



ԵՎԳԵՆՅԱ ՀԱԿՈՐԲՅԱՆ

**ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ԳՈՒՑԱՆԻՇԻ
ՃԱՐՈՒՆԱԿԱԿԱՆ ԱԾԻ ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ
[ՎԵՐԱՓՈԽՄԱՆ ԸՆԹԱՑՔԻ ՈՒՎԱԳԻԾ]**

336.2(479.25)

ՀՀ ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ
Մ.ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

ԵՎԳԵՆՅԱ ԱՐՏԱՇԵՍԻ ՀԱԿՈՐՅԱՆ

1709230

ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ՑՈՒՑԱՆԻՇԻ
ՇԱՐՈՒՆԱԿԱԿԱՆ ԱՃԻ ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ
(ՎԵՐԱՓՈԽՄԱՆ ԸՆԹԱՑՔԻ ՈՒՐՎԱԳԻԾ)



ԵՐԵՎԱՆ
ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ
2022

ՀՏԴ 336.22

ԳՄԴ 65.261.41

Հ 177

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

Գրքի մասնագետ-խմբագիր՝

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տ.գ.դ., պրոֆեսոր
Վլադիմիր Լիպարիտի Հարությունյան

Հ 177 Հակոբյան Ե.Ա.

Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (վերափոխման ընթացքի ուրվագիծ) / Ե.Ա. Հակոբյան, -Եր.: ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ, 2022. -120 էջ:

Գրքում ներկայացված են ՀՀ հարկային համակարգն ու առանձնահատկությունները, հարկային համակարգում կատարված փոփոխությունները, ստացված արդյունքները: Գրքում առաջադրված հիմնահարցերը և դրանց լուծմանն ուղղված առաջարկությունները կարող են օգտակար լինել ինչպես ոլորտի ուսումնասիրությամբ զբաղվող անձանց, այնպես էլ ասպիրանտների և մասնագիտական բուհերի ուսանողների ու ընթերցող լայն շրջանների համար:

ՀՏԴ 336.22

ԳՄԴ 65.261.41

ISBN 978-9939-9260-7-0

© ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվ. տնտեսագիտության ինստիտուտ, 2022

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	5
--------------------------	----------

ԳԼՈՒԽ 1

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳ, ՏԵՍՈՒԹՅՈՒՆ, ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐ, ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

1.1. Հարկման տեսական հիմքերը.....	8
1.2. Հարկման սկզբունքները.....	20
1.3. Հարկերը. դերն ու նշանակությունը.....	25

ԳԼՈՒԽ 2

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՆ ՈՒ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

2.1. ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց հետո ՀՀ հարկային համակարգում կատարված փոփոխությունները ..	32
2.2. ՀՀ հարկային վարչարարության արդյունա- վետության վերլուծությունը.....	42
2.3. Հարկային վարչարարության ազդեցությունը հարկեր / ՀՆԱ ցուցանիշի վրա	64

ԳԼՈՒԽ 3
ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆ ԱՇԽԱՐՀՈՒՄ ԵՎ
ԱՌԱՋԱՎՈՐ ՓՈՐՁԻ ՀՆԱՐԱՎՈՐ ՆԵՐԴՐՈՒՄԸ
ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ

3.1. Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ.....	86
3.2. Հարկային քաղաքականության միջազգային փորձն ու դրա տեղայնացման հնարավորությունները ՀՀ-ում	91
3.3. Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում.....	101
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	106
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....	112

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Հարկերի ու հարկազանձման հիմնախնդիրները կարևորվել ու կարևորվում են աշխարհի գրեթե բոլոր երկրներում: Բացառություն չէ նաև Հայաստանի Հանրապետությունը: Հարկման անհրաժեշտության մասին գիտական մոտեցումները ծնունդ են առել դեռևս մարդկային քաղաքակրթության սկզբին: Բոլոր երկրների առաջնորդներն ու ղեկավարները բոլոր ժամանակներում կարևորել են հարկերի ու հարկազանձման հիմնախնդիրները և դրանք դարձրել քաղաքական պայքարի գործիք, որոնց սխալ կիրառման արդյունքում են նաև տեղի ունեցել հեղափոխություններն ու իշխանափոխությունները: Եվ պատահական չէ, որ հարկային քաղաքականության հիմնահարցերը մեծ տեղ են զբաղեցնում նախագահական և օրենսդիր մարմնի ընտրություններում ծավալվող քաղաքական բանավեճերում ու ներկայացվող ծրագրերում՝ դառնալով քաղաքական բանավեճերի առանցքը:

Երկրի հարկային քաղաքականության ընտրությունը կախված է տնտեսության վիճակից և ֆինանսներից: Այնուամենայնիվ, արդյունավետ և արդար հարկային համակարգի ստեղծումը ամենևին էլ հեշտ գործ չէ, հատկապես միջազգային տնտեսության մեջ ավելի մեծ ինտեգրման ձգտող զարգացող երկրների համար: Օպտիմալ հարկային տեսության վերաբերյալ առկա գրականության մեջ չկա բավարար գործնական ուղեցույց,

Թե ինչպես կարելի է ինտեգրել օպտիմալ հարկային եկամուտը և օպտիմալ պետական ծախսերը: Իսկ ավանդական տեսակետը, որ եկամտի հարկումը բարեկեցության (արդյունավետության) առումով ավելի ծախսատար է, քան սպառումը, մասամբ հիմնված է այն փաստի վրա, որ եկամտահարկը, որը պարունակում է և՛ աշխատուժի, և՛ կապիտալի հարկի տարրեր, նվազեցնում է հարկ վճարողի խնայողությունների կարողությունը: Այնուամենայնիվ, այս տեսակետը կասկածի տակ է դրվում՝ հաշվի առնելով հարկատուի երկարաժամկետ պլանավորման տևողության կարևոր դերը և մարդկային ու ֆիզիկական կապիտալի կուտակման ծախսերը: Այս տեսական հասկացությունների արդյունքում հանգում ենք այն եզրակացության, որ անհասկանալի է, թե ինչպես կազդեն երկու հարկերի՝ եկամտի և սպառման, հարաբերական ծախսերը բարեկեցության վրա: Հարկման տեսություններին վերաբերող այս և այլ բնորոշումներ առավել մանրամասն ներկայացված են գրքի 1-ին գլխում:

Հարկերը բոլոր մակարդակների բյուջեների համալրման հիմնական աղբյուրն են: Հարկերի հավաքագրումից ստացված միջոցներն ուղղվում են համապատասխան տարվա բյուջեի մասին օրենքով նախատեսված պետական ծրագրերի ֆինանսավորմանը: Այսինքն՝ հարկային համակարգի հիմնական խնդիրն է պետական գործառույթների իրականացմանն ուղղված ֆինանսական միջոցների հավաքագրումը: Հարկերի մի-

ջոցով են իրականացվում ՀՆԱ-ի բաշխում և վերաբաշխում: Իսկ ՀՆԱ-ի մեջ հարկերի տեսակարար կշիռը բնութագրվում է հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշով: Վերջինիս ուսումնասիրությանն էլ նվիրված է տվյալ մենագրությունը: Մենագրության նպատակն է վեր հանել ՀՀ հարկային ներուժը, մշակել երկրում հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովմանը նպաստող գործուն մեխանիզմներ:

Մենագրության մեջ համակողմանիորեն ներկայացված են տարբեր ժամանակներում մասնագետների կողմից հարկերի և հարկազանձման վերաբերյալ տրված բնորոշումները, ընդհանուր հարկային համակարգը և ՀՀ հարկային համակարգի առանձնահատկությունները: Աշխատության մեջ անդրադարձ է կատարվել նաև ՀՀ հարկային համակարգում մինչև ԵՄՏՄ-ին անդամակցելը և դրանից հետո կատարված փոփոխություններին, դրանցից ստացված արդյունքներին: Մենագրության մեջ ներկայացվել և վերլուծվել է ՀՀ հարկային վարչարարությունը, վեր են հանվել դրանում առկա հիմնախնդիրները, տրվել են դրանց լուծման ուղիները, ներկայացվել է հարկային վարչարարության ազդեցությունը հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի վրա: Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճ ապահովելու ուղղությամբ ներկայացվել է հարկային քաղաքականության միջազգային փորձը, և վերլուծվել է դրա ներդրման հնարավորությունը մեր հանրապետությունում:

ԳԼՈՒԽ 1

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳ, ՏԵՍՈՒԹՅՈՒՆ, ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐ, ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

1.1. Հարկման տեսական հիմքերը

«Ի՞նչ է հարկը» հարցադրման պատասխանը տարբեր ժամանակներում ու տարբեր մասնագիտություններ ունեցող մարդկանց կողմից տարբեր ձևակերպումներ ու բնորոշումներ է ստացել: Այն զբաղեցրել է ոչ միայն տնտեսագետներին, այլև փիլիսոփաներին, իրավաբաններին, պոետներին, քաղաքական գործիչներին: Դա ոչ պատահական է և ոչ էլ զարմանալի:

Հարկագանձման «պտուղները» ճաշակում է յուրաքանչյուր երկրի յուրաքանչյուր քաղաքացի՝ անկախ սեռից, ռասայից, ազգային պատկանելությունից, մասնագիտությունից, զբաղեցրած հասարակական դիրքից և այլն, մանավանդ, որ այդ «պտուղները» լինում են տարբեր համերի՝ նայած, թե ով կամ ովքեր են «ծնունդ տալիս ու կյանքի կոչում» հարկային քաղաքականությունը: Եթե այն մշակում ու կյանքի են կոչում քաղաքական դիլետանտները, ոչ պրոֆեսիոնալները կամ պրոֆեսիոնալների կարծիքն անտեսողները, ապա այդպիսի քաղաքականության և դրա արդյունքում իրականացվող հարկա-

գանձման պտուղները լինում են դառը, կորուստները՝ անդառնալի, իսկ հետևանքները՝ վնասակար հասարակության յուրաքանչյուր անդամի համար:

Դարեր շարունակ հարկահավաքումը եղել է պետությունների գործառույթներից մեկը, որի հաշվին իշխանությունները համալրել են պետական գանձարանները և վարել են նվաճողական ու պաշտպանողական ճակատամարտեր, կառուցվել են մարդկության անկրկնելի ճարտարապետական կառույցները, կատարվել են մեծագույն հայտնագործություններ տարբեր բնագավառներում, և, ի վերջո, հարկերը եղել են հասարակական պահանջմունքները բավարարելու հիմնական միջոց և օգտագործվել պետության գործառույթների իրականացման համար:

Հարկագանձման դրսևորումները շատ են ու շոշափում են հասարակության բոլոր անդամների շահերը, իսկ ընկալումները՝ տնտեսագետների, փիլիսոփաների, քաղաքական ու հասարակական գործիչների, աղքատների ու հարուստների մոտ տարբեր: Պատահական չէ, որ հարկերի ու հարկագանձման հիմնախնդիրները, սկսած հնագույն ժամանակներից, իրենց արտացոլումն ու արժևորումն են ստացել հռոմեական պետական գործիչ Մ.Ագրիպպայի, հույն փիլիսոփա Արիստոտելի, հին հռոմեական կայսրեր Ա.Օկտավիանոսի և Տ.Վեսպասիանոսի, չինացի իմաստուն մտածող Կոնֆուցիոսի, վերածննդի դարաշրջանի փիլիսոփա և քաղաքագետ Ն.Մաքիավելլիի, անգլիացի փիլիսոփա Թ.Հոբսի, շոտլանդացի տնտեսագետ Ադամ Սմիթի, անգլիացի տնտե-

սագետ Դավիթ Ռիկարդոյի, գերմանացի տնտեսագետ Կարլ Մարքսի, XIX դարի վերջի և XX դարի սկզբի ռուս տնտեսագետներ Ե.Օստկինայի և Լ.Լեբեդևի, Ի.Յանժուլի, Պ.Գոլուբևայի, Ի.Օզերովի, Մ.Կուրչիսկովոյի, Ի.Կուլիշերի, XX դարի անգլիացի տնտեսագետ Ջեյմս Քեյնսի, ամերիկացի տնտեսագետներ Միլտոն Ֆրիդմանի, Փոլ Սամուելսոնի, Ջոզեֆ Ստիգլիցի և Արթուր Լաֆֆերի, ռուս տնտեսագետներ Ա.Բրիգգալինի, Դ.Չեռնիկի, Ս.Պեպելյանի, Վ.Պանսկովի և այլոց հետազոտություններում: Այդ հիմնախնդիրները եղել են և շարունակում են մնալ նաև հայ տնտեսագետների (Վլադիմիր Հարությունյան, Վարդան Բոստանջյան, Հրանտ Բագրատյան, Տիգրան Սարգսյան, Տիգրան Հարությունյան, Դավիթ Հարությունյան և այլք), ՀՀ իշխանությունների ու հայ հասարակության ուշադրության կենտրոնում: Նրանք բոլորն էլ հարկի տնտեսական էությունը որպես բնական կարգավորիչ սահմանելու հարցում ունեն նույն մոտեցումը:

Հարկերի ու հարկազանձման հիմնախնդիրները հաճախ դարձրել են քաղաքական պայքարի գործիք, որոնց սխալ կիրառման արդյունքում տեղի են ունեցել հեղափոխություններ ու իշխանափոխություններ: Եվ պատահական չէ, որ հարկային քաղաքականության հիմնահարցերը մեծ տեղ են զբաղեցնում նախագահական և օրենսդիր մարմնի ընտրություններում ծավալվող բա-

նավեճերում ու ներկայացվող ծրագրերում և դառնում են քաղաքական բանավեճերի առանցքը¹:

Հասարակության, պետության և տնտեսության մեջ տեղի ունեցած հասարակական-քաղաքական և պատմական գործընթացների փոփոխության հետ փոխվել են նաև հարկային հարաբերություններ՝ պայմանավորելով հարկման խնդիրների պարբերական հետազոտությունների անհրաժեշտությունը: Դրանք հատկապես նշանակալից դարձան XVII դարից սկսած, երբ ոլորտի ուսումնասիրություններն ընդունեցին համակարգված բնույթ: Հարկային պրակտիկայի հիմնավորման արդյունքում առաջացել են հարկային համակարգերի տարբեր հայեցակարգային մոդելներ, որոնք այլ կերպ կոչվում են հարկերի տեսություններ: Դրանցից յուրաքանչյուրը առաջադրում է հարկային համակարգի իր սկզբունքները, որոշում է դրա կազմը և կառուցվածքը, տնտեսության մեջ հարկերի դերը, նշանակությունը և գործառույթները: Անցումը տնտեսության կապիտալիստական սկզբունքներին, ապրանքային և փողային հարաբերությունների զարգացումը հանգեցրին պետական եկամուտների և ծախսերի գիտակցաբար բաշխման, ինչպես նաև պետական տնտեսությունը որպես հասարակության ֆինանսական տնտեսության առանձին ճյուղ վարելու անհրա-

¹ Ե.Ա. Հակոբյան, Տ.Վ. Շահինյան, Ուղղակի հարկերի գծով փոփոխություններն ու դրանց դիսամիկան, Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, գիտական հոդվածների ժողովածու, 2021 թ, էջ 101:

Ժեշտությանը²: Հարկերի հավաքագրման անհրաժեշտությունն առաջացել էր դեռևս հին ժամանակներում, երբ հասարակության կառուցվածքում ի հայտ եկավ նյութական արտադրությանը չմասնակցող հատուկ մարմին, որի գործառույթն էր պաշտպանել հասարակության շահերը³:

Հարկերի մասին գիտականորեն հիմնավորված տեսությունը առաջին անգամ ստեղծվել է Ա. Սմիթի կողմից: «Ազգերի հարստության բնույթի և պատճառների վերաբերյալ հետազոտություն»-ում նա նշում է, որ հարկային համակարգի ձևավորումն իրականացվում է պետության զարգացման բավականին բարձր մակարդակում, և հարկային համակարգը անկախ տնտեսվարող սուբյեկտների եկամտի մի մասի քիչ թե շատ համակարգված գանձումն է՝ հոգուտ պետության: Նրա տեսությունում առանձնանում են հարկման չորս սկզբունքներ՝ հավասարություն, որոշակիություն, հարմարավետություն և էժանություն (ցածր գին)⁴:

Երկրի ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորման հիմնական աղբյուրը հարկերն են: Պետության արդյունավետ հարկային համակարգի գործարկումը տնտեսական աճի և քաղաքական կայունության կարևոր գործոններից է: «Պետության տնտեսապես արտահայտված

² Хантаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения, Уч. пособие, Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006., с. 61-62.

³ Նույն տեղում, էջ 3:

⁴ Adam Smith and "The Wealth of Nations" ,
<https://www.investopedia.com/updates/adam-smith-wealth-of-nations/>

գոյությունը մարմնավորված է հարկերով»⁵, - ընդգծել է Կ.Մարքսը:

Չկա որևէ տեսություն, որը բոլոր պետությունների համար բաղադրատոմս կդառնա հարկային համակարգերի կառուցման գործում: Կառավարությունները, օգտագործելով տարբեր տեսակի հարկեր, տուրքեր կիրառում են հարկման տարբեր մեթոդներ (հավասար, համամասնական, աճող, նվազող): Անհնար է նախապատվությունը տալ որևէ մեկ հարկատեսակի, հարկման մեկ եղանակի, հարկվող օբյեկտների մեկ խմբի, քանի որ ժամանակակից աշխարհում պետությունների հարկային համակարգերը իրարից մեկուսացված չեն և պետք է հաշվի առնեն հարկման զարգացման համաշխարհային միտումները՝ կրկնակի հարկման, հարկային փոխանցումների բացասական ազդեցության խնդիրները և այլն: Այս պայմաններում պահանջվում է, որ պետությունը վարի հիմնավորված, կշռադատված հարկային քաղաքականություն:

Դառնալով հասարակության շահերի խոսնակը՝ պետությունը ձևավորում է տնտեսական, սոցիալական, բնապահպանական, ժողովրդագրական և այլ արտաքին և ներքին քաղաքականություններ, որոնք քաղաքացիական հասարակության պայմաններում վերածվում են նրա գործունեության ուղղությունների և, համապատասխանաբար, ֆունկցիոնալ պարտականությունների: Իր գործառույթներն իրականացնելու համար պետությունը պետք է ունենա որոշակի ժամանակահատվա-

⁵ Маркс К. , Энгельс Ф. Соч. Т. 4. С. 308:

ծում հասարակության մեջ ստեղծված համախառն ներքին արդյունքի (ՀՆԱ) մի մասի սեփականություն: Ներկայիս պայմաններում պետության այս իրավունքն ամրագրված է շատ երկրների սահմանադրություններում: Դրա հիման վրա մշակվում և ընդունվում են հատուկ հարկատեսակների մասին օրենքներ, ձևավորում են պետության բյուջեն և արտաբյուջետային ֆոնդեր վճարողների կողմից հարկերի, տուրքերի և այլ վճարների հաշվարկման և վճարման ձևերն ու մեթոդները:

Հարկերը պետության նպատակների իրագործման և խնդիրների լուծման համընդհանուր գործիքներից մեկն են: Լինելով բյուջեի եկամուտների կենտրոնացման հիմնական միջոցը՝ հարկերը պետությանը թույլ են տալիս կարգավորել կազմակերպությունների գործունեությունը՝ չսահմանափակելով նրանց ազատությունը: Պետության և կազմակերպությունների նման հարաբերությունները համապատասխանում են շուկայական տնտեսության պահանջներին առավել զարգացած երկրներում: Պետությունն իր զարգացման յուրաքանչյուր փուլում հաշվի առնելով տնտեսական վիճակը կառուցում է հարկային համակարգեր՝ ընտրելով այն սկզբունքները, որոնք առավել կարևոր են տվյալ տնտեսական պայմանների համար:

Հարկերի տեսության զարգացման մեջ ծանրակշիռ ներդրում է ունեցել անգլիացի տնտեսագետ Դավիթ Ռիկարդոն (1772-1823 թթ.): Նա դիտարկել էր հարկման տեսության և պրակտիկայի կարևոր հիմնահարցերը: Դ.Ռիկարդոն հարկման բացասական կողմ էր համարում

ոչ այնքան այն, որ ծանրությունն ընկնում է որոշակի օբյեկտների վրա, այլ ընդհանուր վերարտադրության պրոցեսների վրա դրա ընդհանուր ազդեցությունը: Ռիկարդոյի աշխատություններում փորձ է արվել հարկերի հավաքագրումն արդարացնելիս հաշվի առնել նրանց փոխհարաբերությունները գների և եկամտի հետ: Այսպես, նա համարում էր, որ ցանկացած ապրանքի վրա գործող յուրաքանչյուր հարկատեսակ հակված է դրա արտադրությունից ստացվող շահույթի մակարդակի նվազեցման: Ռիկարդոն ցույց տվեց ուղղակի և անուղղակի հարկերի փոխկապվածությունը: Նա ավելի հակված էր տարբեր ապրանքային խմբերի համար հարկերի տարբերակված մոտեցման կիրառմանը, ենթադրում էր, որ նախ և առաջ հարկման պետք է ենթարկվեն ճոխության (շքեղության), այլ ոչ թե առաջին անհրաժեշտության առարկաները⁶:

Հարկման տեսության զարգացման մեջ իր ներդրումն է ունեցել նաև շվեդ տնտեսագետ Կնուտ Վիկսելը (1851-1926): Նա հարկերը դիտարկում էր առաջին հերթին որպես պետական ծախսերի անխափան ֆինանսավորման միջոց: Հատուկ ընդգծում էր հարկերը խորհրդարանի միջոցով հաստատելու անհրաժեշտությունը, որը կբարձրացներ բոլոր հարկատուների հանդեպ արդարացիության մակարդակը: Կ.Վիկսելը համարում էր, որ հարկատուներից գանձված միջոցները պետք է նրանց վերադարձվեն պետական տարատեսակ ծառայություն-

⁶ Риккардо Давид. Начала политической экономики и налогового обложения. М., 1817. Гл. 8.

ների տեսքով: Նա դեմ էր սպառումը կրճատող ծախսերի հարկմանը, և կարծում էր, որ անուղղակի հարկերի համակարգը թույլ կտա համեմատաբար հարուստներին խուսափել հարկերից: Վիկսելը համարում էր, որ բարձր կամ շատ հարկեր պետք է վճարեն ամենաշատ եկամուտ ունեցողները⁷:

Վիկսելի գաղափարները կիսում էր նաև շվեդ տնտեսագետ Էրիկ Լինդալը (1891-1960): Նա հարկերը դիտարկում էր որպես պետության կողմից մատուցվող ծառայությունների գին: Ելնելով այն հանգամանքից, որ տարբեր հարկատուներ ունեն բարեկեցության տարբեր աստիճաններ, Է.Լինդալը, պաշտպանելով աճող հարկման գաղափարը, կարծում էր, որ հարկերի տարբեր դրույքաչափերը հասարակության մեջ ապահովում են հավասարակշռություն:

Անգլիացի տնտեսագետ Արթուր Մեսիլ Պիգուն (1877-1959) կարծում էր, որ գանձվող հարկերը պետք է միևնույնը լինեն հավասար պայմաններում ապրող բոլոր հարկատուների համար: Նա պնդում էր եկամտային հարկի կատարելագործման անհրաժեշտությունը: Մասնավորապես, Պիգուն նշում էր, որ եկամտահարկը խտրականություն է դնում խնայողությունների դեմ: Նա խնայողությունների ավելացման խթանման նպատակով առաջարկում էր կիրառել, այսպես կոչված, ծախսերի համընդհանուր հարկ: Կարևորելով հարկային արտոնությունների սահմանման և համակարգման խնդիրները, նա եզրահանգում արեց, որ աշխատանքային

⁷ Пансков В.Г. , Налоги и налогообложение, Глава 4.

