբերումների մասով ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարները, որոնք ուղղակիորեն վերագրվում են ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներին պետք է պակասեցվեն տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցվող ԱԱՀ-ի գումարներից և միացվեն ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների ձեռքբերման արժեքին կամ պետք է ձևակերպվեն որպես արտադրության կամ շրջանառության ծախս:

Գործնականում միշտ կան ձեռքբերումներ, որոնք հնարավոր չէ ուղղակիորեն վերագրել ԱԱՀ-ով հարկվող կամ չհարկվող գործարքներին: Դրանք, որպես կանոն, ընդհանուր տնտեսական ծախսերին վերաբերող ձեռքբերումներն են: Այս ձեռքբերումների մասով հաշվանցման ենթակա է մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի ընդհանուր գումարի այն մասը, որը համապատասխանում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած գործարքների ընդհանուր

շրջանառության մեջ ԱԱՀ-ի 20% (16.67%) և 0% դրույքաչափով հարկվող գործարքների տեսակարար կշռով որոշված մասին:

ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործարքների մասով առանձնացված հաշվառում պետք է վարվի նաև բանկային փոխանցմամբ՝ հաշվի առնելով վճարված ձեռքբերումները: Եթե բանկային փոխանցմամբ վճարված ձեռքբերումների մասով հնարավոր չէ վարել առանձնացված հաշվառում, ապա տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պետք է որոշվի՝ հաշվի առնելով ընդհանուր ձեռքբերումների շրջանառության տեսակարար կշիռը: Այս դեպքում փաստացի պետք է հաշվանցվի տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված գործարքների ընդհանուր շրջանառության մեջ ԱԱՀ-ի 20% (16.67%) և 0% դրույքաչափով հարկվող գործարքների տեսակարար կշռով որոշված՝ հաշվանցվող գումարի այն մասը, որը համապատասխանում է ընդհանուր ձեռքբերումների շրջանառության մեջ բանկային փոխանցմամբ վճարված ձեռքբերումների շրջանառության տեսակարար կշիռին:

Ավելացված արժեքի հարկի մասով, որպես կանոն, հաշվետու ժամանակաշրջան համարվում է եռամսյակը: Այն անձանց համար, որոնց ապրանքների մատակարարումից և ծառայությունների մատուցումից օրենքով սահմանված կարգով որոշվող հասույթը, առանց անուղղակի հարկերի նախորդ օրացուցային տարում գործունեության բոլոր տեսակներով գերազանցել է 60 մլն դրամը, ապա տվյալ օրացուցային տարում հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում ամիսը:

ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք պետական բյուջե ԱԱՀ-ի վճարման համար յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պարտավոր են ներկայացնել ԱԱՀ հաշվարկներ:

Այն բոլոր դեպքերում, երբ ՀՀ տարածքում իրականացված գործարքների մասով ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձը կրում է ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն, խորհուրդ է տրվում ներկա-

յացնել ԱԱՀ-ի հաշվարկ: Խոսքը վերաբերում է այն դեպքերին, երբ հարկային հաշիվներ են դուրս գրվել պարզեցված հարկ վճարող կամ հաստատագրված վճար վճարող համարվող, կամ ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից, երբ ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձը օտարերկրյա անձի փոխարեն կրում է ԱԱՀ հաշվարկելու վճարելու պարտավորություն: Այս դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկի ներկայացումը անհրաժեշտ է, որպեսզի հարկային մարմնում արձանագրվի ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունը և դրա հաշվին մարվի ԱԱՀ-ի վճարման արդյունքում առաջացող գերավճարը: Հակառակ պարագայում, հնարավոր են հարկային պարտավորությունների հաշվառման անճշտություններ:

Ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման սխալների ինքնուրույն հայտնաբերման դեպքում, բացառությամբ օրենքով նախատեսվող դեպքերի, կարող են ներկայացվել ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկներ, իսկ այդ նույն հարկի գծով ճշգրտված հաշվարկներ չեն կարող ներկայացվել, մասնավորապես, այն դեպքերում.

1. երբ հարկային հաշիվներ են դուրս գրվել՝
 - ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից,
 - այն ապրանքների և ծառայությունների համար, որոնք ազատված են ԱԱՀ -ից, չեն համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող կամ հարկվում են ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով,
2. երբ սխալները վերաբերում են հարկային մարմնի կողմից արդեն իսկ ստուգված կամ ստուգվող ժամանակաշրջանին: Ստուգված ժամանակաշրջանի համար ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկի ներկայացման դեպքում ստուգման արդյունքները վերանայվում են: Ստուգված ժամանակաշրջանին վերաբերող ԱԱՀ-ի հաշվարկների ճշգրտումներ կարող են կատարվել միայն կրկնակի ստուգման արդյունքներով,
3. երբ սխալները հայտնաբերվել են ոչ ինքնուրույնաբար:

ԱԱՀ-ի հաշվարկը և ճշգրտված հաշվարկը ունեն մեկ միասնական ձև: ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ի՝ սխալներով լրացված հաշվարկին: Այդ իսկ պատճառով էլ ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկը պետք է լրացվի նույն կերպ՝ ինչ տեսքով, որ կլրացվեր ԱԱՀ-ի հաշվարկը, եթե սխալներ չկատարվեին:

ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկի ներկայացման ժամկետային կամ քանակային սահմանափակումներ չեն կիրառվում: Նույն ժամանակաշրջանին վերաբերող մեկից ավելի ճշգրտված հաշվարկի ներկայացման համար պատասխանատվություն նախատեսված չէ:

ԱԱՀ վճարող համարվող, ինչպես նաև վճարման պարտավորություն կրող անձինք, ՀՀ տարածքում իրականացված գործարքների մասով պետական բյուջե վճարումները կատարում են մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը:

«Ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ապրանքներ ներմուծելիս դրանց համար ԱԱՀ վճարվում է Հայաստանի Հանրապետության կողմից սահմանված կարով⁶⁷ ներմուծման օրվանից 10 օրվա ընթացքում:

ԱԱՀ-ի բոլոր վճարումները կատարվում են հայկական դրամով, և միաժամանակ այդ հարկի գծով բոլոր վճարումները կատարվում են այն դեպքերում, երբ անձն ունի վճարման պարտավորություն:

Հարկվող գործարքներ իրականացրած անձանց կողմից հարկային օրենսդրության դրույթների խախտման դեպքում կիրառվում են առանձին հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքներով և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված պա-

⁶⁷ «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:

տասխանատվության նորմերը, եթե դրանք կիրառելու հնարավորությունն նախատեսված է օրենքով:

Բացի հարկային հաշիվների հետ կապված պատասխանատվության նորմերից, օրենքով սահմանվել են ավելացված արժեքի հարկի մասով պատասխանատվության այլ նորմեր:

Օրենքով սահմանվել է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողները ենթարկվում են պատասխանատվության, և արդյունքում գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ -ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով:

Հարկ վճարողը ենթարկվում է պատասխանատվության նաև օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում հարկ վճարողի կողմից դուրս գրված կամ ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հարկային մարմիններ կայացվող տեղեկություններում չներառելու դեպքում և վճարում է տուգանք՝ սխալներ կայացրած յուրաքանչյուր տեղեկության համար՝ 5,000 դրամի չափով:

Ակցիզային հարկ: Ակցիզային հարկը անուղղակի հարկ է և սահմանվում է միայն ապրանքների համար: Ծառայությունների համար այն չի սահմանվում: Որպես անուղղակի հարկ՝ ակցիզային հարկը վճարվում է ոչ թե ապրանք մատակարարողի այլ ապրանք ձեռք բերողի կողմից: Գործարք իրականացնողը ակցիզային հարկը գանձում է իր գնորդից՝ ՀՀ պետական բյուջե վճարելու նպատակով:

Ակցիզային հարկը, բացի պետական բյուջեն հարկային եկամուտներով ապահովելու նկատառումներից, կիրառվում է երկու հիմնական նպատակով.

1. կրճատելու համար բնախրային ցուցանիշով փոքր առաջարկի պայմաններում արտադրողների կողմից ստացվող գերշահույթները,
2. ակցիզային հարկը կարող է սահմանվել վճարունակ պահանջարկը նվազեցնելու նպատակով:

Վճարունակ պահանջարկի նվազեցումն այս դեպքում ոչ միայն ֆիսկալ, այլ սոցիալական, բնապահպանական, ժողովրդի առողջության պահպանման նմանատիպ այլ նպատակներ է հետապնդում:

Ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների շրջանառությունը գտնվում է պետության հատուկ հսկողության ներքո: Դա պայմանավորված է ոչ միայն բյուջետային եկամուտներում ակցիզային հարկից մուտքերն ապահովելու նկատառումներով, այլ նաև ազգաբնակչության առողջության պահպանման, էկոլոգիական խնդիրներով: Ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ապօրինի շրջանառությունը կանխելու նպատակով իրականացվում է այդպիսի ապրանքների հատուկ պաշտպանվածության դրոշմավորում, և սահմանվում են վարչական և քրեական պատասխանատվության լրացուցիչ նորմեր: Նշենք նաև, որ դրոշմավորումը, իրականացվում է միայն պետության կամ պետական մարմնի հսկողության ներքո: Այդպիսի միջոցառումներ հիմնականում կիրառվում են ակոհոլային խմիչքների, ծխախոտի ապօրինի շրջանառությունը կանխելու նպատակով:

Նաև հարկային վերահսկողության նպատակներով կարող են սահմանվել հատուկ ձևի և խիստ հաշվառման փաստաթուղթ համարվող հաշվարկային փաստաթղթեր և սահմանվել, որ ակցիզային հարկի հաշվանցումներ կարող են կատարվել միայն այդպիսի փաստաթղթերի առկայության դեպքում:

Ակցիզային հարկը, որպես կանոն, հաշվարկվում և վճարվում է իրացումների շղթայի մեկ օղակում: Որպես կանոն, դա

այն օղակն է, որի դեպքում ապրանքն արդեն իսկ ունի վերջնական ապրանքային տեսք ու վիճակ, այդ տեսքով կամ վիճակով այն կարող է ոչ արտադրական նպատակով սպառվել:

Ակցիզային հարկը կարող է սահմանվել հարկման բազայի ֆիզիկական ցուցանիշի համար և գանձվել արժույթով արտահայտված մեծությամբ: Ակցիզային հարկը կարող է սահմանվել նաև միաժամանակ բացարձակ և հարաբերական ցուցանիշների գույքորդմամբ:

Ակցիզային հարկի կիրառման ժամանակ սահմանվում են նվազագույն կամ առավելագույն դրույքաչափեր, որոնք կիրառվում են այն դեպքում, եթե ակցիզային հարկի բնաիրային կամ արժեքային ցուցանիշը շեղվում է օրենքով սահմանված համապատասխան ցուցանիշներից:

Ակցիզային հարկը Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվում է 1992թ. հուլիսից: Ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությունում գործող «Ակցիզային հարկի մասին» օրենքը⁶⁸ կարգավորում է ՀՀ-ում ակցիզային հարկի հաշվարկման, վճարման հետ կապված հարաբերությունները, սահմանում է ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ցանկը, ակցիզային հարկ վճարողների շրջանակը, ակցիզային հարկի դրույքաչափերը, հաշվարկման և վճարման կարգը, օրենքի խախտման համար պատասխանատվության նորմերը:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներն են զարեջուրը, խաղողի այլ գինիները, գինեկուրծը, սպիրտը սպիրտային խմիչքները, ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչները, սիգարները, ծխախոտները, ծխախոտները ծխախոտով կամ դրա փոխարինիչներով, բենզինը, հում նավթը նավթամթերքները, դիզելային վառելիքը, նավթային գազերը և գազանման այլ ածխաջրածին-

⁶⁸ «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:

ները (բացառությամբ բնական գազի):

Օրենքով ակցիզային հարկի դրույքաչափերը սահմանվել են «Արտաքին տնտեսական գործունեության ապրանքային անվանացանկ» դասակարգչի որոշակի ծածկագրերի համար: Հայաստանի Հանրապետությունում, որպես «Արտաքին տնտեսական գործունեության ապրանքային անվանացանկ» դասակարգիչը, կիրառվում է Եվրոպական «HS» դասակարգչի հիման վրա մշակված և միջազգային համաձայնագրի հիման վրա կիրառության մեջ դրված Անկախ երկրների ընկերակցության անդամ հանդիսացողների համար սահմանված համապատասխան դասակարգիչը:

Նշված դասակարգչի կիրառման էությունը կայանում է նրանում, որ պարզեն՝ այս կամ այն ապրանքատեսակի ակցիզային հարկով հարկման ենթակա լինելը որոշվում է նրանով, թե տվյալ ապրանքատեսակը ընդգրկված է տվյալ ապրանքախմբի մեջ, թե ոչ կամ որ համապատասխան ապրանքախմբի կամ ծածկագրի նկարագիրն է համապատասխանում տվյալ ապրանքատեսակին:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկ վճարում են այն իրավաբանական և ֆիզիկական անձինք, ովքեր ներմուծում կամ արտադրում են ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ: Արտադրողը (այդ թվում՝ պատրաստողը, շաղցնողը) ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար ակցիզային հարկի հաշվարկման վճարման պարտավորություն է կրում այն դեպքերում, երբ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներն արտադրվել, պատրաստվել կամ շաղցվել են Հայաստանի Հանրապետությունում սահմանված կարգով պետական գրանցում չստացած անձանց հետ կնքված պայմանագրերով, նրանց կողմից տրված հումքից և նրանց պատվերով:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով

հարկվող օբյեկտ է համարվում Հայաստանի Հանրապետություն «ներմուծում» ազատ շրջանառության համար մաքսային ռեժիմով ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծումը և Հայաստանի Հանրապետության տարածքում արտադրողների կողմից ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների հատուցման դիմաց կամ անհատույց օտարումը:

Ակցիզային հարկով հարկման օբյեկտ է առաջացնում նաև չօգտագործված կամ վնասված ակցիզային դրոշմանիշերի վերադարձը Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած ժամկետից ուշացնելը, կամ օրենքով սահմանած դեպքերում տարածքային հարկային տեսչությունների կամ տարածաշրջանային մաքսատան կողմից հետ չընդունելը: Նշված դեպքերում չվերադարձված կամ հետ չընդունված ակցիզային դրոշմանիշերի թվին, տեսակին և տարողությանը համապատասխան պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով, վճարվում է ակցիզային հարկ:

Ակցիզային հարկով հարկման բազա է համարվում այդ հարկատեսակին համահունչ ապրանքների բնաիրային քանակը կամ արժեքային ծավալը, որի նկատմամբ օրենքով սահմանված դրույքաչափերի կիրառմամբ յուրաքանչյուր ենթակցիզային ապրանքի համար հաշվարկվում է ակցիզային հարկ:

Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ակցիզային հարկով հարկման բազայի չափման միավոր կիրառվում են հիմնականում բնաիրային ցուցանիշներ (լիտր, կիլոգրամ, տոննա, հատ): Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրվող ապրանքների համար միակ արժեքային ցուցանիշն ապրանքի բացթողման գինն է, իսկ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների համար՝ մաքսային արժեքը: Ակցիզային հարկով հարկման բազայի չափման արժեքային միավորը կիրառվում է խաղողի այլ գինիների, գինենյութի, սպիրտային

խմիչքների արտադրողի կողմից իրացման ներմուծման դեպքերում:

«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով դրույքաչափեր չեն սահմանվել ներմուծվող դիզելային վառելիքի, բենզինի և ծխախոտի արտադրանքի համար: Ներմուծվող դիզելային վառելիքի ու բենզինի համար «Բենզինի և դիզելային վառելիքի հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով⁶⁹ սահմանվել են ակցիզային հարկին և ավելացված արժեքի հարկին փոխարինող հաստատագրված վճարի միասնական դրույքաչափեր, իսկ ծխախոտի արտադրանքի համար՝ «Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով⁷⁰ ներմուծվող ծխախոտի արտադրանքի համար՝ ակցիզային հարկին, ավելացված արժեքի հարկին և մաքսատուրքին, իսկ հանրապետությունում արտադրվող ծխախոտի արտադրանքի համար՝ ակցիզային հարկին ու ավելացված արժեքի հարկին փոխարինող հաստատագրված վճարների միասնական դրույքաչափեր:

Ակցիզային հարկով չեն հարկվում՝ «ներմուծում» ազատ շրջանառության համար մաքսային ռեժիմից տարբերվող՝ մաքսային ռեժիմներով հանրապետության մաքսային տարածք Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծումն այդ տարածքից արտահանումը, օրենսդրությամբ սահմանված կարգով բռնագրավված, պետությանը հանձնված տիրագուրկ ժառանգության իրավունքով պետությանն անցած ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծման օտարումը, մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված՝ ապրանքների քանակը կամ

⁶⁹ «Բենզինի և դիզելային վառելիքի հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 25.12.2003թ. ՀՕ-67-Ն, ՀՀՊՏ, 16.01.2004թ. N 3:

⁷⁰ «Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 24.03.2000թ. ՀՕ-40, ՀՀՊՏ, 05.04.2000թ. N 6:

մաքսային արժեքը չգերազանցող չափով⁷¹ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետություն մուծվող՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքները:

ՀՀ-ում պարտադիր դրոշմավորման են ենթակա հետևյալ ապրանքները (տե՛ս աղյուսակ 2.1.2):

Աղյուսակ 2.1.2

Ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքներ

ԱՏԳ ԱԱ ծածկագիրը	Ապրանքախմբի անվանումը
2203	Գարեջուր
2204	Խաղողի և այլ զինիներ, զինենյութ
2205	Վերմուտ և խաղողի այլ զինիներ, որոնք պարունակում են բուսական և արոմատիկ էքստրակտներ
2206	Խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքներ (խնձորի սիդր, պերրու (տանձի սիդր), մեղրաըմպելիք)
2207	Էթիլային սպիրտ
2208	Սպիրտային խմիչքներ
2402	Ծխախոտի արտադրանք

Բացի «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքից՝ ակցիզային հարկի մասով արտոնություններ կարող են կիրառվել այլ

⁷¹ Արժեքային և բնաիրային չափերը սահմանված են Հայաստանի Հանրապետության օրենսգրքի 105-րդ հոդվածով (06.07.2000թ., ՀՕ-83, ՀՀՊՏ, 21.08.2000թ. N 19) և ՀՀ կառավարության 2001թ. հունվարի 8-ի «Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով ֆիզիկական անձանց կողմից առանց մաքսատուրք վճարելու միջազգային փոխադրումներով փոխադրվող 20 կգ ընդհանուր քաշը և 50 հազ. դրամի մաքսային արժեքը չգերազանցող ապրանքների տեղափոխման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 4 որոշմամբ (ՀՀՊՏ, 26.01.2001թ. N2): Ֆիզիկական անձանց կողմից ծխախոտի արտադրանքներ մուծելու դեպքում սահմանային չափեր են սահմանված նաև «Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով (24.03.2000թ., ՀՕ-40, ՀՀՊՏ, 05.04.2000թ. N 6):

օրենքներով կամ ՀՀ միջազգային համաձայնագրերով:

Օրենքով ՀՀ կառավարությունը իրավասու է սահմանելու Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող և Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրվող վերը նշված ապրանքների դրոշմավորման, մաքսային հարկային հսկողության ու հաշվառման կարգը: Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող և Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրվող պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների համար նախատեսված դրոշմանիշերը ՀՀ կառավարության որոշմամբ պարբերաբար փոխարինվում են նորերով՝ նպատակ հետապնդելով կեղծված դրոշմանիշերով, ՀՀ կառավարության որոշմամբ դրոշմավորված արտադրանքի իրացման հնարավորությունը նվազագույնի հասցնել: Սակայն, օրենքով սահմանվել են ակցիզային դրոշմանիշերի կիրառության նվազագույն ժամկետներ: Այսպես՝ նոր նմուշի դրոշմանիշերով դրոշմավորված ապրանքների իրացումը թույլատրելու ժամկետը չի կարող պակաս լինել երկու տարուց՝ սկսած դրոշմանիշերը կիրառության մեջ դնելու պահից, կամ 6 ամսից՝ դրան հաջորդող նմուշի դրոշմանիշերը կիրառության մեջ դնելու պահից:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողները Հայաստանի Հանրապետությունում նույն հարկատեսակով հարկման ենթակա օտարված ապրանքների համար հաշվարկված հարկի գումարից հաշվանցում (պակասեցնում) են.

- Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց մաքսային մարմիններին վճարված ակցիզային հարկի գումարները,
- Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց մատակարարներին բանկային փոխանցմամբ վճարված հաշվարկային փաստաթղթում առանձնացված ակցիզային հարկի գումարները:

Պետական գրանցում ստացած անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ակցիզային հարկ վճարողներից ձեռք բերված՝ ակցիզային հարկով հարկված ապրանքների արտահանման դեպքում վճարված ակցիզային հարկի գումարները ենթակա են հաշվանցման այդ անձանց այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին կամ վերադարձման՝ օրենքով սահմանված կարգով: Եթե պետական գրանցում ստացած անձը հարկային մարմին է ներկայացնում Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկ վճարողներից ակցիզային հարկով ձեռք բերված ապրանքների հաշվարկային վճարումը հիմնավորող փաստաթղթերի պատճենները և/կամ մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով լրացված բեռնամաքսային հայտարարագրի կրկնօրինակը (պատճենը)՝ «բաց թողումը թույլատրված է» նշումով, ապա իրականացվում է հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցում, իսկ հարկային պարտավորությունների բացակայության դեպքում՝ վերադարձ:

Հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցումը (կամ) վերադարձը իրականացվում է ակցիզային հարկ վճարող անձանց համար՝ օրենքով սահմանված յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ակցիզային հարկի հաշվարկների հիման վրա՝ հարկ վճարողի դիմումը վերը նշված փաստաթղթերը ներկայացնելուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում, իսկ ակցիզային հարկ վճարող չհամարվող անձանց համար՝ նրանց կողմից հարկային մարմնի սահմանագծով դիմումը և վերը նշված փաստաթղթերը ներկայացնելուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում: Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանած կարգով²² ակցիզային հարկը վճարվում է

²² «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 14.04.1997թ., ստորագրվել է 12.05.1997թ., ՇՕ-107, հրապարակվել է 20.05.1997թ.:

ներմուծման օրվանից տասն օրվա ընթացքում:

«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջների խախտումն առաջացնում է հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված պատասխանատվություն: Բացի անմիջականորեն օրենքով նախատեսված պատասխանատվության նորմերից, «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջների խախտման դեպքում կիրառելի են «Հարկերի մասի» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 24-րդ 25-րդ և 28-րդ հոդվածներով նախատեսված պատասխանատվության նորմերը: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի⁷³ 27-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքն ակցիզային հարկի մասով չի կիրառվում, քանի որ հարկը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար տուգանքի չափ սահմանված է «Ակցիզային հարկի մասի» ՀՀ օրենքով:

Ամփոփելով ՀՀ հարկային համակարգում սահմանված հարկատեսակների և հաշվարկման մեխանիզմների բնութագրման վերաբերյալ վերլուծությունների արդյունքները՝ կարելի է ենթադրել, որ համակարգի այսպես կոչված «առանձնահատկություններից» առաջինը պետք է համարել դրա ֆիսկալ գործառույթի կարևորումը, որն ի տարբերություն բազմաթիվ այլ պետությունների հարկային համակարգի գործառույթների, չի նպաստում գործարար հարաբերությունների զարգացման և նպատակամետ տնտեսական քաղաքականության իրականացմանը: Այդ իսկ պատճառով, հարկային համակարգի գործունեության արդյունավետության բարձրացումն ունի կարևոր ռազմավարական նշանակություն Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության զարգացման համար, քանի որ այն մեծապես նպաստի

⁷³ 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 որոշումը:

ներդրումային և ինովացիոն (նորամուծական) գործունեության ակտիվացմանը, նոր աշխատատեղերի ստեղծմանը, բնակչության կենսամակարդակի բարելավմանը, ապրանքների և ծառայությունների արտահանման ծավալների ավելացմանը, ինչպես նաև ՀՀ գործարար միջավայրի բարելավմանը: Հետևաբար, այս պայմաններում հատկապես կարևորվում են տնտեսության կարգավորման հարկային լծակների ընտրությունը և դրանց կիրառման ճկունության ապահովումը:

2.2. Տնտեսության կարգավորման հարկային լծակների ընտրությունը և դրանց կիրառման ճկունության ապահովումը

Հայաստանի Հանրապետությունում գործարար ակտիվության բարձրացման տեսանկյունից հարկային վարչարարությունն այսօր գրեթե դեր չունի, իսկ հարկային բեռն ընկած է սպառողների և անապահով խավի վրա: Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման համար, մեր կարծիքով, հարկերի դրույքաչափերն առանց հարկային բեռի մեծացման անհրաժեշտ է ուղղել դեպի շահութահարկը, այսինքն՝ աստիճանաբար մեծացնել շահութահարկի դրույքաչափն, իջեցնելով եկամտային հարկն ու ԱԱՀ-ը, ինչը կխթանի ձեռնարկատերերի ավելի հետևողական լինելուն իրենց ծախսային մասի ապահովմանը: Ընդ որում՝ դա կհանդիսանա նաև լրացուցիչ խթան ներմուծման ժամանակ իրական գների հայտարարագրման համար, քանի որ վճարված մաքսատուրքն ավելի մեծ չափով կկրճատի շահութահարկը:

Հարկն, ի սկզբանե, եղել է այսպես ասած «վանող երևույթ» մարդկային էության համար, և միայն հասկանալով դրա հասարակական կարևորությունը՝ հարկվողը կարող է չխուսափել հարկումից: Ընդ որում, ցանկացած հարկատու, լինելով հասա-

րակության մասնիկը, պետք է զգա նաև հարկման կարևորությունն իր կյանքի որակի բարձրացման և կենսամակարդակի բարելավման գործում: Միննույն ժամանակ, այդ առումով մեզանում կան բազմաթիվ խնդիրներ, որոնք հասարակության անդամների մոտ ստեղծում են կասկած հարկերի իրական նշանակության շուրջ: Դրա վկայություն կարող է լինել իշխանությունների ու բիզնեսի սերտաճումը, աղքատության մակարդակի շարունակական աճն, արտագաղթը և այլն: Տարբեր ոլորտներում ուժգնացող բացասական այդ միտումները կասեցնելու ու հասարակության մեջ վստահություն սերմանելու համար պետք է իրականացնել հետևողական բարեփոխումներ բոլոր բնագավառներում և, առաջին հերթին՝ հարկային քաղաքականության ոլորտում: Պետք է ձևավորել արդիական հարկային օրենսդրություն, որպեսզի բացառվի սուբյեկտիվությունը մաքսային արժեքի որոշման, հարկային պարտավորությունների կատարման ժամանակ արդարացիության սկզբունքի պահպանման, արտահանման ու ներմուծման գործընթացների կազմակերպման և հարկային հարաբերությունների կարգավորման այլ ասպարեզներում: Այլ խոսքով, պետք է ստեղծել այնպիսի հարկային համակարգ, որի մոտեցումների խախտումը չստեղծի երկուստեք շահ, ինչպես եկամտային հարկի դեպքում է: Այդ առումով, անհրաժեշտ է հետևել միջազգային փորձին, մասնավորապես, հաստատել ուղղակի ուժեղ կապ ֆիզիկական անձանց վճարած հարկերի և ապագա կենսաթոշակի միջև, այսինքն՝ իջեցնել եկամտային հարկի դրույքաչափը, մեծացնելով պարտադիր կուտակային վճարումները, ինչպես նաև հրաժարվել պրոգրեսիվ հարկման մեթոդից, ինչը կհանդիսանա լրացուցիչ խթան իրական աշխատավարձը չթաքցնելու համար:

Հարկային օրենսդրության արդյունավետության տեսանկյուն

նից հարկային կարգավորումները նախ պետք է դիտարկել հարկատուի շահերից և տեսանկյունից: Մասնավորապես, եկամտային հարկի չափը պետք է դիտարկել ոչ թե առանձին, այլ եկամտի առաջացրած համախառն պարտավորությունների կատարման տեսանկյունից: Այս դեպքում, ստեղծվում է շահերի բախում, աշխատողների և գործատուների միջև: Մրա օրինակ կարող է լինել այն, որ եկամտի առաջացրած համախառն պարտավորությունների կատարման որոշակի մակարդակից հետո՝ հաշվի առնելով տվյալ հարկատուների աշխատանքի բարձր արդյունավետությունը, նրանց կարող են տրամադրել VIP հարկատուի քարտեր, ինչպես նաև պետական հիմնարկներից տեղեկանքների ստացման հերթագրման որոշակի արտոնություններ, կամ էլ երթևեկության կանոնների խախտման դեպքում սահմանել զեղչի կոնկրետ տոկոսադրույքներ: Առաջին հայացքից կարող է թվալ, որ նման մոտեցումը շահեկան պայմաններ է ստեղծում բարձր աշխատավարձով մարդկանց համար, սակայն բարձր եկամուտներով մարդիկ իրականացնում են ավելի շատ գնումներ՝ անուղղակի կերպով վճարելով ավելի շատ ԱԱՀ: Ընդ որում, այսպիսի խրախուսումը կբարձրացնի հարկատուի ինքնագնահատականը և հարկային պարտականությունների պատշաճ կատարումը կդարձնի պատվաբեր: Այս մոտեցումը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ պետք է իջեցնել եկամտային հարկի դրույքաչափը, փոխարենն ավելացնել պարտադիր կուտակային վճարները, դրանց հետ կապելով հարկատուի ապագան: Եվս մեկ կարևոր խթան կարող է հանդիսանալ նվազագույն աշխատավարձի սահմանումը՝ կապված ընկերության հասույթի կամ շահույթի և ընկերության պաշտոնական հիերարխիայում զբաղեցրած դիրքի հետ: Այսպես՝ օրինակ, անհրական է այն, որ հատկապես Հայաստանի խոշոր ընկերությունների տնօրենները կամ այլ բարձրաստիճան պաշտոնյան-

ներն ունենան հանրապետությունում ձևավորված միջին աշխատավարձին հավասար դրույք: Ուստի, այդ իսկ առումով էլ պետք է հատուկ կարևորել իրական եկամուտների հայտարարագրման պարտադիր լինելու հանգամանքը:

Շահերի բախումը հնարավոր է օգտագործել նաև տնտեսվարողների հարաբերություններում, մասնավորապես, կարելի է ստեղծել լծակներ, որի պարագայում գործարքի կողմերից գոնե մեկի համար անհրաժեշտ կլինի գործարքի հետ կապված փաստաթղթավորումն՝ առանց խեղումների, ինչն այսօրվա պայմաններում, մեր կարծիքով, կհամարվի լավագույն վարչարարությունը:

Ներկայումս կիրառվող արտոնությունները, կրելով կոռուպցիոն մեծ ռիսկեր, ըստ էության, հասանելի են ոչ բոլորին: Այդ առումով նպատակահարմար է տնտեսության իրական հատվածի զարգացման համար սահմանել այնպիսի արտոնությունների չափորոշիչներ, որպեսզի դրանցից օգտվեն բոլորը: Ընդ որում, ներդրողն առանց որևէ հանձնաժողովի դիտարկման նախօրոք պետք է համոզված լինի դրանցից օգտվելու իր իրավունքի իրագործման մեջ: Անհրաժեշտ է չտարբերակել ներդրողի ռեզիդենտ կամ ոչ ռեզիդենտ լինելն, ինչը պարզապես արդարացի վերաբերմունք չէ ՀՀ քաղաքացիների նկատմամբ և ստեղծում է կառավարության ու հարկատուների միջև հակամարտող կողմերի մթնոլորտ՝ այնինչ հարաբերությունները պետք է հիմնվեն գործընկերության գաղափարի վրա: Մյուս կողմից դա կհանգեցնի միջոցների հոսքի՝ թանկարժեք սպառողական ապրանքների ձեռքբերումից դեպի ներդրումներ տնտեսության տարբեր ոլորտներում: Այդպիսի օրինագծի լավ օրինակ կարող է հանդիսանալ որոշակի ժամանակահատվածում ԱԱՀ-ի և շահութահարկի գծով վճարումներից ազատումն այն ձեռնարկատերերին, ովքեր կնախաձեռնեն տնտե-

սության իրական հատվածում այնպիսի ապրանքների արտադրությունը, որոնց նույնանման կամ փոխարինողներ ՀՀ-ում չեն արտադրվում: Ընդ որում՝ պետք է ստեղծել կայք համացանցում, որտեղ հստակ նշված կլինի այս կամ այն ապրանքատեսակների թողարկման փաստը, ինչը նաև կստեղծի հնարավորություն սկսնակ գործարարների համար միջոցներ ներգրավել լավ բիզնես (գործարարության) պլանի իրագործման համար: Ավելին, նման գործելաոճը կստեղծի անհրաժեշտ հարթակ ձեռնարկատերերի համագործակցության և առողջ մրցակցության համար:

Առաջարկի էությունը կայանում է նրանում, որ եթե երկրում չկա որոշակի արտադրատեսակի արտադրություն, ապա այն ներմուծվում է և ուղղակիորեն դառնում ՀՆԱ-ի նվազման գործոն: Նման դեպքերում արտոնությունների տրամադրումը, նույնիսկ երկար ժամանակով, ակնհայտորեն օգտակար է տնտեսության համար: Մյուս կողմից սա կհանդիսանա տնտեսության տարբեր ճյուղերի զարգացման հզոր խթան և կնպաստի Հայաստանում մասնագիտացման արդիական ոլորտների ձևավորմանը, այդպիսով բարձրացնելով նաև տնտեսության դիվերսիֆիկացման մակարդակը: Միննույն ժամանակ, արտահանման պարագայում ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափն ուղղվում է արտահանման ծավալների ընդլայնմանը, ինչն ըստ էության, հանդիսանում է արտաքին առևտրի բացասական տարբերությունը կրճատելուն ուղղված քայլ, որի պայմաններում առնվազն անտրամաբանական կլինի ներմուծումը ներքին արտադրությամբ փոխարինելը:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության տեսանկյունից չափազանց կարևոր է թափանցիկ գործունության իրականացումը: Ի սկզբանե թափանցիկ աշխատառճը դարձնելով շահավետ տնտեսավորողի համար, իսկ հետագայում այն

դառնում է արդեն հոգեբանություն և մեծապես նպաստում վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանը: Երկարաժամկետ հատվածում այդպիսի տնտեսվարող սուբյեկտների ցուցանիշների կտրուկ փոփոխությունը կարող է ուժեղ լծակ հանդիսանալ մեղմ կամ խիստ վերահսկողության սահմանման համար: Այս առումով նպատակահարմար է դառնում շրջանառության հարկի հետ կապված այնպիսի խնդրի դիտարկումը, որը թույլ չի տալիս ընդհանուր հիմունքներով հարկվող ընկերություններին շրջանառության հարկով հարկվողների հետ գործարքներ իրականացնելիս հաշվանցել դրա մեջ ներառված ԱԱՀ-ը: Ընդ որում՝ ցանկացած ընկերության գործունեության ընթացքում անհրաժեշտություն է առաջանում հաշվի առնել հարմարության խնդիրները, մասնավորապես, ձեռք բերվող ապրանքատեսակի կամ մատուցվող ծառայության ինչպես գինն, այնպես էլ որակը: Ընդ որում, այն դեպքերում, երբ տվյալ ծառայությունը կամ ապրանքատեսակը ի սկզբանե հանդիսանում է ԱԱՀ-ով հարկվող, անհրաժեշտ է դրա վերավաճառքի պարագայում հաշվանցել այն, ինչը կունենա բարենպաստ ազդեցություն փաստաթղթաշրջանառության վրա:

Հարկ է նկատել, որ այստեղ նույնպես առկա է շահերի բախում, այսինքն՝ ձեռք բերող ընկերությունը կպահանջի կտրոնը, և գործարքը կդառնա թափանցիկ հարկային մարմնի համար: Մյուս կողմից, այն վայրերը, որտեղ գտնվում են խոշոր ընկերություններ կամ նկատվում է դրանց մեծ կուտակում, կդառնան առավել ձգողական ավելի մեծ թվով ապրանքների և ծառայությունների մատակարարման համար, ինչը լավ խթան է փոքր և փոքր և միջին բիզնեսի զարգացման համար: Իսկ այլ դեպքում, եթե ԱԱՀ-ի գծով հավաքագրումների նվազեցման հետ կապված առաջանա նոր խնդիր, ապա հնարավոր կլինի այն լուծել շրջանառության հարկի մեջ դրա մասնաբաժնի փոփոխության

միջոցով: Հարկ է նշել նաև, որ մի շարք իրադրություններում շահութահարկից խուսափելը կապված է ծախսային մասի իրական պատկերի արտացոլման դժվարությունների հետ: Համատեղության կարգով վերոհիշյալ փոփոխությունների կատարման դեպքում կվերանա մաքսային սահմանում ԱԱՀ-ի հարկման անհրաժեշտությունը: Մյուս կողմից, տնտեսվարողները կհայտարարագրեն իրական թվեր՝ հետագայում ԱԱՀ-ից խուսափելու անհնարինությունից ելնելով: Տվյալ դեպքում կոնկրետ հարկային դրույքաչափերի սահմանումը դառնում է ոչ նպատակահարմար, քանի որ վերոնշված ուղղություններով բարեփոխումների իրականացումը պահանջում է փուլային մոտեցում: Ընդ որում, յուրաքանչյուր փուլի ավարտից հետո անհրաժեշտ է դառնում ամփոփել և կատարել համակողմանի վերլուծություն դրա արդյունավետության վերաբերյալ:

Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և վարչարարության կատարելագործման գործում բավականին կարևորություն ունի հարկային ծառայողի բարեխղճության հարցը: Հայաստանն, ունենալով ոչ մեծ տնտեսական շրջանառություն, հանդիսանում է այն երկրներից մեկը, որտեղ, ցանկության դեպքում, կարելի է բացահայտել գրեթե յուրաքանչյուր հարկային խախտում: ՀՀ կառավարության այդ ուղղությամբ մշակած բարեփոխումների ծրագիրը տեսական առումով բավականին հավասարակշռված է, սակայն իրական արդյունքները հուսադրող չեն:

Ընդհանուր առմամբ, զարգացած հարկային համակարգ ունեցող երկրներում վարչարարության իրականացումն աստիճանաբար ուղղում են դեպի զուտ տնտեսական և գործընկերային միջավայր: Այդ ամենն ուղեկցվում է ավելի ընդլայնված ցուցանիշների ցանկի վերաբերյալ հաշվետվության պահանջով, սակայն, առկա իրականության պայմաններում դժվար թե

ցուցանիշների ոչ ներդաշնակ պատկերի մասին տեղեկությունն արտահոսի տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանակից և հասնի հարկային մարմնի աշխատակցին: Ուստի «շահերի բախման» գաղափարը, որպես երկարաժամկետ հատվածում հիմնական վարչարարական լծակ, ավելի նախընտրելի է ՀՀ պարագայում: Այս մեթոդը, հանդիսանալով անտեսանելի վարչարարության դրսևորում, փոքրացնում է վերահսկողության հետ կապված դժվարությունները: Այսինքն՝ ստեղծվում է այնպիսի իրավիճակ, երբ հարկատուները մեկը մյուսից պահանջում են օրենքով հասանելի իրենց փաստաթղթային հիմնավորումները՝ հավելյալ հարկային բեռ չկրելու համար: Ընդ որում, վերահսկողությունն իրականացվում է հարկատուների դիմում-բողոքների հիման վրա, որը ստեղծում է հակադարձ կապ վարչարարություն իրականացնող աշխատակիցների գործունեության գնահատման ուղղությամբ: Այսինքն՝ նման բողոքների ոչ օբյեկտիվ բավարարումը հարկատուների շրջանում կհանգեցնի դժգոհությունների և կգրավի ավելի բարձր աստիճանների ուշադրությունը: ՀՀ-ում որպես անտեսանելի վարչարարության օրինակ կարող է հանդիսանալ դրամարկղային կտրոններով վիճակախաղի կազմակերպումը:

Հարկ է նշել, որ Հայաստանում մոնոպոլիզացման բարձր մակարդակի, ինչպես նաև խոշոր բիզնեսի և իշխանության սերտաճման պայմաններում⁷⁴ վարչարարության կատարելագործումը պետք է կապել ոչ թե պատկան մարմինների աշխատակիցների գործունեության, այլ համակարգային փոփոխությունների հետ: Այս պարագայում հարկային մարմնի աշխատակիցն ի գորու չի լինի կայացնել սուբյեկտիվ և անբարեխիղճ որոշում: Ընդ որում, խոշոր հարկատուների մասնաբաժինն, ըստ վիճակագրական ծառայությունների տվյալների, տատան-

⁷⁴ <http://armworld.am/detail.php?paperid=2097&pageid=68701&lang=>.

վում է ամբողջ հարկային հավաքագրումների կեսի շրջանակներում, ինչը չի կարող հանդիսանալ դրանց շատ կամ քիչ լինելու չափանիշ: Ուստի, մեր կարծիքով, խոշոր հարկատուների նկատմամբ պետք է իրականացնել հետևյալ միջոցառումները.

- ստեղծել տեղեկատվական բազա, որտեղ, բացի վճարված հարկերից գետեղված կլինեն այդ ընկերությունների շրջանառության ծավալը, հասույթը, շահույթը, աշխատակիցների թվաքանակը և միջին աշխատավարձը (անհրաժեշտ է նշել, որ զարգացած երկրներում ցանկացած բրենդային ընկերություն առանց պարտավորվածության իր կայքում գետեղում է այլատեսակ տեղեկատվություն՝ ներդրումային գրավչության բարձրացման և լավագույն կադրերի շահագրգռման նպատակով)⁷⁵: Այլ խոսքով, հանրության համար պետք է տեսանելի դարձնել այդ ընկերությունների հարկային հաշվետվություններն, ընդ որում՝ այն դարձնելով պարտադիր պայման: Հասարակության տեղեկացված լինելը թույլ կտա ըստ արդարացիության սկզբունքի գնահատել հարկային մարմինների գործունեությունն, ինչպես նաև խոշոր հարկատուների բարեխղճություն և արդյունքում՝ կբարձրանա հարկերի վճարման հասարակական կարևորության գիտակցությունը: Հատկանշական է, որ չվճարված հարկերի հաշվին բարեգործությունը կարժանանա քննադատության,
- իրականացնել մշտադիտարկում ընկերությունների բանկային հաշվի կանխիկ համալրումներին, դրանով իսկ հաշվարկել կանխիկ դրամաշրջանառության տեսակարար կշիռը և կայացնել վերահսկողության սահմանման մասին որոշում,

⁷⁵ World Bank Groupe, Investment Climate, “Global Investment Promotion Best Practices 2012”, pp. 35-36, 54 p.