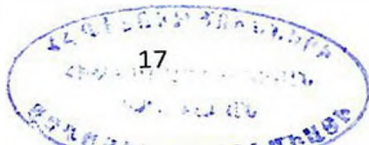
եկամուտներից հարկը պետք է խթանի աշխատանքային ակտիվությունը⁸:

Հարկման տեսության մեջ կարևոր կամ առանձնակի ներդրում է ունեցել նաև Ջոն Մեյնարդ Քեյնսը (1883-1946): Նա, ուշադրություն դարձնելով հարկային կարգավորմանը, ընդգծում է, որ հարկային քաղաքականությունը կարող է մեծ դերակատարում ունենալ տնտեսական աճի, բնակչության զբաղվածության ավելացման վրա: Ջ.Քեյնսը համարում էր, որ առավել արդյունավետ է խնայողություններում պահված եկամուտների գանձումը հարկերի միջոցով, դրանց հաշվին պետության ընթացիկ ծախսերի, իսկ ամենակարևորը՝ ներդրումների կատարումը: Դիտարկելով տնտեսության կարգավորման մեջ հարկերի դերը, Քեյնսը ուշադրություն էր դարձնում հարկերի բարձր դրույքաչափերի դրական կողմի վրա, բացատրելով սա նրանով, որ հարկերի դրույքաչափերի նվազեցումը ուղեկցվում է բյուջեի եկամուտների նվազեցմամբ և պետության տնտեսական անկայունությամբ⁹:

Քեյնսականների գիտական դպրոցի առավել հայտնի ներկայացուցիչներից էր ամերիկացի տնտեսագետ Արթուր Լաֆֆերը (p. 1940): Հարկման խնդիրների ուսումնասիրման արդյունքում նա եկավ այն եզրահանգմանը, որ հարկային դրույքաչափերի, բյուջեի եկամուտների և հարկային բազայի մեջ գոյություն ունի փոխկապվածու-

⁸ Pigou, Arthur C (1954). Some Aspects of the Welfare State. Diogenes. 1-20.

⁹ Хубиев Кайсын Азретович, МЕТОДОЛОГИЯ ДЖ.М. КЕЙНСА И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ, стр 22.



թյուն¹⁰: Նրա տեսության էությունը կայանում էր հետևյալում՝ հարկերի դրույքաչափի բարձրացմամբ հարկային եկամուտների չափը մեծանում է, բայց որոշակի պահի կհասնի մի կետի, որից հետո, հարկային դրույքաչափի հետագա բարձրացման հետևանքով բյուջե մուտքագրվող հարկային եկամուտների ընդհանուր գումարը կնվազի¹¹: Այս փոխկապվածությունը նա ցույց է տվել կորի միջոցով, որը հենց նրա անունով էլ կոչվեց՝ Լաֆֆերի կոր: Վերջինս, ցույց է տալիս, որ հարկային դրույքաչափերի նվազեցումը հզոր գործիք է պետության ձեռքում: Այդ միջոցառումները դրական ազդեցություն են ունենում արտադրության ծավալների աճի վրա: Իջեցնելով դրույքաչափերը, կառավարությունն ավելացնում է հարկային մուտքերը: Ինչն էլ բացատրվում է նրանով, որ արտադրողները հետաքրքրված են ցածր դրույքաչափերի պայմաններում ավելի շատ արտադրանք թողարկելու մեջ: Իսկ արտադրության ծավալների աճման հետ ընդլայնվում է հարկային բազան, որն էլ հանգեցնում է պետության եկամուտների ավելացմանը, քանի որ հարկային դրույքաչափերի նվազումից կորուստները փոխհաստուցվում են հարկային բազայի աճով: Սակայն սա գործում է մինչև որոշակի սահման, որից հետո հարկային դրույքաչափերի նվազեցումը հանգեցնում է բյուջեի եկամուտների նվազման: Հարկի դրույքաչափի

¹⁰ Артур Лаффер - экономист, который изменил 80-е. Tengrinews.kz. [Электронный ресурс]. URL: <https://tengrinews.kz/opinion/artur-laffer-ekonomist-kotoryiy-izmenil-80-e-591>., p 14.

¹¹ Նույն տեղում:

բարձրացմամբ, որոշակի պահի կհասնի այնպիսի մակարդակի, որից հետո արտադրողներն այլևս խթան չեն ունենա իրենց եկամուտների ավելացման համար, քանի որ դրա զգալի մասը պետք է վճարվի պետությանը: Ըստ այդմ, այս կետին հասնելուն պես հարկի դրույքաչափի ցանկացած բարձրացում կհանգեցնի հարկային եկամուտների նվազմանը¹²:

Այսպիսով, տնտեսագիտության առաջարկի տեսության կողմնակիցների կանխատեսումները, որ աշխատուժի ինտենսիվությունը և խնայողությունների մակարդակը կտրուկ աճում են սահմանային հարկի դրույքաչափի իջեցումից հետո, պարզվեց այդպես չէ: Ակնհայտ է նաև, որ առավելագույն թույլատրելի դրույքից բարձր հարկեր սահմանելը մեծ վնաս կհասցնի տնտեսությանը:

Ամփոփելով կարելի է եզրահանգել, որ բոլոր ժամանակներում էլ հարկային օպտիմալ դրույքաչափերի խնդիրը եղել և մնում է, իսկ հարկման տեսությունները փորձել են լուծել մեկ հավերժական խնդիր՝ բյուջեի համար անհրաժեշտ եկամուտների հավաքագրման գործում ո՞րն է ավելի նպատակահարմար՝ հարկային բեռի մեծացումը, թե՞ հարկային բեռի կրճատումը և հարկման բազայի ընդլայնումը:

¹² Дагаев Г.В., Помулев А.А.

Взаимосвязь эффекта Лаффера и теневой экономики
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Россия, Москва, <https://1economic.ru/lib/111467>

1.2. Հարկման սկզբունքները

Տնտեսության կայուն զարգացման համատեքստում մեծ նշանակություն ունի արդյունավետ հարկային համակարգը: Հարկային համակարգի հարկաբյուջետային գործառույթն առանցքային նշանակություն ունի տնտեսության զարգացման համար, որի արդյունավետ իրականացումը առավել հրատապ է դառնում հատկապես տնտեսական ու գործարար միջավայրի փոփոխությունների, ինչպես նաև արտակարգ իրավիճակների պայմաններում: Հարկային հարաբերությունները հարկերի ու վճարների սահմանման, հաշվարկման, վճարման, հարկային պարտավորությունների հաշվառման, իսկ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ գանձման, հարկերի ու վճարների վերադարձման, հարկային արտոնությունների սահմանման, հարկ վճարողների, հարկային և լիազոր մարմինների լիազորությունների ու պարտականությունների ամրագրման, հարկային հսկողության իրականացման, հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենքների դրույթները խախտելու համար պատասխանատվության միջոցների կիրառության, հարկային պարտավորությունների կատարման ապահովման, ինչպես նաև հարկային վեճերի լուծման հետ կապված հարաբերություններն են¹³:

Հարկը պետական և հասարակական կարիքների րավարարման նպատակով համապարտադիր և անհա-

¹³ ՀՀ ֆինանսների նախարարություն,
https://minfin.am/hy/page/hh_harkayin_hamakarg/

տույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում¹⁴:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում նշվում է, որ ՀՀ-ում գործում է միասնական հարկային համակարգ՝ հիմնված հետևյալ սկզբունքների վրա¹⁵.

1) **պարզություն և հստակություն**՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերը հարկ վճարողների և հարկային մարմնի համար պետք է լինեն պարզ, հստակ և իրենց մեջ չպարունակեն հակասություններ ու անորոշություններ.

2) **համախմբվածություն**, ըստ որի հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերը պետք է լինեն հնարավորինս համախմբված, պետք է խուսափել առանձին իրավական ակտերով հարկային հարաբերությունների կարգավորումից.

3) **հավասարություն**՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերը պետք է հավա-

¹⁴ ՀՀ օրենքը հարկերի մասին,

<https://www.arlis.am/documentview.aspx?docid=80504>

¹⁵ ՀՀ հարկային օրենսգիրք, <http://www.irtek.am/views/act.aspx?aid=150068>

սարապես կիրառվեն բոլոր հարկ վճարողների նկատմամբ.

4) **խտրականության բացակայություն՝** հարկերի ու վճարների կիրառությունը և հարկային վարչարարությունը չպետք է ունենան խտրական բնույթ՝ կախված սոցիալական, քաղաքական, կրոնական, էթնիկական, գաղափարական, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությամբ սահմանված այլ գործոններից.

5) **համապարտադիրություն՝** բոլոր հարկ վճարողները պարտավոր են Օրենսգրքով և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված դեպքերում, կարգով և չափով հաշվարկել և վճարել հարկեր ու վճարներ.

6) **թափանցիկություն և հաշվետվողականություն՝** հարկային վարչարարությունը պետք է լինի թափանցիկ, հրապարակային.

7) **ինքնահայտարարագրում և հարկային կարգապահություն՝** հարկ վճարողները պետք է Օրենսգրքով և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված կարգով ինքնուրույն հաշվարկեն ու վճարեն հարկերը, պարտադիր այլ վճարները.

8) **հարկային վարչարարության հավասարակշռվածություն՝** որևէ հարկ վճարողի չի կարող՝

ա. պարտադրվել վճարել այնպիսի հարկեր կամ վճարներ, որոնք սահմանված չեն Օրենսգրքով կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով.

բ. Օրենսգրքի կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների խախտմամբ պարտադրվել վճարել Օրենսգրքով կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված հարկեր կամ վճարներ.

գ. պարտադրվել վճարել Օրենսգրքով կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված հարկերը կամ վճարները, քանի դեռ չեն լրացել դրանց վճարման՝ Օրենսգրքով կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված վերջնաժամկետները.

9) պատասխանատվության անխուսափելիություն՝ հարկ վճարողները Օրենսգրքի կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների խախտման համար անխուսափելիորեն ենթարկվելու են պատասխանատվության.

10) պատասխանատվության համաչափություն՝ Օրենսգրքի կամ վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների խախտման համար նախատեսվող պատասխանատվությունը պետք է համաչափ լինի իրավախախտման ծանրությանը.

11) բազմակարծություն և հրապարակայնություն՝ Օրենսգրքում և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներում փոփոխությունները և (կամ) լրացումները կատարվում են նախապես դրանք քննարկելով ոլորտի մասնագիտական-հասարակական կազմակերպությունների, գործարար միջավայրի ներկա-

յացուցիչների և այլ շահագրգիռ պետական կառավարման մարմինների հետ.

12) **արդիականություն`** հարկային համակարգը պետք է հիմնված լինի կառավարման (այդ թվում` էլեկտրոնային) արդի համակարգերի և մոտեցումների վրա.

13) **մրցունակություն`** հարկային համակարգը պետք է ներդրումների ներգրավման և նպաստավոր գործարար միջավայրի ձևավորման տեսակետից լինի մրցունակ.

14) **արդյունավետություն`** հարկային համակարգը պետք է հնարավորություն ընձեռի, որ հարկ վճարողների մոտ հաշվառումը, իսկ հարկային մարմնի մոտ` հարկային հսկողությունը իրականացվեն հնարավորինս փոքր ռեսուրսներով:

Հայաստանի Հանրապետությունում գործում են հարկման ընդհանուր և հատուկ համակարգեր: Հարկման ընդհանուր համակարգի շրջանակներում կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները հարկվում են, մասնավորապես, ԱԱՀ-ով և (կամ) շահութահարկով¹⁶:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են Հայաստանի Հանրապետության Մահմանադրությամբ, Հայաստանի Հանրապետության վավերացված միջազգային պայմանագրերով, ՀՀ հարկային օրենսգրքով և այլ նորմատիվ իրավական ակտերով:

¹⁶ ՀՀ հարկային օրենսգիրք, <http://www.irtek.am/views/act.aspx?aid=150068>

1.3. Հարկերը. դերն ու նշանակությունը

Պետության համար հարկաբյուջետային քաղաքականությունն առանցքային դեր ունի, քանի որ իր առջև ծառայած կարևորագույն և հիմնական խնդիրների լուծման նպատակով պետությունը հավաքագրում և այնուհետև բաշխում է անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ: 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 խթանման¹⁷:

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀ-ում գործում են հետևյալ հարկատեսակները՝

1. ավելացված արժեքի հարկ,
2. ակցիզային հարկ,
3. եկամտային հարկ,
4. շահութահարկ,
5. շրջանառության հարկ

¹⁷ Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, Եր. 2016, էջ 16:

Հարկային բարեփոխումների արդյունքում հարկային դրույքաչափերն անընդհատ փոփոխվում են և հասցվում ավելի օպտիմալ մակարդակի: Այսինքն, հարկային համակարգն անընդհատ փոփոխության մեջ է գտնվում, պահպանելով մի հստակ կանոն՝ հարկերը պարտադիր են բոլորի համար: Իսկ պետության հարկային համակարգի արդյունավետությունը կախված է բոլոր հարկ վճարողների կողմից՝ ժամանակին և ճշգրիտ իրենց հարկային պարտավորությունների կատարման ապահովմանն ուղղված հարկային վարչարարության իրականացումից:

Ինչպես նշված է ՀՀ կառավարության 2019 թվականի ծրագրում՝ պետության կողմից իրականացվող հարկային քաղաքականությունը պետք է ուղղվի տնտեսության ներդրումային գրավչության բարձրացմանն ու տնտեսական ակտիվության մակարդակի բարելավմանը՝ դրանով իսկ ստեղծելով կայուն նախադրյալներ՝ արտահանման և երկարաժամկետ տնտեսական աճի, հանրային բարիքի վերաբաշխման և հարկաբյուջետային կայունության ամրապնդման համար¹⁸:

Պետության վարած արդյունավետ հարկաբյուջետային քաղաքականությունից է կախված տվյալ պետության տնտեսական ակտիվությունը: Իսկ հարկաբյուջետային համակարգում առանցքային դերակատարում ունի հարկային մարմինը: «Հարկային ծառայության մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով ամրա-

¹⁸ ՀՀ կառավարության ծրագիր, 8 փետրվարի 2019 թվականի N 65 – Ա,
<https://www.gov.am/files/docs/3133.pdf>

գրված իրավասությունների շրջանակներում հարկային մարմինը կոչված է իրականացնելու արդյունավետ հարկային հսկողություն, օրենսդրության պահանջների խախտումների կանխման, բացահայտման, ինչպես նաև հարկային ծառայողների և հարկ վճարողների ուսուցման աշխատանքները: Իսկ հարկային մարմնի առաքելությունն է ՀՀ պետական բյուջեի՝ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների ապահովում՝ հարկային օրենսդրության ամբողջական ու համահավասար կիրառման և առկա ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման միջոցով: Հարկային մարմինն իր առաքելությունից ելնելով իրականացնում է ծրագրեր, միջոցառումներ, ապահովում դրանց վերահսկողությունը, ակնկալվող արդյունքների գնահատումը և հասարակության իրազեկումը: Սահմանված առաջնահերթություններից են հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը, հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպումը, հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը, մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարումը, ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործումը¹⁹: Հարկային եկամուտների հավաքագրումն իրականացվում է հարկային և մաքսային մարմինների կողմից: Նրանց աշխատանքի արդյունավետությունը բնութագրող ցուցանիշներից են ստացված արդյունքները: Հարկային ստուգումների արդյունքում տնտեսվարողների կողմից թերհայտարարագրված գումարներն ի

¹⁹ <https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsATSMission>

հայտ են գալիս և վերադարձվում են պետական բյուջե: Հայաստանի Հանրապետությունում 2009-2019թթ. ընկած ժամանակահատվածում ՀՀ հարկային մարմինների կողմից կատարված ստուգումների թվաքանակը տարեց-տարի աճել է, որի արդյունքում հայտնաբերված գումարները ավելացել են (աղյուսակ 1.3.1): Այսպես, 2009 թվականին թվով 23067 ստուգումների արդյունքում հայտնաբերվել է 27302.6 մլն դրամ գումար, իսկ 2017 թվականին շուրջ 7115 ստուգումների արդյունքում՝ 18597.5 մլն դրամ: Ստուգումների թվաքանակը կտրուկ աճել է 2018 և 2019 թվականներին՝ շուրջ 10688 և 13064 ստուգում, և համապատասխանաբար հայտնաբերվել է 344427.8 և 236987.4 մլն դրամ: Մա, հիմնականում, պայմանավորված էր ՀՀ-ում 2018 թվականին նոր կառավարության ձևավորմամբ, երբ բոլոր ոլորտներում կատարվեցին ուժեղացված ստուգումներ: Մուտքագրվող հարկային եկամուտների և հարկային ստուգումների աճը ցույց է տալիս, որ տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից վճարվող հարկերի մի մասը թաքցվում են և բացահայտվում են միայն հարկային ստուգումների արդյունքում:

**2009-2019 թթ ՀՀ հարկային մարմինների կողմից իրականացված ստուգումներն ու
հայտնաբերված զումարները**

Տարիներ	2009թ.	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.	2016թ.	2017թ.	2018թ.	2019 թ.
Կատարված ստուգումների քանակ (հատ)	23067	21298	14452	13404	11788	11290	16251	8853	7115	10688	13064
Հայտնաբերված զումարներ (մլն դրամ)	27302.6	28589.1	23302.7	19468.5	18280.7	33646.5	23740.6	22999.8	18597.5	34427.8	39523.3

²⁰ Աղյուսակը կազմվել է ՀՀ ՊԵԿ տվյալների հիման վրա, <https://www.petekamatner.am/>

ՀՀ կառավարության 2019 թվականի փետրվարին հաստատած ծրագրում նշվում է, որ կառավարությունը երկարաժամկետ տնտեսական աճին նպաստելու նպատակով իրականացնելու է ուղղակի հարկերի բեռի նվազեցում՝ ի հաշիվ անուղղակի հարկերի: Դա թույլ կտա բարձրացնել տնտեսության մրցունակությունը, ինչի արդյունքում հեռանկարային զարգացման տեսանկյունից կարևոր՝ արտահանելի հատվածում, կաճեն շահութաբերությունը և ներդրումների իրականացման խթանները: Մասնավորապես, կառավարությունն իջեցնելու է շահութահարկի դրույքաչափը, սահմանելու է եկամտային հարկի համահարթ դրույքաչափ՝ աստիճանաբար իջեցնելով այն, օտարերկրացի ֆիզիկական անձանց շահաբաժինները հարկվելու են Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիների շահաբաժինների հարկման միևնույն՝ ավելի ցածր դրույքաչափերով, աստիճանաբար բարձրացվելու են ակցիզային հարկի դրույքաչափերը²¹: Ասվածից հետո կատարվեցին գործուն քայլեր, մասնավորապես, նվազեցվեց շահութահարկի դրույքաչափը՝ 20 տոկոսից դառնալով 18 տոկոս, եկամտային հարկի պրոգրեսիվ հարկման համակարգից անցում կատարվեց համահարթ դրույքաչափի, որը տարեց-տարի աստիճանաբար նվազելու է՝ 2023 թվականին հասնելով մինչև 20 տոկոսի շեմին, որի մասին առավել մանրամասն ներկայացված է հաջորդ գլուխներում: Միաժամանակ ուժը

²¹ ՀՀ կառավարության 2019 թվականի փետրվարի 8-ի N 65 - Ա որոշում
<https://www.gov.am/files/docs/3133.pdf>

կորցրած են ճանաչվել «Շրջանառության հարկի մասին», «Եկամտահարկի մասին» և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության մասին» ՀՀ օրենքները:

Հայտնի է այն կապը, որ առկա է ազգային տնտեսության վիճակի և պետության ֆինանսական ռեսուրսների քաշխման միջև: Եթե տնտեսական աճը գտնվում է ցածր մակարդակի վրա, ապա նվազում է նաև հարկային եկամուտների մակարդակը, ինչն էլ ստիպում է կառավարությանն ավելի շատ սոցիալական աջակցություն տրամադրել: Իսկ տնտեսական ակտիվության աճը հանգեցնում է գործարար ակտիվությանն ու հարկային բարձր եկամուտների ապահովմանը:

--

ԳԼՈՒԽ 2

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՆ ՈՒ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

2.1. ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց հետո ՀՀ հարկային համակարգում կատարված փոփոխությունները

Ժամանակակից համաշխարհային տնտեսությունում միջպետական համագործակցության ձևերից մեկն էլ ինտեգրացիոն գործընթացներն են: Եվրասիական տնտեսական միությունը միջազգային ինտեգրացիոն տնտեսական միավորում է, որը հիմնադրվել է Եվրասիական տնտեսական ընկերակցության մաքսային միության հիման վրա՝ 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի ստորագրմամբ: Միության ստեղծման նպատակն էր անդամ-պետությունների տնտեսությունների զարգացումը, դրանց միջև կապերի սերտացումը, տնտեսության արդիականացումը, համաշխարհային շուկայում տվյալ պետությունների մրցունակության բարձրացումը:

Այդ նպատակները ձևավորում են հարկային բեռի նկատմամբ պահանջները, հարկման ծանրությունը և եկամուտների գանձման ձևերը: ԵԱՏՄ-ին անդամակ-

ցությունը բեկումնային իրադարձություն էր: Մակայն դրա շուրջ քննարկումները և սոցիալ-տնտեսական հետևանքների գնահատմանն ուղղված հետազոտությունները շատ քիչ էին: Գնահատված չէին Հայաստանի հնարավոր օգուտներն ու կորուստները: ԵԱՏՄ-ին միանալու պայմանագիրը Հայաստանի ներքին հանրությանը հայտնի է դարձել միայն ստորագրելուց հետո: Գոյություն ունեն անհանգստության առարկա հանդիսացող մի շարք հարցադրումներ, որոնք դեռևս հիմնավորված պատասխաններ չեն ստացել²²: Այս ենթահարցում ներկայացված են ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց հետո կոնկրետ հարկային համակարգում կատարված փոփոխություններն ու դրանցից ստացված արդյունքները:

Հարկման ոլորտում անդամ-պետությունների համագործակցության սկզբունքներն ամրագրված են ԵԱՏՄ համաձայնագրի 71-րդ հոդվածում, որը նախատեսում է հետևյալը՝

1. Մի անդամ-պետության տարածքից մեկ այլ անդամ պետության տարածք ներմուծվող ապրանքները հարկվում են անուղղակի հարկերով,
2. Առևտրային հարաբերություններում չպետք է լինի ոչ մի խտրականություն: Հարկազանձման պայմանները անդամ-երկրում, որի տարածքում վաճառվում են այլ անդամ երկրների ապրանքներ, պետք է ոչ

²² Վ.Լ.Հարությունյան, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, էջ 120:

պակաս բարենպաստ լինեն, քան վերջիններում են:

3. Մրցակցության հավասար պայմանների ապահովման և ապրանքների ազատ տեղաշարժի խոչընդոտների բացառման նպատակով անդամ պետությունները որոշում են փոխադարձ առևտրի վրա ազդող հարկերի վերաբերյալ օրենսդրության մոտեցման ուղղությունները, ձևերը և կարգը, ներառյալ՝ առավել զգայուն ապրանքների վրա ակցիզային դրույքաչափերի ներդաշնակեցումը և փոխադարձ առևտրում ԱԱՀ գանձման համակարգի հետագա կատարելագործումը, այդ թվում նաև տեղեկատվական տեխնոլոգիաների օգտագործմամբ²³:

ԵԱՏՄ երկրները պահպանում են ազգային հարկային օրենսդրության գերակայությունը, սակայն կատարում են համաձայնագրերով նախատեսված ներդաշնակեցման պահանջները: Ձևավորվում են հարկային համակարգերի փոխգործակցման ներդաշնակ կանոններ: Հաշվի առնելով վերոնշյալը, կարևոր է վերլուծել, թե ԵԱՏՄ անդամակցելուց հետո ՀՀ հարկային համակարգում ի՞նչ փոփոխություններ կատարվեցին, և դրանց արդյունքում ի՞նչ էր ակնկալվում ստանալ:

Հայաստանում մինչ հարկային օրենսդրության ուժի մեջ մտնելը հարկային ոլորտում գործում էին առանձին նորմատիվ ակտեր, որոնք ընդունվել էին դեռևս 20 տա-

²³ Ե.Ա.Հակոբյան, ԵՏՄ երկրներում գործող հարկային դրույքաչափերի և ՀՆԱ ցուցանիշի շուրջ, Մոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (գլխական հոդվածների ժողովածու-2019թ.) էջ 86:

րի առաջ: Ընդունման պահից դրանցում կատարվեցին փոփոխություններ և լրացումներ, որոնք կոչված էին լուծելու կարճաժամկետ և տեղային(լոկալ) խնդիրներ: ԵԱՏՄ անդամակցելուց հետո ի հայտ եկան ինտեգրացիոն գործընթացների հետ կապված նոր խնդիրներ: Ստեղծվեց հարկային փոխհարաբերությունները նորովի կարգավորելու օբյեկտիվ անհրաժեշտություն: 2018 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտավ հարկային նոր օրենսդրությունը, որում ներառված էին ավելի քան 30 բովանդակային փոփոխությունները, կապված հարկային դրույքաչափերում, հարկման մեխանիզմներում, տույժ ու տուգանքների գանձումների համակարգում նոր սկզբունքների ներդրման հետ:

Հարկային օրենսդրությունում հիմնական շեշտադրումը դրված է հարկային վարչարարության կատարելագործման վրա, որը նպատակ ունի պարզեցնել բիզնեսի վարման կարգը և ավելացնել պետական եկամուտները: Եվ տարեց-տարի հարկային վարչարարությամբ ավելի ու ավելի է հեշտացվում բիզնես սկսելու գործընթացը: Ինչպես նշվում է Doing business կայքի հաշվետվություններում ըստ տարիների, մասնավորապես, «2014 թվականին Հայաստանի Հանրապետությունը դյուրացրեց բիզնես սկսելը՝ վերացնելով ընկերության գրանցման վճարները», իսկ «2015 թվականին՝ պարզեցնելով հետգրանցման ընթացակարգերը²⁴»:

²⁴ <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25420/109640-WP-DB17-PUBLIC-Armenia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

2018 թվականից սկսած ՀՀ հարկային համակարգում գործում են հետևյալ նորամուծությունները՝

- 2018 թվականից ներդրվեց պետական բյուջեի հանդեպ հարկատուների պարտականությունների կատարման նոր համակարգ: Նախկինում այդ նպատակով գործող մի քանի տասնյակ գանձապետական հաշիվների փոխարեն սկսվեց կիրառվել միասնական գանձապետական հաշիվ, ըստ որի հարկատուների կողմից միասնական գանձապետական հաշվին վճարվող գումարները կատարված փոփոխությունից հետո չեն համարվում եկամուտներ մինչև այն ժամանակ, երբ հարկատուների կողմից կներկայացվեն տվյալ հարկերի համապատասխան հաշվարկները, որոնցում արտացոլվում են նրա հարկային պարտավորությունները:

Հետևաբար, հարկատուն մինչև հարկային հաշվարկների ներկայացումը իրավասու է փաստացի տիրապետելու իր միասնական հաշվին գտնվող գումարներին, ընդհուպ մինչև՝ դրանք կանխիկացնելու: Հարկատուի կողմից ներկայացվող հաշվարկների հիման վրա միասնական հաշվից վճարվում են հարկային պարտավորությունները: Տվյալ համակարգի ներդրման արդյունքում բացառվում է միասնական հաշվի գումարների ավելցուկը, քանի որ մինչև հաշվարկների ներկայացնելը դրանք հարկային եկամուտներ չեն համարվելու:

- Հարկ վճարողներին առանց կանխավճարների վճարման լայն սպառման համար նախատեսված ապ-

րանքների ակցիզային դրոշմանիշերի և հսկիչ նշանների տրամադրում: Մա հարկատուներին թույլ է տալիս ավելի արդյունավետ օգտագործել իրենց մոտ առկա ֆինանսական ռեսուրսները²⁵:

- Հարկատուի անձնական հաշվի քարտը բացառապես էլեկտրոնային եղանակով պահելու հնարավորության ապահովում, միննույն ժամանակ հնարավորություն տալով հարկ վճարողին, առանց հարկային մարմին այցելելու, իրական ժամանակում վերահսկելու իր անձնական հաշվի միջոցների շարժը և մնացորդները: Բացի այդ, հնարավոր է դառնում էլեկտրոնային եղանակով ստեղծել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների առկայության կամ բացակայության մասին վկայագիր այն դեպքերի համար, երբ օրենսդրությունը նախատեսում է այդ տեղեկանքը պետական կամ այլ մարմիններ ներկայացնելու պահանջ (օրինակ, պետական գնումների շրջանակներում մրցույթների մասնակցության դեպքում): Ինչ վերաբերում է ԱԱՀ դրույքաչափին, ապա այն փոփոխության չի ենթարկվել՝ մնալով նույն՝ 20 % շեմին, որի վճարման հարկային ժամանակաշրջան է համարվում օրացուցային ամիսը: ՀՀ հարկային օրենսդրությունում կարևոր փոփոխություններ կատարվեցին ԱԱՀ գծով, մասնավորապես, սահմանին

²⁵ <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%20%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%95%D0%AD%D0%9A%202019.pdf>

ԱԱՀ վճարումից ազատվեցին ներկրվող որոշ ապրանքներ, օրինակ, «Վերամշակում մաքսային տարածքում» մաքսային ընթացակարգով ներմուծված հումքը, մեքենաները և սարքավորումները²⁶: Սա կատարվում էր այն նպատակով, որ ազատ շրջանառու միջոցները ներդրվեն արտադրության զարգացման մեջ²⁷: Բացի դա, այժմ ԵԱՏՄ միասնական մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով նորոգման (վերանորոգման) նպատակով «Վերամշակում՝ մաքսային տարածքում» մաքսային ընթացակարգով Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված կամ նորոգման (վերանորոգման) նպատակով ԵԱՏՄ անդամ պետություններից Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված գույքի արտահանման դեպքում այդ գույքի նորոգման (վերանորոգման) համար օգտագործված պահեստամասերի, դետալների, հանգույցների, այլ լրակազմող տարրերի մատակարարումը՝ նորոգողի (վերանորոգողի) կողմից հարկվում է 0% դրույքաչափով: Իսկ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից ԵԱՏՄ անդամ պետություններ արտահանված՝ ԵԱՏՄ ապրանքի կարգավիճակ ունեցող ապրանքների մատակարարման գործարքների նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառությունը հիմնավորվում է արտա-

²⁶<https://www.arlis.am/>, ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 65,

²⁷ <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%20%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%95%D0%AD%D0%9A%202019.pdf>

հանման հարկային հայտարարագիրը արտահանողի կողմից հարկային մարմին ներկայացնելու օրը²⁸:

Երկրորդ, ներդրվել է ԱԱՀ-ի վերադարձման արագացված ընթացակարգ: Այժմ, ԱԱՀ գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործընթացները (հիմնականում արտահանման գծով), որոնց արժեքը կազմում է մինչև 20 մլն դրամ, պետության կողմից վերադարձվում են 4 աշխատանքային օրվա ընթացքում նախկին՝ 90 օրվա փոխարեն առանց հարկային մարմինների կողմից որևէ ստուգումների, այսինքն՝ առավելագույն պարզեցված ձևով²⁹: Բացի դա, ակցիզային հարկի վճարումից ազատվում են Հայաստանի Հանրապետության տարածքից ԵԱՏՄ անդամ պետություն արտահանված՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ԵԱՏՄ ապրանքի կարգավիճակ ունեցող ապրանքի մատակարարումը³⁰:

2017 թվականից նոր կարգ է ներդրվել ակցիզային դրոշմանիշերի և (կամ) վերահսկման նշանների համար, որոնք տրամադրվում են էլեկտրոնային դիմումների հիման վրա՝ դիմումը ներկայացնելուց հետո եռօրյա ժամկետում: Իսկ չօգտագործված ակցիզային դրոշմանիշերը և (կամ) հսկիչ նշանները վերադարձվում են ստացման ամսվան հաջորդող 6 ամսվա ընթացքում: 2018 թվա-

²⁸ 22 հարկային օրենսգիրք, հոդված 76:

²⁹ <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/%D0%9F%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%20%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%95%D0%A1%D0%9A%202019.pdf>, ctp 16.

³⁰ 22 հարկային օրենսգիրք, հոդված 97:

փոխկապակցված հարկ վճարողների միջև և գործարքի կողմերից մեկը³³՝

- համարվում է ռոյալթի վճարող,
- օգտվում է Օրենսգրքով՝ շահութահարկի, ԱԱՀ-ի և (կամ) ռոյալթիի գծով սահմանված հարկային արտոնություններից,
- համարվում է «Ազատ տնտեսական գոտիների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված՝ ազատ տնտեսական գոտու շահագործող:

Հայաստանի հարկային օրենսդրությունում առաջին անգամ ներդրվել է փոխադարձ համաձայնության կարգի հայեցակարգը³⁴: Եթե ըստ կրկնակի հարկումը բացառող գործող համաձայնագրի ռեզիդենտին հայտնի է դառնում, որ ոչ ռեզիդենտ գործընկերոջ կամ միջազգային համաձայնագրի կողմ հանդիսացող երկրի հարկային մարմինների գործողությունների արդյունքում վերահսկվող գործարքի հարկումը կարող է չհամապատասխանել միջազգային համաձայնագրի պահանջներին, ապա ռեզիդենտը կարող է փոխադարձ համաձայնու-

³³ Նույն տեղում:

³⁴ <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/%D0%9F%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BF%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%20%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%95%D0%AD%D0%9A%202019.pdf>, стр 18:

թյամբ գործարքի կանխման պահանջով հարկային մարմին դիմում ներկայացնել³⁵:

Ամփոփելով կարելի է ընդգծել, որ տարեց-տարի ՀՀ հարկային համակարգում կատարվում են փոփոխությունները, ուղղված գործարար միջավայրի գրավչության բարձրացմանը, երկրի տնտեսության կայուն զարգացմանը:

2.2. ՀՀ հարկային վարչարարության արդյունավետության վերլուծությունը

ՀՀ-ում կատարվող ներկա բարեփոխումների փուլում հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրը խիստ հրատապ և արդիական է: Կարելի է փաստել, որ չնայած հարկային համակարգը ներկայումս բավական խոցելի է, սակայն, որպես ինքնուրույն համակարգ, ունի կայուն վարկանիշ³⁶: Արդյունավետ հարկային քաղաքականություն վարելու, ինչպես նաև արդյունավետ հարկային համակարգ ունե-

³⁵ <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/%D0%9F%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%20%D0%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%20%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%95%D0%AD%D0%9A%202019.pdf>, стр 18:

³⁶ Վ.Լ. Հարությունյան, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, էջ 21:

նալու համար իր գործում ուրույն տեղն ունի ճիշտ և գրագետ հարկային վարչարարության իրականացումը:

Հարկային վարչարարության հիմնախնդիրները շատ կարևոր է դիտարկել ըստ՝ հարկային մարմինների կողմից հարկային եկամուտների հավաքագրման գործընթացի, հարկային մարմինների և հարկ վճարողների միջև փոխհարաբերությունների գործընթացի, հարկային մարմինների կողմից հարկային ներուժի բացահայտման գործընթացի, հարկային մարմինների կողմից հարկերի վճարումից միտումնավոր խուսափելու դեպքերի առթիվ տնտեսվարողներին բացահայտելու գործընթացի: Հետևաբար՝ վերջիններիս վերլուծության միջոցով ստացված արդյունքները կնպաստեն հարկային վարչարարության բարելավմանը:

Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ժամանակ առ ժամանակ մշակվում են ռազմավարություններ, որոնցով նախատեսվում են որոշակի փոփոխություններ: Մասնավորապես, 2019-2023 թվականների ռազմավարությունում ներկայացված է առաջիկա տարիների ընթացքում հարկային վարչարարության զարգացման ուղին, բարեփոխումների հիմնական ուղղություններն ու դրանցից ակնկալվող արդյունքները:

Ռազմավարությունը սահմանում է բարեփոխումների թվով հինգ ուղղություններ.

- հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակի բարձրացում, որի արդյունքում ՊԵԿ կողմից

ներդրվեց էլեկտրոնային ծառայությունների համակարգը,

- հարկային մարմին-հարկ վճարող հաղորդակցության արդյունավետության բարձրացում,
- ՏՏ համակարգերի կատարելագործում, որի արդյունքում մշակվեցին նորարարական լուծումներ և ներդրվեցին տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ,
- հարկային ստվերի կրճատում և հարկային եկամուտների կայուն աճի ապահովում,
- մարդկային ռեսուրսների կառավարման համակարգի զարգացում և կատարելագործում: Մրա շրջանակներում միջոցառումներ են իրականացվել հարկային կարգապահության ռիսկերը նվազեցնելու ուղղությամբ, ներդրվել են ռիսկերի կառավարման վրա հիմնված համակարգեր:

ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեն, կարևորելով ՀՀ հարկային համակարգի արդյունավետությունը, 2020-2024 թթ. ռազմավարության մեջ հստակ շեշտադրել էր մեծ ծավալի տվյալների (Big Data) վերլուծական գործիքակազմի ներդրումը: Ռազմավարությունում նշվում էր, մասնավորապես, ներկայումս ՊԵԿ-ում մի շարք հարկային ընթացակարգեր իրականացվում են էլեկտրոնային կառավարման համակարգերի հիման վրա: Նախատեսվում է իրականացնել առաջադեմ թվային լուծումների կիրառում արդեն իսկ գործող և նոր մշակվող հարկային էլեկտրոնային կառավարման համակարգերում ինքնուսուցման մեխանիզմների ներդրման միջոցով:

Մեքենայական ուսուցման մեխանիզմը՝ հանդիսանալով արհեստական բանականության կիրառման մոտեցումներից մեկը, հնարավորություն է տալիս ոչ միայն հստակ ալգորիթմների հիման վրա լուծել սահմանված խնդիրներ, այլև իրականացնել խնդիրների վերլուծություն, վերբիհանում և տվյալների համադրման արդյունքում հնարավոր լուծումների բացահայտում՝ առանց մարդկային գործոնի ազդեցության: Մասնավորապես, հարկային ընթացակարգերի արդյունավետության բարձրացման նպատակով համակարգերում նախատեսվում է կիրառել մեքենայացված ուսուցման մոտեցումներ՝ ստուգումների կազմակերպման բոլոր փուլերում ռիսկերի կառավարման համակարգի հետադարձ կապ ապահովելու համար: Հավաքագրվող տեղեկատվության հիման վրա համապատասխան ալգորիթմների ներդրման արդյունքում կանխատեսող մոդելավորման համակարգի ներդրմամբ հնարավոր կլինի ապահովել իրականացվող վերլուծությունների և կանխատեսումների ավտոմատացում, դրանց հիման վրա ռիսկային չափանիշների, կշռային գործակիցների ճշգրտում՝ կողմնորոշելով հարկային մարմնի ներկայացուցիչներին հետագա ստուգումների իրականացման համար և ստեղծելով ռիսկայնության առումով առավել թիրախային ստուգումների ցանկեր: Միաժամանակ, մեքենայական ուսուցման մեխանիզմների ներդրումը հնարավորություն կընձեռի ստուգումներ իրականացնող տեսուչների ընտրությունն իրականացնել ավտոմատացված եղանակով՝ նվազա-

գույնի հասցնելով մարդկային գործոնի հնարավոր ազդեցությունը և կողմնակալ մոտեցումը³⁷:

Բոլոր ժամանակներում էլ պետական բյուջեի եկամուտների ավելացումը եղել և մնում է երկրի գերակա ուղղություններից մեկը: Իսկ ՀՀ տնտեսության կարևորագույն մարտահրավերներն են մնում ստվերային տնտեսության կրճատումը, գործարար միջավայրի բարելավումն ու մրցունակ բիզնես միջավայրի ստեղծումը:

Թվային տվյալների վերլուծությամբ գնահատենք, թե ՀՀ-ում 2013-2020 թթ. ընթացքում ՀՆԱ-ում կապիտալ ներդրումների տեսակարար կշիռն ինչքան է եղել: Այսպես, կապիտալ ներդրումների տեսակարար կշիռը ՀՀ ՀՆԱ-ում ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանում (2013-2020թթ.) ամենաբարձրը եղել է 2018 թվականին՝ կազմելով 22.40 տոկոս, իսկ ամենացածրը՝ 2020-ին՝ 17.22 տոկոս, որը նախորդ տարվա՝ 2019-ի համեմատ նվազել է 0.23 տոկոսային կետով (տե՛ս աղյուսակ 2.2.1):

Աղյուսակ 2.2.1

ՀՀ ՀՆԱ-ում կապիտալ ներդրումների տեսակարար կշիռը 2013-2020 թթ. (տոկոսներով)³⁸

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ներդրումներ/ՀՆԱ, %	22.15	21,28	20,73	18,02	18,42	22,40	17,45	17,22

³⁷ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/_ts/_ts/Tax_Service_Reform_Projects/vr_hhk_2020_2140L_hvl.pdf

³⁸ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից, https://www.theglobaleconomy.com/Armenia/Capital_investment/

Ինչպես վկայում են աղյուսակի տվյալները, ՀՆԱ-ում կապիտալ ներդրումների տեսակարար կշռի՝ 2018 թվականին 2017-ի նկատմամբ 3.98 տոկոսային կետով աճը պայմանավորված է եղել ՀՀ-ում 2018 թվականի իշխանափոխությամբ, որը բավականին ակտիվացրել է ներդրումների հոսքը: Մակայն հաջորդող տարիներին այդ ակտիվությունը զգալիորեն նվազել է:

Արտաքին տնտեսական հարաբերություններում երկրի մասնակցության աստիճանը, որը բնութագրվում է արտահանման, ներմուծման ծավալներով և ՀՆԱ-ում դրանց տեսակարար կշռով, պատկերացում է տալիս աղյուսակ 2.2.2-ը: Ինչպես երևում է ներկայացված աղյուսակից մեր հանրապետությունը ներմուծման ուղղվածությունն ունեցող երկիր է: Ներմուծման ծավալները մինչև 2019 թվականը տարեց-տարի աճել են՝ հասնելով մինչև 5537.6 մլն դրամի: Արտահանման ծավալները ևս ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանում ունեցել են աճման միտում:

ՀՆԱ-ում արտահանման մասնաբաժինը 2019 թվականին կազմել է 41.18 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ ավել է 1.79 տոկոսային կետով: Այս ցուցանիշը 2020 թվականին կազմել է 30.7 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ նվազել է 10.48 տոկոսային կետով: Ինչ վերաբերում է ՀՆԱ-ում ներմուծման տեսակարար կշռին, ապա այն 2019 թվականին կազմել է 54.55 տոկոս, որը նախորդ՝ 2018 թվականի համեմատ ավել է 1.47 տոկոսային կետով: Մակայն այս ցուցանիշն էլ 2020

թվականին ունեցավ նվազման միտում՝ կազմելով 39.35 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ պակասել է 15.32 տոկոսային կետով: 2020 թվականին ցուցանիշների անկումը պայմանավորված էր երկրում և աշխարհում տիրող իրավիճակով՝ կապված համաճարակի բռնկմամբ:

Աղյուսակ 2.2.2

ՀՀ տնտեսությունը բնութագրող մակրոտնտեսական ցուցանիշներ 2013-2020 թթ. (մլն ԱՄՆ դոլար)³⁹,

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Արտահանում, մլն, ԱՄՆ դոլար	1478.7	1547.3	1485.3	1791.7	2237.7	2412.4	2648.6	2537.0
Արտահանում/ ՀՆԱ, %	28.35	28.56	29.72	33.74	38.21	39.39	41.18	30.7
Ներմուծում, մլն, ԱՄՆ դոլար	4385.9	4424.4	3239.2	3273.5	4097.1	4975.5	5537.6	4583.3
Ներմուծում/ ՀՆԱ, %	49.2	47.2	41.2	42.33	48.9	53.08	54.55	39.35

ՀՀ կառավարությունը 2021 թվականի օգոստոսի 12-ի N 1323-Լ որոշմամբ հաստատել է Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների կոմիտեի զարգացման և վարչարարության բարելավման ռազմավա-

³⁹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ հիմք ընդունելով ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի հրապարակումները https://armstat.am/file/article/armenia_2017_2.pdf, ինչպես նաև Համաշխարհային բանկի հրապարակումները՝ <https://data.worldbank.org/indicator/NE.EXP.GNFS.ZS?locations=AM>, <https://data.worldbank.org/indicator/NE.IMP.GNFS.ZS?locations=AM>