- համագործակցել համապատասխան պատկան մարմինների հետ (ի դեմս՝ հակամենաշնորհային հանձնաժողովի և այլոց) օրինախախտումները և հանցագործություններն ամբողջությամբ բացահայտելու համար:

Հաճախ հակամենաշնորհային հանձնաժողովը բացահայտում է գների անհիմն բարձրացման դեպքեր և, ըստ տրամաբանության, համապատասխան ընկերությունների հաշվետվությունում պետք է գրանցվի շահույթի աճ: Մակայն, հաճախ դա չի ունենում և «վրիպում է» հարկային մարմնի ուշադրությունից:

Որոշ հարկատուների պարագայում պետք է ավելի մեծ ուշադրություն դարձնել այն հանգամանքին, այն է, որ երբ մեկ կամ մի քանի անձանց կողմից, ըստ էության, մեկ գործունեություն ծավալելը ներկայացվում է մի քանի իրավաբանական անձանց միջոցով: Այս հնարքն օգտագործվում է առավել հարմար հարկման ռեժիմով հարկվելու կամ հիմնական ընկերության հաշվետվության թերությունները փոխկապակցված ընկերության վրա բարդելու համար: Վերջինս կարելի է նույնիսկ լուծարել և ստեղծել նորը:

Հարկ է նշել, որ այս միջոցառումները չպետք է կրեն ագրեսիվ բնույթ, քանի որ, ամեն դեպքում, այդ ընկերությունները հանդիսանում են աշխատեղեր ստեղծող, հարկ վճարող և փաստացի ՀՆԱ հավելող միավորներ:

Հարկային վարչարարության կատարելագործման առումով ակնհայտ է եկամտային հարկի իրական չափերի հայտարարագրման կարևորությունը: Աշխատանքում իրականացված հետազոտությունում արդեն առաջարկվել են որոշակի խրախուսական մոտեցումներ այդ խնդրի լուծման ուղղությամբ: Մակայն, չպետք է մոռանալ նաև պատժիչ գործիքների կիրառման մասին և այդ առումով, անհրաժեշտ է նման խախտումների բացահայտման պարագայում կիրառել տուգանք թե՛ գոր-

ծատուի, և թե՛ իր աշխատավարձի չափը ստորագրությամբ հաստատող՝ աշխատողի նկատմամբ: Այս մտտեցումը պետք է համարել կարևոր և արդարացի, քանի որ խախտումը կատարվում է երկու կողմերի մասնակցությամբ: Հարկ է նշել, որ այս ուղղությամբ պետք է իրականացնել կանխարգելիչ միջոցառումներ և սահմանել այնպիսի պատժամիջոցներ, որոնք մեծ հավանականությամբ հետ կպահեն անբարեխիղճ գործարքի կողմերից գոնե մեկին նման խախտում կատարելուց: Այս համատեքստում հարկ է իրավաբանական անձանց ներկայացուցիչների և հարկային պարտավորություններից խուսափելու մասին որոշում կայացնող մարդկանց ընդգրկել «սև ցուցակում» և սահմանել բարեխիղճ աշխատելու փորձաշրջան: Թերևս, հարկային վարչարարության ամենահրատապ խնդիրը եղել և մնում է հայտնաբերված խախտումների դեպքում պատժիչ միջոցառումների կիրառման չափն ու եղանակը: Ուստի ինչպես այս առումով, այնպես էլ մեր կարծիքով, ՀՀ հարկային մարմինը պետք է ելնի իր հիմնական նպատակներից:

Այլ խոսքով, հարկային պարտավորությունների ոչ պատշաճ կատարման դեպքում դրսևորվող վարքագիծը կախված պետք է լինի խախտման բնույթից: Օրինակ, տնտեսության իրական հատվածում հարկային պարտավորություններից խուսափելն իջեցնում է արտադրանքի ինքնարժեքը, մրցակիցների նկատմամբ բարձրացնում է տվյալ տնտեսվարողի մրցունակության աստիճանը: Ակնհայտ է, որ ռեզիդենտ մրցակիցների բացակայության պարագայում այդպիսի խախտումների դեպքում նպատակահարմար չէ կիրառել խիստ պատժամիջոցներ: Իսկ մրցակցային դաշտը ձևախեղող խախտումների համար պետք է ոչ միայն խստագույնս պատժել, այլև ներկայացնել հասարակության դատին: Ընդ որում, արմատավորելով հասարակությունում արդարության սկզբունքի գերակայությունը,

կարելի է լուրջ հաջողությունների հասնել բարեխիղճ հարկատուների շրջանակն ընդլայնելու առումով:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման գործում չափազանց կարևոր է էլեկտրոնային վերահսկողության միջոցների զարգացումը: Մասնավորապես, անհրաժեշտ է այնպիսի ծրագրերի կիրառում, որի հայտնաբերած խախտումները ակնթարթորեն արտապատկերվեն հարկային վերահսկողություն իրականացնող մարմնի տարբեր բաժանմունքներում, բացառելով տնտեսվարողի հետ նոր շփումներ ունենալու անհրաժեշտությունը: Ընդ որում՝ այս դեպքում ակնհայտ կդառնա ընկերության գործունեության օրինաչափությունն, ինչն, իր հերթին, լավ հիմք կհանդիսանա հարկային մարմնի արձագանքի համար: Այն, ընդհանուր առմամբ, պետք է ուղղված լինի ստվերային գործարքների բացահայտմանը և, հատկապես, ապրանքների տեղափոխման ժամանակ փաստաթղթերի առկայության փաստի արձանագրմանը: Նման գործողությունները հիմնականում նպատակահարմար է իրականացնել ընտրանքային ստուգումների միջոցով: Ի դեպ, եթե այսպիսի դեպքերում խախտում կատարողը հայտնում է անհրաժեշտ տվյալներ մատակարարի մասին, ապա կարելի է կիրառել ավելի մեղմ պատժամիջոցներ:

Հարկ է, սակայն նշել, որ ընդհանուր կառավարման արդյունավետության սկզբունքներից ելնելով ցանկացած վարչարարության դեպքում ոչ մի պարագայում չպետք է երկրում վտանգվի գործարար կատիվությունը: Մինևույն ժամանակ, իրականացվող բարեփոխումները, մասնավորապես, շահերի բախման հետ կապված հարաբերությունների կարգավորման վարչարարական գործիքների ստեղծումն ու ներդրումը, մեր կարծիքով, երկարաժամկետ հատվածում պետք է դառնան հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության հիմնական երաշխիք:

Տնտեսության կարգավորման լծակների ոչ արդյունավետ լինելու հանգամանքը բնորոշ է հետխորհրդային գրեթե բոլոր հանրապետություններին, այդ թվում նաև Հայաստանին: Ակնհայտ է, որ հարկային համակարգի և հարկային քաղաքականության արդյունավետությունն էականորեն կախված է կոնկրետ երկրի գործարար միջավայրից: Հայաստանի Հանրապետությունը Եվրասիական տնտեսական միության (ԵԱՏՄ) անդամ երկրների համեմատությամբ իր գործարար միջավայրով որոշակի առումով գտնվում է ավելի բարենպաստ դիրքերում (տե՛ս աղյուսակ 2.2.1):

Աղյուսակ 2.2.1

Գործարարության վարկանիշը ԵԱՏՄ երկրներում (2014-2015թթ.)⁷⁶

	Հայաստան	Բելառուս	Ղազախստան	Ռուսաստան	Ղրղզստան
2014թ.	45	57	77	62	102
2015թ.	35	44	41	51	67

Հատկանշական է, որ հարկային վարչարարության կատարելագործման նպատակով կարող են կիրառվել տարբեր, իսկ երբեմն, նույնիսկ ծայրահեղ մոտեցումներ, այդուհանդերձ, բոլոր դեպքերում հիմնական խնդիրը մնում է մարդկային գործունը: Հետևաբար՝ այս գործընթացին անհրաժեշտ է մասնակից դարձնել հասարակության առավել լայն շերտերի, և նույնիսկ, եթե կիրառվող մոտեցումները չեն առանձնանում իրենց յուրահատկությամբ, դրանց կատարելագործմանը զուգահեռ պետք է ջանքեր գործադրել փոխվստահության մթնոլորտի ստեղծման համար, հակառակ դեպքում վարչարարության կատարելագործման ցանկացած փորձ կլինի դատապարտված:

Այսպիսով՝ հետագոտելով Հայաստանում հարկային հա-

⁷⁶ Doing Business 2015. Going Beyond Efficiency, p. 197, Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency, World Bank Group, p. 5.

մակարգի ձևավորման անցած ուղին և այդ ասպարեզում առկա միջազգային փորձը, ինչպես նաև դրա զարգացման խնդիրներն ու պատճառահետևանքային կապերը կարելի է եզրակացնել, որ ՀՀ-ում տնտեսության կարգավորման հարկային լծակների կատարելագործման հիմնական ուղղություններ պետք է դառնան.

- Առանց հարկային բեռի մեծացման հարկերի, մասնավորապես, ԱԱՀ-ի և եկամտային հարկի դրույքաչափերի աստիճանաբար իջեցումն ու շահութահարկի դրույքաչափի բարձրացումը, ինչը կնպաստի ծախսային մասի ապահովմանը, ձեռնարկատերերի հետևողականության աստիճանի մեծացմանը և մրցակցային բարենպաստ դաշտի ձևավորմանը:
- Հարկային օրենսդրության պահանջների՝ իրավիճակից կախված մեկնաբանությունների բացառումը և դրանց կիրառման միանշանակության ապահովումը:
- Ֆիզիկական անձանց վճարած համախառն հարկերի և նրանց ապագա կենսաթոշակի միջև ուժեղ ուղղակի կապի հաստատումն ու պրոգրեսիվ հարկման մեթոդի բացառումը, ինչը կնպաստի կենսաթոշակային ապահովագրության ինստիտուտի ներդրմանը և առանց հավելյալ հարկային բեռի եկամտային հարկի դրույքաչափի իջեցմանը՝ բարձրացնելով պարտադիր կուտակային սոցվճարի չափը:
- «Շահերի բախման» անուղղակի մեխանիզմների ներդրումը և դրանց կիրառմամբ ձևավորված մեթոդների՝ որպես հիմնական վարչարարական գործիքի օգտագործումը:
- Տնտեսության իրական հատվածի զարգացման նպատակով արտոնությունների հստակ չափորոշիչների սահմանումը, բացառելով ներդրողներին ռեզիդենտների կամ ոչ ռեզիդենտների տարբերակումը:
- Մաքսային սահմանում ԱԱՀ-ի հարկումից ազատումը և տնտեսական շրջանառության նկատմամբ վերահսկողության ուժեղացումը:

- Վարչարարական վերահսկողության գործընթացում հանրության ընդգրկումը:
- Անբարեխիղճ գործարքի բոլոր կողմերի նկատմամբ պատժամիջոցների կիրառումը:
- Վարչարարության էլեկտրոնային միջոցների զարգացման ապահովումը և հարկային կարգավորման հարցերում մարդկային գործոնի հնարավոր փոքրացումը:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման համակարգում փոխվստահության մթնոլորտի բարելավումը և պարտավորությունները բարեխիղճ կատարող անձանց խրախուսումը:

2.3. Հարկային քաղաքականության դերը տնտեսության զարգացման գործում

Տնտեսական ազատական հարաբերությունների պայմաններում պետական միջամտության նկատմամբ վերաբերմունքը տարբեր ժամանակներում տարբեր է եղել: Շուկայական տնտեսության ձևավորման ժամանակահատվածում գերակայող տնտեսական հայեցակարգը մերկանտիլիզմն էր, որը ելնում էր արդյունաբերության և առևտրի զարգացման համար պետական կարգավորման անհրաժեշտությունից: Շուկայական հարաբերությունների զարգացմանը զուգահեռ, ձեռնարկատերերի ու ձեռք բերող դասակարգի կողմից պետական միջամտությունը և դրա հետ կապված սահմանափակումները սկսեցին դիտվել որպես սեփական գործունեության խոչընդոտ: Այդ իսկ պատճառով, տնտեսական լիբերալիզմի սկզբունքների ու գաղափարների շատ համախոհներ համոզված էին, որ շուկայական համակարգը ընդունակ է ինքնակարգավորման, և տնտեսությունը կարող է արդյունավետ գործել, եթե բացառվի պետության միջամտությունը: Սակայն, ակնհայտ է, որ տնտեսա-

կան հարաբերությունների կարգավորման գործում պետության միջամտության բացառումը հղի է բացասական հետևանքներով, քանի որ տնտեսական քաղաքականության բոլոր գործիքները սերտորեն փոխկապակցված և փոխապայմանավորված են: Շուկայական հարաբերությունների հետագա զարգացումը միանշանակ ցույց տվեց, որ պետության կողմից իրականացվող ընդհանուր տնտեսական քաղաքականությունը և դրա կարևորագույն բաղադրիչ հանդիսացող հարկային քաղաքականությունն ունեն չափազանց մեծ դեր տնտեսության կարգավորման գործում, քանի որ վերջիններիս նպատակամետ ու ուղղորդված իրականացման դեպքում են միայն ստեղծվում առավել բարենպաստ պայմաններ տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության համար, ակտիվանում ներդրումային գործընթացները, ձևավորվում հավասար մրցակցային դաշտ և, որ ամենակարևորն է, ապահովվում ընդլայնված վերարտադրություն: Հատկապես հարկային քաղաքականությունը տնտեսության պետական կարգավորման առումով ունի առանցքային նշանակություն, քանի որ դրա միջոցով են կենտրոնացվում պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցները:

Հարկային քաղաքականությունը, հանդիսանալով տնտեսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մասը, պետք է բխի մակրոտնտեսական հավասարակշռության, ազատ մրցակցության և այլ տնտեսական օրենքներից: Միաժամանակ, այդ քաղաքականությունն էապես առանձնանում է տնտեսական քաղաքականության այլ բնագավառներից՝ գտնվելով դրանց հետ սերտ փոխկապակցվածության մեջ և ունենալով կարևոր դեր տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործում: Տնտեսական գործունեության համար հարկային բարենպաստ դաշտի ստեղծման, հարկման օբյեկտների ու սուբյեկտների սահմանման, հարկերի դրույքաչափերի, դրանց կարգավոր-

ման, հարկային կարգապահության, պատասխանատվության և վերահսկողության հետ կապված խնդիրների լուծումն, ըստ էության, երկրում արդյունավետ հարկային համակարգի կառուցման հիմնական նախադրյալներն են: Այլ խոսքով, հարկային քաղաքականությունն իրենից ներկայացնում է տնտեսական գործունեության տարբեր բնագավառներում հարկ վճարողների և հարկման ենթակա եկամուտների որոշման, հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի սահմանման, հարկերի գանձման ու վճարումների կանոնակարգման, տվյալ բնագավառի գործունեության համար օրենսդրափրավական անհրաժեշտ հիմքերի ձևավորման, ինչպես նաև՝ այդ գործընթացների ներքին և արտաքին կապերի հաստատման ամբողջական համակարգ: Կախված տնտեսական բազիսից և երկրի սոցիալտնտեսական իրավիճակից՝ տարբեր երկրներ տարբեր լուծումներ են տալիս վերոհիշյալ հիմնախնդիրներին: Տնտեսության և հարկման համակարգի համարժեքությունը բնութագրվում է դրանց միջև գոյություն ունեցող պատճառահետևանքային կապով, քանի որ մեկի անկատարությունը անխուսափելիորեն հանգեցնում է մյուսի անկանոն զարգացմանը: Այդ իսկ առումով էլ էական նշանակություն ունի հարկային համակարգի որակական կազմի և կառուցվածքի հստակ սահմանումը:

Ժամանակակից գրականության մեջ հարկերը դիտարկվում են որպես օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պետական և այլ մակարդակների բյուջեներ (կախված պետության կառուցվածքից) պարտադիր, անվերադարձ, համապատասխան ժանկետներում ու դրույքաչափերով գանձվող վճարներ: Ընդհանրապես, տեսության շարունակական զարգացումը՝ կապված հասարակության տնտեսական, քաղաքական և սոցիալական հարաբերությունների անընդհատ փոփոխման հետ, թույլ չի տալիս «հարկ» տնտեսական կատեգորիային տալ կոնկրետ սահմանում: Հնարավոր է միայն բացահայտել ժամանակի կոնկրետ

պայմաններում դրանց բնորոշ գծերն ու բնութագրիչները: Մասնավորապես, որպես այդպիսիք կարելի է նշել այն, որ հարկերը կրում են պարտադիր բնույթ, սահմանվում են օրենքով, կատարում են պետական ծախսերի իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ ապահովողի դեր և այլն:

Հարկերի տնտեսական էությունը, ներքին բովանդակությունը և դերը բացահայտվում են դրանց գործառույթներում: Հիմնական գործառույթներից բացի, ունեն նաև տարբեր այլ նշանակություններ ևս, որոնք խմբավորվելով, գլխավորապես հանդես են գալիս իրենց ֆիսկալ, խթանիչ և սոցիալական ֆունկցիաների տեսքով, քանի որ դրանք դրված են ցանկացած հարկատեսակի հիմքում և սոցիալ-տնտեսական կյանքում կատարում են կարգավորիչ դեր:

Յուրաքանչյուր պետություն իր հիմնական գործառույթներն իրականացնելու, պետության և հասարակության առջև ծառայած խնդիրները լուծելու համար պետք է տիրապետի համապատասխան ֆինանսական միջոցների: Պետության և հասարակության կարիքների բավարարման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հիմնական մասը հավաքագրվում է ՀՀ պետական բյուջե: Այս տեսանկյունից ՀՀ պետական բյուջեն պետք է դիտել որպես որոշակի ժամանակահատվածի համար սահմանված եկամուտների և ծախսերի ամբողջություն, որն արդյունավետ կառավարումը ենթադրում է հավասարակշռված և համակողմանի հիմնավորված հարկաբյուջետային քաղաքականության իրականացում: Այդ դեպքում է միայն հնարավոր ապահովել պետական բյուջեի առավելագույն եկամուտներ և իրականացնել նպատակամետ ու արդյունավետ ծախսեր: Ակնհայտորեն, լինելով նշված խնդիրների լուծման կարևորագույն գործիք, հարկաբյուջետային կարգավորումն իրենից ներկայացնում է ՀՀ կառավարության կողմից իրականացվող միջոցառումների մի համալիր՝ ուղղված պետական եկամուտների և ծախսերի կառավարմանը, առավելագույն զբաղվածության ապա-

հովմանը, սղաճի ծրագրային մակարդակի ձեռքբերմանը, ՀՆԱ-ի կառուցվածքի արդիականացմանը և տնտեսական աճի խթանմանը:

Կատարելով հարկային մուտքերի և պետության կողմից պահանջվող ֆինանսական միջոցների քանակական համադրում, կարելի է գնահատել հարկաբյուջետային համակարգի աշխատանքի արդյունավետությունը, ինչպես նաև կանխատեսել տնտեսական գործընթացների ուղղություններն ու համապատասխան փոփոխությունները և ճշգրտումներ կատարել այդ ոլորտում իրականացվող քաղաքականության մեջ:

Հարկային քաղաքականության իրականացումը պետք է միտված լինի տնտեսության աշխուժացմանը և ենթադրի այնպիսի մոտեցումների կիրառում, որոնց առկայությունը կհանգեցնի տվյալ քաղաքականությամբ պայմանավորված գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը: Հարկային հավասարակշռված քաղաքականության իրականացման ժամանակ կարևոր գործոն է հանդիսանում հարկային դրույքաչափերի և հարկման օբյեկտների մեծությունների փոխկապվածությունը: Որպես կանոն, հարկման օբյեկտների նվազեցման քաղաքականությունը զուգակցվում է հարկադրույքների բարձրացմամբ, իսկ ընդլայնումը՝ իջեցմամբ: Այդ առումով, հարկային քաղաքականության կողմից լուծման ենթակա կարևորագույն խնդիրներից է հանդիսանում առանձին հարկատեսակների գծով հարկման օբյեկտների և համապատասխան դրույքաչափերի այնպիսի համամասնությունների սահմանում, որոնց առկայության պայմաններում հարկման օբյեկտների ու հարկային դրույքաչափերի ընդհանուր մակարդակների հարաբերակցությունը չի հանգեցնի արտադրության ծավալների անկմանը և պետական բյուջեի մուտքային մասի կրճատմանը:

Համաաշխարհային պրակտիկայում հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման ընթացքում սովորաբար օգտագործվում են երկու մոտեցումներ:

Մտաջինը հիմնված է, այսպես կոչված, տարածքային պատկանելության վրա, որի համաձայն յուրաքանչյուր երկիր հարկում է միայն այն եկամուտները, որոնք կապված են իր տարածքում իրականացվող գործունեության հետ, իսկ երկրի սահմաններից դուրս ստացված եկամուտները հարկվող եկամուտների մեջ չեն ընդգրկվում: Սակայն, հարկ է նշել, որ այս մոտեցման պրակտիկ իրագործումը կապված է որոշ դժվարությունների հետ, որոնք, նախ և առաջ կայանում են տարածքային պատկանելությունը որոշող տարբեր չափանիշների ընտրության մեջ:

Երկրորդ մոտեցման հիմքում ընկած է հարկատուի ռեզիդենտությունը, և համաձայն այս մոտեցման, յուրաքանչյուր հարկատու, որը հանդիսանում է տվյալ երկրի ռեզիդենտ, ենթակա է հարկման բոլոր աղբյուրներից ստացված եկամուտներով, այդ թվում արտասահմանյան: Այսպիսի դեպքերում, սեփական հարկային իրավունքների պաշտպանության համար պետությունը, բնականաբար, պետք է սահմանի համապատասխան չափանիշներ, որոնց ճիշտ ընտրությունից է մեծապես կախված իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը: Դրանք են հարկատուների, առևտրային գործունեության տեսակների, եկամտի «ազգության» սահմանների որոշման, ինչպես նաև արտասահմանում վճարված հարկերի դուրսգրման մոտեցումները և դրանց կիրառման կարգերը:

Արտաքին տնտեսական գործունեության ոլորտում սեփական հարկային իրավունքների պաշտպանության լայն հնարավորություններով հանդերձ, համաշխարհային պրակտիկայում մշակված են որոշ ընդհանուր չափանիշներ, որոնք այս կամ այն ձևով իրենց կիրառությունն են գտնում յուրաքանչյուր երկրի հարկային օրենսդրության մեջ: Մասնավորապես, որպես այդպիսիք կարելի է նշել հարկատուի ռեզիդենտության որոշման չափանիշները: Եթե ֆիզիկական անձանց սովորաբար նման կարգա-

վիճակ տրվում է համապատասխան իրենց քաղաքացիության, մշտական բնակության վայրի կամ համանման այլ չափանիշների, ապա իրավաբանական անձանց համար ազգությունը, որպես կանոն, որոշվում է, ելնելով գրանցման, հիմնական գործունեության իրականացման, ղեկավար մարմնի գտնվելու վայրերից կամ համանման այլ չափանիշներից:

Ամփոփելով իրականացված վերլուծության արդյունքները, անհրաժեշտ է նշել, որ շուկայական հարաբերություններին անցումը ենթադրում է պետության նոր գործառույթների անհրաժեշտություն՝ կապված պետական լծակների արդյունավետության բարձրացման, ինչպես նաև շուկայական ենթակառուցվածքների ստեղծման կարևորության հետ: Ակնհայտորեն, տնտեսության կառուցվածքում տեղի ունեցող տեղաշարժերի կառավարումը նույնպես պահանջում է զգալի ներդրումներ: Նշված հիմնախնդիրները, հատկապես մեծ սրություն են ձեռք բերում անցումային տնտեսության պայմաններում, ինչը պահանջում է հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման արդիական ու արդյունավետ մոտեցումների մշակում և իրականացում:

Հարկման արդյունավետություն հասկացությունն առաջին հայացքից կարող է որոշակի հակասությամբ ընկալվել «արդյունավետություն» հասկացության դասական սահմանման նկատմամբ: Մասնավորապես, որքան մեծ լինի հարկ վճարողների հարկային բեռը, այնքան կամրապնդվի պետության ֆինանսական վիճակը և ընդհակառակը: Մակայն շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրների հարկային քաղաքականության իրականացման պրակտիկան ցույց է տալիս, որ հարկային բեռի մեծացումը՝ նոր հարկատեսակների սահմանման ու ներդրման, հարկի դրույքաչափի բարձրացման և հարկային արտոնությունների կրճատման միջոցով սկզբնական շրջանում ապահովել է հարկային եկամուտների ավելի բարձր մակարդակ, հետագա տարիներին հանգեցնում է արտադրության

ծավալների կտրուկ անկման և բյուջետային եկամուտների ծավալների կրճատման: Անկախ այն հանգամանքից, որ հարկային բեռի ինչպես նվազեցման, այնպես էլ ավելացման առումով կան տարբեր տեսակետներ ու հիմնավորումներ, այդուհանդերձ, դրա արդյունավետ մակարդակին հասնելու համար պետք է հաշվի առնել տվյալ երկրի սոցիալ-տնտեսական վիճակը, գործարար միջավայրի առանձնահատկությունները, առաջնահերթ լուծում պահանջող խնդիրները և, ընդհանրապես, ցանկացած ռացիոնալ գործունեության պայմաններն ու հնարավորությունները: Այլ խոսքով, հարկային բեռի արդյունավետ մակարդակի որոշումն, առաջին հերթին, կախված է տվյալ երկրի.

- հարկային համակարգի արդյունավետությունից,
- ֆինանսական պահանջների բավարարվածության աստիճանից,
- հարկ վճարողների տնտեսական ակտիվությունից,
- ձեռնարկատիրական գործունեության ընդլայնման հնարավորություններից և այլն:

Հարկային բեռի մակարդակի շուրջ գոյություն ունեցող տարակարծությունները հիմնականում պայմանավորված են նշված խնդիրների լուծման առնչությամբ ձևավորված մոտեցումներով: Տնտեսագետների մի մասը որպես հարկային բեռի սահմանաչափի որոշման միջոց առաջարկում են, այսպես կոչված, «կարմիր սահմանագծի կանոնը», որի համաձայն արդյունաբերական կազմակերպություններից գանձվող հարկերի գումարը 3-5 տարի պետք է ընդհանուր շրջանառության նկատմամբ սահմանափակել որոշակի տոկոսաչափով: Այս մոտեցման հեղինակների կարծիքով դրա իրագործումը կնպաստի տնտեսության կայունության ապահովմանը և առաջարկի ու պահանջարկի իրական մակարդակների որոշմանը: Նշված մոտեցման կիրառումն արդարացված կարող է լինել այն երկրներում, որտեղ տնտեսությունում արդյունաբերությունը

կունենա գերակշռող մասնաբաժին, ինչպես նաև որոշված կլինի, այսպես կոչված, «կարմիր սահմանագծի» չափը: Անկախ այն հանգամանքից, որ այս մոտեցմամբ հեղինակները լուծումներ չեն առաջարկում, այդուհանդերձ, այն արժանի է ուշադրության: Մասնավորապես, գործնականում դրա կիրառման փորձ պետք է համարել Հայաստանի Հանրապետությունում հաստատագրված վճարների ու պարզեցված հարկի ներդրումը՝ որպես փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության զարգացման խրախուսման միջոց: Այն, թեպետ նպաստեց գործարարության զարգացմանը, բայց նշանակալիորեն խորացրեց հարկման բնագավառում առկա անարդարությունները: Ուստի նմանատիպ մոտեցումների գործնականում կիրառումը դառնում է ոչ նպատակահարմար, պայմանավորված հարկային բեռի բաշխվածության հավասարաչափության սկզբունքի պահպանման դժվարությամբ: Հարկ է նշել, որ արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացումը հնարավոր է միայն հարկման արդարության և համընդհանրության սկզբունքները պահպանելու ու դրանցով առաջնորդվելու գործընթացները խրախուսելու դեպքում: Այդ առումով պետությունն, առաջին հերթին, պետք է շահագրգռված լինի յուրաքանչյուր առանձին վերցված հարկատուի հարկային բեռի կարգավորման հարցում, որի ուղիներ կարող են հանդիսանալ հարկային լծակների ու գործիքների միջոցով հարկային բեռի տեղափոխումը ճյուղից ճյուղ, իսկ ավելի փոքր եկամուտներ ունեցողներից՝ ավելի շահութաբեր սուբյեկտներ, արտադրությունից առևտուր, վնասաբեր, բայց անհրաժեշտ կազմակերպություններից՝ գերշահույթ ապահովող մեկ այլ կազմակերպություն և այլն: Չափազանց կարևոր է նաև պետության կողմից հարկատուներին մատուցվող ծառայությունների բարելավումը՝ կապված հարկային օրենսդրության պարզաբանման ու հստակեցման, հարկատուներին աջակցելու և հարկային մարմինների նկատմամբ հարկատուների վստահու-

թյունը ամրապնդելու, հաշվետվությունների ներկայացման գործընթացը թեթևացնելու և այլնի հետ: Բացի նշվածից՝ անհրաժեշտ է կարևորել նաև հարկ վճարողների ու հարկման օբյեկտների շրջանակների ընդլայնումն՝ ապահովելով հարկման համընդհանրության ու արդարության սկզբունքների կիրառումը և դրանց փոխհամաձայնեցված գործադրումը, որպեսզի հարկերին բնորոշ գործառույթներին «լիաթոք շնչելու» հնարավորություն տրվի:

Ամփոփելով վերը շարադրվածը՝ հարկման արդյունավետությունը կարելի է սահմանել որպես հարկային եկամուտների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկի բավարարման այնպիսի ձևերի, մեթոդների ու մեխանիզմների ապահովում, որոնք նվազագույնի են հասցնում պետության ու հարկատուների ծախսերի կորուստները՝ առանց վերջիններիս վարքագծի ձևախեղման:

Հարկման արդյունավետության գնահատականի հարցը ևս մինչև օրս շարունակում է վիճահարույց մնալ, այսինքն՝ հստակ չէ այն հարցի պատասխանը, թե հարկատուի եկամտի որ մասի գանձումն է, այդուհանդերձ, արդյունավետ: Այդ իսկ պատճառով, 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 հարկերի ու համախառն եկամտի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշները:

Հարկ է, սակայն նշել, որ այդ մոտեցմամբ հաշվարկներ իրականացնելու դեպքերում հարկման իրական վիճակի վերաբերյալ կարող է օբյեկտիվ կարծիք չձևավորվել, քանի որ հաշվարկին մասնակից չի դարձվում հարկային մուտքերի պահուստ հանդիսացող հարկային ապառքների գործոնը, որի հաշվառման և միջազգային համեմատությունների պարագայում պատկերն

էապէս կարող է փոխվել: Այդ առումով, միջազգային համեմատությունների դաշտ պետք է տեղափոխել նաև փաստացի զանձված հարկերի ու հարկային ողջ պոտենցիալի (փաստացի զանձված հարկեր/փաստացի զանձված հարկեր + հարկային ապառքներ) տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշները, որոնք պատկերացում են տալիս անբարեխիղճ հարկատուների վարքի, կոռուպցիայի չափերի, հարկային համակարգի արդյունավետության և այլնի մասին: Մինչդեռ, միայն փաստացի զանձված հարկերի հաշվառմամբ որոշված ցուցանիշներն են պատկերացում 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 ցուցանիշը: Որպէս կանոն, որքան բարձր է այս ցուցանիշը, այնքան մեծ է նաև հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը: Դա վկայությունն է նաև այն փաստի, որ հարկման արդյունավետության մակարդակը մեծապէս պայմանավորված է երկրի զարգացածության ու հարկատուների վճարունակության աստիճանով:

Հարկման արդյունավետությունը բնութագրող ընդհանրացնող և միջազգային համեմատություններում կիրառվող ցուցանիշներից է անուղղակի հարկերի և ուղղակի հարկերի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը, որը պատկերացում է տալիս հարկման արդարացիության սկզբունքի կիրառման մասին: Որքան բարձր լինի անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը, այնքան պակաս ուշադրություն դարձված կլինի հարկման արդարության սկզբունքի պահպանմանը, քանի որ անուղղակի հարկերը ներառվում են ապրանքների ու ծառայությունների գների մեջ՝ հարկային բեռը տեղափոխելով սպառողների վրա, որի

գերակշիռ մասը ազգաբնակչությունն է:

Հարկման արդյունավետությունը բնութագրող ընդհանրացնող և միջազգային համեմատություններում կիրառվող ու ոչ ավանդական ցուցանիշ է համարվում «ոչ թափանցիկ հարկերը», այսինքն՝ հարկատուների կողմից տրվող կաշառքներն ու պետական տարբեր մարմինների հետ շփումներում ժամանակի կորուստը, որոնց առկայությունը և, առավել ևս, դրանց աճը նվազեցնում է հարկման արդյունավետության մակարդակը:

Վերակառուցման և զարգացման եվրոպական բանկի գնահատականների համաձայն՝ անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկատուների եկամուտների 2.1-6.8 տոկոսը⁷⁷ տարբեր երկրներում օգտագործվում է զանազան պաշտոնյաներին կաշառելու («կաշառային հարկ» վճարելու) համար: Վերակառուցման և զարգացման եվրոպական բանկի գնահատականներով թե՛ կաշառային հարկի, այսպես կոչված, «դրույքաչափը», և թե՛ դրա վճարման հաճախականությունը հետազոտված բոլոր երկրներում առավել բարձր է փոքր և միջին ձեռնարկությունների մոտ, իսկ խոշոր ձեռնարկություններում այդ ցուցանիշները համեմատաբար փոքր են: Պակաս կարևոր չէ նաև այն ժամանակը, որը տնտեսվարող սուբյեկտների ղեկավար անձինք կորցնում են պետական պաշտոնյաների հետ տարբեր շփումներում: Անցումային տնտեսությամբ երկրների համար այդ ցուցանիշի, 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:

⁷⁷ Stephany Griffith-Jones and Avinash Persaud, "TRANSACTION TAXES", 2011, pp 54-59.

Հարկ է նշել, որ հարկման արդյունավետությունը բնութագրող ընդհանրացող և միջազգային համեմատություններում կիրառվող ցուցանիշների հաշվարկումն անհրաժեշտ, բայց դեռևս ոչ բավարար պայման է հարկման արդյունավետության մակարդակն, ըստ էության, գնահատելու համար, քանի որ տարբեր երկրներում կիրառվող հարկման մեխանիզմները միմյանցից տարբերվում են նույնիսկ ըստ հարկատեսակների՝ կապված տվյալ երկրում կիրառվող հարկային արտոնությունների 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:

ՀՀ 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, ինչը մի կողմից ազդում է 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 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,
- համախառն եկամտից կատարվող բոլոր նվազեցումների գումարային արժեքի և ՀՆԱ-ի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը՝ կապված շահութահարկի և (կամ) եկամտային հարկի հաշվարկման ժամանակ եկամուտ չհամարվող տարրերի հետ:

Հայաստանում հարկման արդյունավետության բարձրացման, հետևաբար նաև հանրապետության տնտեսության զարգացման առումով վերևում դիտարկված մոտեցումներն, ինչպես նաև նշված «մասնակի ցուցանիշները» կարող են ունենալ էական դրական ազդեցություն, եթե դրանցով ենթադրվող ուսումնասիրությունները, վերլուծությունները և հաշվարկները կատարվելն բոլոր հարկատեսակների մեծությունները որոշող այն արժեքային ծավալների մասով, որոնց համար սահմանված են հարկային արտոնություններ ուղղակի կամ անուղղակի ձևերով: Սակայն, նկատի ունենալով այդպիսի գործարքների, գործառնությունների ու մնացած տարրերի արժեքային ծավալների մասով պաշտոնական վիճակագրական տվյալների բացակայությունը և ոչ հրապարակայնությունը՝ կարելի է բավարարվել այն ցուցանիշների հաշվարկմամբ ու դինամիկայի ուսումնասիրությամբ, որոնց գծով առկա են հրապարակված վիճակագրական տվյալներ՝ հատկապես, որ հարկման արդյունավետության գնահատման նշված մոտեցումները նորամուծություն են հարկային հարաբերությունների կարգավորման տեսությունում:

ԳԼՈՒԽ 3.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՐԱԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

3.1. ՀՀ-ում տնտեսական քաղաքականության և հարկային հարաբերությունների կարգավորվածության փոխադարձ կապը

Յուրաքանչյուր երկրի հարկային համակարգ, հետապնդելով ՀՀ կառավարության կողմից որոշակի ժամանակահատվածում պետական կառավարման գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման նպատակ, միաժամանակ ունի ձևավորման որոշակի առանձնահատկություններ, որոնք կապված են տվյալ երկրում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորվածության մակարդակի, զարգացման հիմնական գերակայությունների, անհետաձգելի լուծում ենթադրող խնդիրների, ինչպես նաև արդյունավետ հարկային համակարգերին բնորոշ սկզբունքների պահպանման և դրանցում արդիական մեխանիզմների ձևավորման հետ: Այդ իսկ պատճառով էլ, ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության և հարկային հարաբերությունների կարգավորվածության փոխադարձ կապի ուսումնասիրությունը և դրանով պայմանավորված գործառույթների համակարգում ունի սկզբունքային նշանակություն տվյալ երկրում ձևավորվող հարկային համակարգի արդյունավետության ապահովման համար: Այդ առումով, նշված կապի ուսումնասիրությունից բացի տարբեր

երկրներում հարկային համակարգերն ու համապատասխան հարկային քաղաքականությունը բնութագրվում են որոշակի առանձնահատկություններով՝ պայմանավորված տվյալ երկրի պատմությամբ, տնտեսության կառավարման ու զարգացման գործում պետության դերով, ազգային եկամտի բաշխման ու վերաբաշխման գործառույթների և բազմաթիվ այլ գործոնների ազդեցությամբ: Այդուհանդերձ, հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակների առումով կան բազմաթիվ ընդհանրություններ, որոնք կայանում են հետևյալում.

- հարկերն, ինչպես նաև դրանց գանձման հետ կապված ծախքերը պետք է ձգտեն նվազագույնի,
- հարկային համակարգը պետք է նպաստի եկամուտների առավել արդարացի վերաբաշխմանը և կրկնակի հարկման բացառմանը,
- հարկային համակարգի կարևորագույն սկզբունքներից պետք է լինի հարկահավաքման արդարացիության ապահովումը և կողմնակալության բացառումը,
- հարկային քաղաքականությունը պետք է ելնի տվյալ երկրում վարվող տնտեսական քաղաքականությունից և հետապնդի այդ քաղաքականությամբ պայմանավորված տնտեսական նպատակներ,
- հարկահավաքումը պետք է ենթադրի նվազագույն միջամտություն հարկատուի գործերին,
- հարկային համակարգը պետք է լինի կայուն,
- հարկային օրենսդրության փոփոխությունների քննարկումները պետք է լինեն հանրության համար բաց և մատչելի⁷⁸:

Շուկայական հարաբերությունների կանոնակարգվածության բարձր մակարդակ ունեցող շատ երկրներում արդեն իսկ

⁷⁸ Аронов А.В. “Налоговая политика и налоговое администрирование”: Учеб. Пособие, М.: Экономист, 2006 г., стр. 9-11, 288.

ձևավորված են նշված պայմաններին բավարարող համակարգեր և վարվում է արդյունավետ հարկային քաղաքականություն, որոնցում կուտակված փորձը կարող է տեղայնացվել Հայաստանում, հաշվի առնելով, իհարկե, հանրապետության առանձնահատկությունները:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ձևավորմանն ուղղված առաջին քայլերն իրականացվեցին դեռևս 1991 թ. վերջերին: Դրան հաջորդող տարիները դարձան հանրապետությունում շուկայական հարաբերությունների ձևավորման ժամանակաշրջան, որը բնութագրվում էր տնտեսավարման նոր մոտեցումների ներդրման, անհրաժեշտ ենթակառուցվածքների ստեղծման, մասնավոր ձեռնարկատիրության զարգացման և նմանատիպ այլ խնդիրների լուծման գործընթացներով: Այդ նույն ժամանակահատվածում հանրապետության տնտեսությունը բնութագրվում էր նաև ճգնաժամային երևույթներով, մասնավորապես սղաճի ու դրամի արժեզրկման չափազանց բարձր աստիճանով, գործազրկության մասշտաբների աննախադեպ աճով, տնտեսական ոլորտում «սպեկուլյատիվ» բնույթի գործարքներով, ներդրումների բացակայությունով և այլն: Նման իրավիճակում Հայաստանի Հանրապետությունն ուղղակի պարտադրված էր ձևավորել սեփական անկախ հարկային համակարգ, վարել նպատակամետ հարկային քաղաքականություն և ունենալ 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: Հետագայում, 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 համակարգն, անշուշտ, ունի մեծ ազդեցություն բիզնես միջավայրի վրա, որի արդյունավետությունից կախված ձեռնարկատիրության զարգացման հնարավորությունները կարող են ընդլայնվել կամ փոքրանալ: Այդ իսկ պատճառով էլ, հետխորհրդային գրեթե բոլոր հանրապետություններում բարեփոխումներն, առաջին հերթին, ուղղված էին հարկային հարաբերությունների կանոնակարգմանը և այդ ուղղությամբ արդյունավետ քաղաքականության իրականացմանը: Հարկ է նշել, որ այդ գործընթացներին զուգահեռ հանրապետությունում իրականացվում էին նաև ինստիտուցիոնալ և կառուցվածքային բարեփոխումներ, որոնց չկոորդինացվածության արդյունքում տնտեսությունում հաճախ նկատվում էին ոչ ցանկալի զարգացումներ: Այդուհանդերձ, բարեփոխումները հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում Հայաստանում սկսվեցին շատ ավելի վաղ ու հիմնավոր, քան հետխորհրդային որոշ հանրապետություններում⁷⁹: Վերջիններիս և Արևմուտքի երկրների ու հարկային համակարգերի միջև, բնականաբար, պետք է լինեն հայեցակարգային տարբերություններ՝ պայմանավորված անցումային տնտեսություններին բնորոշ առանձնահատկություններով և օբյեկտիվ այլ գործոններով: Մասնավորապես, եթե

⁷⁹ 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.

կենտրոնացված կառավարման մոդելից հրաժարված երկրների հարկային համակարգերը պետք է ձևավորվեն, ապա զարգացած երկրներում այդ գործընթացը տեսլ է տասնամյակներ և նույնիսկ դարեր⁸⁰:

Շուկայական տնտեսության պայմաններում ներդրումներ կատարելու, աշխատատեղեր ստեղծելու և, վերջապես, զարգանալու ընկերությունների հնարավորություններն ու շարժառիթները մեծապես կախված են ակնկալվող շահույթի մակարդակներից: Վերջիններիս վրա պետությունն իր քաղաքականության, այդ թվում հարկային լծակների միջոցով կարող է ունենալ ինչպես դրական, այնպես էլ բացասական ազդեցություն: Մասնավորապես.

- գների առումով՝ վարչական բեռի, բյուրոկրատիայի, հարկերի, կոռուպցիոն ռիսկերի մակարդակների նվազեցում, ենթակառուցվածքային ծառայությունների, աշխատուժի տեղաբաշխման, ֆինանսական հոսքերի կանոնակարգում,
- ռիսկերի առումով՝ քաղաքականության կանխատեսելիության ապահովում, անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների սահմանում, պայմանագրային պարտավորությունների պարտադիր կատարում,
- մրցակցությանը սպառնացող արգելքների առումով՝ գործարարության մեկնարկի ու սնանկացման վերահսկում, ազատ մրցակցության պայմանների ստեղծում, ֆինանսական և ենթակառուցվածքային շուկաներ մուտքի ապահովում:

Հարկերից խուսափելու ռիսկերն ու դրա հետևանքով ծագող հնարավոր ծախսերն, ինչպես նաև համատեղ կառավարման մշակույթի արմատավորումը կարող են հետ կանգնեցնել ընկե-

⁸⁰ ԱՄՆ-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:

րություններին անօրինական գործունեություն ծավալելուց: Ծախսերի մեծացմանը հանգեցնող և դրան ռիսկերն համահունչ ավելացնել անորոշության մթնոլորտ ստեղծող, մրցակցությունը խաթարող, օտարերկրյա ներդրումները սահմանափակող և ՓՄՁների զարգացումը խոչընդոտող հարկային քաղաքականությամբ հնարավոր չէ հասնել հարկերի հավաքագրման բարձր մակարդակի ու ստեղծել տնտեսության զարգացմանը նպաստող գործարար միջավայր: Հարկման մակարդակները կարող են ազդել ներդրողների որոշումների վրա, ապակողմնորոշել որոշում կայացնող մարմիններին օտարերկրյա ներդրողներ ներգրավելու և գործարարներին շահագրգռելու գործում: 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՝ շրջահայաց և փորձառու գործարարների վրա պայմանական ցածր հարկային դրույքաչափն ավելի բացասական ազդեցություն է ունենում, քան հարկային ակնհայտ բարձր բեռը:

Հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման և ներդրումային բարենպաստ միջավայրի ձևավորման գործում չափազանց մեծ է հարկային համաձայնագրերի դերը: Միջազգային հարկային օրենքները (ՄՀՕ) տարբեր պետությունների կողմից կնքվում են հարկային իրավասության և 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 եկամուտ-

ների և գույքի հարկմանը վերաբերող համաձայնագրերը: Մասնավորապես, ՏՀԶԿ (OECD) մասնակից պետությունների համար մշակվել է եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրի տիպային մոդել, որը կիրառվում է երկկողմանի համաձայնագրեր կնքելու ժամանակ՝ հաշվի առնելով պայմանավորվող երկրների զարգացման առանձնահատկությունները: Զարգացած և զարգացող պետությունների միջև հարկային հարաբերությունները կարգավորելու համար եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրի օրինակելի մոդել է մշակված նաև ՄԱԿ-ի կողմից, որը նախատեսում է.