րությունից բխող միջոցառումների ծրագիր⁴⁰, որով նախատեսվում է՝

- Ներդնել հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոնների միջև ներքին հաղորդակցման համակարգ և փաստաթղթերի էլեկտրոնային արխիվացման համակարգ, որի արդյունքում մինչև 31.12.2022թ. հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոնների միջև ներդրվելու է էլեկտրոնային հաղորդակցման ներքին համակարգ, ստեղծվելու է հարկային ու մաքսային գործերի էլեկտրոնային արխիվ, ինչպես նաև ձեռք են բերվելու համակարգի ներդրման համար անհրաժեշտ համապատասխան տեխնիկական սարքավորումներ, որոնց արդյունքում էլ նվազելու են ծառայությունների մատուցման ժամկետները:
- Բարելավել ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների ճշտության, հետևաբար՝ հուսալիության մակարդակը, որի արդյունքում կբարձրացվի ՊԵԿ տեղեկատվական բազայի տվյալների ճշտության մակարդակը, ինչպես նաև վերլուծությունների արդյունավետության մակարդակը:
- Ջարգացնել և արդիականացնել ՊԵԿ սերվերային և օպերացիոն համակարգերը, օպտիմալացնել տեղեկատվական շտեմարանների կառուցվածքը, որի արդյունքում նախատեսվում է բարձրացնել ՊԵԿ սերվերային և օպերացիոն համակարգերի անվտանգ

⁴⁰ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/_ts/_ts/Fax_Service_Reform_Projects/vr_hbk_2021_13231_hv12.pdf

գույթան մակարդակը, արդյունավետ շահագործել հարկային և մաքսային տեղեկատվական շտեմա-րանները:

- Բարելավել այլ պետական մարմինների հետ տեղեկատվության փոխանակման գործընթացը, որի արդյունքում մինչև 31.12.2022 թվականը հասանելի կլինեն այլ գերատեսչություններում հարկման համար կարևոր նշանակություն ունեցող տեղեկություններ⁴¹:

Եթե ներկայացված բոլոր բարեփոխումներն արդյունավետ և ժամանակին կատարվեն, ապա կարող ենք ենթադրել, որ մոտ ապագայում ՀՀ հարկային վարչարարությունը կհամապատասխանեցվի միջազգային ստանդարտներին:

Տնտեսության զարգացման ներկա փուլում արդյունավետ հարկային վարչարարության հասնելու համար հարկ է ցուցաբերել համալիր մոտեցում՝ նպաստելով ստվերի կրճատմանն ու ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների գեներացմանը: Հարկային վարչարարության բարեփոխման գերակայությունների հիմքում իր ուրույն տեղն ունի նաև հարկային վարչարարության պարզեցումն ու հարկային ընթացակարգերի կատարելագործումը: Այսինքն՝ արդյունավետ հարկային վարչարարության իրականացմանը նպաստող հարկային օրենսդրական դրույթների պարզեցումն ու երկիմաստություն-

⁴¹ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/ts/ts/Tax_Service_Reform_Projects/vr_hhk_2021_1323I_hvl2.pdf

ների, անորոշությունների վերացումը: Իսկ այդ ամենը հնարավոր է իրականացնել միայն միմյանց հակասող, տարընթերցման հնարավորություններ պարունակող ու երկիմաստ մեկնաբանությունների պատճառ հանդիսացող դրույթների վերացմամբ՝ հաշվի առնելով այն, որ հարկային օրենսդրության բարդ ու ոչ հստակ շարադրանքը ինքնին հանգեցնում է տարընկալումների ու տարընթերցումների: Արդյունքում բարդանում է ինչպես հարկ վճարողների կողմից իրականացվող հարկային հաշվառումը, այնպես էլ հարկային մարմինների կողմից իրականացվող հսկողական աշխատանքը: Այս առումով, հարկային օրենսդրության՝ պարզ և հստակ շարադրումն ու կատարելագործումը պետք է ընկած լինի կատարվող փոփոխությունների հիմքում: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման արդյունքում կբացահայտվի հարկային ամբողջ ներուժը, որի արդյունքում էլ զգալիորեն կավելանան հարկային մուտքերը:

Նկատենք, որ ՀՀ հարկային համակարգում շարունակաբար յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով կատարվում են փոփոխություններ, որոնք հիմնվում են նաև միջազգային փորձի վրա, և որոնց արդյունքում ակնկալվում են զգալի դրական տեղաշարժեր: Այսպես, ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ 2015-2018 թթ. ընկած ժամանակաշրջանում եկամտային հարկի դրույթաչափը թերևս ամենաշատն է փոփոխության ենթարկվել: ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց

հետո միայն ՀՀ-ում էր գործում եկամտային հարկի տարբերակված տոկոսադրույք, որը նաև ամենաբարձրն էր. մինչև 150 000 դրամ եկամուտ ունեցողների համար այն կազմում էր 24,4%, 150000 – 2000000 դրամից 28 %, իսկ 2000000-ից բարձր եկամուտ ունեցողները վճարում էին 36 % եկամտային հարկ: Համեմատության համար նշենք, որ Ռուսաստանի Դաշնությունում ֆիզիկական անձանց եկամուտներից հարկի դրույքաչափը 13 % է⁴², Ղազախստանում՝ 10 %⁴³, Բելառուսի Հանրապետությունում՝ 13 % ⁴⁴, իսկ Ղրղըզստանի Հանրապետությունում՝ 10 %⁴⁵:

Հայաստանի Հանրապետությունում այս հարկատեսակի մասով բարեփոխումների առաջին քայլը միասնական տոկոսադրույքի՝ 23 %, սահմանումն էր: Սակայն նույնիսկ նախատեսվող շարունակական նվազեցումների՝ մինչև 20 %-ի, պայմաններում էլ այն շարունակում է բարձր մնալ՝ համեմատած ԵՄՏՍ անդամ-պետություններում գործող դրույքաչափի հետ:

Եկամտային հարկի մասով փոփոխությունների իրականացման համար սահմանված է հետևյալ ժամանակացույցը.

⁴² Федеральная налоговая служба, <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndfl/>

⁴³ Налоговый кодекс Казахстана, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=8755:-30,

⁴⁴ "Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 N 71-3 (Особенная часть)", <http://nalog.gov.by/ru/stavki-podohodnogo-naloga/>,

⁴⁵ Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики, <https://www.sti.gov.kg/>

- 1) 2020 թ. հունվարի 1-ից՝ 23%,
- 2) 2021 թ. հունվարի 1-ից՝ 22%,
- 3) 2022 թ. հունվարի 1-ից՝ 21%,
- 4) 2023 թ. հունվարի 1-ից՝ 20%

Նշենք, որ 2020 թվականի առաջին ինն ամիսների ընթացքում եկամտային հարկի մուտքերը կազմել են 310,5 միլիարդ դրամ՝ ապահովելով պետական բյուջեի հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի 30,5%-ը⁴⁶:

Այժմ տեսնենք, թե ՀՀ պետական բյուջեի կառուցվածքն ինչպիսի՞ն է, և հարկային եկամուտներում յուրաքանչյուր հարկատեսակից մուտքերն ինչքա՞ն են կազմում (աղյուսակ 2.3.3): Այսպես, 2020 թվականի ընթացքում պետական բյուջե է մուտքագրվել 1 տրիլիոն 385 միլիարդ 199 միլիոն դրամ՝ նախորդ տարվա 1 տրիլիոն 464 միլիարդ 300 միլիոն դրամի փոխարեն: Նկատելի է, որ 1 տարվա կտրվածքով պետական բյուջե մուտքագրված հարկերն ու պետական տուրքերը նվազել են 79,1 միլիարդ դրամով կամ 5,4 %-ով:

Ըստ ՊԵԿ վիճակագրական տվյալների՝ 2020 թվականի ընթացքում պետական բյուջե հաշվեգրված հարկերի ու տուրքերի ամենամեծ նվազումը տեղի է ունեցել մայիս և հունիս ամիսներին՝ երկրում արտակարգ դրություն հայտարարելուց 2 ամիս անց: Կրկին նվազում է գրանցվել հոկտեմբեր և նոյեմբեր ամիսներին, երբ

⁴⁶ ՀՀ ՊԵԿ պաշտոնական կայք էջ,

<https://www.petekamuner.am/Content.aspx?tn=tsTTFaxStatData>

երկրում՝ Արցախյան երկրորդ պատերազմով պայմանավորված, հայտարարված էր ռազմական դրություն:

Կատարված ուսումնասիրությունների արդյունքում կարելի է նկատել, որ վերջին հինգ տարիների (2015-2020 թթ.) ընթացքում Հայաստանի Հանրապետության համար պետական բյուջեի եկամուտներն ամենաբարձրն են եղել 2019 թվականին (տե՛ս աղյուսակ 2.2.3):

Դեռևս 2019 թվականին կանխատեսվում էր, որ ՀՀ տնտեսությունը 2020 թվականին աճ կգրանցի: Մինչդեռ, կորոնավիրուսի համավարակի (COVID 19) ազդեցությամբ պայմանավորված, վերանայվեցին նաև երկրի տնտեսական զարգացումների կանխատեսումները⁴⁷:

Համավարակի բռնկումը ճգնաժամային ազդեցություն է ունեցել նաև ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա: Սա մեծամասամբ տնտեսական գործունեության սահմանափակումների, ինչպես նաև տնտեսական ակտիվության էական նվազման հետևանք է:

⁴⁷ Առողջապահության համաշխարհային կազմակերպություն, <https://www.who.int/ru/>

**ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը
2013-2019 թթ.⁴⁸ (մլն. դրամ)**

	2013 թ.	2014 թ.	2015 թ.	2016 թ.	2017 թ.	2018 թ.	2019 թ.
ՀՀ ՖՆ կողմից ՀՀ պետական բյուջե հավաքագրված հարկային եկամուտներ և պետական տուրք	876,670.9	1,062,858.6	1,065,644.2	1,078,294.2	1,156,425.3	1,306,231.1	1,485,666.0
Այդ թվում՝ հարկային եկամուտներ	723,786.3	1,023,576.8	1,033,239.0	1,044,984.5	1,119,300.6	1,258,121.2	1,464,300.1
ԱԱՀ	401 884.7	440 361.4	423 933.5	391 087.8	408,783.7	438,219.2	474,377.1
Եկամտային հարկ	251 068.1	289 171.8	320,220.9	332,778.7	341,226.8	356,639.3	410,348.2
Շրջանառության հարկ	13,397.4	12,398.6	11,859.4	15,259.6	18,290.9	21,339.3	28,998.2
Շահութահարկ	124 597.8	103 597.4	103 659.9	127 186.5	109 976.8	170,086.9	181,265.6
Ակցիզային հարկ	52 097.7	50 560.4	48 988.9	59 745.3	82 324.8	108,961.8	127,535.3

55

⁴⁸ Աղյուսակը կազմվել է ՀՀ ՊԵԿ տվյալների հիման վրա:

Այսպիսով, 2020 թվականի ապրիլից սկսած նախորդ տարվա նույն ամսվա նկատմամբ հարկային եկամուտներն աստիճանաբար սկսել են նվազել: Արդյունքում, 2020 թվականի ինն ամիսների ընթացքում ՀՀ պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտները կազմել են 1075,1 միլիարդ դրամ՝ նախորդ տարվա նույն ժամանակահատվածի համեմատ նվազելով 6.4%-ով, իսկ հարկերը և տուրքերը կազմել են 1016,8 միլիարդ դրամ՝ նախորդ տարվա նույն ժամանակահատվածի համեմատ նվազելով 5.8%-ով⁴⁹:

Հարկային եկամուտների նվազման վրա ազդեցություն են ունեցել նաև շահութահարկի գծով հիմնարար փոփոխությունների իրականացումը, ինչը համավարակով պայմանավորված, կարելի է բնորոշել նաև որպես աջակցություն՝ շահութահարկ վճարող տնտեսվարող սուբյեկտներին: Իրենց ազդեցությունն են ունեցել նաև «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում լրացումներ և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-258-Ն և «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՕ-302-Ն ՀՀ օրենքները: Ըստ կատարված փոփոխությունների՝ ամբողջությամբ վերանայվել էր շահութահարկի կանխավճարների համակարգը, և, բացի այդ, սահմանվել էր, որ 2020 թվականի երկրորդ եռամսյակի

⁴⁹ ՀՀՊԵԿ պաշտոնական կայք էջ,

[https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=\(s\)ITaxStatData](https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=(s)ITaxStatData)

համար տնտեսվարող սուբյեկտները շահութահարկի կանխավճարներ առհասարակ չեն իրականացնելու:

Ինչպես նախատեսվել էր, վերանայվել է շահութահարկի դրույքաչափը՝ նվազեցնելով և հասցնելով 18%-ի: 2020 թվականի 9 ամիսների ընթացքում ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի 12,1%-ն ապահովվել է շահութահարկի միջոցով, որը կազմել է 122,6 միլիարդ դրամ⁵⁰: Իսկ շահութահարկի մասով կարևոր է նշել, որ վերջինիս հաշվարկման ժամանակ պետք է օգտագործվեն գիտականորեն հիմնավորված և տրամաբանական մոտեցումներ, որոնք պետք է վերաբերեն ոչ միայն հարկվող շահույթի հաշվարկին (որը կոչվում է հարկման օբյեկտ), այլ նաև կիրառվող դրույքաչափերին⁵¹:

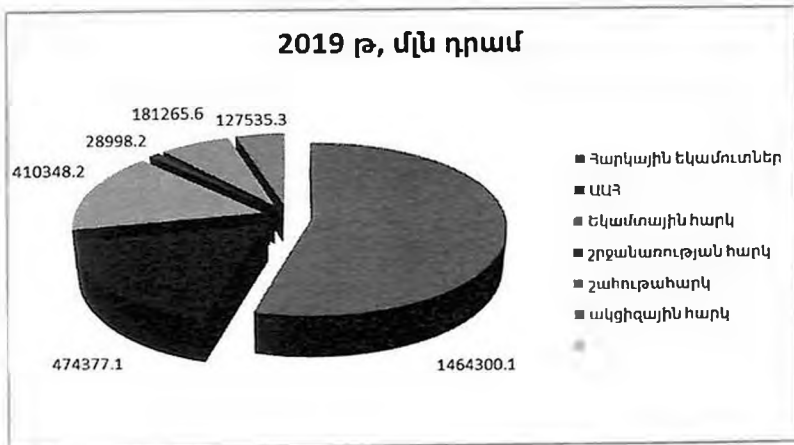
Ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանի ընթացքում հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը տնտեսության վրա եղել է առավելապես խթանող: Գաղտնիք չէ, որ ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների գերակշիռ մասը կազմում են հարկային եկամուտներն ու պետական տուրքերը, որոնցից հարկային եկամուտները տարեց-տարի ավելանում են: Նկատենք, որ հարկային եկամուտների 30 %-ից ավելին ապահովվել է

⁵⁰ ՀՀ ՊԵԿ պաշտոնական կայք էջ,

<https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTITaxStatData>

⁵¹ Harutyunyan V.L., Harutyunyan T.V, Modern approaches to application of taxation principles with respect to direct taxes, Наука сегодня: история и современность: материалы международной научно-практической конференции, г. Вологда, 31 октября 2018 г.: в 2 частях. Часть 2. – Вологда: ООО «Маркер», 2018г, p 7-10.

ավելացված արժեքի հարկի հաշվին (տե՛ս գծապատկեր 2.2.1): Իր մեծությամբ երկրորդ տեղը զբաղեցնող եկամտային հարկը 2017 թվականին 2015 թվականի համեմատ ավելացել է 21,005.9 մլն դրամով: Իսկ ահա 2015 թվականի ընթացքում շրջանառության հարկի գրանցած արդյունքը մեծամասամբ պայմանավորված է եղել «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխություններով: Իրականացվող հարկային քաղաքականությունը սովել է իր դրական արդյունքները:



Գծապատկեր 2.2.1. ՀՀ պետ. բյուջեի հարկային եկամուտների կառուցվածքը 2019 թվականին⁵²

⁵² Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ հիմք ընդունելով աղյուսակ 2.2.3 տվյալները:

ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի՝ 2020-2024 թթ. զարգացման և վարչարարության բարելավման ռազմավարական ծրագրով նախատեսված բազում կետերից մեկն է նաև օրինապահ հարկ վճարողի համակարգի կատարելագործումը, մասնավորապես, հավաստագրի տրման ներկա համակարգը նորացված չափանիշների հիման վրա փոփոխել՝ ներդնելով խրախուսական ավելի գրավիչ համակարգ⁵³: Վերջինս նպատակ ունի ավելի շահագրգռել հարկատուներին հարկերի վճարման համար, ինչի արդյունքում էլ զգալիորեն կկրճատվի նաև ստվերային տնտեսությունը: 2018 թ.ի հունիսի 1-ից դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում ՀՀ իրավասու մարմինների վարությամբ կոռուպցիոն բնույթի և հարկերը վճարելուց խուսափելու վերաբերյալ հարուցվել է մոտ 1080 քրեական գործ, որոնց շրջանակներում արձանագրվել է պետությանը պատճառած գրեթե 67 մլրդ դրամի գույքային վնաս, որից փաստացի վճարվել է բյուջե շուրջ 23 մլրդ դրամ: Հատկանշական է նաև այն փաստը, որ քրեական գործերի քննության ընթացքում մասնակից անձանց կողմից կամավոր վճարվել է շուրջ 9.5 մլրդ դրամ⁵⁴: Տվյալ երևույթը շարունակվել է նաև 2019 թվականին: Իսկ ստվերային տնտեսության կրճատմանն ուղղված գործուն քայլ կլինի նաև անկանխիկ

⁵³ ՀՀ կառավարության պաշտոնական կայք էջ, <https://www.gov.am/am/>

⁵⁴ ՀՀ ՊԵԿ պաշտոնական կայք էջ.

<https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTITaxStatData>

գործարքների խրախուսումը, որը պետք է կրի նաև օրենսդրական բնույթ:

2019 թվականի հունվարի 25-ին ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունված՝ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու և 2018 թվականի հունիսի 21-ի «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու և 2017 թվականի դեկտեմբերի 21-ի «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-338-Ն օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-68-Ն ՀՀ օրենքով էլ կարելի է պայմանավորել տեղի ունեցած փոփոխությունները⁵⁵: Համաձայն օրենսդրական փոփոխությունների՝ առանց մշտական հաստատության Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի կողմից ստացվող շահաբաժինների մասով շահութահարկի դրույքաչափը սահմանվել է 5 տոկոս՝ նախկինում սահմանված 10 տոկոս դրույքաչափի փոխարեն:

Այսօրվա հարկային վարչարարության կարևորագույն խնդիրներից մեկն էլ արդյունավետ կազմակերպչական կառույցի ստեղծումն է: Եվ, եթե օրենսդիր մար-

⁵⁵ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-338-Ն օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-68-Ն ՀՀ օրենքը:

մինը հզոր և կայացած է, այդ չափով կառավարման մեխանիզմը հասցեագրված և արդյունավետ կլինի, և այդ չափով մարմինը ճկունություն կցուցաբերի ժամանակակից կառավարման խնդիրների լուծման հարցում⁵⁶:

Այսպիսով, ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների արդյունքում, բացահայտվել են ՀՀ շահութահարկի և եկամտային հարկի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման օրենսդրական և մեթոդաբանական թերությունները և բացթողումները.

- շահութահարկի մասով դրանք վերաբերում են հարկվող շահույթի որոշման ժամանակ՝

1. համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումներին,

2. համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ ու փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերին, որոնց մի մասը, երբեմն չարդարացված և անհասկանալի ձևով նորմավորվում է, իսկ ծախսերի մի այլ մասը չարդարացված չի նորմավորվում՝ ավելացնելով նվազեցումների չափը⁵⁷:

⁵⁶ Harutyunyan V.L. , Assessment of tax potential and ways to increase efficiency of tax administration in the RA, Sciences of Europe, 24-3 (24), Global Science Center LP, 2018, p 12-20.

⁵⁷ Վլադիմիր Հարությունյան, Դավիթ Հարությունյան, Ստորումներ ՀՀ Հարկային օրենքների շուրջ («Հողի հարկի մասին», «Գույքահարկի մասին», «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներ), Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում. Գիտական հոդվածների ժողովածու, 2019թ. 34-57:

Վերոնշյալ թերությունների ու բացթողումների բացահայտման հետ մեկտեղ առաջարկում ենք տարբերակել շահութահարկի դրույքաչափերը և բարձր դրույքաչափ սահմանել այն ոլորտներում, որտեղ բարձր է շահութաբերության մակարդակը, այսինքն՝ «շատից շատ», «քչից քիչ» հարկելու մոտեցումը տեղադրել շահութահարկի դրույքաչափերում՝ դրանք տարբերակելով ըստ շահութաբերության մակարդակների, որը «ինքնաբերաբար» կնվազեցնի նաև մենաշնորհային ապրանքների բարձր գները⁵⁸:

• Եկամտային հարկի մասով կարևորվել է չհարկվող նվազագույն շեմի բարձրացումը՝ կապված կոմունալ վարձերի, գույքային հարկերի բարձրացման և դրամի արժեզրկման հետ, և առաջարկվում է բարձրացնել եկամտային հարկի ամսական չհարկվող նվազագույն սահմանը (շեմը), այլև այն հավասարեցնել ապրուստի նվազագույնին: Ընդ որում, անհրաժեշտ ենք համարում եկամտային հարկի հաշվարկման մոտեցումների հիմքում դնել ռեզիդենտի ոչ թե անձնական, այլ ընտանիքի բոլոր անդամների եկամուտները, ինչպես արվում է Արևմտյան Եվրոպայի բազմաթիվ երկրներում (Մեծ Բրիտանիա, Նորվեգիա, Գերմանիա, Իտալիա և այլն)⁵⁹և

⁵⁸ Ե.Ս.Հակոբյան, Տ.Վ. Շահինյան, Ուղղակի հարկերի գծով փոփոխություններն ու դրանց դիմամիկան, Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, գիտական հոդվածների ժողովածու, 2021 թ., էջ 110:

⁵⁹ Русакова И.Г., Кашин В.А., Толкушкин А.Б. и др.: Налоги и налогообложение.-М.: ЮТИТИ, 2000., 495 с.