- *դասական հարկում*, երբ հարկը գանձվում է ինչպես ընկերության, այնպես էլ բաժնետերերի մակարդակով,
- *հարկի առանձնացված դրույքաչափով հարկում*, երբ շահաբաժինները հարկվում են ընկերության մակարդակով և սովորականից ավելի ցածր դրույքաչափով՝ արտոնյալ հարկային ռեժիմի պայմաններում,
- *հարկում՝ ըստ վճարված հարկերի հաշվանցման սկզբունքի*, երբ բաժնետերերի շահաբաժիններն ավելացվում են հաշվեգրման գումարի չափով, և ստացված մեծությունից հաշվարկվում է հարկի գումարը, որից հետո պակասեցվում է «հաշվեգրված գումարը»:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ գործնականում կիրառվում են կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկային բեռը նվազեցնելու համար երկու հիմնական ձևեր, որոնցից մեկն ուղղված է բիզնես հատվածի խրախուսմանը, երբ սեփական երկրում հաշվանցվում են երկրի սահմաններից դուրս վճարված հարկերը, այսինքն՝ հարկ վճարողների եկամտի (շահույթի) գումարից սեփականության իրավունքով նրանց պատկանող գույքի արժեքից գանձվող հարկումից նվազեցվում են հարկերի այն գումար-

ները, որոնք հարկ վճարողներից գանձվել են օտարերկրյա պետությունում, իսկ երկրորդի դեպքում հետապնդվում է հարկային բեռը կրճատելու նպատակ, երբ կիրառվում է կրկնակի հարկման ազգային նորմ, որը հնարավորություն է տալիս լուծելու ռեզիդենտ-եկամտի աղբյուր հակադրությունը, քանի որ նույն եկամուտները *նախ հարկվում են՝ ըստ ռեզիդենտության, այնուհետ՝ եկամտի աղբյուրի սկզբունքի:*

Եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրերը, որպես կանոն, ուղղված են հետևյալ նպատակների իրագործմանը.

- բացառել եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը, նվազեցնել դրա հետ կապված բացասական ազդեցությունը միջազգային առևտրի ու ներդրումների վրա, խրախուսել գործարար միջավայրի զարգացումը պայմանավորվող պետությունների շուկաներ մուտք գործելու ժամանակ, ստեղծելով մրցակցային հավասար պայմաններ և օտարերկրյա ներդրումների համար բարենպաստ միջավայր,
- ստեղծել կանխատեսելի և կայուն դաշտ գործարար միջավայրի համար, բացառելով պայմանավորվող երկրների տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ հարկային խտրականության կիրառումը:

Հայաստանի Հանրապետության համար հարկային համաձայնագրերը կարող են ունենալ սկզբունքային նշանակություն, քանի որ դրանք մեծապես կնպաստեն օտարերկրյա ներդրումների ներգրավմանը, հետևաբար, նաև հարկային եկամուտների ավելացմանը: Մասնավորապես, 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 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 կամ գույքի առանձին տարրերի նկատմամբ սահմանված բոլոր տեսակի հարկերը՝ շարժական և անշարժ գույքի օտարումից ստացված արժեքի ու հավելածի, ընկերությունների վճարած աշխատավարձի ընդհանուր գումարի նկատմամբ (վերջիններս կիրառվում են շահութահարկի, եկամտային հարկի, գույքահարկի, հողի հարկի նկատմամբ):

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

Խոշոր ընկերությունների գործարար կապերը, 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 դրանցում ներառված անդամների հիմնական գործադիր ղեկավարների ու խորհրդատուների կողմից ազդեցիկ հարկային պլանավորման իրականացման հետ կապված քայլերը: Արդյունքում՝ եկամուտները հարկումից թաքցնելու նպատակով ստեղծվում են բարդ կառուցվածքներ, կնքվում են ներխմբային գործարքներ, առաջանում են կորուստ-

ներ, ծագում են տրանսֆերտային անորոշ հոսքեր և ձեռք են բերվում սուբյեկտիվ ֆինանսական պայմանավորվածություններ և այլն: Խոշոր ընկերությունները, որպես կանոն, 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 մտադրության, այլ հարկային օրենքների մեկնաբանության վերաբերյալ տարակարծության առկայության՝ հատկապես հաշվի առնելով բարդ գործարքները և այն միջավայրը, որտեղ խոշոր ընկերությունները գործունեություն են ծավալում:

Հարկային պարտավորությունների կատարման և հարկման արդյունավետության փոխազդեցության հարցերը մշտապես գրավել են մասնագետների ուշադրությունը: Սակայն, պետք է նշել, որ նրանց շրջանում հարկման արդյունավետության վերաբերյալ դեռևս 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 ու 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 կապված է որոշակի հակասության հետ, այն է. որքան մեծ լինի հարկ վճարողների հարկային բեռը, այնքան ամուր կլինի պետության ֆինանսական վիճակը և ավելի քիչ՝ բյուջեի հաշվեկշռման խնդիրներն ու ընդհակառակը: Սակայն, շուկայական

տնտեսություն ունեցող երկրների պրակտիկան ցույց է տալիս, որ հարկային բեռի մեծացումը նոր հարկատեսակների սահմանման ու ներդրման, հարկի դրույքաչափի բարձրացման և հարկային արտոնությունների կրճատման միջոցով միայն սկզբնական շրջանում է ապահովում հարկային եկամուտների որոշակի բարձրացում, իսկ հետագայում, որպես կանոն, առաջանում են նոր ռիսկեր: Արդյունքում, որքան կարևոր, նույնքան էլ բարդ է «հարկային բեռի» սահմանաչափի ճիշտ որոշումը, քանի որ այն հանդիսանում է կարևորագույն և հիմնական չափորոշիչ որոշելու հարկային համակարգի արդյունավետության, պետության ֆինանսական կարիքների բավարարման, հարկ վճարողների տնտեսական ակտիվության, ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու շահագրգռվածության աստիճանները:

Այլ խոսքով, հարկային բեռի բաշխվածությունը պետք է լինի հավասարաչափ, որի դեպքում միայն յուրաքանչյուր հարկատու կարող է մտածել, որ վճարում է այդ բեռի իր «արդարացի» բաժինը: Այդ դեպքում, անշուշտ, նվազագույնի կհասցվեն հարկման արդարության և համընդհանրության սկզբունքների խախտումները:

Բացի պետության հանդեպ ունեցած զուտ հարկային պարտավորություններից, հարկատուները լրացուցիչ միջոցներ և ժամանակ են ծախսում նաև հարկային պարտավորությունների կատարման համար անհրաժեշտ հաշվարկների, հաշվետվությունների ու հայտարարագրերի լրացման, համակարգչային ծրագրերի ներդրման, խորհրդատվական և փաստաբանական ծառայությունների ստացման և այլնի համար, որոնք բացասաբար են ազդում հարկատուների վճարունակության ու 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 գործիքների միջոցով հարկային բեռի տեղափոխումը ճյուղից ճյուղ, չունևորից ունևոր, արտադրությունից առևտուր, վնասաբեր, բայց անհրաժեշտ ձեռնարկությունից գերշահույթ ապահովող

ընկերություն 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 լրացնեն միմյանց, որպեսզի հարկերին բնորոշ գործառույթներին տրվի «լիարժեք շնչելու» հնարավորություն:

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 տոկոսը⁸¹: 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 հարկերի ու համախառն եկամտի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշները: Դրանք նշված մոտեցմամբ հաշվարկելու դեպքերում հարկման իրական վիճակն արտացոլել չեն կարող, քանի որ այդ հաշվարկին մասնակից չի դարձվում հարկային

⁸¹ 22 հարկային և մաքսային քաղաքականության վերլուծություն, «Հարկ վճարողների և գործարարների իրավունքների պաշտպանություն» 24, Երևան, 2010, էջ 17-24:

մուտքերն ավելացնող և պահուստ հանդիսացող հարկային ապառքների ներուժը, որի հաշվառման և միջազգային համեմատությունների պարագայում պատկերն էապես 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 ցուցանիշը⁸²: 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, 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 կա-

⁸² Егорова Е., Петров Ю., Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах, Налоговый вестник, 1995, стр. 3-9.

րելի է համարել կաշառային հարկի դրույքաչափ)⁸³ 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, բայց բավարար պայման չէ հարկման արդյունավետության մակարդակն, ըստ 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

⁸³ «ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ վարչարարական կարողությունների գնահատման» ծրագիր, օգոստոս-նոյեմբեր 2012թ., էջ 15-17:

կարևորել ու հաշվառել առանձին հարկատեսակների հաշվարկման առանձնահատկությունները, որոնք նվազեցնում կամ մեծացնում են հարկման արդյունավետությունն ըստ առանձին հարկատեսակների:

ՀՀ 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, անհրաժեշտ է բավարարվել այն ցուցանիշների հաշվարկմամբ ու դինամիկայի ուսումնասիրությամբ, որոնց գծով առկա են հրապարակված վիճակագրական տվյալներ, հատկապես այն դեպքում, 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 փոխազդեցության հարաբերականորեն լավագույն տարբերակ կարող է համարվել հարկային եկամուտների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկի բավարարման նպատակով այնպիսի ձևերի, մեթոդների և մեխանիզմների կիրառումը, որոնք նվազագույնի են հասցնում պետության ու հարկատուների ծախսերի կորուստները՝ առանց վերջիններիս վարքագծի ձևախեղման:

ՀՀ-ում գործարարությանը 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 (տե՛ս աղյուսակ 3.1.1):

Աղյուսակ 3.1.1

ՀՀ-ում հարկերի վճարումը 2007-2015թթ.⁸⁴

Հարկերի վճարման ընթացակարգ	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Հարկերի վճարման վարկանիշ	143	150	153	159	153	108	103	41	41
Հարկային հաշվետվություններ (քանակ)	50	50	50	50	34	13	10	10	10
Հարկային հաշվետվությունները կազմելու վրա կատարված ժամանակի ծախս (ժամ)	1,120	958	958	581	500	380	380	321	313

Ծանոթագրություն. ցուցանիշները վերաբերում են տվյալ տարվա հունիսի 1-ի դրությամբ առկա տվյալներին:

Հարկային հաշվետվությունների առումով ՀՀ-ում 2007-2010 թվականների ընթացքում փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել, սակայն իրավիճակը փոխվել է 2011-2015թթ.: Ավելին, 2015 թվականին 2012-ի համեմատությամբ հարկերի վճարման դյուրինությամբ Հայաստանի վարկանիշը 189 երկրների համեմատ բարձրացել է 67 աստիճանով: Հարկերի վճարման ընթացակարգերը ներառում են այն բոլոր հարկերը, որոնք պետք է վճարի առևտրային ընկերությունը հարկային տարվա ընթաց-

⁸⁴ <http://doingbusiness.org/data/exploreconomies/armenia#trading-across-borders>, Doing Business 2016, p. 185.

քում, ներառյալ հարկման վարչարարական բեռը: Վերջինս հարկային հաշվետվությունների թիվն է, դրանց լրացման համար անհրաժեշտ ժամանակը և համախառն եկամտից հարկերի վճարման դրույքաչափը: Այնուամենայնիվ, ՀՀ-ում բիզնեսի զարգացմանը խոչընդոտող գլխավոր ռիսկային գործոնը հարկերի վճարումն է, որի վրա 2014 թվականին հանրապետության ընկերությունները ծախսել են 321 ժամ՝ 10 հարկային հաշվետվություններ լրացնելու և օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում դրանք ներկայացնելու համար, Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպության (ՏՀԶԿ) երկրներում՝ 175.4 ժամ, Եվրոպայի և Կենտրոնական Ասիայի երկրներում՝ 234.3 ժամ (տե՛ս աղյուսակ 3.1.2):

Աղյուսակ 3.1.2

Հարկերի վճարման ընթացակարգերի համեմատական գնահատումը ՀՀ-ում, Եվրոպայի և Կենտրոնական Ասիայի, ՏՀԶԿ երկրներում 2014թ.⁸⁵

Հարկերի վճարումը կարգավորող ընթացակարգերը	Հայաստան	Եվրոպա և Կենտրոնական Ասիա	ՏՀԶԿ
Հարկային հաշվետվություններ (քանակ)	10	20.5	11.8
Հարկային հաշվետվությունները կազմելու վրա կատարված ժամանակի ծախս (ժամ)	313	234.3	175.4
Շահութահարկ (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	20.0	10.4	16.4
Եկամտահարկ (համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	19.5	21.4	23
Այլ հարկեր (համախառն եկամտից համապատասխան նվազեցումները կատարելուց հետո, %)	0.8	3.1	1.9

⁸⁵ Կազմվել է ըստ հետևյալ կայքի պաշտոնական վիճակագրական տվյալների՝ <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia#paying-taxes>:

Ընդ որում, 2015 թվականի հարկային հաշվետվությունների թվի կրճատումը պայմանավորված է հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումներով, որոնց արդյունքում 2011 թվականից ԱԱՀ-ի դաշտում գործող տնտեսվարող սուբյեկտների համար էլեկտրոնային հաշիվ ապրանքագրերի դուրսգրման եղանակը պարտադիր բնույթ է կրում: Վերջինս նշանակում է, որ ստուգումները հիմնված են ռիսկի վերլուծությունների վրա, և արդյունքում հարկային մարմիններից ակնկալվում է ապահովել ավելի մեծ հարկային հավաքագրումներ: 2013 թվականից սկսած՝ սոցիալական ապահովագրության վճարների, որոնք գանձվում են հարկային գործակալներից և աշխատողների աշխատանքի վճարմանն ուղղված միջոցներից (ԱՎՌԻՄ), շահութահարկի հաշվետվությունները փոխարինվել են անձնական եկամտային հարկով, ինչը հարկային գործակալների կողմից պարտադիր կերպով ներկայացվում է էլեկտրոնային եղանակով: 2011-2015 թվականներին իրականացված հարկային բարեփոխումների արդյունքում հարկերի վճարման ընթացակարգով ՀՀ-ն վարկանիշով 189 երկրների շարքում 2015 թվականին գրավում է 41-րդ տեղը:

Թեև ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից գործարարներին ներկայացված հարկային նոր փաթեթին, որն ավելի շատ նպատակադրված է բացահայտել և ստվերից դուրս հանել տնտեսական գործունեության ծավալները, այնուամենայնիվ, դեռևս հարկային վարչարարության ցածր մակարդակը չի հանգեցնում ստվերային եկամուտների էական նվազեցման: Հիմք ընդունելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության, ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության և ՀԲ-ի կողմից ներկայացված հարկային բեռը հիմնավորող տարեկան զեկույցների տվյալները, գնահատվել են ստվերային տնտեսության մասշտաբները, ինչպես նաև համադրումների եղանակով բացահայտել են ՀՀ ստվերային եկամուտների իրական ծավալները՝ տոկոսային արտահայտությամբ:

ՀՀ ոչ պաշտոնական տնտեսության գնահատականը 2004-2014թթ.⁸⁶

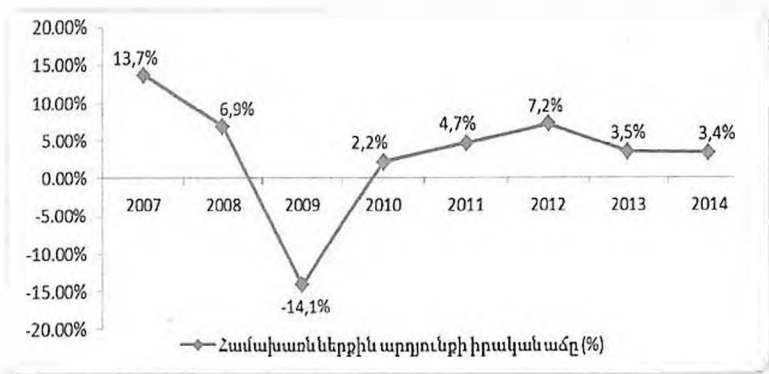
Տարիներ	Հարկային բեռի գնահատականը՝ ըստ ՀԲ տվյալների, %	ՀՀ գնահատական (հարկեր/ՀՆԱ), %	Ոչ պաշտոնական տնտեսությունը ՀՀ-ում, %
2004	-	13.5	-
2005	-	13.9	-
2006	38.7	14.1	24.6
2007	38.7	15.7	23.0
2008	40.7	17.1	23.6
2009	40.7	16.5	24.2
2010	40.7	17.1	23.7
2011	40.7	17.2	23.6
2012	40.9	18.5	22.4
2013	36.5	22.8	13.7
2014	32.5	22.8	9.7

Աղյուսակ 3.1.3-ի տվյալները ցույց են տալիս, որ Համաշխարհային բանկի և ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից գնահատված հարկային բեռի տարբեր գնահատականների բացասական տարբերությունը կազմում է հենց սովորային տնտեսությունը, որը ՀՀ-ում 2006 թվականին կազմել է 24.6 տոկոս, իսկ 2007 թվականին 2006 թվականի համեմատ նվազել է 1.6 տոկոսային կետով: 2008-2010 թվականներին դրանց մեծությունը գրեթե չի փոխվել և կազմել է 23.6 տոկոս: Սկսած 2011 թվականից ՀՀ-ում իրականացվող շարունակական բարեփո-

⁸⁶ Կազմվել է ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքի տվյալներով՝ http://www.armstat.am/file/article/finansner_2015_1.pdf: Այս աղյուսակը կազմվել է ըստ հետևյալ կայքերի պաշտոնական վիճակագրական տվյալներիի <http://doingbusiness.org/data/exploreconomies/armenia> և <http://www.taxservice.am/index.php>:

խումների արդյունքում («երրորդ» սերնդի բարեփոխումներ կամ «լեկտրոնային կառավարության և հասարակության փոխազդեցության» ձևավորման բարեփոխումներ) ստվերային տնտեսության չափերը նվազել են 1.2 տոկոսային կետով⁸⁷:

Այդուհանդերձ, հանրապետությունում համախառն ներքին արդյունքի դինամիկան դեռևս չի բավարարում տնտեսության զարգացման արդի պահանջներին, պայմանավորված վերջին համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամով, պետական կառավարման համակարգի ցածր արդյունավետությամբ, հարկային քաղաքականության միակողմանիությամբ, ինչպես նաև օրյեկտիվ և սուբյեկտիվ բնույթի այլ հանգամանքներով (տե՛ս գծապատկեր 3.1.1): Ընդ որում, այդ նույն ժամանակահատվածում չի հաջողվել բարելավել նաև հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության մակարդակը, որն, ըստ էության, հանդիսանում է հանրապետության կարևորագույն խնդիրներից մեկը:



Գծապատկեր 3.1.1. ՀՀ-ում համախառն ներքին արդյունքի հավելաճի դինամիկան 2007-2014թթ. (%)⁸⁸:

⁸⁷ ՀՀ կառավարության՝ 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», էջ 5-15, -34 էջ:

⁸⁸ Այս աղյուսակը կազմվել է ըստ հետևյալ կայքի պաշտոնական վիճակագրական տվյալների՝ <http://www.mineconomy.am/arm/index.html>:

Ընդ որում, այդ նույն ժամանակահատվածում չի հաջողվել բարելավել նաև հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության մակարդակը, որն, ըստ էության, հանդիսանում է հանրապետության կարևորագույն խնդիրներից մեկը:

Ըստ գծապատկեր 3.1.1-ի, ՀՀ-ում տնտեսական աճի դինամիկայի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ համախառն ներքին արդյունքի իրական աճի ամենաբարձր ցուցանիշը գրանցվել է 2007 թվականին՝ 13.7 տոկոս, իսկ ամենացածրը 2009-ին՝ -14.1 տոկոս: Այնուհետև, 2010 թվականից նկատվում է այդ ցուցանիշի որոշակի աճ մինչև 2013 թվականը: Սկսած այդ թվականից կրկին նկատվում է համախառն ներքին արդյունքի իրական աճի ցուցանիշի նվազում, ինչը վկայում է տնտեսության զարգացման տեմպերի դանդաղեցման մասին: Ստեղծված իրավիճակի հաղթահարման համար պահանջվում են ինչպես լայնածավալ ֆինանսական ներդրումներ, այնպես էլ կարգավորիչ միջարք այլ միջոցառումներ:

Հարկ է նշել նաև, որ 2008 թվականից սկսած՝ ՀՀ-ում ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի արդյունքում ստվերային եկամուտները չեն նվազել: Ավելին, դրանք 2009 թվականին աճել են 0.7 տոկոսային կետով: Բացի այդ, ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման նպատակով մշակել է «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», 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 իրականացման ենթակա քաղաքականություն՝ նպաստելով հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացմանն ու հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպմանը⁸⁹:

Այսպիսով, Հայաստանում հարկային բարեփոխումների

⁸⁹ ՀՀ կառավարության՝ 2012թ. փետրվարի 23-ի N195 որոշում, «Հարկային վարչարարության 2008-2012թթ. և 2012-2014թթ. ռազմավարությունները», էջ 20-22, 34:

իրականացման արդյունքում կրճատվել են ստվերային տնտեսության շրջանակները, ընդլայնվել են խոշոր բիզնեսի զարգացման հնարավորությունները և մեծացել է ՓՄՁ-ների նկատմամբ կիրառվող վարչարարության ճկունության աստիճանը: Այդուհանդերձ, ստվերային շրջանառությունը հանրապետությունում դեռևս մնում է բավականաչափ մեծ, ինչը հիմնականում պայմանավորված է գործող հարկային համակարգի կառուցվածքի ոչ արդյունավետությամբ, ինչպես նաև ուղղակի և անուղղակի հարկերի առկա հարաբերակցությամբ: Զարգացած երկրների օրինակով իրականացված մի շարք հետազոտությունների արդյունքում որոշ մասնագետներ հանգել են այն եզրակացության, որ ստվերային տնտեսության վրա ինչպես դրական, այնպես էլ բացասական առումով մեծ ազդեցություն ունեն այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են ուղղակի հարկերը, անուղղակի հարկերը, հարկային համակարգի բարդությունը և պետական կարգավորումների ինտենսիվությունը: Ընդ որում, ամենաազդեցիկներն են համարվում ուղղակի հարկերը, որոնց հետևում է հարկային համակարգի բարդությունը: Նշված գործոնները կարող են ունենալ էական դրական ազդեցություն ստվերային տնտեսության վրա, ինչի վկայություն կարելի է համարել նաև պաշտոնական վիճակագրության տվյալները:

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 ուժեղացնել հարկային վերահսկողությունը, հարկային եկամուտների կառուցվածքում փոփոխելով ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը և պետական բյուջեում աստիճանաբար բարձրացնելով ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը:

3.2. Հարկային մուտքերի և համախառն ներքին արդյունքի արդյունավետ հարաբերակցության ապահովման հիմնահարցերը

Ցանկացած երկրում վարվող հարկային քաղաքականության և ձևավորված հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման հիմնական ցուցանիշը տվյալ երկրում հարկային մուտքերի և ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունն է, որը Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս գտնվում է բավականին ցածր մակարդակի վրա⁹⁰: Այս հանգամանքն, անշուշտ, պահանջում է հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված համալիր քայլեր: Ընդ որում, դրանք պետք է լինեն փոխկապակցված և կրեն համակողմանի բնույթ, քանի որ նույնիսկ արդյունավետ դրույքաչափերի կիրառման պարագայում հիմնականում հավասարակշռված և հիմնավորված վարչարարությամբ է հնարավոր հասնել հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի արդյունավետության: Առհասարակ հարկային վճարումներից խուսափելն ու հարկային իրավախախտումները մշտապես ստեղծել են լուրջ մարտահրավեր պետությունների համար:

Ներկայումս ՀՀ-ում հարկային քաղաքականությունն ուղղված է վարչարարության կատարելագործմանը և գործող դրույքաչափերի պայմաններում ավելի մեծ եկամտային մաս ապահովելուն⁹¹: Այդ նպատակին հասնելու համար ՀՀ կառավարության կողմից մշակվել է համապատասխան ռազմավարություն, որով նախատեսվում է հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացում, հարկային մարմնի վերակազմակեր-

⁹⁰ armstat.am և taxservice.am.

⁹¹ Դարբինյան Գ., ՀՀ հարկային քաղաքականության արդյունավետ իրականացման ուղիները, ՀՀ ֆինանսների և եկոնոմիկայի նախարարություն, «ՀՀ սոցիալ տնտեսական արդի հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու 8, Երևան, 2006, էջ 85-89:

պում, հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրում և այլն⁹²:

ՀՀ-ում հարկային վարչարարության կատարելագործման նպատակով հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու քննության ուղղությամբ պետք է ապահովել հարկային մարմինների լիազորությունների հիմնավորվածության բարձր աստիճան: Մասնավորապես, արդյունավետ վարչարարությունը պետք է ենթադրի.

1. հարկային իրավախախտումների համար համարժեք պատասխանատվության սահմանում,
2. հիմնավորված ստուգումների անցկացում,
3. գործող լծակներով ստվերային տնտեսության կրճատում,
4. հարկային և իրավասու այլ պետական մարմինների միջև կոորդինացված գործակցության կազմակերպում և այլն:

Հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու քննության ուղղությամբ հարկային մարմինների լիազորությունների հիմնավորվածությունը բարձրացնելու նպատակով տնտեսության կառավարման համեմատաբար կայացած փորձ ունեցող երկրները նախընտրելի են համարում պետական մարմիններին՝ այդ թվում և հարկային մարմիններին օժտել վարչարարության նվազ լծակներով: Սա չի նշանակում հսկողության անտեսում, ընդհակառակը՝ նույն այդ պետություններում վերահսկողությունն առավել լայն ընդգրկում ունի: Պարզապես հսկողության արդյունավետությունն այս դեպքում ապահովվում է կառավարման զուտ տնտեսական մեթոդներով, այսինքն՝ ոչ միայն հաշվետվությունների կազմման ներկայացման, այլև համակարգչային ցանցում տարաբնույթ ֆինանսական գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվության զետեղման, տեղեկատվու-

⁹² «Հայաստանի Հանրապետության կառավարության առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին», 23.02.2012թ. N195-Ն:

թյան փոխանակման ոլորտում պետական իրավասու մարմինների միջև անհրաժեշտ համագործակցության կազմակերպման միջոցներով: Հսկողական և վերահսկողական բնույթի լիազորությունների խնդիրը մշտապես արդիական է, քանի որ ազատ տնտեսական հարաբերությունների պարագայում պետությունը հիմնականում հանդես է գալիս որպես փոխադարձ պարտավորություններ կրող կողմ:

Հարկային վարչարարության լիազորությունների ծավալի և լիազորությունների շրջանակի սահմանման ժամանակ պետք է որպես ելակետ ընդունել հետևյալ սկզբունքային մոտեցումը. հարկային մարմինների լիազորությունները պետք է բավարար լինեն անհրաժեշտ հսկողություն ապահովելու համար և միաժամանակ չպետք է հանգեցնեն տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության անհարկի միջամտության: Ընդ որում, տեխնիկական առաջընթացին զուգընթաց վարչարարության լիազորությունները պետք է փոխարինել կառավարման զուտ տնտեսական մեթոդներով:

Պետությունը տնտեսվարող սուբյեկտների հետ փոխհարաբերությունում պետք է հնարավորինս մեծ դեր հատկացնի, այսպես կոչված, գործընկերային բնույթի հարաբերություններին:

Հարկային վարչարարության կատարելագործման առումով չափազանց կարևոր է հարկային իրավախախտումների համար համարժեք պատասխանատվության սահմանումը: Ընդհանուր առմամբ այս ուղղությամբ դիտարկվում է երկու հիմնական մոտեցում, որոնցից առաջինի համաձայն՝ հարկային իրավախախտումների համար նպատակահարմար է համարվում հիմնականում սահմանել տնտեսական բնույթի պատժամիջոցներ՝ տուգանք, գույքի բռնագրավում և այլն, իսկ ըստ երկրորդի՝ ենթադրվում է, որ սովերային տնտեսության և մի շարք այլ իրավական սողանցքների պայմաններում տնտեսական պատժամիջոցների կիրառումը գործնականում չի կարող արդարացված

համարվել, ավելին, այս դեպքում անգամ հնարավոր չի լինի լուծել պատճառոված վնասը փոխհատուցելու խնդիրը:

Հարկ է նշել, որ դիտարկված մոտեցումներն, ըստ էության, պարունակում են հիմնավորված տարրեր, սակայն դրանցից և ոչ մեկն էլ առանձին վերցրած չի կարող բավարար համարվել համարժեք պատասխանատվության սահմանման առումով: Նախ՝ նկատենք, որ պատասխանատվության խնդիրը բնավ չի սահմանափակվում պատճառված վնասի փոխհատուցմամբ: Պատասխանատվության ինստիտուտն ունի նաև կանխարգելիչ դերակատարում, ինչը գրեթե անհնար է տնտեսական պատժամիջոցների գործադրման ժամանակ: Գործնականում տնտեսվարող սուբյեկտները կարողանում են տարաբնույթ եղանակներով խուսափել նաև տնտեսական պատժամիջոցներով նախատեսված վճարումներից: Միակողմանի մոտեցում է նաև բացառապես ազատագրկման ձևով պատիժներ սահմանելը. դրանով արդեն ընդհանրապես անտեսվում է պատճառված վնասի հատուցման խնդիրը: Ի դեպ, «պատճառված վնաս» եզրույթի տակ պետք է նկատի ունենալ ոչ միայն հարկային պարտավորությունների դրամական արտահայտությունն, այլև այդ պարտավորությունները չկատարելու հետևանքով պետությանը և այլ տնտեսվարող սուբյեկտներին պատճառված վնասը: Նման դիրքորոշմամբ, առավել հիմնավորված է թվում վերը նշված երկու մոտեցումների միավորման արդյունքում, այսպես կոչված, խառը բնույթի պատասխանատվության տեսակ սահմանելը:

Հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված գրեթե բոլոր միջոցներն ու ինստիտուտները կարող են արդյունավետ չլինել, եթե հնարավոր չլինի լուծել ստվերային տնտեսությունը նվազեցնող իրավակազմակերպական լծակների համակողմանի կիրառման հիմնախնդիրը: Բնական է, որ վերահսկողության ամենակատարյալ ընթացակարգեր ունեցող երկրներում անգամ հնարավոր չի լինում խուսափել ստվերային տնտե-

սության տարաբնույթ դրսևորումներից: Ուստի խոսքը տվյալ դեպքում ոչ այնքան այդ երևույթներն իսպառ բացառելու, որքան դրանց մասշտաբներն էապես փոքրացնելու մասին է:

Հարկային քաղաքականության և, հատկապես, հարկային վարչարարության իրականացման ժամանակ շատ հաճախ անհրաժեշտ է լինում ներգրավել նաև պետական տարբեր մարմինների գործադրվող քայլերի ամբողջականությունն ապահովելու համար: Այդ իսկ պատճառով, հարկային իրավախախտումների բացահայտման և դրանց կանխման գործում էական նշանակություն ունի պետական այլ իրավասու մարմինների հետ հարկային մարմինների կոորդինացված համագործակցության կազմակերպումը: Մասնավորապես, դրանք կարող են լինել այլ նախարարություններ ու գերատեսչություններ, օպերատիվ-հետախուզական և դատախազության մարմիններ:

Ամփոփելով, պետք է նշել, որ ՀՀ հարկային քաղաքականության, մասնավորապես հարկերի դրույքաչափերի և սահմանված արտոնությունների կիրառումը ներկայումս ուղղված է տնտեսության դիվերսիֆիկացմանը և արտահանման կողմնորոշման ընդլայնմանը, իրականացվող տնտեսական քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության խորացմանը, ենթակառուցվածքների զարգացմանը, գործարար և ներդրումային միջավայրի բարելավմանը, տնտեսական աճն ապահովելու համար լրացուցիչ խթանների բացահայտմանն ու ներդրմանը: Իսկ վարչարարության կատարելագործման ուղղությամբ կատարվում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման, հարկման հարմարության բարձրացման, պատժամիջոցների արդյունավետության բարձրացման, փոխկապակցված ինֆորմացիոն բազայի ստեղծման, ստվերի կրճատման աշխատանքներ:

Հարկ է, սակայն նշել, որ տնտեսության կարգավորման առումով կան բազմաթիվ հիմնախնդիրներ, որոնց չլուծված լինելու հանգամանքը հարկային լծակների կիրառման առումով

գրեթե բացառում է արդյունավետության հասնելու որևէ հնարավորություն:

Չնայած ՀՀ կառավարության կողմից ընդունված և իրականացվող մի շարք բարեփոխումների՝ այդուհանդերձ թե՛ տնտեսական աճի խթանման, թե՛ հարկերի հավաքագրման արդյունքները մնում են շատ ցածր, ընդ որում այդպիսի արդյունքների հիմնական պատճառները կապված են հենց ներքին խնդիրների հետ, որոնցից թերևս առավել հատկանշական են.

1. հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը,
2. ստվերային տնտեսության մեծ չափերը,
3. մաքսային սահմանի վրա առաջացող ԱԱՀ գերավճարները,
4. օրենսդրական խնդիրները,
5. արտոնությունների տրամադրման խնդիրները,
6. հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը և այլն:

Նշված խնդիրների կարևորությունը խորությամբ ընկալելու համար գործող հարկերի սահմանված դրույքաչափերի պարագայում սպասվող հավաքագրման մակարդակը կարելի է գնահատել ՀՆԱ-ի բանաձևից (ՀՆԱ = համախառն ծախսումներ + համախառն ներդրումներ + կառավարության ծախսեր + արտաքին առևտրի սալդոն): Դրա բաղադրիչներն ուղղակի կամ ածանցյալ կերպով բաղկացած են ապրանքների ու ծառայությունների (այդ թվում աշխատանքի) առք ու վաճառքի պայմանագրերից: Ենթադրելով, որ ցանկացած ապրանքի կամ ծառայության ինչպես նաև հաշվի առնելով գործող հարկատեսակները, դրանց դրույքաչափերը և պաշտոնական վիճակագրական տվյալներն ամենամոտավոր հաշվարկների դեպքում, իսկ հարկային մուտքեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը պետք է գերազանցի 30 տոկոս մակարդակը, մինչդեռ այսօր այն չի գերազանցում նույնիսկ 20 տոկոսը:

$$\text{Վաճառքի գինը} = \text{կյուսական ծախսումներ} + \text{աշխատավարձային ծախսումներ} + \text{շահույթ}, \quad (3.2.1)$$

Ակնհայտ է, որ հաշվարկային և հավաքագրման ցուցանիշների այսպիսի տարբերությունն արդյունք է ստվերային տնտեսության առկայության, որի դեպքում տնտեսական գործունեությունը առկա է և պետք է հանգեցնի ՀՆԱ-ի աճի, բայց այն հարկերի հավաքագրմամբ չի ուղեկցվում:

Տնտեսությունում հարկային լծակների կիրառման անարդյունավետության առումով՝ *ստվերային տնտեսության մեծ չափերի մասնագետների մակերեսային գնահատմամբ դրա մասնաբաժինը հանրապետությունում կազմում է 40-50 տոկոս*: Այսպիսի գնահատականն, անշուշտ, խիստ բացասական է ազդում տնտեսական շրջանառության, հետևաբար նաև պետական կառավարման վրա: Բնականաբար, դա խոսում է հարկային համակարգի այդ ուղղությամբ գործադրվող ջանքերի ցածր արդյունավետության մասին: Ուստի, ստվերային տնտեսության դեմ պայքարը պետք է դառնա հարկային քաղաքականության կարևոր գործառնություններից մեկը:

Ստվերային տնտեսությունն, ըստ էության, պետք է դիտարկել որպես ապրանքների և ծառայությունների շուկայական արտադրություն, որը չի ներառվում ՀՆԱ հաշվարկում, անկախ այս հանգամանքից, որն այսպես կամ այնպես նպաստել է ՀՆԱ-ի աճին: Տնտեսական վերլուծության ժամանակ հարկային բեռն ընդհանուր առմամբ, դիտարկվում է որպես հարկերի մասը ՀՆԱ-ի մեջ: Այս ցուցանիշը ներառվում է ստվերի վերլուծության ժամանակ և համարվում է ստվեր առաջացնող գործոն: Բնական է ենթադրել, որ ինչքան մեծ է հարկային բեռը տնտեսությունում, այնքան մեծ կլինի նաև ստվերային տնտեսության ծավալը այլ հավասար պայմանների դեպքում: Հարկային բեռի և ստվերային տնտեսության միջև կապի ռեգրեսիայի հավասարումը կարելի է ներկայացնել հետևյալ տեսքով՝

$$\text{Ստնտ} = f(\text{ՀարկԲ, Այլ}) \quad (3.2.2)$$

որտեղ՝

Մտնտ-ը՝ ստվերային տնտեսության ծավալն է,

ՀարկԲ-ը՝ հարկային բեռի ծանրությունն է,

Այլ-ը՝ այլ գործոններ:

Ընդ որում՝ հաշվի առնելով նաև այն, որ ՀՀ-ում դեռևս առկա են անբավարար վարչարարություն, պետական ծախսերի անարդյունավետ կառավարում, բարձր հարկադրույքներ և այլն, պետք է միաժամանակ ընդունել, որ հարկային բեռի խիստ կրճատումներից դեռևս չի կարելի ակնկալել ստվերային տնտեսության կտրուկ փոքրացում: Հարկային բարեփոխումներից գործնականում կարելի է սպասել միայն ստվերային տնտեսության՝ ընդլայնման գործընթացի խիստ սահմանափակում կամ էլ, լավագույն դեպքում, տնտեսական շրջանառության թափանցիկության աստիճանի բարձրացում:

Հարկ է նշել, որ ստվերային տնտեսության աճին նպաստող ամենաեական գործոններն են հարկերի և սոցիալական ապահովագրության վճարումների բեռի աճը, պաշտոնական տնտեսության, մասնավորապես՝ աշխատուժի շուկայի կարգավորման խստացումը, շաբաթական աշխատանքային ժամերի կրճատումը, թոշակին անցնելու ժամկետի փոքրացումը, գործազրկությունը, պետական հաստատությունների նկատմամբ վստահության նվազումը և այլն: Միննույն ժամանակ, հարկային բեռի բարձրացումը կարող է պայմանավորված լինել նաև մի քանի այլ գործոններով, մասնավորապես՝ հարկային դրույքաչափերի բարձրացմամբ: Մակայն այդպիսի մոտեցումը կարող է նպաստել տնտեսության ստվերայնացման աստիճանի բարձրացմանը: Այդ իսկ պատճառով հարկային բարեփոխումները պետք է զուգորդվեն ստվերային տնտեսության վրա ազդող այլ գործոնների համանման փոփոխություններով՝ ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատումը տեսանելի դարձնելու համար:

Պետք է նշել մեկ այլ հանգամանք ևս. այստեղ գործում է նաև սովորույթի ուժը: Մարդիկ, ովքեր երկար տարիներ գործել են սովերային ոլորտում, դժվար թե հարկային դրույքաչափերի կրճատումից ելնելով՝ փոխեն իրենց գործելակերպը: Կարևոր նշանակություն կունենա նաև հարկային մարմինների կողմից հարկային ռեգիստրի ստեղծումը, որը կիրականացնի բարեխիղճ հարկատուների մոնիթորինգ և հասարակության համար պարբերաբար կիրառարակի դրա արդյունքները:

Հարկ է նշել, որ թափանցիկ գործունեությամբ առանձնացվող հարկ վճարողի համեմատական առավելությունը սովերային հատվածում աշխատողի նկատմամբ ավելի շատ արտահայտվում է արդյունավետ ներդրումներ իրականացնելու միջոցով: Այս առումով չափազանց կարևոր է բարեխիղճ հարկատուի համար ֆինանսական միջոցների հասանելիության խթանումը: Մասնավորապես, կենտրոնական բանկը կարող է երաշխավորել առևտրային բանկերին, որպեսզի նրանք վարկավորվող տնտեսվարող սուբյեկտներ ընտրեն պաշտոնական հատվածում գրանցված և պարտաճանաչ հարկ վճարողներից:

Ակնհայտ է, որ այսօր հարկային օրենքների դրույթները լիարժեք չեն գործում. հաճախ շրջանցվում են և՛ հարկատուների, և՛ հարկային մարմինների կողմից: Ուստի՝ այս պայմաններում ՀՀ հարկային օրենսդրության ազդեցության գնահատումը չափազանց դժվար է: Ամեն դեպքում, հարկային համակարգի բացասական ազդեցությունը սովերային տնտեսության վրա հիմնականում պայմանավորված է ոչ թե վատ հարկային օրենքներով, այլ հարկատուների և հարկային մարմինների աշխատողների մտածելակերպով, կառավարության նկատմամբ վերջիններիս ունեցած վերաբերմունքով: Այս հարթությունում դրական փոփոխությունները ևս կնպաստեն տնտեսության արդյունավետ գործունեության ապահովմանն ու զարգացմանը:

Հարկային կարգապահության և տնտեսության սովերայ-

նության վրա էական բացասական ազդեցություն ունի գերավճարների հարցը:

Հայտնի է, որ տնտեսվարող սուբյեկտներն ընդհանուր հիմունքներով հարկվող տարատեսակ ապրանքների ներմուծման պարագայում ստիպված են ՀՀ մաքսային սահմանում վճարել ԱԱՀ, ինչն ստեղծում է մի շարք խնդիրներ, հատկապես նոր ստեղծված ձեռնարկությունների համար:

Մի շարք երկրներում իրական սեկտորին ուղղված ներդրումների դեպքում կառավարությունը համապատասխան անձանց տրամադրում է սուբսիդիաներ կամ արտոնյալ պայմաններ: ՀՀ-ում ֆինանսական սուղ միջոցների տնօրինման պայմաններում կառավարությունը ի գորու չէ իրականացնել նման ծրագրեր: Փաստորեն, ստիպելով գործատուներին վճարել ԱԱՀ-ն մաքսային սահմանում, նրանց համար կառավարությունն, իր կամքից անկախ, ստեղծում է լրացուցիչ, իսկ, երբեմն, նաև անհաղթահարելի դժվարություններ, ինչն էլ իր հերթին կտրուկ նվազեցնում է ձեռնարկատիրական ակտիվությունը: Վերջինս ավելի նկատելի է դառնում հատկապես այն դեպքերում, երբ ԱԱՀ-ի հարկումն իրականացվում է ըստ հայտարարագրված արժեքի: Այսպիսի դեպքերում կարող են ծագել կոռուպցիոն մեծ ռիսկեր, քանի որ ներկայացնելով՝ ակնհայտ ցածր գներով ձևավորված հայտարարագրեր և մտնելով արգելված պայմանավորվածության մեջ, ձեռներեցը վճարում է էականորեն ցածր հարկ: Տվյալ երևույթը ոչ միայն առկա է մեր իրականության մեջ, այլև ստեղծում է սովետային շղթա բոլոր գործարքների ընթացքում, ընդհուպ մինչև սպառումը: Այսինքն՝ տնտեսվարող սուբյեկտը խուսափելով ԱԱՀ-ի արդարացի վճարումից մաքսային սահմանում, իրացման ժամանակ նույնպես կխուսափի իրական վաճառքի գինն արտացոլելուց, ինչը կհանգեցնի կանխիկ ապօրինի դրամաշրջանառության, հետևաբար նաև սովետային շրջանառության: Ընդ որում՝ սովետային տնտեսությունն

իր հերթին խաթարում է տնտեսության կարգավորման սկզբունքներն ու օրինաչափությունները և մեծապես նպաստում կառավարման համակարգի արդյունավետության անկմանը:

Հսկիչ գներով հարկման դեպքում հարկվող տնտեսվարողները կարող են հայտնվել մի իրավիճակում, երբ կամ իրենց առաջարկը ոչ մրցունակ է դառնում հայտարարագրված արժեքով հարկվողների առաջարկի համեմատ, կամ ներմուծվող ապրանքատեսակը ձեռք է բերվել իսկապես ցածր գնով և համաձայն հաշվետվության, վնաս են կրում, ինչն էլ հանգեցնում է հարկային մարմինների կողմից անարդարացի խիստ վերահսկողության սահմանման: Արդյունքում մրցակցային դաշտի ներդաշնակությունը խախտվում է: Մասնավորապես, փոքր և միջին ձեռնարկությունները, որոնք ներմուծում և ինքնուրույն իրականացնում են մանրածախ վաճառք շրջանառության հարկի գանձման եղանակով ստիպված են լինում վճարել ինչպես ԱԱՀ-ի, այնպես էլ շրջանառության հարկի գումարն, ինչը այդպիսի տնտեսվարողների համար առավել շահավետ է դարձնում զբաղվել վերավաճառքով՝ ձեռք բերելով այդ ապրանքները հայտարարագրմամբ հարկվող ընկերություններից: Այս երևույթը խթան է հանդիսանում շուկայի առանձին ճյուղերում որոշ տնտեսվարողների մոնոպոլ դիրքում հայտնվելու համար:

Հարկ է նշել, որ կառավարությունն ԱԱՀ-ի կանխավ հարկումն իրականացնում է ելնելով մտավախությունից, որ հարկման այլ փուլերում ի գորու չի լինի դա կատարելու, մինչդեռ վերը նշված հետևանքները բացասաբար են ազդում արդարացիության սկզբունքի պահպանման, առողջ բիզնես միջավայրի ձևավորման, ներդրումների ներգրավման և, որը շատ կարևոր է, ստվերային շրջանառության սահմանների կրճատման վրա: Բնականաբար, հարկման այդպիսի մոտեցումն ունի բազմաթիվ խոցելի կողմեր, որի փոխարինման ավելի արդյունավետ մոտեցմամբ էականորեն կմեծացվի հարկային մուտքերի ծա-

վալը բյուջետային համակարգ:

ՀՀ-ում ստվերայնության ընդլայնմանն էականորեն նպաստում է եկամտային հարկը: Եթե իրական եկամուտների չափի թաքցնելը ձեռնտու է ն՛ գործատուին, ն՛ աշխատողին, ապա դրանք առաջացնելով հարկային մուտքերի հսկայական կրճատում, մեծապես նվազեցնում են պետության ֆինանսական միջոցների ծավալը:

Ցանկացած տնտեսվարող սուբյեկտ հարկման ինստիտուտի առաջացման պահից փորձում է քիչ հարկ վճարել, որ բնորոշ է բոլոր երկրներին: Այսինքն՝ տնտեսվարողի համար էական տարբերություն չկա թե ինչպես է կոչվում հարկատեսակն, այլ կարևոր է վճարումների հանրագումարի տեսակարար կշիռը: Այդ իսկ պատճառով, ներկայացնելով ոչ հավաստի, ավելի նվազեցված տեղեկություն աշխատավարձի մասին, տնտեսվարողն այդպիսով հետապնդում է ավելի բարձր շահույթ ստանալու նպատակ: Շահութահարկից խուսափելու համար անհրաժեշտություն է առաջանում ավելացնել նյութածախսը, որը կրերի նաև ԱԱՀ վճարի նվազեցման, քանի որ գործում է հաշվանցման սկզբունքը: Այսպիսով, ակնհայտ է դառնում, որ նվազ աշխատավարձ ներկայացնելով, տնտեսվարողներն ի վերջո մեծ վնաս են հասցնում պետությանը: Սակայն ՀՀ կառավարությունը դեռևս կիրառում է եկամտահարկի պրոգրեսիվ գանձման մեթոդը, ինչն, ըստ էության, աշխատավարձը պայմանագրի երկու կողմերի համար էլ դառնում է խթան: Մյուս կողմից, բազմաթիվ հետազոտություններ ցույց են տալիս, որ եթե ակտիվ աշխատանքային տարիքում գտնվողների ապագայի պլանավորումը թողնվի իրենց հայեցողությանը, ապա արդյունքում հասարակությունը կարող է կանգնել ծանր սոցիալական հետևանքների առջև, քանի որ մարդիկ հիմնականում հակված չեն այսօր ամենայն պատասխանատվությամբ քայլեր ձեռնարկել իրենց ծերության ապահովման համար:

Հայաստանի Հանրապետությունում վարվող հարկային քաղաքականությունն արդյունավետության տեսանկյունից ունի որոշակի չլուծված խնդիրներ հարկային արտոնությունների տրամադրման առումով: Շատ հաճախ այն կրում է սուբյեկտիվ բնույթ և, բնականաբար, ոչ մայն չի հանգեցնում նախատեսված նպատակների իրականացմանը, այլև բերում է պետական միջոցների փոշիացման:

Մասնավորապես հայտնի է, որ ՀՀ տնտեսական կառուցվածքում կա լուրջ խնդիր իրական սեկտորի թույլ զարգացած լինելու հետ կապված, որը ընդգրկում է արդյունաբերության գրեթե բոլոր ճյուղերը և ստեղծում արտաքին առևտրի հսկայական բացասական տարբերություն: Այս ուղղությամբ հարկային արտոնությունների տրամադրումը հղի է բացասական հետևանքներով, քանի որ հանրապետությունում դեռևս ձևավորված չեն ներդրումային արտոնությունների տրամադրման օրենսդրական հիմքեր, որոնցով սահմանվեին արտոնությունների հստակ չափանիշներ իրական սեկտորում դրանց ստացման համար: Արդյունքում, ներդրողը նախօրոք համոզված կլինի առանց որևէ հանձնաժողովի որոշման դրանցից օգտվելու իր իրավունքի մեջ: Ավելին, մեր կարծիքով, իրականացվում են ավելորդ քննարկումներ ներդրողի ռեզիդենտ կամ ոչ ռեզիդենտ լինելու վերաբերյալ, ինչը հանգեցնում է ՀՀ քաղաքացիների միջոցների հոսք ներդրումներից դեպի սպառողական ապրանքներ:

Ամփոփելով, անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային մարմինն առաջնորդվում է բյուջետային գերակայության և ցուցանիշների որոշակի թվացյալ աճ ապահովելու խնդիրներով: Ընդ որում, դա կատարվում է առանց հաշվի առնելու հարկային հարաբերությունների կարգավորման հիմնարար սկզբունքների խախտումները: Առավել ևս այն դեպքում, երբ դիտարկված խնդիրները փոխկապակցված և փոխապայմանավորված են: Մեր կարծիքով, քննարկված բացասական երևույթները հիմնակա-

նում կապված են իշխանական մարմինների և խոշոր բիզնեսի սերտաճման հետ, որի ներկայությունն օրենսդրական դաշտում ստեղծում է մեծ դիմադրություն բարեփոխումների ծրագրի ձևավորման և կենսագործման ասպարեզում:

3.3. Հարկային համակարգը որպես ձեռնարկատիրական գործունեությունը խթանող գործոն

Տնտեսական կայուն զարգացման և տնտեսական համակարգի կառուցվածքի արդիականացման գործում չափազանց մեծ է ձեռնարկատիրական գործունեության դերակատարումը: Զարգացած երկրները՝ ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունավետության շնորհիվ հասել են տնտեսության դիվերսիֆիկացման բարձր մակարդակի և զարգացման կայուն տեմպերի: Դրանում, անշուշտ, սկզբունքային նշանակություն ունեն տվյալ երկրներում ձևավորված հարկային համակարգերը և իրականացվող հարկային քաղաքականությունները:

Ձեռնարկատիրական գործունեության համակարգում զգալի է փոքր և միջին ձեռնարկությունների դերը, որոնք մեծապես նպաստում են ազգաբնակչության զբաղվածության ապահովմանը, նրանց կենսամակարդակի բարելավմանը, հասարակության միջին խավի ձևավորմանը, ինչպես նաև ՀՆԱ-ի զգալի մասի ապահովմանը: Այդ իսկ պատճառով, Հայաստանի Հանրապետության ներկայիս տնտեսական պայմաններում հրատապ խնդիր է փոքր ու միջին ձեռնարկությունների գործունեության բարելավումը և, հատկապես, նրանց համար բարենպաստ հարկային ռեժիմների ապահովումը: Վերջինս, ակնհայտորեն, կնպաստի նրանց գործունեությանը խոչընդոտող հիմնախնդիրների հաղթահարմանը:

Համաշխարհային տնտեսության գլոբալացման և միջազգային ու տարածաշրջանային շուկաներին ինտեգրման պայ-

մաններում 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 համագործակցությունը, 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-ների զարգացման խոչընդոտների շարքին կարելի է դասել նաև գործարար ներդրողների 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 պետական և միջազգային ծրագրերի համակարգի միջոցով ֆինանսավարկային կազմակերպությունների ու հիմնադրամների կողմից ՓՄՁ-ներին տրամադրվող աջակցության համակողմանի ուսումնասիրություն: Իսկ այդ ծրագրերը նպատակաուղղված են ենթակառուցվածքների ձևավորմանն ու զարգացմանը, տեղեկատվական և խորհրդատվական ծառայությունների մատուցմանը, ՓՄՁ-ներին ֆինանսական միջոցներով ապահովմանը, վերլուծական հետազոտությունների իրականացմանը, 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 կառավարման որակի բարելավում,

- գործող օրենսդրական դաշտի կատարելագործում, տնտեսվարող սուբյեկտների կայացման և ընդլայնման իրավական արգելքների վերացում՝ 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, որոնցից 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 նաև որոշ բացթողումներ 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 ինքնու-

րույն առաջնդման 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 լուծման ոլորտում առկա համաշխարհային փորձի վրա՝ անհրաժեշտ է ձեռնարկել համապատասխան քայլեր ոլորտի ենթակառուցվածքային համակարգում ՓՄՁ-ների դերի գնահատման և նրանց համապատասխան վարկանիշի շնորհման մասնագիտացված հաստատության ստեղծման ուղղությամբ: Ընդ որում, արտահանման կողմնորոշմամբ 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

վարկանիշային կազմակերպության ձևավորման առումով:

Վերադառնալով ՓՄՁ-ների 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 նորմատիվաիրավական դաշտի բարելավումը և սեղմ ժամկետներում հեռանկարային նախագծերի մշակման ու գնահատման մեծ կարողություններով օժտված վենչուրային հիմնադրամների և մասնավոր ներդրողների ընկերակցությունների ստեղծմանը,
- 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-ների վարկանիշավորման համակարգի ներդրման միջոցով:

Ընդ որում, այս ոլորտում հիմնական շուկայական մեխանիզմ պետք է դիտարկվի, մի կողմից, արտահանման վարկավորումը, որը բանկերի և երաշխիքային կազմակերպություն-

ների 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:

Հարկ է նշել, որ այդ ուղղությամբ թերևս առավել մեծ ներուժ ունեն տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի ընկերությունները, որոնց 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 թվին⁹³:

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: Կարևոր հարցադրումներից է հանդիսանում նաև հարկային համակարգի վերլուծությունը, որն ազդում է գործարար ակտիվության, ՓՄՁ-ների զարգացման վրա: Տարբեր երկրներում հարկային համակարգերը տարբեր ազդեցություն են ունենում գործարար միջավայրի վրա, որոնք վերլուծվել են հավելված 1-ում: Բացի այդ, կարևոր է է նաև վերլուծել ԵՄ երկրներում հարկային համակարգերը նվիրատվությունների իրականացման դեպքում, որոնք բավականին մանրամասն վերլուծվել են հավելված 2-ում:

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 կընձեռեն նոր հնարավորություններ ՀՀ-ում բարենպաստ գործարար և ներդրումային միջավայրեր ձևավորելու հարցում, հատկապես փոքր և միջին հարկ վճարողների համար:

⁹³ Munck C., Saublens C., “Statistics compendium”, EBAN, 2006, pp. 3-4.

ԳԼՈՒԽ 4.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԳՈՐԾԱՐԱՐ ՄԻՋՎԱՅՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

4.1. Հարկային համակարգը և հարկային վարչարարությունը որպես գործարար միջավայրի բարելավման միջոց

Անցումը շուկայական հարաբերություններին ենթադրում է բազմաթիվ հիմնախնդիրների լուծում, որի դեպքում միայն հնարավոր կլինի ստեղծել անհրաժեշտ նախադրյալներ շուկայական տնտեսության ձևավորման և զարգացման համար: Այդպիսիք 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:

Շուկայական նշված մեխանիզմների ձևավորմանն ու զարգացմանը զուգընթաց հետևողականորեն պետք է բարելավել նաև գործարար միջավայրը, քանի որ այդ ճանապարհով է միայն հնարավոր հասարակության պահանջմունքների բավարարումը և պետական գործառույթների իրականացման համար ֆինանսական միջոցների կենտրոնացումը: Մակայն, անցումային փուլում գտնվող բազմաթիվ երկրներում ֆինանսական ռեսուրսների սակավության պայմաններում վարվող պետական քաղաքականությամբ հարկային մարմինները պարտադրված են լինում կիրառել վարչարարության այնպիսի մոտեցումներ, որոնք, ընդհանուր առմամբ, ստեղծում են տնտեսական գործունեության անբարենպաստ պայմաններ:

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: Հատկապես, դա կարևորվում է ՓՄՁ-ների ավելացման և դրանց հարկային բեռի թեթևացման տեսանկյուններից:

Հետևաբար, պետք է նշել, որ 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 տնտե-

սական վերափոխումների գործում հարկային ռազմավարությունների և դրանց 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 հարկատեսակների համամասնությունները: Այսինքն, հարկային քաղաքականության ցանկացած ռազմավարության մշակումը պետք է կարևորել բյուջետային քաղաքականության տեսանկյունից, քանզի դրանք հանդիսանում են մեկ հիմնական նպատակի իրականացման միջոցներ:

- Հարկային քաղաքականության 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 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 առաջացմանը:

• Հարկային քաղաքականությունը, մեր կարծիքով, պետք է դիտարկել երեք տեսանկյուններով.

- որպես պետության ներգործության միջոց,
- որպես տնտեսական և սոցիալական գործընթացների կառավարման միջոց,
- որպես պետության և հարկատուի միջև հակադարձ կապի ապահովման միջոց:

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 հա-

մակարգի 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 միջև, որի արդյունքում մեծանում է վերջիններիս վրա հարկային ճնշումը:

- 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 կազ-

մակերպություններից, լոբբիստական 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, ՀՀ իշխանությունները շահեկան վիճակում չեն գտնվում, քանի որ *հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը* 2012 թվականի տարեկան ամփոփ տվյալներով կազմում է 19 տոկոս (տե՛ս աղյուսակ 4.1.1):

Աղյուսակ 4.1.1

**Հարկային եկամուտների և անվանական ՀՆԱ-ի դինամիկան
2000-2014թթ. (մլն դրամ)⁹⁴**

Տարի	Անվանական ՀՆԱ	Հարկային եկամուտներ
2001	1,175,877	159,420
2002	1,362,472	190,025
2003	1,624,643	218,278
2004	1,907,945	257,520
2005	2,242,881	312,316
2006	2,656,190	375,537
2007	3,149,283	494,421
2008	3,568,228	610,422
2009	3,141,651	518,544
2010	3,460,203	589,901
2011	3,777,945	647,808
2012	4,000,700	741,795
2013	4,272,900	972,939
2014	4,528,873	1,031,234

⁹⁴ Կազմվել է ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքի տվյալների՝ http://www.armstat.am/file/article/finansner_2015_1.pdf:

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

Աղյուսակ 4.1.1-ում ցույց է տրված 2001-2014 թվականների հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի դինամիկան:

2001-2014 թվականներին անվանական ՀՆԱ-ի և հարկային եկամուտների աճը կազմել է միջինը 257,923 և 67,063 մլն դրամ: Պետք է նշել, որ 2003 թվականից սկսած հարկային համակարգում իրականացվել են հարկային վարչարարության բարելավմանն ուղղված բարեփոխումներ:

2007 թվականից սկսած համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի ազդեցությունից անմաս չմնաց նաև ՀՀ տնտեսությունը, մասնավորապես նրա գործարար և հարկային հատվածները: Այսպես՝ 2008 թվականին հարկային եկամուտները 2007 թվականի նկատմամբ կրճատվել են 23 տոկոսով: Նույնը տեղի է ունեցել նաև ՀՆԱ-ի հետ, այն 2008 թվականին կրճատվել է 13 տոկոսով: Հակառակ պատկերն է հարկային բեռի առումով, 2008 թվականին 2007 թվականի նկատմամբ այն աճել է շուրջ 1.41 տոկոսային կետով և կազմել 17.11 տոկոս: Ներկայում հարկային վարչարարությունն ուժեղանում է, իսկ բիզնես միջավայրը՝ հատկանշվում հարկային դաշտի «սեղմամբ»: Բեկումնային տարի է եղել 2009 թվականը, որը համարվում է ճգնաժամի երկրորդ փուլը: Այսպես, 2009 թվականին հարկային եկամուտները 2008 թվականի համեմատ նվազել են 15 տոկոսով, ՀՆԱ-ն՝ 12 տոկոսով, հարկային բեռը՝ 0.6 տոկոսային կետով:

Սկսած 2010 թվականից՝ հարկային արտոնություններով և

ճգնաժամի հաղթահարման գործընթացներով պայմանավորված տնտեսությունում նկատվում են հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի ավելացման միտումներ: 2012 թվականին հարկային եկամուտները 2011 թվականի համեմատ աճել են 15 տոկոսով, իսկ ՀՆԱ-ն՝ 6 տոկոսով: Հարկային եկամուտների աճ է արձանագրվել նաև 2013-2014 թվականներին՝ միջինը կազմելով 144,720 մլն դրամ:

Վերոհիշյալ ցուցանիշների հաշվարկների և վերլուծությունների արդյունքում իրական պատկերն ավելի է ամբողջանում հարկային եկամուտների և անվանական ՀՆԱ-ի ֆիզիկական ինդեքսների վերլուծության համատեքստում (տե՛ս աղյուսակ 4.1.1):

Եթե *հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը* սոցիալական կողմնորոշմամբ տնտեսապես զարգացած երկրներում կազմել է 40-50 տոկոս, ապա զարգացող երկրներում՝ մինչև 35 տոկոս, որոնք Հայաստանի նույն ցուցանիշին (23 տոկոս) գերազանցում են ավելի քան 1.5 անգամ: Դրա պատճառներն են հարկային վարչարարության ցածր արդյունավետությունը, հարկային օրենսդրության, մեղմ ասած, ոչ բարվոք վիճակը, վարչարարների ոչ լիարժեք մասնագիտացումը և այլն:

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

Անցման շրջանի առանձնահատկություններով (սակավաթիվ անձանց ձեռքերում տնտեսական և քաղաքական իշխանության կենտրոնացում, հարկային վարչարարության սահմանափակ կարողություններ, արժանահավատ ու մանրամասն վիճակագրական տեղեկությունների բացակայություն և այլն)

պայմանավորված, որպես կանոն, այդ երկրներում բարձր է լինում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը:

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

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

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

Աղյուսակ 4.1.2-ը պատկերացում է տալիս ընդհանուր հարկային եկամուտներում հարկատեսակների տեսակարար կշռի մասին⁹⁶:

⁹⁵ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի ռազմավարական կառավարման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ» էջ 8:

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

Հարկային եկամուտներն ու անվանական
ՀՆԱ-ն 2001-2014թթ. (մլն դրամ)⁹⁷

Տարի	Անվանական ՀՆԱ	Հարկային եկամուտներ	Այդ թվում՝					Հարկային բեռ, %
			Շահութա- հարկ	Եկամտային հարկ	Ակցիզային հարկ	ԱՄՀ	Այլ	
2001	1,175,877	159,420	16,316	11,247	31,016	79,521	21,320	13.56
2002	1,362,472	190,025	17,429	12,487	35,334	95,006	29,769	13.95
2003	1,624,643	218,278	17,627	16,781	39,104	107,769	36,998	13.44
2004	1,907,945	257,520	32,011	20,413	40,657	117,903	46,536	13.5
2005	2,242,881	312,316	46,557	26,616	38,638	146,783	53,723	13.92
2006	2,656,190	375,537	65,329	35,469	39,858	165,912	68,969	14.14
2007	3,149,283	494,421	75,504	46,828	41,547	248,007	82,535	15.7
2008	3,568,228	610,422	86,212	53,749	45,879	318,313	106,270	17.11
2009	3,141,651	518,544	80,801	60,205	42,767	254,158	80,614	16.51
2010	3,460,203	589,901	77,814	73,940	48,141	301,725	88,282	17.05
2011	3,777,945	647,808	97,842	81,211	39,405	328,483	100,867	17.15
2012	4,000,700	741,795	118,653	91,667	49,324	369,662	112,489	18.54
2013	4,272,900	972,939	124,598	256,863	52,098	401,885	137,496	22.77
2014	4,528,873	1,031,234	103,597	289,343	50,560	440,361	147,371	22.77

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 տարիներին դրսևորել է նվազման միտում,
- բ) հարկումը պարունակում է անարդարության շատ տար-

⁹⁷ Կազմվել է ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքի տվյալների՝ http://www.armstat.am/file/article/finansner_2015_1.pdf:

րեր՝ կապված ոչ միայն ցածր կենսամակարդակ ունեցող բնակչության առավել մեծ չափերով հարկման, այլև ոչ օրինապահ հարկատուներին 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 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 ռիսկերով (տե՛ս աղյուսակ 4.1.3-ը և հավելված 4-ը):

Տնտեսության որևէ ոլորտում առաջընթացը կարող է չեզոքացվել մեկ այլ ոլորտում առաջընթացի բացակայությամբ: Հարկային և մաքսային անկայուն քաղաքականությունը կամ վարչարարությունը կարող են սահմանափակել բիզնեսի ձևավորման նպաստավոր պայմանները և բիզնես սկսելու ընթացակարգերի 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 վիճակում: Ցանկացած բիզնես գործընթաց իր մեջ ներառում է մի շարք ընթացակարգերի պարտադիր իրականացում:

ՀՀ ռիսկերի տեսակներն ու դրանց ազդեցությունը
բիզնես միջավայրի վրա⁹⁸

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 կորոզինացումը կազմակերպելու անկարողություն

Երբ գործարարը մշակում է բիզնես պլան և փորձում է անցնել դրա իրականացմանը, առաջին արգելքները, որոնք նա պետք է հաղթահարի՝ նոր ընկերությունը կազմավորելու ու զրանցելու առնչությամբ բյուրոկրատական և իրավական ընթացակարգերն են: Տարբեր երկրներում նոր բիզնեսների մուտքի կանոնակարգման մեթոդները՝ պայմանավորված տվյալ երկրի տնտեսական ու իրավական դաշտի զարգացվածության աստի-

⁹⁸ Մեփական դիտարկում:

ճանով, 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 որոշումներով:

4.2. Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության ազդեցությունը ստվերային տնտեսության վրա

Շուկայական տնտեսության պայմաններում եկամտի ստացման համար մրցակցային պայքարն 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 անօրինական 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 եկամուտների ստացման հնարավորությունները: Շուկայական համակարգն, ընդհանուր առմամբ, արդյունավետորեն բաշխում է սահմանափակ միջոցները, մինչդեռ շուկան մեխանիզմ է, որի գործունեությունը հիմնվում է գնային ցուցանիշների վրա: Այդ պատճառով բաշխումն արդյունավետ է միայն այն ժամանակ, երբ այս կամ այն

բարիքի արտադրությամբ և սպառմամբ պայմանավորված բոլոր արդյունքները (եկամուտները և ծախսերը) կախված լինեն շուկայից, այսինքն՝ իրենց արտահայտությունը ստանան գնի մեջ: Ստվերային տնտեսական գործունեության սուբյեկտները (կազմակերպված հանցավոր խմբերը), առաջին հերթին, 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 վրա⁹⁹: 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:

Ստվերային տնտեսության առաջացման պատճառները վարչահրամայական և շուկայական համակարգերում սկզբունքորեն տարբեր են, և, հետևաբար, տարբեր են նաև դրանց

⁹⁹ Russel S. "Shadow Economy: tandancy and development" 20, 30/4, 2009, pp. 19-22.

մասշտաբները, ձևերը, առանձնահատկությունները, զարգացման գործոնները, փուլերը, արդյունքները և կառուցվածքը (տե՛ս աղյուսակ 4.2.1):

Աղյուսակ 4.2.1

Մտվերային տնտեսությանը նպաստող նախադրյալները և դրա ինստիտուցիոնալ պատճառները ՀՀ տնտեսվարման կենտրոնական պլանավորման և շուկայական համակարգերում¹⁰⁰

Գենտրոնացված պլանավորման համակարգ	Շուկայական համակարգ
Պետական սեփականության ընդունում սեփականության այլ ձևերի նկատմամբ	Կողմորոշում 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 կողմորոշում և մյուս ճյուղերի կառուցվածքային ճգնաժամ
Կազմակերպություններից շահույթի կորզում (ձգտումների 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

¹⁰⁰ Шнайдер, Ф. и Эрнсте, Д. (2000 г.) “Теневая экономика вокруг мира: размеры, причины и последствия”. Рабочий отчет, МВФ.

Կենտրոնացված պլանավորման համակարգ	Շուկայական համակարգ
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 հետընկում և տնտեսության մեջ անվերահսկելիություն
Անհատ ձեռնարկատիրության արգելում	Անհատ ձեռնարկատիրական գործունեության անվերահսկելիություն
Ապրանքադրամական հարաբերությունների ոլորտի նեղացում	Ապրանքափողային հարաբերությունների անսահմանափակ ընդգրկվածություն
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 համատարած խուսափման, որը կտրուկ փոքրացնում է հարկվող բազան, և, որպես հետևանք, նվազում են բյուջեի մուտքերը,
- պետական սեփականության մասնավորեցման, ընկերությունների վերակազմակերպման և սնանկացման գործընթացների անկատարությունը:

Իրավական գործոններն են՝

- կազմակերպախրավական կարգավորման ոչ կատարելությունը, որի արդյունքում տնտեսական ազատությունը ծնում է անթույլատրելի գործելաճ,
- իրավական կառույցների ոչ բավարար գործունեությունը՝ կապված անօրինական և կրիմինալ տնտեսական գործունեության դեմ պայքարի և դրա մեխանիզմների կոորդինացման ոչ կատարելության հետ,
- դեկավարությանը (ինչպես պետական համակարգում, այնպես էլ կազմակերպություններում) գրեթե անկառավարելի լիազորությունների տրամադրումը:

Սոցիալական գործոններն են՝

- բարոյաէթիկական պահանջների դեֆորմացիան,
- անբարենպաստ սոցիալական ֆոնը (բնակչության ցածր կենսամակարդակ, գործազրկության բարձր մակարդակ և բնակչության մի մասի հակվածությունը՝ ստանալ եկամուտներ ցանկացած ձևով),
- սոցիալական խմբերի միջև ՀՆԱ-ի անհավասարաչափ բաշխումը¹⁰¹:

Հայաստանյան ժամանակակից տնտեսության «ստվերային

¹⁰¹ “Руководство по измерению ненаблюдаемой экономики”, Организация экономического сотрудничества и развития, Париж, 2002, стр. 119.

լինելու իրողությունն», ընդհանուր առմամբ, համակարգային երևույթ է: Հետևաբար, ստվերային տնտեսության ուսումնասիրության համակարգային մոտեցումը միաժամանակ պահանջում է նաև կառուցվածքային և ֆունկցիոնալ վերլուծություն՝ հաշվի առնելով վերջինիս նպաստող պատմական զարգացման առանձնահատկությունը:

Այժմ փորձենք վերլուծել ստվերային եկամուտների հաշվարկման տեսական դրույթները: Ներկայում ստվերային տնտեսության ուսումնասիրությունը դարձել է օբյեկտիվ անհրաժեշտություն և պետք է ընդունել, որ առանց տնտեսական խթանների համակարգային ուսումնասիրության ստվերային եկամուտների օրինականացման որևէ լուրջ ուղի գտնելն 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 ռիսկերի 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 ուսումնասիրություն-

ներ են նվիրվել ստվերային տնտեսությանը և դրան համահունչ գործող տնտեսական գործընթացներին, ստվերային եկամուտների համատեքստում փողերի լվացման և դրանց կանխարգելման ռիսկերի 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 տարբեր տնտեսական իրավիճակներում հարկային տարբերի և ֆինանսական հաստատությունների արդյունավետության գնահատմամբ: Բնականաբար, այդ գնահատումն ինքնին ենթադրում է բավականին բարդ աշխատանք, որն իր 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, ինչպես նաև տնտեսության կառավարման ու զարգացման գործում պետության դերով¹⁰²:

ՀՀ տնտեսությունում արտադրողականության բարձրաց-

¹⁰² Ейлат, Й. И Зиннес С, 2000 г. “Теневая экономика в странах с переходной экономикой: враг или друг? Перспективы стратегии политики”. стр. 133-138.

ման արագ տեմպերը պահպանելու համար հրատապ խնդիրներից է բարեփոխումների նոր հնարավորություններից օգտվելը, որոնք ուղղված են մրցակցային միջավայրի զարգացմանը, կապիտալի միջազգային շուկաների հետ ավելի սերտ ինտեգրմանը, ֆինանսական շուկաների զարգացման և բարձր տեխնոլոգիաների ներդրման նպատակով նոր գիտելիքների յուրացման համար անհրաժեշտ պայմանների ստեղծմանը: Ընդ որում, կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ բարեփոխումների բուն նպատակն այնպիսի 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 ստվերային եկամուտների օրինականացման ուղիների վրա հարկային քաղաքականության ունեցած անմիջական, ուղղակի ազդեցության հարցերի ուսումնասիրությունը, միևնույն ժամանակ, այն գործոնների ազդեցությունը, որոնք չեզոքացնում են կամ հնարավորինս թուլացնում հարկային քաղաքականության «ուղղակի փոխազդեցության էֆեկտը»¹⁰³:

Ստվերային տնտեսության՝ որպես տնտեսական իրակա-նության երևույթի սահմանման համար արդյունավետ կլինի անդրադառնալ համակարգային վերլուծության մեթոդաբանու-թյանը: Դա թույլ կտա, վերը նշված սահմանումներից ոչ մեկը չմերժելով, առանձնացնել ժամանակակից համակարգային մո-տեցման պահանջներին համապատասխանող առավել կարևոր մոտեցումներ և ստվերային տնտեսությանը տալ համարժեք սահմանում:

Անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ տնտեսական կառույց-

¹⁰³ Де Сога, Г., “Тайна капитала: Почему капитализм торжествует на Западе, но больше нигде”, 2000 г., стр. 29-33.

ներից և ինստիտուտներից, ինչպես նաև տնտեսվարող սուբյեկտներից ոչ մեկը, ինչպիսի տնտեսական կարգավիճակում էլ լինեն, չեն կարող ամբողջությամբ վերահսկել փաստացի կատարվող գործընթացները: Ակնհայտ է, որ տնտեսական միջավայրը սուբյեկտներին չի թելադրում վարքագծի կանոններ, այլ ընդամենը պայմաններ է առաջադրում վարքագծի այս կամ այն ձևն ընտրելու համար: Ուստի, ստվերային տնտեսական գործունեությունը կարելի է ներկայացնել որպես սուբյեկտների կողմից իրականացվող ընտրությունների շարք:

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

1. գործունեության կազմակերպչի րավական 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 ձևավորման ոլորտում, իսկ ստվերային եկամուտներն առաջանում են տնտեսական գործարքների վերահայտարարագրման ճանապարհով, մասնավորապես
- օրինական հիմքերով կնքված տնտեսական գործարքներ, որտեղ հաշվառվում են թերհավաքագրման արդյունքում առաջացած ոչ ֆորմալ տնտեսական գործունեության ար-

դյունքները՝ հարկերից 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 կողմից¹⁰⁴:

Բացի այդ, ստվերային եկամուտների գնահատման վիճակագրական հաշվառման մոտեցումը գերծ 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 ներառվում են հասարակական արտադրահարաբերությունների 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 վրա: Ինչ վերաբերում է ստվերային տնտեսության մասշտաբների գնահատման վիճակագրական հաշվառման մոտեցմանը, կարելի է ասել, որ եթե տնտեսական գործունեության աղավաղումները

¹⁰⁴ 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.

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 դրանց կարգավորման նորմատիվային և իրավական անհրաժեշտությունը: Ընդ որում, ստվերային տնտեսության գնահատման ֆորմալ-իրավական մոտեցման հիմնական ոչ ֆորմալ տնտեսական գործարքներից են¹⁰⁵՝

- 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՝ որպես տնտեսական կարևորագույն երևույթի առաջացման վերաբերյալ:

Իրավական եղանակով ստվերային տնտեսության գնահատումն իրականացվում է՝ հիմք ընդունելով տնտեսական գոր-

¹⁰⁵ Эрнсте, Д. “Теневая экономика и институциональные изменения в странах с переходной экономикой”, 2003г., стр. 113-119.

ծարքների 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 հաշվով, նպաստում է նաև ՀՆԱ-ի ավելացմանն ու բնակչության սոցիալ-տնտեսական իրավիճակի բարելավմանը¹⁰⁶:

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 4.2.1-ում և, ընդհանուր առմամբ, դրանք բաժանվում են երկու խմբի՝

¹⁰⁶ Thomas, J. J. (1986). "The Underground Economy in the United States: A Comment on Tanzi." IMF-Staff Papers, Vol. 33(4): pp. 782-789.

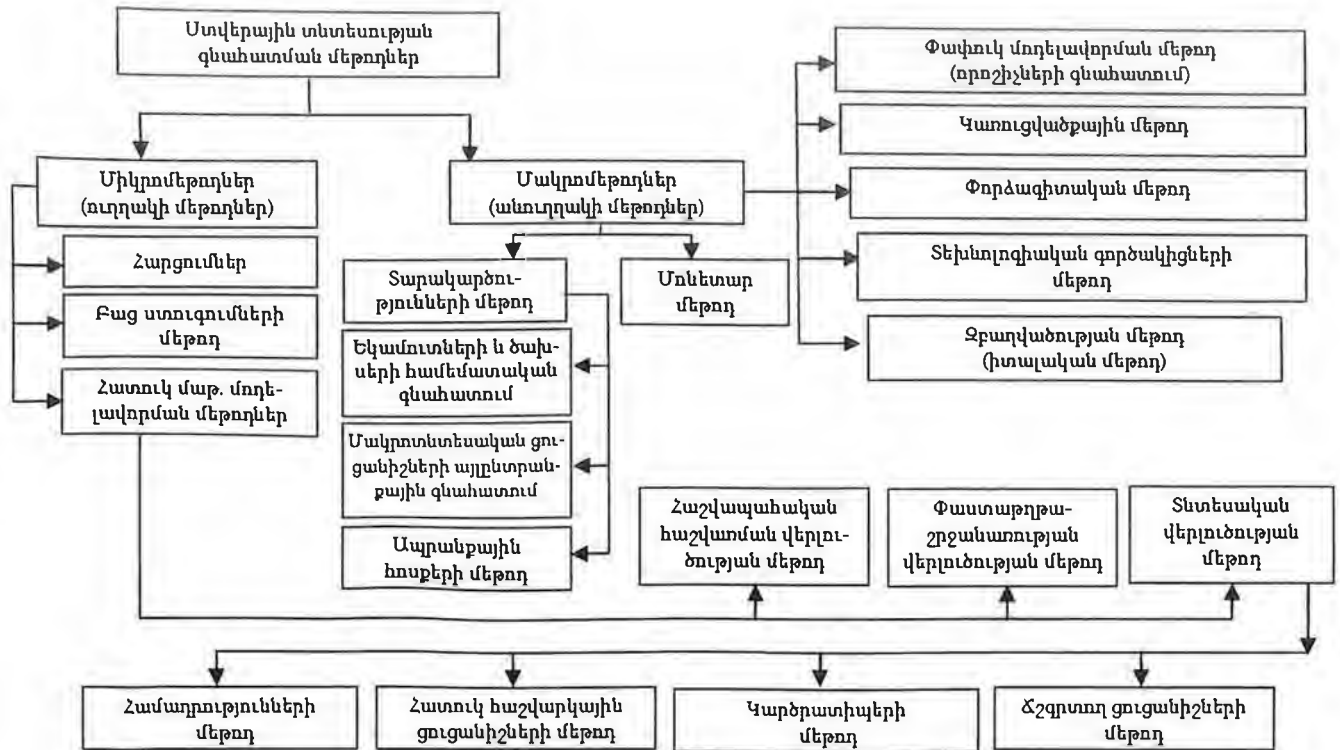
1. *Ուղղակի մեթոդներ*, որոնց միջոցով գնահատվում են միկրոմակարդակում ստվերային տնտեսության շրջանառության ծավալները:

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

Բացի այդ, որպես ուղղակի մեթոդ 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:

Վերոգրյալից կարելի է եզրակացնել, որ ուղղակի մեթոդներով ստացված արդյունքները ստվերային տնտեսության ծավալների հավաստիության տեսանկյունից բավականին համեստ 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 տեղեկատվությունը:



Գծապատկեր 4.2.1. Սովերային տնտեսության գնահատման մեթոդները¹⁰⁷:

¹⁰⁷ Смирнов С., “Из света в тень”. Эксперт. 2000г. № 30. стр. 8.

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

Անուղղակի մեթոդների թվին են դասվում մոնետար, անհամապատասխանությունների մեթոդները:

Առաջին և ամենատարածված մեթոդը, որով իրականացվում է մակրոմակարդակում ստվերային տնտեսության ծավալների գնահատումը, մոնետար մեթոդն է, որն այլ կերպ անվանում են նաև փողի պահանջարկի մեթոդ: Այն առաջին անգամ մշակել և առաջարկել է Պ. Կագանը¹⁰⁸:

Ստվերային տնտեսությունն իր գործարքները կնքում և իրականացնում է կանխիկ փողի միջոցով, ուստի այն ստացել է «չբացատրվող կանխիկի պահանջարկ» անվանումը¹⁰⁹: Վերջինիս գործնական կիրառության ժամանակ հիմնական պայման է ընդունվում փողի շրջապտույտի արագության հաստատուն լինելը ինչպես պաշտոնական, այնպես էլ ստվերային տնտեսական գործունեության ժամանակ: Պետք է նշել, որ ստվերային տնտեսական գործունեության ընթացքում որպես վճարման միջոց կիրառվում են կանխիկ փողը, պետության վերահսկողության աստիճանն ու հարկային դրույքաչափերի մեծությունը՝ որպես ստվերային տնտեսական գործունեության մեծությունը կանխորոշող հիմնական գործոններ:

¹⁰⁸ Cagan P., "The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply". *Journal of Political Economy* 66, 1958. p. 29.

¹⁰⁹ Friedrich Schneider with Dominik Enste "Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy" 2002 International Monetary Fund March 2002. pp. 57-62.

4.3. Փոքր և միջին ձեռներեցության զարգացմանը նպաստող հարկային լծակները

ՀՀ-ում իրականացված կառուցվածքային բարեփոխումների արդյունքում ձևավորել են տնտեսական և իրավական նախադրյալներ, որոնք պետք է նպաստեն գործարարության զարգացմանը, հասարակական պահանջմունքների բավարարմանը և պետության ինքնիշխանության հաստատմանը: Ըստ էության, այս համատեքստում, առավել հրատապ խնդիրներից են հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումները, քանի որ դրանք հանգեցնում են մուլտիպլիկատիվ էֆեկտների:

Այսպես, հանրապետությունում դեռևս առկա են որոշակի խնդիրներ, ինչպիսիք են՝ ստվերային շրջանառությունների կրճատումը, խոշոր հարկ վճարողների հետ տարվող աշխատանքները, հարկային օրենսդրության պարզեցումը և այլն: Այդ խնդիրները, հատկապես կաշկանդում են մրցակցային միջավայրի զարգացումը, ՓՄՁ-երի թվաքանակի ավելացումը, տնտեսական ակտիվության բարձրացումը: Այդ իսկ պատճառով, հանրապետությունում ստեղծված տնտեսական լարվածությունը պետք է լուծել կարճ ժամանակահատվածում: Այդ ուղղությամբ, հարկային բարեփոխումներն, ըստ էության, ի գործու չեղան վերջնականապես լուծել առաջացած խնդիրները, քանի որ խոշոր բիզնեսն ու ՓՄՁ-երը պետք է գիտակցեն, որ տնտեսական գործունեությունը հարկերի վճարումից անբաժան է, իսկ դրա վճարումը ոչ միշտ է ուղեկցվում դրական վարքագծով: Արդյունքում, առաջանում է ստվերային տնտեսություն, որի բնույթը տարբեր ժամանակներում, տարբեր ոլորտներում ու տարբեր հարկ վճարողների մոտ տարբեր է: Այդ առումով, իհարկե, ստվերն ավելի մեծ է խոշոր հարկ վճարողների մոտ: Սակայն, չի կարելի ասել, թե ՓՄՁ ոլորտում այն առկա չէ, և եթե ՓՄՁ

սուբյեկտն ակնհայտորեն սկսում են փոխել բիզնեսի խաղի կանոնները, և այն դարձնում մարտահրավեր պետության համար՝ չվճարելով հարկը կամ հաճախակի չտրամադրելով ՀԴՄ կտրոն կամ թույլ տալով համանման այլ խախտումներ, ապա հարկային վարչարարությունը առավել խստացվում է նման վարքագիծ դրսևորող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ:

Ընդհանրապես, և խոշոր, և ՓՄՁ բիզնեսում ստվերի հիմքը փաստաթղթաշրջանառության պակասն է, շրջանառությունների և ծավալների գործող թերհայտարարագրումը: Ճիշտ է, փաստաթղթաշրջանառության հարցում փոքրը մեղադրում է խոշոր բիզնեսին ապրանքներ ձեռք բերելու դիմաց փաստաթղթեր չտրամադրելու մեջ, խոշորն էլ, իր հերթին, մեղադրում է փոքր բիզնեսին, որ փաստաթղթեր չեն վերցնում, սակայն, ի վերջո, այս փոխադարձ մեղադրանքների հետևանքով տուժում է պետությունը, քանի որ առանց համապատասխան փաստաթղթերի աշխատելն ուղղակիորեն մեծացնում է ստվերային շրջանառությունը: Ներկայումս ՀՀ-ում որոշակի աշխատանքներ են տարվում այդ խնդիրը կարգավորելու ուղղությամբ: Սակայն հարկերի հավաքագրումն ու ստվերը դեռևս չեն դիտարկվում մեկ ընդհանուր շղթայի մեջ: Այդ առումով, հարկային եկամուտների և ստվերային տնտեսության փոխազդեցության գնահատումը դառնում է բավականին բարդ խնդիր, քանի որ մինչ օրս հանրապետությունում այդ ուղղությամբ համալիր միջոցառումներ չեն իրականացվել: Մինևույն ժամանակ, ստվերային շրջանառության գնահատման հարցը կանգնած է բոլոր երկրների առաջ և, բնականաբար, հանդիսանում է կառավարողների և մասնագետների լայն քննարկման առարկա¹¹⁰, քանի որ տվյալ խնդրի լուծումը թույլ կտա առավելագույն ճշգրտությամբ գնահատել

¹¹⁰ Giles David E. A. Measuring the Hidden Economy: Implications for Econometric Modelling // The Economic Journal. 1999. Vol. 109 (456). pp. 370–380.