ԱՄՆ-ում: Հարկման նման մոտեցման պարագայում փաստորեն կարևորվում է անհատի վճարունակությունը, որն առավել կարևոր է և բխում է հարկման արդարության սկզբունքից:

Վերոնշյալ բարեփոխումների համատեքստում կարևոր են դառնում ներկայացված առաջարկությունները, որոնց գործարկումը էական դեր կունենա ՀՀ հարկային քաղաքականության կատարելագործման գործում: Մասնավորապես, անուղղակի և ուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը հոգուտ երկրորդի փոփոխելը: Բանն այն է, որ որքան բարձր է լինում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը, այնքան քիչ ուշադրություն է դարձվում հարկման արդարության սկզբունքը պահպանելուն, քանի որ անուղղակի հարկերը ներառվում են ապրանքների և ծառայությունների գների մեջ՝ հարկային բեռն ուղղելով սպառողներին, որոնց գերակշիռ մասն ազգաբնակչությունն է: Այս համատեքստում առաջարկվում է նաև մինչև 30%-ի հասցնել հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը, որը միշտ եղել է պետական գանձարանի համալրման հիմնական ուղենիշներից մեկը: Ուստի առաջարկվում է այն դիտարկել նաև որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ: Առաջարկվում է նաև եկամտային հարկի հաշվարկման մոտեցումների հիմքում դնել ռեզիդենտի ոչ թե անձնական, այլ ընտանիքի բոլոր անդամների եկամուտները, իսկ շահութահարկի դրույքաչափերը տարբերակել ըստ շահութաբերության մակարդակների:

Այսպիսով, հարկային վարչարարության արդյունավետությանն ուղղված օրենսդրական փոփոխությունները մոտ ապագայում կարող են նպաստել համակարգի արդյունավետության բարձրացմանը:

2.3. Հարկային վարչարարության ազդեցությունը հարկեր / ՀՆԱ ցուցանիշի վրա

Հարկային վարչարարության բարեփոխումների գերակայություններն են հարկային ներուժի բացահայտումը, ստվերային տնտեսության կրճատումը, հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովումը: Հարկման դրույքաչափերի օպտիմալացման խնդիրը միշտ էլ եղել և մնում է հարկային վարչարարության բարեփոխման գերակայությունների հիմքը: Դրույքաչափերը պետք է սահմանվեն այնպես, որ դրանց գործողությունը ձեռնարկատիրական գործունեության նկատմամբ ունենա առավելագույն չեզոքություն, իսկ հարկային բեռը ընդունելի լինի ձեռնարկատիրական գործունեության շահութաբերության համատեքստում:

Դեռևս 20-րդ դարի կեսերին ամերիկացի տնտեսագետ Գուտմանը նշել է, որ ԱՄՆ-ում գոյություն ունի տնտեսության չվերահսկվող մի հատված, որի ծավալներն աճելու միտում ունեն⁶⁰, իսկ ավելի ուշ ամերիկացի

⁶⁰ Hart K., *Informal Urban Income Opportunities and Urban Employment in Ghana*, *Journal of Modern African Studies*, 1973, Vol. 11, #1.

մեկ այլ տնտեսագետ Էդգար Ֆայզը հավելել է, որ չվերահսկվող տնտեսության ծավալները կազմել են պաշտոնական ՀՆԱ-ի 1/3-ը⁶¹:

Տնտեսագիտական գրականության մեջ դեռևս չկա հաստատված պատկերացում ամբողջ տնտեսության մեջ ստվերի դերակայման մասին: Մի կողմից ստվերային տնտեսությունը խնդիր է պետության համար, քանի որ այն չի վերահսկվում, և պակաս են վճարվում հարկերը, իսկ մյուս կողմից՝ այն բիզնեսի պահպանման միջոց է այն դեպքում, երբ հարկերի լիարժեք վճարումը կարող էր հանգեցնել սնանկության:

Ներկայումս գործնականում անհնար է կանխատեսել մակրոտնտեսական զարգացումը՝ առանց ստվերային հատվածը հաշվի առնելու: Սակայն նման հաշվառման մեթոդական աջակցության համար անհրաժեշտ է հստակ սահմանել, թե ինչ է ստվերը, և դրա ինչ տեսակներ կան:

Ստվերային տնտեսությունն ուսումնասիրելիս հեղինակների մեծ մասը բախվում է այն սահմանելու դժվարության հետ: Ստվերային տնտեսության մեկնաբանություններից յուրաքանչյուրն ընդգծում է դրա այս կամ այն բաղադրիչները: Օրինակ, Ֆ.Սմիթը ստվերային տնտեսությունը բնորոշել է որպես «ապրանքների և ծառայությունների շուկայական արտադրություն՝ օրինական կամ անօրեն, որը խուսափում է պաշտոնական

⁶¹ Gutmann P., The Subterranean Economy, Financial Analysis Journal, 1977, Vol. 33.

թվերում երևալուց ⁶²:

Ժամանակակից տնտեսագիտական բառարանում էլ ստվերային տնտեսությունը բնութագրվում է որպես «տնտեսական գործողությունների համախումբ, որոնք թաքցվում են մասնակիցների կողմից, չեն բարձրաձայնվում, պետության և հասարակության կողմից չեն վերահսկվում և պաշտոնական վիճակագրությունում չեն ներկայացվում: Դրանք ապրանքների և ծառայությունների բաշխման, վերաբաշխման, սպառման գործընթացներ են, որոնք անգեն աչքով չեն երևում, իսկ դրանցով հետաքրքրված են տարբեր մարդիկ և մարդկանց առանձին խումբ»⁶³:

Ըստ էության, ստվերային շրջանառության գլխավոր բնութագրական գծերից մեկը պետության չվերահսկած գործունեությունն է, երբ տնտեսական գործակալների գործունեությունը թաքցվում է պետական կառավարման և վերահսկողական մարմիններից կամ ընդհանրապես արգելվում է օրենքով⁶⁴:

Ընդհանուր առմամբ, կարելի է տարբերակել ստվերային շրջանառության երկու հիմնական ոլորտ.

- ստվերային շրջանառություն, որը գործում է օրինական հատվածում, սակայն վերահսկողությունից և հաշվառումից դուրս,
- ստվերային շրջանառություն, որն օրենքով ար-

⁶² F.Smith, The Encyclopedia of Public Choice, SHADOW ECONOMY, 1994, p 286.

⁶³ Starodubtseva E.B. Rayzberg B.A., Lozovskiy L.Sh., Sovremennyy ekonomicheskiy slovar Paperback – January 1, 1999.

⁶⁴ Handbook on the Shadow Economy: Friedrich Schneider, Austria, 2011, էջ 3.

գելված է և գործում է անօրինական հատվածում: Հետևաբար կարելի է առանձնացնել տնտեսության երկու հատված.

- արտադրողական, որը ունի իրական ներդրում ՀՆԱ աճի մեջ,
- վերաբաշխող, որը չի առնչվում տնտեսական բարիքներ ստեղծելուն (կոռուպցիա և այլն):

Էդգար Ֆայգը ստվերային տնտեսությունում իրականացվող գործունեության տեսակները ներկայացնում է 4 խմբերով⁶⁵.

1. անօրինական կամ հակաօրինական, երբ ստեղծված էկամուտը տնտեսության անօրինական գործունեության հետևանք է,
2. չհայտարարագրված, երբ շրջանցվում են հարկաբյուջետային կանոնները, կամ խուսափում են այդ կանոններով նախատեսված պահանջները կատարելուց,
3. չգրանցված, որտեղ իրականացվող գործունեությունը շրջանցում է պաշտոնական վիճակագրության սահմանած հաշվետվություններ ներկայացնելու և հայտարարագրելու համակարգը,
4. ոչ պաշտոնական (ոչ ֆորմալ)՝ ներառելով տնտեսական այն գործունեությունները, որոնք շրջանցում են կամ չեն վճարում նախատեսվող ծախսերը և

⁶⁵ Feige, Edgar L., Working Papers, Reflections on the meaning and measurement of Unobserved Economies: What do we really know about the "Shadow Economy," MPRA Paper 68466, University Library of Munich, Germany, 2015.

միաժամանակ չեն օգտվում տարբեր ոլորտների (ինչպիսիք են՝ սեփականատիրական հարաբերությունները, առևտրային գործունեության տեսակներն արտոնագրելը, վարկավորումը, սոցիալական ապահովվածությունը և այլն) իրավական ակտերով նախատեսված եկամուտներից և իրավունքներից:

Վերջինս մեր հանրապետությունում շատ տարածված է, պայմանավորված աշխատուժի շուկայի թերզարգացմամբ, որտեղ աշխատող-գործատու հարաբերությունները հաճախ բանավոր համաձայնությամբ են, որը թույլ է տալիս բարձր դրույքաչափերի վճարումներով հնարավորինս նվազեցնել պարտադիր վճարումները⁶⁶: Մակայն այստեղ ևս առաջընթաց է գրանցվում: Այսպես, 2018 թվականի չորրորդ եռամսյակի դրությամբ ոչ պետական աշխատատեղերի քանակն ավելացել է մոտ 37 հազարով⁶⁷, ինչն էլ թույլ է տալիս ենթադրել, որ նույն ժամանակահատվածում ստվերից դուրս է բերվել առնվազն 30 հազար աշխատատեղ:

Ստվերային գործունեության առանձնահատուկ տեսակ է դրամանենգությունը, որի դեմ պայքարի միջոցներն են՝ ժամանակակից տեխնոլոգիաների կիրառմամբ թղթադրամի պաշտպանվածության աստիճանը բարձրացնելը կամ երկրում վճարային ոչ կանխիկ միջոցները զարգացնելը (անդորրագրերի, կրեդիտային և դեբե-

⁶⁶ Վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքէջ.

http://www.armstat.am/file/article/rep_ashx_09a_4.pdf

⁶⁷ ՀՀ կառավարության 2019 թվականի փետրվարի 28-ի N141-Ս որոշման հավելված:

տային քարտերի համակարգերի ներդնումը և լայն կիրառումը, որը նվազագույնի կհասցնի կանխիկ դրամով իրականացվելիք, հատկապես տնտեսական խոշոր գործարքների թիվը և կմեղմի դրամանենգության բացասական հետևանքները:

Երկրի տնտեսության վրա ունեցած բացասական հետևանքներից կարելի է առանձնացնել հետևյալները:

- Մտվերային տնտեսությունը հանգեցնում է հարկային եկամուտների նվազման, որի հետևանքով պետությունը հարկադրաբար կարող է բարձրացնել հարկային դրույքաչափերը՝ ավելի վատթարացնելով երկրի տնտեսության վիճակը, կապված որպես հետևանք պետության կատարած ներդրումների ծավալներն ու տրամադրած ծառայությունների նվազման հետ:

- Կասկածելի է դառնում ՀՆԱ, գործազրկության մակարդակի, սղաճի և այլ մակրոտնտեսական ցուցանիշների ճշգրտությունը:

- Անհավասար մրցակցային պայքար է ստեղծվում արտադրության և առևտրի ոլորտների միջև:

- Խաթարվում է նաև աշխատուժի արդյունավետ վերաբաշխումը տնտեսության տարբեր ճյուղերի միջև: Այսպես, քանի որ ՀՀ-ում գործատու-աշխատող փոխհարաբերությունները երբեմն բանավոր համաձայնությամբ են՝ աշխատողներին չգրանցելով, հետևաբար վերջիններս չեն վճարում հարկային ու սոցիալական ապահովության պարտադիր վճարները՝ հայտնվելով ավելի լավ

վիճակում, քան տնտեսության պաշտոնական հատվածում զբաղվածները:

Չնայած սովերային շրջանառությունը տնտեսության համար ունի մի շարք բացասական հետևանքներ, սակայն այդուհանդերձ կարելի է առանձնացնել նաև որոշակի դրական միտումներ՝

- Հարկեր չմուծելը ձեռնարկատերերին կարող է մրցակցային առավելություններ տալ, որոնք էլ հնարավորություն են ընձեռել նոր տեխնոլոգիաների և արտադրության նոր ձևեր կազմակերպելով ավելացնել տնտեսական արդյունավետությունը:

- Սովերային հատվածում գտնվող աշխատողները, հարկային պարտավորությունները չկատարելով, ձևավորված եկամուտներն օգտագործում են իրենց անձնական կարիքների համար, որն էլ նպաստում է նրանց կենսամակարդակը բարձրացնելուն:

- Նոր աշխատատեղեր՝ սովերային ոլորտում:

Սովերային շրջանառությունը նպաստում է ամբողջական պահանջարկը մեծացնելուն, իսկ ստեղծված եկամուտը, այդուհանդերձ, ծախսվում է տնտեսության պաշտոնական հատվածում: Սովերային տնտեսության շրջանառությունն իրատեսորեն գնահատելը սովերի դեմ պայքարի կարևորագույն քայլերից է: Աշխարհի բոլոր երկրներում կառավարությունները սովերային տնտեսությունը կրճատելու ուղղությամբ մշակում և կյանքի են կոչում տարբեր ծրագրեր ու մեխանիզմներ, որոնք, սակայն, միշտ չէ, որ ակնկալվող արդյունք են

ապահովում: Դրանք առավել արդյունավետ ու իրատեսական են զարգացած երկրներում:

Ընդհանուր առմամբ, ստվերային տնտեսությունը կրճատելու միջոցառումները կարելի է խմբավորել հետևյալ կերպ⁶⁸

1. օրենքների և նորմատիվ ակտերի ընդունում, օրենսդրական բարեփոխումների իրականացում.
2. դատախարակական համակարգի բարեփոխումների իրականացում.
3. քաղաքական ոլորտի առողջացում (ազատ ընտրություններ, քաղաքական հովանավորչության բացառում).
4. բանկային համակարգի զարգացում, տնտեսական գործունեության մեջ ընդգրկվածության ավելացում.
5. հարկային վարչարարության բարելավում, վարչարարական ներուժի ամբողջական կիրառում:

Մտվերը կրճատելու վերը թվարկված բարեփոխումները փոխկապակցված են. իրականացնում են պետական համապատասխան շահառու գերատեսչությունները, իսկ վերահսկում՝ կառավարությունը և այլ օրենսդիր մարմիններ:

Ստվերային տնտեսության ծավալները կրճատելու

⁶⁸ Վլադիմիր Հարությունյան, Եվգենյա Հակոբյան, Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման ուղենիշները ՀՀ-ում, Տնտեսական հեղափոխության հիմնարար ուղենիշները Հայաստանի Հանրապետությունում: Գլխածոդովի նյութեր/ ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ: Պատ. խմբագիր՝ Վ. Լ. Հարությունյան.- Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2019, էջ 85:

նպատակով օրենսդրական բարեփոխումները իրականացվում են ինչպես հարկային և մաքսային, այնպես էլ հարակից մյուս ոլորտներում, քանի որ տնտեսվարման բարենպաստ պայմաններ ապահովելը հնարավոր է՝ միայն պետական և մասնավոր հատվածում կոռուպցիոն ռիսկերը, բյուրոկրատիան նվազեցնելով, անհրաժեշտ օրենքներ և նորմատիվ ակտեր ընդունելով և տնտեսվարողի տեսանկյունից դյուրին կիրարկելով:

Հանրապետությունում հարկային օրենքները վաղուց են ընդունվել, և պարբերաբար իրականացված փոփոխությունների նպատակը կարճատև, ժամանակավոր խնդիրներ լուծելն էր, իսկ ժամանակի մարտահրավերները, միջազգային տարբեր տնտեսական միությունների անդամակցելը պահանջում են խնդիրների առավել երկարաժամկետ և արմատական լուծումներ, կայուն և կանխատեսելի հարկային միջավայր՝ նպաստելով տնտեսվարող սուբյեկտների ներդրումային մեծ ակտիվությանը: Ուստի տնտեսության զարգացման ներկա փուլում կարևորվում են հարկային օրենսդրական դաշտում իրականացվող արմատական փոփոխությունները: Կարելի է արձանագրել, որ մեր հանրապետությունում կատարվող բարեփոխումներն արդեն իսկ տալիս են իրենց պտուղները, քանի որ վերջին ժամանակահատվածում կատարված բարեփոխումների արդյունքում մեծ տեղաշարժեր են նկատվում: Իսկ ինչ վերաբերում է հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցությանը, ապա դրա շարունակական աճի հարցում կարևոր դեր կարող են խա-

ղալ նաև փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության (այսուհետ՝ ՓՄՁ) արդյունավետ հարկումը, որը թե՛ հրատապ է և թե՛ բարդ:

ՓՄՁ-ների արդյունավետ հարկման հրատապությունը պայմանավորված է դրանց դերի բարձրացող կարևորությամբ, բազմաթիվ երկրներում ՓՄՁ-ների համար նոր մոտեցումների, զբաղվածության և տնտեսական աճի հարցերում դրանց ստանձնած պարտավորություններով: Դրանք նպատակ ունեն իրականացնել բարեփոխումներ՝ պայմանավորված ավելի խոշոր ձեռնարկությունների հարկման, ինչպես նաև ստվերի պատճառով առաջացած անհավասար պայմանների և անարդյունավետ ռեժիմների վերանայման անհրաժեշտությամբ: *Այս հարցերի բարդությունը* պայմանավորված է քաղաքականության և վարչարարության տարաբնույթ մոտեցումներով, որոնք այս դեպքում ավելի բարդ են, քան հարկային այլ մասերով, ինչպես նաև համեմատաբար լուրջ վերլուծական աշխատանքների բացակայությամբ⁶⁹: Հետևաբար ՓՄՁ-ների հարկման արդյունավետ համակարգի ձևավորման անհրաժեշտ պայմանը դրանց բազմազանության ճանաչումն է, քանի որ այն, ինչ մեկ երկրի համար կարող է համարվել փոքր կամ միջին, մի ուրիշ երկրում կարող է

⁶⁹ Վլադիմիր Հարությունյան Եվգենյա Հակոբյան Հարկեր/ՀՀԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման ուղենիշերը ՀՀ-ում, Տնտեսական հեղափոխության հիմնարար ուղենիշերը Հայաստանի Հանրապետությունում: Գիտաժողովի նյութեր/ ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ: Պատ. խմբագիր՝ Վ. Լ. Հարությունյան.- Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2019, էջ 86:

լինել խոշոր: Բայց այդ ամենով հանդերձ, գրեթե բոլոր երկրներում ՓՄՁ-ների մասնաբաժինը զբաղվածության մեջ ավելի մեծ է, քան հարկային եկամուտներում: Դա նշանակում է, որ ՓՄՁ-ների հարկումը կարող է ունենալ ինչպես քաղաքական, այնպես էլ սոցիալական նշանակություն, քանի որ ՓՄՁ-ների հարկման տիրույթում են կենտրոնացած աշխատող ազգաբնակչության շահերի բախումները կամ համընկնումը: Հետևաբար ՓՄՁ-ների համար հատուկ հարկային ռեժիմ ներդնելիս անհրաժեշտ է հիշել, որ ՓՄՁ-ների վրա բացասաբար անդրադարձող շուկայում տիրող իրավիճակը հարկ վճարողի չափի վրա հիմնված հարկային միջոցառումների միջոցով կարգավորելը հազիվ թե կարելի լինի համարել ամենաճիշտ լուծումը: Երբեմն փաստարկներ են բերվում ավելի փոքր ձեռնարկությունների համար ավելի նպաստավոր ռեժիմ սահմանելու օգտին: Այսպես, եթե կան արտաքին ֆինանսավորումն ավելացնելու հետ կապված դժվարություններ, ապա, օրինակ, նվազեցված հարկային դրույքաչափը կարող է օգտակար լինել: ՓՄՁ-ների լրիվ ներուժի օգտագործման առումով այս և շուկայի հետ կապված այլ հնարավոր դժվարությունների ազդեցությունը դեռևս մնում է չպարզված: Մակայն կարևոր է այն, որ տնտեսվարող սուբյեկտի չափը՝ որպես այդպիսին, միշտ չէ, որ սերտորեն կապված է համապատասխան շուկայի դժվարությունների հետ (օրինակ որոշ փոքր ձեռնարկություններ կարող են ֆինանսական դժվարություններ չունենալ), և հարկային միջամտությունները հա-

ճախ կարող են նպատակային ծախսումների ազդեցությունն կրել: Հարկավոր է խուսափել սխալ հարկի ներդրման արդյունքում փոքր ձեռնարկություններին հասցվող անդառնալի վնասից:

Առկա են հարկի ներդրման և կիրարկման հիմնավորված փաստարկներ, որոնք նպաստում են ՓՄՁ-ների լայնածավալ ներառմանը հարկային դաշտում: Չափը կարևոր հանգամանք է հարկային խախտումների և վարչական ծախսերի մոտավոր սահմանները որոշելիս, թեև այդ դերն արդյունավետ հարկային քաղաքականությունը որոշելիս, այդպիսի ծախսերի բացակայության պայմաններում վիճելի հարց է: Անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև այն առավելությունները, որ կարող է իր հետ բերել հարկ վճարողների ներառումը (որը կարող է, օրինակ, հեշտացնել ֆինանսական միջոցներից օգտվելու հնարավորությունը), ինչպես նաև մյուս առավելությունները, որ կարող է բերել հարկային դաշտ լրացուցիչ հարկ վճարողների տեղափոխումը (կարգապահության խթան հանդիսանալով այդ հարկ վճարողների հետ համագործակցող այլ տնտեսվարող սուբյեկտների համար), ինչպես նաև հարկի ներդրման գործընթացի պարզեցման հետ կապված ծախսերի կրճատումը: Այս առումով, ԱԱՀ շեմը, որը զգալիորեն տարբերվում է ըստ երկրների, կարող է կարևոր դեր խաղալ: Սակայն հարկ է նշել, որ ՓՄՁ-ների հարկման հիմնական խնդիրները ծագում են աշխատողների աշխատավարձից հարկերի և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների պահման

դեպքերում: Այս ոլորտում իրավիճակի պարզեցումը կապված է դժվարությունների հետ: Եվ պատահական չէ, որ ՓՄՁ-ների հարկումը վերջին տարիներին մեծ կարևորություն է ստանում թե՛ զարգացած, և թե՛ զարգացող երկրներում, քանի որ.