հարկային եկամուտները և դրա ազդեցությունը ՀՆԱ-ի վրա:

Հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի վրա դրանց ազդեցության գնահատման նպատակով աշխատանքում առաջարկված է տնտեսաչափական մոդել, որը թույլ է տալիս էկոնոմետրիկ մոդելավորման գործիքակազմի օգնությամբ գնահատել հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի (Հ) վրա ավելացված արժեքի հարկի (ԱԱՀ), շահութահարկի (ՇՀ), եկամտային հարկի (ԵՀ) և ակցիզային հարկի (ԱՀ) ազդեցությունը: Չորս հարկատեսակների առանձնացումը պայմանավորված է նրանով, որ հիմք են ընդունվել այդ հարկատեսակների տեսակարար կշիռները հարկային եկամուտներում, որոնք ունեն էական ազդեցություն վերջինիս վրա: Խնդիրը լուծելու համար դիտարկված ցուցանիշները գնահատվել են 2000-2015 թվականների կտրվածքով՝ ըստ եռամսյակային տվյալների, որոնք զետեղված են ՀՀ ԱՎԾ պաշտոնական հրապարակումներում (տե՛ս հավելված 3-ի վիճակագրական տվյալները):

Պետք է նշել, որ վերը նկարագրված կախվածությունները, քանի որ հայտնաբերվել են ուժեղ կապեր՝ անկախ փոփոխականների միջև, որը կարելի է տեսնել աղյուսակ 4.3.1-ում զույգային կոռելյացիոն վերլուծության արդյունքները դիտարկելիս: Ավելին, աղյուսակ 4.3.1-ի գործակիցների հիման վրա հիմնավորվում են, դետերմինացիայի գործակիցները՝ արտահայտված տոկոսներով (տե՛ս աղյուսակ 4.3.2):

Աղյուսակ 4.3.1-ի տվյալները վկայում են, որ բացի եկամտային հարկից ($\text{Lyx}2=0.44$), մնացած հարկատեսակներն ունեն բարձր կոռելյացիոն կապ: Այն է ԱԱՀ-ի հետ 0.92, շահութահարկի հետ 0.88, իսկ ակցիզային հարկի հետ 0.84: Միաժամանակ ազդող գործոնների միջև կոռելյացիոն կապը ամենաբարձրն է եղել շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի միջև՝ 0.97 գործակից:

Աղյուսակ 4.3.1

Կոռելյացիոն վերլուծության արդյունքները,
ըստ 2000-2015թթ. եռամսյակների

	Հ/ՀՆԱ (y)	ԱՀ (x1)	ԵՀ (x2)	ՇՀ (x3)	ԱԱՀ (x4)
Հ/ՀՆԱ (y)	1	$\text{Նyx1}=0.84$	$\text{Նyx2}=0.44$	$\text{Նyx3}=0.89$	$\text{Նyx4}=0.92$
ԱՀ (x1)	$\text{Նyx1}=0.84$	1	$\text{Նx2x1}=0.57$	$\text{Նx3x1}=0.77$	$\text{Նx4x1}=0.82$
ԵՀ (x2)	$\text{Նyx2}=0.44$	$\text{Նx1x2}=0.57$	1	$\text{Նx3x2}=0.61$	$\text{Նx4x2}=0.55$
ՇՀ (x3)	$\text{Նyx3}=0.89$	$\text{Նx1x3}=0.77$	$\text{Նx2x3}=0.61$	1	$\text{Նx4x3}=0.97$
ԱԱՀ (x4)	$\text{Նyx4}=0.92$	$\text{Նx1x4}=0.82$	$\text{Նx2x4}=0.55$	$\text{Նx3x4}=0.97$	1

Աղյուսակ 4.3.2

Ղետերմինացիայի գործակիցների ազդեցությունները (%),
ըստ 2000-2015թթ. եռամսյակների

	Հ/ՀՆԱ (y)	ԱՀ (x1)	ԵՀ (x2)	ՇՀ (x3)	ԱԱՀ (x4)
Հ/ՀՆԱ (y)	1	$\text{dyx1}=70.6$	$\text{dyx2}=19.4$	$\text{dyx3}=79.2$	$\text{dyx4}=84.6$
ԱՀ (x1)	$\text{dyx1}=70.6$	1	$\text{dx2x1}=32.5$	$\text{dx3x1}=59.2$	$\text{dx4x1}=67.2$
ԵՀ (x2)	$\text{dyx2}=19.4$	$\text{dx1x2}=32.5$	$\text{dx2x2}=1$	$\text{dx3x2}=37.2$	$\text{dx4x2}=30.3$
ՇՀ (x3)	$\text{dyx3}=79.2$	$\text{dx1x3}=59.3$	$\text{dx2x3}=37.2$	1	$\text{dx4x3}=94.1$
ԱԱՀ (x4)	$\text{dyx4}=84.6$	$\text{dx1x4}=67.2$	$\text{dx2x4}=30.3$	$\text{dx3x4}=94.1$	1

Ըստ աղյուսակ 4.3.2-ը հարկային բեռի ԱԱՀ-ի միջև եղած ղետերմինացիայի ցուցանիշը կազմում է 84.6%, որն ամենաբա-

գայինն է: Այսինքն, ժամանակակից պայմաններում հարկային բեռն ավելի շատ կախված է ԱԱՀ-ի մուտքագրումներից, իսկ ամենացածրը՝ եկամտային հարկ 19.4%-ի չափով, որը զարմանալի չէ, քանի որ աշխատողների չբավարարման մակարդակի ամենացածր մակարդակի վրա է գտնվում:

Բացի կոռեկցիայի գործակիցներից և դետերմինացիայից, հարկային բեռը ու հարկատեսակների (ազդող գործոնները) ազդեցության չափը գնահատելու համար կարևորվում են ռեգրեսիայի գործակիցները, որոնք հաշվարկվում են հետևյալ հավասարման միջոցով՝

$$yx_1, x_2, x_3, x_4 = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4 \quad (4.3.1)$$

Հիմնվելով «փոքրագույն քառակուսիների» մեթոդի վրա հստակ ծրագրով հաշվարկվել են վերոնշյալ a_0 , a_1 , a_2 , a_3 և a_4 ռեգրեսիայի գործակիցները, որոնք տեղադրելով հավասարման մեջ, աղյուսակ 4.3.3-ի տվյալները՝ կստանանք.

$$yx_1, x_2, x_3, x_4 = 1,318.0393 + 3,347.4409x_1 - 317.8256x_2 - 526.9473x_3 + 1,066.4688x_4 \quad (4.3.2)$$

Ըստ հաշվարկային ռեգրեսիայի հավասարման a_0 -ն կամ, այլ կերպ, հարկային բեռի վրա այլ գործոնների ազդեցությունը կազմում է 1,318.0383 մլն դրամ, իսկ ահա ակցիզային հարկի ազդեցության չափը կազմում է 3,347.4409 միավոր, կամ այլ կերպ ակցիզային հարկի մեկ միավոր ավելացնելու դեպքում հարկային բեռը կավելանա վերոնշյալ միավորի չափով: Նման մեկնաբանություններ կարող ենք կատարել նաև մնացած գործոնների համար: Այսինքն՝ տվյալ ժամանակաընթացքում (2000-2014թթ.) հարկային բեռի վրա իրենց դրական ազդեցությունն ունեն միայն անուղղակի հարկերը, իսկ ահա շահութահարկը ու եկամտահարկը (2013թ. հունվարից սկսած) ունեն բացասական ազդեցություն, քանի որ դեռևս տնտեսվարող սուբյեկտների թվաքանակով պայմանավորված շահույթի գումարը բավարար

մակարդակով չէ և միաժամանակ աշխատունակ բնակչության զբաղվածությունը այն չէ: Ուստի այս իրավիճակներից դուրս գալու համար անհրաժեշտ է հույսը կապել ոչ թե անուղղակի հարկերի ավելացման, այլ ուղղակի հարկերի բարելավման և որին հասնելու նպատակով պետք է ավելացնել փոքր և միջին ձեռնարկություններին, նամանավանդ խոշոր արտադրական կազմակերպությունների թվաքանակը:

Աղյուսակ 4.3.3

**Կոռելյացիոն վերլուծության արդյունքները,
ըստ 2000-2015թթ. եռամսյակների**

Dependent Variable: TASB
 Method: Least Squares
 Date: 03/30/16 Time: 14:27
 Sample: 2000:1 2015:4
 Included observations: 59
 Excluded observations: 1

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	1.32E+08	30303011	4.349529	0.0001
ProfitT	-526.9473	99.204	-5.312052	0.0000
IcomeT	-317.8256	317.832	-4.459713	0.0000
EX	3347.441	899.954	3.195721	0.0001
VAT	1066.469	378.842	2.815072	0.0001
R-squared	0.563258	Mean dependent var		3.23E+08
Adjusted R-squared	0.530907	S.D. dependent var		1.65E+08
S.E. of regression	1.13E+08	Akaike info criterion		40.00583
Sum squared resid	6.90E+17	Schwarz criterion		40.18189
Log likelihood	-1175.172	F-statistic		17.41073
Durbin-Watson stat	2.285468	Prob(F-statistic)		0.000000

Այժմ անդրադառնանք դիտարկված խնդրի երկրորդ մասին՝ այն է, թե չորս հարկատեսակներն ինչպե՞ս են ազդում հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի վրա: Այդ նպատակով, հաշվարկենք հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի միջին էլաստիկություն՝ ըստ յուրաքանչյուր հարկատեսակի (տե՛ս աղյուսակը 4.3.4):

Հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի միջին էլաստիկության գործակիցներն՝ ըստ տարբեր հարկատեսակների¹¹¹

Ցուցանիշներ	$\bar{\epsilon}$, %
ԱԱՀ	19.40%
ԱՀ	27.67%
ՇՀ	42.97%
ԵՀ	24.72%

Աղյուսակ 4.3.4-ի տվյալներից կարելի է եզրակացնել, որ միջին էլաստիկությունը ($\bar{\epsilon}$), ցույց տալով հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի միջին փոփոխությունը, երբ մեկ տոկոսով փոփոխվում է համապատասխան հարկատեսակի դրույքաչափը, ամբողջությամբ չի արտացոլում գործընթացների իրական վիճակը խոշոր և փոքր ու միջին ձեռնարկություններում: Այդ առումով, ՀՀ-ում փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունն ունի որոշակի առանձնահատկություններ, պայմանավորված ազատ տնտեսական մրցակցության բացակայությամբ և մենաշնորհների «գերակայությամբ»: Նման պայմաններում փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը, բնականաբար, հայտնվում է համեմատաբար ավելի խոցելի վիճակում և չի ունենում բնականոն զարգացման հնարավորություններ: Մինչդեռ, աշխարհի երկրների մեծ մասում փոքր և միջին ձեռնարկատիրության կողմից ապահովվում է համախառն ներքին արդյունքի զգալի մասը (65-75 տոկոսը):

ԱԱՀ-ի դինամիկական վերլուծելիս պարզվում է, որ վերջինիս միջինը դիտարկվող ժամանակահատվածում հավասար է 135,958,046,774 դրամ: Եթե, ենթադրենք, որ այս ցուցանիշը աճել է 1 տոկոսով և կազմել 137,317,627,242 դրամ, ապա այս դեպքում հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշը միջինում կաճի 19.40 տոկոսով:

¹¹¹ Эконометрика: учеб. /под ред. И.И. Елисеевой. -М.: ЮРАЙТ, 2014, стр. 48-49.

Ակցիզային հարկը տվյալ ժամանակահատվածում կազմել է 23,938,588,710 դրամ, հետևաբար, եթե այն աճի 1 տոկոսով՝ 24,177,974,597 դրամ, ապա հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ-ն միջինում կաճի 27.67 տոկոսով:

Շահութահարկի միջինը դիտարկվող ժամանակահատվածում կազմել է 40,778,927,419 դրամ, և վերջինիս 1 տոկոսով աճը՝ 41,186,716,694 դրամ, կհանգեցնի հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ -ի միջինում 42.96 տոկոսով աճին:

Եկամտային հարկի դեպքում դիտարկված ժամանակաշրջանի միջինն է՝ 21,235,708,065 դրամ, աճը 1 տոկոսով՝ 21,448,065,145 դրամ, կհանգեցնի հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերության միջինում 24.72 տոկոսով աճին:

Այսպիսով, աղյուսակ 4.3.2-ի տվյալների վերլուծությունից կարելի է հիմնավորել, որ դիտարկվող ժամանակահատվածում առավելագույն մուտքերը (միջինում հավաքագրման ծավալները) կազմել են 135,958,046,774 դրամ, որից՝

- ԱԱՀ-ի ծավալների աճը ապահովում է միջինում հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի միայն 19.40 տոկոս աճը,
- Շահութահարկը, որի նշված տարիների միջին ծավալը կազմել է 40,778,927,419 դրամ, հանգեցնում է հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ-ի առավելագույն աճի՝ միջինում 42 տոկոսի,
- Եկամտային հարկն ու ակցիզային հարկը զրեթե նույն աճն են ապահովում՝ համապատասխանաբար 25 և 28 տոկոս:

Նման արդյունքների պատճառն հասկանալու համար պետք է հաշվի առնել 2000-2015 թվականներին ըստ եռամսյակների ՀՀ տնտեսությունում տեղի ունեցող փոփոխությունները՝ սկսած ֆինանսատնտեսական ճգնաժամից մինչև հարկային վարչարարության գործիքների և լծակների կիրառությունը, որոնք երկարաժամկետ հատվածում ոչ միշտ են դրական ազդեցություն գործել գործարար միջավայրի վրա:

Օրինակ՝ հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ-ի ցուցանիշը բարդ

ցուցանիշ է, վերջինիս համարիչը ավելանում է, երբ ավելանում են հարկատեսակներից յուրաքանչյուրից գանձվող գումարների չափը, հետևաբար՝ ԱԱՀ-ի 19.40 տոկոս աճի դեպքում ավելանում է ակցիզային հարկի տվյալ ժամանակահատվածի միջինը: Դա նշանակում է, որ, ամենայն հավանականությամբ, տեղի են ունեցել տնտեսական գործընթացներ, որոնք բացասաբար են ազդել հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի (հայտարարում գտնվող ՀՆԱ ցուցանիշի) վրա: Իսկ ինչ վերաբերում է ակցիզային հարկի աճին, այն երկարաժամկետ հեռանկարում բացասաբար է ազդել ՀՆԱ-ի վրա, որի արդյունքում հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ ցուցանիշի մակարդակը նվազել է:

Ուստի, հարկային վարչարարության բարեփոխման գերակայությունները պետք է համահունչ լինեն հարկային եկամուտների առավել արդյունավետ հաշվառման, տնտեսավորող սուբյեկտների համար հավասար պայմանների ստեղծման, ստվերային տնտեսության ծավալների նվազման, բարենպաստ գործարար միջավայրի ձևավորման, նոր աշխատատեղերի ստեղծման, հասարակության բարեկեցության մակարդակի բարձրացման հիմնախնդիրների հետ: Այսինքն՝ հարկային վարչարարության բարեփոխումները պետք է բխեն հանրապետությունում կառուցվածքային բարեփոխումների իրականացման անհրաժեշտությունից և գերակայություններից՝ հաշվի առնելով գործարար միջավայրի, ֆինանսական միջնորդության, տնտեսական աճի և աղքատության կրճատման վրա դրանց դրական ազդեցությունը: Նշված հիմնախնդիրները հնարավոր է լուծել հարկային մարմիններում կոռուպցիայի կրճատման, հարկային պարտավորությունների լիարժեք կատարման խթանման, հարկային մարմնում կառավարման արդյունավետության բարձրացման, հասարակական և քաղաքական ուժեղ կամքի դրսևորման միջոցով:

ԳԼՈՒԽ 5.

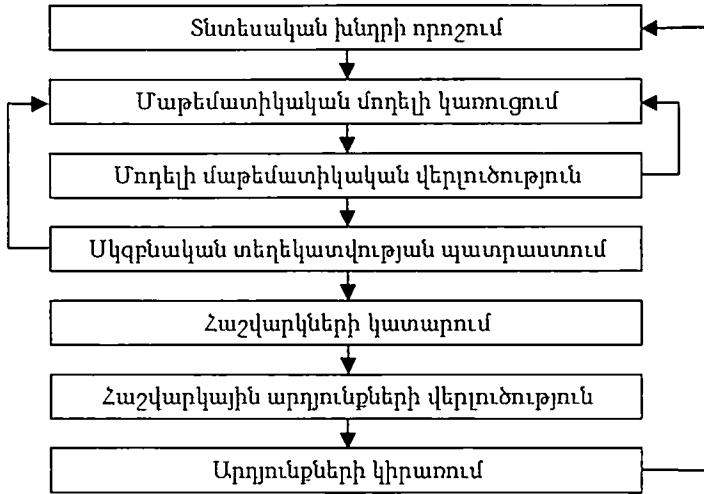
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆԵՐՈՒԺԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՈՒՂԻՆՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

5.1. ՀՀ հարկային ներուժի գնահատումը և հարկային բեռի արդարացի բաշխման ու գործարար միջավայրի բարելավման ուղղությունները

Հարկային հարաբերությունների ամբողջությունն իր տնտեսական բովանադակությամբ բարդ համակարգ է, որի, ինչպես և ցանկացած համակարգի, ուսումնասիրության ժամանակ այն պետք է բաժանել փոխկապակցված և փոխպայմանավորված լիակատար մասերի (ենթահամակարգերի), քանի որ դրանց միաժամանակյա ու ամբողջական հետազոտությունն, առավել ևս դիտարկվող համակարգի վերաբերյալ գնահատականների և օրինաչափությունների ձևավորումը, որպես կանոն, դառնում է գրեթե անհնար: Բնականաբար, ցանկացած երկիր և նրա տնտեսության առանձին ոլորտներն ու հարաբերություններն օժտված են բարդ համակարգերին բնորոշ բոլոր առանձնահատկություններով, իրենց մեջ համախմբելով ներքին և արտաքին կապերով բազմաթիվ տարրեր:

Հարկ է նշել, որ բարդ համակարգերի ուսումնասիրության, դրանց զարգացման օրինաչափությունների բացահայտման և գործունեության կառավարման ժամանակ լայնորեն կիրառվում են քանակական վերլուծության և մաթեմատիկական մոդելավորման մեթոդները: Տնտեսական հարաբերությունների համակարգում դրանց օգտագործումը պետք է սկսվի ուսումնասիրության ենթակա խնդրի պարամետրերի հստակ որոշմամբ,

դրանով ենթադրվող կապերի մոդելավորմամբ, կառուցված մոդելի վերլուծությամբ, սկզբնական տեղեկատվության նախապատրաստմամբ, հաշվարկների կատարմամբ, ինչպես նաև ստացված արդյունքների կիրառմամբ (տե՛ս գծապատկեր 5.1.1)¹¹²:



Գծապատկեր 5.1.1. Տնտեսաչափական մոդելի կառուցման հաջորդականությունը:

Տնտեսական ազատական հարաբերությունների ձևավորման անցած ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետության տնտեսվարողների մոտ հիմնականում գրանցվեց ակտիվների դանդաղ, սակայն կայուն աճ: Դա գլխավորապես պայմանավորված էր իրականացված հարկային քաղաքականությամբ, որը միաժամանակ կարող է հանդիսանալ երկարաժամկետ տնտեսական կայուն աճի կարևոր գրավական: Այդ իսկ պատճառով, հարկային քաղաքականության հիմնական գործոնների ուսումնասիրությունը քանակական վերլուծության

¹¹² Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшая школа, 2001г., стр. 38.

մեթոդների միջոցով կարող է դառնալ տնտեսական զարգացման տարբեր սցենարների մշակման և վերլուծության անհրաժեշտ գործիք¹¹³:

Հարկ է նշել, որ տնտեսական աճի հիմնական գործոնները ձևավորում են տնտեսության առանձին ոլորտների և կազմակերպությունների գործունեության ընթացքում, որոնց հիման վրա ներքին և արտաքին ազդակներով պայմանավորված կարող է ապահովվել տնտեսական զարգացում կամ հետընթաց: Այդ գործում առանձնահատուկ է հարկային քաղաքականության և հարկային հարաբերությունների կարգավորման դերը: Հետևաբար՝ նշված գործոնների վարքագիծը և կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության վրա դրանց ազդեցության չափերի և ուղղությունների ուսումնասիրությունն ունի սկզբունքային նշանակություն և, անկասկած, պետք է ներառվի տնտեսական զարգացման նպատակով մշակված ցանկացած տնտեսաչափական մոդելի մեջ:

Տնտեսական աճի վրա արտադրական գործոնների ուսումնասիրությունը և դրանց ընդգրկումը տնտեսական մոդելում բխում է նաև ընկերության գործունեության արդյունավետության ապահովման անհրաժեշտությունից: Այս պնդումը հիմնավորելու նպատակով հանքագործական արդյունաբերության խոշոր հարկատու հանդիսացող «Ջանգեզուրի պղնձամոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ն, ինչպես 30 խոշոր այլ հարկատուների կողմից 2000-2015 թվականների ընթացքում վճարված հարկերի և այդ ձեռնարկությունների եկամտաբերության ցուցանիշների հիման վրա մշակվել է համապատասխան տնտեսաչափական մոդել:

Տնտեսաչափական մոդելում ներառվել են հետևյալ գործոնները.

- ակտիվների շահութաբերության ցուցակնիշը ((Ա)շահ.), որով հաճախ գնահատում է նաև ներդրումների շահութա-

¹¹³ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀ ՊՏ 2002/17(192), 05.06.2012թ.):

բերությունը: Ակտիվների շահութաբերության ցուցանիշը սահմանվում է որպես հարկումից հետո զուտ շահույթի հարաբերությունը ընդհանուր ակտիվների

$$(U)_{\text{շահ.}} = \frac{\text{Զուտ շահույթ հարկումից հետո}}{\text{Ընդհանուր ակտիվներ}} \times 100\% \quad (5.1.1)$$

- կապիտալի շահութաբերության ցուցանիշը (ՄԿ)շահ, որը գնահատում է կազմակերպության սեփականատերերի ներդրումից ստացվող շահույթը: Կապիտալի շահութաբերության ցուցանիշը որոշվում է հարկումից հետո զուտ շահույթի և սեփական կապիտալի հարաբերությամբ.

$$(ՄԿ)_{\text{շահ.}} = \frac{\text{Զուտ շահույթ հարկումից հետո}}{\text{Սեփական կապիտալ}} \times 100\% \quad (5.1.2)$$

Փորձնական գնահատումների համար կիրառվել է պանելային վերլուծության մեթոդը, որը լայնորեն կիրառվում է խաչաձև սպեկտորալ վերլուծությունների իրականացման ժամանակ: Պանելային տվյալների կիրառության առավելությունը տարածքային ընտրանքների և ժամանակային շարքերի համեմատությամբ կայանում է նրանում, որ պանելային վերլուծությունը թույլ է տալիս ապահովել մոդելում ներառված գործակիցների գնահատման բարձր արդյունավետություն, բացահայտել և թեստավորել ուսումնասիրվող օբյեկտների անհամասեռությունը, նույնականացնել տարածքային ընտրանքներում և ժամանակային շարքերում հայտնաբերված էֆեկտները:

Պանելային տվյալների ռեգրեսիոն վերլուծության ժամանակ որպես կախյալ փոփոխական է համարվել կազմակերպության զուտ շահույթը հարկումից հետո, իսկ որպես անկախ՝ ԱՇԲ և ԿՇԲ գործակիցները: Որպես տվյալներ օգտագործվել են 22 ֆինանսների նախարարության կողմից արձանագրված հարկային ցուցանիշները:

Արդյունավետության մակարդակի գնահատման այդպիսի մոտեցմամբ ձևակերպված խնդիրները թույլ են տալիս կազմակերպության գործունեության շահութաբերությունն ուսումնասիրել տարբեր ուղղություններով: Տվյալ դեպքում, կազմակերպության շահութաբերության աստիճանի գնահատման համար օգտագործվել են արդյունավետության գնահատման ինդիկատորները, որոնք բնութագրում են կազմակերպության շահույթ ստանալու ունակությունը: Վերջինս կարևոր է այնքանով, որ այդ դեպքում կազմակերպությունն ունենում է ավելի լայն հնարավորություններ պաշտպանվելու անսպասելի ֆինանսական կորուստներից, ընդլայնելու ֆինանսական բազան, ամրապնդելու գործարար կապերը և այլն: Ակնհայտ է, որ շահույթ ստանալու կարողությունն ունի նաև հոգեբանական նշանակություն, քանի որ այն կարող է դառնալ ազդեցիկ գործոն շուկա մուտք գործելու և դրանում կայուն տեղ ունենալու համար: Շահույթ ստանալու կազմակերպության կարողությունը կախված է ներքին և արտաքին մի շարք գործոններից, որոնցից առավել կարևորներն են ընկերության չափերը, բաժնետերերի կազմը, բիզնեսի ծավալը, աշխատանքի արտադրողականությունը, շուկայի կարգավորվածությունը, մակրոտնտեսական ինդիկատորները, մրցակցության վիճակը և այլն: Կազմակերպության կողմից շահույթ ստանալու կարողության վերլուծության համար անհրաժեշտ է, առաջին հերթին, ուշադրությունը կենտրոնացնել ներքին գործոնների վրա, որոնց կառավարման առումով կազմակերպություններն, անշուշտ, ունեն ավելի լայն հնարավորություններ:

Տնտեսաչափական մոդելի կազմման և խոշոր հարկատուների շրջանում ընթացող գործընթացների մոդելավորման համար ուսումնասիրվել են հանրապետության 30 առաջին խոշոր հարկատուների շահույթը (PROF), ակտիվների շահութաբերությունը (ROA) և սեփական կապիտալի շահութաբերությունը (ROE) 2011-2014 թվականների կտրվածքով: Տվյալները մշակվել

են «Իվյուս» ծրագրով, հիմնված 90 շաբթերի վրա: Կատարվել է պանելային վերլուծություն, համաձայն որի ընտրվել են հետևյալ կախվածությունները.

$$\text{Ln PROF}_t = a_0 + a_1 \text{Ln ROA}_t + a_2 \text{Ln ROE}_t + \varepsilon_t \quad (5.1.3)$$

$$\text{Ln ROA}_t = b_0 + b_1 \text{Ln ROA}_{t-1} + b_2 \text{Ln ROE}_{t-2} + \eta_t \quad (5.1.4)$$

$$\text{Ln ROE}_t = c_0 + c_1 \text{Ln ROA}_{t-1} + c_2 \text{Ln ROE}_{t-2} + \beta_t \quad (5.1.5)$$

որտեղ՝

$a_0, a_1, a_2, b_0, b_1, b_2, c_0, c_1, c_2$ -տնտեսաչափական մոդելի ռեգրեսիայի գործակիցներն են, որոնք ցույց են տալիս անկախ փոփոխականների 1 տոկոսային կետի փոփոխության ազդեցությունը կախյալ փոփոխականների ($\text{Ln PROF}_t, \text{Ln ROA}_t$ և Ln ROE_t) վրա:

Աղյուսակ 5.1.1

**Պանելային տվյալների վերլուծության մոդելի
հաշվարկային արդյունքները**

Dependent Variable: LNPROF

Method: Least Squares

Date: 09/25/15 Time: 15:47

Sample: 1 90

Included observations: 90

$\text{LNPROF} = C(1) + C(2) * \text{LNROA} + C(3) * \text{LNROE}$

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C(1)	-4.69E-12	5.06E-13	-9.274668	0.0000
LN ROA C(2)	0.700004	2.73E-13	2.56E+12	0.0000
LN ROE C(3)	1.960038	2.36E-13	8.31E+12	0.0000
R-squared	0.719107	Mean dependent var		-15.48804
Adjusted R-squared	0.711803	S.D. dependent var		15.27882
S.E. of regression	2.84E-13	Sum squared resid		7.00E-24
Durbin-Watson stat	0.066627			

Ընտրված (5.1.3) - (5.1.5) կախվածությունների առանձնահատկությունները կայանում են նրանում, որ ուսումնասիրվող

օբյեկտների քանակի սահմանափակությունը և դրանց ոչ պատահական ընտրությամբ պայմանավորված պայմանական էֆեկտները նկարագրող մոդելը կարող են չդիտարկվել, իսկ փոփոխականների լոգարիթմական արժեքներով ներկայացումը հանդիսանում է պանելային վերլուծության մեթոդաբանության պահանջ: Ռեգրեսիայի գործակիցների տնտեսագիտական հիմնավորվածությունը և տրված (5.1.3) կախվածության գործակիցների արժեքները՝ աղյուսակ 5.1.2-ում: Ընդ որում, լոգարիթմական տեսքով հավասարման ներկայացումը թույլ է տալիս գնահատել շահույթի տոկոսային փոփոխությունը՝ կախված ակտիվների և կապիտալի շահութաբերությունից:

Աղյուսակ 5.1.2

**Բազմագործոն ռեգրեսիոն գործակիցների
հաշվարկային արդյունքները**

Dependent Variable: TAXBURD
Method: Least Squares
Sample: 2001 2014
Included observations: 14

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.117268	0.015958	7.348724	0.0000
x ₁	2.22E-08	1.29E-07	0.171537	0.8676
x ₂	2.14E-07	2.93E-08	7.323762	0.0000
x ₃	8.49E-08	4.77E-07	0.178123	0.8626
x ₄	1.06E-07	4.99E-08	2.118437	0.0632
R-squared	0.983899	Mean dependent var		0.164364
Adjusted R-squared	0.976742	S.D. dependent var		0.031648
S.E. of regression	0.004826	Akaike info criterion		-7.556982
Sum squared resid	0.000210	Schwarz criterion		-7.328747
Log likelihood	57.89887	F-statistic		137.4892
Durbin-Watson stat	1.338818	Prob(F-statistic)		0.000000

Հիմք ընդունելով հաշվարկներում օգտագործված տվյալները, կազմվել է ռեգրեսիայի նոր բազմագործոն կոռեկցիոն

հավասարումը, որն ունի հետևյալ տեսքը.

$$y \cdot x_1 \cdot x_2 \cdot x_3 \cdot x_4 = 0.117 + 2.219 \cdot x_1 + 2.143 \cdot x_2 + 8.489 \cdot x_3 + 1.057 \cdot x_4 \quad (5.1.6)$$

Ներկայացված հավասարումների կիրառմամբ բացահայտվել է, որ հարկային բեռի վրա այլ գործոնների ազդեցությունը կազմում է 0.117 միավոր, որն, ըստ էության, մեծ չէ: Սակայն, ուսումնասիրվող 14 տարիների ընթացքում ինչպես շահութահարկը և եկամտային հարկը, այնպես էլ ակցիզային հարկը ունեցել են գծային բնույթ: Արդյունքում ռեգրեսիայի գործակիցները եղել են դրական: Իսկ ԱԱՀ-ի մասով այն ունեցել է դրական ազդեցություն, և ռեգրեսիայի գործակիցը կազմել է 1.057 միավոր, այսինքն՝ ԱԱՀ-ի 1 միավորի ավելացումը հանգեցնում է ընդհանուր ցուցանիշի՝ հարկային բեռի 1.057 միավոր ավելացման: Շահութահարկի միավորի փոփոխությունը հանգեցնում է հարկային բեռի 2.219 միավոր փոփոխության, իսկ եկամտային հարկի միավոր փոփոխությունը առաջացնում է հարկային բեռի վրա վիճակագրորեն էական և նշանակալի ազդեցություն (տե՛ս աղյուսակ 5.1.2):

Ամփոփելով, պետք է նշել, որ վերջին տարիների ընթացքում կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության վերաբերյալ վերլուծություններն իրականացվել են սովյալների պարփակման մոդելների (DEA մոդելներ) միջոցով, որոնք հիմնված են միկրոտնտեսական գործոնների վրա, իսկ ներկայացված մոտեցմամբ հնարավոր է դառնում գնահատել ակտիվների և կապիտալի շահութաբերությունն, ինչպես նաև դրանց ազդեցությունները բաժնետերերի շահաբաժինների և կազմակերպությունների շահույթի մեծության վրա:

5.2. Հարկային համակարգի գործունեության առանձնահատկությունները արտաքին տնտեսական կապերի զլոբալացման արդի պայմաններում

Հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի արդյունավետությունը մեծապես պայմանավորված է հարկային պլանավորմամբ, որը կազմակերպության ֆինանսական գործունեության անբաժանելի մասն է և ուղղված է հարկային վճարումների կանոնակարգմանն ու օպտիմալացմանը՝ օրենսդրությամբ սահմանված ուղիների, նորմերի և իրավական կարգավորման մեխանիզմների միջոցով: Մակայն, զլոբալացման պայմաններում ՀՀ արտաքին տնտեսական կապերի զարգացումը պահանջում է հարկային պլանավորման ժամանակակից սկզբունքների ներդրում և դրանց հետևողական պահպանում: Վերջինս պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հանրապետությունը աշխարհաքաղաքական առումով գտնվում է ոչ միանշանակ իրավիճակում և ունի բազմաթիվ խնդիրներ արտաքին տնտեսական կապերի ձևավորման և տնտեսության արդիականացման առումով: Մասնավորապես, հանրապետության համար արտահանման և ներմուծման ոչ ցանկալի հարաբերակցության, Եվրասիական տնտեսական միության հետ համագործակցության ոլորտում առկա անորոշության, հաղորդակցության ուղիների սահմանափակության և այլ խոչընդոտների պատճառով հարկային պլանավորումը կարող է ունենալ էական նշանակություն տնտեսական քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման գործում:

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:

ՀՀ հարկային համակարգում՝ հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության աստիճանը բարձրացնելու առումով մեծ հետաքրքրություն է ներկայացնում Ռուսաստանում կիրառվող հարկային պարտավորությունների նվազեցման 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 ազատազրկում մինչև 6 տարի, և մինչև 3 տարի կոնկրետ պաշտոններ զբաղեցնելու իրավունքից զրկում (տե՛ս աղյուսակ 5.2.1)¹¹⁴:

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:

¹¹⁴ ՌԴ «Քրեական օրենսգիրք», էջ 199:

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 համատեղ տնտեսական շահերին:

Հարկային պլանավորումը պետք է ապահովի՝

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

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 զարգացման ռազմավարության հետ հարկային քաղաքականության համաձայնեցումը,
- 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:

Հարկային պարտավորությունների նվազեցման մեթոդների բնութագիրը¹¹⁵

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:
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:

¹¹⁵ ՈՒ «Քրեական օրենսգիրք», էջ 199:

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 դրա հիման վրա հարկային ռազմավարության ձևավորում:

Քայլ 3. գործունեության առանձին ոլորտներում հարկային քաղաքականության կատարելագործում:

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

Քայլ 5. հարկային օրացույցի մշակում:

Քայլ 6. կազմակերպչատնտեսական և իրավական միջոցառումների համակարգի մշակում՝ հարկային ծրագրի իրականացման համար:

Քայլ 7. մշակված հարկային ծրագրի արդյունավետության գնահատում:

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

Գոյություն ունեն հարկային պլանավորման բավականին

մեծ թվով մեթոդներ.

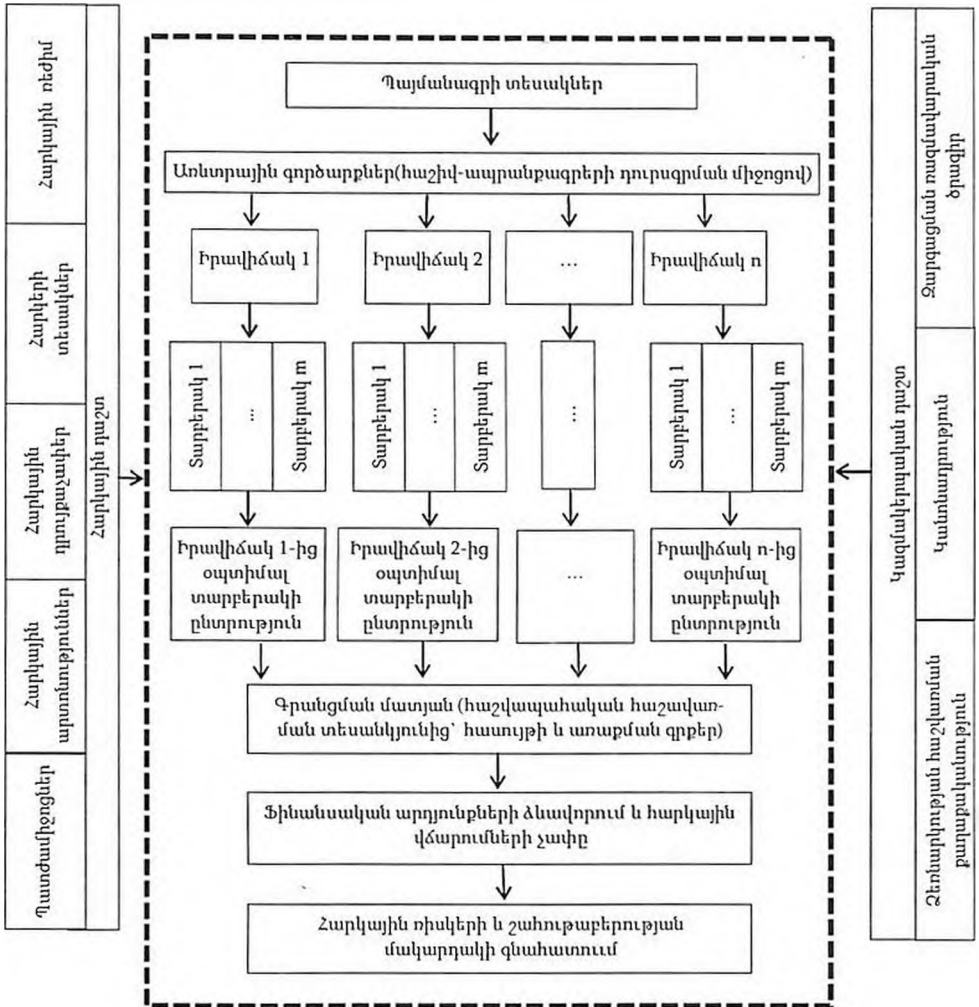
- իրավիճակային մեթոդ,
- միկրոհավասարակշռված կամ մնացորդային մեթոդ,
- մատրիցային-հավասարակշռված մեթոդ,
- վիճակագրական-մնացորդային մեթոդ,
- գրաֆիկական-վերլուծական կախվածության մեթոդ,
- խառը մեթոդ:

Հարկային պլանավորման գործընթացում առավել արդյունավետ է համարվում իրավիճակային մեթոդը, որը թույլ է տալիս պլանավորման գործընթացն իրականացնել անզամամենաքիչ 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 տարբերակներում: Վերլուծության շնորհիվ ընտրվում է առավել օպտիմալ տարբերակը, որի հիման վրա ձևավորվում է տնտեսական գործարքների գրանցման մատյան, տրվում է ստացված ֆինանսական արդյունքների և հարկային վճարումների գնահատականը: Վերջում կատարվում է կազմակերպության շահութաբերության, վճարունակության վերլուծություն, ինչպես նաև պոտենցիալ հարկային ռիսկերի գնահատում (տե՛ս գծապատկեր 5.2.1):

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 մեթոդն ըստ գործարքներում հանդիպող խոչընդոտների: 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:



Գծապատկեր 5.2.1. Հարկային պլանավորման իրավիճակային մեթոդը:

Այժմ փորձենք գնահատել հարկային բարեփոխումների արդյունավետությունը: Վերջինիս համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն գործոնները, որոնք ազդում են հարկային բարեփոխումների արդյունավետության բարձրացման վրա: Այդ գործոններից անհրաժեշտ է առանձնացնել հատկապես հետևյալները.

- ավելի արդար հարկային համակարգ հարկատուների համար, ովքեր գտնվում են տնտեսվարման տարբեր պայմաններում,
- հարկային բեռի վերաբաշխում՝ դրա նվազման նպատակով, այն տնտեսվարող սուբյեկտների համար, ովքեր զբաղված են ոչ հումքային տնտեսության հատվածում,
- հարկային բռնագանձումների մակարդակի իջեցում, որը պայմանավորված է բյուջետային ծախսերում պետության պատասխանատվության նվազեցմամբ,
- հարկային համակարգի չեզոքության մակարդակի բարձրացում կազմակերպությունների և դրանց ղեկավարների տնտեսական որոշումների նկատմամբ,
- ՀՀ տնտեսության գրավչության բարձրացում նոր ներդրումների ներգրավման նպատակով,
- բնակչության գնողունակության և եկամտի մակարդակի բարձրացում, ինչպես նաև բնակչության ներդրումային ակտիվության խթանում¹¹⁶:

Ինչպես նկատել ենք, Հայաստանում վերջին տարիներին ընթանում են հարկային և մաքսային բարեփոխումներ, որոնց նպատակն է՝ ղյուրացնել Հայաստանում բիզնեսի իրականացումը, նվազեցնել կոռուպցիոն ռիսկերը, ապահովել արտասահմանյան ներդրումների ներհոսք:

2011-2015 թվականներին իրականացված հարկային բարե-

¹¹⁶ Пункт 2.2. Основных направлений специально-экономической политики Правительства Российской Федерации на долгосрочную перспективу.

փոխումների արդյունքում հարկերի վճարման ընթացակարգով ՀՀ-ն վարկանիշով 189 երկրների շարքում 2015 թվականին գրավել է 41-րդ տեղը¹¹⁷:

Grant Thornton Legal & Tax իրավաբանական և հարկային խորհրդատվությամբ զբաղվող ընկերության տնօրեն Հակոբ Թադևոսյանի գնահատմամբ¹¹⁸, հարկային ու մաքսային ոլորտների օրենսդրական փոփոխությունները հիմնականում ողջունելի են և թույլ կտան բարելավել Հայաստանի դիրքը «Doing business» զեկույցում:

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 ներկայացուցիչը¹¹⁹:

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

¹¹⁷ <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia#paying-taxes>.

¹¹⁸ http://www.gtlegal.am/en/publications/indirect_tax_e-book.

¹¹⁹ http://www.gtlegal.am/en/publications/indirect_tax_e-book.