- Անցած ժամանակաշրջանում զարգացող և զարգացած երկրների հիմնական ուշադրությունը կենտրոնացած է եղել խոշոր հարկ վճարողների վրա և բնական է, որ հաջորդ քայլը պետք է լիներ ՓՄՁ-ների վրա ուշադրության տեղափոխելն ու շեշտադրումը: Վերջինիս նպատակն էր ջանքերը (հարկ վճարողների և հարկային մարմնի) կենտրոնացնել այնտեղ, որտեղից ավելի շատ եկամուտ է հավաքագրվում: Ավելին, ավելի ցածր եկամուտ ունեցող երկրներում խոշոր հարկ վճարողների խումբը հաճախ հանդես է գալիս որպես հարկային եկամուտների հավաքագրման գործընթացի արդիականացումն ապահովող հենարան:
- ՓՄՁ-ներին անբավարար ուշադրություն դարձնելու վտանգի մասին ահազանգերն աճել են, որի անտեսումը կարող է անհավասար հարկային դաշտի արդյունքում հանգեցնել, օրինակ, մրցակցության խաթարմանը, սահմանափակել աճը և խուսափել հարկերից՝ արհեստականորեն մասնատելով ձեռնարկությունները:
- Խոշոր ձեռնարկությունների և վարձու աշխատողների կամավոր կարգապահությունը կարող է ար-

դարացիորեն տուժել, քանի որ նրանց փոքր կամ բարեկեցիկ գործընկերների խախտումների վրա հարկային մարմինը կարող է «աչք փակել»:

- Մեծանում է ՓՄՁ-ների պոտենցիալ առանցքային նշանակությունը՝ կապված նորարարությունների, զբաղվածության աճի ապահովման, ինչպես նաև սպասարկումների ոլորտում ունեցած դերի հետ, որոնք հավասարապես կարևոր են ինչպես զարգացած, այնպես էլ զարգացող երկրների համար:
- Մեծանում և ուղղակի է դառնում ստվերի և ձեռնարկությունների չափերի միջև եղած կապը: Հենց ՓՄՁ-ների միջոցով ու օգնությամբ են խոշոր հարկատուներն ավելացնում իրենց ստվերային շրջանառությունները՝ ստեղծելով մրցակցային անհավասար պայմաններ հենց ՓՄՁ-ների համար:

Նկատի ունենալով տարբեր երկրներում ՓՄՁ-ների դասակարգման չափանիշների զգալի տարբերությունները, միանշանակ է, որ հնարավոր չէ հանգել ՓՄՁ-ների հարկման մեկ միասնական «լավագույն» մոտեցման, որը կիրառելի լինի բոլոր հանգամանքներում և զարգացման նույնիսկ նույն մակարդակներում գտնվող երկրների համար:

ՓՄՁ-ների համար հարկային հատուկ ռեժիմի սահմանումը դժվար խնդիր է և պահանջում է ավելի շատ քաղաքականության և վարչարարության փոխկապակցված մոտեցում:

Հաջողված հարկային վարչարարություն նշանակում է ոչ միայն եկամուտների ավելացում, այլ, ավելի շուտ, կամավոր կարգապահության աճ: Այն լուծումները, որոնք հարմար են անցումային շրջանում գտնվող զարգացած և առաջավոր երկրների համար (ինչպես և էլեկտրոնային կառավարումը) կարող են չգործել ոչ զարգացած ենթակառուցվածքներ ունեցող երկրներում: Խնդիրները տարբեր կլինեն տարբեր երկրներում և նույնիսկ միևնույն երկրում՝ տարբեր տարիների կտրվածքով: Օրինակ, ստվերային տնտեսության բարձր չափեր ունեցող երկրներում ավելի մտահոգված են փոքր ձեռնարկություններին հարկային դաշտ բերելու անհրաժեշտությամբ, իսկ զարգացած արդյունաբերություն ունեցող երկրներում կարող են համարել, որ փոքր ձեռնարկությունների հարկային ճեղքվածքն առաջանում է գրանցված ձեռնարկությունների եկամտի պակաս հայտարարագրման արդյունքում:

Արդի հարկային վարչարարությունը կախված է հարկ վճարողի ինքնագնահատումից, որն իր հերթին կախված է հարկ վճարողների սպասարկման մոտեցումներից, որոնք ուժեղացվում են հարկային օրենսդրության կիրառմամբ՝ ուղղված այն հարկ վճարողներին, որոնք հավանաբար կամ չեն հասկանում, կամ միտումնավոր խուսափում են իրենց պարտավորությունները կատարելուց: Ինքնագնահատման ենթատեքստում ռիսկերի վրա հիմնված և հավասարակշռված սպասարկումը և հարկային ռազմավարությունը զուգահեռ իրականաց-

ները նպատակ ունեն ուժեղացնել կամավոր հարկային կարգապահությունը և եկամուտների հավաքագրումը օրենքի շրջանակներում: Այս մեթոդը իր գործնական առումով հարկ վճարողներին խմբավորում է ըստ մի քանի խոշոր ռիսկերի տեսակների, ընտրելով ակնհայտ հատկանիշներ, որոնք բնութագրում են հարկային կարգապահության վարքագիծը: Այստեղ մեկնարկային կետը ձեռնարկության մեծությունն է, թեև սովորաբար կիրառվում են բազմաթիվ այլ չափանիշներ: Ցածր հարկ վճարողների ռիսկերի ցուցանիշները կարող են ներառել ընկերությունների արագ ստեղծումներն ու լուծարումները, գրանցամատյանների ոչ պատշաճ վարումը կամ դրանց բացակայությունը, կանխիկով կամ բարտերի վրա հիմնված գործարքները, ստվերային տնտեսությունում գործելը, բազմաթիվ մանրածախ գործարքները, որոնք հատկապես դժվար է վերահսկել սպասարկման ոլորտում: Հարկային մարմինների համար սա բազմաթիվ դժվարություններ է ստեղծում: Օրինակ, ընկերությունների շրջանառությունը ծանրաբեռնում է գրանցման գործընթացը, ինչպես նաև սպասարկման գործառույթի իրականացումը: Գրանցումների գրքերի թերի վարումը, որը հատկապես խնդիր է զարգացող երկրներում, որտեղ ինքնազբաղների և միկրոձեռնարկությունների ոլորտի մի մասը կարող է լիովին տեղեկացված չլինել, կարող են խոչընդոտել ինքնագնահատման համակարգի ներդրմանը՝ հանգեցնելով վարչարարական գնահատումների կիրառմանը:

Սահմանափակ ռեսուրսներ ունեցող հարկային մարմինները հաճախ համեմատաբար ավելի քիչ կարևորություն են տալիս ՓՄՁ-ների աճող թվին՝ հաշվի առնելով դրանցից ակնկալվող փոքր հարկային մուտքերը: Սա հատկապես ճիշտ է, երբ հարկային մարմնի կատարողականը անցյալում գնահատվել է կամ ներկա պահին գնահատվում է հիմնականում ըստ հարկային մուտքերի մեծության: Հաջող ինքնագնահատման համակարգերը հիմնված են արդար և անկողմնակալ վարչարարության վրա, որը ներառում է թափանցիկ օրենքներ և ընթացակարգեր, հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ հստակ տեղեկություններ ստանալու հնարավորություն, հեռախոսով այդ պարտավորությունների կատարման համար աջակցության տրամադրում, սպասարկման կետ, թղթակցություն և բողոքարկման իրավունքներ: Հարկային կարգապահության ապահովման հարցում հարկ վճարողին աջակցելու համար մատուցվող ծառայությունները եկամուտների վարչարարության օժանդակ և էական մաս են կազմում: Ավելին, թեև հաճախ դժվար է ծախսերի և օգուտների առումով չափել այն պնդումը, որ ավելի արդյունավետ ծառայության տրամադրման շնորհիվ եկամուտների հավաքագրումը ավելի բարձր է, քան լրացուցիչ հարկադիր աշխատանքների⁷⁰ միջոցով հավաքագրումը: Դրույթը վիճարկելի է:

⁷⁰ Քանի որ ծառայությունների եկամտային վճարումը հաճախ համեմատաբար դժվար է չափել, հարկային ծառայությունների գործառնական բյուջեները հաճախ ավելի մեծ ճնշման տակ են, քան հարկադիր ծրագրերինը:

ՓՄՁ հանդիսացող հարկ վճարողներին որակյալ ծառայություններ առաջարկելու մարտահրավերները, հատկապես կարևոր են զարգացող երկրներում, քանի որ.

- այս հարկ վճարողները բազմաթիվ են և տարբեր,
- նրանք սովորաբար հարկային օրենքների և պարտավորությունների մասին թույլ գիտելիքներ ունեն,
- նրանց թվում գերակշռում են քիչ փորձված և հաճախ տեղեկատվական տեխնոլոգիաներից օգտվելու սահմանափակ հնարավորություն ունեցողները և, հետևաբար, նրանց համար անհրաժեշտ են թանկ, առերես ծառայություններ և ավելի շատ աջակցություն գրքույկների և տեղեկագրերի միջոցով,
- նրանք «անկայուն հաճախորդներ» են, քանի որ նրանց կարճ գործարար կյանքի պատճառով մշտական ջանք է պահանջվում նորաստեղծներին ուսուցանելու համար:

Մույն մարտահրավերները հաղթահարելու համար արդարացված պիտի դիտել հարկ վճարողներին աջակցելու տարբեր ծառայությունների (թղթակցությունը, տեղական գրասենյակներում հանրային սպասարկման կետերը, հեռախոսային կապի կենտրոնները, գրքույկներն ու տեղեկագրերը, արտաքին օժանդակությամբ ծառայությունները և կայքի վրա հիմնված տարբերակները) մատուցման հարաբերական ծախսերն ու օգուտները: Հարկ վճարողների սպասարկման ավանդական ծրագրեր ունեցող երկրներում ռազմավարությունը սովորաբար ծախսերի կառավարումն է՝ հարկ վճարողներին ինքնա-

աջակցման տարբերակների (էլեկտրոնային ծառայությունների, օրինակ, հեռախոսային զանգերի ավտոմատ սպասարկման տարբերակը) դաշտ տեղափոխման միջոցով: Հարկային մարմինը նվազեցնում է իր ընդհանուր ծախսերը՝ նվազագույնի հասցնելով անմիջական ծառայությունների անհրաժեշտությունը, որոնք տրամադրվում են ավելի ծախսատար թղթակցության և տեղական գրասենյակների սպասարկման կետերի միջոցով՝ առավելագույնի հասցնելով հեռախոսների օգտագործումը և խրախուսելով տեղեկատվությունից օգտվելու ցանցային ձևը:

Զարգացող երկրների համար, որոնք ձգտում են սպասարկման ծրագիր մշակել, հիմնական կառուցվածքային նկատառումը ՓՄՁ-ների կողմից հեռախոսային ծառայությունից, լրատվամիջոցներից և ինտերնետից օգտվելու հնարավորության չափն է: Բազմաթիվ երկրներում էլեկտրոնային ծառայությունները և ինքնաաջակցման տարբերակները ներկայումս կարող են սահմանափակ կիրառում ունենալ: Այդպիսի դեպքերում, թեև դրանք պետք է լինեն միջնաժամկետ կամ երկարաժամկետ նպատակներ, հարկ վճարողների սպասարկումը միշտ պետք է ավելի հաճախ կատարվի ավելի ծախսատար, հեշտ տրամադրվող և հեռախոսային ծառայությունների միջոցով: Այդպիսի երկրներում հանրության հետ կապված աշխատանքները (համայնքային հանդիպումները և նման միջոցառումները), հարկային գրագիտության ծրագրերը և լրատվամիջոցները մեծ կարևորություն ունեն: Ծա-

ռայությունները և ապրանքները պետք է ձևափոխվեն և մշակվեն ՓՄՁ-ների գործարքային և կենսափուլի կարիքներին համապատասխանեցնելու տեսանկյունից: Կոնկրետ հարցերի համար ՓՄՁ-ներին պարզ և հասկանալի պատասխաններ են անհրաժեշտ. ինչպե՞ս ձեռնարկություն հիմնել, ինչպե՞ս ներկայացնել հարկային հայտարարագիրը և վճարել, ինչպիսի՞ մատյաններ պետք է վարել, որո՞նք են պարտավորությունները որպես գործատու, ո՞ր եկամուտն է ենթակա հաշվետվության, և որ ծախսերն են ենթակա նվազեցման, ինչպե՞ս լուծարել ձեռնարկությունը և այլն: Հարկային օրենսգրքից կամ Հարկային ընթացակարգերի մասին օրենքից, որքան էլ դրանք պարզ լինեն, պարզապես օգտվելու հնարավորությունը չի բավարարի ինքնազբաղ հարկատուի կարիքները, ով պատրաստվում է առաջին անգամ աշխատող վարձել:

Բազմաթիվ հարկային մարմիններ ներկայումս մասնագիտացված կենտրոններ են ձևավորել տարբեր ոլորտներում գործող փոքր ձեռնարկությունների աջակցության համար (օր.՝ շինարարություն, հանրային սնունդ, գյուղատնտեսություն, մանրածախ առևտուր, արտադրություն): Հարկային մասնագետների և մյուսների դերը պետք է լծակների կիրառման միջոցով ամրապնդվի՝ ավելացնելու համար ցածր գներով ՓՄՁ ծառայությունների ծավալը: Հարկային մարմինները պետք է ուղիներ փնտրեն ներգրավելու համար երրորդ անձանց, որպեսզի վերջիններս օժանդակեն ՓՄՁ-ներին նրանց հարկային

պարտավորությունների կատարման գործում: Հաշվի առնելով ՓՄՁ-ների կարգապահության կարողությունների սահմանափակումները, հարկային մարմինները պետք է ընթացակարգերը պարզեցնեն՝ առաջնորդվելով չորս սկզբունքներով.

1. Մի՛ պահանջեք ավել տվյալներ, քան կարող են մշակվել և օգտագործվել հարկային մարմնի նպատակների համար,
2. պարզ և հասկանալի տեղեկատվություն տրամադրե՛ք այն մասին, թե ինչի վերաբերյալ, ինչպես, որտեղ և երբ պետք է գործողություններն ավարտվեն և հստակ նկարագրե՛ք մատյանների վարման պայմանները,
3. ամբողջ երկրում ընթացակարգերը դարձրեք մի օրինակ, որպեսզի հնարավոր լինի խուսափել տարբեր գրասենյակներում տարբեր կարգերի կիրառումից,
4. աշխատեք թափանցիկ և հասարակության հանդեպ պատասխանատվությամբ:

Զարգացող երկրներում ապօրինի գործունեությունը փոքր ձեռնարկությունների շրջանում հարկային մարմինների ամենամեծ խնդիրներից է: Գրանցումը կարգապահության հիմնական խնդիր է՝ կապված էլքային տվյալների գրանցման և հուսալի տեղեկատվության հետ: Չգրանցված հարկ վճարողների հայտնաբերումը չափազանց ծախսատար է, և սովորաբար հարկադիր միջոցառումների և ուսուցման (իրազեկման) զգալի ջանքեր է պահանջում: Օրինակ՝ վերջերս Մեքսիկայում

անցկացված փորձնական ուսումնասիրությունը ցույց է տվել, որ.

1. Ակտիվ ձեռնարկությունների 24 տոկոսը (որոնցից 93 տոկոսը ՓՄՁ- ներ էին) ներառված չէին հարկային գրանցամատյանում,
2. Ընդհանուր ակտիվ հարկ վճարողների 38 տոկոսի հասցեները ճշգրիտ չէին հարկ վճարողների անձնական գործերում, իսկ ճշգրիտ հասցե պարունակող գործերի 71 տոկոսում պակասող տվյալներ կային (Gonzalez, 2006): Հետևաբար, չգրանցելը և (չներկայացնելը) որոշ ցածր եկամուտներ ունեցող երկրներում կարող է հարկային եկամուտների լուրջ կորուստներ առաջացնել: Չգրանցվելու և հայտարարագիր չներկայացնելու հետ կապված կարգապահության չկատարման համամասնությունը կարող է տարբեր լինել զարգացած և զարգացող երկրներում: Օրինակ, Միացյալ Նահանգներում Ներքին եկամուտների ծառայության անցկացրած հետազոտությունը ցույց է տալիս, որ կարգապահության ընդհանուր ճեղքվածքի 32 տոկոսն առաջանում է ձեռնարկության եկամտի պակաս հայտարարագրումից:

ԳԼՈՒԽ 3

ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆ ԱՇԽԱՐՀՈՒՄ ԵՎ ԱՌԱՋԱՎՈՐ ՓՈՐՁԻ ՀՆԱՐԱՎՈՐ ՆԵՐԴՐՈՒՄԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ

3.1. Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ

Հարկային համակարգի արդյունավետությունը բնութագրող կարևորագույն ցուցանիշներից է հարկեր/ՀՆԱ հարաբերությունը, որը ցույց է տալիս, թե պետության կողմից ՀՆԱ-ի n° մասնաբաժինն է վերաբաշխվում: Պատահական չէ, որ բոլոր ժամանակներում հարկման տեսությունները փորձել են լուծել մեկ հավերժական խնդիր՝ բյուջեի համար անհրաժեշտ եկամուտների հավաքագրման համար, որն է ավելի նպատակահարմար՝ հարկային բեռի մեծացումը, թե՞ հարկային բեռի կրճատումը և հարկման բազայի ընդլայնումը: Ահա թե ինչու հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովումը մնում է պետական գանձարանի համալրման հիմնական ուղենիշներից մեկը:

Հայաստանի Հանրապետության ՀՆԱ-ի ցուցանիշը տարեց-տարի ավելացել է (աղյուսակ 3.1.1): Ամենաբարձրը եղել է 2019 թվականին՝ կազմելով 6543321.8 մլն դրամ, որը նախորդ տարվա համեմատ ավել է մոտ 526 288.6 մլն դրամով: 2020 թվականին նախատեսվում էր

ՀՆԱ-ի աճ, սակայն տեղի ունեցած իրադարձությունները փոխեցին ընթացքը, և ՀՆԱ-ն նվազեց 361 657.7 մլն դրամով:

Աղյուսակ 3.1.1

Հայաստանի Հանրապետության համախառն ներքին արդյունքը շուկայական գներով՝ մլն դրամ 2013-2020 թթ.⁷¹

Տարեթիվ	բացարձակ արժեք
2013	4555638.2
2014	4828626.3
2015	5043633.2
2016	5067293. 5
2017	5564493.3
2018	6017035.2
2019	6543321.8
2020	6181664.1

Կազմելով տնտեսության բաղադրիչ մաս՝ հարկեր/ՀՆԱ-ցուցանիշի աճը միշտ էլ կարևորվել է մեր երկրի տարբեր կառավարությունների կողմից: Մասնավորապես, ՀՀ կառավարության 2021-2016 թվականի ծրագրով նախատեսվում է բարելավել հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը առնվազն 2.6 կետով, 2026 թվականին այն հասցնելով մինչև 25 տոկոսի⁷²:

⁷¹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից, հիմք ընդունելով ԱՎԿ տվյալները, <https://armstat.am/am/index.php?&offset=1>

⁷² ՀՀ կառավարության 2021 թվականի օգոստոսի 18-ի N 1363 որոշում, <https://www.gov.am/files/docs/4586.pdf>

Այսպես, համախառն ներքին արդյունքի անվանական աճը մասնավորապես, շինարարության ոլորտում 2019 թվականին կազմել է 450.8 մլրդ դրամ⁷³, որը նախորդ տարվա համեմատ ավել է ընդամենը 15 մլրդ դրամով, գյուղատնտեսության արտադրանքի ծավալները 2019 թվականին կազմել են 853.3 մլրդ դրամ, որը նախորդ տարվա համեմատ նվազել է 39.6 մլրդ դրամով: Իսկ ինչ վերաբերում է արդյունաբերական արտադրանքի ծավալին, ապա այս ցուցանիշը 2019 թվականին 2018 թվականի համեմատ ավելացել է 154 մլրդ դրամով: Ըստ ազգային վիճակագրական կոմիտեի տվյալների, 2019 թվականին առևտրի շրջանառության ծավալները նա աճել են, հասնելով մինչև 3 280.5 մլրդ դրամի, որը նախորդ տարվա համեմատ ավել է 347.2 մլրդ դրամով: Ծառայությունների ծավալը 2019 թվականին 2018 թվականի համեմատ ավելացել է 267.6 մլրդ դրամով (աղյուսակ 3.1.2): Ամփոփելով, կարելի է եզրակացնել, որ 2019 թվականին ՀՀ տնտեսությունը բնութագրող բոլոր հիմնական ոլորտներում աճ է նկատվել:

Ինչպես աշխարհի ցանկացած երկրում, ՀՀ-ում նա հարկային համակարգի գնահատման հիմնական բնութագրիչը հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշն է:

⁷³ https://armstat.am/file/article/sv_01_20a_112.pdf

Աղյուսակ 3.1.2

2013-2019 թթ. ՀՀ հիմնական սոցիալ-տնտեսական ցուցանիշները (ընթացիկ գներով, մլրդ դրամ)⁷⁴

Տարիներ	ՀՆԱ	Գյուղատնտեսության արտադրանքի ծավալ	Արդյունաբերական արտադրանքի ծավալ	Առևտրի շրջանառություն	Շինարարության ծավալ	Ծառայությունների ծավալ
2013	4 555.6	919.1	1 242.1	2 329.0	453.4	1 023.8
2014	4 843.2	993.5	1 291.3	2 406.3	463.9	1 119.6
2015	5 043.6	945.4	1 342.7	2 277.4	481.5	1 154.3
2016	5 067.3	878.5	1 432.7	2 234.4	410.6	1 279.6
2017	5 564.5	908.1	1 664.3	2 606.0	429.9	1 469.3
2018	6 017.0	892.9	1 937.5	2 933.3	435.8	1 725.8
2019	6 569.0	853.3	2 091.5	3 280.5	450.8	1 993.4

Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը մեր հանրապետությունում դեռևս գտնվում է բավականին ցածր մակարդակի վրա (աղյուսակ 3.1.3):

Աղյուսակ 3.1.3

2013-2020 թթ. ՀՀ-ում հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը (%)⁷⁵

Տարիներ	Հարկեր/ՀՆԱ
2013	21.5
2014	21.6
2015	20.9

⁷⁴ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից, հիմք ընդունելով ՀՀ ԱԿԿ տվյալները, https://armstat.am/file/article/armenia_2018_2.pdf
https://armstat.am/file/article/armenia_2020_2.pdf,
https://armstat.am/file/article/armenia_15_2.pdf

⁷⁵ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից, հիմք ընդունելով Համաշխարհային բանկի տվյալները, <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS?locations=AM>

Տարիներ	Հարկեր/ՀՆԱ
2016	21.2
2017	20.7
2018	20.8
2019	22.2

Ինչպես երևում է ներկայացված աղյուսակից, ըստ Համաշխարհային բանկի տվյալների մեր հանրապետությունում հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը ամենաբարձրն է եղել 2019 թվականին՝ կազմելով 22.2 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ ավելացել է 1.4 տոկոսային կետով: Իսկ ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանում ամենացածրը գրանցվել է 2017 թվականին՝ կազմելով 20.7 տոկոս: Որպես օրինակ նկատենք, որ հարկային եկամուտների և համախառն ներքին արդյունքի հարաբերակցությունը զարգացած երկրներում կազմում է 40-50 տոկոս, իսկ Հայաստանի Հանրապետությունում, ինչպես արդեն նշել ենք, այն տատանվում է 22-23 տոկոսի սահմաններում, ինչը բավականին ցածր ցուցանիշ է:

Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի աճը կամ նվազումը հիմնականում պայմանավորված է հարկային արդյունավետ վարչարարության կամ դրանում առկա հիմնախնդիրներով:

3.2. Հարկային քաղաքականության միջազգային փորձն ու դրա տեղայնացման հնարավորությունները ՀՀ-ում

Ինչպես արդեն նշել ենք, յուրաքանչյուր երկրի կայուն զարգացման համար հիմք է հանդիսանում արդյունավետ հարկային քաղաքականության վարումը: Տարբեր երկրներ հարկային արդյունավետ քաղաքականության իրականացման համար ուսումնասիրում և փորձում են տեղայնացնել հաջողության հասած երկրների փորձը: Այս առումով ուշագրավ ենք համարում Նոր Զելանդիայի և Շվեյցարիայի հարկային բարեփոխումների փորձի ուսումնասիրությունը, կարևոր բաղադրիչների հայտնաբերումը և դրանց հնարավոր ներդրումը Հայաստանի Հանրապետությունում:

Այսպես, Շվեյցարիայում վերջին հարկային բարեփոխումներն իրականացվեցին 2020 թվականին: Այդ նույն տարում էլ ուժի մեջ մտավ ներկայումս գործող հարկային օրենսդրությունը⁷⁶:

2019 թվականի մայիսի 19-ին Շվեյցարիայում անցկացվեց հանրաքվե, որի արդյունքում հաստատվեց Կորպորատիվ հարկային բարեփոխումների և Շվեյցարիայում սոցիալական ապահովության բարեփոխումների մասին օրինագիծը (the Federal Act on Tax Reform and

⁷⁶ https://zugimpex.com/switzerland-taxes.html?gclid=Cj0KCQjwwY-LBhD6ARIsACvT72PDwoRWpR-OHSNjKRpTn-6ByXLJA_vWGi8XwoyvbP5MIFi3KTVZPTQaAhsUEALw_wcB

AHV Financing, «TRAF»)⁷⁷: TRAF բարեփոխման համաձայն, Շվեյցարիայի հարկային օրենսդրությունում կատարվեցին հետևյալ հիմնական փոփոխությունները: Երկրում եկամտահարկի դաշնային դրույքաչափը ընդհանուր հարկվող եկամտի 8.5 տոկոսն է կազմում, և քանի որ այս հարկատեսակը տնտեսապես հիմնավորված ծախսերի շարքում է դասվում, ապա եկամտահարկի փաստացի դաշնային դրույքաչափը կազմում է ընդամենը 7.8 տոկոս: Դաշնային մակարդակում եկամտահարկից բացի գործում է նաև ավելացված արժեքի հարկը, որը 2018 թվականի հունվարի մեկից դարձել է 7.7 տոկոս⁷⁸:

1. *Արտոնյալ հարկային ռեժիմների չեղարկում և հատուկ «անցումային» կանոնների ներդրում:* Բանն այն է, որ Շվեյցարիան արտոնյալ հարկային ռեժիմների առկայության հետ կապված միշտ գրավիչ է եղել միջազգային խմբերի համար՝ հոլդինգային, առևտրային ընկերությունների, ինչպես նաև ֆինանսական գործունեություն իրականացնող օտարերկրյա ընկերությունների տեղական մասնաձյուղերի համար: Համապատասխան

⁷⁷ <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=dbe91ccd-7240-4093-a5e5-1ab36bbc4b#>: .text=Federal%20Act%20on%20Tax%20Reform%20and%20AHV%20Financing%3A%20Cantonal%20implementation,-Ochsner%20%26%20Associ%C3%A9s&text=Under%20Swiss%20law%2C%20companies%20are,on%20their%20worldwide%20net%20income.&text=The%20Tax%20Reform%20and%20AHV,force%20on%201%20January%202020.

⁷⁸ https://zugimpex.com/switzerland-taxes.html?gclid=Cj0KCQjwwY- LBhD6ARIsACvT72PDwoRWpR-OHSNjKRpTn-6ByXLJAvWGis8XwoyvbpSMIFif3KTVZPTQaAhsUEALw_wcB

հարկային ռեժիմների կիրառությունը թույլ էր տալիս էականորեն իջեցնել արդյունավետ հարկային դրույքաչափը: 2020 թվականի հունվարի 1–ից չեղարկվեցին արտոնյալ հարկային ռեժիմներն ու կիրառվեց ստանդարտ հարկային ռեժիմ: Սակայն այդ ընկերություններին իրավունք տրվեց առանց հարկային լրացուցիչ հետևանքների՝ ընկերության հարկային հաշվետվություններում բացահայտելու արտոնյալ հարկային ռեժիմի կիրառման ընթացքում ձևավորված «թաքնված» պահուստները, ապա կիրառել այդ ակտիվների մաշվածության նվազեցումներ՝ դրանով իսկ նվազեցնելով կորպորացիայի հարկային բազան (Step-up)⁷⁹:

2. Կանտոնային մակարդակում կորպորացիաների եկամտահարկի դրույքաչափի նվազեցում: Քանի որ հարկային արտոնյալ ռեժիմների չեղարկումը ընթացիկ պայմաններում կարող էր հանգեցնել հարկային բեռի զգալի մեծացման, կազմակերպությունների մասսայական արտահոսքը կանխելու նպատակով Շվեյցարիայի կանտոնները ստանդարտ հարկային դրույքաչափերի նվազեցում են կատարել, մասնավորապես, կրճատման արդյունքում կորպորատիվ եկամտահարկի համախառն (դաշնային և կանտոնական) արդյունավետ տոկոսադրույքը կազմել է Ժնևում 13.99 տոկոս նախկին 24.16 տոկոսի փոխարեն, Ցյուրիխում՝ 18.19, նախկին 21.15 տոկոսի փոխարեն, Տիչինոյում՝ 16.51, նախկին 20.55 տո-

⁷⁹ <https://home.kpmg/ru/ru/home/insights/2019/06/switzerland-tax-legislation-changes.html>

կոսի փոխարեն⁸⁰: Այսինքն՝ կարելի է հետևություն անել, որ Շվեյցարիան ամեն ինչ անում է իր տնտեսությունը զարգացնելու, ընկերությունների արտահոսք թույլ չտալու համար:

3. *Արտոնությունների ընդհանուր սահմանափակում*. Չնայած բարեփոխման արդյունքում թույլատրվել է միաժամանակ մի քանի արտոնություններից օգտվել, որի մեծությունը չպետք է գերազանցի մաքուր շահույթի 70 տոկոսը, այսինքն՝ հարկային բազան պետք է կազմի 30 տոկոս: Իսկ կանտոններն իրավասու են հարկման ավելի բարձր շեմ հաստատելու: Շվեյցարիայի հարկային օրենսդրությունում բարեփոխումների շրջանակում նախատեսված փոփոխությունների մեջ են մտնում նաև հատուկ հարկային արտոնությունների տրամադրում Շվեյցարիա «տեղափոխվող» ընկերությունների համար, ֆիզիկական անձ-բաժնետերերի համար հարկային բեռի ավելացում, այսպես կոչված, «որակյալ» ներդրումներից, շահաբաժիններ ստանալիս և այլն⁸¹:

Հայաստանի Հանրապետությունում, ինչպես արդեն նշել ենք, հարկային համակարգում շարունակական կերպով կատարվում են փոփոխություններ: Դրանց շարքում կարելի է դասել 2018 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտնող հարկային նոր օրենսդրությունը: Սակայն հարկային ոլորտում կատարվող բարեփոխում-

⁸⁰ Նույն տեղում:

⁸¹ <https://home.kpmg/rw/ru/home/insights/2019/06/switzerland-tax-legislation-changes.html>

ները դրանով չսահմանափակվեցին: Ըստ կատարված փոփոխությունների 2020 թվականի հունվարի 1-ից եկամտային հարկի պրոգրեսիվ դրույքաչափից անցում կատարվեց միասնական՝ 23 տոկոս դրույքաչափի, որը ևս աստիճանաբար նվազելու է՝ 2023 թվականին հասնելով մինչև 20 տոկոս⁸²: Փոփոխություն կատարվեց նաև շահութահարկի դրույքաչափում՝ 20 տոկոսի շեմից նվազեցվեց մինչև 18 տոկոս դրույքաչափ: Այդուհանդերձ, մեր հանրապետությունում շատ են հարկային արտոնությունները: Եվ հարկ է նկատել, որ հարկային արտոնության տրամադրումից հետո չկա որևէ վերահսկիչ միջոցառում, որը կհետևեր, թե տրամադրված հարկային արտոնությունը ինչքանով է նպատակային և արդյունավետ: Ուստի, առաջիկա տարիների համար հարկային քաղաքականության տեսանկյունից պետք է առանձնակի կարևորություն տալ գործող հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատմանը, հարկման բազայի ընդլայնմանն ու ամրապնդմանը:

1984 թվականին **Նոր Զելանդիայում** իրականացվեց բարեփոխումների գործընթաց, որի շարժիչ ուժերը ներառում էին՝

- հարկային քաղաքականության՝ որպես կարճաժամկետ խնդիրների լուծման միջոցից հրաժարում և միջնաժամկետ հարկային ռազմավարության ընդունում,

⁸² «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-338-Ն օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-68-Ն ՀՀ օրենքը:

որը նպատակաուղղված էր կառավարական ծախսերի վերահսկողությանն ու դեֆիցիտի վերացմանը,

- դրամավարկային քաղաքականության շեշտադրումը գների կայունության հաստատմանն ու պահպանմանը,

- պետական հատվածում բյուրոկրատական ռեժիմից հրաժարում ի օգուտ ժամանակակից մոտեցման, որը ենթադրում էր կառավարման որակի բարձրացում:

Բարեփոխումների հիմքում ընկած էր այն մոտեցումը, որ Նոր Զելանդիայի ռեսուրսներն օգտագործվում էին ոչ արդյունավետ և, որ միջազգային մրցակցությունում շուկայական մեխանիզմների գործարկման ճանապարհով կարելի էր ապահովել տնտեսական զարգացում: Այսպիսով, ազատ շուկան դիտարկվում էր որպես միջնաժամկետում տնտեսական աճի շարժիչ ուժ: Բացի այդ, մակրոտնտեսական քաղաքականությունում երկարաժամկետ նպատակների բացակայությունը զգալի վնաս էր հասցնում տնտեսությանը: Անհրաժեշտ էր դրամավարկային և հարկային քաղաքականությունները կանոնակարգել այնպես, որ վերջիններս համապատասխանեին տնտեսական կայուն աճի միջնաժամկետ նպատակներին:

Ընդհանուր առմամբ, Նոր Զելանդիայում տնտեսության ազատականացման գործընթացի առաջին երեք

տարին՝ 1984-1987թթ.⁸³ բնութագրվեց բարեփոխումների արագ տեմպերով իրականացված հաջողված արդյունքներով: Կառավարությունը դադարեցրեց բանկային տոկոսադրույքների, փոխարժեքի նկատմամբ վերահսկողությունը, որդեգրվեց նորգելանդական դոլարի լողացող կուրսի քաղաքականությունը, ինչը բացատրվում էր նրանով, որ վերջինս կառավարությանը թույլ էր տալիս ավելի արդյունավետ վերահսկել դրամական զանգվածը և նպաստում էր ռեսուրսների բաշխման արդյունավետության բարձրացմանը:

Անհրաժեշտ ենք համարում առանձնացնել կառավարության կողմից իրականացված բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները.

1. հարկային բարեփոխումներ,
2. դրամավարկային քաղաքականություն,
3. գյուղատնտեսության ոլորտ,
4. հակակոռուպցիոն քաղաքականություն:

Այստեղ բավականին հաջող են ընթացել հարկային բարեփոխումները: 1984 թվականին ժառանգած հարկային կառուցվածքը, առավել շատ կենտրոնացած էր ուղղակի, այլ ոչ թե անուղղակի հարկերի վրա: Նոր կառավարությունը ներդրեց ավելացված արժեքի հարկի համահարթեցված դրույքաչափ գրեթե բոլոր ապրանքների և ծառայությունների համար: Ապրանքների և ծառայու-

⁸³ Lewis Evans, Arthur Grimes, Bryce Wilkinson and David Teece, *Economic Reform in New Zealand 1984-95: The Pursuit of Efficiency*, *Journal of Economic Literature*, Vol. 34, No. 4 (Dec., 1996), pp. 1856-1902.

թյունների հարկը (GST) փոխարինեց տարբեր ապրանքների վաճառքի համար տարբեր դրույքաչափերով գոյություն ունեցող հարկին, իսկ եկամտահարկի սահմանային դրույքաչափերը զգալիորեն նվազեցին: GST հարկի ներդրումն ապացուցեց, որ այն կարող է հանդիսանալ հարկային բարեփոխումների մոդել: Հարկման բազայի ընդլայնման և հարկային օրենսգրքում բացերի նվազեցման նպատակով կատարվեցին նաև այլ հարկային բարեփոխումներ:

Կառավարությունն ընդունեց հարկային պատասխանատվության մասին օրենքը, որում զետեղված էին հարկային հաշվետվությունների ներկայացման լայն և խիստ չափանիշներ: Նոր Զելանդիան աշխարհում առաջին երկիրն էր, որտեղ կառավարությունը մշակում էր եկամուտների և ծախսերի վրա հիմնված ամբողջական հաշվեկշռային և գործառնական հաշվետվություններ: Օրենքը պարտադրում էր, որ կառավարությունը համապետական ընտրություններից առաջ հրապարակեր տնտեսական և հարկային ամբողջական ցուցանիշները՝ նպատակ հետապնդելով կանխարգելելու անպատասխանատու հարկային քաղաքականության վարումը: Հետագայում օրենքում կատարվեցին լրացումներ, ըստ որոնց պետությունը պարտավոր էր վարել հարկային քաղաքականություն «հարկային պատասխանատու կառավարման» մի շարք մոտեցումներին համապատասխան: Օրենքը պարտադրում էր կառավարությանը հրապարակավ բացատրել այս կամ այն սկզբունքից շեղման

ցանկացած դրսևորում՝ նպատակ ունենալով թափանցիկ դարձնել այս ոլորտում կառավարության քաղաքականությունը: Այս ամենի արդյունքում էլ այժմ Նոր Զելանդիան աշխարհում ունի ամենաամբողջական և բաց հարկային պետական հաշվետվողականությունը: Այսպիսով, Հարկային պատասխանատվության մասին օրենքը դարձավ Նոր Զելանդիայի կառավարության վրա կարգապահական ազդեցության հզոր գործիք: Այն ավարտին հասցրեց բարեփոխումների շրջանակը, որոնք տասնամյակներ շարունակ փոփոխում էին Նոր Զելանդիայի պետական հատվածի իրավական հիմքերը:

Ավելի մեծ դժվարություն էր ժառանգած հարկային դեֆիցիտի հարցի կարգավորումը: Կառավարության կողմից ձեռնարկված նախնական քայլերը, որոնք ուղղված էին արդյունաբերությանն ու գյուղատնտեսության ոլորտին օգնությունների ծավալների կրճատմանը, հանգեցրին զգալի տնտեսման: Նոր Զելանդիայում վերացան գյուղատնտեսության ոլորտին տրամադրվող հարկային արտոնությունները:

Հարկային բնույթի այլ տնտեսում ավելի բարդ էր իրականացնել: Այդուամենայնիվ, չնայած վերոնշյալ բարեփոխումներին, հեղափոխության առաջին տարիներին (1984-1986թթ.) դեֆիցիտը դեռևս շարունակվում էր մնալ բարձր մակարդակի վրա. 1984 թվականին այն կազմում էր ՀՆԱ-ի 9 տոկոսը, իսկ 1985 թվականին՝ 7.2 տոկոսը⁸⁴:

⁸⁴ The 1984 budget, Reserve Bank of New Zealand, Vol. 47.No. 11. December 1984, p.597.

Կառավարության հաջող գործունեությունն իրականացնելու համար նախ անհրաժեշտ էր ձեռք բերել վստահություն այն բանի հանդեպ, թե նա արդյո՞ք հավատարիմ է սկզբունքների կայուն շարքին, արդյո՞ք վարում է այնպիսի քաղաքականություն, որի ուղղությունը չի հակասում այդ սկզբունքներին, արդյո՞ք քաղաքականությունն իրականացվելու է այնպես, որ պահպանվեն և ամրապնդվեն շուկայական տնտեսության ավանդույթները, կարո՞ղ են արդյոք մասնավոր հատվածի դերակատարները որոշումներ կայացնել և համոզվել, որ կառավարությունը գործում է կանխատեսելիորեն գործածված պայմաններում և այլն: «Հարկային պատասխանատվության մասին» օրենքը մեծացրեց վստահությունը կառավարության նկատմամբ:

Ելնելով Նոր Զելանդիայի փորձի ուսումնասիրումից, կարելի է փաստել այն հանգամանքը, որ մեր հանրապետությունում ցանկացած օրենքի ընդունումից առաջ դեռևս անկատար է մնում այն հանրային քննարկման ներկայացնելը: Այս համակարգի ամրապնդումն ու օրենքով սահմանումը կարող է խթանել տվյալ ոլորտի բարեփոխումների ընթացքը: Մասնավորապես, մինչ օրենքի ընդունումը այն հանրային քննարկման ներկայացնելը կնպաստի տվյալ ոլորտի ուսումնասիրմամբ զբաղվող մասնագետների շահագրգռվածությունը օրենքում տեղ գտած բացթողումների վերհանման և դրանց արդյունավետ լուծելու ուղիների առաջարկման գործում: Սա կբարձրացնի կառավարության վարկանիշը և

Ժողովրդավարությունը կհասցնի բարենպաստ մակարդակի: Եվ, ի վերջո, հանրային առողջ քննարկման արդյունքում կարելի է վեր հանել այնպիսի խնդիրներ, որոնք առաջին հայացքից կարող են աննկատ թվալ:

3.3. Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում

Նախորդ գլուխներում արդեն քննարկել ենք ՀՀ հարկային ոլորտում առկա հիմնախնդիրները: Ուստի այս ենթահարցում կներկայացնենք, թե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկեր / ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման համար ի՞նչ ուղիներ ենք առաջարկում, որպես հիմք ընդունելով նաև միջազգային փորձը: ՀՆԱ-ի մեջ հարկերի բարձր տեսակարար կշիռ ունենալու համար Հայաստանի Հանրապետությունում, որպես առաջնային, պետք է զգալիորեն կրճատել ստվերային տնտեսության աճը: Նշենք, որ մեր պետության հիմնական խնդիրներից է տնտեսական աճով պայմանավորված հարկային եկամուտներ ապահովելը և ստվերի կրճատման հաշվին հարկային եկամուտների աճը: Իսկ ստվերային տնտեսությունը բավականին արմատացած է ՀՀ-ում: Այդ իսկ պատճառով, մեր կարծիքով, ստվերում մնացած ծառայությունների ոլորտի զգալի մասը հարկային դաշտ բերելու համար պետք է

ավելի խրախուսվի անկանխիկ շրջանառությունը, վերանայվի աշխատանքային օրենսգրքում ամրագրված այն կետը, ըստ որի, մեջբերում. Երևան քաղաքում գործունություն ծավալող 10 և ավելի աշխատող ունեցող գործատուն աշխատավարձի վճարումները կատարում է անկանխիկ եղանակով: Ստվերային տնտեսության կրճատման արդյունավետությունից ելնելով, պետք է անցում կատարվի անկանխիկ համակարգով վճարումների ամբողջական համակարգին, առանց աշխատողների թվաքանակի սահմանափակումների: Իսկ անկանխիկ շրջանառության անցման արդյունավետ մեթոդներից մեկն էլ պետք է կրի օրենսդրական բնույթ: Այսինքն՝ միայն Երևանում գործունեություն ծավալող գործատուների համար նշված սահմանափակումը կարող է որոշակի չափով ստվերի կրճատում ապահովել միայն Երևան քաղաքում, սակայն հանրապետության մյուս մարզերում և քաղաքներում, եթե անկանխիկ վճարումը պարտադիր բնույթ չի կրում, ապա գործատուն ընտրում է աշխատավարձի վճարման՝ իր համար առավել հարմար՝ կանխիկ տարբերակը, չգրանցելով և ստվերում թողնելով շատ աշխատատեղեր: Այդ իսկ պատճառով, պետք է օրենքում ամրագրված լինի, որ ՀՀ ամբողջ տարածքում գործունեություն ծավալող և անկախ աշխատակիցների քանակից, բոլոր տնտեսվարողները աշխատավարձը վճարում են անկանխիկ եղանակով: Վերջինս պետք է վերաբերի բոլորին՝ առանց սահմանափակումների և անկախ գործունեության տեսակից: Իսկ ինչ վերաբերում է հարկային արտոնություններին, ապա այս-

տեղ ևս նպատակահարմար է օրենքով սահմանել և նպաստել անկանխիկ գործարքների տարածումը, բացառելով կանխիկ գործարքներ իրականացնող տնտեսավարողներին որևէ արտոնության տրամադրում: Անկանխիկ գործարքների խրախուսումը պետք է լինի յուրաքանչյուր ուղորտում: Իսկ անկանխիկ գործարքների աճը կպայմանավորի ստվերային տնտեսության զգալի նվազեցում, գրանցված աշխատողների թվաքանակի ավելացում, քանի որ գործատուները ստիպված կլինեն աշխատավարձերը փոխանցել աշխատողների հաշվարկային հաշվին, դրանով իսկ անհնար դարձնելով կանխիկով կատարվող գործարքները և կանխիկի շրջանառությունը:

ՀՆԱ-ի մեջ հարկային եկամուտների աճին նպաստող հաջորդ կարևոր գործոններից կարելի է նշել արդյունավետ հարկային վարչարարության իրականացումը, որի տեսանելի արդյունքը կլինի պետական բյուջեի հարկային եկամուտների աճը: Մեր կարծիքով, Հայաստանի Հանրապետությունում ՀՆԱ-ի մեջ հարկերի քիչ տոկոսը արդյունք է նաև այն բանի, որ մեր հանրապետությունում զգալիորեն շատ են հարկային արտոնությունները: Այսպես, միջինում՝ 2019 թվականի տվյալներով դրանք կազմում են բյուջեի ընդհանուր եկամուտների գրեթե 30 տոկոսը: Իսկ տրամադրված հարկային արտոնությունները տարեց-տարի աճում են, նվազելու փոխարեն: Շատ հաճախ հարկային արտոնությունների տրամադրումից հետո վերլուծական աշխատանքներ չեն կատարվում, պարզելու, թե որքանով են այդ հար-