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:

Գոյություն ունի մեկ մտահոգություն ևս, որը պայմանավորված է ստուգումների իրականացման կարգի փոփոխությամբ, որը 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 զանգատարկման ենթակա հարցերը ներկայացնում են ՀՀ ՖՆ-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 բարձրացնել հարկային մարմին-

ների պատասխանատվությունը¹²⁰:

Բիզնեսի ավտոմատացման համակարգերի մշակմամբ զբաղվող «Actrade Soft» ընկերությունը նշել է, որ հարկային մարմինների կողմից սպասարկման առումով փոփոխությունները 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 կոդ՝ 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 կողմից:

Մեր կարծիքով, հարկային վարչարարության ցածր մակարդակն, 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» (ՀԷՑ) 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 առաջարկում է

¹²⁰ <http://archive.ankakh.com/2011/07/133207/>.

օգտագործել խոշոր ընկերություններում կուտակված փորձը:

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 երկրի 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-յակի երկրների հարկային մարմինների միջև հարկ վճարողների վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակումը¹²¹:

Ազգային ծրագրի իրագործումը ֆրանսիական կառավարությունը նախատեսում է ապահովել հետևյալ երկու քայլերի արդյունքում՝

- «Սև ցանկ»-ի ստեղծում, որում կներառվեն այն երկրները, որոնք հարկային տեղեկատվության փոխանակման շրջանակներում չեն համագործակցի Ֆրանսիայի հետ,
- շահագրգիռ կողմերի հետ խորհրդատվական աշխատանք-

¹²¹ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի Ռազմավարական ծրագրավորման վարչություն, «Միջազգային հարկային նորություններ», 2013թ., փետրվար, էջ 4-6:

ների իրականացում՝ ուղղված կյանքի ապահովագրությամբ զբաղվող ապահովագրական ընկերությունների ցանկի ստեղծմանը, ինչը կնպաստի փողերի լվացման դեմ պայքարին:

ՀՀ 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 2013 թվականի տարեվերջ, ինչի արդյունքում կանխիկ գործարքների շեմը ռեզիդենտների համար 3.0 հազ. եվրոյից կնվազի մինչև 1.0 հազ. եվրո, իսկ ոչ ռեզիդենտների համար՝ 15.0 հազ. եվրոյից՝ 10.0 հազ. եվրո:

Հանրապետությունում հարկային վարչարարության բարելավելու համար անհրաժեշտ է, որ հարկային մարմնում ձևավորվի արդյունավետ գործող մարդկային ռեսուրսների կառավարման համակարգ, ինչը կնպաստի աշխատանքի և մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավմանը՝ խթանելով հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների կամավոր կատարումը, որոնց արդյունքում՝

- էապես կնվազեն կոռուպցիոն ռիսկերը, կմեծանան հարկային ծառայողներին խրախուսելու, վերջիններիս սոցիալական պաշտպանվածության ապահովման հնարավորությունները,
- հարկային ծառայողների մոտ կառաջանա վստահություն՝ մասնագիտական աճի արդարացի մեթոդների կիրառման նկատմամբ,
- կարդիականացնեն հարկային մարմնի ներքին ընթացակարգերը,

- կյանայվեն զգալի ֆինանսական և մարդկային ռեսուրսներ: Մակայն, հարկային վարչարարության բարելավմանը, հատկապես՝ ուղղակի հարկերի մասով, կարող են խոչընդոտել հետևյալ ռիսկերը՝
 - կարող է փոխվել հարկային մարմնի գործունեության միջավայրը, հատկապես, քաղաքական գործոններով պայմանավորված,
 - հարկային քաղաքականություն մշակող մարմինը՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարությունն է և, հետևաբար, 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 գործողությունների 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 են հանդիսանալ անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հատկացման ժամանակային և ծավալային խախտումները: Այդ բացասական հետևանքներից խուսափելու համար առաջարկվում է հարկային վարչարարության ռազմավարության պարբերական մոնիթորինգ և գնահատում: Տարեկան

արդյունքների դիտարկմամբ կբացահայտվեն ռազմավարությամբ սահմանված խնդիրների իրագործման կատարողականությունը և որակը, ինչպես նաև ռազմավարության կայունությունը: Հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարության գնահատումը կիրականացվի՝ ելնելով ռազմավարությամբ սահմանված կատարողականության ցուցանիշներից: Օրինակ, հարկային մարմինը գնահատելու է յուրաքանչյուր արդյունքին հասնելու աստիճանը և մշակելու է համապատասխան հաշվետվություններ: Տարեկան արդյունքների գնահատականների հիման վրա անհրաժեշտության դեպքում քայլեր կձեռնարկվեն ռազմավարության մեջ փոփոխություններ կատարելու ուղղությամբ:

Նշված խնդիրների լուծումը, հատկապես կարևորվում է արտաքին տնտեսական կապերի զարգացման պայմաններում, երբ Հայաստանի Հանրապետությունը պետք է կանոնակարգի հարկային հարաբերությունները Եվրասիական տնտեսական միության անդամ երկրների, ինչպես նաև Իրանի Իսլամական Հանրապետության և Եվրամիության երկրների հետ: Ակնհայտ է, որ այդ հարաբերություններում ՀՀ-ն պետք է իրականացնի ինչպես քաղաքական, այնպես էլ տնտեսական ճկուն քաղաքականություն, որում, անշուշտ, մեծ դերակատարություն կունենա նաև հարկային քաղաքականությունը:

5.3. Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղիները

Մինչև 2013 թվականի ավարտը ծրագրված էր հարկային վարչարարությունում բարեփոխել մասնագիտական էթիկայի կանոնները և պատասխանատվությունները, ներկայացնել հարկային վարչարարության ծառայությունների շրջանակներում մասնագիտական վարքագծի վերահսկողության և շահերի բախման կառավարման համակարգը: Նաև նախատեսված էր ամբողջությամբ անցնել առցանց համակարգով գործընթացին, ինչը նշանակում է, որ հարկատուների առնվազն 90 տոկոսի հաշվետվությունները մշակվում են առցանց: Հասարակության իրազեկությունը բարձրացնելու և հաճախորդների սպասարկումը բարելավելու նպատակով նախատեսվել էր ստեղծել հաճախորդների սպասարկման և տեղեկատվության կենտրոն: Վերջին տարիներին մեծացել է սպասարկման ծառայություններից օգտվող հաճախորդների թիվը: Հարկատուների համար համապատասխան ուղեցույցները հասանելի են նաև դարձել առցանց, որոնք պարբերաբար թարմացվում են:

Հարկային վարչարարության բարեփոխումները կրում են շարունակական բնույթ, որը նաև նշանակում է, որ այս ոլորտում առկա են բազմաթիվ խնդիրներ և թերացումներ, որոնք կարիք ունեն շտկման և վերացման:

Այսպես, հարկային և մաքսային մարմինների կողմից հարկ վճարողներին մատուցվող էլեկտրոնային ծառայությունների տեսակների և քանակի ավելացման ուղղությամբ վերջին տարիներին կատարվել են հետևյալ աշխատանքները. շարունակվել են հարկային օրենսդրության փոփոխություններով պայմանավորված հարկային հաշվետվական նոր ձևերի ծրագրավորման աշխատանքները: Արդյունքում՝ էլեկտրոնային եղանակով հար-

կային հաշվետվությունների ներկայացման ծրագրային համակարգում ներկայումս ներդրված են 61 հաշվետվական տեսակներ:

Միաժամանակ, ավելացել է հարկային մարմինների և էլեկտրոնային հաշվետվություններ ներկայացնող հարկ վճարողների թվաքանակը: Վերջինս արդյունք է իրականացված իրազեկման աշխատանքների, որոնք ուղղված են եղել փոքր և միջին ձեռներեցների շրջանում էլեկտրոնային ծառայությունների կիրառելիության խթանմանը: Օրինակ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախաձեռնությամբ փոփոխություն է կատարվել ռիսկերի գնահատման հիման վրա հարկային ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության ավտոմատացված համակարգում (ՌՉՍՀ)՝ նախատեսելով ռիսկայնության նվազեցում մինչև 58.35 մլն. դրամ շրջանառություն ունեցող այն հարկ վճարողների համար, ովքեր օգտվում են էլեկտրոնային հաշվետվությունների համակարգից: Միաժամանակ, մշակվել, տպագրվել և բաշխվել են մոտ մեկ տասնյակ անվանում բուկլետներ և պաստառներ, կազմակերպվել են հանրային տեղեկատվական շնորհանդեսներ և դասընթացներ:

Նույն ժամանակաշրջանում էլեկտրոնային հարկային հաշիվների դուրսգրման համակարգում հարկ վճարողների կողմից դուրս են գրվել և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կողմից էլեկտրոնային մշակման ենթարկվել շուրջ 10.2 մլն. հարկային հաշիվներ: Ստացվող հարկային հաշվետվությունների թվում էլեկտրոնային եղանակով ներկայացված հարկային հաշվետվությունների տեսակարար կշիռը շարունակաբար աճել և հասել է մոտ 56 տոկոսի: Ընդլայնվել է նաև հարկ վճարողներին հիշեցում-ծանուցումների ուղարկման ավտոմատացված համակարգը: Իսկ ԱԱՀ վճարողների հաշվառման համարների ներդրման արդյունքում առավել ճշգրտվել է «Հարկատու 3» էլեկտրոնային կառավարման համակարգում գործող հարկային հաշիվների համադրման արդյունքում անհամապատասխանությունների

մասին ծանուցումների ենթահամակարգը:

Ավելացվել են նոր մոդուլներ հարկ վճարողի էլեկտրոնային դարանոմ, այդ թվում՝ «Հարկ վճարողներ» մոդուլը, որի միջոցով հարկ վճարողը կարող է համառոտ տեղեկություններ ստանալ ցանկացած գրանցված կազմակերպության վերաբերյալ, այն է՝ ՀՎՀՀ-ն, հաշվառման ՀՏ-ն, հասցեն, գործունեության ոլորտը: Իսկ նոր «Աշխատողներ» մոդուլի միջոցով հարկ վճարողը կարող է դիտել իր կողմից գրանցված աշխատողների տվյալները, խմբագրել և արտածել վերջիններս:

Աշխատանքներ են տարվել մաքսային հայտարարագրերի ավտոմատ լրացման համակարգում հայտարարատուների համար հաշվետվությունների ձևավորման համակարգ մշակելու ուղղությամբ: Պիլոտային փուլում է գտնվում ՀՀ առողջապահության նախարարության կողմից տրամադրվող դեղերի և դեղամիջոցների ներմուծման հավաստագրերի «մեկ պատուհան» սկզբունքով տրամադրման համակարգը: Վերջինիս ներդրման նախապատրաստական աշխատանքների շրջանակներում կազմակերպվել են դասընթացներ համակարգի պոտենցիալ օգտվողների համար, իրականացվել են ԱՏԳ մասնակիցների համակարգի ներդրման վերաբերյալ իրազեկման աշխատանքներ:

Հարկային և մաքսային ընթացակարգերի հրապարակայնության և թափանցիկության աստիճանի բարձրացման նպատակով կատարվել են հետևյալ աշխատանքները. շարունակվել են մշակվել և հրապարակվել ամենամսյա «ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ գործունեության համառոտագիրը (Digest)», որտեղ ներկայացվել են նոր ընդունված իրավական ակտերը և դրանց հակիրճ մեկնաբանությունները, և եռամսյա «Մաքսատուն» և «Հարկատու» լայնաֆորմատ ամսագրերը, որտեղ ոչ միայն լուսաբանվել են գերատեսչության իրականացրած աշխատանքները, այլև հարկատուների անդրադարձները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախաձեռնած նորամուծություններին և կատարված աշխատանքներին:

Շարունակվել են պարբերաբար հրապարակվել «Խոշոր հարկ վճարողների 3 մլն. դրամ և ավելի պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ վճարած ապահովադիրների», «Տարվա արդյունքներով՝ 50 մլն. դրամ և ավելի շահութահարկ վճարած հարկ վճարողների», «3 մլն. դրամ և ավելի եկամտահարկ վճարած հարկային գործակալների» և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված մյուս տեղեկատվական ցանկերը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական ինտերնետային կայքերում տեղադրվել են հասարակական հետաքրքրություն ունեցող օրենսդրական ակտերի նախագծերը, գործող օրենսդրական ակտերը, հաշվետվությունների ձևաթղթերը և հարկ վճարողների իրազեկման համար նախատեսված այլ տեղեկատվություն:

Հեռուստաընկերությունների կողմից պատրաստվել են հեռուստահաղորդումներ, որոնց միջոցով լուսաբանվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համակարգում կատարվող բարեփոխումների գործընթացը: Իսկ 2013թ. հունվարի 14-ից «Արմնյուզ» հեռուստաընկերության եթերում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը մեկնարկել է «TAX ինֆո» հաղորդաշարը, որը ներկայացնում է հարկային և մաքսային օրենսդրական ու վարչարարական նորությունները, պատասխանում գործարարների հարցերին: Միջինում 15 րոպեանոց հաղորդումները հեռարձակվում են ամեն երկուշաբթի՝ շաբաթվա ընթացքում 2 կրկնություններով:

Հարկային մարմիններում հարկ վճարողների սպասարկման ենթակառուցների զարգացման նպատակով կատարվել են հետևյալ աշխատանքները. 2012թ. օգոստոսից վերադաս հարկային մարմնում գործարկվել է վերանորոգված արդիական բազմաֆունկցիոնալ սպասարկման սրահ, որն ապահովում է այցելուների ընդունելության կազմակերպումը, նրանց կողմից փոստով և առձեռն ներկայացվող դիմումների և այլ տեղեկությունների ընդունումը, ինչպես նաև մատուցում իրազեկման ծառայություններ և սպասարկում էլեկտրոնային հաշ-

վետսվություն ներկայացնող հարկ վճարողներին:

Բացի այդ, Վանաձորի տարածքային հարկային տեսչությունում վերանորոգվել և բացվել է հարկ վճարողների սպասարկման նոր սրահ: Արդյունքում՝ հարկային մարմինների համակարգում ներկայումս գործում են հարկ վճարողների սպասարկման 10 կենտրոն, որոնք շահագործում են 13 սպասարկման սրահներ: Ներկայումս սպասարկման կենտրոններ գործում են Սևանում, Վանաձորում (երկու սրահ), Գյումրիում և Եղեգնաձորում:

Գործարկվել են նաև ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային ծառայությունների նոր ձևաչափի վեբկայքերը, որոնք ստեղծվել են կիրառելով ժամանակակից տեխնոլոգիաներ և մոտեցումներ, միաժամանակ, էապես ավելացրել օգտվողներին մատուցվող տեղեկատվության և ծառայությունների ծավալները: 2012 թվականի տարեվերջին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը «Հայփոստ» ՓԲԸ-ի հետ համատեղ մեկնարկել է հարկ վճարողների սպասարկման կետերի ցանցի ներդրման լայնածավալ գործընթաց, որի արդյունքում ակնկալվում է գալիք տարիներին գործարկել մոտ 140 նման սպասարկման կետեր հանրապետության ամբողջ տարածքով սփռված փոստային բաժանմունքներում՝ ապահովելով հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների հասանելիության բարձրացումը: Ակնկալվում է, որ սպասարկման կետերը կմատուցեն հարկ վճարողներին առավել պահանջված ծառայությունները, նախ և առաջ այն բնակավայրերում, որտեղ չկան ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ սպասարկման կենտրոններ:

Շարունակել է աճել նաև ՀՀ ՖՆ հարկ վճարողների հեռախոսազանգերի սպասարկման կենտրոնի կողմից հեռախոսակապով և էլեկտրոնային եղանակով տրամադրվող պարզաբանումների թվաքանակը՝ հասնելով 69 հազարի, այդ թվում՝ 92 տոկոսը՝ հարկային օրենսդրության և վարչարարության, իսկ 7 տոկոսը՝ մաքսային օրենսդրության և վարչարարության վերա-

բերյալ: ԲԿԳ Հայաստանի գործողությունների ծրագրով ստանձնած պարտավորությունը, այն է՝ սպասարկման ծառայություններից օգտվող հաճախորդների թիվը մեծացնել 15 տոկոսով, կատարված է:

Հարկային և մաքսային մարմինների կողմից ռեսուրսների արդյունավետ կառավարման նպատակով 2012թ. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կազմում ձևավորվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի ներքին աուդիտի վարչությունը, հաստատվել են վարչության գործառույթները, անձնակազմի պաշտոնեական անձնագրերը և «ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ներքին աուդիտի կանոնակարգը»: Վարչության անձնակազմը վերապատրաստվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից կազմակերպված «Հանրային հատվածի ներքին աուդիտ» և «Ներքին աուդիտի միասնական ավտոմատացված համակարգ» թեմաներով վերապատրաստման դասընթացներին, ստացել հավաստագրեր, ինչպես նաև մասնակցել ISO/IEC 27001:2005 տեղեկատվական անվտանգության կառավարման համակարգի ներդրման նպատակով կազմակերպված խորհրդատվական ծառայություն իրականացնելու համար ստեղծված մասնագիտական խմբերում: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի հրամանների հիման վրա վարչությունն իրականացրել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համակարգում կատարված գնումների, ձեռք բերված ապրանքանյութական արժեքների մուտքագրման և ելքագրման աշխատանքների, գնված կամ այլ աղբյուրներից ստացված տեխնիկայի և էլեկտրոնային ծրագրերի առկայության և համապատասխանության նպատակային աուդիտներ:

Հարկային և մաքսային ծառայողների համար արդեն իսկ գործում են վարքագծի կանոններ: Ինչ վերաբերում է դրանց կատարելագործմանն ու կիրառելիությանն ուղղված անհրաժեշտ մեխանիզմների ձևավորմանը, ապա այդ հարցն ընդգրկված է ԱՄՆ ՄԶԳ հետ իրականացվող հարկային բարեփոխումների ծրագրում:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային հարաբերությունների կարգավորման և հարկեր/ՀՆԱ հարաբերության մակարդակի բարձրացման ուղղությամբ հանրապետությունում իրականացված բերեփոխումներն, անորոշ, հանգեցրին որոշակի արդյունքների: Սակայն անցումային փուլի առանձնահատկությունները, տնտեսության անբավարար կառուցվածքային փոփոխությունները, պետության կողմից մասնավոր հատվածին գործառույթների ոչ պատշաճ փոխանցումը, վարչական թույլ հսկողությունը և նույնատիպ այլ գործոններն ունեցան բացասական ազդեցություն բյուջեի եկամտային և ծախսային մասերի համակարգման վրա: Բարեփոխումների առաջին տարիներին հարկային եկամուտների անկման հիմնական պատճառների թվում պետք է նաև նշել բյուջետային ֆեդերալիզմի խնդիրները, որոնք ձևավորվում են կենտրոնի և մարզերի միջև լարված հարաբերությունների արդյունքում, ինչպես նաև պետական համակարգի կառավարման խնդիրները:

Այսպիսով, եթե տնտեսական անկման գործոնը պայմանավորել է հնարավոր հարկային բազայի նվազումը, ապա այլ, ոչ տնտեսական գործոններ, մասնավորապես, վարչական ծախսերի աճը, ինչպես նաև քաղաքական ինստիտուտների թուլությունը ևս ազդել են ընթացիկ հարկային քաղաքականության արդյունքների վրա: Հարկային քաղաքականության արդյունքների վրա ազդող գործոնները անհրաժեշտ է խմբավորել աշխատանքի տեսական մասում ներկայացված եզրակացություններին համապատասխան:

Ինչ վերաբերում է արտադրության կառուցվածքին, գյուղատնտեսական ոլորտի բարձր մասնաբաժինը շատ անցումային երկրներում հնարավորություն չի տվել կուտակել եկամուտների բավարար մակարդակ ավելի արդյունաբերական երկրների համեմատ: Բացի այդ, եկամտաբերության և արտադրության ծավալների նվազեցումը դժվարացնում է արդյունավետ հար-

կային համակարգի կառուցման խնդիրը: Այդ ժամանակաշրջանի բոլոր անբարենպաստ տնտեսական միտումները արտացոլվել են նաև հարկային մուտքերի վրա, հիմնականում ձեռնարկությունների և ֆիզիկական անձանց եկամուտներից ուղղակի հարկերի վրա: Տնտեսական վերափոխումն ու մակրոտնտեսական ճգնաժամը պետությունից պահանջում էին հարկային կառուցվածքի չափորոշիչների վերանայում, հատկապես անցումային տնտեսությամբ երկրների համար անուղղակի հարկերը, գլխավորապես ԱԱՀ-ն, դարձան հարկաբյուջետային ճգնաժամի պատճառ:

Բնակչության սպասումները: Հարկային համակարգի կառուցման վերաբերյալ բնակչության նախասիրությունների չափման խնդիրները հաշվի առնելով, անցումային տնտեսությամբ երկրների դեպքում անհրաժեշտ է ուշադրությունը կենտրոնացնել այլ դժվարությունների վրա: Բարեփոխումների սկզբնական շրջանում միջոցառումների ոչ բավարար քանակը արտահայտվել էր նրանում, որ նոր հարկային գործիքների ներդրման և հների փոփոխությունների ետևում կանգնած չէր հարկային մշակույթի փոփոխությունը: Հին համակարգում տեղ չունեին հարկատուի մշակույթի որոշումն ու պետության և քաղաքացիների միջև հարկերի շուրջ հարաբերությունները: Այս առումով, տեղեկատվական խնդիրները, բարդացնելով տնտեսության ընդհանուր անկայունությունը, արտահայտվեցին բնակչության՝ անցկացվող բարեփոխումների նկատմամբ բավականին ուժեղ ընդդիմությամբ, քաղաքական, բայց և այնպես մեծամասամբ տնտեսական:

Վարչական ծախսեր: Տնտեսական փոխակերպման արդյունքում տեղի ունեցավ տնտեսական փոխհարաբերությունների բարդացում, տնտեսական գործակալների՝ հնարավոր հարկատուների, թվաքանակի աճ, ինչպես նաև պետական հատվածի կողմից չվերահսկվող գործընթացների տեղակայում: Այսպիսով, տեղեկատվության հավաքագրման ծախսերը, վերահսկո-

դության ծախսերը և հարկերի հավաքագրումները պետական եկամուտների կուտակման ճանապարհին լուրջ խոչընդոտներ են դարձել: Շատ երկրներում՝ հիմնականում ԱՊՀ երկրներում, վարչական ծախսերի կրճատման ուղղությամբ մեծ արդյունքներ չեն գրանցվել: Առաջին գործոնը քաղաքական ինստիտուտների ու օրենսդրության թուլությունն է, որը խոչընդոտում է հարկադրանքի գործիքակազմերի արդյունավետ աշխատանքին: Ժողովրդավարական ինստիտուտների թուլությունը, քաղաքական առաջնորդների կարճաժամկետ նպատակները, կոռուպցիայի բարձր մակարդակն ազդել են հարկազանձման ոլորտում միասնական, ոչ խտրական օրենքների ստեղծման համար քաղաքական առաջնորդների վերահսկողության պակասի վրա: Երկրորդը՝ տնտեսական խնդիրները, ինչպիսիք օրինակ՝ փոխանակությունը, բարդացնում են իրավիճակը: Բայց, ի վերջո, վարչարարության խնդիրները կարող են հանգեցնել կառավարման թույլ կազմակերպման, կառուցվածքային բարեփոխումների անարդյունավետության, բնակչության էական ընդդիմության:

Քաղաքական և հասարակական միջավայր: Ինչ վերաբերում է քաղաքական միջավայրի ազդեցությանը, ի լրումն վերը նշվածի, որ այն երկրներում, որտեղ անցկացվող հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ հանրային կարծիքը մեծ հնարավորություն ուներ լսելի լինելու և ընդունվող որոշումների վրա ազդելու, պետության հարկաբյուջետային խնդիրները ավելի արագ լուծումներ ստացան: Այս խնդիրն անհրաժեշտ է ավելի մանրամասն ուսումնասիրել և դրա համար անցնել եկամուտների և ծախսերի վերլուծության, որն առաջացել է հարկային քաղաքականության արդյունքում, որպես հարկային բարեփոխումների արդյունավետության ճանապարհին քաղաքական ընդդիմության առաջացման և սահմանափակման որոշիչ գործոններ:

Ներկայացնենք հարկային քաղաքականության և դրա ար-

դյունավետության համեմատական վերլուծությունը հարկային բարեփոխումների համատեքստում:

ՀՀ հարկային բարեփոխումները բավականին բարդ գործընթացներ են, որոնք պահանջում են առաջին հերթին՝ քաղաքական կամք, միջոցներ, ժամանակ և անհրաժեշտություն: Այդ բարեփոխումների սկզբնական փուլում դրական արդյունքները, որոնք կարող են արտահայտված լինել տնտեսական այնպիսի ցուցանիշներում, ինչպիսիք են արտադրության մակարդակը, ներդրումները, տնտեսական աճը, անմիջապես ի հայտ չեն գալիս, այն դեպքում, երբ ծախսերը այս գործընթացի մշտական ուղեկիցներն են: Բարեփոխումների փորձը նախկին սոցիալիստական երկրներում հաստատում է այս տեսությունը (հաճախ են խոսում J-կորի տնտեսական բարեփոխումների քաղաքականության տեսության մասին): Փոխակերպման ժամանակահատվածի ծախսերը, որոնք ուղեկցում են տնտեսական բարեփոխումները, արտահայտված են գործազրկության, գնաճի բարձր ցուցանիշներում, կամ ընդհանրապես իրական ՀՆԱ-ի ծավալների անկման մեջ: Հետևելով եկամուտների և ծախսերի տեսության տրամաբանությանը, կարելի է ենթադրել, որ բարեփոխումների բարձր ծախսերը կարող են վերափոխվել բարեփոխումների քաղաքական դիմադրության կորուստներ կրողների կողմից: Ծախսերի և եկամուտների տեսությունը ենթադրում է, որ ավտորիտար ռեժիմի պայմաններում քաղաքական առաջնորդներին տրամադրված մեծ ինքնավարությունը ավելի բարենպաստ է լայնածավալ տնտեսական բարեփոխումներ անցկացնելու համար: Մարկ Գիլը և Օլտոնը, ուսումնասիրելով ավտորիտար պետությունների տնտեսական քաղաքականությունը, պնդում են, որ բարեփոխումների ընթացքում կառավարության ինքնավարությունը հանգեցնում է մեծ տնտեսական աճի, ավելի քան ժողովրդավարության շրջանակներում:

Այս եզրակացությունը միանշանակ չէ, հատկապես անցու-

մային փուլում գտնվող երկրների դեպքում: Իրականում վիճակագրությունը չի նախատեսում անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկային բարեփոխումների չափման ճիշտ և համադրելի միջոցառումներ: Այդ իսկ պատճառով մեր վերլուծության համար մենք օգտագործում ենք կառուցվածքային տնտեսական բարեփոխումների արդյունքներով կատարվող բաժանումը, սակայն, հետագայում ցույց կտանք, որ հարկային բարեփոխումների արդյունավետության ցուցանիշը բարձր մակարդակում համահարաբերակցվում է կառուցվածքային բարեփոխումների հաջողության հետ:

Երկրների բաշխումը խմբերի՝ կախված կառուցվածքային բարեփոխումների հաջողություններից: Մասշտաբի բնութագիրը, կառուցվածքային բարեփոխումների արագությունը, որոնք անցկացվում են անցումային շրջանում, ներկայացված են ցուցանիշների ամբողջությամբ, որոնք մշակվել են Վերակառուցման և զարգացման եվրոպական բանկի (EBRD) կողմից Կենտրոնական և Արևելյան Եվրոպայի, Բալթյան և ԱՊՀ երկրների համար: EBRD ցուցանիշն իրենից ներկայացնում է հետևյալ ոլորտներում հասած առաջընթացի ցուցանիշ. գների, առևտրի և փոխարժեքի ազատականացում, մասնավոր հատվածի սեփականաշնորհում և զարգացում, օրենսդրական բարեփոխումներ: Մեր վերլուծության նպատակով երկրները կարելի է բաժանել երեք խմբերի՝ կախված ցուցանիշի մեծությունից՝ բարեփոխումների արագացում, մակարդակով երկրներ, մասնակի բարեփոխումներով երկրներ, բարեփոխումների ցածր մակարդակով երկրներ¹²²:

¹²² В соответствии со статистикой ЕБРР к странам первой группы можно отнести Венгрию, Латвию, Литву, Польшу, Словакию, Словению, Хорватию, Чехию, Эстонию; страны частичных реформ – Албания, Армения, Болгария, Грузия, Казахстан, Киргизия, Молдова, Румыния, Россия, Украина; страны

Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջընթացի և հարկային բարեփոխումների միջև համահարաբերակցությունը: Մենք կարող ենք ներկայացնել մեր կողմից ներկայացված երկրների բաշխման մի քանի հիմնավորումներ, որոնք հարմար են անցումային շրջանում գտնվող երկրների հարկային բարեփոխումների արդյունքների համեմատական վերլուծության համար:

Կարելի է ենթադրել, որ հարկային բարեփոխումների հաջողությունները ներկայացվում են հարկային մուտքերի փոփոխությունների կայունությամբ, որը չի ենթադրում օրենսդրության հաճախակի փոփոխություններ: Եթե անդրադառնանք մեզ հետաքրքրող երեք խմբերի հարկային մուտքերի փոփոխությունների գործընթացի գրաֆիկական արտացոլմանը, ապա ակնհայտորեն կարելի է եզրակացնել, որ լայնածավալ կառուցվածքային բարեփոխումներ իրականացրած երկրներում հարկային մուտքերի մակարդակը և ՀՆԱ-ն զգալիորեն չեն փոխվել, ինչպես մյուս երկրներում:

ԱՊՀ երկրներում ամենախոցելի ոլորտներից մեկը հարկային վարչարարության և այն բնութագրող համակարգն է: Կառուցվածքային և հարկային բարեփոխումների միջև հարաբերակցության բարձր մակարդակի արտացոլման մեկ այլ միջոց է հանդիսանում հարկային քաղաքականության միջոցառումների արդյունավետության ցուցանիշների ուսումնասիրությունը՝ հաշվարկված բարեփոխումների նախնական փուլի համար (մինչև 1996 թ.):

Չնայած այն հանգամանքին, որ այդ ցուցանիշը սուբյեկտիվ գնահատական է հանդիսանում և չի կարող հանդիսանալ երկրները խմբավորելու միակ չափանիշը, այն հնարավորություն է տալիս ուսումնասիրել հարկային քաղաքականության

ագղեցությունը անցումային երկրների տնտեսական զարգացման վրա:

Աղյուսակ 5.3.1-ում ներկայացված են հարկային բարեփոխումների արդյունավետության կումուլյատիվ ցուցանիշի հաշվարկման արդյունքները, որոնք կազմված են հետևյալ պարամետրերի 6 գնահատականներից.

- բարեփոխումների տևողությունը՝ վերափոխման սկզբից մինչև բարեփոխման մեկնարկը և ԱԱՀ-ի ներդրումն ընկած ժամանակահատվածը,
- նախապատրաստումը՝ օրենքների նախապատրաստման և ընդունման միջոցառումների անցկացման ժամանակահատվածը,
- կայունությունը՝ բարեփոխումների սկզբից սկսած օրենսդրության փոփոխությունների հաճախականությունը,
- սահմանային տոկոսադրույքների շեղումները՝ մեկ երկրի սահմանային տոկոսադրույքների և երկրների միջին արժեքների միջև դրական տարբերությունը,
- հարկային արտոնությունները՝ հարկային արտոնությունների զգալի քանակության առկայությունը,
- բարդությունը՝ եկամտահարկի դիֆերենցված տոկոսադրույքների քանակությունը:

Յուրաքանչյուր պարամետր ավելացնում է 0-ից (առավել արդյունավետ) մինչև 3 արժեքներ, այս կերպ ամփոփիչ ցուցանիշը տատանվում է 0-ից մինչև 18: Հարկային բարեփոխումների առաջընթացը մեծանում է հարկային բարեփոխումների ցուցանիշի անկման հետ (այսուհետ՝ ՀԲԱ):

Որպես հարկային բարեփոխումների հաջողություններն արտացոլող ցուցանիշ կարելի է ներկայացնել իրական ՀՆԱ-ի փոփոխությունը (աղյուսակ 5.3.1):

ՀԲԱ-ի ինդեքսը ԱՊՀ երկրներում, միջինը (2014թ.)¹²³

Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջնություն	Երկիր	ՀԲԱ
Առաջադեմ բարեփոխումներ	Հունգարիա	7
	Լատվիա	4
	Լիտվա	7
	Լեհաստան	7
	Սլովակիա	5
	Սլովենիա	8
	Խորվաթիա	3
	Չեխիա	3
	Էստոնիա	3
	Միջինը	5,22
Մասնակի բարեփոխումներ	Ալբանիա	12
	Հայաստան	14
	Բուլղարիա	10
	Վրաստան	13
	Ղազախստան	7
	Ղրղրզստան	11
	Մոլդովա	15
	Ռուսաստան	13
	Ռումինիա	13
	Ուկրաինա	11
	Միջինը	11,9
Դանդաղ բարեփոխումներ	Ադրբեջան	14
	Բելառուս	17
	Տաջիկստան	13
	Թուրքմենստան	11
	Ուզբեկստան	14
	Միջինը	13,8

¹²³ Martinez-Vazquez J., McNab R. 2014 'Tax Reform in Transition Economies: Experience and Lessons, Department of Economics and Policy Research Center, Georgia State University.

Չնայած տնտեսական աճի միտումների ներխաճային շեղումներին, ընդհանուր առմամբ, կարելի է հետևություններ անել տարբեր փոխակերպումների վերաբերյալ:

Տնտեսական աճի արագության դինամիկան բավականին սկնհայտ արտացոլում է այն փաստը, որ այն երկրները, որոնք անցկացրել են առավել լայնածավալ հարկային բարեփոխումներ, հասել են ավելի լավ տնտեսական արդյունքների: Շատ էմպիրիկ հետազոտություններ հաստատում են այս դրական կախվածությունը:

Անհերքելի է այն, որ մեր վերլուծության պարզեցումը անտեսում է շատ մասնավոր գործոններ և լավագույն դեպքում պետք է դիտարկել յուրաքանչյուր երկրի համար առանձին դեպք: Ճիշտ է նաև, որ արտադրության անկման, բյուջեի պակասուրդի, հարկերի վճարումներից խուսափելու, կոռուպցիայի խնդիրները ազդել են նաև այն երկրների վրա, որոնք վերագրվում են առաջադեմ բարեփոխումների խմբին¹²⁴: Սակայն, միջինացված ցուցանիշների համեմատությունը հնարավորություն է տալիս դուրս բերել հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը որոշող գործոնների վերաբերյալ հիմնական եզրակացությունները:

Իրական շՆԱ-ի ուսումնասիրման ժամանակ նկատելի է դառնում, որ սկզբնական փուլում հետընթաց անկում տեղի է ունեցել անցումային ժամանակաշրջանի բոլոր երկրներում: Միևնույն ժամանակ, կարելի է հետևել նաև այլ տնտեսական ցուցանիշների փոփոխություններին:

Տնտեսական բարեփոխումների ծախսերն արտացոլող ցուցանիշներից մեկը անցումային շրջանում գտնվող երկրներում կարող է հանդիսանալ գործազրկության մակարդակը: Այսպիսով, հղում կատարելով աղյուսակ 5.3.2-ին, որում ներկայացված է

¹²⁴ Fauvelle-Aymar C., [2014], *The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries*, *KYKLOS*, Vol. 52, No 3, p. 391-413.

անցումային շրջանում գտնվող երկրների 2010-2014 թվականներին գրանցված գործազրկությունը, կարելի է եզրակացնել, որ ավելի լայնածավալ և ակտիվ հարկային բարեփոխումներ իրականացրած երկրներում գործազրկության մակարդակը բավականին բարձր է, բայց իրականում ավելի բարձր է, քան ցույց են տալիս տվյալները: Այդուհանդերձ, սոցիալ-տնտեսական զարգացման ցուցանիշների բարելավման և տնտեսության դիվերսիֆիկացման նպատակով անհրաժեշտ է մշակել և ընդունել իրավական միասնական հիմքի վրա կազմված հարկային օրենսգիրք, որը թույլ կտա էականորեն բարելավել գործարար միջավայրը, միաժամանակ համակողմանիորեն նպաստելով սոցիալ-տնտեսական զարգացմանը:

ՀՀ տնտեսության զարգացման համար անհրաժեշտ է ձևավորել բարենպաստ գործարար միջավայր՝ ուղղված ենթակառուցվածքների բարելավմանը, ներդրումային հոսքերի ավելացմանը, հարկային դաշտի պարզեցմանը և առաջադեմ տեխնոլոգիաների և գիտելիքների փոխանցմանը: Անշուշտ, ՀՀ տնտեսության մրցունակությունը մեծապես պայմանավորված է դրա ճյուղերի մշտական արդիականացման և խոշոր ներդրումների ներգրավման կարողությամբ: Ակնհայտ է, որ այդ գործընթացները պահանջում են որոշակի բարեփոխումներ, որոնք ուղղված են երկրում ընդհանուր գործարար միջավայրի կատարելագործմանը և տնտեսության իրական հատվածի առաջնահերթ ոլորտներում ներդրումային միջոցներ կլանելու հնարավորությունների մեծացմանը¹²⁵:

¹²⁵ Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Ա.Ա., Գործարար միջավայրի զարգացմանը նպաստող և խոչընդոտող գործոնները ՀՀ-ում, Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության տնտեսությունների նորաստեղծական զարգացման հիմնախնայիրները: Գիտաժողովի նյութեր/ՀՊՏՀ, Ռոստովի ՊՏՀ (ՌԻՆՍ): Խմբագրական խորհրդի համանախագահներ Կ.Լ. Աթոյան, Ն.Գ. Կուզնեցով, Երևան, «Տնտեսագետ», 2011, էջ 363-367:

Գրանցված գործազրկության մակարդակն անցումային
տնտեսություններում 2010-2014 թթ.¹²⁶

Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջընթացը	Երկիր	2011	2011	2012	2013	2014
Առաջադեմ բարեփոխումներ	Հունգարիա	8	12.3	12.1	10.9	10.4
	Լատվիա	0.2	2.3	5.8	6.5	6.6
	Լիտվա	0.3	3.5	3.4	4.5	7.3
	Լեհաստան	11.8	14.3	16.4	16	14.9
	Սլովակիա	11.8	10.4	14.4	14.8	13.1
	Սլովենիա	8.2	13.3	15.5	14.2	14.5
	Խորվաթիա	15.5	17.8	16.6	17.3	17.6
	Չեխիա	4.1	2.6	3.5	3.2	2.9
	Էստոնիա	0.1	1.6	5	5.1	5
Մասնակի բարեփոխումներ	Հայաստան	3.5	3.5	6.3	6	8.1
	Բուլղարիա	11.1	15.3	16.4	12.8	11.1
	Վրաստան	0	0.3	2	3.8	3.4
	Ղազախստան	0.5	0.4	0.6	1	2.1
	Ղրղրզստան	0.1	0.1	0.2	0.8	3
	Սոլովովա	0.7	0.7	0.7	1	1.4
	Ռուսաստան	0.8	5.2	6.1	7.8	9
	Ուկրաինա	0	0.3	0.4	0.3	0.6
Դանդաղ բարեփոխումներ	Ադրբեջան	0.1	0.2	0.7	0.9	1.1
	Բելառուս	1	0.5	1.3	2.1	2.7
	Տաջիկստան	0	0.4	1.1	1.8	1.8
	Ուզբեկստան	0	0.1	0.2	0.3	0.3

Այս համատեքստում, լայն քննարկման առարկա է դարձել Հարկային օրենսգրքի նախագիծը: Ընդ որում, Հարկային օրենսգրքի նախագծի մշակման հիմքում յուրաքանչյուր հարկատե-

¹²⁶ Источник: База данных Мирового Банка, World Development Indicators.
Примечание: Данные по Албании, Туркменистану за этот период отсутствуют.

սակի հարկման բազայի, դրույքաչափերի, հաշվարկման ու վճարման կարգի, ինչպես նաև հարկային վարչարարության գործիքակազմի ուղղությամբ միջազգային լավագույն փորձի ուսումնասիրության և ՀՀ ֆինանսների նախարարությունում ձևավորված աշխատանքային խմբերի կողմից իրականացված խորը ու բազմակողմանի վերլուծության արդյունքներն են: Այդ հիմքով, առավել հրատապ է դառնում նախագծով առաջարկվող փոփոխությունների ազդեցության գնահատումը գործարար միջավայրի, մրցակցային միջավայրի, գնաճային հնարավոր ճնշումների, պետական բյուջեի հարկային եկամուտների մեծության, ինչպես նաև հարկային վարչարարության վրա:

Պետք է նշել, որ ՀՀ անկախությունից հետո հարկային օրենքներ ընդունվեցին 1993-1994 թվականներին, այնուհետև, 1997-1998 թվականներին դրվեցին հարկային օրենսդրության հիմքերը և մինչև օրս տեղի են ունենում օրենսդրական փոփոխություններ: Որոշակի օրենքներում դեռևս կան անհամապատասխանություններ, որոնք տարբեր մեկնաբանությունների տեղիք են տալիս¹²⁷:

Հարկային բարեփոխումների գլխավոր թիրախներից մեկը հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումն է: Պետք է նշել, որ պետության հարկային քաղաքականությունը և հարկային վարչարարությունը պետության սոցիալ-քաղաքական վիճակի վրա ազդող կարևորագույն գործոններից են: Դրանք գտնվում են այնպիսի փոխհարաբերությունների մեջ, երբ հարկման հատվածում ցանկացած բարեփոխումները միշտ ենթադրում են հարկային վարչարարության արդյունավետ

¹²⁷ Арутюнян, Т.В., “Эффективность налоговой политики в Республике Армения”, Тенденции и перспективы экономико-правового развития современной России: материалы Всерос. науч.- практ. конф. (Каменск-Уральский, 14 ноября 2013 г.):/ (отв. за вып. Н. Н. Пасмурцева) - Екатеринбург: (Изд-во Урал гос. экон. ун-та), 2013, Ч. 2, стр. 114-117.

մեխանիզմների մշակում կամ առկայություն¹³³:

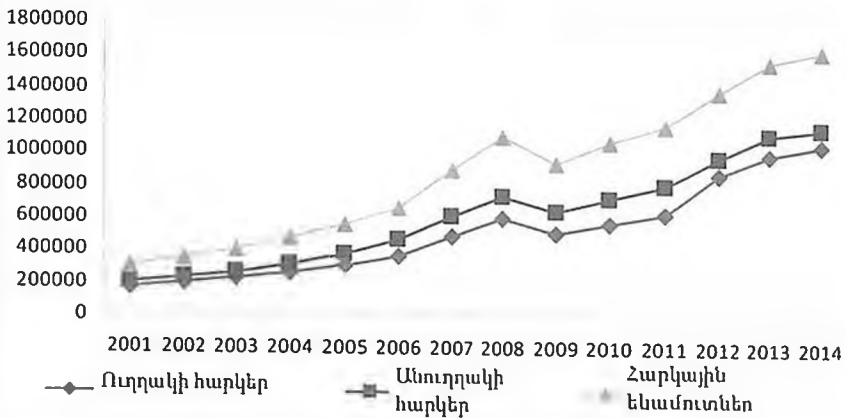
Տնտեսագիտական գրականության մեջ արդարացիորեն նշվում է, որ հարկային վարչարարությունը բարդ սոցիալ-տնտեսական կատեգորիա է, որը կարող է սահմանվել որպես պետական մարմինների կազմակերպական գործողությունների ամբողջություն՝ ուղղված նոր, արդյունավետ հարկային միջավայրի ձևավորմանը, ինչն ապահովում է պետության պահանջները բյուջետային համակարգը կայուն հարկային վճարումներով համալրելու գծով և ստեղծում է բարենպաստ պայմաններ իրավաբանական, ֆիզիկական անձանց համար¹²⁸:

Հարկային վարչարարությունը դրսևորվում է ոչ միայն որպես հարկման կազմակերպական հիմք, այլ նաև որպես հասարակական հարաբերությունների հատուկ շերտ, որոնք ծագում են հարկային համակարգի սուբյեկտների և հարկատուների միջև: Հարկային վարչարարությունը բխում է երկրում իրագործվող հարկային քաղաքականությունից, հարկումը կազմակերպելու մոտեցումներից, հարկային մարմինների և հարկատուների միջև ձևավորվող հարաբերություններից: Հարկային վարչարարությունը լիարժեք բովանդակություն է ստանում որոշակի հարկային քաղաքականության իրագործման ընթացքում: Հարկային վարչարարության միջոցով ապահովվում են պետության գոյության անհրաժեշտ միջոցները, ինչի շարունակական ավելացումը ցանկացած երկրի զարգացման առաջնահերթություններից է¹²⁹:

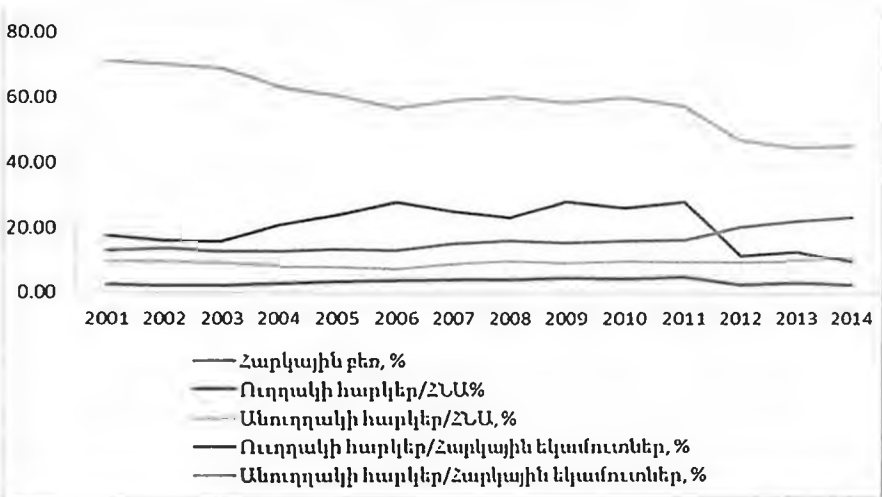
¹³³ Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2014, էջ 75-79:

¹²⁸ Տե՛ս նույն տեղում, էջ 81-89:

¹²⁹ Նույն տեղում:



Գծապատկեր 5.3.1. Ռուղակի և անուղղակի հարկերի դինամիկան 2008-2014թթ. (ընթացիկ գներով, մլն դրամ)¹³⁰:



Գծապատկեր 5.3.2. Ռուղակի հարկերի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռները ԸՆԱ-ում և հարկային եկամուտներում:

¹³⁰ Աղբյուրը՝ <http://www.armstat.am>

ՀՀ Հարկային օրենսգրքի նախագծի հիմքում ընկած է նաև հարկային բեռի արդարացի բաշխման խնդիրը: Վերլուծելով գծապատկեր 5.3.1-ի տվյալները, պարզ է դառնում, որ 2008-2014 թվականներին ուղղակի հարկերը կազմել են միջինը 391,823 մլն դրամ, իսկ անուղղակի հարկերը՝ 366,114 մլն դրամ:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատականն, առաջին հերթին, կախված է հարկ վճարողներից համապատասխան օրենսդրությամբ սահմանված հարկատեսակները պետական և համայնքների բյուջեներ հավաքագրման հետ: Իհարկե, հանրապետությունում դեռևս գոյություն ունեն տնտեսվարող սուբյեկտներ, ովքեր շարունակում են թերհայտարարագրել հարկային եկամուտները և խուսափել հարկերը վճարելուց, իսկ այդ գործընթացները մուտիպլիկատիվ էֆեկտով ազդում են ստվերային տնտեսության մասշտաբների տարածման վրա¹³¹:

Հարկային օրենսգրքի կարևոր խնդիրներից մեկն այն է, որ ԵԱՏՄ անդամ երկրներում հարկային օրենքները պետք է լինեն ներդաշնակ և միասնական կերպով մեկնաբանվեն ինչպես ՀՀ հարկային մարմինների և հարկատուների համար, այնպես էլ՝ ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային մարմինների և հարկատուների համար:

ՀՀ ներկայիս հարկային օրենքները հիմնականում լուծում են կարճաժամկետ խնդիրներ, մասնավորապես՝ պետական բյուջեում հարկային մուտքերի ապահովման խնդիրը: Հակառակը, հարկային օրենսգրքի նախագիծն, ըստ էության, պետք է ուղղված լինի տնտեսության երկարաժամկետ զարգացման համար նպաստավոր միջավայրի ձևավորմանը: Ավելին, հարկային

¹³¹ Հարությունյան Տ.Վ. Ստվերային տնտեսության սոցիալ-տնտեսական պատճառները ՀՀ տնտեսվարման տարբեր համակարգերում «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», №11-12 (161-162), նոյեմբեր-դեկտեմբեր, 2013, էջ 42-44:

օրենսդրության մեջ պետք է հստակ ամրագրվի, թե ո՞րն է այս օրենսդրության հիմնական թիրախը՝ եկամուտների ապահովումը, թե տնտեսական զարգացման ապահովումը:

Հարկային օրենսգրքի փոփոխությունները, սովորաբար, ընդունում են այն երկրներում, որտեղ առավել կայացած և կայուն է հարկային համակարգը կամ որոշակի առումով կանխատեսելի է հարկային դաշտը: Այստեղ, առանձնահատուկ ուշադրություն պետք է դարձնել այն փաստի վրա, որ հանրապետությունում հարկային դաշտը համապատասխանում է այդ չափանիշներին: Ընդ որում, հարկային օրենսդրության նախագծի հիմքում դրվել են այն սկզբունքները, որոնց հիման վրա հարկային բարեփոխումներն իրականացվելու են 3-5 տարվա ընթացքում՝ նպատակ ունենալով ապահովել հարկային համակարգում սահունություն ու կայունություն հարկային օրենքների մեկնաբանման առումներով: Այստեղ շատ կարևոր է նաև չմոռանալ այն փաստի մասին, որ երկարաժամկետ և կարճաժամկետ կայունությունն ու փոփոխությունը չպետք է խոչընդոտեն բյուջեի եկամուտների աճին:

Հարկային օրենսգրքի նախագծի կարևոր սկզբունքներից է նաև ՀՀ տնտեսության մրցունակության բարձրացմանն ու ներդրումների աճին ուղղված գործընթացների արդյունավետության ապահովումը: Իսկ դա նշանակում է, որ պետք է վերանայել տարբեր հարկատեսակների գծով սահմանված արտոնությունները, մասնավորապես, ԱԱՀ-ի և շահութահարկի մասով: Օրինակ՝ «Շահութահարկի մասին» օրենքում նախատեսվում է մինչև 40 մլրդ դրամ շրջանառություն ունեցող կազմակերպությունների համար շահութահարկը նվազեցնել 10 տոկոսով, 20 տոկոսի փոխարեն վճարելով 2 տոկոս շահութահարկ¹³², եթե այդ կազմակերպություններն իրականացնում են արտա-

¹³² <https://www.e-gov.am/sessions/archive/2015/10/08/> 45-րդ կետ:

հանման գործարքներ: Սա նշանակում է, որ ՀՀ-ում ներքին արտադրողները արտահանման գործարք իրականացնելիս ստանալու են շահութահարկի մասով արտոնություններ միայն այն դեպքում, եթե տարեկան շրջանառությունը 40 մլրդ դրամից ավել է: Իհարկե, պետք է ավելացնել, որ այս օրենքում սահմանված կարգով արտոնությունից օգտվելու համար ներքին արտադրողները պետք է միավորվեն շահութահարկի արտոնության շեմային գործակիցներն ապահովելու համար:

Ավելին, մինչև օրս Հայաստանում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում էին մի շարք տարբեր օրենքներով՝ «Հարկերի մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Եկամտային հարկի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Ակցիզային հարկի մասին» և այլ առանձին օրենքներով:

Հարկային օրենսգրքի հիմնական գաղափարն այն է, որ դրա մեջ պետք է միավորվեն վերը նշված բոլոր առանձին օրենքները, պարզեցվեր հարկային օրենսդրությունը, բացառվեին տարընթերցումների և հարկային մարմինների կողմից կամայականությունների կիրառման հնարավորությունները և այլն: Պետք է նշել, որ փոփոխությունների փաթեթը մշակվել է գրեթե նույն գերատեսչությունների կողմից, ինչը նշանակում է, որ դրանց հիմքում ընկած է նաև սուբյեկտիվ գործոնը: Օրինակ, երբ տնտեսվարող սուբյեկտը կամ քաղաքացին որևէ ապրանք է ներկրում Հայաստան և դրա համար պետք է վճարի մաքսատուրք ու ավելացված արժեքի հարկ, չափազանց հաճախ բախվում է վերը նշված խնդրին: Այդ հարկատեսակները պետք է վճարվեն տվյալ ապրանքի մաքսային արժեքից: Այսինքն, եթե տվյալ ապրանքը արժե 100 դոլար, ապա դրա համար պետք է 10 տոկոս մաքսատուրք վճարվի և 20 տոկոս էլ՝ ԱԱՀ: Բայց հարկային մարմինը հայտարարում է, որ տվյալ ապրանքը, ի հեճուկս ներկայացված հաշիվ-ապրանքագրի և ըստ իր ունեցած «բազայի»՝ արժե ոչ թե 100 դոլար, այլ՝ 200 դոլար, և հարկերն էլ

համապատասխանաբար ավելանում են: Հայաստանի՝ ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց հետո ԵԱՏՄ երկրներից ներկրվող ապրանքների հետ մաքսային մարմինն արդեն առնչություն չունի, սակայն, հարկային օրենսդրության մեջ անմիջապես կատարվեց փոփոխություն, և նշված «բազայում» եղած «հսկիչ գները» սկսեցին կիրառել նաև ԵԱՏՄ-ից ներկրվող ապրանքների նկատմամբ: Ըստ որոշ ուսումնասիրությունների¹³³, հարկային ու մաքսային մարմինների համատեղ քաղաքականությունը հանգեցրել է նրան, որ ԱԱՀ-ի գծով պետական բյուջեի եկամուտները էականորեն կարող են նվազել, քանի որ երրորդ երկրներից Հայաստան ներկրվող ապրանքները գործարարները կգերադասեն մաքսագերծել ԵԱՏՄ այլ երկրներում: Այսինքն՝ «Հարկային օրենսգրքում» ապրանքների արժեքի որոշման այս փորձը չի փոփոխվել: Այլ կերպ ասած, ընդամենը այս մեկ օրինակը ցույց է տալիս, որ այսպես կոչված «տարընթերցումների» հիմքեր նոր օրենսգրքում կան: Նման մոտեցումներն, իհարկե, անխուսափելիորեն կհանգեցնեն կոռուպցիոն ռիսկերի առաջացմանը:

«Եկամտային հարկի մասին» օրենքում նախատեսվում է դրույքաչափի նվազեցում, ինչը համահունչ է Ռուսաստանի եկամտահարկի դրույքաչափին: Նախատեսվում է եկամտային հարկի դրույքաչափը դարձնել 20 տոկոս¹³⁴, սակայն, հարկման բազան նախագծում դեռևս մշակված չէ:

«Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքում նախատեսվում են բավականին շատ փոփոխություններ, ինչպես ներմուծվող ապրանքների մասով, այնպես էլ՝ ԱԱՀ-ի շեմային գործակցի մասով: Օրինակ՝ ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ներմուծում իրականացնելու դեպքում ՀՀ մաքսային սահմանի վրա չի գանձվելու

¹³³ Մարկ Հորթոն, Վերլուծություններ՝ Հարկային նոր օերնգրքի վերաբերյալ, Համաշխարհային բանկ, ԱՄՀ:2015թ. հոկտեմբերի 27:

¹³⁴ <https://www.e-gov.am/sessions/archive/2015/10/08/> 45-րդ կետ:

10 տոկոս մաքսատուրք և 16.68 տոկոս ԱԱՀ: Կառավարության կողմից սահմանված են 100 ապրանքներ, որոնց համար գործում է այս արտոնությունը: ԱԱՀ-ի շեմային գործակիցը՝ տարեկան շրջանառության 58.35 մլն դրամից փոփոխվել է և սահմանվել է 115 մլն դրամ¹³⁵: Այս փոփոխությունը պայմանավորված է նաև «Շրջանառության մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններով: Վերջիններիս համաձայն տարեկան վաճառքի դեպքում 3.5 տոկոսի փոխարեն սահմանվել է 1 տոկոս, ինչը գանձվում է տնտեսվարող սուբյեկտներից փաստաթղթային ապրանքաշրջանառության դեպքում, իսկ ձեռքբերումները կատարվում են առանց հաշիվ-ապրանքագրերի, ուստի շրջանառության հարկի դրույքաչափը սահմանվում է 5 տոկոսի չափով¹³⁶:

Իհարկե, այս փոփոխությունը կարող է նպաստել առանց հաշիվ-ապրանքագրերի վաճառքի ծավալների նվազեցմանն ու ստվերային գործարքների կրճատմանը: Հետևաբար, կարելի է եզրակացնել, որ Հարկային օրենսգրքի նախագծում նախատեսվում է կրճատել հարկային արտոնություններն ու առավել հասցեական սուբսիդավորում իրականացնել պետբյուջեից: Այս մոտեցումն, իհարկե, շատ ողջունելի է, եթե հնարավոր լինի հասցեական սուբսիդավորում իրականացնել:

Հարկային բարեփոխումների մոտակա նպատակներից է 2016 թվականից գործնականում կիրառել Միասնական գանձապետական հաշվի ներդրման նախագծի փաթեթը: Ըստ այդմ, առաջարկվում է ներդնել պետական բյուջեի նկատմամբ հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների հաշվառման արմատապես նոր համակարգ՝ ներկայումս այդ նպատակով կիրառվող մի քանի տասնյակ գանձապետական հաշիվների փոխարեն կիրառելով ընդամենը մեկ՝ միասնական գանձապե-

¹³⁵ <https://www.e-gov.am/sessions/archive/2015/10/08/> 45-րդ կետ:

¹³⁶ Հարկային նոր օրենսգրքի նախագիծ:

տական հաշիվ¹³⁷: Իսկ դա նշանակում է, որ նախկին համակարգի համաձայն հարկ վճարողների կողմից միասնական գանձապետական հաշվին վճարված գումարները դեռևս չեն համարվում պետական բյուջեի հարկային եկամուտներ, քանի դեռ հարկ վճարողը չի ներկայացրել հարկային պարտավորությունն արտացոլող հարկային հաշվարկ: Հետևաբար, նոր համակարգի դեպքում հարկ վճարողը մինչև հարկային հաշվարկների ներկայացումը կարող է փաստացի տնօրինել իր կողմից միասնական գանձապետական հաշվին վճարված գումարները, այդ թվում՝ հետ ստանալ:

Ելնելով կատարված վերլուծությունից, կարելի է հիմնավորել, որ հարկային բարեփոխումների և հարկային օրենսգրքի նախագծի հիմնական նպատակը հանրապետությունում ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատումն է, հարկման արդյունավետության ապահովումը և գործարար միջավայրի բարելավումը: Ինչպես ցույց են տալիս զծապատկերներ 5.3.1 - 5.3.2-ի տվյալները, պետական բյուջե վճարված հարկերի մեծամասնությունը գանձվել են ոչ թե ձեռնարկություններից, այլ հասարակությունից: Պետք է նաև նշել, որ տնտեսապես թույլ զարգացած երկրներում անուղղակի հարկերի ավելացումն ու անուղղակի հարկային բեռի աճը կարող է ուղիղ համեմատական լինել պահանջարկի և սպառման ծավալներին, որոնք հետագայում կարող են հանգեցնել փոխարինման ազդեցության խորացմանը՝ առաջացնելով աշխատանքի առաջարկի կրճատման ու գործազրկության մեծացման տնտեսական երևույթներ: Իսկ այդ խնդիրներից խուսափելու համար հարկային բարեփոխումների հիմքում պետք է դրվեն հարկային բեռի թեթևացման և ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատման հիմնահարցերը: Հարկային թույլ վարչարարության պայմաններում

¹³⁷ <https://www.e-gov.am/sessions/archive/2015/10/08/> 45-րդ կետ:

հարկային բեռի թեթևացումը պետք է ուղեկցվի հարկային համակարգի պարզեցմամբ, ինչը հնարավորություն կտա ուժեղացնելու հարկային վերահսկողությունը:

Այսպիսով, Հարկային օրենսգիրքը կարելի է որակավորել որպես անհրաժեշտ պետական փաստաթուղթ, որը թույլ կտա պարզեցնել հարկային համակարգը, բարձրացնել գործարար ակտիվությունը, նպաստել տնտեսական հարաբերությունների կանոնակարգմանը և սոցիալ-տնտեսական համակարգի զարգացմանը:

ԵՃՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Ներկա պայմաններում ՀՀ տնտեսության զարգացմանը նպաստող գործոններից են հանդիսանում է հարկային քաղաքականությունն և հարկային վարչարարությունը, դրանց արդյունավետության բարձրացումը օրակարգից վերաճել է զլոբալ նպատակների, որոնց իրագործմանն են ուղղվում երկրի և, հատկապես, պետական կառավարման ինստիտուտների համախմբված ջանքերի, ինչպես նաև նյութական և ֆինանսական ռեսուրսների միջոցով:

Ջարգացած տնտեսություն ունեցող երկրներում, այդ հիմնախնդիրների լուծումը, միանշանակ, առաջնորդվում է այն տրամաբանությամբ, որ տնտեսության զարգացման գործում հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հստակ ու համընդհանուր կիրառելի ձևաչափեր դեռևս չեն մշակվել: Այս համատեքստում հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման ռազմավարությունը զարգացման պարադիգման որպես առաջընթացի գործոններ ենթադրում է. ձևավորել տվյալ երկրում բարենպաստ գործարար միջավայր, հստակեցված հարկային հարաբերություններ, օրենսդրաիրավական թերացումների շտկումներ ուղղված հարկային ընթացակարգերի պարզեցմանը և գործարար ակտիվությանը:

Միաժամանակ այսօր ականատես ենք լրջագույն վերափոխումների, երբ զլոբալ տնտեսական միջավայրում ի հայտ են գալիս դերային նոր որակի վերաբաշխումներ ու նոր բնույթի ուժային կենտրոններ, շարունակում է աճել և փոխակերպվել զարգացող երկրների դերը, առավել սուր հնչեղություն են ստա-

նում տնտեսական ու սոցիալական անվտանգության հիմնահարցերը, իսկ գլոբալացման գործընթացներն էլ հաշվեկշռվում են տարածաշրջանային ինտեգրացիոն միավորների աճող ներգործությամբ, սրվում է արդյունքների նկատմամբ վերահսկողության անհրաժեշտությունը:

Հանրապետությունում երկրորդ սերնդի հարկային բարեփոխումների արդյունքում հնարավորություններ ստեղծվեցին անցում կատարել դեպի երրորդ սերնդի բարեփոխումների շրջան՝ ուղղված էլեկտրոնային կառավարման համակարգերի ներդրմանը և գործարար միջավայրի բարելավմանը:

Այդ նպատակով, հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները շարունակում են մնալ ուշադրության կենտրոնում՝ որպես երկրի սուվերենության բարձրացման, գործարարության զարգացման գրավական:

Մենագրությունում իրականացված վերլուծությունների և մշակված մոտեցումների արդյունքում ներկայացվել են հետազոտության հետևյալ եզրակացություններն ու առաջարկությունները.

1. Տնտեսության զարգացման և կարգավորման հարկային լծակների ձևավորման տեսական և մեթոդաբանական հիմքերի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացումը պահանջում է հարկային բարեփոխումների այնպիսի ռազմավարության մշակում և իրականացում, որը հաշվի առնելով տվյալ երկրի առանձնահատկություններն, ուղղված կլինի պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավաքագրման և տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության խթանման

գործընթացների միջև հավասարակշռության ապահովմանը: ՀՀ-ում ներկայումս իրականացվող հարկային բարեփոխումները կրում են իրավիճակային բնույթ և հիմնականում հետապնդում են բյուջետային մուտքերի ապահովման նպատակ: Այդպիսի մոտեցման պայմաններում փոքրանում է հարկային համակարգի դերը տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործում, ընդլայնվում են ստվերային շրջանառության ծավալները, նվազում է տնտեսական ակտիվությունը և գործունեություն իրականացնելու ցանկությունը, և առաջանում են բացասական այլ երևույթներ:

2. Կենտրոնացված կառավարման մոդելից շուկայական հարաբերություններին անցման փուլում պետական կառավարման համակարգի արդյունավետությունն ունի էական կախվածություն հարկային հարաբերությունների կարգավորման մեխանիզմից, և հատկապես, դրա գործադրման համար ձևավորվող հարկային համակարգի գործունեության ինստիտուցիոնալ և իրավական ապահովվածությունից: Ինչպես այդպիսի մեխանիզմի ստեղծումն, այնպես էլ դրա կիրառման իրավական հիմքերի ձևավորումը բարդ գործընթացներ են, որոնք երկրի տնտեսության առանձնահատկությունների համակողմանի ուսումնասիրությունից բացի, ենթադրում են նաև տվյալ ասպարեզում առկա միջազգային փորձի խորը վերլուծություն և այդ երկրում վերջինիս տեղայնացման մեթոդների ու մոտեցումների մշակում և կիրառում, սակայն, ելնելով պետական գործառույթների իրականացման համար բյուջետային մուտքերի ավելացման անհրաժեշտությունից և պետության ֆիսկալ գործառույթի իրականացման հրամայականից, ՀՀ-ում հաճախ հաշվի չեն առնվում հանրապետությանը բնորոշ մի շարք առանձնահատկություններ, և չի կիրառվում հարկային հարաբերությունների կարգա-

վորման միջազգային առաջավոր փորձը:

3. Անցումային փուլում գտնվող երկրներում իրականացված բարեփոխումների արդյունքները ցույց են տալիս, որ շուկայական հարաբերությունների պայմաններում հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը հատկապես կախված է տնտեսության զարգացման և կարգավորման հարկային լծակների ձևավորման ու գործադրման մոտեցումներից, որոնց հիմնավորվածության և համակարգվածության դեպքում միայն կարելի է հասնել կայուն տնտեսական աճի և մակրոտնտեսական հավասարակշռության: Այլ խոսքով, հարկային լծակները, մասնակցելով տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործընթացին և հանդիսանալով պետական կառավարման արդյունավետ գործիք, կարող են դառնալ տնտեսական աճի, մակրոտնտեսական հավասարակշռության, կայունության և առաջընթացի ապահովման կարևորագույն երաշխիք: Հարկային լծակների ընտրությամբ է կարգավորվում նաև հարկային բեռի ծանրությունը, որի բարձր մակարդակը, որպես կանոն, հանգեցնում է համախառն պահանջարկի և ներդրումների ծավալների կրճատման, իսկ ցածրը՝ տնտեսվարող սուբյեկտների և քաղաքացիների եկամուտների ու դրամական ազատ միջոցների ավելացման: Դրանք, իրենց հերթին, հանգեցնելով համախառն պահանջարկի և կապիտալ ներդրումների ծավալի մեծացման, միաժամանակ, ստեղծում են օբյեկտիվ նախադրյալներ տնտեսական աճի տեմպերի դանդաղեցման և ստվերային տնտեսության շրջանակի ընդլայնման համար: Նման դեպքերում հարկային բեռի թեթևացումը կարող է տեղի ունենալ հիմնականում պետական ծախսերի կրճատման ճանապարհով: Միևնույն ժամանակ, այդ ուղղությամբ ցանկալի արդյունքների հասնելու, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունների կար-

գավորման հիմնավորված մոտեցումներ կիրառելու համար անհրաժեշտ է արդյունավետ հարկային համակարգի առկայություն:

4. Հայաստանի Հանրապետության, ինչպես նաև անցումային փուլում գտնվող ցանկացած տնտեսության հարկային համակարգի ձևավորմանն ուղղված բարեփոխումների ռազմավարական խնդիրը պետք է դառնա.

- ՀՆԱ-ի նկատմամբ հարկային եկամուտների մակարդակի բարձրացումը,
- ընդհանուր հարկային եկամուտներում ուղղակի հարկերի տեսակարար կշռի մեծացումը,
- կապիտալ գործառնություններից գոյացող եկամուտների հարկումը,
- հարկային եկամուտների օպտիմալ կառուցվածքի ձևավորումը,
- ներմուծման և արտահանման մաքսատուրքերի արդյունավետ մակարդակի սահմանումը:

5. Հարկային համակարգն, ընդհանուր առմամբ, համարվում է արդյունավետ, երբ ապահովվում է հարկերի լրիվ հավաքագրելիություն, համակարգը նպաստում է ներդրումային գործունեության ակտիվացմանը, զբաղվածության մակարդակի բարձրացմանը, ինչպես նաև թողարկվող ապրանքների և մատուցվող ծառայությունների ծավալի մեծացմանը և որակի բարելավմանը: Տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ հավասարակշռված և միասնական հարկային քաղաքականության իրականացումը ենթադրում է կոռուպցիոն ռիսկերի նվազեցում, տնտեսության պետական կարգավորման արդյունավետության բարձրացում և բարենպաստ մրցակցային միջավայրի ձևավորում, սակայն, Հայաստանում իրականացված հարկային բարե-

փոխումներով և դրանց արդյունքում ձևավորված հարկային համակարգով հանդերձ, հանրապետությունում դեռևս շարունակվում են կիրառվել այնպիսի հարկային լծակներ, որոնք ոչ միայն չեն նպաստում հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանն, այլև չեն ստեղծում նախադրյալներ և անհրաժեշտ պայմաններ ստվերային գործունեության շրջանակների սահմանափակման համար: Դրանով պայմանավորված բացասական երևույթները ստեղծում են բազմաթիվ խնդիրներ, որոնք չեն նպաստում հարկատուի և պետության միջև թափանցիկ ու կանոնակարգված փոխհարաբերությունների ձևավորմանը և հանգեցնում են կոռուպցիոն ռիսկերի մեծացման: Նշված բացասական երևույթները բացառելու նպատակով, առաջին հերթին, պետք է բացահայտել հարկային հարաբերությունների կարգավորման և հարկային քաղաքականության իրականացման հիմնախնդիրները, գնահատելով ստվերային տնտեսության ծավալներն, ինչպես նաև ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության նախընտրելի մակարդակի հասցման հնարավորությունները:

6. Հարկային քաղաքականության արդյունավետության գնահատման կարևորագույն չափանիշներից մեկը հարկերի հավաքագրելիությունն է, որի մակարդակի վրա ուղղակի և անուղղակի ազդեցություն կարող են ունենալ հարկաբյուջետային և դրամավարկային քաղաքականությունները: ՀՀ-ում վարվող հարկաբյուջետային քաղաքականությունը հիմնականում ուղղված լինելով պետության ֆիսկալ նպատակների իրագործմանը, դրամավարկային քաղաքականության հետ, մեր կարծիքով, չունի կոորդինացվածության անհրաժեշտ մակարդակ, ինչի հետևանքով շրջանառության մեջ գտնվող կանխիկ փողի չհիմնավորված ծավալը կարող է դառնալ տնտեսա-

կան գործընթացների ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետության անկման, կոռուպցիոն ռիսկերի մեծացման, ինչպես նաև ստվերային գործունեության ընդլայնման պատճառ: Այս ուղղությամբ հավասարակշռված և կայուն վիճակի հասնելու համար անհրաժեշտ է հարկաբյուջետային և դրամավարկային քաղաքականությունների կոորդինացվածության բարձր մակարդակի ապահովում, որի դեպքում միայն հնարավոր կլինի արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացումը:

7. ՀՀ-ում հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման կարևորագույն ուղղություններից մեկը, մեր կարծիքով, պետք է դառնա ուղղակի հարկատեսակների դերի մեծացումը: Ընդ որում, դրան կարելի է հասնել հիմնականում ուղղակի հարկատեսակներով ենթադրվող հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրության, մասնավորապես, «Շահութահարկի մասին» և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով ամրագրված դրույթների փոփոխությամբ: Դրա անհարժեշտությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ ձեռնարկատիրական գործունեության խթանման նպատակով հանրապետությունում սահմանված շահութահարկի ցածր միասնական դրույթաչափը մինչ օրս չի հանգեցրել գործարար ակտիվության և ներդրումների ծավալների աճի: Ավելին, այս մոտեցումն ունեցավ խիստ բացասական ազդեցություն փոքր և միջին ձեռնարկությունների գործունեության վրա, քանի որ դրանց համար շահութահարկի բեռի բարձրացումը դարձավ առանց այն էլ սուղ ներդրումային հնարավորությունների սահմանափակման պատճառ: ՓՄՁ-ները, լինելով ավելի զգայուն տնտեսական փոփոխությունների նկատմամբ, հետճգնաժամային պայմաններում նման հարկային քաղաքականությամբ բախ-

վեցին բազմաթիվ դժվարությունների և նույնիսկ հայտնվեցին սնանկացման եզրին: Այդ իսկ պատճառով, ՀՀ-ում գործարար ակտիվության մեծացման և, հատկապես, փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության խթանման, ինչպես նաև հանրապետությունում միջին խավի ձևավորման համար անհրաժեշտ է եկամուտների հիմնավորված բաշխում և ուղղակի հարկերի դերի բարձրացում:

8. Հարկային բարեփոխումների փորձը ցույց է տալիս, որ հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը, որպես կանոն, պայմանավորված է լինում հարկային մուտքերի ոչ օպտիմալ կառուցվածքով: Ընդ որում, ընդհանուր հարկային մուտքերում ՓՄՁ-ները, սովորաբար, ունենում են մեծ տեսակարար կշիռ, ինչը նշանակում է, որ հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման գործում դրանց դերը համարվում է կարևոր և սկզբունքային: Բնականաբար, հարկային մուտքերի օպտիմալ կառուցվածքի ձևավորումը հիմնականում կարող է պայմանավորված լինել փոքր և միջին ձեռնարկությունների հարկման համակարգով: Այդ առումով, ՀՀ-ում պետք է համակողմանիորեն խթանել փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացումը, նպաստելով հանրապետությունում հարկային մուտքերի ավելացմանը և միջին խավի ձևավորմանը:

9. Հարկային քաղաքականության արդյունավետության տեսանկյունից սկզբունքային է հարկային բեռի արդարացի բաշխումը: ՀՀ-ում դրա համեմատաբար ցածր մակարդակը դեռևս չի նշանակում, որ հանրապետությունում ձևավորված է արդյունավետ հարկային համակարգ: Մի շարք երկրներում հարկային բեռը, լինելով բավական բարձր, մինևույն ժամանակ, չի դառնում դժգոհությունների պատճառ, քանի որ այն հավասարաչափ է բաշխված և չի ընկնում խոցելի խմբերի վրա:

Ավելին, պետության միջոցով լուծվում են բազմաթիվ սոցիալական խնդիրներ, ինչն էականորեն թեթևացնում է հարկատուների սոցիալական նպատակների իրագործմանն ուղղվող ծախսային ծանրաբեռնվածությունը: Հայաստանում հարկային բեռի արդարացի բաշխման նպատակով անհրաժեշտ է, առաջին հերթին, ուժեղացնել պայքարը ստվերային շրջանառության դեմ, տեղափոխելով հարկային բեռի հիմնական ծանրությունն ավելի մեծ հնարավորություններ ունեցող հարկատուների վրա: Ընդ որում, հարկային վարչարարության ռազմավարությունը պետք է ուղղվի հարկերի կամավոր վճարման սկզբունքի արմատավորմանը, հարկային մարմնի նկատմամբ հարկ վճարողների վստահության բարձրացմանը և կոռուպցիոն ռիսկերի նվազեցմանը: Արդյունքում, էականորեն կմեծանա բյուջեների հարկային մուտքերի ծավալը, և կկրճատվեն ստվերային տնտեսության չափերը, որոնք հանրապետության տնտեսության համար դեռևս մնում են չլուծված խնդիրներ:

10. Հարկային հարաբերությունների կարգավորման կարևորագույն լծակներից են հարկային արտոնությունները, որոնք հանդիսանում են ինչպես տնտեսության, այնպես էլ առանձին սուբյեկտների գործունեության խթանման արդյունավետ միջոց, սակայն, սուբյեկտիվ գործոնները բացառելու նպատակով անհրաժեշտ է դրանց տրամադրման համակողմանի հիմնավորում: Մասնավորապես, հարկային արտոնությունների տրամադրման դեպքում պետք է նախապես համոզվել բյուջետային ուղղակի ծախսային ծրագրերով կամ տնտեսության պետական կարգավորման միջոցառումներով իրականացման ենթակա նախագծերի նկատմամբ դրանց ավելի արդյունավետ լինելու հանգամանքի մեջ: Մինևույն ժամանակ, նշված մոտեցումը զարգացած երկրներում չունի լայն տարածում և կարող է

կիրառվել միայն հատուկ դեպքերում: Մենագրությունում իրականացված վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ ՀՀ-ում հարկային արտոնություններ կարելի է տրամադրել միայն այն պետական ներդրումային ծրագրերին, որոնք կրում են անհետաձգելի բնույթ և բավարարում են որոշակի պահանջների:

11. Հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման համար չափազանց կարևոր է ՀՀ հարկային ներուժի ճիշտ գնահատումը: Լինելով բավականին բարդ գործընթաց, միննույն ժամանակ, դրա իրականացումը թույլ կտա կենսագործել հարկային հարաբերությունների կարգավորման այնպիսի ռազմավարություն, որի արդյունքում ոչ միայն կարելի է հետևողականորեն բարձրացնել հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության արդյունավետությունն, այլև պետական գործառույթների իրականացման համար ապահովել հարկային մուտքերի առավելագույն ծավալ: Հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման մյուս կարևոր խնդիրը՝ «գործարար միջավայր – պետություն – հարկային մարմին» կապերի արդյունավետ մեխանիզմի ձևավորումն է: Այդ առումով, առաջին հերթին, պետք է բացառել պարբերական ու լայնածավալ ստուգումների անցկացումը, հատկապես փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտում: Ակնհայտ է, որ անհարկի ստուգումները տնտեսվարող սուբյեկտների համար ստեղծում են լրացուցիչ անհարմարություններ և կտրուկ նվազեցնում դրանց արդյունավետությունը: Այդ առումով, կրճատելով ստուգումների պարբերականությունը, պարզապես, պետք է հիմնավորել դրանց կարևորությունը և օգտակարությունը, միաժամանակ, բարձրացնելով դրանց որակը: Այդ նպատակին հասնելու համար անհրաժեշտ է կիրառել ստուգումների իրականացման այնպիսի մոտեցում, որը հիմնված

կլինի ռիսկի բարձր մակարդակ ունեցող հարկ վճարողների ընտրության վրա:

12. Հարկային հարաբերությունների համակարգի արդյունավետությանն ուղղված բարեփոխումների կարևորագույն ուղղություններից մեկը, պետք է դառնա ԱԱՀ-ի մասին իրավական ակտերում փոփոխությունների կատարումը: Ընդ որում, դրանք պետք է կայանան ոչ թե ԱԱՀ-ի դրույքաչափի նվազեցման, այլ դրա 10-30 տոկոսի սահմաններում դիֆերենցման մեջ: Նման մոտեցումը թույլ կտա հնարավորինս ընդլայնել ԱԱՀ-ի հարկման բազան և էականորեն ավելացնել պետական բյուջեի հարկային մուտքերը: Մասնավորապես, բնակչության համար առաջին անհրաժեշտության ապրանքատեսակների արտադրության և ծառայությունների մատուցման, ինչպես նաև տնտեսության գերակա ուղղությունների զարգացման ծրագրերի իրագործման նկատմամբ պետք է կիրառել ԱԱՀ-ի ցածր՝ 10-20 տոկոս, իսկ շքեղության, ոչ առաջին անհրաժեշտության առարկաների և ծառայությունների համար բարձր՝ 30 տոկոս դրույքաչափ, ինչը կնպաստի նաև հարկային բեռի՝ ի օգուտ ցածր եկամուտ ստացողների բաշխմանը:

13. Հարկեր/ՆԱ հարաբերակցության վրա ազդող գործոնների պատճառահետևանքային կապերի ուսումնասիրության նպատակով մենագրությունում մշակված տնտեսաչափական մոդելի գործարկմամբ ստացված արդյունքների, ինչպես նաև հարկային պարտավորությունների կատարման վիճակի գնահատման համար իրականացված ստուգումների տվյալների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ այդ ուղղություններով բացասական երևույթների առաջացման հիմնական պատճառներից մեկը՝ հանրապետությունում կորպորատիվ կառավարման մշակույթի բացակայությունն է, որի ձևավորման համար անհրաժեշտ է, առաջին

հերթին, կապիտալի շուկայի զարգացումը, բաժնետերերի իրավունքների պաշտպանության արդյունավետ կառուցակարգերի ներդրումը, տնտեսական գործունեության թափանցիկության ապահովումը, ինչպես նաև հասարակության առջև սոցիալական պարտավորությունների բարեխիղճ կատարումը:

14. Հարկային համակարգի արդյունավետությունը պահանջում է, նախ և առաջ, հարկային բեռի արդարացի բաշխում: Ներկայումս հանրապետությունում ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը չունի բավարար տնտեսագիտական հիմնավորվածություն: Հետևաբար, հարկային բարեփոխումների կարևոր ուղղություններից մեկն առաջիկա տարիներին պետք է դառնա դրանց օպտիմալ հարաբերակցության սահմանումը: Ընդ որում, երկրի հարկային համակարգը պետք է ուղղված լինի ՀՀ տնտեսության մրցունակության բարձրացմանն ու ներդրումների աճի խթանմանը: Այս խնդիրների լուծմանը պետք է նպաստի հարկային օրենսգրքի մշակումը, որը կսահմանի համապատասխան կառուցակարգեր հարկային հարաբերությունների արդյունավետ կարգավորման համար:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

ՀՀ օրենսդրություն և այլ իրավական ակտեր.

1. ՀՀ Սահմանադրություն: ՀՀՊՏ 2005.12.05/ Հասունկ 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 հարկի 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 վճարների 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 0 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 սահմանվելու 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. ԱՄՆ-ի Ֆիսկալ հարաբերությունների դեպարտամենտի, ՀՀ ՖԷՆ-ի, Համաշխարհային բանկի, ԱՄՆ ՄԶԳ (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., Մաքհյու Ջ., Իրադյան Գ., Բեդդիս Բ., Լեդիֆեր Լ., ԱՃ և աղբատության կրճատում: Հայաստանում նվաճումներ և մարտահրավերներ, IMF 2006, 64 էջ:

Մասնագիտական գրքեր և այլ գրականություն.