կային արտոնությունները հասցեական և արդյունավետ, արդյո՞ք դրանք ծառայում են իրենց նպատակին, թե ոչ: Կարծում ենք, որ տվյալ ոլորտն էլ ավելի կշահեր, եթե յուրաքանչյուր արտոնություն տրամադրելուց առաջ կատարվի տվյալ բնագավառի կամ ոլորտի ուսումնասիրություն, հստակեցնելու արտոնության տրամադրումից սպասվելիք ակնկալիքները, իսկ արտոնության տրամադրումից որոշակի ժամանակ անց վերլուծվի արդեն իսկ ստացված արդյունքները՝ հետագայում պարզելու տրամադրված արտոնության արդյունավետությունը, որը նաև հիմք կհանդիսանա ապագայում կատարվող ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների: Շատ հաճախ այն ոլորտները, որտեղ արտոնությունների տրամադրումն ավելի արդյունավետ և նպատակահարմար է, գերծ են մնում դրանցից՝ միջոցների սուղ լինելու պատճառով: Հատկանշական է, որ հանրապետությունում հարկային արտոնությունների զգալի մաս տրամադրվում է ՀՀ բանկային համակարգին, որը, մեր կարծիքով վերանայման կարիք ունի: Ուժեղացնելով տրամադրվող միջոցների նկատմամբ վերահսկողությունը, կբարձրանա ՀՀ պետական բյուջեի միջոցների օգտագործման արդյունավետությունը: Ոլորտի բարեփոխումներն ավելի արագ տեմպերով կիրականանան, եթե բազմաթիվ «արտոնություններ» փոխարինվեն թիրախային խթաններով: Վերջինիս արդյունքում հատկացված միջոցների արդյունավետ օգտագործման նպատակով կուժեղանա տրամադրված թիրախային խթանների հանդեպ վերահսկողությունը, որն էլ հետագայում կապահովի դրա-

կան տեղաշարժեր: Իսկ ինչ վերաբերում է հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշին, ապա այն պետք է դիտարկել որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ, և տարեց-տարի բարձրացնելով՝ հասցնել գոնե 30 տոկոսի: Հարկային վարչարարության բարելավման ուղղությամբ կատարվող միջոցառումների արդյունավետությունն էլ ավելի կբարձրանա, եթե ներդրվեն խրախուսական տարբեր համակարգեր, որոնց արդյունքում հարկատուները շահագրգիռ ձևով կկատարեն իրենց հարկային պարտականությունները և կհայտնվեն «պարտաճանաչ հարկատուների» ցուցակում:

Ուստի, առաջիկա տարիների համար հարկային քաղաքականության տեսանկյունից պետք է առանձնակի կարևորություն տրվի գործող հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատմանը, հարկման բազայի ընդլայնմանն ու ամրապնդմանը, որի արդյունքում միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հատվածում ապահովվելու է հարկային մուտքերի աճ տնտեսության աճին զուգահեռ, ինչն էլ իր հերթին հնարավորություն կընձեռնի աստիճանաբար բարելավել հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը և ամրապնդել հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքը:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Ուսումնասիրելով և վերլուծելով ՀՀ հարկային համակարգը, կատարվող փոփոխությունները, դրանց անմիջական ազդեցությունը երկրի տնտեսության վրա եկել ենք հետևյալ եզրահանգումների՝

- Պետության համար հարկաբյուջետային քաղաքականությունն առանցքային դեր ունի, քանի որ իր առջև ծառայած կարևորագույն և հիմնական խնդիրների լուծման նպատակով պետությունը հավաքագրում և այնուհետև բաշխում է անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցները: Իսկ հարկային համակարգի հիմնական խնդիրն է պետական գործառույթների իրականացմանն ուղղված ֆինանսական միջոցների հավաքագրումը: Հարկերի օգնությամբ իրականացվում է ՀՆԱ -ի բաշխում և վերաբաշխում: Իսկ ՀՆԱ-ի մեջ հարկերի տեսակարար կշիռը բնութագրվում է հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշով:
- Հայաստանի Հանրապետության հարկային ոլորտում շարունակական կերպով կատարվում են օրենսդրաիրավական փոփոխություններ: Հարկային օրենսդրությունում հիմնական շեշտադրումը դրված է հարկային վարչարարության կատարելագործման վրա, որը նպատակ ունի պարզեցնել բիզնեսի վարման կարգը, ավելացնել պետական եկամուտները:
- Հայաստանի Հանրապետության հարկային համա-

կարգում ընդգրկուն փոփոխություններ կատարվեցին ԵԱՏՄ անդամակցելուց հետո: Մասնավորապես, 2018 թվականից ներդրվել է պետական բյուջեի հանդեպ հարկատուների պարտականությունների կատարման նոր համակարգ: Նախկինում այդ նպատակով գործող մի քանի տասնյակ գանձապետական հաշիվների փոխարեն սկսվեց կիրառվել միասնական գանձապետական հաշիվ, ըստ որի հարկատուների կողմից միասնական գանձապետական հաշվին վճարվող գումարները կատարված փոփոխությունից հետո չեն համարվում եկամուտներ մինչև այն ժամանակ, երբ հարկատուների կողմից կներկայացվեն տվյալ հարկերի համապատասխան հաշվարկները, որոնցում արտացոլվում են նրա հարկային պարտավորությունները: Հետևաբար, հարկատուն մինչև հարկային հաշվարկների ներկայացումը իրավասու է փաստացի տիրապետելու իր միասնական հաշվին գտնվող գումարներին, ընդհուպ մինչև՝ դրանք կանխիկացնելու: Հարկատուի կողմից ներկայացվող հաշվարկների հիման վրա միասնական հաշվից վճարվում են հարկային պարտավորությունները: Տվյալ համակարգի ներդրման արդյունքում բացառվում է միասնական հաշվի գումարների ավելցուկը, քանի որ մինչև հաշվարկների ներկայացնելը դրանք հարկային եկամուտներ չեն համարվելու: Ուշադրության է արժանի նաև կատարված այն փոփոխությունը, ըստ որի Հայաստանի հարկա-

յին օրենսդրությունում առաջին անգամ ներդրվել է փոխադարձ համաձայնության կարգի հայեցակարգը: Եթե ըստ կրկնակի հարկումը բացառող գործող համաձայնագրի ռեզիդենտին հայտնի է դառնում, որ ոչ ռեզիդենտ գործընկերոջ կամ միջազգային համաձայնագրի կողմ հանդիսացող երկրի հարկային մարմինների գործողությունների արդյունքում վերահսկվող գործարքի հարկումը կարող է չհամապատասխանել միջազգային համաձայնագրի պահանջներին, ապա ռեզիդենտը կարող է փոխադարձ համաձայնությամբ գործարքի կանխման պահանջով հարկային մարմին դիմում ներկայացնել: Հարկային նոր օրենսդրությունում ներդրվեց ԱԱՀ-ի վերադարձման արագացված ընթացակարգ: Այժմ, ԱԱՀ զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործընթացները (հիմնականում արտահանման գծով), որոնց արժեքը կազմում է մինչև 20 մլն դրամ, պետության կողմից վերադարձվում են 4 աշխատանքային օրվա ընթացքում նախկին՝ 90 օրվա փոխարեն՝ առանց հարկային մարմինների կողմից որևէ ստուգումների, այսինքն՝ առավելագույն պարզեցված ձևով:

- Կատարված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների արդյունքում պարզվեց, որ ՀՀ ՀՆԱ-ում արտահանման մասնաբաժինը 2019 թվականին կազմել է 41.18 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ ավել է 1.79 տոկոսային կետով: Այս ցուցանիշը 2020 թվականին կազմել է 30.7 տոկոս, որը

նախորդ տարվա համեմատ նվազել է 10.48 տոկոսային կետով: Ինչ վերաբերում է ՀՆԱ–ում ներմուծման տեսակարար կշռին, ապա այն 2019 թվականին կազմել է 54.55 տոկոս, որը նախորդ՝ 2018 թվականի համեմատ ավել է 1.47 տոկոսային կետով: Սակայն այս ցուցանիշն էլ 2020 թվականին ունեցել է նվազման միտում՝ կազմելով 39.35 տոկոս, որը նախորդ տարվա համեմատ պակասել է 15.32 տոկոսային կետով: 2020 թվականին ցուցանիշների անկումը պայմանավորված էր երկրում և աշխարհում տիրող իրավիճակով՝ կապված համաճարակի բռնկմամբ:

- Վերլուծելով ՀՀ–ում հարկեր/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը, և համեմատելով այն մյուս երկրների հետ, կարելի է եզրահանգել, որ այն մեր երկրում բավականին ցածր է: Ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում ցուցանիշի ամենաբարձր մակարդակը գրանցվել է 2019 թվականին՝ կազմելով 22.2 տոկոս: Այս համատեքստում առաջարկվել է մինչև 30 տոկոսի հասցնել հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը, որը միշտ եղել է պետական գանձարանի համալրման հիմնական ուղենիշներից մեկը: Ուստի առաջարկվում է այն դիտարկել նաև որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ:
- Հայաստանի Հանրապետության հիմնական խնդիրներից է տնտեսական աճով պայմանավորված հարկային եկամուտներ ապահովելը: Իսկ հարկային եկամուտների աճին նպաստող գործոններից է

ՀՀ-ում բավականին արմատացած ստվերային շրջանառության բարձր մակարդակը: Ուստի, այդ առումով, ստվերում մնացած ծառայությունների ոլորտի զգալի մասը հարկային դաշտ բերելու համար առավել արդյունավետ մեթոդներից է անկանխիկ շրջանառության աճը: Վերջինիս նպաստելու համար առաջարկվել է համապատասխան օրենսդրափոփոխական նորմերի կարգավորման մեխանիզմ:

- Երկարաժամկետ տնտեսական աճ ապահովելու համար արդյունավետ քայլերից է անուղղակի և ուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը հոգուտ երկրորդի փոփոխելը: Անուղղակի հարկերից ԱԱՀ-ի մասով անցումը տվյալ հարկատեսակի տարբերակված դրույքաչափերի հետագայում կարող է հանգեցնել ուղղակի և անուղղակի հարկերի օպտիմալ հարաբերակցության: Արձանագրենք նաև այն հանգամանքը, որ շրջանառության հարկի շեմի բարձրացումը էապես չի ազդում այս հարկատեսակի գծով ավելի շատ հարկային եկամուտների հավաքագրմանը: Բանն այն է, որ որքան բարձր է լինում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը, այնքան քիչ ուշադրություն է դարձվում հարկման արդարության սկզբունքը պահպանելուն, քանի որ անուղղակի հարկերը ներառվում են ապրանքների և ծառայությունների գների մեջ՝ հարկային բեռն ուղղելով սպառողներին, որոնց գերակշիռ մասն ազգաբնակչությունն է: Այս առումով, աշխատան-

քում անդրադարձ է կատարվել ուղղակի հարկերից եկամտային հարկի հաշվարկման մոտեցումներին, որի արդյունքում առաջարկվել է վերջինիս հիմքում դնել ռեզիդենտի ոչ թե անձնական, այլ ընտանիքի բոլոր անդամների եկամուտները: Իսկ այս հարկատեսակի համահարթ դրույքաչափի անցումը կարճաժամկետ ապագայում կհանգեցնի հարկային եկամուտների որոշակի կրճատմանը: Իսկ ինչ վերաբերում է շահութահարկին, ապա, կարծում ենք, որ վերջինիս դրույքաչափերը հարկ է տարբերակել ըստ շահութաբերության մակարդակների:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

Օրենսդրություն և այլ իրավական ակտեր.

1. ՀՀ հարկային օրենսգիրք (ՀՀ 04.10.2016 N ՀՕ-163-Ն)
<http://www.irtek.am/views/act.aspx?aid=150068>
2. «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-338-Ն օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-68-Ն ՀՀ օրենքը
3. ՀՀ կառավարության ծրագիր, 8 փետրվարի 2019 թվականի N 65 – Ա, <https://www.gov.am/files/docs/3133.pdf>
4. ՀՀ կառավարության 2021 թվականի օգոստոսի 18-ի N 1363 որոշում,
<https://www.gov.am/files/docs/4586.pdf>
5. Федеральная налоговая служба,
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndfl/>
6. Налоговый кодекс Казахстана,
https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=8755;-30
7. "Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 N 71-3 (Особенная часть)",
<http://nalog.gov.by/ru/stavki-podohodnogo-naloga/>
8. Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики, <https://www.sti.gov.kg/>

Մասնագիտական գրքեր և այլ գրականություն

9. Բոստանջյան Վ., Կիրակոսյան Գ., Սաֆարյան Ա., Հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, 2004, 158 էջ:
10. Հակոբյան Ե, Ա., Շահինյան Տ.Վ., Ուղղակի հարկերի գծով փոփոխություններն ու դրանց դինամիկան, Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, գիտական հոդվածների ժողովածու, Երևան 2021 թ., էջ 100-113:
11. Հակոբյան Ե. Ա., ԵՏՄ երկրներում գործող հարկային դրույքաչափերի և ՀՆԱ ցուցանիշի շուրջ, Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (գիտական հոդվածների ժողովածու-2019թ.,) էջ 86-92:
12. Հարությունյան Վ.Լ., Հակոբյան Ե.Ա., Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման ուղենիշները ՀՀ-ում, Տնտեսական հեղափոխության հիմնարար ուղենիշները Հայաստանի Հանրապետությունում: Գիտաժողովի նյութեր/ ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ: Պատ. խմբագիր՝ Վ. Լ. Հարությունյան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., Երևան 2019թ., էջ 86-95:
13. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում /

Վ.Լ.Հարությունյան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ.,
Երևան 2017թ., 200 էջ:

14. Վլադիմիր Հարությունյան, Դավիթ Հարությունյան, Մտորումներ ՀՀ հարկային օրենքների շուրջ («Հողի հարկի մասին», «Գույքահարկի մասին», «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներ), Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում. Գիտական հոդվածների ժողովածու, Երևան 2019թ., էջ 34-57:
15. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ. Երևան 2016, 333 էջ:
16. Խաչատրյան Ա.Հ., Հարկային իրավունք, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ, «Գիտություն» հրատ., 2003, 524 էջ:
17. Հարությունյան Տ., Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, մենագրություն, «Զանգակ-97», Երևան 2006, 184 էջ:
18. 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

- անվ. ՏԻ, Պատ. խմբագիր՝ Վ.Լ.Հարությունյան, Եր., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2013, գիրք 2:
19. Артур Лаффер - экономист, который изменил 80-е. Tengrinews.kz. [Электронный ресурс]. URL: <https://tengrinews.kz/opinion/artur-laffer-ekonomist-kotoryiy-izmenil-80-e-591.>, p 14.
 20. Аронов А.В., Кашин В.А.. Налоги и налогообложение (Учебное пособие). 2009, стр. 576.
 21. Авраменко Сергей Леонидович, кандидат юридических наук, Швейцарский федерализм, 2002 г, 197 стр. <https://www.dissercat.com/content/shveitsarskii-federalizm>
 22. Горский И. "К оценке налоговой политики", Вопросы экономики, № 7, 2002.
 23. Дагаев Г.В.1, Помулев А.А. Взаимосвязь эффекта Лаффера и теневой экономики Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва, <https://1economic.ru/lib/111467>
 24. Хубиев Кайсын Азретович, МЕТОДОЛОГИЯ ДЖ.М. КЕЙНСА И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ, стр. 22.
 25. Хантаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения, Уч. пособие, Улан-Удэ.: Издательство ВСГУТ, 2006., стр. 61-62.
 26. Лукаш Ш.А. "Оптимизация налогов. Методы и схемы": полн. практ. руководство. Грос с Медия: РОСБУХ, Москва 2008.
 27. Налоги. Люди. Время... или этот безграничный мир

- налогов. Под. ред. А.В.Брызгалина. Екб.: Изд.-во “Налоги и финансовое право”, 2008.
28. Риккардо Давид. Начала политической экономии и налогового обложения. Москва, 1817. Гл. 8.
 29. Рут Ричардсон, экс-министр финансов Новой Зеландии, доклад, За экономическую свободу: Чему мы научилисьб Опыт Новой Зеландии, Москва, 2004 г
 30. Маркс К. , Энгельс Ф. Соч. Т. 4. стр. 308.
 31. Русакова И.Г., Кашин В.А., Толкушкин А.В. и др.: Налоги и налогообложение. – М/: ЮНИТИ, 2000. 495 стр.
 32. Мировая экономика. Экономика зарубежных стран. Под ред. В.П.Колесова, М.Н.Осьмовой. М.: Флинта, 2006., стр. 480.
 33. Коровкин В.В. Налогоплательщик и налоговые органы. - М.: Приор, 2005. 219 стр.
 34. Михайлович Д., Содержание и методы подготовки работников налоговой службы в системе дополнительного профессионального образования Ипполитов., РГБ ОД, 61 12-13/1733, Москва, 2012, стр. 163.
 35. Модернизация экономики и самоуправления в республиках Северного Кавказа и швейцарский опыт организации общества и экономики / Под общей редакцией Бабич И.Л., Вирт Ю.В., Мартыновой М.Ю. ИЭА РАН, Москва 2013.
http://static.iea.ras.ru/books/Modernizatsia_ekonomiki_North_Caucasus.pdf
 36. Пансков В.Г. , Налоги и налогообложение, Глава 4.

37. Под редакцией доктора экономических наук, профессора, действительного члена наук, Д.Г.Черник, “Налоги”, “Финансы и статистика”, Москва 2000, 425 стр.
38. Стефанчук Л.Г. История Новой Зеландии, XX век 2015 г стр. 42-46.
39. Трофимова О.Е. Инвестиционная политика Швейцарии в России до и после введения санкций. Современная Европа. 2018. № 6 (85). стр. 123-134.
40. Юданов Ю.И. Особенности швейцарской предпринимательской модели. Современная Европа. 2003. № 1 (13). стр. 60-69. <http://www.sov-europe.ru/images/pdf/2003/1-2003/yudanov1-2003.pdf>:
41. Шнайдер, Ф. и Эрнсте, Д. (2000 г.) “Теневая экономика вокруг мира: размеры, причины и последствия”. Рабочий отчет, МВФ.
42. Adam Smith and "The Wealth of Nations" , <https://www.investopedia.com/updates/adam-smith-wealth-of-nations/>
43. Gutmann P., The Subterranean Economy, Financial Analysis Journal, 1977, Vol. 33ю
44. Hart K., Informal Urban Income Opportunities and Urban Employment in Ghana, Journal of Modern African Studies, 1973, vol. 11, #1
45. Handbook on the Shadow Economy: Friedrich Schneider, Austria, 2011, p. 3.

46. 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.
47. Feige, Edgar L., Working Papers, Reflections on the meaning and measurement of Unobserved Economies: What do we really know about the “Shadow Economy” MPRA Paper 68466, University Library of Munich, Germany, 2015.
48. Harutyunyan V.L. , Assessment of tax potential and ways to increase efficiency of tax administration in the RA, Sciences of Europe, 24-3 (24), Global Science Center LP, 2018, p. 12-20.
49. Harutyunyan V.L., Harutyunyan T.V, Modern approaches to application of taxation principles with respect to direct taxes, Наука сегодня: история и современность: материалы международной научно-практической конференции, г. Вологда, 31 октября 2018 г.: в 2 частях. Часть 2. – Вологда: ООО «Маркер», 2018г, p. 7-10.
50. Lewis Evans, Arthur Grimes, Bryce Wilkinson and David Teece, Economic Reform in New Zealand 1984-95: The Pursuit of Efficiency, Journal of Economic Literature, Vol. 34, No. 4 (Dec., 1996), p. 1856-1902.
51. Pigou, Arthur C (1954). Some Aspects of the Welfare State. Diogenes. 1-20.

52. The 1984 budget, Reserve Bank of New Zealand, Vol. 47.No. 11.December 1984, p. 597.
53. Lewis Evans, Arthur Grimes, Bryce Wilkinson and David Teece, Economic Reform in New Zealand 1984-95: The Pursuit of Efficiency, Journal of Economic Literature, Vol. 34, No. 4 (Dec., 1996), p. 1856-1902.

Ինտերնետային կայք էջեր

54. <https://minfin.am>
55. <https://www.petekamutner.am>
56. <https://openknowledge.worldbank.org>
57. www.eurasiancommission.org
58. <https://www.theglobaleconomy.com>
59. <https://www.gov.am>
60. <https://www.who.int/ru/>
61. <http://www.armstat.am>
62. <https://home.kpmg/ru>
63. <https://data.worldbank.org>
64. <https://www.s-ge.com>
65. <https://www.wipo.int/>
66. <https://www.doingbusiness.org>
67. <https://www.oecdbetterlifeindex.org>
68. <https://www.kp.ru/>
69. <https://www.s-ge.com>
70. <http://static.iea.ras.ru>
71. <https://www.lexology.com>
72. <https://zugimpex.com>

ԵՎԳԵՆՅԱ ԱՐՏԱՇԵՍԻ ՀԱԿՈՒՅԱՆ

**ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ՑՈՒՑԱՆԻՇԻ
ՇԱՐՈՒՆԱԿԱԿԱՆ ԱՃԻ ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ
(ՎԵՐԱՓՈԽՄԱՆ ԸՆԹԱՑՔԻ ՈՒՐՎԱԳԻԾ)**

Չափսը՝ 60×84 ^{1/16}, 7.5 տպ. մամուլ

Տպաքանակը՝ 100 օրինակ:

[800 pp]

ԳԱՍ Հիմնարար Գիտ. Գրադ.



FL0677880

109230



**ԵՎԳԵՆՅԱ ԱՐՏԱՇՆՆԻ
ՀԱԿՈՔՅԱՆ**

Եվգենյա Արտաշեսի Հակոբյանը ծնվել է 1988 թ. հունվարի 22-ին Արագածոտնի մարզի Աշտարակ քաղաքում: 2008 թվականին ավարտել է Հայաստանի ազգային ագրարային համալսարանի տնտեսագիտական ֆակուլտետի «Ֆինանսներ և վարկ» բաժինը (բակալավրիատ), իսկ 2010 թվականին՝ նույն համալսարանի «Ֆինանսների կառավարում» բաժինը (մագիստրատուրա) գերազանցությամբ: 2010 թվականին ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտում ձևակերպվել է որպես հայցորդ: 2015 թվականին պաշտպանել է թեկնածուականատենախոսությունը և ստացել տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճան: 2009 թվականից աշխատում է ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտում որպես առաջատար մասնագետ, կրտսեր գիտաշխատող, ապա գիտաշխատող՝ մրաժամանակ նաև նույն ինստիտուտի ասպիրանտուրայի բաժնի պատասխանատու: Հեղինակ է 3 տասնյակից ավելի գիտական հոդվածների և մեկ մենագրության: Դասավանդել է Հայաստանի ազգային ագրարային համալսարանում: Այժմ էլ դասավանդում է Գ.Կ. Պլեխանովի անվան Ռուսաստանի տնտեսագիտական համալսարանի երևանյան մասնաճյուղում և «Սխիթար Գոշ» հայ ռուսական միջազգային համալսարանում: Տիրապետում է ռուսերեն և անգլերեն լեզուների:

Դարկեր/ՅնԱ * 100 %

Մակրոտնտեսական ցուցանիշ է, որի արժին նպաստող կարևոր գործոններ են ստվերային շրջանառության կրճատումը և անկանխիկ շրջանառության արժ