30. Բոստանջյան Վ., Կիրակոսյան Գ., Մաֆարյան, Հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, 2004թ., 158 էջ:
31. Բոստանջյան Վ., Ղամբարյան Ս., Հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, Բանբեր ՀՊՏՀ, 1(37), էջ 45-49:
32. Բոստանջյան Վ., Թադևոսյան Հ., Հայաստանի Հանրապետության վերամշակող ձեռնարկությունների արտահանման ռազմավարության մշակման և արտաքին շուկաներ դուրս գալուն ուղղված պետական քաղաքականության իրականացման հիմնախնդիրները, Բանբեր ՀՊՏՀ, 3(35), էջ 71-85:
33. Բոստանջյան Վ., Թադևոսյան Ա., Հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական սկզբունքները, «Այլընտրանք» գիտական հանդես, №3, էջ 283-289:
34. Բոստանջյան Վ., Թադևոսյան Ա., Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման հիմնախնդիրները, «Այլընտրանք» գիտական հանդես, №3, էջ 120-126:
35. Գոռթնի Ջ., Ստրոուպ Ռ., «Տնտեսագիտություն»: Մասնավոր և հասարակական ընտրություն, Երևան, 1999, 1152 էջ:
36. Կիրակոսյան Գրիգոր, Ղուչյան Համագ, Տիգրանյան Իշխան, «Տնտեսագիտական բացատրական բառարան», Եր., «Տնտեսագետ», 772 էջ:
37. Մարկ Հորթոն, Վերլուծություններ՝ հարկային նոր օրենսգրքի վերաբերյալ, Համաշխարհային բանկ, ԱՄՀ, 2015թ. հոկտեմբերի 27:
38. Կիրակոսյան Գ.Ֆ., Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային բեռի

արդարացի բաշխման և վարչարարության բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում: Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2014, 104 էջ:

39. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում: Կառավարման և տնտեսական բարեփոխումների ինստիտուտ, Եր., «Զանգակ», 2006, 184 էջ:
40. Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Ա.Ա., Հարկային քաղաքականության և տնտեսական քաղաքականության փոխազդեցության հարցերի շուրջ: Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության տնտեսությունների նորաստեղծական զարգացման հիմնախնդիրները: Գիտաժողովի նյութեր/ՀՊՏՀ, Ռոստովի ՊՏՀ (ՌԻՆԽ): Խմբագրական խորհրդի համանախագահներ Կ.Լ.Աթոյան, Ն.Գ.Կուզնեցով, Երևան, «Տնտեսագետ», 2011, էջ 368-371:
41. Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Վ.Լ., Հարկեր և հարկազանձում: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2010, 600 էջ:
42. Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Ա.Ա., Գործարար միջավայրի զարգացմանը նպաստող և խոչընդոտող գործոնները ՀՀ-ում: Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության տնտեսությունների նորաստեղծական զարգացման հիմնախնդիրները: Գիտաժողովի նյութեր/ՀՊՏՀ, Ռոստովի ՊՏՀ (ՌԻՆԽ): Խմբագրական խորհրդի համանախագահներ Կ.Լ.Աթոյան, Ն.Գ.Կուզնեցով, Երևան, «Տնտեսագետ», 2011, էջ 363-367:
43. Հարությունյան Տ.Վ., Հայաստանի Հանրապետությունում փոքր և միջին ձեռնարկությունների հարկային և տնտեսական խթանների հարցերի շուրջ: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում: (Գիտական հոդվածների ժողովածու-2013/

ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ; Պատ. խմբագիր՝ Վ.Լ.Հարությունյան, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2013, գիրք 2, էջ 48-52:

44. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային պարտավորությունների և հարկման արդյունավետության փոխազդեցության տեսական հարցադրումները: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում: Գիտական հոդվածների ժողովածու 2013թ., ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ; Պատ. խմբագիր՝ Վ.Լ.Հարությունյան, Երևան: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2013, գիրք 2, էջ 52-56:
45. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային բեռի կողմնորոշման տեսական հարցադրումներն ու դրանց տեղայնացման հնարավորությունները Հայաստանի Հանրապետությունում, Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային ակադեմիայի տնտեսագիտության ինստիտուտ, «Չետագծի և ապագայի ուրվագծերի արդի հիմնահարցեր», Գիտ. խմբ.՝ Վ.Լ. Հարությունյան, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2013, էջ 164-176:
46. Հարությունյան Տ.Վ., Ստվերային տնտեսության սոցիալ-տնտեսական պատճառները ՀՀ տնտեսավարման տարբեր համակարգերում «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», №11-12 (161-162), նոյեմբեր-դեկտեմբեր 2013թ., էջ 42-44:
47. Հարությունյան Տ.Վ. Բիզնես միջավայրն ու հարկերի վճարման համեմատական բնութագիրը Հայաստանի Հանրապետությունում, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», №11-12 (161-162), նոյեմբեր-դեկտեմբեր 2013թ., էջ 44-46:
48. Հարությունյան Տ.Վ., Բիզնես միջավայրն ու հարկերի վճարման համեմատական բնութագիրը Հայաստանի Հանրապետությունում, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային

ակադեմիա, «Գիտություն» հրատարակչություն, 2 (641), 2014, էջ 135-140:

49. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկման և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2014, 256 էջ:
50. Հարությունյան Տ.Վ, Կիրակոսյան Գ.Ֆ., Հարկային բեռի արդարացի բաշխման և վարչարարության բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2014, 104էջ:
51. Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Վ.Լ., Ուղղակի հարկերի դերը և դրանց ազդեցությունը բիզնես միջավայրի վրա, «Զարգացման ժամանակակից մարտահրավերներ», ՀՊՏՀ 24-րդ գիտաժողով, 2014, հոկտեմբերի 23-31, էջ 407-412:
52. Դավոյան Ս., Մարկոսյան Ա., Սարգսյան Հ., Վերափոխումները անցումային երկրների տնտեսություններում, Երևան, «Տիգրան Մեծ» հրատ., 2003, 656 էջ:
53. Մաֆարյան Ա.Գ., Հանրային կառավարման արդյունավետության բարձրացման և հարկաբյուջետային համակարգի բարելավման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2013, 304 էջ:
54. Թունյան Բ., Սովերային տնտեսության ազդեցությունը տնտեսական համակարգի վրա, «Էկոնոմիկա» տեսական և գիտագործնական հանդես, Երևան, 2000, 62 էջ:
55. Կիրակոսյան Գ., Անցումային տնտեսության վերափոխումները: Տեսության հարցեր: Երևան, «Տնտեսագետ», 2002, 128 էջ:
56. Համաշխարհային բանկ, «ԱՄՆ ՄԶԳ (Միջազգային զարգացման գործակալություն) և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի համատեղ կազմած Հարկային վարչարարության բարեփոխումների 2007-2009թթ. եռամյա ծրագիր», 64 էջ:
57. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և

նրա կատարելագործման հիմնահարցերը ՀՀ-ում, Երևան 2003, 110 էջ:

58. Մարկոսյան Ա., Պետությունը և շուկան, Երևան, «Տիգրան Մեծ» հրատ., 2000, 560 էջ:
59. Գրիգորյան Կ., Հարկային իրավունքի հիմունքներ: Հեղ. հրատ., ԵՊՀ, Երևան, 2007, 47 էջ:
60. Մարգարյան Վ., Պարտավորությունների նորմատիվային հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ժախտագործությունում, «Ազրոգիտություն», №1-2, 2009, էջ 7-8:
61. Օսիկյան Ա., Հարկը, որպես պետության հիմնական հատկանիշ, «Օրենք և իրականություն», №1, (135), 2007, էջ 7:
62. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, «Զանգակ-97», 2003, 192 էջ:
63. Համաշխարհային բանկի և Միջազգային ֆինանսական կորպորացիայի «Գործարարությանը ցրադվելու դյուրինությունը 2013թ.» ինդեքս, 23 էջ:
64. Алавердян А.Л., Адамян С.Ф. “Основы налоговой системы Армении”. Учебное пособие, Ереван 2006 г..
65. Берзон Н., “Формирование инвестиционного климата в экономике”. Вопросы экономики № 7 2001г., 592 стр.
66. Андрищенко 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. стр. 24 – 29
67. Андрищенко 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. 188 стр.
68. Аронов А.В. Налоговая полотика и налоговое администри-

- рование: Учеб. пособие. М.:Экономист, 2006, стр. 9-11 (288с.)
- Аронов А.В. "Налоговая полотики и налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.:Экономист, 2006, 288 стр.
69. Арутюнян, Т.В. Сущность и основные элементы налоговой системы и взаимоотношение с теневой экономикой РА. Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития: сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции/ Под. общ. ред. С.С. Чернова.- Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2013. стр. 180-184.
70. Арутюнян, Т.В., Эффективность налоговой политики в Республике Армения налоговой Тенденции и перспективы экономико-правового развития современной России: материалы Всерос. науч.- практ. конф. с междунар. (Каменск-Уральский, 14 ноября 2013 г.):/ (отв. за вып. Н. Н. Пасмурцева) - Екатеринбург: (Изд-во Урал гос. экон. ун-та), 2013. Ч. 2. стр. 114-117.
71. Арутюнян, Т.В. Теоритические аспекты повышения эффективности налоговой политики в Республике Армения Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук - Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 2 (36) 2013, стр. 205-209.
72. Арутюнян, Т.В. Тенденции взаимовлияния теневых доходов и налоговой политики в Республике Армения Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук – Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 2 (36) 2013. стр. 242-247.
73. Арутюнян, Т.В. Направление налоговых реформ и проблемы оценки налоговой нагрузки в Республике Армения, Известия аграрной науки. Под. гл. ред. Т.Ф. Урушадзе.- ISSN 1512-

1887. Том.11, Ном.3. 2013г. стр. 93-98

74. Арутюнян, Т.В. Вопросы повышения эффективности налогового администрирования Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук - Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 1 (35) 2013. стр. 255-260
75. Арутюнян, Т.В. Оценка налоговой нагрузки коммерческих организаций в Республике Армения Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук - 325-329 Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 1 (35) 2013.
76. Арутюнян, Т.В. Теоретические подходы к оценке теневых доходов. Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук - Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 4 (38) 2013. стр. 79-83. (3)
77. Арутюнян, Т.В. Удобство налоговой системы РА для отдельных групп налогоплательщиков Региональные проблемы преобразования экономики. Ежеквартальный научный журнал. Российская Академия Наук - Дагестанский научный центр Институт социально-экономических исследований. N 4 (38) 2013. стр. 342-346: (4)
78. Де Сото, Г., “Тайна.капитала: Почему капитализм торжествует на Западе, но больше нигде”, 2000, стр.29-33.
79. 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 стр.
80. Ейлат, Й. И Зиннес С., 2000.г. “Теневая экономика в странах

- с переходной экономикой: враг или друг? Перспективы стратегии.политики”. стр. 133-138.
81. Задон А., Петрухин Ю., Основы экономической теории. -М.: Рыбари, 2000, стр. 344.
 82. И.Н.Богатая, Н.Ю, Королева Л.Н.Кузнецов. “Ккак минимизировать ваши налоги”, “Фекис” Ростов-на-Дону, 2001г., 288 стр.
 83. ОЕСР “Руководство по измерению ненаблюдаемой экономики”, Организация экономического сотрудничества и развития, Париж, 2002, стр. 119
 84. Эрнсте, Д. “Теневая экономика и институциональные изменения в странах с переходной экономикой”, 2003, стр.113-119.
 85. Смирнов С., “Из света в тень”.Эксперт. 2000. № 30. стр. 8.
 86. Дьянков, С., Либерман, И., Михерьи, Дж., и Ненова, Т. (2010г.) “Уход в тень: издержки и выгоды” Всемирный Банк.
 87. Исправников В.О. , Куликов В.В. Теневая экономика: иной путь и третья сила. - М.: “Российский экономический журнал”, Фонд “За экономическую грамотность”, 1977.
 88. Корягина Т.И. Теневая экономика в СССР. - Вопросы экономики. - 1990. -№ 3.
 89. Крылов А.А. Социально-экономические проблемы нейтрализации криминальной экономики: Лекция. - М.: Академия МВД Рф, 1992.
 90. Исправников В.О. , Куликов В.В. Теневая экономика: иной путь и третья сила. - М.: “Российский экономический журнал”, Фонд “За экономическую грамотность”, 1977.
 91. Ореховский П. “Теневые” параметры реформируемой экономики (по материалам научной конференции). - Российский экономический журнал, 1996, № № 8-9.
 92. Макаров Д. Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России// Вопросы экономики. 1998. № 3.
 93. Осипенко О. Экономическая криминология: проблемы старта.

- Вопросы экономики, 1990, №3.
94. Постперестройка: концептуальная модель развития нашего общества, политических партий и общественных организаций. - М.: Политиздат, 1990.
95. Grossman G. (1977) The "Second economy" in USSR. Problem of Communism 26(5), 25-40.
96. Макаров Д. Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России// Вопросы экономики. 1998. № 3. Рейсмен В.М. Скрытая ложь. Взятки: "Крестовые походы" и реформы. - М.: Прогресс, 1988. - стр. 70.
97. Корягина Т.И. Теневая экономика в СССР - Вопросы экономики. - 1990. - № 3. - стр. 33.
98. Исправников В.О., Куликов В.в. Теневая экономика: иной путь и третья сила. - М.: "Российский экономический журнал", Фонд "За экономическую грамотность", 1997. - стр. 16.
99. Радаев В.В. Сетевой мир. - Эксперт, , №12 (223) от 27 марта 2000.
100. Крылов А.А. Социально-экономические основы деятельности милиции в обществе рыночного типа. - автореферат дис. д.э.н. 05.13.10. - М.: Академия МВД России, 1993. - стр. 36.
101. Крылов А.А. Социально-экономические основы деятельности милиции в обществе рыночного типа. - автореферат дис. д.э.н. 05.13.10. - М.: Академия МВД России, 1993. - стр. 36.
102. Бокун Н., Кулибаба И. Теневая экономика: понятие, классификации, информационное обеспечение. - Вопросы статистики. - 1997. - № 7. - стр. 5.
103. Нестеров А., Вакурин А. Криминализация экономики и проблемы безопасности. - Вопросы экономики. 1995, № 1.
104. Нестеров А., Вакурин А. Криминализация экономики и проблемы безопасности. - Вопросы экономики. 1995, № 1.
105. Гуров А.И. Профессиональная преступность: прошлое и современность. - М.: Юридическая литература, 1990. - стр. 40.

106. Кадочников П.А., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В. “Проблемы моделирования воздействия межбюджетных трансфертов на фискальное поведение субнациональных властей”. // Вопросы экономики. 2002. №5. стр. 33.
107. 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 стр. 255.
108. 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 стр.59-63.
109. Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. стр.148- 150.
110. Финансовая математика: Математическое моделирование финансовых операций: Учеб. пособие / под ред. В.А. Половникова и А.И. Пилипенко. М.: Вузовский учебник, 2004. стр. 242.
111. Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшаяшкола, 2001. стр. 38.
112. Саати М.А. Моделирование сложных систем. М.: Наука, 1993. стр.40.
113. Советов Б.Я., Яковлев С.А. Моделирование систем М.: Высшая школа, 2001. стр. 45-47.
114. Сидельников С.И., Лопатин А.Г. Моделирование систем. Новомосковск: РХТУ им. Д.И. Менделеева, Новомосковский институт, 2004. стр. 49.
115. Стиглиц Дж., Глобализация: тревожные тенденции. Национальный общественно-научный фонд, 2003, стр. 852.
116. Стиглиц Дж. Крутое пике, М.: Эксмо, 2011. - 510 стр.

117. 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. стр.118.
118. Парсаданов Г.А., Егоров В.В. Прогнозирование национальной экономики. М.: Высшая школа, 2002. стр. 48 -49.
119. Петросов А.А. Стратегическое планирование и прогнозирование. М.: МГГУ, 2001. стр. 260.
120. Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. стр.56.
121. Парсаданов Г.А. Планирование и прогнозирование социально-экономической системы страны (теоретико-методологические аспекты). М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. стр.62.
122. Послание Президента России Федеральному собранию Российской Федерации 25 апреля 2012г.: www.prezident.kremlin.ru
123. Пункт 2.2. Основных направлений специально-экономической политики Правительства Российской Федерации на долгосрочную переписку.
124. Под редакцией доктора экономических наук, профессора, действительного члена наук, Д.Г.Черник, "Налоги", М.: "Финансы и статистика", 2000, 425 стр.
125. Шнайдер, Ф. и Эрнсте, Д. (2000 г.) "Теневая экономика вокруг мира: размеры, причины и последствия". Рабочий отчет, МВФ.
126. Цыгичко В. Основы прогнозирования систем. М.: Финансы и статистика, 1986. стр. 29
127. Buchmann J.M., «Public principles ogf public debt». 1958, Irwin, Homewood, Illinois, pp. 403-414.
128. Barna T., «Redistribution Income throug public finance in 1937». 1945, Oxford University, press, London

129. Boskin M.J., «Taxation, savings, and the rate of interest», Journal of Political Economy. S3-S7
130. Cagan P., “The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply”. Journal of Political Economy 66, 1958. 303p.
131. Deloitte, “GUIDE TO TAXATION IN KAZAKHSTAN” 2012, 36p.
132. Dethier J.-J., Christoph J. The Taxation of Capital Income in Hungary from the Perspective of European Integration. – World Bank, 1998. – 37 p.
133. 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.
134. EG Technical Briefings, “A Primer on Building Capacity in Tax Policy and Administration”, Vol II, N1, November 2004, 125 p.
135. Evans C.L., J. Harrigan 2006 Distance, “Time and Specialization”. NBER Working Paper 9729, National Bureau of Economic Research, Cambridge/May/. 54 p.
136. Faye, Michael J., McArthur, Jeffrey Sachs, “Timothy Snow The challenges facing Developing countries”. Mimes-2005, 211 p.
137. Fridman, Johnson, “Tax Income Structure in Developed Countries”. The Economist Journal N14, 18, 21-24, 1999-2006, p. 16, 19, 22-24:
138. 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.
139. International Monetary Fund, “IMF Country Report”, No.08/176, June 2008, p.20-22
140. John Meynard Keynes “General Theory of Employment, Interest and Money”. London, Macmillan 1936.
141. Kaminski, Bartilimej Francis Ng. 2007 “Doing Business in Armenia in Comparative Perspective”. Implication for regulation reforms. Background paper for Armenia’s 2007 Country Economic Memorandum. World Bank. Washington D. C. May. 189 p.

142. EXPLANATORY NOTES TO THE OECD TAX DATABASE, I.6. DENMARK, 2012, 81p.
143. Friedrich Schneider with Dominik Enste “Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy” 2002 International Monetary Fund March 2002. 57-62p.
144. John Meynard Keynes “Jeneral Theory of Employment, Interest and Money”. London, Macimillan 1936.
145. 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.)
146. Eurostst, “The overall tax-to-GDP ratio in the EU27 68/2013 - 29 April 2013. pp. 2-3.
147. Erik Offerdal Effective Tax Rates and the Cost of Nonneutral Taxation in Norway,2010, pp.33-39.
148. Hall R.F., Tax Policy and investor behavior». American Economic Review, pp. 308-411
149. Kamisnki, Bartilimej Francis Ng., “Romania’s Integation into European Markets: Implication for Sustainability of Current Export Boom”, 154 p.
150. 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.
151. Kamisnki, Bartilimej Francis Ng., “Romania’s Integation into European Markets: Implication for Sustainability of Current Export Boom”, 154 p.
152. Konstantin Pashev, “Corruption and Tax Compliance”, Challenges to Tax Polocy and Administration, 119 p.
153. Le Baube R, Robert A. Vehorn Ch, “Assisting taxpayers in Meeting Their Obligation Under The Low”, IMF, 1992, 98 p.

154. Manouchehr Mokthari "Limits to Tax Administration: the Dynamics of Taxpayers and Tax". Economic Policy and Poverty. December 2007, 252 p.
155. 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.
156. Munck C., Saublens C., "Statistics compendium", EBAN, 2006, pp.3-4
157. OECD, Organisation for economic co-operation and development, "Tax reforms in Denmark". Central for tax policy and administatyion. 12p.
158. 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.
159. Predrag Bejaković, dr. "The Tax Administration In Transition Countries, Institute for public finance" pp. 16-19.
160. Fred Schroyen and Juirgen Aasness, "Marginal indirect tax reform analysis with merit good arguments and environmental concerns: Denmark", 1999, pp 112-114.
161. Russel S. "Shadow Economy: tandancy and development" 20, 30/4, 2009, 32p.
162. Review of investment potfolio, "Governmence and Economic Efficiency", The World Bank, January, 2006, 38 p.
163. Financial Products: Taxation, Regulation and Design. Author(s) - Andrea S. Kramer Esq.. Pages: 3600
164. Schneider, "The Analistic report in 49 Countries Under Gray Economic structure". Economist Journal N UB. N113, 2004, p. 112-118
165. Shleifer, Andrei and Vishny, Robert, "Corruption". Quarterly Journal of Economics N108, (March 1993), p. 116-123.

166. Stiglitz J.E., "Taxation, corporate financial policy, and the cost of capital". Journal of Public Economics. pp. 1-34.
167. The World Bank "Review of investment potfolio", Governence and Economic Efficiency, January 2006, p.38.
168. Taxation and Regulation of the Financial Sector. Edited by Ruud de Mooij and Gaëtan Nicodème. 416 p
169. Anthony B. Atkinson, Joseph E. Stiglitz, Letcures on Public Economiucs". Aspekt Print, 1995, 832 p.
170. Tait A. Value-added Tax: International Practice and Problems. – Washington, DC: IMF, 1998. 450 p.
171. Thomas, J. J. (1986). "The Underground Economy in the United States: A Comment on Tanzi." IMF-Staff Papers, Vol. 33(4): pp. 782–789
172. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD, 2001. – 272 p.
173. UNCTAD. World Investment Report 2004: The Shift Towards Services. – N.Y. - Geneva, 2004. 436 p.
174. Schneider, "The Analistic report in 49 Countries Under Gray Economic structure", UB. N113, 2004, pp.112-118.
175. World Bank (1996): From Plan to Market, World Development Report 1996, Published for the World Bank, Oxford University Press.

Ինտերնետային կայքեր

176. <http://www.armstat.am>
177. www.cisstat.com
178. www.doingbusiness.org
179. <https://www.deloitte.com>
180. <http://doingbusiness.org>
181. www.enterprisesurvey.org
182. www.expert.ru
183. www.ferrerocompany.fr
184. www.fiscalreform.net
185. <http://www.gtlegal.am/>
186. www.heritagefoundation.org
187. www.imf.org
188. www.ipo.org
189. www.misex.ru
190. <http://archive.ankakh.com/2011/07/133207/>
191. www.nyse.com
192. <http://ec.europa.eu>
193. <http://www.gov.am>
194. <http://www.gtlegal.am>
195. <http://www.independent.co.uk>
196. <http://mofcom.gov>
197. www.nordisketax.net
198. <http://online.wsj.com>
199. <http://www.taxservice.am>
200. <http://www.tradingeconomics.com>

ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ

Հասարակական շահերով գործող կազմակերպությունների հարկային հաշվառման համակարգերը ԵՄ երկրներում¹³⁸

Երկիր	ՀՀԿ 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):
Մեծ Բրիտանիա	Ֆինանսների նախարարության որոշումներ: Հաճախ այսպիսի որոշման ընդունման համար պահանջվում է այլ նախարարությունների որոշումը:	Գիտական հետազոտություններ Պատերազմի գոհերին, հաշմանդամներին, տարեցներին օգնության ցուցաբերում, երեխաների կամ աղքատների իրավունքների պաշտպանություն, Ջարգացող երկրներին օժանդակություն Տարբային աղետներից տուժածներին օգնություն:
	«Բարեգործական կազմակերպության» կարգավիճակը տրվում է Անգլիայի և Ուելսի բարեգործության հանձնաժողովի կողմից:	Օգնություն աղքատներին, Կրթություն, Կրոն, Բնապահպանողական գործունեություն,

307

¹³⁸ http://eeas.europa.eu/delegations/armenia/eu_armenia/humanitarian_aid/index_hy.htm

		<p>Քաղաքացիների սոցիալական վերականգնում, Գործունեության այլ տեսակներ, որոնք արժեք են ներկայացնում ողջ հասարակության համար: Այս կարգավիճակը չի կարող տրամադրվել քաղաքական նպատակներ հետապնդող կազմակերպություններին:</p>
Գերմանիա	<p>Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները, տվյալ կարգավիճակը տրամադրում են տեղի հարկային վարչությունները, որոնք ամեն 3 տարին մեկ ստուգում են կազմակեր- պության համապատասխանելիու- թյունը հաստատված պահանջներին:</p>	<p>Կազմակերպություններ, որոնք գործում են հետևյալ ոլորտներում. զիտություն, հետազոտություններ, կրթություն, մշակույթ և արվեստ, կրոն, մարդկանց միջև շփման աջակցություն, Բնապահպանողական գործունեություն, Օգնություն երեխաներին և ծերերին, Սպորտի (բացառությամբ շախմատի), Հանգստի և սոցիալական կյանքի կազմակերպում, ժողովրդագրության գարգացում, 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 կազմակերպության զրանցման վայրի:</p>	<p>Կազմակերպություններ, որոնք նյութական օգնություն և բարոյական աջակցություն են ցուցաբերում կարիքավորներին:</p>

	<p>Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. տվյալ կարգավիճակը 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 տեսակները, որոնք կապ ունեն հունական ուղղափառ եկեղեցու հետ, 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):</p>
Դանիա	<p>Որոշումը ընդունում են ֆիսկալ մարմինները. տվյալ կարգավիճակը տրամադրվում է ռեզիոնալ, հարկային և մաքսային ծառայությունների կողմից, որոնք ամեն տարի հրապարակում են այդ կարգավիճակը ստացած և դրանից զրկված կազմակերպությունների ցանկը:</p>	<p>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:</p>
Իռլանդիա	<p>Որոշումը կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «Բարեգործական կազմակերպություն» կարգավիճակը տրվում է հարկային տեսուչների կողմից</p>	<p>Կրթության ոլորտի գործունեություն, Կրոնական ոլորտի գործունեություն, Օգնություն աղքատներին, Բարեգործական բնույթի գործունեության այլ տեսակներ, որոնք նպաստավոր են հասարակության համար:</p>

Իսպանիա	Որոշում կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները. «բարեգործական կազմակերպություն» կարգավիճակը տրվում է ...նախարարության կողմից	Սոցիալական ոլորտի գործունեություն, Քաղաքացիական իրավունքի պաշտպանության ոլորտի գործունեություն, 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:
Իտալիա	Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «ONLUS» (հասարակական շահերին նպաստող ոչ առևտրային կազմակերպություններ) կարգավիճակը տրվում է ֆինանսների նախարարության կողմից	Օգնության տրամադրում առողջապահության և սոցիալական ոլորտում, Օգնության տրամադրում առողջապահության ոլորտում, Բարեգործական գործունեություն, Կրթության ոլորտի գործունեություն, Մասնագիտական ուսուցման և վերապատրաստման ոլորտում, Սպորտի սիրողական տեսակների ոլորտում գործունեություն, Մշակութային 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:
Լյուքսեմբուրգ	Որոշում կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները. «հասարակական շահերին նպաստող կազմակերպություններ»	Բարեգործություն. օգնություն Լյուքսեմբուրգի աղքատ քաղաքացիներին, Կրոնական ոլորտում գործունեություն, Ողջ հասարակության համար մեծ արժեք ներկայացնող գործունեություն. նյութական, հոգևոր և բարոյական աջակցություն հասարակական

	կարգավիճակը տրվում է Մեծ դքսի հրամանով՝ արդարադատության նախարարության ներկայացմամբ:	գարգացմանը, 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:
Նիդեռլանդներ	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 շահերին նպաստող կազմակերպություններ» կարգավիճակը տրվում է կամ նախագահական խորհրդի կամ նախարարների կաբինետի որոշմամբ: Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. հարկային արտոնություններ ունեցող կազմակերպության կարգավիճակ տրվում է ֆինանսների նախարարության կողմից գործունեության հետևյալ տեսակներին.	«Ողջ հասարակության կամ որևէ տեսական կամ տարածաշրջանային միության շահերից գործող ասոցիացիաներ և ֆոնդեր, որոնք համագործակցում են իշխանության կենտրոնական կամ տեղական մարմինների հետ»: Բարեգործական գործունեություն, Կրոնական ոլորտում գործունեություն, Կամավոր հրշեջների ասոցիացիաները, Մշակույթի ոլորտի գործունեություն, Սոցիալական ոլորտի գործունեություն, Սպորտի սիրողական ձևերի զարգացում:

	<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>	
Ֆինլանդիա	<p>Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. Տվյալ կարգավիճակը տրվում է Ազգային հարկային ադմինիստրացիայի կողմից 5 տարի ժամկետով:</p>	<p>Կազմակերպություններ, որոնք անմիջական նյութական, հոգևոր կամ սոցիալական օգնություն են ցուցաբերում հասարակությանը, այդ թվում՝ Ֆերմերների ասոցիացիաները,</p> <p>Արհմիությունները և գործատուների միավորումները,</p> <p>Երիտասարդական և սպորտային ասոցիացիաները,</p> <p>Գրանցված քաղաքական կուսակցությունները,</p> <p>Կազմակերպություններ, որոնց գործունեության նպատակը օրենսդրությունում փոփոխություններ մտցնելն է,</p> <p>Մյուս բոլոր կազմակերպությունները, որոնք աջակցում են սոցիալական, գիտական կամ արվեստի ոլորտներին:</p>
Ֆրանսիա	<p>Որոշում կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. «Շնդհանուր շահեր ներկայացնող կազմակերպություններ»</p>	<p>Մարդասիրական (ֆիլանտրոպիկ) կազմակերպություններ,</p> <p>Կրթական կազմակերպություններ,</p> <p>Գիտական կազմակերպություններ,</p> <p>Սոցիալական կազմակերպություններ կամ կազմակերպություններ, որոնք ընտանեկան հարցերով են զբաղվում,</p> <p>Հումանիտար կազմակերպություններ,</p> <p>Սպորտային կազմակերպություններ,</p> <p>Մշակութային կազմակերպություններ,</p> <p>Ազգային մշակութային արժեքների (պատմական նշանակություն ունեցող)</p>

		<p>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 կուսակցությունների ֆինանսավորող կազմակերպություններ:</p>	
	<p>Որոշումները կայացնում են քաղաքացիական իշխանության մարմինները՝ ասոցիացիաները կամ ֆոնդերը, որոնք պետական խորհրդի (Coseil d'Etat) հիման վրա ճանաչվել են հասարակական:</p>	<p>Այդպիսի կազմակերպությունների թվին են դասվում. Կրոնական կազմակերպությունները Տենդենցիոն կազմակերպությունները կամ Քաղաքական կազմակերպությունները</p>	
Շվեդիա	<p>Որոշումները կայացնում են ֆիսկալ մարմինները. այսպիսի կարգավիճակ տրվում է հարկային վարչությունների կողմից:</p>	<p>Ասոցիացիաների գործունեությունը. Կրթություն, Առողջապահություն, Սոցիալական ապահովություն, Մշակույթ, Քաղաքականություն, Գիտական հետազոտություն, Կրոն, Բարեգործություն. Այլ տիպի գործունեություն, որը արժեք է ներկայացնում հասարակության համար</p>	<p>Ֆոնդերի գործունեությունը. Գիտական հետազոտություն, Բարեգործություն, Երեխաների իրավունքների պաշտպանություն, Կրթություն, Ազգային պաշտպանություն</p>

Նվիրատվությունների հարկային հաշվառման համակարգերը ԵՄ երկրներում¹³⁹

314

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 ստեռլինգից «Օգնության ցուցաբերման պարտավորության ընդունման պայմանագիր», ոչ մի սահմանափակում	«Նվիրատվությունները» համարվում են չհարկվող նվիրատվություն, եթե յուրաքանչյուրը >250 ֆունտ ստեռլինգից «Օգնության ցուցաբերման պարտավորության ընդունման պայմանագիր», ոչ մի սահմանափակում «Աշխատավարձի վճարման ծրագրի» շրջանակներում կատարվող նվիրատվությունները չեն հարկվում, եթե յուրաքանչյուր նվիրատվությունը <1200 ֆունտ ստեռլինգից

¹³⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_co

Գերմանիա	<p><5% զուտ եկամտից կամ <0,2% տարեկան շրջանառությունից <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, <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 <15% հարկվող եկամտից կամ <15 000 կրոն Գիտական հետազոտություն իրականացնող կազմակերպությունների համար</p>	<p>>500 դանիական կրոն <15% հարկվող եկամտից կամ <15 000 կրոն</p>
	վերին սահմանը սահմանված չէ:	
Իռլանդիա	Հարկային արտոնությունների գումարը կախված է այն կազմակերպությունների գործունեության մասշտաբից, որոնք ստանում են 100-ից մինչև 100 000 իռլանդական ֆունտի նվիրատվություն:	Հարկային արտոնությունների գումարը կախված է այն կազմակերպությունների գործունեության մասշտաբից, որոնք ստանում 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	<p><2% հարկվող եկամտից <2% հարկվող եկամտից «ONLUS» կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններին կատարված նվիրատվությունների հաշվին 100 մլն լիրի սահմաններում</p>	<p><2% հարկվող եկամտից ONLUS կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններին կատարված նվիրատվությունների գումարի 50%-ը՝ 2 մլն լիրի սահմաններում</p>
Լյուքսեմբուրգ	>5000 լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ	>5000 լյուքսեմբուրգյան ֆրանկ

	<10% հարկվող եկամտից և <20 մլն 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 ենթակա 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	Հարկվող եկամտից նվազեցվում են ֆիննական մշակույթի ֆոնդին կատարվող նվիրատվությունները, եթե դրանք գերազանցում են 5000 ֆիննական մարկը, ընդ որում վերին սահմանը հաստատված չէ: Հարկվող եկամտից նվազեցվում են զիտական և մշակութային նպատակներով կատարված նվիրատվությունները, եթե	Հարկային արտոնություն սահմանված չէ:
	դրանք >5000 ֆիննական մարկից, բայց < 150 000 մարկից:	
Ֆրանսիա	Հարկվող եկամտի գումարից կարող է նվազեցվել տարեկան շրջանառության մինչև 0,325%-ը «հանրային շահերից գործող» կազմակերպություններ կատարված նվիրատվությունների հաշվին: Հարկվող եկամտի գումարից կարող է նվազեցվել տարեկան շրջանառության մինչև 0,225%-ը այլ կազմակերպություններին տրված նվիրատվությունների հաշվին:	<6% հարկվող եկամտից, նվիրատվությունների 50%-ը կարող է նվազեցվել եկամտահարկից: < 6% հարկվող եկամտից, հումանիտար կազմակերպությունների կատարված նվիրատվությունների 60%-ը կարող է նվազեցվել եկամտահարկից:
Շվեդիա	Արտոնություն սահմանված չէ:	Արտոնություն սահմանված չէ:

**ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից հրապարակվող
հարկային մուտքերը¹⁴⁰**

Տարիներ/Եռամսյակ	Հարկային եկամուտներ	Ավելացված արժեքի հարկ	Ակցիզային հարկ	Շահութահարկ	Եկամտահարկ
2000թ. 1-ին եռամսյակ	25,610	11,544	4,210	2,749	3,042
2000թ. 2-րդ եռամսյակ	58,962	27,686	9,892	7,164	6,011
2000թ. 3-րդ եռամսյակ	98,062	44,874	17,035	14,655	9,412
2000թ. 4-րդ եռամսյակ	143,535	67,434	25,403	20,379	13,367
2001թ. 1-ին եռամսյակ	33,485	17,954	5,691	3,977	2,477
2001թ. 2-րդ եռամսյակ	73,341	37,107	14,816	8,161	5,265
2001թ. 3-րդ եռամսյակ	108,278	54,621	22,448	11,719	7,654
2001թ. 4-րդ եռամսյակ	154,914	79,542	31,016	16,316	11,219
2002թ. 1-ին եռամսյակ	37,230	19,833	6,369	3,520	2,271
2002թ. 2-րդ եռամսյակ	83,277	43,478	14,889	8,319	5,299
2002թ. 3-րդ եռամսյակ	131,959	67,561	25,291	12,978	8,362
2002թ. 4-րդ եռամսյակ	185,438	95,006	35,334	17,429	12,478
2003թ. 1-ին եռամսյակ	42,749	23,014	7,477	3,520	3,380
2003թ. 2-րդ եռամսյակ	92,999	48,839	16,629	7,622	7,553
2003թ. 3-րդ եռամսյակ	148,007	76,284	27,921	11,544	11,529
2003թ. 4-րդ եռամսյակ	212,233	107,769	39,104	17,627	16,781
2004թ. 1-ին եռամսյակ	50,249	24,800	9,099	4,888	4,139
2004թ. 2-րդ եռամսյակ	109,475	51,521	18,851	14,175	14,175
2004թ. 3-րդ եռամսյակ	176,294	82,799	29,818	21,772	14,557
2004թ. 4-րդ եռամսյակ	250,119	117,903	40,657	32,011	20,413
2005թ. 1-ին եռամսյակ	60,984	31,289	7,957	6,662	5,183
2005թ. 2-րդ եռամսյակ	132,597	61,212	16,599	23,090	11,198
2005թ. 3-րդ եռամսյակ	210,994	98,235	28,117	34,296	18,215
2005թ. 4-րդ եռամսյակ	304,257	146,783	38,638	46,557	26,616
2006թ. 1-ին եռամսյակ	70,888	31,827	9,044	11,525	7,590
2006թ. 2-րդ եռամսյակ	158,492	69,505	17,469	32,661	15,419
2006թ. 3-րդ եռամսյակ	252,047	113,835	28,591	47,461	24,460
2006թ. 4-րդ եռամսյակ	359,715	165,912	39,858	65,329	35,469
2007թ. 1-ին եռամսյակ	90,125	44,571	8,498	15,494	8,448
2007թ. 2-րդ եռամսյակ	201,249	96,835	17,837	37,373	19,208

¹⁴⁰ Հրապարակումներ՝ ըստ եռամսկանների
<http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TIY2012>

Տարիներ/Եռամսյակ	Հարկային եկամուտներ	Ավելացված արժեքի հարկ	Ակցիզային հարկ	Շահութահարկ	Եկամտահարկ
2007թ. 3-րդ եռամսյակ	326,660	162,972	29,478	55,883	31,584
2007թ. 4-րդ եռամսյակ	483,677	248,007	41,547	75,504	46,828
2008թ. 1-ին եռամսյակ	123,218	63,871	10,013	20,110	10,751
2008թ. 2-րդ եռամսյակ	275,030	141,633	20,855	46,528	23,806
2008թ. 3-րդ եռամսյակ	436,160	229,524	34,325	65,862	38,589
2008թ. 4-րդ եռամսյակ	598,798	318,313	45,879	86,212	53,749
2009թ. 1-ին եռամսյակ	102,598	51,016	9,254	15,923	11,981
2009թ. 2-րդ եռամսյակ	224,842	104,762	19,053	45,276	26,794
2009թ. 3-րդ եռամսյակ	357,446	175,234	30,753	63,736	42,404
2009թ. 4-րդ եռամսյակ	503,329	254,158	42,767	81,821	60,205
2010թ. 1-ին եռամսյակ	123,588	63,476	9,565	18,477	16,222
2010թ. 2-րդ եռամսյակ	277,516	142,557	21,374	43,461	34,484
2010թ. 3-րդ եռամսյակ	426,654	223,014	34,093	59,273	54,574
2010թ. 4-րդ եռամսյակ	574,067	301,731	48,141	77,813	73,940
2011թ. 1-ին եռամսյակ	135,515	68,772	8,950	20,790	17,628
2011թ. 2-րդ եռամսյակ	305,107	151,021	17,782	56,581	37,449
2011թ. 3-րդ եռամսյակ	468,923	240,098	27,892	77,749	59,043
2011թ. 4-րդ եռամսյակ	631,595	328,483	39,405	97,842	81,211
2012թ. 1-ին եռամսյակ	177,318	70,229	10,336	22,836	20,070
2012թ. 2-րդ եռամսյակ	396,000	156,735	20,753	62,411	42,141
2012թ. 3-րդ եռամսյակ	628,062	260,158	33,328	89,293	65,712
2012թ. 4-րդ եռամսյակ	878,382	369,662	49,324	118,653	91,667
2013թ. 1-ին եռամսյակ	220,045	95,975	10,538	22,958	6,811
2013թ. 2-րդ եռամսյակ	479,594	192,379	21,667	65,910	6,482
2013թ. 3-րդ եռամսյակ	741,618	299,715	34,571	97,081	6,043
2013թ. 4-րդ եռամսյակ	1,000,931	401,885	52,098	124,598	5,795
2014թ. 1-ին եռամսյակ	223,891	96,244	8,860	21,401	(135)
2014թ. 2-րդ եռամսյակ	499,965	204,558	20,561	62,031	(211)
2014թ. 3-րդ եռամսյակ	778,222	323,848	34,492	88,392	(282)
2014թ. 4-րդ եռամսյակ	1,064,118	440,361	50,560	103,597	172
2015թ. 1-ին եռամսյակ	232,462	96,798	10,383	19,580	11
2015թ. 2-րդ եռամսյակ	501,472	192,642	21,044	59,738	(93)

ՀՀ հարկային եկամուտները և անվանական ՀՆԱ-ն 2001-2014թթ. (մլն դրամ)¹⁴¹

Տարի	Անվանական ՀՆԱ	Հարկային բեռ %	Հարկային եկամուտներ	այդ թվում՝												
				Շահութահարկ	Եկամտային հարկ	Եկամտահարկ	Ալցիդային հարկ	ԱԱՀ	Գույքահարկ	Հորի հարկ	Հաստատագրված վճարներ	Բնական պաշարների օգտ. և շրջ. միջ. պահպ. վճարներ	պարզեցված հարկ	Շրջանառության հարկ	այլ հարկային եկամուտներ	Մաքսատուրք
2001	1,175,877	13.20%	159,420	16,316	-	11,247	31,016	79,521	3,028	1,685	4,431	2,282	-	-	101	9,794
2002	1,362,472	13.70%	190,025	17,429	-	12,487	35,334	95,006	3,140	1,507	6,365	3,909	3,653	-	1,503	9,692
2003	1,624,643	13.10%	218,278	17,627	-	16,781	39,104	107,769	4,023	2,047	8,009	5,605	4,952	-	1,638	10,724
2004	1,907,945	13.20%	257,520	32,011	-	20,413	40,657	117,903	4,930	2,361	11,742	3,472	7,178	-	4,370	12,483
2005	2,242,881	13.70%	312,316	46,557	-	26,616	38,638	146,783	5,740	2,324	12,963	4,815	6,745	-	4,647	16,490
2006	2,656,190	13.50%	375,537	65,329	-	35,469	39,858	165,912	6,613	2,749	15,074	11,731	7,675	-	6,804	18,323
2007	3,149,283	15.40%	494,421	75,504	-	46,828	41,547	248,007	7,469	3,300	17,871	9,184	10,039	-	10,661	24,010
2008	3,568,228	18.60%	610,422	86,212	-	53,749	45,879	318,313	7,929	3,718	20,341	9,966	6,724	-	20,302	37,290
2009	3,141,651	18.80%	518,544	80,801	-	60,205	42,767	254,158	10,263	4,974	23,816	6,121	330	-	9,998	25,111
2010	3,460,203	19.00%	589,901	77,814	-	73,940	48,141	301,725	11,262	4,586	21,976	9,103	(50)	-	12,039	29,367
2011	3,777,945	19.10%	647,808	97,842	-	81,211	39,405	328,483	11,794	4,429	20,742	12,200	(50)	-	15,464	36,289
2012	4,000,700	20.00%	741,795	118,653	-	91,667	49,324	369,662	12,089	4,209	14,860	26,133	(45)	-	12,203	43,040
2013	4,272,900	21.30%	972,939	124,598	251,068	5,795	52,098	401,885	12,769	4,158	11,041	35,065	(105)	13,397	14,850	46,320
2014	4,528,873	21.20%	1,031,234	103,597	289,172	172	50,560	440,361	14,503	4,108	4,859	35,178	(19)	15,639	24,707	48,397

¹⁴¹ Կազմվել է ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքի տվյալների՝ http://www.armstat.am/file/article/finansner_2015_1.pdf:

ՏԻԳՐԱՆ ԿԼԱՂԻՄԻՐԻ ԳՆՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

**ԳՆՈՒԹՅԱՆ ԶԱՆԳՆԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԳՆՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՐԶԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ
ԳԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ԳՆՅԱՍՏԱՆԻ ԳՆԱՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Հրատ. խմբագիր՝

Ա. Հովակիմյան

Էջաղրումն ու ձևավորումը՝

Մ. Համբարձումյանի

Հրատ. պատվեր № 664

Չափսը՝ 60×84^{1/16}: 20 տպ. մամուլ:

Տպաքանակը՝ 100 օրինակ:

ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչության տպարան,
Երևան, Մարշալ Բաղրամյան 24:

[300077]

ԳԱԱ Հիմնարար Գիտ. Գրադ.



FL0438015

Handwritten text in a green box: A 108939

Տիգրան Վլադիմիրի Հարությունյան



Տիգրան Վլադիմիրի Հարությունյանը ծնվել է 1983թ. սեպտեմբերի 25-ին Երևանում: 1999թ. ավարտելով «Վարդանանց ասպետներ կրթահամալիր»-ը՝ նույն տարում ընդունվել է ԵՊՀ, վերջինս գերազանցությամբ ավարտել է 2005թ. և նույն թվականին ընդունվել «Կառավարման և տնտեսական բարեփոխումների ինստիտուտ»-ի ասպիրանտուրան: 2006թ. պաշտպանել է ու շնորհվել է տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճան: 2015թ. պաշտպանել է ու

շնորհվել է տնտեսագիտության դոկտորի գիտական աստիճան: Ունի ՀՀ առևտրի և հաշվապահի որակավորում:

Վերապատրաստվել է «Գլազգոյի երդվյալ որակավորված հաշվապահների ասոցիացիա»-ում (ACCA) և 2009թ.-ին ստացել է առևտրի և հաշվապահի միջազգային բազային որակավորում:

Մասնակցել է մի շարք միջազգային գիտական կոնֆերանսների՝ «Ազատ շուկա, ազատ մարդ ու ազատ միտք» (Հայաստան, ք.Շաղկաձոր 2007թ.), «Անձի ազատություն և ազատ շուկա» (Ուկրաինա, ք.Ալուշտա, 2008թ.), «Ֆինանսական վերահսկողություն, տնտեսական զարգացում», (Չինաստան, ք.Նանչանգ, 2009թ.) թեմաներով:

Հեղինակ է 5 գրքերի և շուրջ 50 գիտական հոդվածների (այդ թվում՝ միջազգային):

Ունի դոցենտի գիտական և ՀՀ ՊՆ լեյտենանտի զինվորական կոչումներ:

2003թ. աշխատել է «Էներգետիկայի գիտահետազոտական ինստիտուտ» ՓԲԸ-ում՝ որպես տնտեսագետ, 2004-2009թթ. «Քեյ-Փի-Էմ-Ջի Արմենիա» ՓԲԸ-ում՝ որպես առևտրի օգնական, ավագ առևտրիտոր, 2009-2014թթ. «Զանգեզուրի պղնձամոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ում՝ որպես ներքին առևտրի բաժնի պետ: 2011 թվականից մինչ օրս ղեկավարում է «Գլոբալ Կոնսալտ» ՄՊԸ հաշվապահական և խորհրդատվական ընկերությունը և համատեղությամբ աշխատում է նաև «Զեներալ Ստանդարդ Քլենսայթինգ» ՄՊԸ առևտրական ընկերությունում՝ որպես առևտրի ավագ մենեջեր:

Ամուսնացած է, ունի երկու որդի: