

33(47925)

Կ-24

ՀՀ ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ
Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

42

« ՀԱԱ Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ
ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏԻ
ՏՆՕՐԵՆ ՎԼԱԴԻՄԻՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆԻ
ԿՈՂՄԻՑ ՀՀ ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆ
ՆԵՐԿԱՅԱՑՐԱԾ ԿԻՐԱՌԱԿԱՆ
ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ
2008-2020 ԹԹ.

6286



ԵՐԵՎԱՆ-2021

ՀՏԴ 330
ԳՄԴ 65
Հ 247

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

Գիրատական առաջարկությունները
սույն ժողովածուն կազմել է ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,
տ. գ. դ., պրոֆեսոր Վլադիմիր Հարությունյանը

Գիտական խմբագիրներ

տ. գ. դ., պրոֆեսոր Գրիգորի Վահանյան,
տ. գ. թ. Լիլիթ Սարգսյան

Գրախոսներ

տ. գ. դ., պրոֆեսոր Ռոբերտ Սարինյան,
տ. գ. թ., դոցենտ Քրիստինե Բաղդասարյան

ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստի-
տուտի տնօրեն Վլադիմիր Հարությունյանի կողմից ՀՀ կառավա-
րություն ներկայացրած կիրառական առաջարկությունները
2008-2020 թթ., -եր: ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագի-
տության ինստիտուտ, 2021, 248 էջ:

Ժողովածուում ամփոփվել են ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտե-
սագիտության ինստիտուտում 2006-2020 թթ. Վլադիմիր Հարությունյանի
կողմից կատարված հետազոտական աշխատանքները, որոնցից բխող կի-
րառական առաջարկությունները համապատասխան տարիներին ներ-
կայացվել են ՀՀ կառավարությանը: Դրանց մի մասը արդիական են և կա-
րող են օգտակար լինել ՀՀ գործող կառավարությանը տարբեր ստորա-
բաժանումների ռազմավարական խնդիրները լուծելիս:

ՀՏԴ 330
ԳՄԴ 65

ISBN 978-9939-9214-9-5

© ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ, 2021

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Նախաբանի փոխաբեն 5

Կիրառական առաջարկություններ

1. Փոփոխություններ ԱԱՀ-ի և եկամտահարկի մասին
ՀՀ օրենքներում (Վ. Հարությունյան, 2008 թ.)..... 6
2. Պետական բյուջեի հարկային եկամուտներն ավելացնելու և
հարկային օրենսդրությունը բարեփոխելու ուղիներ
(Վ. Հարությունյան, 2008 թ.)..... 8
3. ՀՀ հակաճգնաժամային միջոցառումները և դրանց
խնդիրները (Վ. Հարությունյան, 2008 թ.) 18
4. Հարկային քաղաքականության կատարելագործումը
«Պարզեցված հարկի» մասով
(Վ. Հարությունյան, 2008 թ.) 32
5. Հարկային քաղաքականության կատարելագործումը
«Հաստատագրված վճարների» մասով
(Վ. Հարությունյան, 2008 թ.) 35
6. Փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը զարգացնելու
հարկային և վարկային խթանները
(Վ. Հարությունյան, 2009 թ.) 40
7. Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեությունը
բարելավելու տնտեսական ուղիները
(Վ. Հարությունյան, 2009 թ.) 49
8. Հայաստանի Հանրապետության արդյունաբերությունը
զարգացնելու հայեցակարգային ուղղությունները
(Վ. Հարությունյան, 2009 թ, 2010 թ.)..... 54
9. Հայաստանի Հանրապետության հարկային և մաքսային
մարմինների գործունեությունը կատարելագործելու
հիմնախնդիրները (Վ. Հարությունյան, 2017 թ.)..... 56

10. Հայաստանի Հանրապետության սովերային տնտեսության պատճառների բննական վերլուծություն (Վ. Հարությունյան, 2017 թ.)	88
11. Հարկային պարտավորությունների հաշվարկման կատարելագործման օրենսդրական և մեթոդաբանական ուղենիշերը անուղղակի հարկերի մասով (Վ. Հարությունյան, Տ. Հարությունյան, 2019 թ.)	129
12. Ֆինանսական համակարգի կատարելագործման ուղենիշերը ՀՀ-ում (Վ. Հարությունյան, 2019 թ.)	157
13. Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարունակական աճի ապահովման ուղենիշերը ՀՀ-ում (Վ. Հարությունյան, Ե. Հակոբյան, 2019 թ.)	180
14. Մտորումներ ՀՀ հարկային օրենքների շուրջ («Հողի հարկի մասին», «Գույքահարկի մասին», «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներ) (Վ. Հարությունյան, Դ. Հարությունյան, 2019 թ.)	198
15. «Տնտեսական հրաշքները». գործարկման ուղիները Հայաստանում (Վ. Հարությունյան, 2020 թ.)	233
Հավելված 1. ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր Վ.Ա.ԴԻՄԻԸ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆԻ կողմից ՀՀ կառավարություն ներկայացրած կիրառական առաջարկությունները 2008-2020 թթ.	244

ՆԱԽԱԲԱՆԻ ՓՈԽԱՐԵՆ

ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի տնօրեն Վլադիմիր Հարությունյանը իր տնօրինության 15 տարիներին (2006-2020 թթ.) պարբերաբար կիրառական առաջարկություններ է ներկայացրել ՀՀ կառավարությանը: Նշված տարիների ընթացքում ՀՀ կառավարությանը ներկայացրել է 17 կիրառական առաջարկություններ (հավելված 1)՝ դրանք հասցեագրելով ՀՀ վարչապետներին կամ առաջարկության հասցեատեր պետական կառավարման մարմինների ղեկավարներին: Այս առաջարկություններից երկուսը Տիգրան Մարգարյանի կառավարությունը 2008 թ. ամռանը բարձրացրել է օրենսդրական մակարդակի, ինչի արդյունքում 2009 թ. հունվարի 1-ից ուժը կորցրած են ճանաչվել «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի առանձին դրույթներ, իսկ առանձին առաջարկություններ էլ իրենց արտացոլումն են ստացել կառավարությունների ռազմավարական փաստաթղթերում, հայեցակարգերում ու ենթաօրենսդրական ակտերում: Բայց կան նաև կիրառական առաջարկություններ, որոնք չեն կորցրել իրենց արդիականությունը և սպասում են իրենց կիրարկմանն ու գործարկմանը: Այդ ակնկալիքով էլ ծնվել է սույն հրապարակումը, որը տեղադրված է ինստիտուտի կայքում (economics.sci.am):

Հույս եմ հայտնում, որ արված կիրառական առաջարկությունները կնպաստեն Հայաստանի տնտեսության զարգացմանը, երկրի անվտանգության ամրապնդմանը և ազգաբնակչության բարեկեցության բարձրացմանը:

Ինստիտուտի տնօրեն

Վլադիմիր Հարությունյան

1. ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԱԱՀ-Ի ԵՎ ԵԿԱՄՏԱՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆ ՀՀ ՕՐԵՆՔՆԵՐՈՒՄ* (2008 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

1. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունվել է 14.05.1997 թ.) 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետով ԱԱՀ-ից ազատված են բոլոր ուսումնական, ինչպես նաև միջնակարգ մասնագիտական և բարձրագույն ուսումնական հաստատությունները ուսման վարձից: Նշանակում է՝ անհավասար պայմաններ են ստեղծված բուհական համակարգերում և գիտահետազոտական ինստիտուտներում ուսանող վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների, ինչպես նաև բուհերի և գիտահետազոտական ինստիտուտների համար՝ խախտելով նաև հարկման արդարության սկզբունքը: Գիտահետազոտական ինստիտուտների նկատմամբ նման խտրական վերաբերմունքը չի բխում նաև «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունվել է 05.12.2000 թ.) 2-րդ հոդվածի ե) կետով գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության ազատության երաշխիքներ սահմանելու պահանջներից:

Վերոնշյալից ելնելով՝ առաջարկվում է.

• ՀՀ ԳԱԱ գիտատեխնիկական ինստիտուտներում վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների ուսման վարձերը նույնպես ազատել ԱԱՀ-ից՝ համապատասխան փոփոխություններ կատարելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետում, ինչը որոշակիորեն կբարելավի նաև ակադեմիական ինստիտուտների առանց այն էլ ծանր ֆինանսական վիճակը:

2. Գիտական աստիճանի հավելավճարները ս. թ. հունվարի 1-ից ավելացվել են. դոկտորներինը դարձել է 20 հազ. դրամ, թեկնածուներինը՝ 10 հազ. դրամ: Նշված հավելումները ողջունելի են, բայց շոշափելի չեն, մանավանդ որ դրանք անհասկանալիորեն (այն առումով, որ հավելավճարները մեծ չեն, իսկ գիտաշխատողի աշխատավարձը շատ ցածր է) հարկվում են եկամտահարկով այն դեպքում, երբ այդքան ցածր հավելավճարները դասական առումով եկամտո համարել չի կարելի:

Ելնելով վերոնշյալից՝ առաջարկվում է՝

«Եկամտահարկերի մասին» ՀՀ օրենքում կատարել համապատասխան փոփոխություններ և գիտական աստիճանների հավելավճարներն ազատել եկամտահարկով հարկելուց, ինչպես կատարվել է ՀՀ ԳԱԱ ակադեմիկոսների ու թղթակից անդամների պատվո վճարների պարագայում:

* ԱԱՀ-ի և եկամտահարկի մասին ՀՀ օրենքներում փոփոխություններին վերաբերող առաջարկությունները 2008 թ. ուղարկվել են ՀՀ ֆինանսների նախարար Տ. Դավթյանին:

2. ՊԵՏԱԿԱՆ ԲՅՈՒՋԵԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐՆ ԱՎԵԼԱՑՆԵԼՈՒ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆԱԴՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԲԱՐԵՓՈԽԵԼՈՒ ՈՒՂԻՆԵՐ* (2008 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները վկայում են, որ վերջին 5 տարիների հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը հանրապետությունում կազմել է 14-17 տոկոս, իսկ սոցվճարների հաշվառմամբ՝ մինչև 20 տոկոս: Նշված տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը գնահատելու հարցը մինչ օրս վիճահարույց է, այսինքն՝ հստակ չէ այն հարցի պատասխանը, թե ՀՆԱ-ի ո՞ր մասը գանձելն է արդյունավետ՝ 30-40, թե՞ 50 %-ը: Այդ իսկ պատճառով նշված խնդրի քննարկումները տեղափոխվում են միջազգայնորեն համեմատելի դաշտ, և ամեն մի երկրում հարկազանձման մակարդակը գնահատվում է վերոնշյալ դաշտում: Հիշատակելի է այն փաստը, որ եվրոպական երկրներում այդ ցուցանիշը հիմնականում կազմում է 40-50 %, ՌԴ-ում՝ 28-30 %, մերձբալթյան հանրապետություններում՝ 30-35% և այլն, որոնցում, ի տարբերություն Հայաստանի, բարձր են նաև նվազագույն աշխատավարձը, նպաստները և ընդհանուր առմամբ մարդկանց կյանքի որակը: Ուստի միջազգային համեմատությունների այս համատեքստում հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշի մեծությունը հանրապետությունում պետք է գնահատել ցածր, ավելին՝ շատ ցածր, քանի որ իրականում փաստացի գանձված հարկերի գումարում ներառված են ինչպես օրենքով սահմանված կանխավճարային գանձումները, այնպես էլ այլ գերավճարներ, որոնք հարկային

ու մաքսային մարմինները գանձում են պետական բյուջեով նախատեսված ծրագրային (պլանային) առաջադրանքները կատարելու համար, այսինքն՝ գերավճարներն արհեստականորեն «մեծացնում են» հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը, սակայն այն ցածր է:

Վերոնշյալից ելնելով՝ առաջարկվում է.

1) կտրուկ բարձրացնել, մինչև 30 %-ի հասցնել հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը և այն դիտարկել որպես մակրոտնտեսական կարևորագույն ու հրահանգված ցուցանիշ:

2) Հրաժարվել հարկային օրենսդրությունում հաճախակի ու մասնակի փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու պրակտիկայից, կատարել արմատական և էական փոփոխություններ, որոնք կնպաստեն՝

ա) անուղղակի և ուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը հոգուտ երկրորդի փոփոխելուն: 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 ու ծառայությունների գների մեջ՝ հարկային բեռն ուղղելով սպառողներին, որոնց գերակշիռ մասն ազգաբնակչությունն է: Այս հիմնախնդիրը լուծելը երկար տարիներ հանրապետության համար արդիական է, քանի որ պետական բյուջեի հարկային մուտքերի գերակշիռ մասն անուղղակի հարկերն են, իսկ ազգաբնակչության մի ստվար հատված աղքատ է, բայց շարունակում է աղքատիկ բյուջեից «պարտադրաբար» պետական բյուջե վճարել անուղղակի հարկեր (և այն էլ միասնական դրույքաչափով): Այս մոտեցումը վաղուց արդեն մերժվել է զարգացած երկրներում, որտեղ հարկային համակարգերը «կառուցված են» ուղղակի հարկերի գերակայության հաշվառմամբ:

բ) Գործնականում աճող հարկման մոտեցումները կիրառվում են զարգացած երկրներում, իսկ դրանք ներդնելու հիմնավորումները դեռևս XIX դ. ներկայացրել է գերմանացի հետազոտող Ֆ. Էնգելսը՝ եզրահանգելով, որ «պետք է վերցնել հարկ այնտեղից, որտեղ ավելի շատ ավելցուկ կա»: Մինչդեռ ՀՀ-ում

* Պետական բյուջեի հարկային եկամուտներն ավելացնելու և հարկային օրենսդրությունը բարեփոխելու ուղիներին վերաբերող եզրակացությունները և առաջարկությունները 2008 թ. ուղարկվել են ՀՀ վարչապետ Մ. Մարգարյանին:

հարկման համակարգերը կառուցված են համամասնական հարկման մոտեցումներով, այսինքն՝ հարկի դրույքաչափերը որպես կանոն սահմանվում են կայուն մեծությամբ՝ անկախ հարկվող օբյեկտի բացարձակ մեծությունից: Իրավիճակն այդպիսին է հիմնականում ԱԱՀ-ի ու շահութահարկի դեպքում, իսկ մյուս հարկատեսակների հարկումն ունի ընդգծված թույլ աճող բնույթ:

գ) Միասնական հարկ ձևավորելու ու գործնականորեն կիրառելու ճիշտ մոտեցումներ արմատավորելուն, բայց ոչ այնպես, ինչպես կատարվել է, այսպես կոչված, «պարզեցված հարկի» և հաստատագրված վճարների պարագայում: Այն մոտեցումները, որոնք դրվում են հաստատագրված վճարներ ձևավորելու ու հաշվարկելու հիմքում, ընդունելի համարել չի կարելի հետևյալ նկատառումներով.

- նախ՝ հաստատագրված վճարների դեպքում հարկման օբյեկտ են համարվում ոչ թե եկամուտները, այլ գործունեության տեսակները, ինչը հակասում է միասնական հարկի տեսությանը, ինչպես նաև հաստատագրված վճարներ ձևավորելուն «ծնունդ տված» հեղինակների մոտեցումներին:

- Երկրորդ՝ հարկման բազան կառուցված է տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող ելակետային տվյալների և չարդարացված ուղղիչ գործակիցների վրա, որոնք ճիշտ չեն արտացոլում հարկատուների եկամուտների և նրանց վճարած հաստատագրված վճարների կախվածությունը: Հարկ է նշել, որ դրանց միջև առկա կախվածությունն առավել շատ օգուտ բերում է հարկատուներին, քան պետությանը, որի պատճառով հարկատուները, օգտվելով օրենսդրությունում առկա «սողանքներից», տեղափոխվում են հաստատագրված վճարով հարկվելու դաշտ՝ նվազեցնելով հարկման ընդհանուր բազան:

Ընդունելի չի կարելի համարել նաև ոչ միայն այսպես կոչված «պարզեցված հարկը» որպես հարկատեսակ անվանելը կամ այն որպես հարկատեսակների փոխարինիչ դիտարկելը (քանի որ հարկման տեսություններում և համաշխարհային պրակտիկայում չի շրջանառվում այդպիսի անվանմամբ հար-

կատեսակ կամ հարկատեսակների փոխարինիչ, այլ կան պարզեցված ընթացակարգերով վճարվող հարկեր), այլն «պարզեցված հարկով» կամ, ավելի ստույգ, պարզեցված ընթացակարգերով աշխատելու պայմանները, որոնցից են.

- իրացման շրջանառությունը 50 մլն դրամով չգերազանցելը, որի մեծության չափը տնտեսագիտական հիմնավորում չունի: Այն որևէ հիմնավորում չունի նաև ՓՄՁ-ների հարկումն արտոնելու լայն տարածում ստացած մոտեցման տեսանկյունից, քանի որ ՓՄՁ-ները դասակարգելու օրենսդրական չափանիշներն այլ են:

- Հարկային պարտավորություններն առավելագույնս կատարելը: Օրենքով այդպիսի պայման առաջադրելը նշանակում է ընդունել հարկային վարչարարությունը ձախողելու փաստը և թուլացնել գործադրվող ջանքերը, որոնց հետևանքով հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունում եական տեղաշարժեր չեն արձանագրվում:

Ամփոփելով նշենք, որ գործող մոտեցումներով հաստատագրված վճարներ և պարզեցված հարկ կիրառելով՝ մի կողմից նվազեցվել են դրանց փոխարինող հարկատեսակների հարկման բազաները և պետական բյուջեի հարկային մուտքերը՝ խոչընդոտելով հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի բարելավումը, մյուս կողմից օրենսդրորեն մեծացվել են ստվերային շրջանառության ու կոռուպցիայի հնարավորությունները, քանի որ դրանք գանձելը կարգավորող օրենքներում «սողանքները» շատ են:

դ) Հարկային բեռն ինչպես արդարացի, այնպես էլ համաչափ բաշխելը: Վերջինս ենթադրում է օրենքի առջև հարկատուների հավասարության սկզբունքի հարկաբյուջետային կենսագործում: Ընդ որում՝ հարկային բեռը բաշխելու հիմքում անհրաժեշտ է դնել ֆիզիկական անձանց դեպքում ընտանիքի անդամների, իսկ իրավաբանական անձանց դեպքում՝ վերջիններիս համախառն եկամուտը:

Առաջնորդվելով վերոնշյալ մոտեցումները գործնականորեն կիրառելու նպատակադրումով՝ առաջարկվում է հարկային

օրենսդրությունն ըստ առանձին հարկատեսակների կառուցել հայեցակարգային հետևյալ լրացուցիչ մոտեցումներով:

Եկամտահարկի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է կարևորել անհատի վճարունակությունը, որպեսզի արդարացվի հարկային բեռը: Եվ պատահական չէ, որ շատ երկրներում (ԱՄՆ, Մեծ Բրիտանիա, Նորվեգիա, Գերմանիա, Բոլանդիա և այլն) եկամտահարկի հարկման բազա կամ միավոր է դիտվում ոչ թե անհատի կամ քաղաքացու անհատական, այլ նրա ընտանիքի համախառն եկամուտը, որովհետև քաղաքացու ամուսնության, երեխա ունենալու և այլ դեպքերում փոփոխվում է նաև նրա հարկային պարտավորությունների մակարդակը: Ավելին, արտերկրի փորձը վկայում է, որ ընտանիքի համախառն եկամուտը հարկելու դեպքում հաշվառվում են նաև ընտանիքի անդամների խոշոր բժշկական ծախսերը, դժբախտ պատահարների դեպքում՝ կորուստները, կոմունալ ծախսերը և այլն, որոնք, նվազեցնելով հարկման ենթակա գումարը, բացասական լինելու դեպքում պետությունն այդչափ գումար հատկացնում է ցածր եկամուտ ունեցող ընտանիքին, իսկ հարկման ենթակա գումարը դրական լինելու դեպքում անձը ճանաչվում է եկամտահարկ վճարող, և հարկումն իրականացվում է աճող դրույքաչափով՝ կախված ընտանիքի հարկման ենթակա գումարի մեծությունից: Այդպիսի մոտեցումները պետք է առավել շատ կարևորել անցումային տնտեսությամբ երկրներում և մասնավորապես Հայաստանում, որտեղ առկա են աղքատ ազգաբնակչության մի ստվար զանգված և ցածր վարձատրություն ունեցող աշխատողներ: Ի լրումն վերոնշյալ մոտեցումների՝ Հայաստանում անհրաժեշտ է հարկել գույքի վաճառքից և արժեթղթերի՝ շահաբաժինների ձևով ստացվող եկամուտները և վերացնել ռեզիդենտի ու ոչ ռեզիդենտի դրույքաչափերի, կանխավճարային մուծումների ու հաշվարկների տարբերակումը՝ պայմանավորված հարկման արդարացիության, միջազգային համաձայնագրերից բխող «խտրականություն չկիրառելու» և Առևտրի համաշխարհային կազմակերպության որդեգրած սկզբունքներն ապահովելով:

Շահութահարկի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է նախ և առաջ տարբերակել դրույքաչափերը՝ բարձր դրույքաչափեր սահմանելով այն ոլորտներում, որտեղ բարձր է շահութաբերության մակարդակը, այսինքն՝ ներդնել աճող հարկումը: Դա կնպաստի հարկման արդարությանը և ըստ ստացած օգուտների՝ հարկման սկզբունքներ կիրառելուն: Ավելին, անհրաժեշտ է՝

- արտասահմանյան խոշոր ներդրողների նկատմամբ կիրառվող հարկային արտոնությունը տարածել նաև տեղական ներդրողների վրա (երկարաձգելով նաև գործողի արտոնության ժամկետը), ինչը կարևոր խթան կարող է լինել ներդրումներ ներգրավելու համար:

- Հանրապետության կառավարությունն առանձնացնի տնտեսության այն ոլորտները, որոնք կարող են ստանալ արագացված ամորտիզացիայի թույլտվության հարկային արտոնություն՝ պայմանով, որ այս արտոնությամբ պետական բյուջե «չվճարված» գումարն ուղղվի ներդրումներին: Ներկայումս արագացված ամորտիզացիայի հարկային արտոնությունը պետությունը չի արժևորում, և բոլոր հարկատուներն առանց պարտավորությունների օգտվում են հարկային այս արտոնությունից՝ կարծես «հանուն» չհարկվելու: Ի դեպ, արագացված ամորտիզացիայի թույլտվությունը, որպես ներդրումներ ներգրավելու միջոց, լայնորեն տարածվել է եվրոպական երկրներում, ինչպես նաև ԱՄՆ-ում դեռևս 1950-ական թթ.:

- Վերացնել ռեզիդենտների և ոչ ռեզիդենտների դրույքաչափերի, կանխավճարային մուծումների և կատարվող հաշվարկների տարբերակումը, ինչպես առաջարկվել և հիմնավորվել է եկամտահարկի պարագայում:

- Հարկվող շահույթը որոշելու ընթացքում բացառել համախառն եկամտից անհուսալի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերով կատարվող նվազեցումները, ինչպես նաև ուժը կորցրած ճանաչել հարկային արտոնությունների այն հատվածը, որը վերաբերում է արտարժույթի (նաև հիմնական միջոցները վերագնահատելու) դրական արդյունքին, նախորդ երեք տարիներին ավելին ցույց տված եկամտին ու պակաս ցույց տված

նվազեցված գումարին և այլն: Բանն այն է, որ շատ խոշոր բիզ-
նեսներ, զգալի շրջանառություն և բալանաային էական շահույթ
ունենալով, շատ դեպքերում համարժեք շահութահարկ չեն
վճարում, այսինքն՝ օրենքով սահմանված չափով հաշվարկված
շահութահարկը համարժեք չի լինում ստացած շահույթի մեծու-
թյանը: Դա ուղղակիորեն պայմանավորված է շահութահարկը
հաշվարկելու ոչ ճիշտ մոտեցումներ կիրառելով, քանի որ հաշ-
վարկման մոտեցումներում «տեղադրված» հարկային լծակներն
ու գործիքները (պայմանավորված համախառն եկամտից կա-
տարվող նվազեցումներով, հարկման առումով այս կամ այն
եկամուտը չդիտարկելով և այլն) էականորեն ու օրենքով սահ-
մանված կարգով նվազեցնում են շահութահարկ հարկելու բա-
զան, որի հետևանքը լինում է հարկման արդարության սկզբուն-
քը խախտելը՝ բացասական մյուս դրսևորումներով հանդերձ:

- «Շատից շատ, քչից քիչ» հարկելու մոտեցումը գործնա-
կանորեն «տեղադրել» նաև շահութահարկի դրույթաչափերում՝
դրանք տարբերակելով ըստ շահութաբերության մակարդակ-
ների, և բարձր դրույթաչափեր սահմանել գերշահույթ ապա-
հովող ոլորտների ու տնտեսվարող սուբյեկտների (մենաշնոր-
հային ոլորտներ, հանքարդյունահանում, ոգելից խմիչքների ու
ծխախոտի արտադրություն և այլն) համար, այսինքն՝ շահու-
թահարկի դրույթաչափերն ու հաշվարկման մեխանիզմները
դարձնել գործիքներ կառավարության հայտարարած գերակա
ուղղություն-ուղորտները զարգացնելու, հայ հասարակությանը
ոչ հարիր գործունեության ոլորտները սահմանափակելու, բնա-
կան ռենտայի ձևով ստացվող գերշահույթը, ինչպես նաև մենա-
շնորհային գերշահույթը պետական բյուջե գանձելու համար,
որոնք իրագործելիս հարկ կլինի սահմանել շահութաբերության
ճյուղային ու ոլորտային նորմատիվներ: Ի դեպ, այս մոտեցումը
կիրառելու պարագայում «ինքնաբերաբար» կնվազեն նաև մե-
նաշնորհային ապրանքների բարձր գները:

Գույքահարկի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է՝

- ընդլայնել հարկման օբյեկտների շրջանակը՝ ներառելով
մեքենա-մեխանիզմները, հոսքագծերը և այլն. սա արվում է նաև

արտերկրում: Ցանկացած գույք անհրաժեշտ է դիտել որպես
նյութականացած եկամուտ և այն հարկել. մանավանդ շենք-
շինությունների և այլնի ձևով չնչին գներով սեփականաշնորհված
գույքը շատ դեպքերում տարբեր պատճառներով ըստ նշանա-
կության կամ ընդհանրապես չի օգտագործվում: Կարծում ենք՝
գույքահարկով դրանք հարկելը որոշակի աշխուժություն կա-
ռաջացնի գույքի շուկայում, կնպաստի գույքն օգտագործելու
արդյունավետությունն ավելացնելուն և էականորեն կբարելավի
համայնքային շատ բյուջեների եկամտային բազան:

- Վերանայել բարձրացնելով ինչպես գույքահարկի չհարկ-
վող նվազագույն շեմը (այն արդեն կորցրել է տնտեսական բու-
վանդակությունը՝ բնակարանների գների կտրուկ աճով պայ-
մանավորված), այնպես էլ չօգտագործվող հասարակական և
արտադրական նշանակության շինությունների հարկադրույթ-
ները, որոնցով էլ դրանք չօգտագործողներից «կփոխանցվեն»
օգտագործելու հնարավորություններ ունեցողներին՝ միաժա-
մանակ աշխուժացնելով գույքի շուկան:

ԱԱՀ-ի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է՝

- բարձրացնել ԱԱՀ չհարկվող նվազագույն շեմը և այն
կիրառել միայն ՓՄՁ-ների նկատմամբ. հակառակ դեպքում այն
հարկային արտոնություն կդառնա նաև խոշոր բիզնեսի համար:
Դրա համար անհրաժեշտ է վերանայել նաև ՓՄՁ-ները դասա-
կարգելու գործող չափանիշները և ՓՄՁ-ները դասակարգել ոչ
թե ըստ աշխատողների թվի, այլ իրացման շրջանառության,
ինչպես կատարվում է եվրոպական շատ երկրներում:

- Վերացնել արդիականությունը կորցրած և պետության
չարժևորած հարկային արտոնությունները և ուժը կորցրած ճա-
նաչել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 15-րդ և 17-րդ
կետերը:

- Փաստացի ծառայություններ իրականացնելու, միջազ-
գային երթուղիներով փոխադրումներ կատարող փոխադրամի-
ջոցները սպասարկելու ու նորոգելու և փոխադրելիս ուղևորնե-
րին մատուցվող ծառայությունների համար «գրոյական դրույթա-
չափի հարկումով» սահմանված հարկային արտոնությունը փո-

խարինել «հարկից ազատելու» արտոնություններ:

- Պետության կողմից արժևորել ու նպատակային դարձնել «հարկից ազատելու» հարկային հսկայածավալ արտոնությունները և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների ու ծառայությունների շրջանակը:

- Հարկային հաշիվները դիտել որպես խիստ հաշվառման ձևաթղթեր, ինչն էական քայլ կլինի սուվերային շրջանառության դեմ պայքարելիս:

Ակցիզային հարկի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքատեսակների ցանկում ներառել նաև շքեղության ապրանքներն ու առարկաները (գարդեղեն, ճենապակի) պայմանավորված հարուստ խավի այդպիսի առարկաներ ձեռք բերելու նախասիրությամբ և հարկային բեռն ունեորներին փոխանցելու արդարացիությամբ:

Հաստատագրված վճարների վերաբերյալ. անհրաժեշտ է՝

- հրաժարվել հաստատագրված վճարները հաշվարկելու և գանձելու գործող մոտեցումներից պայմանավորված հարկման անարդարությունների խորանալով, հարկման բազան նվազեցնելով և տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող մոտեցումներ ներդնելով:

- Հաստատագրված վճարներով հարկման դաշտում թողնել միայն վարսավիրական ծառայությունները, լուսանկարչական լաբորատորիաների, արդյունագործական ձկնորսության, տեսամագնիստոֆոնների և տեսաժապավենների վարձույթի գործունեությունը և *բիլիարդ* խաղի կազմակերպումը՝ հաստատագրված վճարի չափը սահմանելով ժամանակաչափման ու փորձաքննության արդյունքներով: Գործունեության մյուս տեսակներն անհրաժեշտ է հարկել միայն և միայն հարկման ընդհանուր ռեժիմով:

Պարզեցված հարկի վերաբերյալ. անհրաժեշտ է՝

- հրաժարվել պարզեցված հարկը հաշվարկելու ու գանձելու գործող մեխանիզմներից, քանի որ այս պայմաններում հարկ վճարողներից չի պահանջվում լրացնել հարկային հաշիվներ՝ պայմաններ ստեղծելով սուվերային շրջանառության հա-

մար, նվազեցվում են փոխարինիչ հարկատեսակները հարկելու բազաները և այլն:

- ՓՄՁ-ների համար առանձին հարկատեսակներով պարզեցնել դրանք հաշվարկելու ու վճարելու ընթացակարգերը, ինչպես կատարվում է, օրինակ, Գերմանիայում, կամ ինչպես նախատեսված է Արժույթի միջազգային հիմնադրամի նմուշային հարկային օրենսգրքում:

6286



3. ՀՀ ՀԱԿԱՃԳՆԱԺԱՄԱՅԻՆ ՄԻՋՈՑԱՌՈՒՄՆԵՐԸ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ* (2008 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Ճգնաժամային իրավիճակում երկրների օրենսդիր և գործադիր մարմինները սկսում են վերանայել հարկարյուջետային քաղաքականության գերակայություններն ու համապատասխան փոփոխություններ ու լրացումներ կատարել գործող օրենսդրությունում և այլ ենթաօրենսդրական ակտերում: Այս համատեքստում ՀՀ իշխանությունների ձեռնարկած հակաճգնաժամային միջոցառումներից արժանահիշատակ են հետևյալները.

1. արտադրողների շահերի տևական պաշտպանությանն ուղղված և ներմուծումը սահմանափակող օրենսդրական փոփոխությունները, որոնք մասնավորապես վերաբերում են.

1.1. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի փոփոխությանը (26.02.2009 թ.)¹, ըստ որի՝ ակցիզային հարկի դրույթաչափերը ներմուծման դեպքում ավելացվեցին. ա) գարեջրի մեկ լիտրի համար՝ 50 %-ով կամ 35 դրամով, սահմանվեց 105 դրամ, բ) խաղողի և այլ գինիների համար՝ 50 %-ով կամ 50 դրամով, սահմանվեց 150 դրամ, գ) «Վերմուտ» տեսակի և խաղողի այլ գինիների (որ պարունակում են բուսական և բուրավետ նյութեր) համար՝ 20 %-ով կամ 100 դրամով, սահմանվեց 600 դրամ, դ) խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքների համար՝ 11 %-ով կամ 20 դրամով, սահմանվեց 200 դրամ, ե) էթիլային սպիրտի համար՝ 16,7 %-ով կամ 100 դրամով, սահմանվեց 700 դրամ, զ) սպիրտային խմիչքների համար՝ 57,9 %-ով կամ 220 դրամով, սահմանվեց 600 դրամ:

1.2. «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի լրացմանը (19.03.2009 թ.),

* ՀՀ հակաճգնաժամային միջոցառումներին և դրանց խնդիրներին վերաբերող եզրակացությունները և առաջարկությունները 2009 թ. ուղարկվել են ՀՀ կառավարության աշխատակազմի ղեկավար Դ. Մարգարյանին:

¹ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 12 (678), 1.03.2009, էջ 11-12:

ըստ որի՝ ԱԱՀ-ից ազատվում է անմիջական արտադրողի՝ ՀՀ-ում արտադրած ձեռագործ գորգերն իրացնելը¹:

1.3. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի լրացմանը (19.03.2009 թ.), ըստ որի՝ շահութահարկ վճարելուց ազատվում են ձեռագործ գորգերի արտադրությամբ զբաղվող հարկատուները՝ իրենց ձեռագործ գորգերն իրացնելուց ստացված եկամտի համար²:

1.4. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի լրացմանը (19.03.2009 թ.), ըստ որի՝ հարկվող եկամուտը որոշելիս ձեռագործ գորգերի արտադրությամբ զբաղվող հարկատուների համախառն եկամուտը նվազեցվում է ձեռագործ գորգերն իրացնելուց ստացված եկամտի չափով³:

2. Ներդրումային ծրագրերի աջակցությանն ուղղված օրենսդրական և ենթաօրենսդրական ակտերի փոփոխությունները, որոնցից են.

2.1. «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի փոփոխություններն ու լրացումները (19.03.2006 թ.)⁴, ըստ որի՝ ներդրումային ծրագրերի շրջանակներում ներմուծված ապրանքների մաքսային արժեքը 300 մլն դրամը գերազանցելու դեպքերում մաքսային մարմինների հաշվարկած ԱԱՀ-ն վճարելու ժամկետը երկարաձգվում է երեք տարով: Սա լուրջ հարկային արտոնություն է, որը գործելու է մինչև 2011 թ. հունվարի 1-ը:

2.2. «Գյումրու տեխնոպարկի գործունեության իրականացման 2009 թ. ծրագիրը» հաստատելը (09.04.2009 թ.)⁵, որն ուղղված է ներդրումային ծրագրերին աջակցելուն ու գործարար միջավայրը բարելավելուն, մարզերում ապրանքների ու ծառայությունների հասանելիությունը, համայնքների ենթակառուցվածքները զարգացնելուն, ամենից առաջ հեռահաղորդակցության ոլորտում նոր աշխատատեղեր ստեղծելուն, և որ ամեն-

¹ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 19 (685), 15.04.2009, էջ 23:

² Նույն տեղում, էջ 22:

³ Նույն տեղում, էջ 24:

⁴ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 19 (685), 15.04.2009, էջ 16-17:

⁵ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 26 (692), 20.05.2009, էջ 95-106:

նակարևորն է, այն ուղղված է ինովացիոն համակարգ ձևավորելուն:

3. Ֆիզիկական անձանց հարկային բեռը թեթևացնելու օրենսդրական փոփոխությունները, որոնցից են

3.1. «Հողի հարկի արտոնություններ տրամադրելու մասին» ՀՀ օրենքն ընդունելը (07.04.2009 թ.)¹, ըստ որի

ա) մինչև 31.12.2009 թ. համայնքների վարչական տարածքում գտնվող գյուղատնտեսական նշանակության հողատարածքների համար հաշվարկված հողի հարկի գումարները (մինչև 31.12.2008 թ. ներառյալ) առանց հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների վճարած ֆիզիկական անձինք ազատվում են հողի հարկը սահմանված ժամկետներում չվճարելու դեպքում մինչև 31.12.2008 թ. ժամանակահատվածի համար հաշվարկված և չվճարված տույժեր ու տուգանքներ վճարելուց:

բ) Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար 31.12.2008 թ. դրությամբ հողի հարկի՝ նախորդ երեք տարիներին հաշվարկված և չվճարված տույժերի ու տուգանքների գումարները հաշվանցվում են հարկատուների՝ հողի հարկի ընթացիկ և առաջիկա վճարումների հաշվին:

4. Հարկային բեռը թեթևացնելուն ու արժեթղթերի շուկան զարգացնելու օրենսդրական փոփոխություններին և լրացումներին է վերաբերում.

4.1. «Շահութահարկի մասին» օրենքի լրացումը (11.06.2009 թ.)², ըստ որի՝ շահութահարկ հաշվարկելու առումով եկամուտ չեն համարվում իր թողարկած հասարակ անվանական բաժնետոմսերով ՀՀ տարածքում գործող ֆոնդային բորսայում ցուցակված ռեզիդենտ ընկերությունների կողմից ստացման ենթակա «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված փոխհատուցման գումարները: Ավելին, վերոնշյալ դեպքում ֆոնդային բորսայում ցուցակված ընկերությանը, ըստ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված լրացման (11.06.2009 թ.)³, փոխհատուցվում է այդ ծառայու-

թյունների համար ծառայություն մատուցողներին վճարված ԱԱՀ-ի գումարը:

5. ՀՀ կառավարության հակաճգնաժամային միջոցառումների համատեքստում անհրաժեշտ է կարևորել

ա) «Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի զարգացմանը պետական աջակցության 2009 թ. ծրագիրը» հաստատելը (25.04.2009 թ.)¹, որի նպատակը Հայաստանում տեղեկատվական և գիտելիքի վրա հիմնված առաջադեմ հասարակության և զարգացած ու համաշխարհային ճանաչում ունեցող ՏՏ ոլորտի կայանալն է:

բ) «Էլեկտրոնային կառավարման ենթակառուցվածքների ներդրման գրասենյակ» ԲԲԸ², «Նորամուծության և ձեռներեցության ազգային կենտրոն» ՊՈԱԿ³ ստեղծելը:

Հակաճգնաժամային միջոցառումների համատեքստում բարձր գնահատելով ՀՀ իշխանությունների հարկաբյուջետային օրենսդրության մեջ իրականացրած փոփոխություններն ու լրացումները՝ միաժամանակ կարևորում ենք այնպիսի օրենսդրական փոփոխություններն ու լրացումները, ինչպիսիք են՝

1. ԱԱՀ-ի գործող 20 % դրույքաչափը նվազեցնելը և ըստ հարկվող գործարքների բնույթի՝ այն տարբերակելը՝ առավել ցածր դրույքաչափեր սահմանելով լայն սպառման ապրանքներ մատակարարելու գործարքների համար, որն առավել արդիական է ու կարևոր 60-70 % աղքատ ազգաբնակչություն ունեցող Հայաստանի համար: Մի կողմից՝ ոչ դրամական այդպիսի անուղղակի օգնությունն էականորեն կթեթևացնի աղքատ ազգաբնակչության հարկային բեռը, մյուս կողմից՝ դրական ազդակներ կհաղորդի տնտեսությանը. միջոցառումն իրականացվել է նաև Արևմտյան Եվրոպայի մի շարք երկրներում (այն կրճատվել և հասցվել է շուրջ 15 %-ի) և ՌԴ-ում (այն 18 %-ից կրճատվել և հասցվել է 15 %-ի):

2. ԱԱՀ-ն վերադարձնելու մեխանիզմը պարզեցնելն ու արա-

¹ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 22 (688), 29.04.2009, էջ 7:

² ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 34 (700), 08.07.2009, էջ 16:

³ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 34 (700), 08.07.2009, էջ 26:

¹ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 33 (699), 01.07.2009, էջ 16:

² ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 26 (692), 20.05.2009, էջ 125:

³ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 25 (691), 13.05.2009, էջ 58:

գացնելը, որը կբարելավի հարկատուների իրացվելիության վիճակը և դրականորեն կազդի նրանց հետագա գործունեության վրա:

3. Շահութահարկի գործող 20 % դրույքաչափը նվազեցնելը և ըստ գործունեության ոլորտների և (կամ) շահութաբերության մակարդակների այն տարբերակելը, որը հնարավորություն կտա հարկային բեռը տեղափոխել շահութաբեր ոլորտներ ու ճյուղեր և իրականացնել արդարացի հարկազանձում: Ի դեպ, 01.01.2009 թ. Ռուսաստանում շահութահարկի դրույքաչափը նվազեցվել և 24 %-ից հասցվել 20 %-ի:

4. Շահութահարկի կանխավճարների օրենսդրական դրույթն ուժը կորցրած ճանաչելը, որը հարկատուների համար կարող է շրջանառու միջոցներ ձևավորելու լրացուցիչ աղբյուր դառնալ:

5. «ՀՀ բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենքի փոփոխություններն ու լրացումները, որոնք հնարավորություն կընձեռեն՝

5.1. Պետական բյուջեի հարկային եկամուտները ծրագրել ու սահմանել՝ ա) ըստ հարկատեսակների, բ) ըստ հարկվող օբյեկտի և հարկման բազայի, գ) ըստ հարկ վճարող խմբերի, դ) ըստ գործունեության ոլորտների և ճյուղերի:

5.2. Այդ պայմաններում հարկային եկամուտները կանխատեսելու առումով պետական բյուջեն թափանցիկ, հրապարակային (ինչպիսին բյուջեն կազմելու սկզբունքն է) և իրատեսական կդառնա, որը հնարավոր չէ գործող կարգի պարագայում, քանի որ «Պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենքի շուրջ 1000 էջ ծավալուն նյութից հարկային եկամուտները ծրագրելուն ու ներկայացնելուն տրամադրվում է ընդամենը 10-15 էջ:

5.3. Հնարավորինս կարճ ժամկետում անցնել ծրագրային բյուջետավորման, որը բյուջետային միջոցները ծախսելու արդյունավետությունն ավելացնելու կարևորագույն ուղիներից է: Այլապես ինչի՞ է նման գործող իրավիճակը, երբ «Պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենքի 1000 էջից ավելի շատ «թվակույտի հոտ է փչում»՝ թվերի ուղղահայաց և հորիզոնական ինտեգրումներով, այն էլ՝ առանց էջանշման ու բովանդակության:

6. Տուգանքների վերաբերյալ հարկատուների պատասխանատվության նորմերը բոլոր հարկատեսակներով թեթևացնելը: Տուգանքների վերաբերյալ գործող պատասխանատվության նորմերը սահմանվել են տնտեսվարման նորմալ պայմաններում գործելու համար, ինչը պետությունն ի վիճակի չէ ապահովել: Ուստի ճգնաժամային իրավիճակում դրանք թեթևացնելը կարող է արդարացված լինել:

7. Մեկ և ավելի տարի վճարման վաղեմություն ունեցող տույժերի ու տուգանքների համար համաներում հայտարարելը, որը նույնպես բխում է ճգնաժամային իրավիճակի տրամաբանությունից:

8. Հարկային եական արտոնություններ սահմանել.

առաջին՝ այն քաղաքացիների ու իրավաբանական անձանց համար, որոնք Հայաստան կվերադարձնեն նախկինում արտահանված կապիտալը:

Երկրորդ՝ այն քաղաքացիների ու իրավաբանական անձանց համար, որոնք կապիտալ կներմուծեն Հայաստան:

Ի դեպ, առաջինի օրինակ է Արգենտինան, իսկ երկրորդինը՝ Եվրամիությունը:

Ոչ դրամական բնույթի վերոնշյալ լրացուցիչ հակաճգնաժամային միջոցառումներով պետական բյուջե մուտքագրվող գումարների պակասը հնարավոր կլինի փոխհատուցել հարկային վարչարարության արդյունավետությունն ավելացնելով և ստվերային տնտեսության ծավալները կրճատելով:

Ճգնաժամն ունենում է տարբեր դրսևորումներ, որոնք պայմանավորված են երկրների զարգացման մակարդակներով ու տնտեսությունների առանձնահատկություններով: Եվ պատահական չէ, որ առանձին երկրների հակաճգնաժամային միջոցառումներն ընդհանրություններով հանդերձ ունեն նաև որոշակի տարբերություններ¹: Այդ առումով ՀՀ իշխանությունների

¹ ԱՄՆ-ում ճգնաժամից առավել տուժել են բանկերն ու ֆինանսական այլ հաստատություններ իրացվելիության խնդիր ունենալով: Եվ պատահական չէր, որ ԱՄՆ առաջին ճգնաժամային ծրագիրը, որը հեղինակել էր ԱՄՆ ֆինանսների նախկին նախարար Պոլսոնը, միտված էր հենց այդ կազմա-

ձեռնարկած հակաճգնաժամային միջոցառումներից արժանահիշատակ են.

1. «Պետական պարտքի մասին» ՀՀ օրենքում պետական երաշխիքներ տրամադրելու նպատակայնությանն առնչվող լրացում կատարելը (26.12.2008 թ.)¹, ըստ որի՝ երաշխիքով ներգրավվող վարկային միջոցները օգտագործվելու են պետական կարիքների համար, և երաշխիքը տրամադրվելու է տնտեսական ճգնաժամային իրավիճակներում պետության ռազմավարական խնդիրները լուծելուն ուղղված ծրագրերի ֆինանսավորումն ապահովելու համար:

2. «ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքում» և «Մնանկության մասին» ՀՀ օրենքում կատարված լրացմամբ ֆինանսական նոր գործիք՝ ստորադաս փոխառություն ներմուծելը, որը ֆինանսական կազմակերպությունների համար փոխառու կապիտալ ներգրավելու լրացուցիչ հնարավորություն է, նամանավանդ այն ընկերությանն ավելի եկամտաբեր և կապիտալն ավելացնելու առավել ճկուն գործիք է, քան կանոնադրական կապիտալն ավելացնելը:

3. «Ավտոտրանսպորտային միջոցների օգտագործումից բխող պատասխանատվության պարտադիր ապահովագրության մասին» ՀՀ օրենքն ընդունելը, որի հիմնական նպատակն

կերպությունների իրացվելիության խնդիրը լուծելուն՝ այդ նպատակով ծրագրելով 703 մլրդ դոլար:

Չինաստանում ճգնաժամի հետևանքով ակտիվների գները գրեթե չեն փոփոխվել, իսկ բանկերը շարունակում են պահպանել իրացվելիության բարձր մակարդակ: Ուստի Չինաստանում հակաճգնաժամային քաղաքականության հիմնական նպատակ է դիտվել տնտեսական աճը խթանելը և գործազրկությունը կրճատելը:

Ռուսաստանի բանկերը, ձեռնարկություններն ու կազմակերպությունները, ի տարբերություն այլ երկրների, մեծ պարտքեր ունենին արտասահմանյան ներդրողներին, որոնց մարումը համընկնում էր ճգնաժամի՝ ռուսական տնտեսություն ներթափանցելուն: Ուստի ՌԴ ԿԲ-ն արտաքին տնտեսական բանկի միջոցով նշանակալի գումար է հատկացրել այն կազմակերպություններին, որոնք պարտքեր են ունեցել արտասահմանյան ներդրողներին, և մոտեցել է դրանք մարելու ժամկետը:

¹ ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 4 (670), 21.01.2009, էջ 12:

ավտոտրանսպորտային միջոցներն օգտագործելիս տուժած անձանց ապահովագրական հատուցումները վճարելը երաշխավորելն է: Սույն օրենքի համաձայն՝ տուժած անձը պատահարից հետո 3 ամսվա ընթացքում դիմում է վնասը պատճառողի ապահովագրական ընկերությանը, որը փորձաքննության ավարտից հետո (այն չպետք է 3 ամսից ավելի լինի) որոշում է կայացնում 5 օրվա ընթացքում: Ընդ որում՝ դրական որոշման դեպքերում ապահովագրական գումարը չպետք է լինի՝ մահվան դեպքում՝ յուրաքանչյուր անձի համար՝ 9 մլն դրամից պակաս՝ անկախ փաստացի պատճառված վնասից, առողջությանը պատճառված վնասի դեպքում՝ յուրաքանչյուր անձի համար՝ 9 մլն դրամից պակաս՝ ըստ փաստացի պատճառված վնասի, և գույքային վնասների համար՝ մեկ պատահարի համար՝ 2,5 մլն դրամից պակաս՝ անկախ տուժած անձանց քանակից:

4. «Ներդրումային ֆոնդերի մասին» ՀՀ օրենքն ընդունելը, որով կարգավորվում են ներդրողների իրավունքների պաշտպանությանն առնչվող բազմաթիվ հարաբերություններ, և ստեղծվում են նոր ներդրումներ ներգրավելու լրացուցիչ պայմաններ:

Կարևորելով և արժևորելով ՀՀ իշխանությունների վերոնշյալ օրենսդրական, ինչպես նաև ենթաօրենսդրական ու նորմատիվային ակտերի շատ փոփոխություններ՝ այնուամենայնիվ, հակաճգնաժամային միջոցառումների համատեքստում՝ այլ ուղրությունում, որպես լուծվելիք խնդիրներ անհրաժեշտ է կարևորել ՀՀ իշխանությունների աջակցությունը:

1. ավանդները փոխհատուցելու չափն ավելացնելու և վերադարձը երաշխավորելու առումով, ինչը հնարավորություն կտա խնայված միջոցները «տներից» առավելագույնս տեղափոխել բանկեր՝ լուծելով բանկերի իրացվելիության ու վարկային ռեսուրսներով ապահովելու խնդիրները: Նման հակաճգնաժամային միջոցառում իրականացվել է աշխարհի շատ երկրներում. Գերմանիայում և Ֆրանսիայում՝ 100 %-անոց երաշխիք՝ մինչև 70 հազար եվրո, Բելգիայում, Իսպանիայում ու Նիդեռլանդներում՝ 100 %-անոց երաշխիք՝ մինչև 100 հազար եվրո, Բուսիայում՝ 100 %-անոց երաշխիք՝ մինչև 103 հազար եվրո ծավալ-

ներով և այլն: Ինչ վերաբերում է ՀՀ-ում ավանդները փոխհատուցելու չափի մեծությանը, ապա անհրաժեշտ տեղեկատվության հասանելիության պարագայում դժվար չէ այն որոշել: Պարզ և հստակ է, որ պետությունը պետք է հանդես գա փոքր ու միջին ավանդատուների շահերի պաշտպանության դիրքերից. խոշոր ավանդատուներն իրենց շահերը պաշտպանել կարող են:

2. Հիփոթեքային վարկավորումը զարգացնելու առումով, քանի որ հիփոթեքային վարկավորումը կարևոր գործիք ու միջոց կարող է լինել հանրապետության ազգաբնակչության և, մասնավորապես, երիտասարդության բնակարանային խնդիրը լուծելու համար, խնդիր, որ երբեմն դառնում է արտագաղթի ու ուշ ամուսնանալու պատճառ, որոնք էլ ժողովրդագրական հիմնախնդիրների պատճառ են դառնում: Ի դեպ, հիփոթեքային վարկավորման շնորհիվ էր, որ ԱՄՆ-ում լուծվեց բնակարանային խնդիրը՝ նույնիսկ անօրինական ներգաղթած քաղաքացիների համար:

3. Հիփոթեքային վարկավորման ժամկետները հետաձգելն ու տոկոսներ վճարելու կարգն ազատականացնելը ՀՀ այն քաղաքացիների համար, որոնք ճգնաժամի պայմաններում կարող են զրկվել իրենց աշխատատեղից կամ աշխատավարձի զգալի մասից, հակաճգնաժամային միջոցառում, որն իրականացվել է, օրինակ, Ռուսաստանում:

4. Գործազրկության, անաշխատունակության և այլ նպաստները, կենսաթոշակներն ու կրթաթոշակներն ավելացնելու առումներով հակաճգնաժամային այս միջոցառումն առավել արդիական ու հրատապ է դարձել հատկապես Հայաստանի համար այն պարզ պատճառով, որ ճգնաժամի պայմաններում էապես կրճատվել են արտերկրներից և մասնավորապես Ռուսաստանից ստացվող տրանսֆերտները, որի պատճառով հասարակության որոշակի հատված առավել խոցելի է դարձել: Ի դեպ, գործազրկության նպաստներն ավելացնելը կիրառություն է ստացել նաև Ռուսաստանում:

5. Ռեզիդենտ կազմակերպությունների ունեցած արտասահմանյան վարկերը սպասարկելու առումով, այլապես ճգնա-

ժամի պայմաններում այդ պարտքերը կարող են ձեռագրի նման մեծանալ և կազմակերպությանը կանգնեցնել անվճարունակության ու սնանկացման փաստի առջև՝ բոլոր բացասական դրսևորումներով:

6. Ճգնաժամի մեջ հայտնված բանկերն ու այլ ֆինանսական հաստատություններ, ինչպես նաև ռազմավարական նշանակություն ունեցող կազմակերպություններն ազգայնացնելու կամ նրանց բաժնետոմսերը ձեռք բերելու առումով հակաճգնաժամային միջոցառումը շարունակում է կիրառվել աշխարհի շատ երկրներում (ԱՄՆ, Կանադա, Գերմանիա, Ֆրանսիա, Մեծ Բրիտանիա, Ճապոնիա, Հարավային Կորեա, Շվեդիա, Իտալիա և այլն):

7. Վարկային միջոցներ և երաշխիքներ տրամադրելու առումով հակաճգնաժամային այս միջոցառումն առավել օգտակար ու արդյունավետ կարող է լինել (անշուշտ, ըստ անհրաժեշտության) ՀՀ բանկային համակարգի և առավել թվով աշխատատեղեր ապահովող այնպիսի կազմակերպությունների համար, ինչպիսիք են հանքարդյունահանող կազմակերպությունները, «Հայաստանի էլեկտրական ցանցերը», «Նաիրիտը», ՀՀ երկաթուղին, «Հայփոստը» և այլն, քանի որ այդպիսի կազմակերպությունների սնանկանալու դեպքում պետությունն ավելի շատ հիմնախնդիրներ կարող է ունենալ: Ի դեպ, հակաճգնաժամային այդպիսի միջոցառումներ իրականացվել են ԱՄՆ-ում, Կանադայում, Մեծ Բրիտանիայում, Շվեդիայում, Չինաստանում և այլուր:

8. Բանկերի գրավադրումն ապահովագրելը, բանկերի ներդրողների վնասներից պետությունն ապահովագրելը, ինչպես նաև կրթական ծրագրերն ակտիվացնելը, հակաճգնաժամային միջոցառումներն ակտիվորեն իրականացվում են ԱՄՆ-ում:

9. «Հակաճգնաժամային համահայկական հիմնադրամ» ձևավորելուն ակտիվորեն կարող են մասնակցել աշխարհի հայությունը և այլ քաղաքացիներ ու կազմակերպություններ. սրա իրական լինելու մասին է հուշում «Հայաստան համահայկական հիմնադրամի» ավելի քան 17 տարվա գործունեությունը:

«Հայաստան համահայկական հիմնադրամը» կարող է

դառնալ հակաճգնաժամային տարրեր բնույթի միջոցառումներ ֆինանսավորելու աղբյուր: Ի դեպ, հիմնադրամներով պայմանավորված հակաճգնաժամային միջոցառումներ իրականացնելու առումով այդպիսիք արդեն ստեղծվել են ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Ֆրանսիայում, Շվեդիայում, Ղազախստանում և այլուր:

10. Ֆինանսական աջակցություն ստացած ընկերությունների ղեկավարների վարձատրության վերին շեմը սահմանելու առումով: Ի դեպ, պետության կողմից այդպիսի ընկերությունների ղեկավարների վարձատրության վերին շեմեր սահմանվել են ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Նորվեգիայում:

11. Ֆինանսական աջակցություն ստացած բանկերի վարկավորման պայմանները թեթևացնելու առումով: Այդպիսի հակաճգնաժամային միջոցառումներ արդեն իրականացվել են ԱՄՆ-ում, Մեծ Բրիտանիայում, Սլովակիայում, Չինաստանում, Հնդկաստանում և այլուր:

12. Պետական ենթակառուցվածքները կատարելագործելու ոլորտում խոսքը մասնավորապես վերաբերում է ավտոճանապարհային ցանցը բարելավելուն և ընդլայնելուն, կամուրջներն ու դպրոցները (և այլն) վերանորոգելուն, որոնք լայնածավալ իրականացվում են Չինաստանում, ԱՄՆ-ում և այլուր՝ նպատակ ունենալով կրճատել գործազրկությունը:

Վերը նշված առաջարկությունները հիմնականում ոչ դրամական բնույթի են (նկատի ունենալով նաև ՀՀ սահմանափակ հնարավորությունները) և կարող են նպաստել սղաճը կրճատելուն:

Ցանկացած ճգնաժամային միջոցառման (դրամական թե ոչ դրամական) նպատակը ճգնաժամի բացասական ազդեցությունները մեղմելը և նվազեցնելն է: Այս համատեքստում ՀՀ-ի համար կարևոր քայլ կարող է լինել սղաճը կրճատելը, նամանավանդ այդ խնդիրը լուծելուն լրացուցիչ ազդակներ է հաղորդում հենց ճգնաժամային իրավիճակը, որից կարող է օգտվել Հայաստանի Հանրապետությունը: Այս առումով ՀՀ-ում անհրաժեշտ է կարևորել

ա) ապրանքների գները նվազեցնելը. սրան առնչվող խնդիրը դեռևս դժվար լուծելի է ՀՀ-ի համար, քանի որ հանրապետությունը շարունակում է առավել շատ ներմուծել, քան արտահանել, իսկ ՀՀ դրամն արժեզրկվել է եվրոյի և դոլարի նկատմամբ:

Եվ պատահական չէ, որ 2008 թ. առաջին եռամսյակի համեմատությամբ 2009 թ. առաջին եռամսյակում¹

- ներմուծումը կրճատվել է ընդամենը 22,2, իսկ արտահանումը՝ 47,3 %-ով, որը մասնավորապես պայմանավորված է արտահանվող հիմնական ապրանք համարվող պղնձի խտակյութի միջազգային շուկաներում կտրուկ գնանկմամբ:

- Սպառողական ապրանքների գները չեն նվազել, ինչը բնորոշ է ճգնաժամային իրավիճակներին: Ավելին, սպառողական ապրանքների գներն աճել են 2,0 տոկոսային կետով և խոչընդոտում են սղաճը հնարավորինս կրճատելը: Ընդ որում՝ սպառողական ապրանքների գնաճին նպաստող ապրանքատեսակներ են եղել հացամթերքը, կենդանական ու բուսական յուղը, շաքարավազը, բենզինը, կոշկեղենը, դեղամիջոցները և այլն, որոնք ներմուծվում են: Ուստի դոլարի և եվրոյի արժևորման ներկա պայմաններում ներմուծվող ապրանքատեսակների գներն ավելացնելը տրամաբանական է, բայց այդպիսի գներով ապրանքներն իրացնելը երկար շարունակվել չի կարող, քանի որ ճգնաժամային իրավիճակում նվազում են նաև միջին ամսական անվանական աշխատավարձերը, ինչպես, օրինակ, 2009 թ. մարտ ամսին նախորդ ամսվա համեմատությամբ ՀՀ-ում միջին ամսական անվանական աշխատավարձն ԱՄՆ դոլարով նվազեց 12,8 %-ով, եվրոյով՝ 14,6 %-ով, ռուբլով՝ 15,7 %-ով²: Ուստի ճգնաժամային նման իրավիճակում սղաճը կրճատելը կարող է նպաստել արտահանման աճին՝ հարկային արտոնությունների նոր լծակներ ու գործիքներ «ներմուծելու» եղանակով, ինչպես նաև կարգավորվող սակագներով ծառայությունների (ջրամատակարարում, էլեկտրաէներգիայի ու գազի և այլնի մատակարարում) ու տևական արտադրության ապրանքների և ծառա-

¹ ՀՀ կենտրոնական բանկի բանբեր, 2009 թ., առաջին եռամսյակ, էջ 23:

² ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը, 2009 թ., հունվար-մարտ, Ե., 2009, էջ 86:

յություններ մատուցելու գները նվազեցնելուն:

բ) Բյուջեի ծախսերի ծավալը պահպանելը կամ կրճատելը և ոչ թե արտաքին աղբյուրների հաշվին ծախսերն ավելացնելը: Այս ուղղությամբ գործնական քայլ է 2009 թ. բյուջեի պակասուրդը 19 մլրդ դրամով կրճատելը (2009 թ. տարեսկզբին), ինչպես նաև բյուջեի ծախսերի չհայտարարված կրճատումը, որը պայմանավորված է բյուջեի հարկային մուտքերի սահմանված առաջադրանքները թերակատարելով: Այս պարտադրված քայլը գործնականորեն նպաստում է սղաճը նվազեցնելուն. բավական է նշել, որ 2008 թ. առաջին եռամսյակի համեմատությամբ 2009 թ. առաջին եռամսյակում հարկային մուտքերը նվազել են 20,6 մլրդ դրամով կամ 12,7 տոկոսով¹, որն ավելի պակաս կարող էր լինել, եթե հարկազանձման արդյունավետության մակարդակը չնվազեր 3,3 տոկոսային կետով, և 2009 թ. առաջին եռամսյակի հարկերը՝ ՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը չկազմեր 22,0 %՝ 2008 թ. առաջին եռամսյակի 25,3 %-ի համեմատությամբ²: Ցանկալի ու տրամաբանական կլիներ, որ ճգնաժամային տարում հարկազանձման արդյունավետության մակարդակը գերազանցեր նախորդ տարվա նույն ժամանակաշրջանի մակարդակը, որի ուղղությամբ, նաև ճգնաժամով պայմանավորված, համապատասխան միջոցառումներ ձեռնարկելն անհրաժեշտություն է:

գ) Խնայողությունների աճը, որը, բնորոշ լինելով ճգնաժամային իրավիճակներին, առկա է նաև ՀՀ-ում և սղաճը նվազելուն նպաստող գործոն է դարձել: Բավական է նշել, որ առևտրային բանկերի ավանդները (հիմնականում դոլարային) առաջին եռամսյակում հունվար ամսվա համեմատությամբ փետրվարին աճել են 4,4 %-ով, իսկ մարտին՝ 17,1 %-ով³, ինչին, իհարկե, նպաստել է նաև դոլարային ավանդների տոկոսադրույթներն ավելացնելը: Այն մինչև 1 տարի ժամկետով դոլարով ավանդների դեպքում 2009 թ. հունվար ամսվա համեմատությամբ իրա-

¹ ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը, 2009 թ., հունվար-մարտ, Ե., 2009, էջ 97:

² Նույն տեղում, էջ 98:

³ ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը, 2009 թ., հունվար-մարտ, Ե., 2009, էջ 106:

վաբանական անձանց համար փետրվարին աճել է 31,1 %-ով, մարտին՝ 18,0 %-ով, իսկ ֆիզիկական անձանց համար այդ աճը փետրվարին կազմել է 18,7 %, մարտին՝ 16,7 %⁴: Ուստի տնտեսագիտորեն արդարացված չպետք է համարել ճգնաժամային իրավիճակներում և առավել ևս սղաճը նվազեցնելու քաղաքականության պայմաններում ավանդային տոկոսագումարներն ինչպես եկամտահարկով, այնպես էլ շահութահարկով հարկելը:

դ) Պետական պարտքը նվազեցնելը: Այն ՀՀ-ում առկա էր ներքին պարտքի վերաբերյալ (2008 թ. տարեվերջի համեմատ 2009 թ. մարտի վերջին նվազել է 4,8 %-ով)⁵, որը չեզոքացվեց, երբ արտաքին պարտքը նույն ժամանակաշրջանում անհրաժեշտաբար աճեց 3,7 անգամ:

Վերոնշյալից հետևում է, որ հակաճգնաժամային միջոցառումները ՀՀ-ում ճիշտ շարունակելու դեպքում ֆինանսական հատվածի հիմնական ցուցանիշները կբարելավվեն, և փոքր տնտեսություն ունեցող երկրները կարող են նվազագույն կորուստներով դուրս գալ ֆինանսատնտեսական ճգնաժամից. դրա համար անհրաժեշտ նախադրյալներ ՀՀ-ի համար ստեղծել է հենց ճգնաժամային իրավիճակը:

⁴ ՀՀ կենտրոնական բանկի բանբեր, 2009 թ. առաջին եռամսյակ, էջ 31:

⁵ ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը, 2009 թ., հունվար-ապրիլ, Ե., 2009, էջ 58:

4. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ «ՊԱՐԶԵՑՎԱԾ ՀԱՐԿԻ» ՄԱՍՈՎ (2008 Թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Հիշատակված պայմաններից՝ հետևում է, որ նախ՝ պարզեցված հարկով աշխատել արտոնվում է սահմանափակ հարկատուների և այն էլ դրանց այն խմբին, որի իրացման շրջանառության ընդհանուր գումարը (առանց ԱԱՀ-ի) չի գերազանցում 50 մլն դրամը, այսինքն՝ յուրաքանչյուր տեսակի հարկային արտոնության սահմանմամբ (այն չի կարելի վերագրել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածով սահմանված հարկային արտոնությունների տեսակներից և ոչ մեկին) խախտված է հարկման համընդհանրության սկզբունքը: Երկրորդ՝ պարզեցված հարկով հարկման արտոնյալ դաշտ «տեղափոխումը» պայմանավորվում է հարկային պարտավորությունների կատարման մաքսիմալացմամբ, այսինքն՝ հարկային մարմինների վրա օրենքով դրված հարկման նկատմամբ վերահսկողության իրականացման ապահովման գործառույթը, այդպիսի հարկատուների մասով, կարելի է ասել, «փոխանակվում է» պարզեցված հարկով աշխատելու հնարավորություն տալու հետ: Հետևաբար պարզեցված հարկի կիրառումը հանրապետությունում հարկային վարչարարության անկատարության փաստի վկայությունն է, ինչը կարող է հանգեցնել հարկման արդյունավետության նվազման կապված նաև պարզեցված հարկի հարկման դաշտ թվով շատ հարկատուների ներհոսքի (մեծ ծավալները մասնատելու և նոր ձեռնարկություններ

¹ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքներ»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Երևան, 2003, էջ 153-154:

գրանցելու ճանապարհով) հետ, քանի որ պարզեցված հարկի մեծությունը ավելի փոքր է, քան սովորական հարկերինն է:

Երրորդ՝ պարզեցված հարկի չափը որոշվում է մատակարարված ապրանքների ու մատուցվող ծառայությունների իրացման շրջանառության (հարկվող օբյեկտ) նկատմամբ սահմանված հարկադրույքները կիրառելով: Սահմանված հարկադրույքները կազմում են. խանութների, կրպակների (տաղավարների) միջոցով առևտրական գործունեության մասով՝ 3.5 %, վարձակալության դեպքում՝ 10%, մնացած գործունեությունների մասով՝ մինչև 30 մլն դրամ իրացման շրջանառության դեպքում՝ 7 %, 30 մլն դրամը գերազանցող շրջանառության դեպքում՝ 12 %, իսկ նոտարական գործունեության մասով՝ 20 %¹: Նշված մոտեցմամբ հաշվարկված պարզեցված հարկի գումարը նվազեցվում է (բացառությամբ խանութների, կրպակների (տաղավարների) միջոցով առևտրային գործունեություն իրականացնողների) գործունեության իրականացումն ապահովելու նպատակով ձեռք բերված ապրանքների ու ծառայությունների, ինչպես նաև աշխատանքի վարձատրության համար կատարված փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի (ներառյալ անուղղակի հարկերը) 5 տոկոսը կազմող գումարի չափով, իսկ եթե նվազեցումներից հետո պարզեցված հարկի գումարը կազմում է իրացման շրջանառության 3.5 տոկոսից պակաս, ապա պարզեցված հարկը վճարվում 3.5 % դրույքաչափով²:

Այժմ ենթադրենք, որ առևտրով զբաղվող հարկատուն (որն իր գործունեությունը խանութների ու կրպակների միջոցով չի իրականացնում) ունի 50 մլն դրամի իրացվող շրջանառություն, ունի փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսեր, որի 5 տոկոսը կազմում է 5 մլն դրամ, ապա դա նշանակում է, որ պարզեցված հարկի մեծությունը կկազմի 1.75 մլն. դրամ (50 մլն. դրամ × 3.5 %), որտեղ ավելացված արժեքի հարկի մեծությունը կազմում է

¹ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքներ»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Երևան, 2003, էջ 155:

² Նույն տեղում, էջ 155-156:

1.05 մլն դրամ, քանի որ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 9-րդ կետով հարկի ընդհանուր գումարի 60 %-ը ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծությունն է: Արդյունքում ստացվում է, որ նշված հարկատուն պարզեցված հարկով աշխատելու դեպքում վճարում է 1.75 մլն դրամի գումար (որտեղ ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծությունը 1.05 մլն դրամ է), իսկ սովորական հարկման դեպքում միայն ավելացված արժեքի հարկի գումարը կկազմեր 10.0 մլն դրամ (իրացման և ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունների հավասարության դեպքում), ինչը վկայում է այն մասին, որ շարունակվելու է սովորական հարկատուների տեղաշարժը դեպի պարզեցված հարկի դաշտ և հանրապետությունում, անգամ տնտեսական աճի պարագայում, հարաբերականորեն նվազելու են պետական բյուջեի մուտքերը:

Մեր կարծիքով վերոնշյալ փաստարկների հաշվառմամբ անհրաժեշտ է ուժը կորցրած ճանաչել «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը:

5. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ «ՀԱՍՏԱՏԱԳՐՎԱԾ ՎՃԱՐՆԵՐԻ» ՄԱՍՈՎ (2008 Թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Շահութահարկի, եկամտահարկի և ավելացված արժեքի հարկի տնտեսագիտորեն չարդարացված և հարկման արդյունավետության պահանջի իրականացմանը խոչընդոտող հարկային արտոնությունների կասեցման և հարկային օրենսդրության բարեփոխումների չհաջողված փորձ է գործունեության առանձին տեսակների և սահմանված պայմաններին բավարարող առանձին հարկատուների նկատմամբ հաստատագրված վճարների կիրառումը, որը ոչ միայն հակասում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված միասնական հարկային համակարգի արդարացի սկզբունքին¹, այլև առաջացնում է նոր հիմնախնդիրներ: Ասվածը փաստարկվում է ստորև բերվող օրինակներով.

ա) նախ՝ հաստատագրված վճարների դեպքում հարկման օբյեկտ են համարվում ոչ թե եկամուտները, այլ գործունեության տեսակները, ինչը հակասում է հարկման սկզբունքներին, և երկրորդ՝ հարկման օբյեկտ են համարվում գործունեության առանձին ոլորտներ (թվով 20)²՝ երբեմն որոշակի նախապայմաններով (30 քառ. մետր մակերեսից ոչ ավելի առևտրական մակերես ունեցող խանութների, կրպակների ու տաղավարների միջոցով իրականացվող առևտրական գործունեությունը)², որոնք, ի տարբերություն գործունեության մնացած ոլորտների, տեղափոխվում են, կարելի է ասել, հարկման ար-

¹ Ներկայումս ՀՀ-ում գործում է «եռաչափ» հարկային համակարգ՝ պարզեցված հարկեր, հաստատագրված վճարներ և «սովորական» հարկեր:

² «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Ե., 2003, էջ 116:

տոնյալ դաշտ՝ սկիզբ դնելով հարկման սկզբունքներին հակա-
տող անհավասար հարկման՝ անընդունելի պրակտիկային:

Մեր կարծիքով՝ հարկման ցածր արդյունավետությամբ
օժտված գործունեության ոլորտները (վարսավիրական ծառա-
յությունների մատուցում, վիճակախաղերի կազմակերպում,
ավտոտրանսպորտային միջոցների զագալցում, ավտոկանգառ-
ների գործունեություն, դրամական շահումով խաղային ավտո-
մատների կազմակերպում, բաղնիքների և ցնցուղաշարանների
կազմակերպում և այլն) հարկման սկզբունքների խախտմամբ
հարկման այլ դաշտ տեղափոխելը հարցի լուծման ճիշտ
ճանապարհը չէ, նամանավանդ որ հարկման արտոնյալ դաշտը
խրախուսում է գործունեության այդպիսի ոլորտների ակտիվա-
ցումը և հանգեցնում է հարկման արդյունավետության ավելի
նվազման: Ուստի անհրաժեշտ է ընտրել հարկման արդյունա-
վետության բարձրացման ու վարչարարության կատարելա-
գործման ուղին:

բ) Հաստատագրված վճարի հարկման բազան գործունեու-
թյան նշված տեսակների համար սահմանված էլակետային
տվյալների և ուղղակի գործակիցների որոշակի արտադրյալն է՝
դրամական արտահայտությամբ²: Մեր կարծիքով՝ հարկման
բազայի ձևավորումը տվյալ պարագայում կառուցված է տնտե-
սագիտորեն հիմնավորում չունեցող էլակետային տվյալների և
չարդարացված ուղղիչ գործակիցների հիման վրա, որոնք ճիշտ
չեն արտացոլում հարկատուների ստացած եկամուտների և
նրանց կողմից վճարվող հաստատագրված վճարների մեծու-
թյունների կախվածությունը: Դրանց միջև առկա կախվածու-
թյունն առավել շատ օգուտ բերում է հարկատուներին, քան պե-
տությանը, ինչի պատճառով հարկատուները, օգտվելով գործող
հարկային օրենսդրության «սողանքներից», տեղափոխվում են

հաստատագրված վճարով հարկման դաշտ: Բացի դրանից, եթե
նույնիսկ ուղղիչ գործակիցներն ու էլակետային տվյալները լի-
նեն հիմնավորված ու արդարացված, ապա նույն հաջողությամբ
կարելի է անդել, որ հարկման այդպիսի գործիքները ճկունու-
թյուն չեն կարող դրսևորել անընդհատ փոփոխվող տնտեսա-
կան իրավիճակներում, քանի որ դրանք մնում են անփոփոխ:
Իսկ հաստատագրված վճարով աշխատող հարկատուների աճող
եկամտի պայմաններում հարկատուներին հարկման սովորա-
կան ռեժիմին փոխադրելու նպատակով սահմանված սահմա-
նային չափերը (խանութների, կրպակների միջոցով առևտրա-
կան գործունեություն իրականացնողների մասով՝ եռամսյակի
ընթացքում առևտրական տարածքի 1 քառ. մետր հաշվով ապ-
րանքաշրջանառության ծավալի գերազանցումը 310 հազար
դրամը, հասարակական սննդի մասով՝ եռամսյակի ընթացքում
սպասարկման մակերեսի 1 քառ. մետր հաշվով ապրանքա-
շրջանառության ծավալի գերազանցումը 200 հազար դրամը,
բենզինի և դիզելային վառելիքի մեկ մանրածախ կետի միջոցով
ամսվա ընթացքում բենզինի քանակի գերազանցումը 10 հազար
լիտրը, ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպա-
սարկման գործունեություն իրականացնողների համար ամսա-
կան իրացման շրջանառությունը մեկ աշխատողի հաշվով 800
հազար դրամի գերազանցումը) ցանկալի արդյունք չեն տալիս:
Այժմ համառոտակի ներկայացնենք սահմանային չափեր ունե-
ցող գործունեության առանձին ոլորտների հաստատագրված
վճարի հաշվարկման կարգը.

- ավտոտեխսպասարկման կայանների (կետերի) գործու-
նեության հաստատագրված վճարի չափը հաշվարկվում է
ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկ-
ման աշխատանքների քանակի և ամսվա ընթացքում գործու-
նեության իրականացման փաստացի օրերի թվի արտադրյալի
350-ապատիկի չափով՝ դրամական արտահայտությամբ: Դա
նշանակում է, որ մեկ աշխատատեղի մեկ օրվա գործունեության
հարկի չափը կկազմի 350 դրամ: Քանի որ գործունեության այս
ոլորտի համար հաստատագրված գումարի մեջ ավելացված

¹ Բագրատյան Հ, «Հայաստանը դարերի սահմանագծին»: Ե., «Նաիրի» 2003, էջ 190:

² «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Երևան, 2003, էջ 116:

արժեքի հարկի հաշվարկային մեծությունը ընդունվում է 60 % չափով¹, ուստի մեկ աշխատատեղի մեկ օրվա հաստատագրված վճարում ավելացված արժեքի հարկի մեծությունը կկազմի 210 դրամ, ավելացված արժեքի հարկվող շրջանառությունը՝ 1050 դրամ, իսկ օրական շահութահարկը՝ 140 դրամ: Եթե ընդունենք, որ մեկ աշխատատեղը լրիվ ծանրաբեռնվածությամբ աշխատում է ամսվա 30 օրը, ապա մեկ աշխատատեղի մեկ ամսվա հարկի մեծությունը, այսինքն՝ հաստատագրված վճարի չափը ավելացված արժեքի հարկվող շրջանառության 31500 դրամի պայմաններում, կկազմի 10500 դրամ, որն, անշուշտ, հարկի փոքր մեծություն է ոչ միայն Երևան քաղաքի համար: Դեռ ավելին, եթե դրան էլ ավելացնենք հարկատուների կողմից ելակետային տվյալները (աշխատատեղերի քանակ, ամսվա աշխատանքային օրերի թիվ) հարկային մարմիններից թաքցնելու առկա հնարավոր «ստղանցքները», ապա պատկերը ավելի տխուր է դառնում, մանավանդ որ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով խախտումների դեպքում վճարողից գանձվում է տուգանք պակաս հաշվարկված կամ չհաշվարկված հաստատագրված վճարի 50 տոկոսի չափով², որի առավելագույն մեծությունը մեր օրինակում կկազմի 5250 դրամ:

• Հանրային սննդի ոլորտի հաստատագրված վճարի անսական չափը հաշվարկվում է ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների արտադրյալի 2000-ապատիկի չափով դրամական արտահայտությամբ³:

Ենթադրենք՝ Երևան քաղաքում գտնվող օբյեկտն ունի 50 քառ. մետր սպասարկման սրահ (ուղղիչ գործակիցը՝ 0.75) և սպառողների սահմանափակ քանակակազմ (ուղղիչ գործակիցը՝ 0.5), ապա օբյեկտի հաստատագրված վճարի անսական չափը կկազմի 37500 դրամ ($50 \text{ քառ. մետր} \times 0.75 \times 0.5 \times 2000$):

¹ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Ե.: 2003, էջ 115:

² «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները»: «Պաշտոնական տեղեկագիր» ՓԲԸ, Ե.: 2003, էջ 139:

³ Նույն տեղում, էջ 124:

Հաստատագրված վճարների այդչափ փոքր գումարների հաշվառման ու դրանց գանձման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու համար հարկային մարմինները սահմանված կարգով հարկատուներից ընդունում, հաշվառում և կնքում են ներկայացվող ելակետային տվյալները, ուղղիչ գործակիցների ու սահմանային չափերի մասին հայտարարություններն անսական (վիճակահաղի կազմակերպում, առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեություն), եռամսյակային (ավտոտրանսպորտային գործունեություն) կտրվածքով և յուրաքանչյուր տարվա հունիս և դեկտեմբեր ամիսներին (գործունեության մնացած ոլորտների համար), որոնց կազմակերպումը և իրականացումն ուղեկցվում է հարկման արդյունավետության նվազմամբ: Վերոնշյալ փաստարկներից հետևում է, որ անհրաժեշտ է հրաժարվել հաստատագրված վճարների պրակտիկայից:

6. ՓՈՔՐ ԵՎ ՄԻՋԻՆ ՁԵՌՆԱՐԿԱՏԻՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԶԱՐԳԱՑՆԵԼՈՒ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՎԱՐԿԱՅԻՆ ԽԹԱՆՆԵՐԸ* (2009 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ փոքր ու միջին բիզնեսը տնտեսության շարժիչ ուժն է: Եվ պատահական չէ, որ Եվրամիության երկրներում ՓՄՁ-ին բաժին է ընկնում ՀՆԱ-ի ավելի քան 70 %-ը, ԱՄՆ-ում, Մեծ Բրիտանիայում՝ 50 %-ից ավելին և այլն: Իհարկե, չի կարելի չկարևորել նաև խոշոր բիզնեսի դերը ՀՀ պետական բյուջեն համարելու, զբաղվածության խնդիրը լուծելու առումներով, բայց և չի կարելի «մոռացության մատնել» խոշոր բիզնեսին բնորոշ այնպիսի թերություններ, ինչպիսիք են՝ խոշոր բիզնեսից պետության կախվածությունը, մենաշնորհային դիրքը չարաշահելը, մենաշնորհման բարձր մակարդակը և այլն, որոնք տնտեսությունն ու պետությունը զարգացնելը և հասարակության կյանքի որակը բարելավելն արգելակող խոչընդոտներ են: Վերջին նպատակադրումներից ելնելով է, որ պետությունները հարկաբյուջետային ու դրամավարկային քաղաքականությունների գործիքներն ու լծակները նպատակաուղղում են ՓՄՁ-ները զարգացնելուն: Այդ ուղղությամբ քայլեր կատարվել ու կատարվում են նաև ՀՀ-ում, որոնք, սակայն, բավարար համարել չի կարելի, քանի որ հանրապետությունում ՓՄՁ-ներին բաժին է ընկնում ՀՆԱ-ի շուրջ 40 %-ը, իսկ զբաղված անձանց ընդհանուր թվաքանակում ՓՄՁ-ներում զբաղվածների տեսա-

կարար կշիռը կազմում է մինչև 5 %, և դա այն դեպքում, երբ այդ ցուցանիշներն էստոնիայում կազմում են ավելի քան 70 %, Լիտվայում և Լատվիայում՝ 60 %-ից ավելի և այլն: Մտեղծված իրավիճակը բարեփոխելու նպատակով պետք է լուծել երկու խումբ հիմնախնդիրներ:

Առաջին. ՓՄՁ-ները դասակարգելու ցուցանիշների ճշգրտում և հստակեցում, որպեսզի արդյունավետ լինեն նաև դրանց հենքի վրա կառուցվող հարկաբյուջետային և դրամավարկային քաղաքականությունները: Բանն այն է, որ ՀՀ-ում ՓՄՁ-ները դասակարգելու ցուցանիշների հիմքում դրվել են միայն քանակական ցուցանիշներ, այն է՝ աշխատողների թիվը՝ տարբերակված ըստ տնտեսության ճյուղերի ու բնագավառների: Այս ցուցանիշը կիրառելու հիմնական առավելությունն այն է, որ այն օգտագործելը շատ հարմար է ու հեշտ: Սակայն այս ցուցանիշը կիրառելով՝ դժվար է համեմատական վերլուծություններ կատարել ու արդյունավետ քաղաքականություն իրականացնել, ինչի վառ ապացույցն է այն փաստը, որ հանրապետությունում ՓՄՁ-ներն արտոնյալ հարկային դաշտ տեղափոխելու համար որոշվեց ոչ թե ՓՄՁ-ները դասակարգելու՝ աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը, այլ իրացման շրջանառությունը (պարզեցված հարկի վերաբերյալ): Փաստը մնում է փաստ, որ վերոնշյալ քանակական ցուցանիշի դասակարգմամբ ՓՄՁ-ներ համարվող տնտեսվարող շատ սուբյեկտներ գտնվում են «խոշոր հարկատուների» ցանկում: Եվ ուրեմն, պետությունը հովանավորչական քաղաքականություն պետք է իրականացնի նաև «խոշոր հարկատու» համարվող ՓՄՁ-ների նկատմամբ, որը տնտեսագիտական հիմնավորում չունի և արդարացված չէ: Պատահական չէ, որ եվրոպական երկրներում լայն տարածում է ստացել ՓՄՁ-ները դասակարգելու քանակական ու որակական ցուցանիշները զուգակցելը, ինչպես, օրինակ, Ֆրանսիայում՝ աշխատողների թիվը և հասույթը, Մեծ Բրիտանիայում՝ շրջանառու միջոցների ծավալն ու աշխատողների թիվը և այլն: Սակայն ՓՄՁ-ները դասակարգելու հաջողված օրինակ և համակցված մոտեցում պետք է համարել 1971 թ. Մեծ Բրիտանիա-

* Փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը զարգացնելու հարկային և վարկային խթաններին վերաբերող եզրակացությունները և առաջարկությունները 2009 թ. ուղարկվել են ՀՀ կառավարության աշխատակազմի ղեկավար Դ. Սարգսյանին:

յում Բոլտոնյան գեկույցի ժամանակ կատարված առաջարկությունները, ըստ որոնց՝ փոքր են այն կազմակերպությունները (ձեռնարկությունները), որոնք բավարարում են ստորև ներկայացվող պահանջները

- կազմակերպությունն իր գործունեության ոլորտային շուկայում ունենում է համեմատաբար փոքր մասնաբաժին.

- կազմակերպության ղեկավարումը ստանձնում է հենց հիմնադիրը.

- կազմակերպությունն անկախ է և որևիցե կազմակերպության մաս չի կազմում:

Վերոնշյալ ցուցանիշները բովանդակային առումով ընդունելի և օբյեկտիվ պետք է համարել: Սակայն այստեղ խնդիրը ճիշտ չափանիշը (հաշվի առնելով երկրի տնտեսության առանձնահատկությունները) որոշելը չէ, որի համար անհրաժեշտ են երկրի տնտեսության լուրջ ուսումնասիրություններ, որոնք հնարավորություն կընձեռեն բիզնեսներն առավել հստակ դասակարգել *փոքրի, միջինի և խոշորի*՝ հիմք ընդունելով համախառն հասույթն ու աշխատողների միջին ցուցակային թիվը, անշուշտ, հաշվի առնելով նաև հիմնադրի՝ կազմակերպությունն անձամբ ղեկավարելու և կազմակերպությունն այլ կազմակերպության մաս չկազմելու պարտադիր պայմանը: Ընդ որում՝ ՓՄՁ-ները պետք է դասակարգել ըստ ձեռնարկատիրական գործունեության հինգ հիմնական տեսակների՝ **արտադրական, առևտրային, ֆինանսական, միջնորդական, ապահովագրական**, որպեսզի պետական քաղաքականությունը հստակեցնի դիրքորոշումները ոչ միայն ՓՄՁ-ների, այլև գործունեության տեսակների նկատմամբ:

Երկրորդ. հարկային ու վարկային հստակ ու իրական խթանների ձևավորում, քանի որ ՓՄՁ-ները զարգացնելու խնդրում կարևոր է ոչ միայն ձեռնարկատերերի դերակատարումը, այլ նաև պետության հովանավորչական քաղաքականություն իրականացնելը, նամանավանդ, ի տարբերություն խոշորի, ՓՄՁ-ների համար ծանր է հարկային բեռը, անհավասար է մրցակցային միջավայրը, «անհասանելի են» բանկային վարկերը, իսկ ՀՀ կա-

ռավարության հատկացրած գումարները չեն բավարարում շուկայում առկա նվազագույն պահանջարկը: Չանդրադառնալով ՓՄՁ-ների ձևավորումն ու զարգացումը խոչընդոտող մյուս հանգամանքներին (գործարարների մասնագիտական թերի պատրաստվածությունը, օրենսդրական դաշտի անընդհատ փոփոխություններին և այլն)՝ **տնտեսական բարեփոխումների ներկա փուլում առաջնահերթություն պետք է տալ հարկաբյուջետային և դրամավարկային լծակներին ու գործիքներին, որոնց համար առաջարկվում է.**

1. հրաժարվել ՓՄՁ-ները զարգացնելուն ու ընդլայնելուն «միտված» հարկման հատուկ ռեժիմների՝ պարզեցված հարկի և հաստատագրված վճարները հաշվարկելու և գանձելու գործող կարգից, քանի որ՝

- պարզեցված հարկով աշխատելու պայմանները ՓՄՁ-ներին հատակ չեն, իսկ խոշորների համար «պատնեշված» չեն, որպեսզի անհնար լինի հարկման արտոնյալ դաշտից նրանց օգտվելը, ու տնտեսական արդարացի մրցակցության պայմաններ ստեղծի և ոչ թե զանգվածային չարաշահումների հիմք դառնա: Որպես արդյունք՝ պարզեցված հարկով հանրապետությունում աշխատում են ոչ միայն ՓՄՁ-ները (սրանց համար էլ ի սկզբանե նախատեսված է եղել օրենքը), այլ նույնիսկ այսպես կոչված «գրուպները»՝ մեծ ծավալները մասնատելով և նոր ձեռնարկություններ գրանցելով: Բացի դրանից՝ պարզեցված հարկով աշխատելու արտոնյալ դաշտ տրամադրվում է բոլոր այն հարկատուներին, որոնք բավարարում են պարզեցված հարկով աշխատելու՝ տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող պայմանները (հարյուր հազար և ավելի դրամի ժամկետանց հարկային պարտավորություններ չունենալը, ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքները դրոշմավորելու կարգը խախտող մեկից ավելի դեպքը բացառելը և այլն)՝ առանց հաշվի առնելու ՓՄՁ-ները դասակարգելու ցուցանիշները: Հետևաբար նման մոտեցումներով ու մեխանիզմներով ՓՄՁ-ների «զարգացումը խթանելը» պետք է դիտել որպես հարկային օրենսդրության բարեփոխումների «չհաջողված փորձ», որի վկայությունն են նաև

«Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված ու կատարվող հաճախակի փոփոխություններն ու լրացումները (պարզեցված հարկով աշխատելու պայմաններին, հայտարարագիր ներկայացնելուն, դրույքաչափերին վերաբերող և այլն).

- հաստատագրված վճարներ հարկելու բազան կառուցված է տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող էլակետային տվյալների և չարդարացված ուղղիչ գործակիցների վրա, որոնք ճիշտ չեն արտացոլում ձեռնարկատերերի ստացած եկամուտների և նրանց վճարած հաստատագրված վճարների մեծության կախվածությունը: Պետք է նաև նշել, որ հաստատագրված վճարների դեպքում հարկման օբյեկտ են ոչ թե հարկատուի եկամուտները, այլ գործունեության տեսակները. սա հակասում է հարկման տեսությունների բոլոր մոտեցումներին, իսկ այդպիսի չհիմնավորված մոտեցումները գործնականում հանգեցրել են հարկային մուտքերի նվազմանն ու ստվերային շրջանառության աճին:

2. Նոր ստեղծված ՓՄՁ-ները՝

- առաջին երեք տարիներին ազատել եկամտային (շահութահարկ, եկամտահարկ) և գույքային (հողի հարկ, գույքահարկ) հարկերից, իսկ հետագա երկու տարիներին դրանք հարկել 50 %-ով: Այս մոտեցումը տարբեր կերպ է կիրառվում որոշակի առանձնահատկություններով տարբերվող երկրներում: Այսպես, օրինակ, Ֆրանսիայում այս մոտեցումը կիրառվում է շահութահարկի վերաբերյալ, և ընդ որում՝ ՓՄՁ-ներին հարկային արտոնությունների 5 տարվա ժամկետ առաջարկելու հիմնավորվածությունը պայմանավորված է ոչ միայն արտերկրյա փորձով, այլև գործարարների շրջանում անցկացված հարցումների արդյունքներով: Այդ ժամանակահատվածում այդչափ հարկային արտոնությունները (100 % և 50 %) կիրառվում են այն հիմնավորմամբ, որ ՀՀ պետական բյուջեի ընդհանուր հարկային մուտքերում ՓՄՁ-ների հարկային մուտքերն էական դերակատարում չունեն և կազմում են շուրջ 28 %, որը ներառում է ոչ միայն նոր ստեղծված, այլև երկար ժամանակ գործող ՓՄՁ-ների վճարումները բոլոր հարկատեսակներով: Այլ ձևա-

կերպմամբ՝ առաջարկվող հարկային արտոնությունից պետական բյուջեն էական կորուստներ չի կրի, բայց կշահեն փոքր ու միջին ձեռնարկատերերը և, վերջին հաշվով, տնտեսությունն ու պետականությունը:

- Առաջին երեք տարիներին ազատել անուղղակի (ԱԱՀ, ակցիզային հարկ) հարկերից, իսկ հետագա երկու տարիներին դրանք հարկել 50 %-ով՝ հիմք ընդունելով վերոնշյալ հիմնավորումները: Ընդ որում՝ այս մոտեցումն անհրաժեշտ է կիրառել ներմուծման հարկերի ու հանրապետության ներսում գանձվող անուղղակի հարկերի համար: Այս դեպքում ՓՄՁ-ների ներմուծած ապրանքները նաև մրցունակ կդառնան ու ներքին շուկայում իրենց արժանի տեղը կունենան, ինչպես, օրինակ, պարզեցված հարկով աշխատող սուբյեկտների իրացրած ապրանքների պարագայում է:

3. Գործող ՓՄՁ-ները (նաև նոր ստեղծվածները)՝

- ազատել կանխավճարային բոլոր տեսակի մուծումներից, քանի որ դրանք, ըստ էության, ձեռնարկատիրոջ՝ պետությանը տրվող «անտոկոս վարկ» են, որոնք եթե խոշորի համար տանելի են ու թեթև, ապա ՓՄՁ-ների համար անտանելի ու ծանր «բեռ»:

- Պարզեցնել ու հստակեցնել ՓՄՁ-ների հարկային մարմիններին ներկայացվող հաշվարկների, հաշվետվությունների ընթացակարգերը (ժամկետների, լրացնելու ու հաշվարկելու)՝ նկատի ունենալով ՓՄՁ-ները ներկայացնող ձեռնարկատերերի ու նրանց ներգրաված մասնագետների թերի պատրաստվածությունը՝ պայմանավորված նաև ֆինանսական միջոցների սղությամբ:

- Տրամադրել արագացված ամորտիզացիայի հարկային արտոնություն, քանի որ դրա կարիքն առավելապես զգում են ՓՄՁ-ները, իսկ խոշոր բիզնեսը՝ զրկել հարկային այդ արտոնությունից:

- Տրամադրել ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հարկային արտոնություն՝ չհարկվող նվազագույն շեմի մեծությունը դարձնելով 30 մլն դրամ, և այդ արտոնությունից զրկել խոշոր բիզնեսը:

• ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հարկային արտոնությունների՝ հարկվող շրջանառության համեմատությամբ այն չհաշվարկելու և հարկվող շրջանառության համեմատությամբ ԱԱՀ գրոյական դրույքաչափ կիրառելով՝ լրացուցիչ լծակներ ու գործիքներ «տեղադրել» «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում, քանի որ գործողները հիմնականում «սպասարկում են» խոշոր բիզնեսի շահերը:

• Անհրաժեշտ է աճող ֆինանսական միջոցներ հատկացնել, որոնց ծավալները (շուրջ 400 մլն դրամ) ներկայումս բավարար համարել չի կարելի, նամանավանդ ՓՄՁ-ներին ոչ միշտ են «հասանելի» մասնավորապես բանկային վարկի բարձր տոկոսադրույքներին առնչվող վարկային միջոցները, իսկ սրա պատճառներն են.

ա) պետական պարտատուների եկամտաբերության բարձր մակարդակը, որը շահավետ ներդնելու այլընտրանք է առևտրային բանկերի համար, իսկ պետության համար՝ ֆինանսական ռեսուրսները կենտրոնացնելու միջոց: Պետության բնակչության խնայողությունները ներգրավելը նպաստում է նաև պետական պարտատուների համակարգը քաղաքացիների համար առավել մատչելի դարձնելուն, քանի որ մի կողմից՝ խնայողությունները հոսում են պետական պարտատուների հուսալի շուկա՝ կրճատելով բանկային հատվածի՝ այդ միջոցներն օգտագործելու հնարավորությունները, իսկ մյուս կողմից՝ այն այլընտրանք է բանկային ավանդի համար և սահմանափակում է ավանդներ ներգրավելը՝ ավելացնելով դրանք ներգրավելու արժեքը: Երկարաժամկետ նման երևույթը կարող է նաև հանգեցնել վարկային տոկոսադրույքը բարձրացնելուն ու բանկային համակարգի շահութաբերության նվազման:

բ) Հիփոթեքային վարկերի և լիզինգային գործառնությունների թերի զարգացած լինելը, որի պատճառով է նաև, որ բանկային համակարգի ներուժն ամբողջությամբ չի օգտագործվում հանրապետությունում գործարարությունը զարգացնելու համար:

գ) Արժեթղթերի շուկայի թերի զարգացած լինելը, որն առնչվում է պետական մարմինների որոշակի գործողություններին, հասարակության մեջ արժեթղթերի շուկայի դերը թերի

ըմբռնելուն և այլնի: Բանն այն է, որ արժեթղթերի շուկայում գործարքների զգալի մասը պետական պարտատուների շրջանառությունն է, մնացածն էլ հիմնականում բաժնետիրական ընկերությունների խոշոր բաժնետերերի՝ «մանր բաժնետերերի» բաժնեմասերը ձեռք բերելու գործարքներն են: Այսինքն՝ ակնհայտ է, որ հանրապետությունում բաժնետիրական ընկերությունների խոշոր բաժնետերերը ձգտում են մենատիրության, և չի գործում նման վարքագիծը կանխող էական որևէ արգելք: Որպես հետևանք՝ բաժնետերերը դուրս են մնում կառավարական որոշումներն իրականացնելու գործընթացից, շատ դեպքերում խպառ բացակայում է շահաբաժիններ ստանալու հետանկարը, և նրանք հարկադրաբար հրաժարվում են իրենց տնօրինած բաժնեմասից՝ հօգուտ խոշոր բաժնետերերի, իսկ նոր բաժնետուներ թողարկելն էլ ձեռք են բերում հենց խոշոր փայաստերերը, քանի որ որևէ տնտեսական հետաքրքրություն չեն ներկայացնում մանր փայաստերերի համար: Նման տնտեսվարման պայմաններում կրճատվում է ԲԲԸ-ների թիվը, և բաժնետոմսը, որպես արտաքին շուկայից ներդրումներ ներգրավելու գործիք, կորցնում է իմաստը՝ դառնալով զուտ սեփականության իրավունքը հաստատող փաստաթուղթ:

Հայաստանում դեռևս չի գործում խնայողությունները բաժնետիրական կապիտալի վերածելու արդյունավետ ուղին, որն ակնհայտորեն խոչընդոտում են կորպորատիվ կառավարման ցածր մակարդակը, արժեթղթերի շուկայի բացակայությունը, ազգային հոգեբանությունը և այլն: Ներկա իրավիճակում գործարարները շահագրգռված չեն՝ նոր ԲԲԸ ստեղծելու կամ գործող ԲԲԸ-ների գործունեությունը բարելավելու, քանի որ արժեթղթեր թողարկելը, որպես ներդրումային միջոցներ ներգրավելու աղբյուր, կորցնում է գրավչությունը:

Այսպիսով, պարզ է դառնում, որ հանրապետությունում երկարաժամկետ և ցածր տոկոսադրույքով վարկային ծրագրեր իրականացնելը բանկերի համար զերակա ուղղություն չէ: Եվ որպեսզի նման պայմաններում գործարարությունը ցածր տոկոսադրույքով վարկավորելը հնարավոր դառնա, անհրաժեշտ

է կիրառել բանկային և արդյունաբերական կապիտալները միավորելու առանձնահատուկ ինստիտուցիոնալ ձևեր, որոնք հնարավորություն կընձեռեն չեզոքացնել շուկայի ապակայունացնող գործունեությունը: Նշված հիմնախնդիրը լուծելը կարող է նպաստել նաև բանկային միջոցներն արդյունավետ ներգրավելով վարկավորման համակարգը կայունացնելուն, վարկային պայմանագրերն արդյունավետ վերահսկելուն, վարկառուների վճարունակությունը գնահատելու աշխատանքներն ակտիվացնելուն, ապահովագրական համակարգը զարգացնելուն և այլն:

7. ԳԻՏԱԿԱՆ ԵՎ ԳԻՏԱՏԵԽՆԻԿԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՌՈՒԹՅՈՒՆԸ ԲԱՐԵԼԱՎԵԼՈՒ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ* (2009 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

1. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունվել է 14.05.1997 թ.) 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետով ԱԱՀ-ից ազատված են բոլոր ուսումնական, ինչպես նաև միջնակարգ մասնագիտական և բարձրագույն ուսումնական հաստատությունները՝ ուսման վարձից: Նշանակում է՝ անհավասար պայմաններ են ստեղծված բուհական համակարգերում և գիտահետազոտական ինստիտուտներում ուսանող վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների, ինչպես նաև բուհերի և գիտահետազոտական ինստիտուտների համար՝ խախտելով նաև հարկման արդարության սկզբունքը: Գիտահետազոտական ինստիտուտների նկատմամբ դրսևորվող նման խտրական վերաբերմունքը չի բխում նաև «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունվել է 05.12.2000 թ.) 2-րդ հոդվածի ե) կետով գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության ազատության երաշխիքներ սահմանելու պահանջներից:

Ելնելով վերոնշյալից՝ առաջարկվում է.

- ՀՀ ԳԱԱ գիտատեխնիկական ինստիտուտներում վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների ուսման վարձերը նույնպես ազատել ԱԱՀ-ից՝ համապատասխան փոփոխություններ կատարելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետում, ինչը որոշակիորեն կբարելավի ակադեմիական ինստիտուտների ֆինանսական ծանր վիճակը:

* Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեությունը բարելավելու տնտեսական ուղիներին վերաբերող առաջարկությունները 2009 թ. ուղարկվել են ՀՀ ԳԱԱ նախագահ Ռ. Մարտիրոսյանին և ՀՀ ԿԳ նախարար Ա. Աշոտյանին:

2. «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանվում է, որ «Գիտական աշխատողի աշխատանքի վարձատրությունը և կենսաթոշակը պետք է նպաստեն գիտական աշխատանքի վարկի բարձրացման և գիտական կադրերի նորացման գործընթացին, բավարար կյոթական պայմաններ ապահովեն ինքնուրույն և արդյունավետ ստեղծագործական գործունեություն իրականացնելու համար»:

Հարկ է նշել, որ օրենսդրական այս դրույթի նպատակը, այսինքն՝ արդյունավետ ստեղծագործական գործունեությունը, կադրեր նորացնելը և գիտական աշխատանքի վարկը բարձրացնելը, հնարավոր չէ ապահովել հետևյալ պատճառներով.

առաջին. օրենքն ընդունելուց (05.12.2000 թ.) հետո որևէ քայլ չի ձեռնարկվել գիտական աշխատողի կենսաթոշակ սահմանելու ուղղությամբ:

Ուստի գիտական աշխատանքի նկատմամբ հասարակական դրական վերաբերմունք ձևավորելու, կառավարության՝ գերակա ուղղություն հայտարարած գիտելիքահենք տնտեսություն ձևավորելու և այդ գաղափարին «միս ու արյուն» հաղորդելու նկատառումներից էլնելով՝ առաջարկվում է 2008 թ. օրենսդրական մակարդակով արժանավայել լուծել գիտական աշխատողների կենսաթոշակի խնդիրը և այն նախատեսել 2009 թ. պետական բյուջեով, որը կլինի գիտությանն ուղղված իրական գործնական քայլ:

Երկրորդ. գիտական աշխատողի և նրան սպասարկող անձնակազմի վարձատրությունն անասելի ցածր է: Բանն այն է, որ ՀՀ ԳԱԱ համակարգի գիտահետազոտական ինստիտուտները մի կողմից շահույթ ստանալու նպատակ չհետապնդող իրավաբանական անձինք են, մյուս կողմից՝ նրանց բյուջեներն աշխատավարձի վերաբերյալ (այն կազմում է ընդհանուր բյուջեի գրեթե 90 %-ը՝ սոցվճարներով) պլանավորվում են տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող մոտեցումներով: Այսինքն՝ ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդը պլանավորելու հիմքում աշխատողների ընդհանուր թիվն է՝ այն տարբերակելով գիտա-

կան աշխատողների և սպասարկող անձնակազմի: Ընդ որում՝ բոլոր ինստիտուտներում (անկախ առանձնահատկություններից) գիտական աշխատողների թիվն ընդունվում է 2, իսկ սպասարկող անձնակազմինը՝ մեկ միավոր, որը պահպանվում է խորհրդային պլանավորման պրակտիկայից: Նման մոտեցումն արդարացված էր այդ տնտեսակարգի օրոք, քանի որ այդ տարիներին գիտության նկատմամբ կային պետական վերաբերմունքի այլ դրսևորումներ, որոնք փոխարացվում էին, և վարձատրության առումով արդյունքը գոհացուցիչ էր: Նշենք միայն, որ հանրապետության ԳԱԱ նախագահի աշխատավարձը շատ չէր տարբերվում Կենտկոմի 1-ին քարտուղարի աշխատավարձից: Ավելացնենք նաև այն փաստը, որ ՄԱԿ-ի փորձագետների գնահատականներով մեկ ժամվա վարձատրությունը 3 դուլարից պակաս լինելու դեպքում նվազում են աշխատողի՝ աշխատանքի նկատմամբ շարժառիթները: Մինչդեռ ներկայումս ՀՀ ԳԱԱ համակարգի գիտաշխատողի մեկ ժամվա վարձատրությունը ձգտում է մեկ, իսկ սպասարկող անձնակազմինը՝ 0,5 դուլարի, քանի որ գիտական աշխատողի և սպասարկող անձնակազմի միջին ամսական աշխատավարձերը համապատասխանաբար կազմում են 50000 և 25000 դրամ, որոնք դրվում են ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդը պլանավորելու հիմքում:

Անառարկելի է, որ ծանր է գիտնականի ֆինանսական վիճակը, և նա, բարբեբախտաբար, չի հրաժարվում իր կոչումից, բայց որպես մարդ՝ կենսապահովման նվազագույնի համար փնտրում, առանձին դեպքերում գտնում է նաև գործունեության այլ ոլորտներ (դասավանդում կամ նվազ վարձատրվող այլ աշխատանք): Այլ ձևակերպմամբ՝ գիտնականն ապրում է ազգաբնակչության գերակշիռ մեծամասնության նման: Խնդիրը, սակայն, դա չէ, այլ այն, որ գիտնականը պետք է արժանապատիվ ապրի, որպեսզի ներկա ու ապագա սերունդները ձգտեն գիտնական դառնալ, պետություն ներկայացնել՝ տնտեսությանը և այն կառավարելուն որոշակի ուղղություն և թափ հաղորդելու համար, այսինքն՝ գիտնականի նորմալ վարձատրությունը ոչ թե գիտնականի անձի, այլ գիտությունը, նրա ապագան ու պե-

տությունը հգորացնելու խնդիր է: Չպետք է մոռանալ կարևոր մի հանգամանք ևս. գիտական արդյունքը սովորական արդյունք չէ, որ ակնկալենք ստանալ եռամսյակով, կիսամյակով, 9 ամսով կամ տարվա կտրվածքով: Գիտական արդյունքը բացառիկ և յուրահատուկ ապրանք է, որն իր սպառողական արժեքը պահպանում է տասնյակ տարիներ, և բնականաբար դրա արդյունքաստեղծ գործընթացն էլ երկարատև է, ու սովորական ապրանքի նման այն չպետք է շուկայականացնել:

Ելնելով վերոնշյալից՝ առաջարկվում է.

- 2009 թ. բյուջեն պլանավորելիս հրաժարվել ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդը հաշվարկելու գործող պրակտիկայից.

- որպես առաջին քայլ՝ 2009 թ. բյուջեն պլանավորելիս ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդը հաշվարկելու հիմքում դնել քաղձառայողների աշխատանքի վարձատրության մոտեցումները՝ հաշվի առնելով գիտության ոլորտի առանձնահատկությունները:

3. «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանվում է, որ «գիտական աշխատողի վարձատրությունը բաղկացած է օրենսդրությամբ սահմանված աշխատավարձից, պարգևատրումներից, գիտական աստիճանի, գիտության ոլորտում աշխատանքային ստաժի համար տրվող լրացուցիչ վարձատրությունից և այլ հավելավճարներից»:

Քննարկենք վարձատրության վերոնշյալ բաղկացուցիչներն առանձին-առանձի.

ա) գիտական աշխատողների սահմանված աշխատավարձերը, ինչպես արդեն նշեցինք, շատ ցածր են.

բ) գիտության ոլորտում աշխատանքային ստաժի համար տրվելիք լրացուցիչ վարձատրություն և այլ հավելավճարներ սահմանված չեն.

գ) գիտական աստիճանի հավելավճարները ս. թ. հունվարի 1-ից ավելացել են. դոկտորներինը դարձել է 20 հազ. դրամ, թեկնածուներինը՝ 10 հազ. դրամ:

Նշված հավելումները ողջունելի են, բայց շոշափելի չեն, մանավանդ անհասկանալիորեն (այն առումով, որ հավելավճարները մեծ չեն, իսկ գիտաշխատողի աշխատավարձը շատ ցածր է) հարկվում են եկամտահարկով այն դեպքում, երբ այդքան ցածր հավելավճարները դասական առումով եկամտատ համարել չի կարելի:

Ելնելով վերոնշյալից՝ առաջարկվում է.

- «Եկամտահարկերի մասին» ՀՀ օրենքում կատարել համապատասխան փոփոխություններ և գիտական աստիճանների հավելավճարներն ազատել եկամտահարկով հարկելուց, ինչպես պատվո վճարների պարագայում է:

- Ավելացնել գիտական աստիճանի հավելավճարները՝ ԳԱԱ համակարգում աշխատող գիտաշխատողների համար դրանք հասցնելով առնվազն 50 հազ. դրամի (գիտության թեկնածուներինը) և 100 հազ. դրամի (դոկտորներինը):

8. ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԶԱՐԳԱՑՆԵԼՈՒ ՀԱՅԵՑԱԿԱՐԳԱՅԻՆ ՈՒՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ* (2009 թ., 2010 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

1. Ըստ ՀՀ ԱՎԾ 2010 թ. հունվարի 25-ի՝ ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը բնութագրող ընթացիկ-օպերատիվ ամփոփման նախնական հիմնական մակրոտնտեսական ցուցանիշների՝ արդյունաբերական արտադրանքի ծավալը կազմել է 663921.1 մլն դրամ, իսկ աճի տեմպը՝ 92.2 %, այսինքն՝ ամենամյա անկումը կազմել է 7.8 %: Այս հանգամանքը, ինչպես նաև տնտեսության ճյուղային և կառուցվածքային տեղաշարժերն ու դրանց փաստացի վիճակը ցանկալի կլիներ արտացոլել և դրա հենքի վրա կառուցել ճյուղը զարգացնելու հայեցակարգային մոտեցումներն ու ուղղությունները:

2. Ըստ ՀՀ ԱՎԾ 2010 թ. հունվարի 25-ի հիմնական մակրոտնտեսական ցուցանիշների՝ 2009 թ. արտաքին առևտրաշրջանառությունը կազմել է 1466 մլրդ. դրամ (4001.9 մլն դոլար), այսինքն՝ 2008 թ. համեմատությամբ ունենք 27 % անկում, այնինչ 2008 թ. գրեթե հակառակ պատկերն է եղել՝ 25 % հավելած 2007 թ. համեմատությամբ: Բերված տվյալները վկայում են, որ անհրաժեշտ է վերանայել ինչպես արտահանման (2009 թ. անկումը 34 % է), այնպես էլ ներմուծման (-25.3 %) ոլորտի մոտեցումները: Նպատակահարմար է վերանայել նաև հիմնախնդիրների ցանկը և հավելել հետևյալները.

- արտաքին շուկաները չկորցնելու, արտաքին շուկաներում նոր խորշեր բացահայտելու և մրցակցային դիրքերն ամրապնդելու ռազմավարությունների մշակում.

- առանձին արտադրատեսակների ներքին ռեսուրսների հիման վրա արտադրության հիմնում ու խթանող պայմանների ստեղծում, այսինքն՝ ներքին արտադրողի համար պայմաններ ապահովել՝ ներմուծվող վերջնական արտադրանքը տեղում արտադրելու համար:

3. Առաջարկվում է վերանայել ճյուղը զարգացնելու համար ՓՄՁ-ներին այդքան մեծ նշանակություն հատկացնելու մոտեցումը, քանի որ հզոր արդյունաբերական երկրներն ունեն շոգեքարշի դեր կատարող խոշոր ձեռնարկություններ, որոնց շուրջ ձևավորված ՓՄՁ-ները սպասարկում և ապահովում են խոշոր ձեռնարկությունների զարգանալու ընթացքը: Առանց խոշոր ձեռնարկությունների համակարգ ձևավորելու հնարավոր չէ զարգացնել ՓՄՁ-ները, որոնք խոշոր ձեռնարկությունների համար առավել մեծ արդյունավետություն և ճկունություն ապահովող օղակ են:

4. Ողջունելով տնտեսության մեջ արդյունաբերության կառուցվածքի միկրովերլուծության գաղափարը՝ անհրաժեշտ է նաև վերլուծությանը հավելել համաշխարհային տնտեսության ճյուղային տեղաշարժերի ուսումնասիրությունը և Հայաստանի արդյունաբերության հարաբերական և գործոնային առավելությունները ներկայացնելը: Հարկ է չսահմանափակվել գոյություն ունեցող ճյուղերը վերականգնելով, քանի որ ՀՀ արդյունաբերության ճյուղերի մի մասը կարելի է դասել «մեռնող» ճյուղերի շարքին, իսկ դա ստիպում է մտածել ի հայտ եկող նոր ճյուղեր ունենալու մասին, այսինքն՝ պետք է կիրառել Չան Կիմի և Ռենե Մոբոռնի «կապույտ օվկիանոսի» գաղափարը և մրցակցել այնտեղ, որտեղ դեռևս չկա դաժան մրցակցություն և ստեղծել ապրանքների նոր շուկաներ:

* ՀՀ արդյունաբերությունը զարգացնելու հայեցակարգային ուղղություններին վերաբերող կորակացությունները և առաջարկությունները 2009 թ. և 2010 թ. ուղարկվել են ՀՀ էկոնոմիկայի նախարար Ն. Երիցյանին:

9. ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆԸ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾԵԼՈՒ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ* (2017 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Տնտեսության մեջ հարկային մարմինների դերին ու նշանակությանը վերաբերող ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները ստորև ներկայացվող եզրակացությունների ու առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում:

1. Անհրաժեշտ է հաճախակի կազմակերպել հարկային ծառայողների տեխնիկական ուսուցման դասընթացներ:

2. Պետք է կարևորել հարկային ծառայողների բանակցություններ վարելու և շփվելու մակարդակը բարձրացնելու վերաորակավորման դասընթացները:

3. Նախատեսել աշխատանքի վարձատրության ճկուն համակարգ. աշխատավարձի ավելացում՝ ելնելով տնտեսական փոփոխություններից, ֆինանսական խրախուսում, որը կնվազեցնի կորուպցիոն ռիսկը և կավելացնի աշխատանքի արտադրողականությունը:

4. Վերը նշվածը գիտնականներին հարկադրեց ուսումնասիրել նաև խնդրի մյուս կողմերը: Կրթության ծախսումները ներառում են ուղղակի ծախսումները, ինչպես նաև «չստացված» աշխատավարձը: Ամերիկացի գիտնականների հետազոտությունները ցույց են տալիս, որ բարձրագույն կրթություն ստացած անհատը հաճախ փոխհատուցում է կրթական ծախսումներն աշխատանքային առաջին իսկ տարվա ընթացքում: Հետագա

աշխատավարձը գուտ եկամուտն է:

5. Տեխնիկական և տեխնոլոգիան անընդհատ զարգանալու պայմաններում հարկային վարչարարության շրջանակներում մարդկային ռեսուրսներն արդյունավետ կառավարելու առանցքային հարցերից են նաև աշխատողների՝ նոր պայմաններին ընտելանալու ունակությունները՝ հարմարվող և շարժուն լինելը (մոբիլություն): Վերջինները ներառում են ինչպես վերաորակավորման, այնպես էլ մարդկային կապիտալի տեղաշարժի հարցերը:

6. Ժամանակակից պայմաններում, երբ գիտելիքն ու տեղեկատվությունն արագ հնանում են, կրթությունը դառնում է անընդհատ գործընթաց, իսկ վերաորակավորման ծախսերի տեսակարար կշիռը՝ զգալի:

Նշված խնդիրները լուծելով՝ կարելի է ունենալ արդյունավետ հարկային համակարգ և հանրապետությունում ապահովել հարկման արդյունավետության բարձր մակարդակ:

Տնտեսության մեջ մաքսային մարմինների դերին և նշանակությանը վերաբերող հետազոտությունների համատեքստում արվել են ստորև ներկայացվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

1. Քաղաքական և սոցիալ-տնտեսական հարաբերությունների անընդհատ փոփոխվող պայմաններում մաքսային մարմինները ստիպված են անընդհատ զարգանալ. այդ զարգացումը ոչ միայն բնական էվոլյուցիայի, այլ նաև համաշխարհային և ազգային ինտիտուցիոնալ կառույցների նպատակաուղղված գործունեության արդյունք է:

2. Միջազգային առևտրի ծավալները մեծանալու, տնտեսական ինտեգրացիայի բարձր աստիճանի համատեքստում մաքսային մարմինը ևս պետք է դրսևորի վերակառուցվող, ժամանակին համընթաց դինամիկ զարգացմանն ուղղված քաղաքականություն: Հետևաբար ՀՀ մաքսային մարմինն առաջադրված խնդիրը լուծելու կարևոր բաղադրիչ է համարվում հստակ պլա-

* ՀՀ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը կատարելագործելու հիմնախնդիրներին վերաբերող եզրակացությունները և առաջարկությունները 2017 թ. ուղարկվել են ՀՀ վարչապետ Կ. Կարապետյանին:

¹ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., Экономика, М., изд. "Дело", 2002, с. 306.

նավորված միջոցառումներին ուղղված քայլեր իրականացնելը:

3. ՀՀ մաքսային մարմիններում դեռևս սուր է ապրանքների մաքսային արժեքը նվազեցնելու և արտաքին առևտրային գործունեություն իրականացնողների՝ դրանք անարժանահավասար հայտարարագրելու խնդիրը:

4. Լիովին չեն կիրառվում առևտրալոգիստիկական տեխնոլոգիաներն իրականացնելու միջազգային ստանդարտները: Ջարգացած չէ գնագոյացման, արտասահմանյան երկրներում առևտրաարդյունաբերական մասնագիտացման, աշխատանքի բաժանման համաշխարհային միտումների մասին ՀՀ մաքսային մարմինների տեղեկացվածության համակարգը:

5. ՀՀ մաքսային մարմիններն անարդյունավետ են իրականացնում երկրի մաքսային տարածքում շրջանառվող ապրանքների վերահսկողությունը (աուդիտի մեթոդների վրա հիմնված վերահսկողություն):

6. Բավարար չէ ՀՀ մաքսային մարմինների գործունեության տեղեկատվավերլուծական ապահովումը, այդ թվում՝ օպերատիվ-հետախուզական: Դեռևս ցածր է ՀՀ մաքսային մարմինների օպերատիվ (գործադրական) ստորաբաժանումների և այլ իրավապահ ու վերահսկող մարմինների փոխգործակցության մակարդակը:

7. Վերոնշյալ խնդիրների առկայությունը հանգեցնում է մաքսային վարչարարության արդյունավետության նվազման, անբարեխիղճ մրցակցության, ներմուծվող անորակ ապրանքների տեղական շուկա ներթափանցելուն և այլ բացասական երևույթների:

8. Անհրաժեշտություն է առաջանում ձևավորել մաքսային վարչարարության նոր մոտեցումներ, որոնք մաքսային մարմիններին հնարավորություն կընձեռեն արդյունավետորեն արձագանքել միջազգային փորձին և հասարակության ու պետության պահանջներին՝ առկա փոփոխություններին համապատասխան:

9. Անհրաժեշտ է մշակել մաքսային գործի ոլորտում նպատակներին հասնելու միջազգային ստանդարտներին և ՀՀ օրենսդրությանը համապատասխան առավել արդյունավետ մեթոդներ:

10. ԵՍՏՍՄ-ին անդամակցելով՝ Հայաստանը ստիպված է սկզբունքորեն փոխել երրորդ երկրների նկատմամբ իր առևտրային քաղաքականությունը, որը Հայաստանին տնտեսապես արդյունավետ չէ: ԵՍՏՍՄ-ին անդամակցելու՝ Հայաստանի տնտեսապես արդարացված չլինելուն պարզ վկայությունը 2015-2022 թթ. համար ընդգրկված բացառությունների ընդգրկուն ցանկն է:

11. Անդամակցության դրական տնտեսական էֆեկտները սահմանափակ են: Դրանք կարող են նշանակալի դառնալ միայն այնպիսի դրսևորումների դեպքում, ինչպիսիք են՝ մրցակցության աճը, վարչարարության բարելավումը և այլն: Բսկ արտադրության միջոցների և հումքի գների հնարավոր աճը, ներառյալ հիմնական հումքերը՝ ադամանդը, ոսկին և այլն, Հայաստանի տնտեսության համար բացասական հետևանք կունենա:

12. Տնտեսական օգուտների հիմնական աղբյուրը երկարաժամկետ զարգացման դինամիկ էֆեկտների դրսևորումն է, որն ունի նաև սահմանափակումներ:

13. ԵՍՏՍՄ-ին անդամակցելու պարագայում ՀՀ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը պետք է ուղղված լինի հետևյալ հեռանկարային ուղղություններին՝

13.1. հարկային և մաքսային ոլորտում անդամ պետությունների օրենսդրությունների համապատասխանեցում:

13.2. առավել զգայուն ենթակազմի մաքսային ապրանքներով ակցիզների դրույքաչափերի համապատասխանեցում:

13.3. ապօրինի արտադրանքի շրջանառումը կանխարգելելու նպատակով անդամ պետությունների լիազորված մարմինների վարչական համագործակցության մեխանիզմի ստեղծում:

13.4. Եվրասիական միությունում հարկային և մաքսային խոչընդոտների հայտնաբերում և վերացում:

13.5. «Մետաքսի ճանապարհի տնտեսական գոտի» ենթակառուցվածքային նախագիծը ձևավորելու՝ հարկային մոտեցումների ազդեցության վերլուծություն և այլն:

Ջարգացած ու զարգացող երկրների հարկային ու մաքսային ծառայողների կերպարը վերափոխելու փորձի ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները ստորև ներկայացվող

եզրակացությունների ու առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում:

1. Հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարը վերափոխելու գործընթացում մեծ է աշխատանքի արդյունքները, կարիքները գնահատելու, վերապատրաստումներ իրականացնելու, կարիերայի աճի, աշխատանքը խթանող միջոցների ճիշտ ընտրությունը:

2. Կենսամակարդակի նորմալ պայմաններ ապահովող վճարման և խրախուսման համակարգերի ճիշտ համակցությունը կնպաստի հարկային և մաքսային ծառայողների սոցիալական ապահովվածությանը, որն էլ հնարավորություն կընձեռի անկախ լինել մասնագիտական պարտականություններն իրականացնելիս:

3. Հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետությունն ավելացնելու նպատակով ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությունում ներդրված է հարկային ծառայողների վարձատրության հիմնական և լրացուցիչ աշխատավարձերի երկրադարձիչ համակարգ: Հարկային ծառայողների հիմնական աշխատավարձը հաշվարկելու նպատակով հարկային ծառայողների պաշտոնների ամեն մի ենթախմբի համար սահմանվում է հիմնական աշխատավարձի սանդղակ՝ նվազագույն պաշտոնական դրույքաչափից մինչև առավելագույնը: Հարկային ծառայության ամեն մի պաշտոնում հարկային ծառայողի հիմնական աշխատավարձի չափը որոշվում է բազային պաշտոնային դրույքաչափը բազմապատկելով համապատասխան պաշտոնային դրույքաչափը հաշվարկելու գործակցով, իսկ աշխատավարձի չափը վերանայվում է երեք տարին մեկ:

Վերը նշված նախադրյալները ոչ միայն կնպաստեն ծառայողի կերպարը վերափոխելուն, այլ նաև կավելացնեն հարկային և մաքսային համակարգի նկատմամբ հասարակության վստահությունը:

4. Հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարը ժամանակի պահանջներին համապատասխան վերափոխելն ուղիղ համեմատական է հարկային համակարգի կարողություններն

ընդլայնելուն և վստահությունն ավելացնելուն: Ուսումնասիրված բոլոր երկրներում ծառայողի կերպարը վերափոխելու խնդիրները վերլուծվել են երկու տեսանկյունից

1. գիտելիքը և հմտությունները շարունակաբար կատարելագործելու.

2. մասնագիտական վարվելակերպի կանոնները պահպանելու:

Գիտելիքը, հմտությունները կատարելագործելու տեսանկյունից կարևորվում են աշխատանքի արդյունքները գնահատելը, խրախուսելը, կարիքները գնահատելը և դրանց հիման վրա շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման համակարգ ներդնելը:

Հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումը պետք է դիտել ոչ միայն որպես որակյալ կադրային ապահովվածություն բարելավելու խնդրի լուծում, այլ նաև համակարգի կարողություններն ընդլայնելու խթան:

5. Ինչպես Հայաստանում, այնպես էլ ուսումնասիրված գրեթե բոլոր երկրներում գործում է գնահատման բալային համակարգը, ըստ որի՝ հաշվի են առնվում գիտելիքը, փորձը, կիրառվող հմտություններն ու առաջադեմ մեթոդները, որոնց հիման վրա էլ որոշվում են ծառայողի վերապատրաստման անհրաժեշտությունը և ուղղությունները: ՀՀ-ում հարկային և մաքսային ծառայողների գիտելիքները գնահատվում են ատեստավորմամբ: Հարկային **ծառայողի ատեստավորումը** զբաղեցրած պաշտոնին նրա համապատասխանությունը և ծառայողական առաջխաղացման նպատակահարմարությունը որոշելն է: Ընդունված են ատեստավորման հետևյալ եղանակները՝

- փաստաթղթային.

- թեստերով և հարցազրույցով, իսկ վերադաս հարկային մարմնի օպերատիվ ստորաբաժանումներում ծառայողների նաև ֆիզիկական պատրաստվածություն՝ զենքի և հատուկ միջոցների տիրապետմամբ:

6. Ինչպես զարգացած շատ երկրներում (Գերմանիա, Հոլանդիա և այլն), այնպես էլ Հայաստանում հարկային և մաքսա-

յին համակարգը որակյալ կադրերով ապահովելու հենքը բարձրագույն ուսումնական հաստատությունն է: Այսպես՝ տնտեսագիտական համալսարանում ներդրվել է եռաստիճան ուսումնական ծրագիր: ՊԵԿ-ՀՊՏՀ համագործակցությամբ բուհում արդեն իսկ իրականացվում է հարկային և մաքսային ոլորտների մասնագիտացմամբ մագիստրոսի կրթական ծրագիր: Հաջորդ քայլը համակարգի բազմամյա փորձ ունեցող ծառայողների ժամանակի պահանջներին համապատասխան գիտելիքները կատարելագործելն է շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումներով: Կադրերի շարունակական վերապատրաստման գործառույթը հիմնականում վերապահված է ՊԵԿ ուսումնական կենտրոնին¹: Կենտրոնի առաքելությունը հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստում, վերաորակավորում, մասնագիտական որակավորման բարձրացում, հատուկ ուսուցում և տեղեկատվական-վերլուծական նյութերի պատրաստում ապահովելն է: Կենտրոնը սերտորեն համագործակցում է Համաշխարհային մաքսային կազմակերպության (ՀՄԿ) հետ: Համագործակցության շրջանակում ՀՄԿ փորձի և չափանիշների հիման վրա պարզաբանվել է ՀՀ մաքսային ծառայությանն անհրաժեշտ բարելավման ենթակա կարողությունների շրջանակը: Վերապատրաստումների ավարտին հարկային և մաքսային ծառայողների գիտելիքները գնահատում է որակավորման հանձնաժողովը՝ հաշվի առնելով նաև ուսումնառության ժամանակ ստացած գնահատականները:

7. Հարկային և մաքսային մարմինների անձնակազմը կառավարելու համակարգերի գլխավոր նպատակը բոլոր աշխատակիցների՝ անհատական և թիմային աշխատանքի արդյունավետ և միասնական գործելաձև ձևավորելն է: Դրա համար անհրաժեշտ է ստեղծել կառավարման, աշխատանքային առողջ մթնոլորտ, վերապատրաստման հավասար հնարավորություններ:

8. Հարկային ու մաքսային մարմինը կառավարելն առաջին հերթին մարդկանց կառավարելն է, հետևաբար և՛ շփումը:

¹ http://www.taxservice.am/MD_News.aspx?nid=843.

Այդ իսկ առումով շատ կարևոր է ծառայողների, մասնավորապես՝ հարկատուների հետ ուղղակիորեն շփվողների հաղորդակցվելու հմտությունները զարգացնելը:

9. Հարկային և մաքսային մարմնի աշխատակիցների կառավարչական գործունեության բարձր մշակույթն ի հայտ է գալիս աշխատակիցների և հաճախորդների հետ նրանց ամենօրյա հաղորդակցմամբ՝ ծառայողական վարվելակերպի կանոնները կիրառելով: Ամերիկյան հոգեբանությունն ապացուցել է, որ հաջողության հասնում են ոչ թե ամենախելոքները (քանակաության բարձր գործակից), այլ հուզականորեն ամենակայունները, իրենց ուժերին հավատացող ղեկավարները (մենեջերները), որոնք տիրապետում են այլ անձանց հետ շփվելու արվեստին¹:

10. Ընդհանրացնելով՝ կարելի է ասել, որ տնտեսության զարգացման արդի փուլում հատկապես կարևորվում են հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարը վերափոխելը և մասնագիտական որակավորումը բարձրացնելը, որոնք, ինչպես վկայում է արտերկրյա փորձը, առաջին հերթին հնարավոր է ապահովել որակյալ կրթությամբ, շարունակական մասնագիտական վերապատրաստմամբ:

Այսպիսով, ըստ զարգացող և զարգացած երկրների հարկային ծառայողների կերպարը վերափոխելու հաջողված փորձի՝ կարելի է եզրակացնել, որ հարկային և մաքսային համակարգի վարչարարության, ծառայողի կերպարը վերափոխելու հիմնական միջոցառումները կարող են լինել հետևյալները.

1. հարկային համակարգում անհատի և թիմային աշխատանքն արդյունավետ դրսևորելու, միջանձնային ճիշտ հարաբերություններ ձևավորելու համար կառույցում ստեղծել առողջ մթնոլորտ, այսինքն՝ կատարելագործել հարկային համակարգը որպես գործատու:

2. Արդյունավետ վերապատրաստումներ իրականացնելու հիմնական գրավականը ծառայողների աշխատանքային արդյունքները գնահատելու համակարգ ներդնելն է: Համակարգի

¹ <https://psychcentral.com/lib/what-is-emotional-intelligence-eq/>.

ամբողջական լինելու և նպատակին ծառայելու համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել ծառայողի անհատական աշխատանքի արդյունքը, ինչպես նաև թիմային աշխատանքներում նրա ներդրումը:

3. Նորմատիվային դաշտով կանոնակարգել շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումների ծրագրերը, ժամանակացույցը, ժամաքանակը: Վերապատրաստումներն իրականացնելիս լայնորեն կիրառել համացանցի ընձեռած հնարավորությունները՝ կարևորելով էլեկտրոնային ուսուցումը (e-learning): Էլեկտրոնային ուսուցումը վերապատրաստման գործիքներ կիրառելու լայն հնարավորություն է ընձեռում (web-based learning, computer-based learning, virtual classrooms, digital collaboration, Audio-based and video-based and CD-ROM): Վերապատրաստումների ժամանակ նորագույն մեթոդներ կիրառելը հնարավորություն է տալիս առանց աշխատատեղից կտրվելու տեղյակ և պատրաստ լինել ոլորտում առկա տեղական և միջազգային մարտահրավերներին:

4. Հարկ վճարողներին իրազեկելու նպատակով անհրաժեշտ է բաժանել ուսումնական ձեռնարկներ, տեղեկատվական ուղեցույցներ, որոնք կնպաստեն նրանց հարկային պարտավորությունները պատշաճ կատարելուն, հարկային և մաքսային ծառայողների հետ քաղաքակիրթ շփվելուն:

5. Ստեղծել հարկ վճարողներին աջակցելու-սպասարկելու հատուկ նոր էլեկտրոնային ծառայություն ինտերնետային կայքում, ինչպես, օրինակ, Պորտուգալիայում է, որի շնորհիվ հարկ վճարողները հնարավորություն կունենան հարկային և մաքսային մարմիններին ներկայացնել իրենց հարցերը և օպերատիվորեն ստանալ պատասխաններ: Նախընտրելի է՝ համակարգը գործի շուրջօրյա (24 ժամ), ինչը հնարավորություն կընձեռի հարկ վճարողներին ստանալ օպերատիվ ծառայություններ:

6. Հարկային վարչարարությունը բարելավելու նպատակով անհրաժեշտ է շարունակաբար կրճատել հարկային փաստաթղթաշրջանառության (ավտոմատացման ընդլայնում) և մեծացնել տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ կիրառելու ծավալները, ապահովել թափանցիկություն:

7. Հարկատուներին մատուցվող ծառայությունների և հարկային եկամուտներն ավելացնելու միջև գոյություն ունի որոշակի կապ: Նշանակում է՝ արդյունավետ հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ են բարեկիրթ հարկային և մաքսային ծառայողներ:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության և մակրոտնտեսական ակտիվության կապի շրջանակներում կատարված հետազոտությունները որոշակի եզրակացությունների և առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում, որոնք ներկայացվում են ստորև:

1. ՀՀ հարկային օրենսգրքի վերաբերյալ (այն ընդունվել է 2016 թ. հոկտեմբերի 4-ին և ուժի մեջ է մտնելու 2018 թ. հունվարի 1-ից).

- ՀՀ օրենսգիրքն ընդունելն արդարացված կլիներ, եթե կցվեր նաև դրա կիրարկման արդյունքում ստացվելիք ամենամյա տնտեսական էֆեկտը: Այլապես տպավորություն է ստեղծվում, թե այն քննարկելն ու ընդունելն ինքնանպատակ է, և գլոբալ խնդիրներ չեն էլ լուծվում: ՀՀ հարկային օրենսդրությունը կատարելագործելու առումով առաջարկվում է հետևյալը:

1.1. Հարկային արտոնությունների կրճատում ու հարկման բազայի ամրապնդում (հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքի ամրապնդում)

Առաջիկա տարիներին հարկային քաղաքականության տեսանկյունից անհրաժեշտ է առանձնակի կարևորել գործող հարկային արտոնությունների շրջանակը կրճատելը, հարկման բազան ընդլայնելը և ամրապնդելը, որոնք հնարավորություն կընձեռեն աստիճանաբար բարելավել հարկեր/ՆԱ հարաբերակցությունը և ամրապնդել հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքը: Վերջինս նախատեսում է համանման տնտեսական պայմաններում գործող հարկ վճարողների նկատմամբ կիրառել հարկման միևնույն կանոնները և կարգավորումները: Այս սկզբունքի նպատակը, ըստ էության, հարկման ոլորտում խտրական վերաբերմունքը նվազագույնի հասցնելը և պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ցանկալի մակարդակ ապահովելն է:

Հարկային արտոնությունները կրճատելը, սակայն, դյուրին գործ չէ, քանի որ գործող արտոնությունները վերացնելը կնշանակի կտրուկ փոփոխել այդ արտոնություններից օգտվողների ձեռնարկատիրական ու տնտեսական գործունեության պայմանները և ազգային տնտեսության ներդրումային միջավայրն ընդհանրապես: Այս առումով հարկային արտոնությունների շրջանակը պետք է կրճատել զգուշավորությամբ՝ խուսափելու համար հնարավոր ցնցումներից ու տնտեսության վրա բացասական հետևանքներից:

Վերոնշյալը նաև նշանակում է, որ առաջիկա տարիներին հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղությունները պետք է լինեն՝

ա. հարկային արտոնությունների շրջանակը կրճատելը, անհրաժեշտ է շեշտադրել հատկապես այն արտոնությունները կրճատելը, որոնց ազդեցությունն ազգային տնտեսության զարգացման տեսանկյունից զնահատվում է ցածր, և որոնք կիրառելու նպատակահարմարությունը չի հիմնավորվում «ծախսեր-օգուտներ» վերլուծությունների արդյունքներով: Այսինքն՝ բոլոր այն հարկային արտոնությունները, որոնք կիրառելով սպառողների ու տնտեսավարող սուբյեկտների համար ստեղծվող «օգուտները» համարժեք չեն պետության կրած «ծախսերին» (պետության կորցրած հարկային եկամուտներին), պետք է աստիճանաբար կրճատվեն: Քաղաքականության այսպիսի մոտեցումը հիմնավորվում է ֆինանսական ռեսուրսներ կենտրոնացնելու՝ պետության սահմանափակ ներուժն առավել արդյունավետ և առավել հասցեական օգտագործելու նպատակադրմամբ, քանի որ հարկային արտոնություններ տրամադրելով՝ պետությունն ըստ էության գրկվում է լրացուցիչ հարկային եկամուտներ հավաքելու և զարգացման ու սոցիալական ապահովության լրացուցիչ ծրագրեր իրականացնելու հնարավորություններից: Որպես հետևանք՝ պետության կարևորագույն գործառույթներից մեկը՝ եկամուտները վերաբաշխելը, ամբողջությամբ և հասցեական չի իրականացվում: Այս առումով ՀՀ կառավարությունը պետք է ձեռնամուխ լինի գործող հարկային արտոնությունների

շրջանակը շարունակաբար կրճատելուն:

բ. Հարկման բազան առավելագույնս ընդլայնելը, անհրաժեշտ է միջոցառումներ ձեռնարկել տնտեսության տարբեր ոլորտների միջև հարկային բեռի անհամամասնությունները չեզոքացնելու, նոր հարկվող օբյեկտներ սահմանելու, ինչպես նաև առկա հարկային բազան առավել արդյունավետ ու լիարժեք հարկելու համար:

գ. Նոր հարկային արտոնությունները միայն բացառիկ դեպքերում տրամադրելը, առանձին հարկ վճարողների կամ դրանց առանձին խմբերի նոր հարկային արտոնություններ պետք է տրամադրվեն բացառիկ դեպքերում՝ ելնելով երկրի ռազմավարական զարգացման նախապես սահմանված նպատակներից և ծրագրերից:

դ. Հարկային արտոնությունների ժամանակային սահմանափակվածությունը, բացի այն, որ նոր հարկային արտոնություններ անհրաժեշտ է տրամադրել միայն բացառիկ դեպքերում, հատկանշական է նաև այն, որ այդ արտոնությունները չպետք է լինեն անժամկետ:

1.2. Հարկման ուղղահայաց արդարության սկզբունքի ամրապնդում

Այս սկզբունքն իրագործելը պետությանը հնարավորություն կընձեռնի հավաքել լրացուցիչ ֆինանսական ռեսուրսներ՝ սոցիալական ծրագրերը հասարակության մեջ հարաբերականորեն բարձր եկամուտներով անձանց հաշվին իրագործելու և սոցիալական նշանակության այլ խնդիրներ լուծելու համար:

Հարկման ուղղահայաց արդարության սկզբունքն ամրապնդելու հիմնական ուղղությունը պետք է լինի հարատւությունը կամ շքեղությունն առավել մեծ չափերով հարկելը:

Հարստությունը կամ շքեղությունը հարկելու գործուն մեխանիզմ ստեղծելու համար խստորեն կարևորվում է անշարժ գույքի միավորները *զանգվածային* և պարբերաբար վերագնահատելու անհրաժեշտությունը՝ նպատակ ունենալով վերջիններիս կադաստրային արժեքները հնարավորինս մոտեցնել դրանց շուկայական գներին և դրանով իսկ ընդլայնել գույքային հար-

կերի հարկման բազան: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է ներդնել անշարժ գույքի միասնական հարկի համակարգ, որը նաև հնարավորություն կընձեռի բարձրարժեք գույքը հարկել առավել աճող դրույքաչափերով:

1.3. *Գործարար միջավայրի բարելավում*

ՀՀ հարկային օրենսդրության վերանայումները պետք է ուղղված լինեն հանրապետությունում գործարար միջավայրը հետագայում բարելավելուն՝ որպես վերջին տարիներին այս ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքների տրամաբանական շարունակություն: Քաղաքականության այս ուղղության հիմնական նպատակադրումը պետք է լինի առնվազն տարածաշրջանում մեր հարկային համակարգի մրցունակությունն ու գրավչությունն ապահովելը: Այս առումով շատ կարևոր է, որ հարկային օրենսդրության առաջիկա փոփոխությունները միտված լինեն հարկ վճարողների համար անհարկի և տնտեսագիտական հիմնավորումներ չունեցող սահմանափակումները վերացնելուն:

Այս սկզբունքն իրականացնելու հիմնական ուղղություններ պետք է լինեն՝

ա. ԱԱՀ հաշվարկներով ձևավորվող պայմանական գերավճարները (դեբետային մնացորդները) որոշակի ժամանակահատվածից հետո հարկ վճարողներին վերադարձնելու կամ այլ պարտավորություններ մարելու ընթացակարգեր սահմանելը և ներդնելը: Ընդ որում՝ այս ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքներում պետք է հաշվի առնել հարկ վճարողների ռիսկայնության աստիճանը և ավելի սահմանափակ պահանջներ ու պարզեցված ընթացակարգեր սահմանել կարգապահ և ոչ ռիսկային հարկ վճարողների համար: Հակառակ պարագայում հարկ վճարողներն անարդարաբար զրկվում են իրենց շրջանառու ֆինանսական միջոցներն արդյունավետորեն կառավարելու հնարավորությունից և փաստացի առանց տոկոսի «ֆինանսավորում են» պետությանը:

բ. ԱԱՀ-ի վերաբերյալ պարտավորությունը հաշվարկելու միասնական սկզբունքներ ամրագրելը. գործող օրենսդրու-

թյունն ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվանցումներ կատարելու իրավունք ձեռք բերելու և ԱԱՀ-ի վերաբերյալ պարտավորություն առաջանալը որոշելու համար նախատեսում է տարբեր կանոններ: Մասնավորապես՝ հարկ վճարողն ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվանցման իրավունքը ստանում է ձեռք բերվող ապրանքի կամ ստացվող ծառայության դիմաց վճարելու հաշվետու ժամանակաշրջանում, մինչդեռ ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հարկային պարտավորությունը ծագում է անկախ իրացվող ապրանքի կամ մատուցվող ծառայության դիմաց վճարվելու հանգամանքից: Առաջիկա օրենսդրական փոփոխություններն իրականացնելու շրջանակներում պետք է միասնականացվեն ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվանցումներ կատարելու իրավունք ստանալու և պարտավորության ժամկետները որոշելու կանոնները: Հակառակ պարագայում ստացվում է, որ միատեսակ հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են տրամագծորեն հակառակ մոտեցումներով, որոնց հետևանքով էլ հարկ վճարողը զրկվում է տնօրինած շրջանառու ֆինանսական միջոցներն արդյունավետորեն կառավարելու հնարավորությունից:

գ. Ներմուծելիս մաքսային մարմինների հաշվարկած ԱԱՀ գումարները վճարելու ժամկետը հետաձգելու համակարգի կատարելագործում. վերոնշյալ արտոնությունը գործարար միջավայրը բարելավելու կարևոր ներդրում էր, հետևաբար առաջիկայում հատուկ ուշադրություն պետք է հատկացվի այդ համակարգը հետագայում կատարելագործելու հնարավորություններն ուսումնասիրելուն:

դ. Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների համար մաքսային մարմինների հաշվարկած ավելացված արժեքի հարկ գանձելը մաքսային սահմանից փուլ առ փուլ հանրապետություն տեղափոխելու հնարավորություններն ուսումնասիրելը և գնահատելը. նշված քաղաքականությունը մշակելու և իրականացնելու տեսանկյունից խնդիրը, սակայն, այն է, որ առաջիկա տարիներին քաղաքականության այդպիսի փոփոխությունը ենթադրում է մեծ հարկաբյուջետային ազդեցություն պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա: Հետևաբար

նման համակարգային փոփոխություն կատարելու հնարավորություններն ու սահմանափակումները պետք է նախապես ուսումնասիրվեն և գնահատվեն:

1.4. Հարկման դրույքաչափերի օպտիմալացում

Հարկման դրույքաչափերը պետք է սահմանվեն այնպես, որ ա. դրանք առավելագույնա չեզոք լինեն ձեռնարկատիրական գործունեության նկատմամբ, որպեսզի հարկային բեռն ընդունելի լինի ձեռնարկատիրական գործունեության շահութաբերության համատեքստում.

բ. դրանք հնարավորինս ներդաշնակ են ԱՊՀ և այն երկրներում կիրառվող դրույքաչափերին, որոնք Հայաստանի Հանրապետության մրցակիցներն են՝ ըստ համապատասխան ոլորտների: Ընդ որում՝ ՀՀ տնտեսության համար գերակա ոլորտների հարկային քաղաքականությունը, այդ թվում՝ դրույքաչափերը, պետք է համեմատելի լինեն աշխարհի առաջավոր երկրների այդ ոլորտների հետ: Բոլոր տիպի համադրություններում պետք է հաշվի առնվեն հարկման արդյունավետ դրույքաչափերը՝ հաշվարկված բոլոր տեսակի հարկային նվազեցումներով և հարկման փաստացի կանոններով.

գ. այն ապրանքները, որոնց պահանջարկի գնային ճկունությունը հարաբերականորեն ցածր է, և որոնք առաջնային սպառման ապրանքներ չեն (հիմնականում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ՝ ալկոհոլային խմիչքներ, ծխախոտ), հարկվեն հարաբերականորեն ավելի բարձր դրույքաչափերով՝ հաշվի առնելով այն, որ հարկային գործոնով պայմանավորված՝ նշյալ ապրանքների գների հավանական ավելացումը կտրուկ չի փոփոխի շուկայի իրավիճակը:

1.5. Հարկային վարչարարության պարզեցում և ընթացակարգերի կատարելագործում

Այս սկզբունքն իրականացնելու հիմնական ուղղություններն են՝

ա. օրենսդրական դրույթները պարզեցնելը, երկխմաստ և անորոշ ձևակերպումները վերացնելը.

բ. հարկ վճարողների վարչարարական բեռը չավելացնող

հարկման մեթոդներ շարունակաբար կիրառելը (մեթոդներ, որոնք չեն ընդլայնում հարկային մարմինների հետ շփումները, չեն մեծացնում հարկային հաշվառման վրա ծախսվող ռեսուրսները և հարկային մարմինց պահանջում են նվազագույն ռեսուրսների ծախս):

1.6. Երկարաժամկետ հեռանկարում հարկային համակարգի առավելագույն կայունության ապահովում

Անհրաժեշտ է հնարավորինս ձեռնպահ մնալ հարկային համակարգում հաճախակի փոփոխություններ կատարելուց՝ հաշվի առնելով այն, որ նման փոփոխություններն անհարմարություններ են ստեղծում ոչ միայն հարկ վճարողների, այլև հարկային մարմինների համար:

ՀՀ հարկային օրենսդրության փոփոխությունների կանխատեսելիությունն ապահովելու տեսանկյունից միաժամանակ չափազանց կարևոր է, որ օրենսդրության ցանկացած փոփոխություն համահունչ լինի սույն ուղենշային փաստաթղթի ռազմավարական սկզբունքներին և որևէ կերպ չհակասի դրանց:

Միևնույն ժամանակ շատ կարևոր է, որ հարկային համակարգում օրենսդրական փոփոխություններ կատարելուց առաջ նախապես գնահատվեն այդ փոփոխությունների հավանական ազդեցություններն ինչպես պետության, այնպես էլ գործարար միջավայրի ու հասարակության այլ օղակների վրա: Նշվածը կարգավորող ազդեցությունները գնահատելու մեխանիզմն է, որը երկրի գործարար միջավայրը բարելավելու ռազմավարության քաղաքականության միջոցառումներից է և հնարավորություն է ընձեռում խուսափել ավելորդ կարգավորումներից: Ըստ էության՝ նշանակում է, որ ՀՀ հարկային օրենսդրության ցանկացած փոփոխություն պետք է լինի քանակապես չափելի:

Բացի այդ՝ շատ կարևոր է, որ պետությունը ժամանակ առ ժամանակ հետահայաց վերլուծությամբ անդրադառնա հարկային համակարգում կատարված օրենսդրական փոփոխություններին, որը նույնպես հնարավորություն կընձեռի գնահատել դրանց արդյունավետությունը:

1.7. Հարկային համակարգում փոփոխությունների ընթացքի մշտադիտարկում և հրապարակայնություն

Հարկային համակարգում կատարվող բարեփոխումները (այդ թվում՝ օրենսդրական) դրանց արդյունավետությունը գնահատելու նպատակով պետք է զուգակցվեն՝

- կատարողական ցուցանիշների համակարգ մշակելով և ներդնելով.

- կատարողական ցուցանիշներով ձեռնարկված միջոցառումների արդյունավետությունը դիտարկելով.

- հարկային ծառայողների գործողությունները կամ անգործությունը բողոքարկելու արտադատական համակարգը կատարելագործելով.

- առաջարկվող օրենսդրական փոփոխությունների հրապարակայնությունն ապահովելով:

1.8. Հարկային համաձայնագրերի շրջանակի ընդլայնում

Գործարար միջավայրի ու տնտեսական ակտիվության վրա նկատելիորեն դրական են ազդում նաև միջազգային հարկային հարաբերությունները կարգավորող համաձայնագրեր կնքելը և կիրառելը:

2. ՀՀ մաքսային օրենսդրությունը վերանայելու առումով առաջարկվում է՝

2.1. Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքները հայտարարագրելու գործընթացի պարզեցում

Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքները հայտարարագրելու գործընթացը պարզեցնելու հիմնական ուղղություններ պետք է լինեն՝

ա. հայտարարագրելիս պահանջվող փաստաթղթերը կրճատելը, որը հնարավորություն կընձեռի նկատելիորեն պարզեցնել հայտարարագրելու գործընթացը.

բ. նախնական հայտարարագրման համակարգը շարունակաբար պարզեցնելը և կատարելագործելը, ինչը հնարավորություն կընձեռի կրճատել հայտարարագրելու գործընթացի համար ծախսվող ժամանակը.

գ. էլեկտրոնային եղանակով հայտարարագրեր ներկայաց-

նելու համակարգը պարզեցնելը և կիրառության շրջանակն ընդլայնելը, որը կարող է կարևոր ներդրում լինել արտաքին տնտեսական գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների և մաքսային մարմինների շփումները կրճատելու համար:

2.2. Մաքսային հսկողության ժամանակակից մեթոդների կիրառում

Մաքսային հսկողության համատեքստում անհրաժեշտ է կարևորել կառավարման նորագույն տեխնոլոգիաներ ներդնելը ինչպես մաքսային մարմինների ու տնտեսվարող սուբյեկտների, այնպես էլ հայաստանյան մաքսային մարմինների ու այլ պետությունների մաքսային մարմինների միջև համագործակցության արդյունավետությունն ավելացնելու գործիքների համախումբը: Վերջինիս կիրառությունը, մի կողմից, կնպաստի մաքսային ընթացակարգերի համար ծախսվող ժամանակը կրճատելուն, իսկ մյուս կողմից՝ մաքսանենգության դեմ պայքարի արդյունավետությունն ավելացնելուն:

2.3. Ռիսկերը կառավարելու համակարգի կատարելագործում

Ռիսկերը կառավարելու համակարգը կատարելագործելը կարևոր ներդրում կարող է լինել ինչպես գործարար միջավայրը բարելավելու, այնպես էլ մաքսային մարմինների աշխատանքի արդյունավետության աստիճանը բարձրացնելու տեսանկյունից հաշվի առնելով այն, որ այդ համակարգը կատարելագործելը՝

ա. հնարավորություն կընձեռի բարելիսիճ և ոչ ռիսկային տնտեսվարող սուբյեկտներին օգտվել մաքսային պարզեցված ու արագացված ընթացակարգերից.

բ. մաքսային մարմինն հնարավորություն կընձեռի առավել արդյունավետ օգտագործել վարչարարական կարողությունները՝ կենտրոնանալով առավել ռիսկային համարվող տնտեսվարող սուբյեկտների ու գործարքների հսկողության վրա:

2.4. Հետբացթողումային հսկողության համակարգի կատարելագործում

Մաքսային համակարգի զարգացման համատեքստում կարևորվում է նաև հետբացթողումային հսկողության համա-

կարգը կատարելագործելը՝ հաշվի առնելով այն, որ վերջինս կարող է նպաստել ներմուծման պահին մաքսային սահմանին իրականացվող հսկողությունը նվազագույնի հասցնելուն: Այս իմաստով հատկանշական է, որ առանձին հսկող գործառույթներ մաքսային սահմանից աստիճանաբար դուրս բերելը և դրանք հետքացթողումային հսկողության շրջանակներում տեղայնացնելը միանգամայն համահունչ է այս ոլորտում միջազգային լավագույն փորձին և կարող է հաջողությամբ իրականացվել նաև մեր երկրում:

2.5. Մաքսային համակարգին վերաբերող փոփոխությունների հրապարակայնություն, թափանցիկություն և կանխատեսելիություն

Մաքսային համակարգի փոփոխություններին վերաբերող նախաձեռնություններն ու օրենսդրական նախագծերը պետք է հասանելի լինեն հասարակությանը, քննարկվեն տարբեր շահագրգիռ կողմերի հետ և նոր միայն որոշումներ կայացվեն՝ հաշվի առնելով բոլոր շահագրգիռ կողմերի տեսակետներն ու դրանց վերաբերող հիմնավոր եզրահանգումները:

Այս սկզբունքն ապահովելու մյուս ուղղությունը պետք է լինի մաքսային ընթացակարգերում և մաքսային գործում կանխատեսելի, անկողմնակալ ու հստակ գործելակերպ ձևավորելը:

Հարկ ենք համարում նշել, որ հարկային և մաքսային օրենսդրությունը վերանայելու ռազմավարական սկզբունքները մշակվել են՝ հիմք ընդունելով Հայաստանի Հանրապետության 2012-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիրը, կարևորելով հատկապես ծրագրի՝ պետական եկամուտների քաղաքականությանն առնչվող հատվածով ամրագրված հետևյալ երկու կարևորագույն նպատակադրումները.

1) առաջիկա տասնամյակում ռեսուրսային շրջանակն ընդլայնելու հիմնական աղբյուր պետք է լինեն հարկային եկամուտները, իսկ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը մինչև 2025 թ. ավարտը պետք է կազմի շուրջ 27-28 տոկոս:

2) հարկային և մաքսային վարչարարությունը բարելավելը պետք է դիտվի որպես գործարար ու ներդրումային միջավայրի

առաջիկա բարեփոխումների գերակայություն:

Մինևույն ժամանակ հատկանշական է այն, որ հարկային եկամուտների աստիճանական աճով ռեսուրսային շրջանակն ընդլայնելու և գործարար միջավայրը բարելավելու ու մրցունակություն ապահովելու նպատակներն անխուսափելի հակասություններ են պարունակում: Հետևաբար եթե նույնիսկ հաշվի առնենք, որ վարչարարության բարեփոխումները կարող են իրականացվել առանց որևէ բացասական հետևանքի, ապա հարկման բազան ընդլայնելու քաղաքականությունը չի կարող անբարենպաստ ազդեցություն չունենալ ներդրումների և տնտեսական գործունեությունն ընդլայնելու վրա: Այս առումով նպատակային պետք է համարվի հարկային եկամուտների անհրաժեշտ մակարդակով աճը՝ ներառյալ հարկման բազան ընդլայնելով, իսկ գործարար միջավայրի և հարկային համակարգի տարածաշրջանային մրցունակության հիմնախնդիրները պետք է դիտվեն որպես սահմանված նպատակին հասնելու սահմանափակումներ:

Հարկային ու մաքսային օրենսդրության փոփոխությունների հիմքում դրվող սկզբունքները և այդ փոփոխությունների ուղղությունները մշակելիս պետք է հաշվի առնել, որ՝

1) պետական եկամուտների քաղաքականության ու վարչարարության հիմքում դրվող սկզբունքները պետք է բխեն երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականության ուղղվածությունից և հիմնվեն ազգային տնտեսության առանձնահատկությունների վրա:

2) հարկային ու մաքսային ոլորտներում պետական քաղաքականություն մշակելու և վարչարարություն իրականացնելու համատեքստում պետք է մշտապես ուշադրության կենտրոնում պահել կայուն և երկարաժամկետ տնտեսական աճ ապահովելու, ազգային տնտեսության համար գերակա ճյուղերը շարունակաբար զարգացնելու, ներդրումները խրախուսելու, տնտեսության արտադրատեսիլակական հիմքը կատարելագործելու և նորացնելու, հասարակության տարբեր սոցիալական խմբերի եկամուտներն արդարացի վերաբաշխելու նպատակադրումները:

3) Հայաստանի Հանրապետությունում պետք է ձևավորել հարկային ու մաքսային այնպիսի համակարգեր, որոնք գրավչությամբ, կայունությամբ ու արդիականությամբ մրցունակ լինեն առնվազն տարածաշրջանային համանման համակարգերի համեմատությամբ:

Կատարված ուսումնասիրություններով և վերլուծություններով կարելի է եզրակացնել

- 2015 թ. պետական եկամուտների վարչարարության ոլորտում բարեփոխումներն իրականացնելիս հարկային և մաքսային մարմիններն առաջնորդվել են ՀՀ կառավարության 19.05.2014 թ. 1S1511-Ա որոշմամբ, ՀՀ 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական, ինչպես նաև կառավարության որոշումներով հաստատված առանձին ծրագրերով ամրագրված հիմնական վարչարարական ուղղություններով:

- 2015 թ. վարչարարական առանցքային ուղղվածությունը եղել է հարկային հսկող մեխանիզմները, նոր համակարգերի ներդրմամբ պայմանավորված՝ ՏՏ ենթակառուցվածքները զարգացնելը, հարկ վճարողների սպասարկման ծառայություններն ընդլայնելը, ինչպես նաև մաքսային գործընթացները կատարելագործելը, սահմանային անցակետերն արդիականացնելու ծրագիրն իրագործելը:

- 2015 թ. ընթացքում հարկային և մաքսային մարմինները, հիմք ընդունելով որդեգրած բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները, սահմանել և հետամուտ են եղել սահմանված գերակայություններն (գերակա ուղղությունները) իրագործելուն:

- Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը կատարելագործելու և արդյունավետ գործարկելու տեսանկյունից առանձնակի կարևորվում է հարկային ու մաքսային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությունը, պետական եկամուտների քաղաքականությունը և վարչարարությունը շարունակաբար կատարելագործելը: Այս առումով կարևորվում են այն հիմնական ռազմավարական սկզբունքները, որոնց հիման վրա միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հեռանկարում պետք է

կատարվեն հարկային ու մաքսային օրենսդրությունների փոփոխությունները:

- Հարկային օրենսդրությունը կատարելագործելու առումով առանձնակի կարևորվում է նոր հարկային օրենսգիրքն ընդունելը. այն կազմված էր հապճեպ, և ոչ այլ ինչ էր, եթե ոչ ՀՀ գործող հարկային օրենքների «մեխանիկական միակցում», իսկ առանձին դեպքերում՝ նույնիսկ գործողի վատթարացված տարբերակ, մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի հատվածով, որով փորձ է արվում՝

ա. արհեստականորեն է՛լ ավելի մեծացնել հարկային մարմինների՝ որպես օրենքները պարզաբանող ու մեկնաբանող մարմնի դերը:

բ. Գիտությունն ու կրթությունը խթանելու փոխարեն նախագծի հեղինակները վտանգում են պետության այդ հենասյուները՝ հանուն բյուջեի մուտքներն ավելացնելու: Կարծում ենք՝ դրա աղբյուրը խոշոր հարկատուների ստվերային շրջանառությունը կրճատելն է, մանավանդ պետական արտաքին և ներքին պարտքերն անասելի չափերի են հասել:

գ. Նախագծում միակ լուսավոր կետը եկամտային հարկի դրույքաչափը նվազեցնելն է, որը նախկին 24,4 %-ի փոխարեն դարձրել են 20 %, թեպետ առաջարկվում էր դարձնել 10 %:

Հարկային և մաքսային մարմիններ ձևավորելու հիմքերի և իրավական դաշտի ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները ստորև ներկայացվող եզրակացությունների ու առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում:

1. Հանրապետության հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը կարգավորող օրենսդրաիրավական դաշտը վերջին տարիներին բավականին կատարելագործվել է՝ Եվրասիական տնտեսական միության մաքսային և հարկային օրենսգրքերն ընդունելով: Նշված երկու օրենսգրքերը կարող են զգալիորեն նպաստել ընկերությունների գործունեությունը բարելավելուն և ԵՏՄ շրջանակներում առևտրաշրջանառության ծավալներն ավելացնելուն: Միաժամանակ պետք է նշել, որ ԵՏՄ անդամ պետությունների օրենսդրաիրավական դաշտերը համա-

պատասխանեցնելու նպատակով իրականացված բազմաթիվ և բազմաբնույթ օրենսդրափրավական բարեփոխումներ նույնպես լրացուցիչ ազդակներ են հաղորդել ԵՏՄ անդամ երկրների տնտեսությունները բնականոն զարգացնելու գործընթացին: Վերջինս հատկապես կարևոր նշանակություն ունի ներդրումային և ինովացիոն (նորամուծական) գործունեությունը խթանելու, համատեղ ձեռնարկություններ, նոր աշխատատեղեր ստեղծելու, արտադրությունը տարբերակելու, ինչպես նաև ազգաբնակչության կենսամակարդակը բարելավելու և գնողունակ պահանջարկ ապահովելու համար:

Հաշվի առնելով Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության զարգացման ներկայիս վիճակը՝ գործարարությունը խթանելու, ներդրումային գործունեությունն ակտիվացնելու և ազգաբնակչության կենսամակարդակը բարելավելու նպատակով առաջարկվում են հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությանն առնչվող օրենսդրափրավական դաշտը կատարելագործելու հետևյալ ուղիները.

1. փոքր և միջին բիզնեսին տրամադրել հարկային արտոնություն՝ 1-5 տարի ժամկետով՝ կախված դրանց ֆինանսատնտեսական գործունեության վիճակից:

2. Պետական գրանցում ստացող նոր անհատ ձեռներեցներին 2 տարի ժամկետով ազատել հարկեր վճարելուց. Ռուսաստանի Դաշնությունում այս կարգը գործում է 2017 թ. հունվարի 1-ից:

3. Բարեխիղճ հարկատուների նկատմամբ, անկախ ընկերության մեծությունից, կիրառել հորիզոնական մշտադիտարկման մեթոդը:

Հարկային և մաքսային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքը բարեփոխելու համատեքստում կատարված ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները որոշակի եզրակացությունների և առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում. դրանք ներկայացվում են ստորև:

1. Հարկային և մաքսային համակարգի արդյունավետ գործունեությունն ապահովելու համար ուրույն տեղ ունի կազմա-

կերպական կառուցվածքը, որը հարկային համակարգի օրենսդրությունը կիրարկելու և հսկելու հարթակ է: Առանց կազմակերպական արդյունավետ կառուցվածքի պետության կարևորագույն օղակը, որը պլանավորում և հավաքում է պետական եկամուտները, չի կարող արդյունավետ գործել: Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքը մշտապես բարելավվում է. շատ հաճախ հարկային մարմնի ինքնավարությունը, կազմակերպական կառուցվածքը պայմանավորվում են պետության ձևով (ֆեդերալ և ունիտար), պետական համակարգի առանձնահատկություններով, տնտեսության զարգացման մակարդակով: Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը կարող է լինել տարբեր օղակների միասնական կառույց կամ հանդես գալ ֆինանսների նախարարության կազմում: ՀՀ հարկային և մաքսային վարչարարության ողջ գործառույթներն իրականացնում է կառավարությանն առընթեր ՊԵԿ-ը:

2. Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվում է չորս սկզբունքով՝ ըստ հարկատեսակների, գործառույթների, հարկատուների սեգմենտների և համակցված: Հարկային վարչարարության տեսանկյունից առանձին երկրներ ունեն տարբեր պահանջներ և գտնվում են զարգացման որոշակի մակարդակներում: Այսպես, որքան երկրի տնտեսությունը զարգացած է, այնքան հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը բարդ է, ինչպես, օրինակ, ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Մեծ Բրիտանիայում, Ֆրանսիայում, Կանադայում և այլն: Առավել համապարփակ են Ավստրալիայի, Բելգիայի, Շվեդիայի, Շվեյցարիայի հարկային համակարգերի կառուցվածքները: Իսկ հարկատուների քիչ քանակ ունեցող երկրների (այդ թվում՝ նաև Հայաստանի) հարկային համակարգին բնորոշ է պարզ կազմակերպական կառուցվածք, և ծառայողների քանակը չի գերազանցում 2000-ը: Կազմակերպական կառուցվածքի բարդության աստիճանից կախված՝ հարկային համակարգը կարող է կազմված լինել մի քանի օղակներից (ցածր, քաղաքային, շրջանային, մարզային, կենտրոնական):

3. Հայաստանի հարկային և մաքսային համակարգն իր

առաքելությունը պատշաճ կատարելու, մարտահրավերների պատրաստ լինելու նպատակով մշտապես բարելավում է օրենսդրական դաշտը, հսկողական գործիքակազմը, կազմակերպական կառուցվածքը:

4. Հայաստանի հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվել է ըստ գործառույթների սկզբունքի, բայց պարունակում է ինչպես հարկատուների սեզմենտի (խոշոր հարկատու), այնպես էլ ըստ հարկատեսակի (ակցիզային հարկ) տարրեր: Թեև վերջին տարիներին իրականացվել են համակարգն առողջացնելու և կատարելագործելու բազմաբնույթ միջոցառումներ, սակայն կազմակերպական կառուցվածքը բարեփոխելու դեռևս շատ անելիքներ կան: Այսպես, համակարգը բարելավելու ուղղությամբ լուրջ անելիքներ կան, որոնց էությունը հետևյալն է.

- անհրաժեշտ է օպտիմալացնել համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը, և, ըստ այդմ էլ, պետք է ուշադրությունը բևեռել ոչ թե քանակին, այլ ծախսերը ճիշտ պլանավորելուն, ինչպես նաև հաշվի առնել, որ հարկատուն իր խնդիրները պետք է լուծի տարածքային մակարդակով:

- Անհրաժեշտ է այնպիսի կազմակերպական կառուցվածք, որը միջազգային պահանջներին համապատասխանեցնելու նպատակով հնարավորություն կտա մշտապես բարելավել հարկային մարմնի ծառայությունների քանակը, օգտակարությունը, որակը: Համակարգն օպտիմալացնելիս պետք է սահմանել կազմակերպական այնպիսի ճկուն կառուցվածք, որը հնարավորություն կընձեռնի ճիշտ ժամանակին արձագանքել ներքին և արտաքին միջավայրի փոփոխություններին:

- Կառուցվածքի օպտիմալացման տեսանկյունից վերջին ժամանակներս տարածքային տեսչությունների հարկատուների սպասարկման բաժիններից բացի՝ նաև շահագործման են հանձնվում առանձին սպասարկման կետեր՝ նպատակ ունենալով հստակեցնել տեսչությունների գործառույթները, տարանջատելով հարկ վճարողների սպասարկման գործառույթները: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է հաշվի առնել տեսչությունների սպասարկած

հարկատուների քանակը, ներդնել հարկային տեսչությունների աշխատանքները գնահատելու արդյունավետ համակարգ ծանրաբեռնվածության, ծախս-արդյունք վերլուծությունների տեսանկյունից:

- Քանի որ կազմակերպական կառուցվածքում իշխող է գործառույթի սկզբունքը, հետևաբար անհրաժեշտ է գործառույթներն արդյունավետ իրականացնելու նպատակով բացառել դրանք կրկնելը և կիրառել կառավարման մատրիցայի որոշ տարրեր, պատասխանատուների հիերարխիան սահմանել ըստ հորիզոնական և ուղղահայաց կառուցվածքի:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկ և հաշվետու լինելու շրջանակում իրականացված հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարել ստորև ներկայացվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները, որոնց համար ընդունելի են հետևյալ միջոցառումները.

1. հարկային մարմնի լիազորությունների ընդլայնում: Հարկերից խուսափելու դեմ պայքարի արդյունավետ միջոց կարող է լինել հարկատուների ծախսերի և եկամուտների համապատասխանությունը վերահսկելը: Այդ ամենն իրականացնելու համար հարկային մարմինները պետք է ունենան որոշակի լիազորություններ՝ կատարված ծախսերով և ապրելակերպով հարկատուների եկամուտները գնահատելու անուղղակի եղանակներ կիրառելու համար: Այս միջոցառումներով հաջողությամբ կիրականացվեն թաքցվող եկամուտները հայտնաբերելը և դրանց հարկերը գանձելը:

2. Հարկային և մաքսային մարմինների ու տնտեսվարող սուբյեկտների փոխհարաբերությունները կարգավորելու մեխանիզմի կատարելագործում:

3. Օրենսդրության մեջ հարկային արդյունավետ հսկողության մեխանիզմների ներդնում:

4. Հարկային և մաքսային օրենսդրությունների միասնականացում, հստակեցում և պարզեցում:

5. Հարկային և մաքսային ծառայողների մասնագիտական կարողությունների ընդլայնում: Հարկային և մաքսային ծառա-

յողների վերապատրաստման ու ատեստավորման չափանիշներ ներդնելը, որը կնպաստի նրանց մասնագիտական կարողություններն ընդլայնելուն: Սահմանված չափանիշներին չհամապատասխանող աշխատակիցները կազատվեն զբաղեցրած պաշտոններից: Մուտքող աշխատակիցներին օժանդակելու նպատակով անհրաժեշտ է մշակել ստուգումների և ընթացիկ հսկողության այլ գործիքների օժանդակ ուղեցույցներ, այդ թվում՝ անուղղակիորեն հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու և չափագրումներ իրականացնելու միասնական ստանդարտների վերաբերյալ:

6. Անհրաժեշտ է խստացնել ներքին հսկողությունը և աուդիտը՝ ուղղված կոռուպցիոն ու հովանավորչության դեպքերը և ռիսկերը բացահայտելուն. եթե կոռուպցիոն ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով պարբերաբար իրականացվեն հարկային և մաքսային ծառայողների ընդգրկուն ռոտացիաներ, կխստացվի հարկային և մաքսային ծառայողների գործունեության վերահսկողությունը, ապա նրանց դեմ բողոքները կամ ընդունված վարչական ակտերն անվավեր ճանաչելու բոլոր դեպքերը ծառայողական քննության առարկա կդառնան:

7. Անհրաժեշտ է ընդլայնել տնտեսվարող սուբյեկտներին մատուցվող ծառայությունների շրջանակը, այսինքն՝ բարձրացնել նրանց իրավունքների և պարտականությունների վերաբերյալ իրազեկվածության մակարդակը, որն էլ կնպաստի տնտեսվարող սուբյեկտների հարկային պարտավորությունները պատշաճ կատարելուն և անզգույշ իրավախախտումները կանխարգելելուն և հարկային եկամուտները սահուն և կանխատեսելի հավաքելուն:

8. Անհրաժեշտ է ներդնել հարկային մարմնի գործունեության արդյունքների վերաբերյալ հանրությանը պարբերաբար իրազեկելու գործիքներ: Օրինակ՝ հարկային և մաքսային մարմինների վարչարարության գործունեության արդյունքները տեղադրել այդ մարմինների պաշտոնական ինտերնետային կայքերում, պարբերաբար հրապարակել համակարգի վարչարարության արդյունավետությունը բնութագրող հիմնական ցու-

ցանիշների տեղեկությունները և ՊԵԿ-ի գործունեության ամենամյա հաշվետվությունները:

9. Հեռուստատեսությամբ և ռադիոյով անհրաժեշտ է կազմակերպել հաղորդումներ, որոնցով հանրությունը պարբերաբար կտեղեկանա բացահայտված հարկային իրավախախտումներին, կիրառված պատասխանատվության միջոցներին, ինչպես նաև հարկային ու մաքսային ոլորտներում առկա միջազգային նորություններին:

10. Անհրաժեշտ է մարդկային ռեսուրսները կառավարելու համակարգի բարելավում, խրախուսման համակարգերի կիրառում: Առավել կարևոր է հարկային և մաքսային մարմնի աշխատակիցներին ճիշտ խրախուսելը, և ըստ այդմ էլ՝ կարող են նվազեցվել կոռուպցիոն ռիսկերը: Օրինակ՝ նյութապես խրախուսելիս նպատակահարմար կլինի հաշվի առնել նաև տվյալ աշխատակցի աշխատանքային ստորաբաժանումը և մասնագիտական պատրաստվածությունը: Հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետությունը գնահատելու ժամանակ օգտակար կլինի հաշվի առնել նաև մեծ լարվածությամբ ու կատարողական բարձր ցուցանիշներ ապահովելու պայմաններում աշխատելու ունակությունը և այլն:

11. Նպատակահարմար կլինի հստակեցնել հարկ վճարողներին և հարկման օբյեկտները հաշվառելու համակարգը:

12. Ցանկալի է պարզեցնել հարկային օրենսդրությունը և վերացնել տարբերեցումներն ու հակասությունները:

13. Անհրաժեշտ է մշակել հարկային և մաքսային օրենսդրությունը կիրառելու մեթոդական բազա ստեղծելու, գործողությունները կատարելագործելու և հնարավորինս պարզեցնելու, հարկային մարմինների նախատեսած և կատարած փոփոխությունների մասին հարկատուներին օպերատիվ իրազեկելու միջոցառումներ:

14. Հարկային վարչարարությունը բարելավելու նպատակով կարևոր նշանակություն կունենան փաստաթղթաշրջանառությունը շարունակաբար կրճատելը և թափանցիկություն ապահովելը, ինչպես նաև խոշոր հարկատուների հանդեպ առավել

ուշադիր ու անաչառ աշխատանքը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ կիրառելու ծավալները մեծացնելը և հարկային մարմնի կառուցվածքն օպտիմալացնելն ու հարկային համակարգում աշխատողների թիվը կրճատելը:

Ամփոփելով՝ կարելի է փաստել, որ ՀՀ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկ և հաշվետու լինելն ապահովելու համար անհրաժեշտ է լուծել վերոնշյալ հիմնախնդիրները, որոնք հնարավորություն կընձեռեն ձևավորել մրցունակ, ժամանակակից ու տնտեսության ներկայիս վիճակին համապատասխանող հարկային և մաքսային համակարգ, իսկ վերոնշյալ քաղաքականության շնորհիվ այն կվերածվի հզոր տնտեսական լծակի, որով կապահովվեն պետությանն անհրաժեշտ եկամուտների մակարդակ և տնտեսության կայուն զարգացման բարենպաստ պայմաններ:

Օրինապահ հարկատուների համար հարկային վերահսկողության տարբերակված մոտեցումներ կիրառելու հնարավորությունների ուսումնասիրությունները որոշակի եզրակացությունների և առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում, որոնց էությունը հետևյալն է.

- հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ընդլայնում.
- նոր համակարգերի ներդրմամբ պայմանավորված՝ ՏՏ ենթակառուցվածքների զարգացում:

Այսօր արդեն ՊԵԿ-ում մեկնարկել է տեխնիկապես հազեցած մշտադիտարկման կենտրոնի աշխատանքը: Կենտրոնի նպատակը ՊԵԿ-ում իրականացվող վերլուծական և ռիսկերը բացահայտելու գործընթացները որակապես բարելավելն ու նոր մակարդակի բարձրացնելն է:

Հարկ վճարողի գործունեությունը բնութագրող հիմնական և առանձնահատուկ ցուցանիշների կենտրոնացված վերլուծությունների շնորհիվ մշտադիտարկման կենտրոնն առանցքային օղակ կլինի ռիսկերն արագ բացահայտելու և դրանց օպերատիվ արձագանքելու համար.

- հարկային վերահսկողության մեխանիզմների կատարե-

լագործում, մասնավորապես՝

- ռիսկերի կառավարման համակարգի շարունակական զարգացում.
- գրասենյակային (կամերալ) ուսումնասիրությունների համակարգի շարունակական արդիականացում:

Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարն արմատապես վերափոխելու համատեքստում իրականացված ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները որոշակի եզրակացությունների և առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում, որոնք ներկայացվում են ստորև:

1. Տնտեսության հիմնախնդիրների լուծումը կարևորում է հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարն արմատապես վերափոխելը և մասնագիտական որակավորումը բարձրացնելը, որոնք հնարավոր է ապահովել որակյալ կրթությամբ, շարունակական մասնագիտական վերապատրաստմամբ: Աշխատակազմի գիտելիքները կատարելագործելը, վերլուծական կարողություններն ավելացնելը նոր որակ ու մոտեցում կներդնի ՊԵԿ-ի կադրային քաղաքականության մեջ և վերապատրաստման գործընթացներում: Միայն աշխատակիցների մասնագիտական բարձր որակը կարող է ապահովել հաճախորդներին սպասարկելու բարձր մակարդակ: Հարկային և մաքսային համակարգի բարեփոխումների շրջանակում սահմանվում են մարդկային ռեսուրսները կառավարելու ռազմավարություն, քաղաքականություն, որոնք կաջակցեն հարկային մարմնի նպատակներն իրագործելուն և անձնակազմի անդամների զարգանալուն՝ հստակ ձևավորված վերապատրաստումներով և մասնագիտական զարգացմամբ:

2. Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարն արմատապես վերափոխելու հիմնական ուղիներն են.

2.1. հարկային համակարգի կադրերի կառավարումը պետք է ներառի ինչպես կադրեր հավաքելու, ճիշտ բաշխելու, վերապատրաստելու, խրախուսելու ամբողջական միջոցառումներ, այնպես էլ թիրախավորելու կադրային ռեզերվներ պատրաստելն ու վերապատրաստելը, որը համակարգի կադրային ապա-

հովածության գրավականը կլինի:

2.2 Աշխատանքային բարձր ցուցանիշներ ապահովելու և մասնագիտական գիտելիքները բարելավելու կարևոր պայման է արդյունավետ խրախուսման համակարգի առկայությունը: Խրախուսման համակարգը պետք է ներդաշնակի հարկային համակարգի նպատակներն իրականացնելուն: Վճարման և խրախուսման համակարգերի ճիշտ համակցությունը կնպաստի ծառայողի սոցիալական ապահովվածությանը, որն էլ հնարավորություն կընձեռի անկախ լինել մասնագիտական պարտականություններն իրականացնելիս: Հարկային և մաքսային ծառայողը, լինելով հասարակության մի մասնիկ, կենսակերպով, պահվածքով կարծիք է ձևավորում համակարգի մասին:

2.3. Օրենքով սահմանված պարտադիր վերապատրաստումները ֆինանսավորվում են պետական բյուջեից, հետևաբար հանրային ֆինանսները նպատակային և արդյունավետ կառավարելը պահանջում է, որ վերապատրաստման ծախսերը նպատակային լինեն՝ ծառայեն հարկային վարչարարության արդյունավետությունն ավելացնելուն: Հետևաբար պետք է կիրառել վերապատրաստումների արդյունավետությունը գնահատելու (ծախս-արդյունք) երկու մոտեցում՝ վերապատրաստում իրականացնող կազմակերպության արդյունավետության գնահատում և վերլուծություն, վերապատրաստումից հետո ծառայողների աշխատանքային պարտականությունները կատարելու որակական և քանակական փոփոխությունների գնահատում:

2.4. Հարկային վարչարարության արդյունավետության կարևորագույն գործոն է արհեստավարժ, կիրթ, բանիմաց մասնագետներով ապահովվածությունը: Այդ նպատակով հարկային և մաքսային ծառայողները միջազգային ստանդարտներին համապատասխանող տեղական և միջազգային վերապատրաստումներով որակական նոր ունակություններ են ձեռք բերում: Որպեսզի համակարգի ջանքերը և միջոցներն ապարդյուն չլինեն, համակարգը պետք է ձեռնարկի կադրերի արտահոսքը կրճատելու միջոցառումներ: Այսպես, հարկային և մաքսային

համակարգի 2016 թ. հաշվետվության՝ մարդկային ռեսուրսները կառավարելու բաժնում ներկայացված ցուցանիշներից ակնհայտ է դառնում, որ համակարգից արտահոսքը բավական մեծ է՝ 203 ծառայող, սա որոշ չափով պայմանավորած է հարկային տեսչությունների կառուցվածքի օպտիմալացմամբ՝ հարկային տեսչությունների քանակի կրճատում, սպասարկման կենտրոնների հիմնում: Համակարգ նոր ծառայողներ ընդունելու փոխարեն նպատակահարմար է վերաորակավորմամբ իրականացնել փորձառու կադրերի ռոտացիա:

10. ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԱՏՎԵՐԱՅԻՆ ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՊԱՏՃԱՌՆԵՐԻ ՔՆՆԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ (2017 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՀՀ կառավարության ծրագրի «3.3. Հարկային և մաքսային համակարգեր» բաժնի 1-ին ենթակետից* բխող «Հայաստանի Հանրապետության ստվերային տնտեսության պատճառների և սահմանափակման ուղիների քննական վերլուծություն» թեմայով իրականացված ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները հետևյալ եզրակացությունների ու առաջարկությունների հնարավորություն են ընձեռում:

1. Ստվերային տնտեսական գործունեությունը տնտեսական հարաբերությունների պետական կարգավորման և ձեռնարկությունների արդյունավետ կառավարման ժամանակակից մարտահրավերներից ամենաբարդն ու անտեսանելին է, որն անբաժանելի է ֆորմալ տնտեսական գործունեությունից և այս կամ այն չափով գոյություն ունի բոլոր երկրներում:

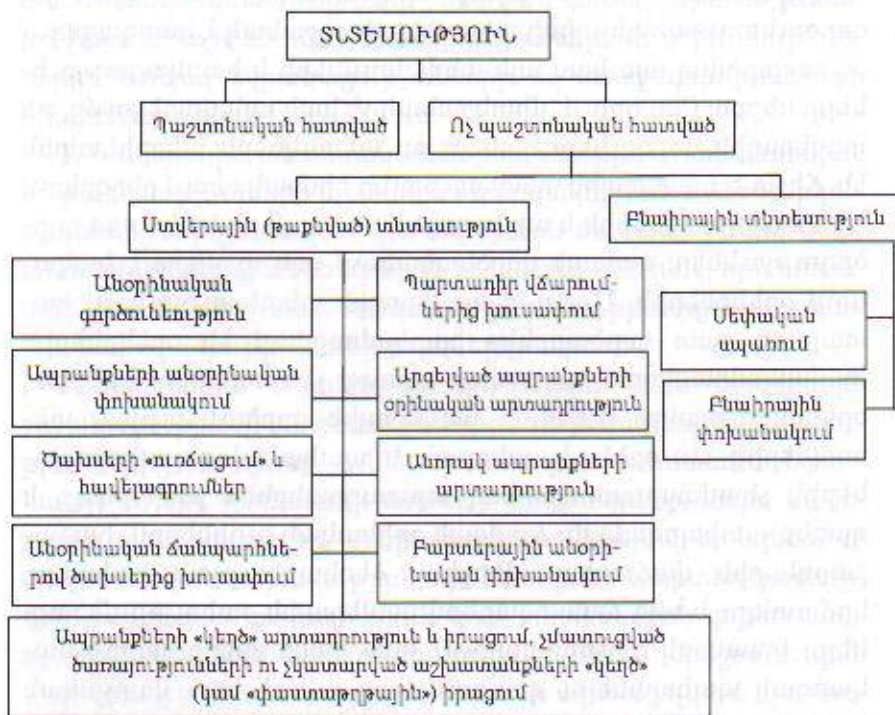
2. Ստվերային տնտեսությունը, ինչպես նաև ստվերային շրջանառությունը տնտեսագիտության այն կարևոր հասկացություններից են, որոնք չունեն միասնական սահմանում: Այնուհանդերձ, եթե ընդհանուր առմամբ բնութագրենք, ապա ստվերային տնտեսությունը, տարակարծություններով հանդերձ, ոչ պաշտոնական տնտեսության այն հատվածն է, որտեղ կատարվող ցանկացած գործողություն կամ տնտեսական գործունեությամբ ստեղծված եկամուտը դուրս է մնում պաշտոնական մարմինների վերահսկողությունից և չի արտացոլվում պաշտոնական վիճակագրության մեջ:

* ՀՀ կառավարության ծրագիր. 2017-2022 թթ., Երևան, 2017, էջ 58:

Ինչ վերաբերում է «ստվերային շրջանառություն» հասկացությանը, ապա վերը նշվածից արդեն իսկ ակնհայտ է, որ այն ստվերային տնտեսությունից հիմնականում տարբերվում է տնտեսության մակարդակների առումով: Մասնավորապես՝ եթե ստվերային տնտեսության մեջ ներառվում են երկրի մասշտաբով տնտեսական գործունեության բոլոր տեսակները, ճյուղերը և տնտեսական հարաբերությունները (կամ այլ ձևակերպմամբ՝ մակրոտնտեսությունը), ապա ստվերային շրջանառություն ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ միկրոտնտեսությունը կամ ձեռնարկությունների և կազմակերպությունների կտրվածքով ստվերային տնտեսական հարաբերությունները: Ստվերային տնտեսության և դրա հատվածների տարբեր դասակարգումներ բնականաբար պայմանական են, նայած թե գործունեության ինչպիսի տեսակների շրջանակ է հասկացվում օգտագործվող այս կամ այն անվանումների և հասկացությունների ներքո: Ընդ որում՝ միանշանակ չէ նաև այն մոտեցումը, թե ստվերային գործունեության բոլոր տեսակներն անօրինական են: Ճիշտ է, ստվերային տնտեսությունը հիմնականում ընդգրկում է գործող օրենքներին և այլ իրավական նորմերի հակասող գործողություններ, սակայն գործնականում այն ոչ միշտ է հակասում օրենքներին: Այսօր էլ ստվերային տնտեսությունում կատարվող շատ գործարքներ իրականացվում են օրենքներին համապատասխան, իսկ ավելի ստույգ՝ չեն հակասում գործող օրենսդրությանը: Այդպիսի ստվերային գործունեության տեսակներից են, օրինակ, անորակ և պահանջվող չափորոշիչներին չհամապատասխանող արտադրանքներ թողարկելը և դրանք «ստիպողական» (սակայն օրինական ուղիներով) հաճախորդներին վաճառելը (վերջինս ձեռնարկության ծախսերը կրճատելու և այդ ճանապարհով ստվերային շահույթը մեծացնելու նպատակ է հետապնդում), կամ հացի գների կայուն մակարդակ պահպանելու դեպքում (այդ թվում՝ նաև վարչական կամ քաղաքական լծակներ գործադրելով) հացի կշիռը նվազեցնելը, որակյալ բենզինի գնով անորակ բենզին վաճառելը և այլն, որոնցով գուցե տնտեսվարողը լրացուցիչ եկամուտ չի

ստանում, սակայն չի էլ կորցնում (այն դեպքում, եթե բարձրացներ ապրանքի գինը կամ համապատասխանեցներ ապրանքի իրական որակին, ապա անխուսափելիորեն կկորցներ իր հաճախորդներին և կարող էր անգամ շուկայից դուրս մղվել):

3. Հաշվի առնելով Հայաստանի Հանրապետությունում տնտեսության կառուցվածքի յուրահատկությունները և սովերային հատվածի առանձնահատկությունները, ինչպես նաև նպատակ ունենալով ուսումնասիրել տնտեսության թաքնված գործունեության բոլոր տեսակները և անդրադառնալ ներազդող գործոններին մեկ ամբողջական համակարգի մեջ՝ առաջարկվում է սովերայնության առումով հիմք ընդունել տնտեսության հետևյալ կառուցվածքը (տե՛ս գծապատկեր 1):



Գծապատկեր 1. ՀՀ սովերային տնտեսության կառուցվածքը

4. Սովերային տնտեսության դեմ պայքարի միջոցառումները պետք է լինեն համալիր և համակարգային ինչպես տնտեսական, այնպես էլ իրավական ու սոցիալական տեսանկյուններից:

4.1. Հարկային համակարգի շարունակական բարեփոխումներ, որոնք նպաստում են սովերային ոլորտից եկամտի մի մասը դուրս բերելուն:

4.2. Հարկային և մաքսային վարչարարության ընթացքում կոռուպցիոն ռիսկերը նվազեցնելուն ուղղված միջոցառումներ:

4.3. Կոռուպցիայի դեմ պայքարի խստացում:

4.4. Երկրից դուրս բերված կապիտալը վերադարձնելու միջոցառումներ և կապիտալի արտահոսքի դադարեցում՝ գրավիչ ներդրումային միջավայր ստեղծելով:

4.5. Գաղտնի արտադրական գործընթացների բացահայտում և դադարեցում (օրինակ՝ ակոհոլային խմիչքների ոլորտում):

4.6. Ֆինանսական հոսքերի վերահսկողության խստացում փողերի լվացումը կանխարգելելու նպատակով:

4.7. Քաղաքականությունից և պետական կառավարման ապարատի ենթակայությունից դուրս բիզնես զարգացնելու գործուն և նպատակային քայլեր:

5. Հայաստանի տնտեսության սովերային հատվածը ներառում է տնտեսության այն մասը, որում ստեղծված եկամուտը մասամբ կամ ամբողջությամբ չի հայտարարագրվում պաշտոնական մարմիններում: Տնտեսության «նոր» հատվածում բնականաբար գոյություն ունեն ձեռնարկություններ, որոնք չեն հայտարարագրում իրենց իրական եկամուտների ողջ ծավալը հիմնականում հարկային վճարումներից խուսափելու նպատակով:

6. Հայաստանի սովերային տնտեսության առանձնահատկություններից են.

- տնտեսության «հին» և «նոր» հատվածների համաժամանակյա գոյությունը.
- սովերային տնտեսության համեմատաբար ոչ քրեածին լինելը.

- ի տարբերություն այլ երկրների թաքնված տնտեսությունների՝ Հայաստանի տնտեսության ստվերային հատվածի բավականին «տեսանելի» լինելը, քանի որ հասարակության ծանր սոցիալական պայմաններից ելնելով՝ պետությունը ստվերային գործունեության շատ տեսակների նկատմամբ մեղմ քաղաքականություն է վարում:

- ՀՀ-ում ստվերը (բացառությամբ քրեածին և անօրինական գործունեության) գործում է տնտեսության ինչպես պաշտոնական, այնպես էլ ոչ պաշտոնական հատվածներում (մասնավորապես՝ հարկային վարչարարության անարդյունավետության և այդ ոլորտում առկա կոռուպցիայի պատճառով հնարավոր է գործակցել համապատասխան պաշտոնական մարմինների ներկայացուցիչների հետ և տնտեսական գործունեության մի մասը պահել ստվերային, մյուս մասը՝ պաշտոնական հատվածում):

- ստվերային տնտեսության առկայությունը Հայաստանում ինչ-որ առումով բնակչության և պետության միջև կնքված «սոցիալական համաձայնություն» է (պետությունը, չկարողանալով ապահովել բնակչության հիմնական զանգվածի կենսականորեն անհրաժեշտ նվազագույն միջոցները, այսպես ասած, աչք է փակում մարդկանց կենսական նվազագույնն ապահովելու համար իրականացվող տարբեր գործունեությունների ստվերային բնույթի վրա):

7. Ստվերային ոլորտում ստեղծված եկամուտների մի մասը ձևավորվում է պետական խողովակներով կամ վերջինիս ակտիվ միջամտությամբ (պետական պատվերներին առնչվող խաբեություններ, այսպես կոչված՝ «ատկատներ» և այլն): Ստվերային նմանատիպ գործունեությամբ ստեղծված եկամուտը համեմատաբար հեշտ է օրինականացնել՝ պայմանավորված բիզնեսի և քաղաքականության սերտաճման հանգամանքով և կոռուպցիայի բարձր մակարդակով, ուստի ստվերային շրջանառության այս հատվածին անհրաժեշտ է ցուցաբերել առանձնահատուկ մոտեցում՝ ստվերային տնտեսության ծավալները կրճատելու տնտեսական, իրավական և մյուս մեթոդներն ու մե-

խանիզմները զուգորդելով, հակակոռուպցիոն գործուն ուղղվարություն կիրառելով, բյուջետային կարգապահության մակարդակը բարձրացնելով, պետական ֆինանսական վերահսկողության համակարգն արմատապես վերանայելով և ընդհանրապես պետական կառավարման համակարգի բարեփոխումների ուղղությամբ ծրագրեր իրականացնելով:

8. Հայաստանում, ինչպես նաև տարածաշրջանի երկրներում ստվերային գործունեության առանձնահատուկ տեսակ է այսպես կոչված «փողի լվացումը», որը սկզբնավորվել է ԱՄՆ-ում դեռևս 20-րդ դարի սկզբին: «Փողի լվացումը» բազմաբնույթ և բարդ գործընթաց է, որը ներառում է երեք հիմնական քայլեր.

- կանխիկ փողը ֆիզիկապես «տեղավորելը» (թաքցնելը),
- բազմաթիվ բարդ իրավաբանական և տնտեսական գործարքներով կուտակված գումարների անօրինականության հետքը վերացնելը.

- անօրինական ճանապարհով ստեղծված գումարների աղբյուրների վերաբերյալ օրինական բացատրություն ձևավորելը:

Ստվերային գործունեության յուրահատուկ տեսակ է դրամանենգությունը, այսինքն՝ դրամաշրջանառության մեջ կեղծ թղթադրամների շրջանառումը:

9. Ստվերային տնտեսության սուբյեկտները իրենց եկամուտները մեծացնում են ոչ միայն եկամուտները թերի հայտարարագրելով, այլև տարբեր ճանապարհներով տնտեսական ծախսերն արհեստականորեն ուրճացնելով ու հարկվող եկամուտը նվազեցնելով: Նման գործունեության տեսակները բազմազան են և շատ հաճախ իրականացվում են իրավական տեսանկյունից թույլատրելի հնարավոր սահմաններին շատ մոտ: Կախված տնտեսվարող սուբյեկտի և իրականացվող գործունեության առանձնահատկություններից՝ այս առումով կիրառվում են տարբեր մեխանիզմներ, մասնավորապես՝

9.1. փաստաթղթավորված առևտուր, ինչպես նաև առևտրի ոլորտում վաճառքից ստացվող ամբողջ հասույթը չգրանցելը, որն իրական շրջանառությունը և եկամուտները չհայտարարագրելու ամենատարածված ձև է.

9.2. հաճախ տնտեսվարող սուբյեկտներն իրենց տնօրինության ներքո գտնվող արտադրության գործունեները պաշտոնական փաստաթղթերում ներկայացնում են որպես նոր գնված ապրանքներ կամ փաստաթղթերում վճարված իրական գնից բարձր են գրանցում տարբեր նյութերի և արտադրական այլ գործունեների արժեքը.

9.3. անձնական օգտագործման կամ սպառման համար նախատեսված ապրանքների և ծառայությունների արժեքը ձեռնարկության ծախքերում ընդգրկելը, այդ թվում՝ ձեռնարկության միջոցների հաշվին անձնական օգտագործման մեքենաներ գնելը, ձեռնարկության միջոցների հաշվին (իբրև գործնական և ուսուցողական այցելություններ) անձնական ճանապարհորդությունները ֆինանսավորելը և այլն.

9.4. ներկայացուցչական և տրանսակցիոն ծախսային հոդվածներով ձեռնարկության միջոցները անձնական «վարձատրության» նպատակով օգտագործելը.

9.5. ձեռնարկության աշխատակիցներին էժանացված գներով ապրանքների և ծառայությունների վաճառք ձևակերպելը և շուկայում ավելի թանկ գնով վերավաճառելով ստվերային շահույթներ ստանալը.

9.6. չգրանցված աշխատակիցներ պահելը.

9.7. ձեռնարկությունների միջև բարտերային գործարքները.

9.8. ձեռնարկության աշխատակիցներին տարբեր արտոնություններ և լրավճարներ (օրինակ՝ տրանսպորտային ծախսերը) տրամադրելը՝ որպես ցածր աշխատավարձի դիմաց «փոխհատուցում» և այլն:

10. Ստվերային տնտեսության և պետական կարգավորման միջև առկա է յուրահատուկ փոխկապվածություն. որքան տնտեսությունը կարգավորվող է, այնքան մեծ են ճնշումները, և փոքր՝ ստվերային տնտեսության մասշտաբները: Հակառակ դեպքում մեծ է ստվերային շուկան:

Ստվերային տնտեսությունը հանգեցնում է երկրում սոցիալական լարվածություն առաջանալուն ու խորանալուն, մեծանում են երկրում առկա կոռուպցիոն ռիսկերը: Երկրի տնտեսու-

թյան վրա թողած ստվերային հատվածի առանցքային բացասական հետևանք կարելի է նշել հարկային եկամուտները ոչ լիարժեքորեն գանձելը: Պետության գանձած հարկային եկամուտները կազմում են եկամուտների մի մասը, ու հատկապես անցումային փուլում գտնվող շատ տնտեսական գործունեություններ դուրս են մնում պետական վիճակագրությունից: Ստվերային տնտեսության վրա ազդում են նաև պետության մակրոտնտեսական քաղաքականության այնպիսի ցուցանիշներ, ինչպիսիք են՝ ՀՆԱ-ն, արտահանումն ու ներմուծումը, զբաղվածության մակարդակը և այլն:

Երկրի տնտեսությանը ստվերային տնտեսության ակտիվ միջամտությամբ ձևավորվում են շղթայական ռեակցիայի նման գործող տարբեր երևույթներ, որոնք բացասաբար են ազդում հիմնականում բնակչության միջին ու ցածր կենսամակարդակ ունեցող խավի վրա:

11. Հայաստանի Հանրապետությունում առկա են մի շարք նպաստող գործոններ, որոնց պատճառով մեծանում են ստվերային տնտեսության մասշտաբները: Այդ գործոններն են՝

11.1. եկամուտների ցածր մակարդակը.

11.2. գործազրկության բարձր մակարդակը.

11.3. բնակչության կենսամակարդակի կտրուկ անկումը.

11.4. բանկային համակարգի նկատմամբ անվստահությունը.

11.5. օրենսդրական դաշտի անկատար լինելը.

11.6. հարկային բեռի առկայությունը.

11.7. պետական կառավարման համակարգի անարդյունավետ լինելը:

Որպեսզի պետությունը հնարավորություն ունենա կառավարելու ու կրճատելու ստվերային տնտեսությունը, անհրաժեշտ է ստեղծել սոցիալ-տնտեսական այնպիսի միջավայր, որը տնտեսական սուբյեկտներին հնարավորություն կընձեռի օրինակաձեռնել իրենց գործունեությունը և օրենքով իրականացնել նորմալ տնտեսական գործունեություն:

Սոցիալական, քաղաքական, տնտեսական գործոններով պայմանավորված՝ դժվար է գնահատել ՀՀ ստվերային տնտե-

սուբյան իրական մեծությունը:

12. ՀՀ-ում ստվերային շուկան քրեածին չէ. ստվերային գործունեությամբ զբաղվող սուբյեկտներն ունենում են խոշոր հովանավորներ և հանցագործ խմբերի հովանավորչության կարիք չեն զգում:

13. Ստվերային տնտեսությունը կրճատելու նպատակով անհրաժեշտ է՝

13.1. մշակել ստվերային տնտեսությունը կարգավորող մեխանիզմներ՝ ազգային-պետական շահերին, տնտեսական անվտանգությունն ապահովելու և համապատասխան:

13.2. մշակել միջոցառումներ՝ ուղղված ֆինանսական և ապրանքային շուկաներում ստվերային ոլորտները վերացնելուն, ապրանքների շուկաները լուծարելուն, ինչպես նաև իրականացնել տնային տնտեսությունների գործունեությանը համահունչ գնահատում:

13.3. վերլուծել ստվերային տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման մեխանիզմները: Ստվերային տնտեսության գնահատման մեթոդաբանության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ գոյության չունի միասնական մոտեցում: Տարբեր երկրներում իրականացված գնահատումները ցույց են տալիս, որ ուղղակի մեթոդ կիրառելու արդյունքները իրական ստվերային մակարդակից ցածր են, իսկ անուղղակի մեթոդները՝ բարձր: Ուստի ստվերային տնտեսության իրական պատկերը հնարավորինս համակողմանիորեն ներկայացնելու, իրական գնահատականների, տնտեսության առանձնահատկությունների, ստվեր առաջանալու նախապայմանների, գերակշռող տեսակը բացահայտելու համար նպատակահարմար է չսահմանափակվել մեկ կամ երկու մեթոդ կիրառելով, այլ կիրառել համալիր մեթոդներ:

Որքան էլ բարդ է ստվերային տնտեսության մեծությունը գնահատելը, այն չափազանց կարևոր է ինչպես տնտեսական աճը վերլուծելու, այնպես էլ տնտեսական քաղաքականության ուղղությունները սահմանելու տեսանկյունից: Գնահատում չիրականացնելու դեպքում կարող է կասկածելի համարվել

ՀՆԱ-ի հաշվարկը, քանի որ աշխարհի բոլոր երկրներում (գարգացած և զարգացող) ընդունված մոտեցում է ՀՆԱ-ի մեջ ստվերայնության բաղադրիչը որոշելը:

Հայաստանում, ըստ էության, ստվերային գործունեության մեծությունը գնահատելը իրականացվում է վերջին ժամանակներում:

Ստվերային գործունեության մեծությունը գնահատելը ՊԵԿ-ում հիմնականում իրականացվում է միկրոմեթոդներ կիրառելով: Հետազոտությունները իրականացվել են երեք ուղղություններով՝

- հորիզոնական (ըստ ոլորտների բացահայտել ընդհանուր ռիսկերը):

- ուղղահայաց (ուլորտային ցուցանիշները համադրելով՝ բացահայտել տվյալ ոլորտում գործող առանձին հարկ վճարողի ռիսկերը):

- անհատական (բացահայտել առանձին հարկ վճարողի ռիսկերը՝ օգտագործելով որոշակի հարկ վճարողի անհատական ցուցանիշներն ու տվյալները):

Ստվերը գնահատելու նպատակով, հաշվի առնելով ոլորտային յուրահատկությունները, առանձնացվել են չորս հիմնական չափորոշիչներ՝

- իրացման շրջանառությունների թերհայտարարագրում:

- իրացման գների թերհայտարարագրում:

- ծախսերի գերազնահատում:

- եկամուտների մեծությունների թերազնահատում:

Մակայն Հայաստանում ստվերի դեմ արդյունավետ պայքար իրականացնելու, իրական պատկերը ներկայացնելու նպատակով միկրոմեթոդներից զատ պետք է կիրառել նաև մակրոմեթոդներ, ինչպիսիք են՝ իտալական, մոնետար և MIMIC մեթոդները՝ հաշվի առնելով տնտեսության առանձնահատկությունները:

Ժամանակակից շուկայական հարաբերություններում ավելի ու ավելի են արմատավորվում տեղեկատվական և բարձր տեխնոլոգիաների վրա հիմնված բիզնես գործունեության տեսակ-

ները (էլեկտրոնային առևտուր, առցանց խանութներ և խաղատներ, առցանց տաքսի ծառայություններ և այլն), որոնք, համացանցի տիրույթում գրանցվելու և գործարքներ իրականացնելու հանգամանքով պայմանավորված, ըստ էության դուրս են գտնվում ոչ միայն ՀՀ հարկային, մաքսային և վիճակագրական մարմինների, այլև նույնիսկ տվյալ սուբյեկտների պետական գրանցում իրականացնող պետական մարմինների վերահսկողությունից: Նշված ոլորտները բնականաբար ստվերային տնտեսությունը բացահայտելու, գնահատելու և վերացնելու տեսանկյունից ներկայումս ամենաառաջնային ոլորտներն են, քանի որ դրանց շրջանառությունն աճում է բավական մեծ թափով՝ ընդգրկելով նորանոր բնագավառներ և գործունեության տեսակներ, իսկ դրանց գործունեությունը վերահսկելի դարձնելու առումով ներկայումս առկա են ոչ միայն օրենսդրափրավական, այլև տեխնիկական մի շարք խնդիրներ:

14. Քանի որ ստվերային տնտեսությունը բազմակերպ է դրսևորվում տնտեսության տարբեր ճյուղերում, հարկ է ներկայացնել Հայաստանի տնտեսության այն ոլորտները և հիմնական գործունեության տեսակները, որոնք առավել «ստվերային» են:

14.1. Ապրանքների և ծառայությունների առևտրի ոլորտ, որը ներառում է՝

ա) ապրանքների անօրինական ներմուծում և արտահանում.

բ) տեղական և արտասահմանյան այն ապրանքների վաճառք, որոնք պահանջում են պետական գրանցում կամ հավաստագրում կամ գրանցվել են իրական արժեքից, ներկայացվող չափորոշիչներից բավականին մեծ տարբերություններով (օրինակ՝ դեղորայքը գրանցելը համապատասխան մարմիններում).

գ) քաղաքացիների կողմից ապրանքների և ծառայությունների վաճառք՝ առանց այդ ապրանքների ծագման վերաբերյալ համապատասխան փաստաթղթերի, ինչպես նաև առանց պետական պարտադիր որևէ վճարումներ իրականացնելու.

դ) ապրանքների և ծառայությունների համար կրկնակի գների առկայություն (մեկը՝ փաստաթղթերի, մյուսը՝ իրական կանխիկ վաճառքի համար).

ե) արգելված տեղերում առևտրի կազմակերպում.

զ) գները բարձրացնելու հեռանկարով ապրանքների արհեստական պահեստավորում՝ «սև շուկայում» կամ առավել բարձր գներով դրանք վաճառելու նպատակով (գործունեության այս տեսակն առավել բնորոշ էր Հայաստանի անկախացման սկզբնական տարիներին).

է) ձեռնարկության աշխատակիցներին աշխատավարձի դիմաց ապրանքների և ծառայությունների տրամադրում՝ հիմնականում առանց համապատասխան հարկեր վճարելու.

ը) ցածրորակ, պետական և միջազգային չափորոշիչներին չհամապատասխանող ու առանց երաշխիքի ապրանքների և ծառայությունների վաճառք.

թ) անվճար ծառայությունների տրամադրում.

ժ) բարտերային առևտուր.

ի) ողջ տարվա ընթացքում տարատեսակ զեղչերի և ակցիաների իրականացում և այլն:

14.2. Դրամական փոխանցումների ոլորտում.

ա) գոյություն ունեցող դրամական օրինական փոխանցումների համակարգին զուգահեռ՝ կանխիկ փողի անօրինական շուկայի ստեղծում, որով էլ իրականացվում են ստվերային գործունեությունից ստացվող հասույթների վճարումները (ստվերային ոլորտի շատ ներկայացուցիչներ հաճախակի փոխադարձ վճարումներն իրականացնում են տարբեր տեսակի ապրանքների և ծառայությունների փոխանակմամբ, փոխադարձ ներման և այլ ճանապարհներով՝ շրջանցելով ոչ միայն բանկային համակարգը, այլև չօգտագործելով կանխիկ դրամ).

բ) փոխհատուցումներով, զիջումներով փոխադարձ վճարային պարտավորությունների վերացում՝ առանց օրենքով նախատեսված համապատասխան գրանցումների.

գ) որպես վճարման միջոց գրեթե բացառապես միայն կանխիկ դրամի կիրառում և բանկային համակարգի շրջանցում.

դ) կանխիկ դրամով վճարումների իրականացում առանց տվյալ գործարքները գրանցելու և հարկերը վճարելու:

14.3. Դրամավարկային ոլորտում.

ա) երկրից արտարժույթի արտահանում կամ ներմուծում առանց համապատասխան հայտարարագիր ներկայացնելու.

բ) արտարժույթի «սև շուկայի» ձևավորում և արտարժույթի փոխանակում սովետային փոխարժեքներով, որոնք նույնպես հիմնականում բնորոշ են նախորդ ժամանակաշրջաններին.

գ) վարկերի տրամադրում «թաքնված» տոկոսադրույքով (լրացուցիչ գանձումներ՝ տարատեսակ ծառայություններով քողարկված, կաշառքներ կամ հովանավորչություն՝ վարկավորման համեմատաբար լավ պայմաններ ստանալու նպատակով և այլն).

դ) վարկերի տրամադրում բանկային համակարգից դուրս գտնվող մեխանիզմներով.

ե) տնային տնտեսություններին տրամադրված սպառողական վարկերի անօրինական օգտագործում և այլն:

14.4. Աշխատուժի շուկայում.

ա) գիշերային չգրանցվող աշխատանք, որը մասնագիտական գրականության մեջ հայտնի է «մունլայթինգ» անվանումով, իսկ գործունեության այս տեսակի գոյության հիմնական պատճառներից է տնտեսական գործունեության չգրանցված կամ անօրինական լինելը.

բ) արտաժամյա կամ տոնական և հանգստյան օրերին օգտագործվող աշխատանք առանց օրենքով սահմանված հավելավճարների.

գ) ժամավճարով աշխատողների վարձատրությունը պահպանելով (չբարձրացնելով)՝ աշխատանքային ժամաքանակի ավելացում.

դ) այլ անօրինական աշխատանքներ (օրինակ՝ անչափահասների, հղի կանանց աշխատանքի օգտագործում և այլն, թեև այս տեսակները ներկայումս արդեն բնորոշ չեն մեր տնտեսությանը):

14.5. Բնօգտագործման ոլորտում.

ա) չափազրման և աներաժեշտ այլ ցուցանիշներ խեղաթուրելով՝ հաշվետվություններում չարտացոլվող հանքարդյունահանում.

բ) նույն ճանապարհով թափոնների, պոչամբարների ծավալ-

ները ուռճացնելը, ինչպես նաև չկատարված տարբեր ծախսեր ներկայացնելը և հարկվող շահույթը նվազեցնելը:

14.6. Էլեկտրոնային հարթակներում գործունեություն առանց հարկեր վճարելու.

ա) առցանց տաքսի ծառայությունների մատուցում.

բ) էլեկտրոնային առևտրի իրականացում.

գ) առցանց խաղատների և խանութների կազմակերպում.

դ) թաքնված գովազդային ծառայությունների մատուցում և այլն:

14.7. Այլ ոլորտներ, ինչպես՝

ա) ապօրինի շինարարություն.

բ) բազմաբնակարան շենքերում ընդհանուր օգտագործման տարածքների ապօրինի վերափոխում (օրինակ՝ անհատական բնակարանի տարածքի ընդարձակում՝ ընդհանուր օգտագործման միջանցքների ապօրինի յուրացմամբ).

գ) չգրանցված սուբյեկտների՝ արտադրության կամ ծառայությունների մատուցում.

դ) աշխատավարձերի վճարում ապրանքներով և ծառայություններով.

ե) պետության կամ հասարակության միջոցներն ու ժամանակն անձնական կարիքների համար օգտագործելը.

զ) պետության տնօրինած բնապահպանական տարածքներն անօրինական օգտագործելը.

է) հասարակական կամ բարեգործական նպատակներով քողարկված դրամահավաք կազմակերպելը կամ իրական գներից մի քանի անգամ բարձր գներով ապրանքներ իրացնելը և այլն:

15. Ակնհայտ է, որ սովետային տնտեսությունը բազմապիսի դրսևորումներով քայքայում է տնտեսական համակարգը, ուստի սովետային տնտեսության գոյությունը և դրա ծավալների ընդարձակումը՝ բազմապիսի հետևանքներով, մտահոգում է ոչ միայն տնտեսագետներին, այլև իշխանություններին և հասարակությանը մի շարք պատճառներով, որոնցից կարելի է առանձնացնել հետևյալները.

ա) հարկերը գանձելու մեխանիզմների խաթարումը և պե-

տության հարկային եկամուտների նվազումն առաջացնում են պետական բյուջեի պակասուրդի ֆինանսավորման խնդիրներ: Քանի որ տնտեսագետների մի ստվար հատվածի կարծիքով ստվերային տնտեսության հիմնական պատճառներից են պետության կիրառած հարկային և մաքսային բարձր տոկոսադրույքները, ինչպես նաև պետական բյուջեի եկամուտները զանձելու ոլորտում պետության իրականացրած կոշտ քաղաքականությունը, հետևաբար ստվերային գործունեությունն իրականացնելիս հարկային բարձր տոկոսադրույքները որոշիչ են տնտեսվարող սուբյեկտների համար: Այս առումով զարգացող ստվերային տնտեսությունը ենթադրում է պետական եկամուտների նվազեցում, որն էլ մեծացնում է պետական բյուջեի պակասուրդը: Այն առավել ցայտուն է արտահայտվում թույլ զանձարանային դիրքով անցումային տնտեսություններում, ինչպիսին է, օրինակ, Հայաստանի տնտեսությունը: Չկարողանալով զանձել հարկային եկամուտները՝ պետությունը շատ հաճախ թերանում է կատարել բազմաթիվ պարտավորություններ, ինչը երկրում կարող է հանգեցնել սոցիալական խռչող գնումների:

բ) Մակրոտնտեսական մակարդակով տնտեսությունում ստվերային խռչող հատվածի առկայությամբ անվտանգ է են դառնում մակրոտնտեսական այնպիսի պաշտոնական ցուցանիշներ, ինչպիսիք են՝ համախառն ներքին արդյունքը, գործազրկության մակարդակը, ազգային եկամուտը, սղաճը և տնտեսական քաղաքականություն իրականացնելու այլ կարևոր ցուցանիշներ: Հետևաբար տնտեսության վերաբերյալ ոչ ամբողջական, նաև թյուր տեղեկատվությամբ՝ պետության իրականացրած ցանկացած տնտեսական քաղաքականություն կարող է սխալ, իսկ որոշ դեպքերում՝ նույնիսկ սպասվածից հակառակ ազդեցությունների հանգեցնել:

Կարելի է առանձնացնել ստվերային տնտեսության՝ ՀՆԱ-ի վրա ներազդելու հետևյալ հիմնական ուղղությունները.

- հասարակության տարբեր պահանջմունքները բավարարող ու ստվերային տնտեսությունում արտադրված ապրանքների

և ծառայությունների արժեքը երկրի ամբողջական արդյունքում չհաշվարկվելու պատճառով ՀՆԱ-ն թերահաշվարկվում է.

- եթե տնտեսության ստվերային հատվածն ավելի արագ է աճում, քան տնտեսության պաշտոնական հատվածը, ապա պաշտոնապես հաշվարկված ՀՆԱ-ի աճի տեմպի ցուցանիշը չի արտահայտում տնտեսության աճի տեմպի իրական մակարդակը.

- խեղաթյուրվում է ՀՆԱ-ի կառուցվածքը տնտեսության ոլորտների, ինչպես նաև ապրանքների և ծառայությունների վերջնական սպառման առումով և այլն¹:

Ազգային հաշիվների ցուցանիշները հաշվարկելու միջազգային սկզբունքների համաձայն՝ տնտեսության ամբողջական արդյունքը պետք է ներառի ինչպես տնտեսության պաշտոնական հատվածում, այնպես էլ ստվերային տնտեսությունում, ներառյալ անօրինական և թաքնված ոլորտներում արտադրված ապրանքները և ծառայությունները:

գ) Ստվերային տնտեսությունն անհավասար տնտեսական և մրցակցային պայմաններ է ստեղծում տնտեսության պաշտոնական և ոչ պաշտոնական հատվածներում գործող ձեռնարկությունների միջև: Շուկայական տնտեսության արդյունավետ գործունեությունն ապահովելու համար առաջնային պայման է տնտեսվարող բոլոր սուբյեկտների միջև մրցակցությամբ տնտեսական և իրավական հավասար պայմաններ ստեղծելը:

Խնդիրն ավելի է սրվում հատկապես օտարերկրյա ներդրումներ ներգրավելու տեսանկյունից: Ցանկացած օտարերկրյա ներդրող նոր ներդրումներ կատարելուց առաջ, տնտեսական և քաղաքական համապատասխան վերլուծություն և հաշվարկներ կատարելուց բացի, ուսումնասիրում է նաև տվյալ երկրում տնտեսական գործունեության համար ստեղծված միջավայրը, որտեղ որոշիչ գործոն է տնտեսվարող բոլոր սուբյեկտների համար տնտեսական հավասար պայմանների առկայությունը:

¹ Методологические принципы отражения в СНС теневой экономики и методические рекомендации по расчету ее показателей, Москва, 1995.

Ոչ մի լուրջ, արդյունավետ օտարերկրյա ներդրող ներկայումս որևէ տնտեսական գործունեություն չի իրականացնի տնտեսության այնպիսի ոլորտում, որտեղ ստվերը մեծ չափերի է հասնում, և որտեղ օտարերկրյա ներդրողը տնտեսապես անհավասար պայմաններում կգտնվի՝ հարկային վճարումներից խուսափելով տնտեսական ծախքերը կրճատած և մրցակցային ավելի բարենպաստ վիճակում գտնվող ստվերային ոլորտի ձեռնարկության համեմատությամբ: Այս տեսանկյունից ստվերային տնտեսությունը դառնում է օտարերկրյա ներդրումներ ներգրավելու հիմնական խոչընդոտներից մեկը¹:

դ) Ստվերային տնտեսությունը խաթարում է նաև տնտեսության տարբեր ճյուղերի միջև աշխատուժն արդյունավետ վերաբաշխելը: Ստվերային ոլորտում աշխատողները չեն վճարում իրենց հարկային և սոցիալական ապահովության պարտադիր վճարումները, և հայտնվում են ավելի բարենպաստ ֆինանսական իրավիճակում, քան տնտեսության պաշտոնական հատվածում զբաղվածները: Ընդարձակվող ստվերային տնտեսությունը ենթադրում է տնտեսության թաքնված հատվածի՝ աշխատուժի պահանջարկի մեծացում: Հաշվի առնելով այն, որ հարկերը չվճարելու հետևանքով ստվերային ոլորտում աշխատող մարդկանց իրական տնօրինած եկամուտն ավելի մեծ է, կարելի է ենթադրել, որ ստվերային տնտեսության ընդարձակմամբ տեղի կունենա աշխատուժի որակյալ մասի հոսք տնտեսության պաշտոնականից ոչ պաշտոնական հատված՝ նվազեցնելով տնտեսական արդյունավետությունը պաշտոնական հատվածում²:

¹ Հ. Ղուչյան, Ստվերային տնտեսության գոյության պատճառները և գնահատման հիմնահարցերը 22-ում, - Շուկայական տնտեսության անցման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանում (Գիտական հոդվածների ժողովածու), գիրք առաջին, Ե., 1997, էջ 35-41:

² Յու. Սուվարյան, Շ. Կիրակոսյան, Աշխատանքի շուկա. միտումները և արդի հիմնահարցերը, - Շուկայական տնտեսության անցման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանում (Գիտական հոդվածների ժողովածու), գիրք առաջին, Ե., 1997, էջ 153-163:

ե) Քանի որ ստվերային գործունեությունը հաճախ անօրինական և քրեածին բնույթ է կրում, ապա ստվերային տնտեսությունը շատ դեպքերում հանգեցնում է բախումների: Անբարեխիղճ մրցակցությունն առկա է ոչ միայն տնտեսության պաշտոնական, պաշտոնական և ստվերային հատվածների, այլև հենց ստվերային ոլորտի ձեռնարկությունների միջև: Պետք է նշել, որ, ի տարբերություն տնտեսության պաշտոնական հատվածում գործող ձեռնարկությունների, որոնք, վճարելով հարկերը, միաժամանակ օգտվում են հասարակական «ապրանքներից», տնտեսության ստվերային հատվածի հատկապես անօրինական գործունեությամբ զբաղված ձեռնարկությունները զրկված են այդ հասարակական «ապրանքների և ծառայությունների» մեծ մասից օգտվելու հնարավորությունից: Ասվածը մասնավորապես վերաբերում է ոստիկանության, դատարանների և իրավապահ այլ մարմինների ծառայություններից օգտվելու հնարավորություններին: Այս պարագայում ստվերային գործունեությամբ զբաղված տարբեր ձեռնարկությունների միջև ծագող վեճերը լուծելու միակ տարբերակն ուժ կիրառելն է: «Ստվերային բիզնեսը» պաշտպանելու հնարավորություն ունենալու նպատակով ստվերային ոլորտի շատ ձեռնարկատերեր ստեղծում են իրենց հանցավոր խմբերը, իբրև հետևանք՝ ավելանում է հանցագործությունների քանակը, և կասկածելի է դառնում հասարակության կայունությունը:

Պետք է նշել, որ ստվերային տնտեսությունում հանցավոր խմբերի ներգրավվածությունն առաջացնում է նաև մենաշնորհային հիմնախնդիրներ: Ակնհայտ է, որ հանցավոր խմբերը ձգտում են առավելագույնի հասցնել իրենց վճարվող գումարների չափը, իսկ դա հնարավոր է միայն որևէ ոլորտում մենաշնորհային դիրք ունենալու դեպքում: Օրինակ՝ որևէ տարածքում միայն մեկ ռեստորանի գոյությունը շատ ավելի շահութաբեր է դրա տիրոջը, քան նույն տարածքում մի քանի ռեստորանների առկայությունը: Հանցավոր խմբերն անօրինական ուժային մեթոդներով կարող են արգելել կամ սահմանափակել տվյալ տարածքում նոր ռեստորաններ բացելը՝ նպաստելով մենա-

շնորհները զարգացնելուն: Այս դրույթը, իհարկե, համապատասխանում է այն իրավիճակին, երբ հանցավոր խումբը հենց ինքն է կառավարում այդ հաստատությունը: Եթե հանցավոր խումբը միայն վերահսկում է այդ տարածքը և «ռեկետով» վճարներ է գանձում այդտեղ գործող հաստատություններից, ապա ամենևին էլ չահագրգռված չի լինի տնտեսվարող սուբյեկտների թվաքանակի կրճատմամբ: Մյուս կողմից՝ հատկանշական է նաև այն փաստը, որ հանցավոր խմբերի համար առավել հեշտ է վերահսկել մեկ մենաշնորհային, քան բազմաթիվ փոքր ձեռնարկություններ:

գ) Ստվերային տնտեսությունը բացասաբար է ազդում նաև տնտեսական գործունեությանը զբաղված մարդկանց վարքաբարքի վրա: Հասարակության մեջ այն ստեղծում է դժգույն գաղափարներով և ավանդույթներով մի շերտ: Այս ոլորտում աշխատող մարդիկ դադարում են տարբերակել տնտեսական գործունեության ընթացքում թույլատրելի և արգելված նորմերը, և դա այնուհետև տարածվում է ողջ հասարակության վրա՝ խաթարելով հասարակության կարգուկանոնը:

16. Հասարակության և տնտեսության անցումային փուլում ստվերային տնտեսությունն ընդհանուր առմամբ ունի ոչ միայն բացասական, այլև դրական, որոշ կայունացնող դեր և հետևանքներ, որոնցից հիմնականները հետևյալներն են.

ա) տնտեսվարող սուբյեկտների տեսանկյունից ստվերային տնտեսության գոյությունը հնարավորություն է ստեղծում ներդնելու և կիրառելու տնտեսական գործունեության ավելի արդյունավետ մեթոդներ: Հարկեր չմուծող, ստվերային գործունեությամբ զբաղվող ձեռնարկատերը ավելացնում է ձեռնարկության շահույթը, որը տնտեսության պաշտոնական հատվածում գործող ձեռնարկությունների համեմատությամբ մրցակցային առավելություն է ընձեռում, և որն էլ հնարավորություն է տալիս նոր տեխնոլոգիաներ և արտադրության նոր ձևեր կազմակերպելով մեծացնել տնտեսական արդյունավետությունը:

բ) Ստվերային տնտեսության կայունացնող հաջորդ դերն այն է, որ չնայած անօրինական լինելուն՝ այն նոր աշխատա-

տեղեր է ստեղծում՝ մեղմելով սոցիալական լարվածությունը տնտեսության կամ բնակչության կենսամակարդակի անկման պայմաններում: Նոր աշխատատեղեր և եկամուտ ստեղծելով՝ ստվերային տնտեսությունը սոցիալական կարգավորիչ դեր է կատարում՝ որոշ չափով նվազեցնելով բնակչության տարբեր խավերի միջև գոյություն ունեցող եկամուտների լայն ճեղքվածքը և թուլացնելով հասարակության սոցիալական լարվածությունը:

գ) Ստվերային տնտեսությունը մասնավոր ֆինանսական միջոցներ կուտակելու նոր աղբյուր է. ստեղծված միջոցները կարող են օգտագործվել հասարակության տարբեր խնդիրներ լուծելու համար: Այսօր ակնհայտ է, որ Հայաստանում տարբեր քաղաքական և հասարակական գործունեությունների, ինչպես նաև մշակույթի ոլորտում բարեգործության ֆինանսավորման համար օգտագործվում են նաև ստվերային տնտեսությունում ստեղծված գումարները՝ նվազեցնելով բյուջեի ծախսային ճնշումը: Այդ առումով ստվերային տնտեսությունը քաղաքացիական հասարակություն ստեղծելու համար անհրաժեշտ միջոցների աղբյուր է՝ չնայած այն հանգամանքին, որ այդ միջոցները շատ դեպքերում ստեղծված են անօրինական գործունեությամբ:

դ) Ստվերային տնտեսությունը նպաստում է նաև տնտեսական կյանքն ակտիվացնելուն և մեծացնում է տնտեսության պաշտոնական հատվածի ամբողջական պահանջարկը, քանի որ ստվերային տնտեսությունում ստեղծված եկամտի մեծ մասը, միևնույն է, ծախսվում է տնտեսության պաշտոնական հատվածում:

Չարգացման արդի փուլում հույժ կարևորվում է ստվերային տնտեսության կրճատմանն ու հարկային կարգապահությունը խստացնելուն ուղղված արդյունավետ, հետևողական հարկային վարչարարություն իրականացնելը: Հարկային և մաքսային վարչարարությունը բարելավելու միջոցառումները պետք է միտվեն ընդլայնելու հարկային և մաքսային մարմինների կարողությունները, որոնք ստվերային շրջանառությունների բացահայտմամբ և կրճատմամբ առաջնահերթորեն կուղղվեն պե-

տական բյուջեի մուտքերն ավելացնելուն: Մտվեր առաջանալու համակարգային ռիսկերը կանխարգելելը, կրճատելը միայն հարկային և մաքսային մարմնի վարչարարության խնդիրները չեն: Գործընթացում պետք է ներգրավվեն բոլոր պետական շահառու կառույցները. իբրև արդյունք՝ հարկային արտոնությունները, օրենսդրական, այդ թվում՝ ոլորտային կարգավորումները հնարավորություն չեն ընձեռի հարկ վճարողներին խուսափելու հարկեր վճարելուց կամ արհեստականորեն նվազեցնելու հարկման բազան: Վերջին տարիներին հարկային մարմինը, ըստ հարկ վճարողների օրինապահության, կիրառում է տարբերակված վարչարարություն: Բարեփոխումներն իրականացվել են երկու ուղղությամբ՝ օրենսդրական և վարչարարական: Հարկային համակարգում նորագույն տեխնոլոգիաների լայնածավալ կիրառմամբ էականորեն բարելավվել են վերլուծական կարողությունները և էլեկտրոնային կառավարման համակարգը: Շեշտադրվում է ռիսկային հարկ վճարողներին և կատարված իրավախախտումները բացահայտելը: Հետևողական աշխատանքները կնպաստեն հարկ վճարողների ինքնազնահատման համակարգն ամրապնդելուն, հանրային հսկողությունն ընդլայնելուն:

17. Հարկային և մաքսային մարմնի բարեփոխումները շարունակարար իրականացնելու տեսանկյունից անհրաժեշտ է.

17.1. ամրապնդել հարկային մարմին և հարկատու երկխոսությունը.

17.2. հնարավորինս կրճատել պետական համակարգում առկա կոռուպցիոն ռիսկերը.

17.3. բազմաթիվ նախագրուշացումներից հետո գործունեության վարքագիծը չփոխած հարկատուի նկատմամբ կիրառել պատժամիջոցներ՝ անգամ հանրայնացնելով.

17.4. հարկային մարմնի վերահսկողական կարողությունների զարգացում՝ ի հաշիվ նորագույն տեխնոլոգիաներ կիրառելու.

17.5. ստվերը, անշուշտ, խոր արմատներ ունի խոշոր բիզնեսում, և հարկային վարչարարության բարեփոխումները հիմ-

նականում ուղղված են առկա ռիսկերը կրճատելուն, այնուհանդերձ անհրաժեշտ է՝ խիստ վերահսկողական մեխանիզմները, պատժամիջոցները գուգորդվեն խոշոր բիզնեսն առողջ մրցակցային և օրենսդրական միջավայր տեղափոխելու, գործունեությանն աջակցելու մոտեցումներով:

18. Մտվերային շրջանառությունը կրճատելու հիմնախնդրի լուծումը օրենսդրաիրավական տեսանկյունից կարելի է իրականացնել հետևյալ տարբերակներով՝

18.1. թույլատրել, որ օրենքները նախկինի պես խախտվեն (անգործության տարբերակ),

- ստիպել, որ տնտեսվարողներն իրենց գործողությունները համապատասխանեցնեն օրենքներին ու նորմատիվ մյուս ակտերի պահանջներին՝ կիրառելով նաև այդ գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության բոլոր հնարավոր գործիքները.

- վերանայել օրենքներով նախատեսված «խիստ» պահանջները բարեխիղճ սուբյեկտների պաշտպանվածության մակարդակը բարձրացնելու նպատակով.

- նպատակամետ ներագրմամբ փոփոխել և կատարելագործել այն գործոնները և ազդեցությունը, որոնք շահադրդում են մարդկանց՝ օրենքները խախտելու:

18.2. Օրենսդրական դաշտում առկա «բացերի» և չկարգավորված ոլորտների առումով կարելի է նշել, որ, ըստ էության, մեծածավալ աշխատանք է կատարվել, և այժմ այս ոլորտում առկա հիմնախնդիրները կարելի է բաժանել երկու խմբի՝ օրենսդրական ակտերի կատարելագործում (համալրում) և այդ ակտերը կիրառելու պետական վերահսկողություն: Ուստի եթե առաջին խումբ հիմնախնդիրները լուծելու ուղղությամբ անհրաժեշտ է մշակել նոր օրենսդրական ակտեր կամ գործող ակտերում կատարել անհրաժեշտ փոփոխություններ և լրացումներ, ապա երկրորդ խումբ հիմնախնդիրները պետք է լուծվեն օրենքները համընդհանուր և համատարած կիրարկելով և հատկապես կոռուպցիայի դեմ պայքարով:

18.3. Մտվերային տնտեսության դեմ պայքարի ռազմավարության հիմնական բովանդակությունը, մեր կարծիքով, հետևյալն է.

ա) ստվերային տնտեսությունն ընդհանուր առմամբ մեծ չարիք է հասարակության համար, սակայն զարգացման արդի փուլում ունի նաև որոշ դրական կողմեր, և դրանք չի կարելի անտեսել ստվերային տնտեսության դեմ մղվող պայքարում:

բ) Ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատումը հնարավոր է և պետք է իրականացվի աստիճանաբար՝ դրա հետևանքով եկամտի միակ և քրեորեն հետապնդելի աղբյուրից զրկված սուբյեկտներին աշխատանքով և օրինական եկամուտներ ստանալու աղբյուրներով ապահովելու կամ դրանք ձևավորելու հնարավորություններ ստեղծելով:

գ) Ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի շնորհիվ օրինական և թափանցիկ գործունեության դաշտ տեղափոխված անձանց եկամուտները պետք է բավարարեն նորմալ և սպառողական իրական զամբյուղի արժեքից ոչ ցածր մակարդակի կենսակերպ ապահովելու համար:

դ) Այս պայքարը պետք է հանգեցնի հասարակության շերտավորման կառուցվածքում միջին խավի տեսակարար կշռի գերազանցման (ըստ եկամուտների և ծախսերի):

19. Ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի համատեքստում առաջարկվում են ընդհանրական բնույթի հետևյալ միջոցառումները.

ա) համապատասխան վարչարարական և կազմակերպչական միջոցառումներով ընդարձակել տնտեսության հարկման բազան և կրճատել հարկային բոլոր «սահմանային դրույքաչափերը»¹՝ այդպիսով նվազեցնելով տնտեսվարող սուբյեկտների՝ ստվերային ոլորտում գործունեություն ծավալելու տնտեսական շահագրգռվածությունը: Այս գործողությունները կարող են ներառել նաև գործող հարկային արտոնությունները (բացառությամբ մանր և միջին ձեռնարկատերերի համար) վերացնելը, քանի որ այն ստվերային գործիչներին պետական հատվածի իրենց «աջակցող ընկերների» միջամտությամբ մեծ չարաշա-

հումների տեղիք են տալիս:

բ) Մշակել և իրականացնել հարկային վարչարարությունը պարզեցնելու գործողությունների ծրագիր ինչպես ամբողջ հարկային ոլորտի, այնպես էլ առանձին հարկատեսակների համար առկա «բյուրեղրատական» քաշքշուկները վերացնելով, մասնավորապես՝

- կազմել հարկային հայտարարագրերը և հարկային տեսչությունների պահանջած ձևերը պարզեցնելու միջոցառումների ծրագիր՝ հիմք ընդունելով հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափորոշիչներով իրականացվող հաշվապահական բարեփոխումների արդյունքները.

- իրականացնել ձեռնարկատիրական գործունեություն ծավալելու համար անհրաժեշտ պայմանների և պահանջների պարզ լուսարանում ու հասարակական իրազեկում՝ այս նպատակի համար օգտագործելով նաև ժամանակակից տեղեկատվական միջոցները (համացանց, էլեկտրոնային փոստ և այլն): Մեր կարծիքով՝ արդարացված է նաև հատուկ պետական մարմին ստեղծելը (գուցե որևէ գործող կառույցում համապատասխան ստորաբաժանման տեսքով), որը կկենտրոնացնի չգրանցված տնտեսվարող սուբյեկտների՝ պետական գրանցում ստանալու վերաբերյալ համապատասխան նպատակային տեղեկատվություն նախապատրաստելն ու մատուցելը, ինչպես նաև տնտեսության իրական հատվածում գործելու առավելություններն ու պետական օրինական հովանավորչությունից ստացվող օգուտները բացատրելը.

- պարբերաբար վերապատրաստել և ատեստավորել հարկային և մաքսային համակարգերի աշխատակիցներին, արդյունքների մասին լայնորեն տեղեկացնել հասարակությանը՝ նպատակ ունենալով զարգացնել համակարգի աշխատակիցների մասնագիտական հմտությունները:

գ) Պարզեցնել և հստակ կանոնակարգել հարկային դաշտի վերահսկողության, եկամուտների ու գույքի հայտարարագրման և ներմուծվող ապրանքների մաքսագերծման համակարգերը՝ նվազագույնի հասցնելով այդ ոլորտներում սուբյեկտիվ մոտե-

¹ Հարկային «սահմանային դրույքաչափը» եկամտի լրացուցիչ մեկ միավորով հաշվարկվող հարկային դրույքաչափն է:

ցումների հնարավորությունը: Կարևոր է նաև տնտեսվարող սուբյեկտներին հարկային և մաքսային ոլորտներում տեղի ունեցող փոփոխությունների, պահանջվող նոր փաստաթղթերի ներդրման, ինչպես նաև վերահսկող մարմինների իրավունքների և պարտականությունների վերաբերյալ անընդհատ և կանոնավոր տեղեկատվություն տրամադրելը՝ պետական պաշտոնյանների անհիմն և սուբյեկտիվ ոտնձգությունները նվազագույնի հասցնելու համար:

դ) Կարևոր է նաև պատասխանատվությունից ազատել (համաներել) այն դեպքերում, երբ տնտեսվարող սուբյեկտները կամ քաղաքացիները կամավոր, իրենց նախաձեռնությամբ են հայտնում նախկինում կատարված խախտումների մասին, մասնավորապես՝

- մեղմացնել օրենսդրությամբ նախատեսված պատժամիջոցները նախկինում կատարված հարկային և մաքսային օրենսդրության ոչ ղիտավորյալ խախտումների մասին կամավոր հայտնող տնտեսվարող սուբյեկտների համար՝ այդ նպատակով համապատասխան փոփոխություններ և լրացումներ կատարելով հարկային օրենսգրքում:

- կազմակերպել հեռուստատեսային և ռադիոհաղորդումների շարք, հրապարակել վերլուծական և մասնագիտական զանազան հոդվածներ, ինչպես նաև օգտագործել այլ միջոցներ՝ բնակչության և սովերային ոլորտում գործող տնտեսվարող սուբյեկտների իրավագիտակցությունը բարձրացնելու և տնտեսության պաշտոնական հատվածում գործելու առավելությունների հասարակական ընկալման նպատակով:

ե) Սովերային տնտեսության դեմ պայքարի առաջարկվող հաջորդ քայլը պետք է ուղղվի հարկային և մաքսային վերահսկողական ու կարգապահական մեխանիզմները խտացնելուն, որը կհանգեցնի այս ոլորտների վարչարարության արդյունավետությունն ավելացնելուն: Այս նպատակով առաջարկվող որոշակի քայլերից են՝

- հարկային և մաքսային փաստաթղթային ստուգումների հաճախականությունն ավելացնելը՝ միննույն ժամանակ բա-

ցառելով տարբեր իրավապահ մարմինների՝ տեղերում անհարկի կամ կրկնակի ստուգումներ իրականացնելը:

- հարկային և մաքսային համակարգերի համագործակցությունը մեծացնելը՝ հատկապես քաղաքացիների և տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակման ոլորտում:

- հարկային տեսուչների վերահսկողության ներքո գտնվող տարածքները պարբերաբար և հաճախակի փոփոխելը՝ բացառելու համար նրանց և այդ տարածքի տնտեսվարող սուբյեկտների միջև անօրինական «գործարքները»:

- ստուգումներ իրականացնող աշխատակիցների մասնագիտական որակավորումը բարձրացնելը՝ այս ոլորտի աշխատակիցների համար պարտադիր վերապատրաստման և արտոնագրման համակարգ ներդնելով:

- հարկային վեճերի դեպքում դատարան դիմելու գործընթացը կատարելագործելը և պարզեցնելը:

զ) Ուժեղացնել հարկային ոլորտում այլ երկրների (հատկապես՝ հիմնական առևտրային գործընկերների) հետ համագործակցությունը, մասնավորապես՝ հարկային և մաքսային տեղեկատվություն փոխանակելու, տնտեսական հանցագործությունների և կոռուպցիայի դեմ պայքարի ոլորտներում:

է) Կենտրոնացնել սովերային տնտեսության դեմ պայքարի բոլոր ուժերը և ստեղծել ամբողջական, ընդգրկուն տեղեկատվական բազա՝ ներառելով Ազգային վիճակագրության ծառայությունը, Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունները, Պետական եկամուտների կոմիտեն, ՀՀ ոստիկանությունը և շահագրգիռ այլ մարմիններ:

ը) Հայաստանի սովերային տնտեսությունը կրճատելուն կարող է նպաստել նաև տարբեր փոքր և միջին վարկային ծրագրեր իրականացնելը («միկրովարկավորումը»), որը հնարավորություն կընձեռի սովերային ոլորտում գործող բազմաթիվ տնտեսվարող սուբյեկտների ստանալ անհրաժեշտ ֆինանսավորում, աճել և դառնալ «նորմալ» ձեռնարկություններ, ուստի առաջարկվում է հնարավորինս ընդլայնել մատչելի միկրո-

վարկավորման ծրագրերի շրջանակը:

թ) Մեր դիտարկումներով՝ հաջորդ քայլը պետք է ներառի պետության՝ տնտեսական կարգավորման ոլորտում ապակենտրոնացման քաղաքականություն իրականացնելը՝ ոչ թե գուտ վարչարարական փոփոխություններով, այլ համայնքներին իրական իշխանական լծակներ փոխանցելով: Իբրև արդյունք՝ տեղական ինքնակառավարման մարմինների միջև կձևավորվի տնտեսական գործունեության համար լավագույն միջավայրի ստեղծելու առողջ մրցակցային դաշտ: Համայնքները, շահագրգռված լինելով տարածքների տնտեսական զարգացմամբ, կիրականացնեն իրենց իրավասության ներքո գտնվող կարգավորման բոլոր անհրաժեշտ փոփոխությունները՝ առավել բարենպաստ ձեռնարկատիրական գործունեության դաշտ ստեղծելու, տնտեսվարող սուբյեկտներին այլ համայնքներից իրենց վերահսկման դաշտ բերելու ու համայնքում գանձվող հարկային եկամուտներն ավելացնելու համար, ուստի կարևորվում է ապակենտրոնացմանն ուղղված համապատասխան սահմանադրական և օրենսդրական փոփոխություններ իրականացնելը:

- տեղական ինքնակառավարման մարմիններին իրենց տարածքներում տնտեսական գործունեությունը կարգավորող իրական լծակներ տրամադրելը՝ գործող օրենսդրության մեջ համապատասխան փոփոխություններ իրականացնելով:

- համայնքների տարածքներում տնտեսական գործունեություն ծավալելու համար թույլտվությունների ինստիտուտը հստակեցնելը և հետագայում զարգացնելը:

20. ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունները կարգավորելու առումով նշանակալի քայլ եղավ 2016 թ. հոկտեմբերի 4-ին ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից Հարկային օրենսգիրքն ընդունելը, որն ուժի մեջ մտավ և սկսեց գործել 2018 թ. հունվարի 1-ից: Այն ստվերային շրջանառության դեմ պայքարի համատեքստում, ըստ էության, լուծել է բազմաթիվ օրենսդրական խնդիրներ, որոնք նախկինում ստվերային տնտեսությունը ընդլայնելու խթաններ էին, քանի որ ստվերային տնտեսության գործիչները

բնականաբար լայնորեն օգտագործվում էին օրենքներով չկարգավորված հարցերը կամ թերի կարգավորումները՝ հարկեր վճարելուց խուսափելու կամ եկամուտները թերհայտարարագրելու նպատակով: Ուստի Հարկային օրենսգիրքն ընդունելու ամենամեծ արժանիքներից մեկը կարելի է համարել հատկապես հարկային վարչարարության գրեթե բոլոր հարցերը օրենսդրորեն պատշաճ լուծելը: Սրանից ելնելով՝ կարելի է փաստել, որ հարկային վարչարարությանն առնչվող ստվերային շրջանառությունն առաջանալու ռիսկերը՝ օրենսդրական ձևակերպումներով, ըստ էության, չեզոքացված են, և այս հատվածով կարող է ստվերայնությունն առաջանալ կամ ընդլայնվել միայն կոռուպցիոն ռիսկեր ի հայտ գալու և Հարկային օրենսգրքի պահանջները հետևողականորեն չկիրառելու հետևանքով: Այդուհանդերձ, Հարկային օրենսգիրքը գերծ չէ որոշ թերություններից, որոնց կանդիդատնանք ստվերային տնտեսության համար մոտիվացիաներ պարունակելու, հիմնաբար հասկացությունները հստակեցնելու և հարկային քաղաքականությունը կատարելագործելու որոշակի միջոցառումների առնչություններով:

21. Չնայած այն հանգամանքին, որ ժամանակի ընթացքում հարկման հատուկ կամ այլընտրանքային համակարգերը ներդանում են (իսկ ևս մեկ քայլ այս ուղղությամբ կատարվեց նաև Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ), այնուամենայնիվ ՀՀ-ում այս հարկատեսակների քանակը բավականին շատ է, ինչն էլ օբյեկտիվորեն խոչընդոտում է հարկման մեկ միասնական համակարգ ձևավորելուն: Ինչ վերաբերում է այս համակարգերով հարկման ենթակա գործունեության տեսակների քանակին, ապա դրանք բավական շատ են և ընդգրկում են գրեթե ողջ փոքր և մասամբ էլ՝ միջին բիզնես ոլորտը: Ստվերայնության տեսանկյունից հարկման հատուկ համակարգերի հանրածանոթ թերությունն այն է, որ դրանք, որպես կանոն, հաշվի չեն առնում կազմակերպությունների իրականացրած տնտեսական գործունեության արդյունքները, կամ էլ հարկային դրույթաչափը կիրառվում է դրանց ընդհանուր շրջանառության նկատ-

մամբ՝ պարունակելով կրկնահաշվարկներ և այնպիսի ծախսեր, որոնք հարկման ընդհանուր համակարգ կիրառելու պայմաններում չէին ներառվի հարկման բազայում: Իբրև արդյունք՝ հարկման հատուկ համակարգով աշխատող սուբյեկտների՝ պետական կամ համայնքային բյուջեներ վճարվող հարկերի գումարները զգալիորեն տարբերվում են այն ենթադրելի գումարներից, որոնք կվճարվեին բյուջեներ հարկման ընդհանուր համակարգի պայմաններում, ընդ որում՝ այդ գումարների միջև առկա տարբերությունը՝ կախված հարկման ելակետային սվայների (ցուցանիշների), հարկման հիմք հանդիսացող շրջանառության նվազագույն կամ առավելագույն շեմերի հիմնավորվածության մակարդակից և այլ գործոններից, կարող է լինել ինչպես բյուջեների, այնպես էլ կազմակերպությունների «օգտին», չնայած հարկման հատուկ համակարգեր կիրառելու դեպքում այս տարբերությունը, որպես կանոն, լինում է տնտեսվարողների օգտին՝ բյուջետային եկամուտները թերի գանձելու հաշվին: Հետևաբար հարկման հատուկ համակարգեր կիրառելով՝ տնտեսական գործունեության փաստացի արդյունքներով վճարման ենթակա գումարներից բյուջետային եկամուտների թերի գանձված մասը կարելի է բնորոշել որպես «օրինական ստվերային եկամուտներ»՝ այդ համակարգով աշխատող կազմակերպությունների համար, որը, ըստ էության, հենց հարկային արտոնության տարատեսակ է:

Հասկանալի է, որ ներկայացված իրավիճակը ոչ թե միտումնավոր ձևավորված համակարգ է, այլ պայմանավորված է զարգացող երկրներին բնորոշ առանձնահատկություններով և պետական կարգավորման համակարգի թերություններով, բիզնես կազմակերպելու և կառավարելու փորձի պակասով և օբյեկտիվ մի շարք այլ հանգամանքներով, որոնք հնարավորություն չեն ընձեռում լիարժեքորեն կիրառելու հարկման ընդհանուր համակարգը: Այդուհանդերձ, որպես հարկային քաղաքականության ռազմավարական ուղղություն՝ անհրաժեշտ է հնարավորինս արագ ձերբազատվել և աստիճանաբար անցնել միասնական հարկման ընդհանուր համակարգի, որով էլ հնա-

րավոր կլինի վերացնել մեր բնորոշմամբ «օրինական ստվերային տնտեսության» այս հատվածը: Մյուս կողմից՝ հարկ է նաև նկատի ունենալ, որ այսպիսի ռազմավարություն գործնականորեն կիրառելիս փոքր և միջին բիզնեսի վրա բացասական փոփոխությունը չեզոքացնելու առումով անհրաժեշտ է ապահովել մի շարք այլ պայմաններ ևս, մասնավորապես՝ արտադրության և շրջանառության համատարած և պարտադիր փաստաթղթավորումը, հարկային վարչարարության բնագավառում խտրական մոտեցումները և կոռուպցիան վերացնելը, մրցակցային առողջ միջավայր ապահովելը և այլն, որոնց ուղղությամբ պետական համապատասխան քաղաքականությունները նույնպես կարիք ունեն բարելավման և կատարելագործման:

22. Հարկային քաղաքականության և ստվերային տնտեսության միջև անմիջական կապի առումով Հայաստանում ամենանկատելի հարկային արտոնությունների տեսակների ու ծավալների մեծ շրջանակն է, որը սահմանելու նպատակը ոչ միայն անցումային փուլում տնտեսվարողներին «շնչելու» հնարավորություն տրամադրելն է, այլև նրանց ներդրումային ակտիվության մակարդակը բարձրացնելը, նոր աշխատատեղեր ստեղծելը և այլն, որոնք պակաս կարևոր չեն պետության համար: Հետևաբար հարկային արտոնություններ տալը հիմնավորված կարելի է համարել միայն այն պարագայում, երբ դրանք հանգեցնում են նոր ներդրումներ ներգրավելուն, նոր աշխատատեղեր ստեղծելուն և, ի վերջո, որոշ ժամանակ անց ՀՆԱ-ն ավելացնելուն:

Տարիներ շարունակ ՀՀ-ում հիմնական հարկերի համար սահմանվել և կիրառվել են հարկային արտոնությունների բազմաթիվ տեսակներ, որոնք, ըստ էության, անփոփոխ «տեղափոխվեցին» նաև Հարկային օրենսգիրք և շարունակում են գործել: Դրամական արտահայտությամբ այդ արտոնությունների հանրագումարային մեծությունը կամ պետության հարկային ծախսերի մակարդակը (որը պաշտոնապես հաշվարկվում է որպես գործող հարկային արտոնությունների հետևանքով պետական բյուջե չգանձվող (պակաս գանձվող) հարկային եկամուտներ

կամ այդ եկամուտների չափով պետության կրած այլընտրանքային ծախսեր) ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալներով 2018 թ. միայն երեք հարկատեսակների համար պետք է կազմի մոտ 395,5 մլրդ դրամ: 2016-2017 թթ. նշված հարկատեսակների համար հարկային ծախսերի ընդհանուր գումարները համապատասխանաբար կազմել են 340,3 մլրդ դրամ կամ ՀՆԱ-ի 6.99 տոկոսը և 381,5 մլրդ դրամ կամ ՀՆԱ-ի 7.0 տոկոսը (տե՛ս ստորև բերվող աղյուսակը)¹:

Աղյուսակ

Հարկային ծախսերի գնահատականը ՀՀ-ում 2018 թ. (մլրդ դրամ)

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

Անշուշտ, հարկային արտոնություններ տրամադրելու հետևանքով բյուջետային եկամուտների կորուստը ֆինանսական սուղ հնարավորությունների պայմաններում բավականաչափ մեծ ծավալ է կազմում. դրանք հատկապես կարող են արդարացվել միայն հարկային արտոնություններ տրամադրելիս ստացվելիք համարժեք օգուտներ ապահովելու պարագայում: Մյուս կողմից, կարծում ենք, մասնավորապես խորհրդարանական կառավարման անցնելու համատեքստում կարևոր է նաև տրամադրված հարկային, մաքսային և մյուս արտոնությունների արդյունքներն ու դրանց արդյունավետությունը պարբերաբար գնահատելը (հնարավորության դեպքում՝ մշտադիտարկելը. դրանք մինչ այժմ երբևէ չեն իրականացվել), որի համար առաջիկա տարվա ընթացքում նպատակահարմար կլինեն իրականացնել հատուկ ուսումնասիրություններ՝ պարզելու, թե ամենատարբեր արտոնություններ տալու հետևանքով փաստացի ի՞նչ օգուտներ է ստացել պետությունը, ո՞ր տիպի հարկային արտոնություններն են արդարացված եղել, ինչպե՞ս են դրանք ազդել տնտեսական աճի և տնտեսության ճյուղային կառուցվածքի վրա և այլն, որոնք էլ հնարավորություն կընձեռեն փաստարկված ճշգրտումներ մտցնել հարկային քաղաքականության այս կարևոր հատվածում:

Նշված գործընթացի կարևորությունն ու դերն ընդգծելու նպատակով, կարծում ենք, բավական է նշել, որ վերջին տարիներին հանրապետությունում իրականացվող ներդրումներով հիմնականում արձանագրվում են ոչ թե դրանց մակարդակի բարձրացման, այլ ընդհակառակը՝ նվազման միտումներ: Մասնավորապես՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալներով 2018 թ., նախորդ տարվա համեմատությամբ, ներդրումներ/ՀՆԱ ցուցանիշի աճը կանխատեսվել է ընդամենը 0.2 տոկոս և պետք է կազմի ՀՆԱ-ի 18.4 տոկոսը՝ 2017 թ. 18.2 տոկոսի փոխարեն: Ընդ որում՝ առաջիկա տարվա այս ցուցանիշը զիջում է 2014 թ. մակարդակին 2.5 տոկոսային կետով, որն էլ վկայում է ներդրում-

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

ների մակարդակի նվազման մասին¹:

Հետևաբար էլնելով վերը նշվածից՝ անհրաժեշտ են հատուկ ուսումնասիրություններ սահմանված հարկային արտոնությունները կիրառելու արդյունավետությունը գնահատելու տեսանկյունից, ընդ որում՝ ըստ առանձին հարկատեսակների և դրանց համար՝ ըստ առանձին արտոնությունների, և աստիճանաբար վերացնել բոլոր այն հարկային արտոնությունները, որոնք վերջին 5-10 տարիների ընթացքում տնտեսական կամ բյուջետային դրական ազդեցություն չեն արձանագրում:

23. Ստվերային շրջանառության ավելանալու ամենամեծ տնտեսական մոտիվացիան եկամտային հարկի դրույքաչափերն են: Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ եկամտային հարկի դրույքաչափերը ոչ միայն որոշ չափով բարձրացվեցին, այլև ավելի խորացվեց այդ դրույքաչափերի աճելու մակարդակը: Այսպես, եթե մինչև Հարկային օրենսգրքի ընդունելը մինչև 120 հազ. դրամ եկամտի դեպքում գանձվում էր դրա 24.4 տոկոսը, 120 հազարից մինչև 2.0 մլն դրամը՝ 29.280 դրամին գումարած 120 հազարը գերազանցող գումարի 26 տոկոսը, իսկ 2.0 մլն դրամից ավելի եկամտի դեպքում՝ 518.080 դրամին գումարած 2.0 մլն դրամը գերազանցող գումարի 36 տոկոսը, ապա Հարկային օրենսգրքով սահմանվեց, որ մինչև 150 հազ. դրամ եկամտի դեպքում գանձվում է դրա 23.0 տոկոսը (այսինքն՝ չնչին նվազեցում տեղի ունեցավ), 150 հազարից մինչև 2.0 մլն դրամը՝ 34.500 դրամ՝ գումարած 150.000 դրամը գերազանցող գումարի 28 տոկոսը, իսկ 2.0 մլն դրամից ավելի եկամտի դեպքում՝ 552.500 դրամ՝ գումարած 2.0 մլն դրամը գերազանցող գումարի 36 տոկոսը: Սա նշանակում է, որ խորացվեց եկամտային հարկի աճելու մակարդակը՝ ավելացնելով միջին եկամուտ ունեցողների հարկային բեռը, որն արդեն իսկ ստվերային եկամուտներ վճարելու և չգրանցված աշխատողներ պահելու առումով էականորեն կարող է խթանել գործատուների

ստվերային շրջանառությունն ավելացնելու շահադրդվածությունը: Սակայն խնդիրը միայն սրանով չի սահմանափակվում. ինչպես նախկինում, այնպես էլ Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ Հայաստանում գործել է շահութահարկի մեկ միասնական 20 տոկոս դրույքաչափ, որի հետ, եկամտային հարկի աճող և բարձր դրույքաչափերի համադրմամբ, ձեռնարկատերերը միանշանակորեն շահագրգռված են լինում էականորեն ցածր սահմանել աշխատողների պաշտոնական աշխատավարձերը, իսկ իրական աշխատավարձի և պաշտոնական աշխատավարձի տարբերությունը վճարել կանխիկ (այսպես կոչված՝ «ծրարով», որն էլ հենց կազմում է աշխատավարձի ստվերային մասը): Իբրև արդյունք՝ ստվերայնության միայն այս հատվածով ավելանում է կազմակերպության հարկվող շահույթի բազան, որն էլ, ի տարբերություն եկամտային հարկի 23, 28 կամ 36 տոկոսի, հարկվում է շահութահարկի 20 տոկոս դրույքաչափով՝ նվազեցնելով ոչ միայն գործարարի հարկային բեռը, այլև պետական բյուջեի փաստացի եկամուտները: Ընդ որում՝ այս սխեմայով տեղի է ունենում ստվերայնության նվազագույն աճ, թեև գործնականում շատ գործատուներ այն համատեղում են նաև հարկային վճարումները նվազեցնող այլ սխեմաների հետ:

Տվյալ խնդրի լուծումը բավականին պարզ ու հասկանալի է. անհրաժեշտ է տրամազծորեն փոխել եկամտային հարկի դրույքաչափերը սահմանելու քաղաքականությունը և անցնել եկամտային հարկի մեկ միասնական 20 տոկոս դրույքաչափի, որը, շահութահարկի դրույքաչափի հետ նույնը լինելով, սկզբունքորեն կվերացնի ստվերային աշխատավարձեր վճարելու և հարկերից խուսափելու տնտեսական մոտիվացիան: Այսինքն՝ միասնական 20 տոկոս եկամտային հարկի և միասնական 20 տոկոս շահութահարկի պայմաններում գործատուի համար որևէ տարբերություն չի լինի, թե իր կողմից վճարվող եկամուտները ո՞ր հարկատեսակով կհարկվեն՝ եկամտային և հարկով, թե՛ շահութահարկով, քանի որ երկու դեպքում էլ նույնաչափ հարկային բեռ է ձևավորվում, իսկ հակառակ դեպքում տարբերությունը բավականին ակնհայտ է. ստվերային եկամուտներ

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

վճարելիս մշտապես առկա են բացահայտվելու և խոշոր տուգանքներ վճարելու (անգամ քրեական պատասխանատվության ենթարկվելու) ռիսկը, հարկային մարմինների հետ «լեզու գտնելու» դժվարությունները և հավելյալ ծախսերը, ինչպես նաև դրանց առնչվող քրեական պատասխանատվության ենթարկվելու ռիսկը (արդեն կաշառք տալու հիմքով) և այլն:

Եկամտային հարկի միասնական 20 տոկոս դրույքաչափին անցնելը բավականին կտրուկ քայլ է, որով առաջիկա մի քանի տարիներին բյուջետային եկամուտների զգալի կորուստներ կարձանագրվեն: Մակայն այդ թափարգելային (բուֆերային) ժամանակաշրջանն անցնելուց հետո սկզբունքորեն կլուծվի սովետային տնտեսության ամենանշանակալի տնտեսական մոտիվացիաներից մեկը՝ վերացնելու սկզբունքային խնդիրը, իսկ պակասող բյուջետային եկամուտների հարցը կարող է լուծվել այլ (անգամ արտաքին աղբյուրներից վարկային գումարներ ներգրավելու) միջոցով:

24. Հարկային բեռի նման ավելացումները, ինչպես արդեն նշել ենք, ինքնին դառնում է սովետային շրջանառության ավելանալու ուղղակի գործոն, որի հետևանքները, կարծում ենք, մոտ ապագայում իրենց զգալ կտան՝ կեղծ կամ անորակ ապրանքների շրջանառության ծավալները մեծացնելուց մինչև հարկման օբյեկտները թաքցնելը: Եթե անգամ համարենք, որ ծխախոտի կամ ալկոհոլային խմիչքների ակցիզային հարկերը բարձրացնելով՝ դրանց գների աճը կարող է հանգեցնել նաև որոշակի դրական հետևանքների (հակաժախտտային և ալկոհոլիզմի դեմ պայքարի տեսքով), ապա քսայուղերի, բենզինի, սեղմված գազի և բազային ապրանքներ հանդիսացող մյուս արտադրանքները կտրուկ թանկացնելը ոչ միայն կդառնա գների շղթայական աճի, այլև տնտեսության սովետայնության շղթայական աճի անխուսափելի գործոն, ուստի կարծում ենք՝ անհրաժեշտ է կամ հրաժարվել այս մոտեցումից և թեկուզ աստիճանաբար, բայց նվազեցնել բազային ապրանքների ակցիզային հարկերը, կամ էլ բնակչության եկամուտներն ավելացնել այնքան, որ հնարավոր լինի սպառել գոնե նշված ապրանքների

որակյալ (թանկ գներին համապատասխանող) տեսակները՝ հնարավորինս քիչ տեղ թողնելով սովետային կամ փոխարինող ապրանքների շրջանառությանը:

25. Սովետային տնտեսությունը կրճատելու առումով կարևոր է նաև հստակեցնել Հարկային օրենսգրքի երկու սկզբունքներ, որոնց սահմանումները բավականին վիճարկելի են և որևէ պարտավորեցնող դեր չեն կատարում ՀՀ հարկային համակարգը ձևավորելու տեսանկյունից: Մասնավորապես՝

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

բ) Հարկային օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի հաջորդ՝ 14-րդ կետով ՀՀ-ում գործող միասնական հարկային համա-

կարգի սկզբունք է ամրագրվել «արդյունավետությունը», ըստ որի՝ «... հարկային համակարգը պետք է հնարավորություն ընձեռի, որ հարկ վճարողների մոտ հաշվառումը, իսկ հարկային մարմինների մոտ՝ հարկային հսկողությունը իրականացվեն հնարավորինս փոքր ռեսուրսներով»: Մեր կարծիքով՝ «հարկային համակարգի արդյունավետություն» հասկացության մեկնաբանությունը խիստ նեղացված է, և դրա հիմնական չափորոշիչ է դիտարկված նվազագույն ռեսուրսներով (հետևաբար՝ նաև ծախսերով) հարկային վարչարարություն և հարկային հաշվառում իրականացնելը: Մինչդեռ ներկայացված մեկնաբանությունն ինչ որչափ է մնացել այն հիմնական արդյունքը՝ գանձվող պետական եկամուտների մակարդակի աճը, որը պետք է լինի հարկային համակարգի գործունեության գլխավոր նպատակը, և հենց այս նպատակին հասնելն էլ (նշված ծախսատարության ցածր մակարդակի հետ) կդառնա հարկային համակարգի արդյունավետությունը գնահատելու իրական չափորոշիչ: Վերջինս, ի տարբերություն սահմանվածի, արդեն կարտացոլի ստվերային տնտեսության թեկուզ ոչ 100 տոկոսանոց, բայց կրճատման փաստը, որով էլ կարելի է պարբերաբար գնահատել ՀՀ հարկային մարմինների գործունեությունը ստվերային շրջանառությունը կրճատելու առումով: Հետևաբար առաջարկում ենք սվյալ սկզբունքը սահմանել հետևյալ խմբագրությամբ՝ «...հարկային համակարգը պետք է հնարավորություն ընձեռի, որ հարկ վճարողների հաշվառումը, իսկ հարկային մարմինների՝ հարկային հսկողությունը իրականացվեն հնարավորինս փոքր ռեսուրսներով՝ ապահովելով հարկային եկամուտները գանձելու հնարավոր առավելագույն մակարդակ»:

26. Ստվերային շրջանառության դեմ պայքարի համատեքստում կարևորում ենք Հարկային օրենսգրքի ևս մեկ դրույթ վերանայելը, որը, մեր կարծիքով, ակնհայտ կոռուպցիոն ռիսկեր է պարունակում և գործնականում հնարավորություն է տալիս տնտեսվարողներին և հարկային մարմինների ծառայողներին «փոխշահավետության» սկզբունքով փոխհամաձայնության գալ և թաքցնել հարկերի որոշ մասը: Մասնավորապես՝ Հարկային

օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հարկային մարմնի ղեկավարին իրավասություն է վերապահվում, անկախ օրենսգրքում նշված պայմանների առկայությունից, երրորդ անձանցից (այդ թվում՝ պետական մարմիններից) ստացված կամ օպերատիվ-հետախուզական գործողություններով ձեռք բերված տեղեկություններով **հարկային մարմնի սահմանած կարգով** կազմակերպություններին և (կամ) ֆիզիկական անձանց համարել փոխկապակցված՝ դրանից բխող, այդ թվում՝ լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու հետևանքներով: Տվյալ մտեցումն ակնհայտ կոռուպցիոն ռիսկեր է պարունակում՝ հարկային մարմնին իր համար «խաղի կանոններ» սահմանելու հնարավորություն տալու և իր իրավասությունները հայեցողաբար կիրառելու տեսանկյունից: Հետևաբար առաջարկվում է վերանայել նշված մտեցումը և կազմակերպություններին և (կամ) ֆիզիկական անձանց փոխկապակցված համարելու ողջ գործընթացը կանոնակարգել Հարկային օրենսգրքով կամ էլ նշված կարգ սահմանելու լիազորությունը վերապահել գոնե ՀՀ կառավարությանը:

27. Արդի պայմաններում բավականին արագ է զարգանում համացանցի տիրույթում ստեղծված և ստեղծվող էլեկտրոնային հարթակներով իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեությունը, որի մի զգալի մասը, ըստ էության, դուրս է մնում հանրապետության հարկային, մաքսային և վիճակագրական մարմինների վերահսկողության դաշտից: Այս կապակցությամբ 2016 թ. հունիսի 17-ին «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում կատարվեցին որոշակի լրացումներ, որոնք մասամբ լուծեցին նշված խնդիրը, բայց այն ամբողջապես դեռևս հրատապ է: Մասնավորապես՝ հիշյալ լրացումը այս օրենքում ավելացվեց նոր՝ 4.1-րդ գլուխը, որով կանոնակարգվում են էլեկտրոնային հաղորդակցություն ապահովող կապի միջոցներով իրականացվող առևտրին և (կամ) մատուցվող ծառայություններին առնչվող հարաբերությունները: Տվյալ գլխի 15.1.-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանվում է, որ՝ «Ֆիզիկական անձինք էլեկտրոնային առևտրային հարթակի միջոցով, որպես ձեռնար-

կատիրական գործունեություն, ապրանքների վաճառք կարող են իրականացնել միայն որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառված լինելու և էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերի առկայության դեպքում: Այն դեպքում, երբ ֆիզիկական անձինք էլեկտրոնային առևտրային հարթակի միջոցով վաճառում են անձնական գույքն ու իրերը, ապա էլեկտրոնային առևտրային հարթակում նախատեսվում է առանձին բաժին (ենթաբաժին)՝ անձնական գույքին վերաբերող գործարքները տարբերակելու համար:»: Նշված դրույթը վերաբերում է բացառապես ֆիզիկական և չի վերաբերում իրավաբանական անձանց, որն արդեն իսկ վերջիններիս համար հսկայական դաշտ է ապահովում՝ ստվերային առևտուր իրականացնելու և ծառայություններ մատուցելու համար, ինչպես նաև վերաբերում է միայն ՀՀ տարածքում ձևավորված էլեկտրոնային հարթակներում առևտուր իրականացնողների գրանցմանը: Ստվերային շրջանառության տեսանկյունից խնդիրն այն է, որ օտարերկրյա պետությունների տարածքում ձևավորված էլեկտրոնային հարթակները նույնպես հասանելի են ՀՀ սուբյեկտներին, և այդ հարթակներում գրանցված ու ՀՀ տարածքում առևտուր իրականացնող կամ ծառայություններ մատուցող սուբյեկտները որևէ հարկային պարտավորություններ չեն ստանձնում և իրականացնում, այսինքն՝ բոլորովին դուրս են մնում հարկային մարմինների վերահսկողությունից:

Ուստի առաջարկվում է հիմնովին լրամշակել «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 4.1-րդ գլուխը, ինչպես նաև համապատասխան փոփոխություններ կատարել նաև ՀՀ Հարկային օրենսգրքում և սահմանել, որ՝

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

բ) այդ սուբյեկտների կողմից ապրանքներ իրացնելու և ծառայություններ մատուցելու վայր է ՀՀ տարածքը, և եթե ապ-

րանք պատվիրելը կամ ծառայության պատվերը տրվել է ՀՀ տարածքից (IP հասցեներից), ապա այս դեպքում բնականաբար սովյալ սուբյեկտների համար կառաջանան օրենքով սահմանված հարկային պարտավորություններ:

գ) այն դեպքում, երբ հնարավոր չի լինի նույնականացնել ծառայություն մատուցող կամ ապրանքներ առաջարկող սուբյեկտին, ապա օրենքի ուժով արգելափակել նրա ծառայությունների և ապրանքներ իրացնելու նպատակով օգտագործվող հաղորդակցության միջոցներին համացանցային հասանելիությունը: Նշենք նաև, որ թեև այս գործընթացը բարդ ու ծախսատար է՝ պահանջելով տեխնիկական և տեխնոլոգիական նոր լուծումների մշակում, սակայն անիրագործելի չէ և անհրաժեշտ է ոչ միայն ստվերային շրջանառությունները կրճատելու, այլև ազգային անվտանգություն ապահովելու տեսանկյունից: Մյուս կողմից էլ՝ կարելի է սահմանել նորմ, ըստ որի՝ ծառայություն մատուցող կամ ապրանքներ առաջարկող սուբյեկտի նույնականացման անհնարինության դեպքում ձեռնարկատիրության սուբյեկտ կդիտարկվեն և կհարկվեն այն էլեկտրոնային հարթակները կամ վեբ-կայքերը, որոնք կտեղադրեն համապատասխան հայտարարություններ, զովագրային նյութեր կամ որևէ կերպ ՀՀ ռեզիդենտներին հասանելի կդարձնեն չգրանցված սուբյեկտի ապրանքներն իրացնելու կամ ծառայությունները մատուցելու գործընթացը:

28. Ստվերային շրջանառության ընդլայնման գործիքներից մեկն էլ ամբողջ տարվա ընթացքում տարատեսակ զեղչեր և ակցիաներ իրականացնելն է, որն առաջարկում ենք կանոնակարգել օրենքներով կամ Կառավարության որոշումներով: Մասնավորապես՝ առաջարկում ենք սահմանել նորմ, ըստ որի՝ տնտեսվարողները մինչև զեղչեր կիրառելը պարտավոր են իրենց սպասարկման հարկային մարմինն տրամադրել հստակ տեղեկատվություն սահմանվող զեղչերի և դրանց կիրառման ժամանակահատվածի վերաբերյալ, որն էլ հարկային մարմինները կօգտագործեն համապատասխան ստուգումների կամ ժամանակաչափման ընթացքում նրանց տնտեսական շրջա-

նառության իրական ծավալները և հարկային պարտավորությունները հստակեցնելու նպատակով:

29. Մովերային տնտեսության դեմ պայքարն ավելի շատ պետք է տարվի արդեն իսկ համալրված և բարելավված օրենսդրական դաշտի պայմաններում, բոլոր տնտեսվարողների նկատմամբ հարկային և մաքսային վարչարարությունը համահավասար իրականացնելու և պետական վերահսկողությունը համընդհանուր և համատարած կիրառելու ուղղությամբ՝ բացառելով Հայաստանի Հանրապետությունում «արտոնյալ» տնտեսվարող սուբյեկտների գոյությունը:

11. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՕՐԵՆՍԴՐԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՈՒՂԵՆԻՇԵՐԸ ԱՆՈՒՂՂԱԿԻ ՀԱՐԿԵՐԻ ՄԱՍՈՎ (2019 թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Տիգրան Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր

Հայաստանում ԱԱՀ-ի գծով հաշվարկված մուտքերի տեսակարար կշիռը ընդհանուր հարկային եկամուտների մեջ դեռևս 1998-2001 թթ. եղել է ամենաբարձրը հետխորհրդային անցման շրջանի տնտեսությամբ երկրների մեջ, մինչդեռ այլ երկրների հետ համեմատած՝ շահութահարկի և եկամտահարկի գծով մուտքերը եղել են շատ ցածր¹:

ԱԱՀ-ի գծով հաշվարկված փաստացի մուտքերի տեսակարար կշիռը ընդհանուր հարկային եկամուտներում շարունակում է բարձր մնալ նաև 2010-2018 թթ. (տե՛ս աղյուսակ 1):

Հարկ է նշել, որ Հայաստանի թե՛ հարկային բազան և թե՛ հարկազանձման գործընթացը անհավասարակշռված են, ինչը վնասակար ու կործանիչ է երկրի համար, քանի որ ԱԱՀ-ը, լինելով անուղղակի հարկատեսակ, ավելի ազդեցիկ է ցածր եկամուտներ ունեցող սուբյեկտների համար, ինչն իր հերթին նպաստում է աղքատության խորացմանը: Ելնելով վերոհիշյալ և այլ փաստարկներից.

¹ Հայաստանում Ամերիկյան և Եվրոպական միության առևտրային պալատների «Հայաստանի հարկային համակարգի բարեփոխումներ. օտարերկրյա ներդրողների հետանկարները» զեկույցը, օգոստոս, 2003, էջ 7:

ԱԱՀ-ի տեսակարար կշիռը հարկային և պետական բյուջեի եկամուտների կառուցվածքում 2010-2018 թթ.¹

Տարի	Պետական բյուջեի եկամուտներ (մլն դրամ)	Հարկային եկամուտներ (մլն դրամ)	ԱԱՀ (մլն դրամ)	ԱԱՀ/Հարկային եկամուտներ (%)
2010	780439.4	699434.9	301724.5	52.7
2011	880851	777409.7	328482.8	52.1
2012	946193.4	878381.4	369661.6	43.3
2013	1071371	1000931	401884.7	41.3
2014	1144763	1064118	440361.4	43
2015	1167744	1067889	423933.5	40.9
2016	1171107	1079689	391087.8	37.4
2017	1237781	1157988	406583.1	38.9

1. տնտեսագիտորեն հիմնավորված ենք համարում ԱԱՀ-ի դրույքաչափի տարբերակումը: Ընդ որում՝ անհրաժեշտ է ցածր հարկադրույքները սահմանել սպառման առարկաների, իսկ բարձր հարկադրույքները՝ խրախճանքի և շքեղության օբյեկտ հանդիսացող ապրանքների համար, որոնք կնվազեցնեն անապահով խավի հարկային բեռը, իսկ ունևոր խավինը կբարձրացնեն:

¹ <https://www.armstat.am/file/doc/99493848.pdf>
<https://www.armstat.am/file/doc/99499473.pdf>
<https://www.armstat.am/file/doc/99504418.pdf>
<https://www.armstat.am/file/doc/99510818.pdf>
https://www.armstat.am/file/article/sv_11_18a_211.pdf
http://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2017.pdf
http://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report2016.pdf
http://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2015.pdf
http://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2014.pdf
http://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2012.pdf
<http://www.petekamutner.am/siPublications.aspx?ptname=AnnualReports>

2. Անհրաժեշտ ենք համարում նաև որպես ԱԱՀ-ի հարկման բազա դիտարկել ոչ թե ամբողջ շրջանառությունը (որն անհարկի բարդացնում է ԱԱՀ-ի հաշվարկը, գործածության մեջ է մտցնում բացասական հետևանքներով հագեցած հաշվարկների պրակտիկան և այլն), այլ ավելացված արժեքը, որը կարելի է հաշվարկել վճարված աշխատավարձի և ստացված շահույթի հանրագումարով կամ վաճառված ապրանքներից ու մատուցված ծառայություններից ստացված գումարի և իրականացված ծախսերի տարբերությամբ, որով պայմանավորված՝ տրամաբանական է դառնում.

ա) ներմուծվող ապրանքներից ԱԱՀ-ի գանձման գործառույթի փոխանցումը մաքսային մարմիններից հարկային մարմիններին՝ ապահովելով «նշանակման վայրի» սկզբունքը,

բ) հարկային հաշիվների վերացումը, որոնք, առանձին հարկատուների համար լինելով ոչ խիստ հաշվառման փաստաթղթեր, դարձել են հարստացման միջոց «կեղծ հարկային հաշիվներ» դուրս գրելու եղանակով:

Հարկ է նշել, որ ԱԱՀ-ի հաշվարկման օրենսդրական ու մեթոդաբանական կարգի թերություններ տեղ են գտել նաև օրենսդրական մակարդակի բարձրացված բազմաթիվ ու բազմաբնույթ հարկային արտոնություններում, որոնք հանդես են գալիս հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ չհաշվարկելով, հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ կիրառելով՝ և այլն: Դա այն դեպքում, երբ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով թույլատրված է (բացի օրենքում նշվածներից) սահմանել նաև այլ արտոնություններ: Ընդ որում՝ օրենքում առկա հարկային արտոնությունները սոցիալական ուղղվածություն չունեն և դեռ ավելին՝ շատ դեպքերում արդարացված չեն և ակտիվացնում են բացասական ազդեցություններ:

Մանրածախ առևտրի համար հարկվող շրջանառության և

¹ ԱԱՀ-ից ազատումը հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելն է, իսկ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկումը հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառումն է:

դրանց ձեռքբերման գների տարբերության սկզբունքով որոշումը հանգեցնում է ավելացված արժեքի հարկի ոչ հստակ հաշվարկի: Բացի դրանից, օրենքով սահմանվել են ավելացված արժեքի հարկից ազատման բազմաբնույթ, հաճախակի անորոշ և մեծածավալ արտոնություններ, որոնք կիրառության առումով խրթին են ու ոչ միանշանակ: Արտոնությունների այդպիսի առատությունը հանգեցնում էր միայն ավելացված արժեքի հարկի՝ որպես բյուջետային եկամուտների դերի նվազեցմանը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով ԱԱՀ-ից ազատելու միջոցով հարկային արտոնություններ են սահմանված ապահովագրական և վերապահովագրական կազմակերպությունների (ներառյալ դրանց հետ կապված ապահովագրական միջնորդները և գործակալները) կողմից մատուցվող ծառայությունների, ինչպես նաև բանկերի ու վարկային կազմակերպությունների կողմից իրականացվող ֆինանսական հսկայածավալ գործառնությունների ու ծառայությունների նկատմամբ¹, որին օրենքում կատարված փոփոխությամբ ավելացվել են նաև բանկեր և վարկային կազմակերպություններ չհանդիսացող այլ անձանց կողմից վարկերի ու փոխառությունների տրամադրման գործարքները²: Եվ դա այն դեպքում, երբ Հայաստանում չկա մեկ այլ հարկատու, որը բանկերի և վարկային ու ապահովագրական կազմակերպությունների նման հնարավորություն ունենա իրականացնելու այդչափ շատ և բազմաբնույթ գործառնություններ, և դրանց գրեթե լրիվ գործարքների ու մատուցվող ծառայությունների գծով սահմանված լինեն ԱԱՀ-ի արտոնություններ, մասնավորապես որ բանկային բիզնեսը Հայաստանում կայացած է ու զարգացած, բանկային ու ապահովագրական բիզնեսները շահութաբեր են և աշխատում են շուկայական հարաբերություններին բնորոշ մեխանիզմներով, վարկային ռեսուրսները հիմնականում շրջանառվում են առևտրում,

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 137-139:

² Նույն տեղում:

իսկ բանկերի ու ապահովագրական ընկերությունների և վարկային կազմակերպությունների մատուցած ծառայությունների սակագները որոշվում են շուկայի օրենքներով և այլն:

Դա նշանակում է, որ երկրի օրենսդիր մարմինը չարդարացված լիբերալ վերաբերմունք է դրսևորել բանկերի, վարկային ու ապահովագրական կազմակերպությունների նկատմամբ և նրանց կողմից իրականացվող հսկայածավալ ու բազմաբնույթ գործարքների ու մատուցվող ծառայությունների համար հարկային արտոնություններ սահմանելով՝ չի արժևորել դրանք (հարկային արտոնությունը պետք է ունենա գին), քանի որ բանկերն ու վարկային կազմակերպությունները չունեն դրանց սահմանմամբ պայմանավորված պարտավորություններ: Մինչդեռ հարկային արտոնությունները հնարավորություն են տալիս այդպիսի ծառայություններ ու գործարքներ իրականացնող կազմակերպություններին (բանկեր, ապահովագրական ու վարկային կազմակերպություններ), ի հաշիվ բյուջեի, ստանալու լրացուցիչ եկամուտներ, որոնք «կերպարանափոխվում» և հանդես են գալիս ծառայության վճարի ձևով, այսինքն՝ այն, ինչ բյուջեն չի ստանում ԱԱՀ-ի, նրանք ստանում են ծառայության վճարի ձևով: Ավելին, ներկայումս բանկերով, ապահովագրական ու վարկային կազմակերպություններով որպես կապիտալ հիմնականում շրջանառվում են հարուստների գումարները, և իրականում ԱԱՀ-ի նշված արտոնությունը լրացուցիչ եկամուտ է բերում այդ մարդկանց և «ծառայում է» նրանց: Բացի դրանից, ՀՀ-ում ապահովագրական բիզնեսի օբյեկտներ են դարձել, որպես կանոն, խոշոր գումարներ ունեցող տնտեսվարող սուբյեկտները, քանի որ նրանք հնարավորություն ունեն օգտվելու այդպիսի մասնագիտական ծառայությունից, իսկ ապահովագրական ընկերությունները ստեղծվում են հիմնականում խոշոր գործարարների կողմից, և նույն անձին պատկանող գումարներն իր մի կազմակերպությունից անցնում են մյուսին առանց ԱԱՀ-ով հարկվելու, ինչի արդյունքում հարուստն ավելի է հարստանում, իսկ աղքատը՝ աղքատանում:

Հետևաբար քանի դեռ քաղաքացիների ու տնտեսվարող

սուբյեկտների գերակշիռ մասը չունի ապահովագրական ծառայություններից օգտվելու ֆինանսական հնարավորություն, ապա այդպիսի ծառայությունների գծով ԱԱՀ-ի հարկային արտոնությունների սահմանումը նպաստում է ապահովագրական ընկերությունների լրացուցիչ շահույթի ստացմանը ի հաշիվ բյուջեի: Ուստի արդարացված պետք է համարել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 15-րդ և 17-րդ կետերով սահմանված հարկային արտոնությունների ուժը կորցրած ճանաչելը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառմամբ հարկային արտոնություն է սահմանված միջազգային երթուղիներով թռիչքներ իրականացնող օդանավերի լցավորման համար վառելանյութի և ամբողջ երթուղու ընթացքում օդանավերում անձնակազմի և ուղևորների սպառման համար նախատեսվող ապրանքների, ինչպես նաև փոխադրամիջոցների սպասարկման, նորոգման, վերասարքավորման, փոխադրվող ուղևորների, ուղեբեռների, բեռների, փոստի սպասարկման ծառայությունների նկատմամբ: Այն ժամանակ, երբ միջազգային երթուղիներով թռիչքներ իրականացնող ընկերությունը պետական էր և միակը, այդպիսի հարկային արտոնությունների սահմանումը պետությունը կանխում էր բացասական ազդեցությունների ակտիվացումը, իսկ երբեմն էլ չեզոքացնում էր դրանք, որոնք, օրինակ, կարող էին դրսևորվել տոմսերի, անձնակազմին ու ուղևորներին մատակարարվող ապրանքների գների բարձրացման մեջ և այլն: Ներկայումս, երբ միջազգային երթուղիներով թռիչքներ իրականացնող ընկերությունը միակը չէ և պետական չէ, իսկ օդանավակայանը հանձնված է հավատարմագրային կառավարման, սահմանված հարկային արտոնությունները պետությանը փոխհատուցում չեն բերում: Դեռ ավելին, սահմանված հարկային արտոնությունները չեն կարող հետապնդել ուղևորափոխադրումների մեծացման նպատակ, քանի որ, անկախ տոմսի ու ինքնաթիռում մատուցվող ծառայությունների գների մեծությունից, «գնացողը գնում է, իսկ եկողը՝

գալիս»: Արդյունքում այդպիսի հարկային արտոնությունների գործողությունը հանգեցնում է ավիավառելիք, օդանավում սպառման համար նախատեսված ապրանքներ մատակարարող, փոխադրամիջոցների սպասարկում ու նորոգում և այլ ծառայություններ մատուցող հարկատուների բյուջետային վարկավորմանը, որը չի բխում հարկման սկզբունքների պահանջներից: Ասվածի տրամաբանությունը հանգեցնում է այն հետևությանը, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետը օդանավերի լցավորման համար վառելանյութի և օդանավում սպառման համար նախատեսվող ապրանքների մատակարարման մասով, ինչպես նաև 16-րդ հոդվածի 5-րդ կետը միանգամայն արդարացված կլինի ուժը կորցրած ճանաչելը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում իր արտացոլումն է ստացել նաև հարկային խտրականության գույակցմամբ հարկային արտոնության սահմանումը, որը հակասում է հարկման համընդհանրության սկզբունքին և հանգեցնում է բացասական այլ երևույթների: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկային արտոնություն սահմանող 16-րդ հոդվածի առաջին կետի երկրորդ պարբերության «օտարերկրյա անձանց կողմից հանրապետությունում ձեռք բերված ապրանքներն արտահանելիս դրանց համար հանրապետության տարածքում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները վերադարձվում են» դրույթը նպաստում է այնպիսի բացասական ազդեցությունների ակտիվացմանը, ինչպիսիք են՝ հայաստանցիների կողմից օտարերկրացիների միջոցով ապրանքների արտահանումը և ստվերային դաշտում նրանց գործելը, օտարերկրացիների կողմից «անաշխատ եկամտի» ձևով հանդես եկող գումարների տնօրինումը բյուջեից վերադարձվող ԱԱՀ-ի չափով (երբ իրական արտահանողը հայաստանցին է), արտահանվող ապրանքի վաճառքից ստացվող շահույթի տնօրինումը օտարերկրացու կողմից և այդ գումարի շրջանառումը արտասահմանում (երբ իրական արտահանողը օտարերկրացին է), հարկման արդյունավետության նվազումն ինչպես հայաստանցու, այն-

պես էլ օտարերկրացու մասով հատկապես այն դեպքերում, երբ համապատասխան երկրների հետ Հայաստանը չունի միջպետական համաձայնագրեր, որոնց պարագայում օտարերկրացուց հարկի գանձման հնարավորությունը հավասարվում է զրոյի: Այդպիսի հարկային արտոնության սահմանման արդյունքը օտարերկրացու մուտքն է Հայաստան և դրսի հետ շփումների ակտիվացումը, ապրանքների արտահանումը և դրանց իրացման խնդրի հարցի լուծումը, որոնք ամբողջությամբ դրական ազդեցություններ էին տարիներ առաջ, բայց ոչ այժմ:

Հարկային խտրականության գուգակցմամբ հարկային արտոնությունների սահմանման օրինակ է օտարերկրացիների կողմից տրված (ըստ էության՝ նրանց կողմից մատակարարվող) հումքից, նյութերից ու կիսաֆաբրիկատներից և նրանց պատվերով ՀՀ տարածքում արտադրանքի մշակման կամ հավաքման, շարժական գույքի նորոգման, արդիականացման և համանման այլ ծառայությունների (որոնք արտահանվում են ՀՀ մաքսային սահմանից դուրս), ինչպես նաև դիվանագիտական ներկայացուցչությունների և հյուպատոսական հիմնարկների, նրանց հավասարեցված միջազգային, միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպությունների պաշտոնական օգտագործման նպատակով ներմուծվող կամ հանրապետության տարածքում ձեռք բերվող ապրանքների, նրանց մատուցվող ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառումը¹: Այսպիսի հարկային արտոնությունների սահմանման առաջին դեպքի (երբ օտարերկրացին հումքի մատակարար է, պատրաստվող արտադրանքի ու մատուցվող ծառայության պատվիրատու ու դրանք արտահանող) ժամանակ դրական ազդեցություն է արտադրանքի իրացումը արտասահմանում, իսկ բացասական ազդեցություններն են բյուջեի մուտքերի նվազումը և հայաստանցի գործարարների ձգտումը դրանք իրականացնելու օտարերկրացիների ան-

վան տակ, որը նվազեցնում է հարկման արդյունավետությունը: Մակայն գործնականում առավելապես հնարավոր են ինչպես բացասական ազդեցությունների խորացումը, այնպես էլ դրական ազդեցությունների չեզոքացումը, քանի որ Հայաստանը դեռևս չի դարձել միջազգային ընկերության լիիրավ անդամ, ինչը հնարավորություն կտար Հայաստանին ու նրա հարկատուներին օտարերկրացիների հետ ունեցած տարաձայնությունները վիճարկելու միջազգային դատարաններում: Քանի դեռ դա այդպես չէ, ճիշտ կլիներ վերոհիշյալ նպատակին հասնելու խնդիրը լուծել ոչ թե հարկային արտոնությունների օրենսդրական սահմանման (որը գործողության երկար տևողություն ունի, առանց «խաղի միջազգային կանոնների» հստակեցման), այլ միջպետական որոշակի համաձայնագրերի կնքման միջոցով, որը կբացառի հարկային նշված արտոնությամբ պայմանավորված բացասական ազդեցությունների դրսևորումը:

Ելնելով վերոհիշյալից՝ անհրաժեշտ ենք համարում ուժը կորցրած ճանաչել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ հարկային արտոնություն սահմանող 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետը ամբողջությամբ:

Հարկային խտրականության գուգակցմամբ հարկային արտոնությունների սահմանման երկրորդ դեպքի (երբ ապրանքը վաճառվում կամ ներմուծվում է, ինչպես նաև ծառայությունը մատուցվում է դիվանագիտական ներկայացուցչություններին, միջկառավարական կազմակերպություններին և այլն) ժամանակ բացասական ազդեցություններ են բյուջեի մուտքերի նվազումը, հարկատուների կողմից արտասահմանյան պետական կառույցների (դիվանագիտական ներկայացուցչություն, հյուպատոսական հիմնարկ և այլն) միջոցով ԱԱՀ-ի գումարի չափով սեփական եկամտի ավելացումը (ԱԱՀ-ի գումարը ամբողջությամբ կամ գուցե փոքր-ինչ պակասեցված չափով վաճառվող ապրանքի կամ մատուցվող ծառայության գնի մեջ ներառելով), ԱԱՀ-ի վճարումից խուսափումը՝ արտասահմանյան պետական կառույցներին փաստաթղթային կեղծ ծառայություններ մատուցելով, իսկ դրական ազդեցությունը միայն Հայաս-

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 141-142:

տանի Հանրապետության կողմից արտասահմանյան պետական կառույցների նկատմամբ ուշադրության ու բարի վերաբերմունքի դրսևորումն է, որը կարելի է իրականացնել նաև այլ եղանակներով, բայց ոչ հարկերից խուսափելու «ստղանցքների» հնարավորություն տվող հարկային արտոնությամբ: Ուստի անհրաժեշտ ենք համարում ուժը կորցրած ճանաչել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ արտոնություն սահմանող 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետը ամբողջությամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառմամբ հարկային արտոնություն է սահմանված հանրապետության տարածքով օտարերկրյա բեռների տարանցիկ փոխադրումների նկատմամբ¹, որը ունի հետևյալ բացասական ազդեցությունը. ապրանքները, համաձայն փաստաթղթերի, արտասահմանյան մեկ երկրից մատակարարվում են մեկ այլ արտասահմանյան երկիր, սակայն դրանք իրականում ոչ թե արտահանվում, այլ իրացվում են հանրապետությունում՝ նախապես ապահովելով առաքված ապրանքները ստացող երկիր մուտք գործելու համապատասխան փաստաթղթերը: Այդպիսի ձևակերպմամբ սահմանված հարկային արտոնության բացասական ազդեցություններն են ինչպես բյուջեի մուտքերի նվազումը, այնպես էլ հարկային վարչարարության անկարողությունը, իսկ այդ գործարքը դառնում է քրեական դաշտի լուծելի խնդիր: Հարկային այս արտոնության բացասական ազդեցությունների կանխման հնարավոր միջոցը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 12-րդ կետը հետևյալ բովանդակությամբ ձևակերպելն է. «Հանրապետության տարածքով օտարերկրյա բեռների տարանցիկ փոխադրումների նկատմամբ, եթե դրանց արտահանումը հաստատում է հանրապետության մաքսային մարմինը»:

Իսկ այժմ ցանկանում ենք ուշադրություն հրավիրել գի-

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 141:

տական և գիտատեխնիկական գործունեության բարելավման տնտեսական ուղիների վերաբերյալ մշակված առաջարկությունների վրա, որոնց ընդունումը որոշակիորեն կբարելավի գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության վիճակը:

Նախ՝ նշենք, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունված՝ 14.05.1997 թ.) 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետով բոլոր ուսումնական, ինչպես նաև միջնակարգ մասնագիտական և բարձրագույն ուսումնական հաստատությունները ուսման վարձի մասով ԱԱՀ-ից ազատված են՝ բացառությամբ ՀՀ ԳԱԱ գիտահետազոտական ինստիտուտների: Դա նշանակում է, որ անհավասար պայմաններ են ստեղծված բուհական համակարգերում և ՀՀ ԳԱԱ գիտահետազոտական ինստիտուտներում ուսանող վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների, ինչպես նաև բուհերի և գիտահետազոտական ինստիտուտների համար՝ խախտելով հարկման արդարության սկզբունքը: Գիտահետազոտական ինստիտուտների նկատմամբ դրսևորվող նման խտրական վերաբերմունքը չի բխում նաև «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունված՝ 05.12.2000 թ.) 2-րդ հոդվածի ե) կետով գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության ազատության երաշխիքների սահմանման պահանջներից:

Վերոնշյալներից ելնելով՝ առաջարկվում է.

- ՀՀ ԳԱԱ գիտատեխնիկական ինստիտուտներում վճարովի ասպիրանտների և հայցորդների ուսման վարձերը նույնպես ազատել ԱԱՀ-ից՝ համապատասխան փոփոխություններ կատարելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 2-րդ կետում:

- «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանվում է. «Գիտական աշխատողի աշխատանքի վարձատրությունը և կենսաթոշակը պետք է նպաստեն գիտական աշխատանքի վարկի բարձրացման և գիտական կարգերի նորացման գործընթացին, բավարար նյութական պայմաններ ապահովելն ինքնուրույն և արդյունավետ ստեղծագործական գործունեություն

իրականացնելու համար»: Մինչդեռ օրենքի ընդունումից (05.12.2000 թ.) հետո մինչև օրս որևէ քայլ չի ձեռնարկվել գիտական աշխատողի կենսաթոշակ սահմանելու ուղղությամբ, որին գիտական աշխատողները սպասում են 19 տարի:

Ուստի, գիտական աշխատանքի նկատմամբ հասարակական դրական վերաբերմունք ձևավորելու, կառավարության կողմից գերակա ուղղություն հայտարարված գիտելիքահենք տնտեսությունն ձևավորելու և այդ գաղափարին «միս ու արյուն» տալու նկատառումներից ելնելով, առաջարկվում է 2020 թ. օրենսդրական մակարդակով արժանավայել լուծել գիտական աշխատողների կենսաթոշակի խնդիրը և այն նախատեսել 2020 թ. պետական բյուջեով, որպես գիտությանն ուղղված իրական և գործնական քայլ:

Միաժամանակ հարկ է նշել, որ գիտական աշխատողի և նրան սպասարկող անձնակազմի վարձատրությունն անասելիորեն ցածր է: Բանն այն է, որ ՀՀ ԳԱԱ համակարգի գիտահետազոտական ինստիտուտները, մի կողմից, շահույթ ստանալու նպատակ չհետապնդող իրավաբանական անձինք են, իսկ մյուս կողմից՝ նրանց բյուջեներն աշխատավարձի մասով (որը կազմում է ընդհանուր բյուջեի գրեթե 90 %-ը սոցվճարների հետ միասին) ծրագրվում են տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող մոտեցումներով: Ասվածը պատկերավոր լինելու համար նշենք, որ ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդի պլանավորման հիմքում դրվում է աշխատողների ընդհանուր թիվը՝ այն տարբերակելով գիտական աշխատողների և սպասարկող անձնակազմի: Ընդ որում բոլոր ինստիտուտներում (անկախ դրանց առանձնահատկություններից) գիտական աշխատողների թիվն ընդունվում է 2 միավոր, իսկ սպասարկող անձնակազմինը՝ մեկ միավոր, որը շարունակում է պահպանվել խորհրդային պլանավորման պրակտիկայից: Նման մոտեցումն արդարացված էր այդ տնտեսակարգի օրոք, քանի որ այդ տարիներին գիտության նկատմամբ կային պետության կողմից վերաբերմունքի այլ դրսևորումներ, որոնք միմյանց փոխլրացնում էին, և վարձատրության առումով արդյունքը գոհացուցիչ էր: Նշենք

միայն, որ հանրապետության ԳԱԱ նախագահի աշխատավարձը շատ չէր տարբերվում Կենտկոմի 1-ին քարտուղարի աշխատավարձից: Ավելացնենք նաև այն փաստը, որ ՄԱԿ-ի փորձագետների գնահատականներով մեկ ժամվա վարձատրությունը 3 դոլարից պակաս լինելու դեպքում նվազում է աշխատանքի նկատմամբ աշխատողի շարժառիթները: Մինչդեռ ներկայումս ՀՀ ԳԱԱ համակարգի գիտաշխատողի մեկ ժամվա վարձատրությունը ձգտում է մեկ, իսկ սպասարկող անձնակազմինը՝ 0,5 դոլարի:

Անառարկելի է, որ ծանր է գիտնականի ֆինանսական վիճակը, և նա, բարեբախտաբար, չի հրաժարվում իր կոչումից, բայց, որպես մարդ, իր կենսաապահովման նվազագույնի համար փնտրում և առանձին դեպքերում գտնում է նաև գործունեության այլ ոլորտներ (դասավանդում կամ ցածր վարձատրվող այլ աշխատանք): Այլ կերպ ասած՝ գիտնականը՝ որպես մարդ, ապրում է ինչպես ազգաբնակչության գերակշիռ մեծամասնությունը: Խնդիրն այն է, որ գիտնականը պետք է ապրի արժանապատիվ կյանքով, որպեսզի ներկա ու ապագա սերունդները ձգտեն գիտնական դառնալու, պետության «դեմքը» ներկայացնելու, տնտեսությունը և նրա կառավարումը գիտական ռելսերի վրա փոխադրելու, այսինքն՝ գիտնականի նորմալ վարձատրությունը ոչ թե գիտնականի անձի, այլ գիտության, նրա ապագայի ու պետության հզորացման խնդիր է: Չպետք է մոռանալ և այն կարևոր հանգամանքը, որ գիտական արդյունքը սովորական արդյունք չէ, որ ակնկալենք ստանալ եռամսյակով, կիսամյակով, 9 ամսով կամ տարեկան կտրվածքով: Գիտական արդյունքը բացառիկ և յուրահատուկ ապրանք է, որն իր սպառողական արժեքը պահպանում է տասնյակ տարիներ, և, բնականաբար, դրա արդյունքատեղձ գործընթացն էլ երկարատև է ու չպետք է սովորական ապրանքի նման այն շուկայականացնել:

- Վերոնշյալներից ելնելով՝ առաջարկվում է.
- ա) 2020 թ. բյուջեի պլանավորման ժամանակ հրաժարվել ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդի հաշվարկման հնացած խորհրդային պրակտիկայից,

բ) որպես առաջին քայլ՝ 2020 թ. բյուջեի պլանավորման ժամանակ ինստիտուտների աշխատավարձի ֆոնդի հաշվարկման հիմքում դնել բաղձառայողների աշխատանքի վարձատրության մոտեցումները կամ ինստիտուտների գիտական հրապարակումների (հոդվածներ, գրքեր) թիվը:

3. «Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված է. «...գիտական աշխատողի վարձատրությունը բաղկացած է օրենսդրությամբ սահմանված աշխատավարձից, պարգևատրումներից, գիտական աստիճանի, գիտության ոլորտում աշխատանքային ստաժի համար տրվող լրացուցիչ վարձատրությունից և այլ հավելավճարներից»:

Քննարկենք վարձատրության վերոնշյալ բաղկացուցիչներն առանձին-առանձին:

ա) Գիտական աշխատողների սահմանված աշխատավարձերը, ինչպես արդեն նշեցինք, շատ ցածր են:

բ) Գիտության ոլորտում աշխատանքային ստաժի համար տրվելիք լրացուցիչ վարձատրություն և այլ հավելավճարներ սահմանված չեն:

գ) Գիտական աստիճանի հավելավճարները բաշխված են հետևյալ կերպ՝ 50 հազ. դրամ է դոկտորների և 25 հազ. դրամ թեկնածուների համար: Նշված գումարներն անհասկանալիորեն (այն առումով, որ հավելավճարները բարձր չեն, իսկ գիտաշխատողի աշխատավարձերը շատ ցածր են) հարկվում են եկամտահարկով այն դեպքում, երբ այդքան ցածր հավելավճարները դասական առումով եկամուտ համարել չի կարելի:

Հետևապես առաջարկվում է.

- «Եկամտահարկերի մասին» ՀՀ օրենքում կատարել համապատասխան փոփոխություններ և գիտական աստիճանների հավելավճարներն ազատել եկամտահարկով հարկվելուց, ինչպես դա կատարված է պատվովճարների պարագայում:
- Բարձրացնել գիտական աստիճանի հավելավճարները և

դրանք հասցնել առնվազն 50 հազ. դրամի (գիտության թեկնածուների համար) և 80 հազ. դրամի (դոկտորների համար) այն գիտաշխատողների համար, ովքեր աշխատում են ՀՀ ԳԱԱ համակարգում. նշենք նաև, որ գիտական հրապարակումներն էլ էժան չեն լինում:

Ակցիզային հարկի մասով. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների (գարեջուրը, խաղողի և այլ գինիները, գինեկոլորը, սպիրտը և սպիրտային խմիչքները, ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչները, ծխախոտի արտադրանքը, բենզինը, հում նավթը և նավթամթերքները, դիզելային վառելիքը, նավթային գազերը և գազանման այլ ածխաջրեր) արտահանման համար սահմանված են հարկային արտոնություններ՝ այն չհարկելու միջոցով¹: Այդպիսի հարկային արտոնության սահմանումը կարող է արդարացված լինել և դրական ազդեցություններ ակտիվացնել միայն նշված ապրանքների «ավելցուկի» պայմաններում, քանի որ պետությունը հանդես է գալիս ոչ միայն որպես շուկայական հարաբերությունների կարգավորիչ, այլև որպես դրանց անմիջական մասնակից: Այդ առումով անընդունելի է հանրապետությունում չարտադրվող դիզելային վառելիքի և բենզինի նկատմամբ այդպիսի հարկային արտոնության սահմանումը և ապա հանրապետությունում այդ ապրանքատեսակների վաճառքի գների նվազման դեպքում դրան մեկ այլ կազմակերպության միջոցով արտահանումը (ստացվող շահույթի մակարդակը պահպանելու նպատակով) այն պետություններ, որոնց հետ Հայաստանի Հանրապետությունն ունի կրկնակի հարկումը բացառելու միջպետական պայմանագիր: Հայտնի է նաև, որ հանրապետություն ներմուծված դիզելային վառելիքի և բենզինի իրացման գծով («Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան) հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը, ինչպես նաև շրջանառության ծախսերի գծով

¹ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Չարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 192:

մատակարարների հարկային հաշիվներում սահմանված կարգով առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումը թույլատրվում են ՀՀ օրենսդրությամբ¹: Ավելին, գործող հարկային օրենսդրությունը հնարավորություն է տալիս այդ ապրանքատեսակների գծով տնտեսական գործունեությամբ պայմանավորված զուտ կամ մաքուր շահույթի բացակայությունը կամ որոշակի չափով վնասի առկայությունը «փոխհատուցելու» այդ ապրանքատեսակների իրացմամբ պայմանավորված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցմամբ, որն այլ կերպ կարելի է անվանել քողարկված բյուջետային ֆինանսավորում: Փաստորեն այս ապրանքատեսակների գծով ավելացված արժեքի հարկի հաշվանցման թույլտվության և արտահանումը ակցիզային հարկով չհարկելու սահմանումները պետության կողմից արժեքավորված չեն ու արդարացված համարել չի կարելի, քանի որ պետությունը դրանց դիմաց, որպես շուկայական հարաբերությունների կարգավորիչ ու մասնակից, «փոխհատուցում» չի ստանում ինչպես կարճաժամկետ, այնպես էլ երկարաժամկետ հատվածում: Ուստի անհրաժեշտ է ուժը կորցրած ճանաչել «Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող դիզելային վառելիքի և բենզինի հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի բ) կետի երկրորդ պարբերությունը, իսկ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի ա) կետը սահմանել այլ բովանդակությամբ՝ *օտարումը* բառից հետո ավելացնելով՝ «բացառությամբ դիզելային վառելիքի և բենզինի»:

Հարկ է անդրադառնալ նաև 1990-ական թվականներին ԽՍՀՄ հանրապետություններում գործող ապրանքների (աշխատանքների ու ծառայությունների) արտահանման և ներմուծման ժամանակ կիրառվող «ծագման վայրի» սկզբունքին: Դա պայմանավորված էր նրանով, որ ավելացված արժեքի հարկի գործողության համար միասնական հարկային դաշտ էին համարվում ԱՊՀ անդամ երկրների տարածքները, և ԱՊՀ

¹ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 200:

անդամ երկրների միջև գործում էր ավելացված արժեքի հարկի գանձման «ծագման վայրի» սկզբունքը, որի էությունն այն էր, որ ԱՊՀ անդամ մի երկիր ԱՊՀ անդամ որևէ այլ երկիր ներմուծելու համար ձեռք բերված ապրանքների և ծառայությունների համար ավելացված արժեքի հարկը գանձվում էր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի (ծագման) վայր հանդիսացող ԱՊՀ անդամ երկրում և վճարվում այդ երկրի պետական բյուջե: Այսինքն՝ ավելացված արժեքի հարկի գանձման «ծագման վայրի» սկզբունքի կիրառման արդյունքում Հայաստանի Հանրապետությունում սպառված ապրանքների և ծառայությունների համար վճարված ավելացված արժեքի հարկի մի մասը մնում էր այդ ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի (ծագման) վայր հանդիսացող ԱՊՀ անդամ երկրներում՝ կորուստներ պատճառելով Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեին: Այս պատճառով էր նաև, որ այդ տարիներին Հայաստանի Հանրապետության առևտրային հաշվեկշիռը ԱՊՀ անդամ երկրների հետ ուներ բացասական մեծ մնացորդ (սալդո)՝ կապված Հայաստանի Հանրապետությունից արտահանված ապրանքների և ծառայությունների ծավալները ներմուծման ծավալների համեմատությամբ փոքր լինելու հետ: Փաստորեն ավելացված արժեքի հարկը կորցրել էր ՀՀ բյուջեն համալրելու իր տնտեսական նշանակությունը:

Բավական է նշել, որ 1995-1996 թթ. և 1997 թ. առաջին կիսամյակում ծագման վայրի սկզբունքի արդյունքում ավելացված արժեքի հարկի գումարային կորուստը Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի համար կազմել է 44.2 մլրդ դրամ¹: Այստեղ տեղին է հիշատակել աստվածաշնչյան այն միտքը, որ «Շատ մեջ մի՛ ընկիր, որ չվնդվես, ոչ շատ հեռու մնա, որ մոռացվես» (Հին կտակարան, էջ 927):

Իհարկե, դրանից հետո աշխարհում և Հայաստանի Հան-

¹ Հարությունյան Վ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Ե., «Զանգակ-97», 2003, 192 էջ, էջ 88:

րապետությունում բազմաթիվ իրողություններ են փոխվել: Մասնավորապես՝ 1997 թվականից (երբ ընդունվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, 14.04.97 թ.) սկսվեցին հարկային օրենսդրության բարեփոխումները, որոնք շարունակվել են հին Հայաստանում, իսկ նոր Հայաստանում այս գործընթացն իր ավարտին է հասցվում հարկային օրենսգրքի մշակմամբ ու ընդունմամբ, որի կապակցությամբ ցանկանում ենք նշել հետևյալ դիտարկումները.

1. ավելացված արժեքի հարկի հետ կապված վերոնշյալ նմանատիպ կորուստներից խուսափելու համար առաջարկում ենք վերաքննության ու փորձաքննության ենթարկել ՀՀ-ում գործող բոլոր հարկային օրենքները, որոնք ընդունվել են հին Հայաստանում և մասամբ կամ առանձին դեպքերում երևի ծառայեցվել են առանձին մարդկանց կամ մարդկանց խմբերի շահերին, մանավանդ որ ՀՀ հարկային օրենսգիրքը ՀՀ-ում գործող հարկային օրենքների մեխանիկական միացում է, որով փորձ է արվում.

- արհեստականորեն ավելի բարձրացնել հարկային մարմինների դերը՝ որպես օրենսգիրքը պարզաբանող ու մեկնաբանող մարմին, որից հոգնել են թե՛ հարկատուները և թե՛ հարկային մարմիններն ու հարկային աշխատակիցները: Կարծում ենք՝ հնացած մտածողության ժամանակներն անցել են, իսկ նախագծի հեղինակները դա չեն ուզում մոռանալ.

- զիտությունն ու կրթությունը խթանելու փոխարեն նախագծի հեղինակները վնասում են պետության այդ հենասյուների՝ հանուն բյուջեի մուտքերի ավելացման: Կարծում ենք՝ դրա աղբյուրը խոշոր հարկատուների ստվերային շրջանառության կրճատումը և մականունավոր ու անունավոր գործարարներին հարկման դաշտ բերելն է: Արդեն բավական է պետության պարտքերը հասել են անասելի չափերի:

Ելնելով վերոնշյալներից՝ առաջարկվում է.

- հարկային օրենսգրքի նախագիծը հանել քննարկումից, եթե դա միջազգային պարտավորություններից չի բխում,

- անկախ բոլոր հանգամանքներից՝ փորձաքննության ենթարկել հարկային բոլոր օրենքները, որոնք ընդունվել են հին Հայաստանում և ընդունել նորերը կամ դրանց փոփոխված տարբերակները և միայն դրանից հետո անցնել հարկային օրենսգրքի ընդունմանը: Նշենք, որ սույն հոդվածի շրջանակներում փորձաքննության են ենթարկվել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի առանձին դրույթներ, որոնց հաշվառմամբ ընդունված օրենքը հարստացված կլինի դրական կողմերով:

Հարկային օրենքների փոփոխության կամ նորերի ընդունման դեպքերում անհրաժեշտ է կցել նաև դրանց արդյունքում ստացվելիք տնտեսական արդյունքը (էֆեկտը), հակառակ դեպքում (ինչպես եղել է քառորդ դար) կտիրի անպատասխանատվության մթնոլորտ՝ դրանից բխող բոլոր բացասական հետևանքներով: Զարմանալ կարելի է, թե անկախացման տարիներին ՀՀ հարկային օրենքներում որքան լրացումներ ու փոփոխություններ են կատարվել: Եթե դրանք բոլորը նոր գաղափարներ են եղել և արդարացված, ապա ինչո՞ւ դրանց հեղինակները չեն ներկայացվել պետական բարձր պարգևների, իսկ եթե ոչ, ապա պետք է հետևություններ անել:

Անուղղակի հարկերի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման օրենսդրական և մեթոդաբանական հիմքերը ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարարների հարկվող շրջանառության¹ նկատմամբ 20 տոկոս դրույքաչափ կիրառելով: Ապրանքների ու ծառայությունների լրիվ արժեքով հատուցման գումարի մեջ (ներառյալ 20 տոկոս դրույքաչափը) ԱԱՀ-ի գումարը որոշվում է 16.67 տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով:

Հարկ է նշել, որ օրենսդրական մակարդակով ԱԱՀ-ով չեն հարկվում, այսինքն՝ հարկման օբյեկտ չեն համարվում այնպիսի գործարարներ ու շրջանառություններ, ինչպիսիք են².

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, սուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, հոդ. 8:

² Նույն տեղում, հոդ. 7:

ա) պետական տուրքի գումարը.

բ) ՀՀ կառավարության որոշումների հիման վրա հարկ վճարողների կողմից ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց գործարքները, իսկ մասնակի հատուցմամբ գործարքների իրականացման դեպքում՝ սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառության և ստացված հատուցման տարբերությունը.

գ) ֆիզիկական անձանց կողմից օրենքով սահմանված անձնական օգտագործման իրերի ներմուծումը.

դ) ՀՀ մշտական բնակության մեկնող քաղաքացիների անձնական գույքի ներմուծումը և այլն:

Ավելին, ԱԱՀ-ի գումարի մեծության հաշվարկմանը չեն մասնակցում նաև ԱԱՀ-ի գծով սահմանված արտոնությունները՝ հանձինս հարկից ազատման և գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների: Առաջին դեպքում այն պատճառով, որ ԱԱՀ-ից ազատումը հենց հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելն է, իսկ երկրորդ դեպքում այն պատճառով, որ ցանկացած ծավալի շրջանառություն, երբ բազմապատկվում է զրո հարկադրույքով, արդյունքում ստացվում է զրո մեծության հարկ:

ԱԱՀ-ի գումարի հաշվարկմանը (բացի վերը նշված արտոնություններից՝ ԱԱՀ-ով չհարկում, հարկից ազատում և գրոյական դրույքաչափով հարկում) չեն մասնակցում նաև¹. ա) այն իրավաբանական անձինք ու անհատ ձեռնարկատերերը, որոնք համարվում են պարզեցված հարկ և հաստատագրված վճար վճարողներ, կամ որոնց գործարքների հասույթի ծավալը չի գերազանցել 3.0 մլն դրամը, բ) ֆիզիկական անձանց պատկանող բնակելի շինության օտարման գործարքները և այլն:

Վերը նշված օրենսդրական հիմքերով ու մեթոդաբանությամբ է հաշվարկվում ԱԱՀ-ի մեծությունը: Սակայն ԱԱՀ-ի հաշվարկված մեծությունը ամբողջությամբ բյուջե չի վճարվում:

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, հոդ. 7:

Պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի մեծությունը, վերը նշված մոտեցումներով, հարկվող գործարքների (գործառույթների)² հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարի և որոշակի նվազեցումների ու պակասեցումների տարբերությունն է: Այդ պակասեցումներին կամ նվազեցումներին վերաբերում են¹.

ա) հանրապետության տարածքում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց դիմաց բանկային փոխանցմամբ կատարվել է վճարում՝ բացառությամբ սահմանված դեպքերի,

բ) հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար մաքսային մարմինների կողմից զանձված (զանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարները և այլն:

Ի դեպ, մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները չի թույլատրվում հաշվանցել կամ պակասեցնել այն դեպքերում, երբ ա) հարկատուն ԱԱՀ վճարող չէ, բ) գործարքները լինում են ԱԱՀ-ից ազատված ու չհարկվող (հարկման օրյեկտ չհամարվող), գ) հարկատուն շրջանառելի բազմակի օգտագործման տարան ձեռք է բերում անմիջական արտադրողից կամ անմիջական ներմուծողից, դ) հարկատուն աշխատում է հաստատագրված վճարով և այլն, որոնց դեպքում հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները միացվում են ապրանքի ձեռքբերման գնին կամ շրջանառության ծախքերին, բացառությամբ ապրանքների արտահանման դեպքի²:

Վերը նշված մոտեցումներով հաշվարկված և հաշվանցված (պակասեցված) ԱԱՀ-ի գումարների դրական տարբերությունը

¹ Նույն տեղում, հոդ. 23:

² Նույն տեղում, հոդ. 26:

հաշվարկվում է¹ վճարողների կողմից հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններ ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների հաշվին՝ բացառությամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներին (բացառությամբ սև և գունավոր մետաղների ջարդոնի արտահանման գործարքների) վերաբերող ձեռքբերումների գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում և ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների, որոնք հաշվանցվում են հարկ վճարողների այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին կամ վերջիններիս բացակայության պայմաններում վերադարձվում են վճարողներին (երբ առկա է լինում ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդ) այն չափով, որը չի գերազանցում հաշվետու ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 20 %-ը:

Մնացած բոլոր դեպքերում հաշվարկված ու հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների դրական տարբերությունը այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցման կամ վերադարձման համար հարկ վճարողները հարկային մարմիններին են ներկայացնում ՀՀ կառավարության սահմանած փաստաթղթերը, իսկ գումարը կարող է վերադարձվել դիմումը ներկայացնելուց հետո՝ երեք ամսվա ընթացքում, և այն էլ միայն պետական բյուջեում ԱԱՀ-ի գծով առկա մուտքերի հաշվին:

Հաշվարկված և հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների դրական տարբերությունը չի վերադարձվում (բացառությամբ այն գումարների, որոնք ուղղակիորեն վերագրվում են ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներին) և դուրս է գրվում շահույթի (եկամտի) հաշվին այն դեպքերում, երբ անհատ ձեռնարկատերերի գործունեության դադարեցման դեպքում ձեռնարկատիրական գործունեության օբյեկտների մնացորդների

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, հոդ. 25:

մասով (այդ թվում՝ ապրանքների, արտադրանքի, մտավոր սեփականության օբյեկտների), այլ գույքային իրավունքների գծով ձեռքբերումների դիմաց վճարված (հարկային հաշիվներում կամ մաքսային փաստաթղթերում առանձնացված) և մինչև գործունեության դադարեցումը հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների չափով առաջանում է լրացուցիչ հարկային պարտավորություն¹:

Բացի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքից, տուգանքներ սահմանված են նաև «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով՝ ստորև բերված չափերով ու հանգամանքներում.

1) սահմանված կարգի խախտումով հարկային հաշիվների լրացման համար վճարողներից զանձվում է տուգանք՝ այդ փաստաթղթերում հաշվարկված ԱԱՀ-ի տասը տոկոսի չափով:

2) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու (հաշվանցելու) հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից զանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով: Այդ տուգանքը կիրառվում է նաև այն դեպքում (անկախ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու հանգամանքից), երբ հարկային տեսչության մարմինների կողմից կատարվող ստուգման արդյունքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար չի առաջանում՝ հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները գերազանցելու հետևանքով՝ պակաս հաշվարկված կամ ավել հաշվանցված (պակասեցված) ԱԱՀ-ի գումարների նկատմամբ:

3) Սահմանված կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ապրանքների մատակարարման կամ ձեռքբերման և ծառայությունների մատուցման կամ ստաց-

¹ Նույն տեղում, հոդ. 25, 40:

ման գծով ԱԱՀ-ի գումարները չներառելու (չներկայացնելու) դեպքում տեղեկություններ¹ ներկայացնող անձը վճարում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար 5.000 դրամի չափով:

Օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օրյեկտ չհանդիսացող գործարքների հաստատագրված վճարով հարկվող կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: Ընդ որում՝ հաստատագրված վճարով կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեությանը վերաբերող հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը:

Անապրանք փաստաթղթերի օգտագործման միջոցով, ինչպես նաև ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օրյեկտ չհանդիսացող, օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների մասով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումար-

¹ Հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ներառման ենթակա ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի այն գումարները, որոնք չեն արտացոլվել ներկայացված տեղեկություններում, կամ որոնց վերաբերյալ տեղեկություններ չեն ներկայացվել, ենթակա չեն հաշվանցման այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում, սակայն կարող են հաշվանցվել այդ տեղեկությունները ներկայացնելու հաշվետու ժամանակաշրջանում, եթե այդ տեղեկությունները չեն վերաբերում հարկային մարմինների կողմից ստուգվող կամ արդեն իսկ ստուգված ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներին:

ները ենթակա են վերաձևակերպման այն հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով, որում իրականացվել են այդ գործարքները (կատարվել է հաշվանցում):

Հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների սահմանված կարգով չձևակերպելը (չպակասեցնելը) դիտվում է որպես օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում (պակասեցում):

Ակցիզային հարկի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման օրենսդրական և մեթոդաբանական հիմքերը, ակցիզային հարկի գծով հարկային պարտավորությունները ներառում են.

- ա) ակցիզային հարկի գումարը,
- բ) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված տույժերն ու տուգանքները,
- գ) «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված տուգանքները:

Ակցիզային հարկը ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների՝ զարեջրի, խաղողի և այլ գինիների, գինենյութի, սպիրտի և սպիրտային խմիչքների, ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչների, սիգարետների, սիգարետանների և սիգարետների՝ ծխախոտով կամ դրա փոխարինիչով, բենզինի, հում նավթի և նավթամթերքների, դիզելային վառելիքի, նավթային գազերի և գազանման այլ ածխածինների (բացառությամբ բնական գազի) ներմուծման կամ ՀՀ տարածքում այդ ապրանքներն արտադրողների կողմից դրանց օտարման համար սահմանված կարգով հարկվող և պետական բյուջե վճարվող անուղղակի հարկ է:

Այն հաշվարկվում է ակցիզային հարկի ստորև բերված հարկման բազայի նկատմամբ՝ սահմանված դրույքաչափերով և կարգով:

Ակցիզային հարկի դրույքաչափը¹

Ծածկագիրն ըստ ԱՏԳ-ի	Ապրանքախմբի անվանումը	Հարկման բազայի միավորը	Ակցիզային հարկի դրույքաչափը (դրամ)
2203	Գարեջուր	1 լիտր	70
2204	Խաղողի և այլ գինիներ, գինեկոթ	բացառման գնի (առանց ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի), իսկ ապրանքների ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեքի	10 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 100 դրամ
2205	Վերմուտ և խաղողի այլ գինիներ, որոնք պարունակում են բուսական և արոմատիկ էքստրակտներ	1 լիտր	500
2206	Խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքներ (խնձորի սիդր, պերրու (տանձի սիդր), մեղրաըմպելիք)	1 լիտր	180
2207	Էթիլային սպիրտ	1 լիտր (100-տոկոսանոց սպիրտի վերահաշվարկով)	600

Ընդ որում՝ 40 տոկոսից բարձր սպիրտայնությամբ ապրանքատեսակների համար սպիրտայնության 40 տոկոսը գերազանցող յուրաքանչյուր տոկոսային կետի համար հարկի դրույքաչափն ավելացվում է 7.5 դրամով, իսկ մինչև 9 տոկոս սպիրտայնություն պարունակող խմիչքների համար սահմանվում է յուրաքանչյուր լիտրի համար 100 դրամ:

Նշենք նաև, որ ծխախոտի արտադրանքի և ներմուծվող

¹ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Եր., 2009, էջ 176-177:

դիզելային վառելիքի ու բենզինի ակցիզային հարկը հաշվարկվում է այլ մոտեցումներով:

Ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների գծով սահմանված են հարկային արտոնություններ՝ ակցիզային հարկով չհարկելու միջոցով, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել հարկի հաշվարկման ժամանակ:

Ակցիզային հարկի հաշվարկման ժամանակ, վերոնշյալ հարկային արտոնությունների հաշվառումից բացի, հարկի գանձման ընթացքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել¹, որ՝

1) Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողների կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում բանկային վճարմամբ ձեռք բերված կամ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց վճարված ակցիզային հարկի գումարը՝

ա) ենթակա է վերադարձման այդ հումքից պատրաստված՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների արտահանման դեպքում.

բ) պակասեցվում է դրանց համար դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերի հիման վրա հաշվետու ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա ակցիզային հարկի ընդհանուր գումարից բացառությամբ ստորև 2-րդ կետում նշված դեպքի:

2) Հայաստանի Հանրապետությունում բանկային վճարմամբ ձեռք բերված կամ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց վճարված ակցիզային հարկի գումարի՝ այդ հումքից պատրաստված ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարը գերազանցող մասը հաշվանցման կամ վերադարձման ենթակա չէ Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապ-

¹ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 180-181:

րանքներ արտադրողների կողմից:

3) Հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողների կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ձեռք բերված կամ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկման ենթակա հումքի դիմաց վճարված ակցիզային հարկի գումարը՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարը գերազանցելու դեպքում գերազանցող մասը, բացառությամբ առանձին դեպքերի, հաշվանցվում է հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա ակցիզային հարկի գումարների հաշվին:

«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված են տուգանքներ՝ ստորև բերված դեպքերով ու չափերով¹.

1) ակցիզային հարկով հարկվող օբյեկտը կամ հարկման բազան թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողներից զանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ակցիզային հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի չափով:

2) Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ակցիզային հարկի ճշգրտված մեկից ավելի յուրաքանչյուր հաշվարկի ներկայացման դեպքում զանձվում է տուգանք՝ 200 հազար դրամի չափով:

¹ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», արտաքին մաս, Ե., 2009, էջ 182-183:

12. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱ-ԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԵՆԻՇԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ (2019 Թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

2019 թվականի փետրվարի 8-ին ընդունվել է Հայաստանի Հանրապետության կառավարության գործունեության 5-ամյա ծրագիրը, որի գաղափարական հիմքը «Իմ քայլը» դաշինքի նախընտրական ծրագիրն է:

Կառավարությունը վճռական է «Իմ քայլը» խորհրդարանական խմբակցության, խորհրդարանական այլ ուժերի, քաղաքացիական հասարակության, հանրության հետ համագործակցության և երկխոսության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացնել տնտեսական հեղափոխություն¹:

Տնտեսական հեղափոխության հիմնախնդիրները և իրականացման մոտեցումները բոլոր ժամանակներում ու երկրներում եղել և շարունակում են մնալ տնտեսագետների, փիլիսոփաների և այլ մասնագետների, քաղաքական ու հասարակական գործիչների, ինչպես նաև հասարակության անդամների զգալի մասի ուշադրության կենտրոնում, քանի որ տնտեսական հեղափոխության դրսևորումները բազմաշերտ են ու շոշափում են հասարակության յուրաքանչյուր անդամի շահերը, որոնց ընկալումները տնտեսագետների, փիլիսոփաների, քաղաքական ու հասարակական գործիչների, աղքատների ու հարուստների մոտ տարբեր են: Մեր կարծիքով՝ տնտեսական հեղափոխության իրականացման ուղենիշերը կարող են լինել բազմակողմ, որոնցից ստորև ներկայացվում է ֆինանսականը:

Ստորև ներկայացնում ենք տնտեսական վերելքը պայմա-

¹ ՀՀ կառավարության ծրագիր, Հայաստանի Հանրապետություն, փետրվար, 2019, 73 էջ:

նավորող ֆինանսական և հատկապես հարկային համակարգի կատարելագործման գործնական և հայեցակարգային հիմնուղիները ՀՀ-ում:

Առաջնային խնդիր ենք դիտում.

1.

– մինչև 30 %-ի հասցնել հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը և այն դիտարկել որպես մակրոտնտեսական ցուցանիշ:

– հրաժարվել հարկային օրենսդրությունում հաճախակի ու մասնակի փոփոխություններ կատարելու պրակտիկայից և կատարել այնպիսի փոփոխությունները, որոնք կնպաստեն.

ա) անուղղակի և ուղղակի հարկերի հարաբերակցության փոփոխմանը՝ հօգուտ երկրորդի, քանի որ անուղղակի հարկերը ներառվում են ապրանքների և ծառայությունների գների մեջ՝ հարկային բեռը տեղափոխելով սպառողների վրա, որի գերակշռող մասը ազգաբնակչությունն է,

բ) պրոգրեսիվ հարկման մոտեցումների գործնականում կիրառմանը, մոտեցումներ, որոնք իրենց կիրառությունն են ստացել զարգացած երկրներում,

գ) միասնական հարկի ձևավորման և գործնականում ճիշտ մոտեցումների արմատավորմանը, բայց ոչ այնպես, ինչպես կատարվել է «պարզեցված հարկի» և «հաստատագրված վճարների» պարագայում, որոնցում դրված մոտեցումները չեն բխում հարկման արտերկրյա փորձից և հարկման տեսություններից¹.

• Հարկային օրենսդրությունում, այնուամենայնիվ, փոփոխություններ կատարելու դեպքերում անհրաժեշտ ենք համարում օրենսդրական փոփոխությունը՝ որպես հիմնավորում կցելով նաև տնտեսական արդյունքի (էֆեկտի) հաշվարկը, որը՝

ա) պարզ ու հասկանալի կդարձնի օրենսդրական փոփոխության անհրաժեշտությունը և նրա քննարկումներն ԱԺ-ում

և կառավարությունում,

բ) հարկային ծառայությունում կնվազեցնի փոփոխություններ կատարելու չարդարացված պրակտիկան:

• Հրաժարվել հաստատագրված վճարներից և վերադառնալ հանրապետությունում հարկային տարածքի միասնականացմանը, քանի որ հաստատագրված վճարների պարագայում հարկման հիմքում ընկած է ոչ թե եկամուտը, այլ գործունեության տեսակը: Մանավանդ որ հաստատագրված վճարների հարկման բազան կառուցված է տնտեսագիտական հիմնավորում չունեցող ելակետային տվյալների վրա, որոնց ճշտության վերահսկման արդյունավետությունը բավականին ցածր է, և վերջին հաշվով՝ նվազեցված են բյուջեի եկամուտները:

• Հայաստանի Հանրապետությունում ՓՄՁ-ների զարգացման համար անհրաժեշտ ենք համարում քննական վերլուծության ենթարկել ՓՄՁ-ների դասակարգման մոտեցումները և ներկայացնել նոր մոտեցումներ դրանց վերանայման ուղիների վերաբերյալ, ինչպես նաև որդեգրել նոր մոտեցումներ ՓՄՁ-ների գործունեությունը խթանող հարկային և վարկային խթանների վերաբերյալ:

• Վեր հանել հարկման սկզբունքների կիրառման ժամանակակից մոտեցումները, քանի որ «ինչպես պետք է հարկել» հավերժական հարցի պատասխանի վերաբերյալ մինչև օրս եղած տեսական ընկալումներն ու մոտեցումները, որոնք իրենց ձևակերպումներն են ստացել հարկման արդարության, արդյունավետության ու համընդհանրության սկզբունքներում, եղել և շարունակում են մնալ տարբեր: Դա բնական է ու տրամաբանական, քանի որ մարդկանց ապրած ժամանակաշրջանը, միջավայրը, մասնագիտությունը, սոցիալ-հոգեբանական վիճակը և այլն ձևափոխում և կերպարանափոխում են մարդկանց ընկալումները և մոտեցումները: Ասվածը հավասարապես վերաբե-

¹ Հարությունյան Վ. և ուրիշներ, «Հարկեր և հարկազանձում», Ե., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2010, 600 էջ, էջ 103:

¹ Հարությունյան Վ. Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Ե., «Ձանգակ-97», 192 էջ, էջ 165:

րում է նաև քննարկվող հարցին: Ուստի հարկման սկզբունքների ժամանակակից չափորոշիչների ընտրությունը պետք է կատարել՝ հիմք ընդունելով ներկա իրողությունները, չնոտանալով, որ տարբեր երկրներում ու տարբեր ժողովուրդների մոտ դրանք տարբեր են: Եվ բնավ էլ պետք չէ ու ճիշտ չէ ներկան կառուցել՝ հիմք ընդունելով անցյալը, որքան էլ դրանք իրենց ժամանակին լինեին առաջադիմական մոտեցումներ:

2.

• Այդ ընթացքում տնտեսագիտական միտքը հարստացել է նոր մոտեցումներով, առաջադրել նոր սկզբունքներ տեղին, ժամանակին, երկրի առանձնահատկություններին համապատասխան:

• Ժողովրդավարացման ուղին բռնած բոլոր երկրներում հարկերը սահմանվում են օրենսդիր մարմնի կողմից: Դա նշանակում է, որ կառավարություններն ու երկրների ղեկավարների խոստումները կարող են արդարացված լինել, եթե օրենսդիր մարմնում ունենան ժողովրդի ընտրյալների մեծամասնության աջակցությունը:

Արդարացի ու արդյունավետ հարկազանձում իրականացնելու համար, ժողովրդի ընտրյալների մեծամասնության աջակցությունից բացի, շահագրգիռ կողմերից՝ երկրի առաջնորդից ու կառավարությունից պահանջվում է ձևավորել նաև ոչ միայն պրոֆեսիոնալ կամ արհեստավարժ, այլև երկրի ժողովրդի մեծամասնության (կամ, որ նույնն է ասել, պետության) շահերի պաշտպանությամբ մտահոգված մեծամասնություն:

• Ժողովրդավարության ուղին բռնած երկրների գործադիր մարմինները, որպես կանոն, ձևավորվում են առավելապես ոչ թե պրոֆեսիոնալիզմի, այլ քաղաքական հենքով, որը քաղաքական ժամանակակից համակարգի բացասական դրսևորումներից է և վնասում է երկրների տնտեսական վերելքին ու հետագա զարգացմանը:

Ընդհանուր առմամբ օրենսդիր և գործադիր մարմինների ձևավորման գործընթացի ապարադաքականացման ակտիվացումը կամ քաղաքականացման նվազեցումը լուրջ խթան կարող

են դառնալ տնտեսագիտորեն հիմնավորված ու արդարացված, ինչպես նաև ազգաբնակչության մեծամասնության շահերից բխող հարկային օրենսդրություն ունենալու համար: Հակառակ դեպքում հարկային օրենսդրությունում շարունակական բարեփոխումներ կատարելու անհրաժեշտություն կզգացվի (ինչպես ներկայումս է), իսկ հարկահավաքները, 19-րդ դարի ռուս հայտնի գրող Նիկոլայ Նեկրասովի պատկերավոր արտահայտությամբ, հանդես կգան «Ազահ ու ոչ ոքի հետ չկիսվող հարկահավաքի տեսքով»¹:

• Ժամանակակից պայմաններում դժվարացել է հատկապես եկամտոտների ամբողջական հաշվառման նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողության և արդարացի հարկազանձման իրականացումը, որի պատճառով անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկային բեռն ինչպես օրենսդրորեն, այնպես էլ գործնականում տեղափոխված է անուղղակի հարկերի վրա, քանի որ.

ա) այդպիսի հարկերի զանձումն աննկատելի է դառնում ժողովրդի համար և ներառվում է ապրանքի գնի մեջ ու մարդկանց ընկալումներում դիտարկվում որպես ապրանքի գնի բաղադրիչ և ոչ որպես հարկ,

բ) անուղղակի հարկ վճարողը երբեք վաճառողը չի լինում, այն ամբողջությամբ վճարում է գնորդը:

Մինչդեռ հարկային եկամտոտների գերակշիռ մասն անհրաժեշտ է ձևավորել ուղղակի հարկերից՝ իրականացնելով արդյունավետ հարկային վարչարարություն և ձևավորելով ուղղակի հարկերի զանձման գերակայությունն ապահովող հարկային օրենսդրություն: Այդ հիմնախնդրի լուծումը բխում է հենց հարկման արդարության սկզբունքի պահանջներից, քանի որ, որպես կանոն, հարկումը պետք է կատարվի հարկատուի մաքուր եկամտից: Ուստի անհրաժեշտ է շահութահարկի հաշվարկման մեխանիզմներում տեղադրել գիտականորեն հիմնա-

¹ Налоги. Люди. Время... или этот безграничный мир налогов. Под. ред. А. В. Брызгалина. Екб.: изд. -во «Налоги и финансовое право», 2008, 576 стр., էջ 436.

վորված ու տրամաբանված մոտեցումներ, որոնք պետք է վերաբերեն ոչ միայն հարկվող շահույթի հաշվարկմանը (որն անվանվում է հարկվող օբյեկտ), այլև դրա նկատմամբ կիրառվող տոկոսադրույթներին: Արդարացված չի կարող համարվել հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումների անտեսման պայմաններում հարկադրույթների համեմատությունների հիման վրա հարկային բեռի մասին դատողություններ անելը: Դա մեխանիկական մոտեցում է, իսկ մասնագիտական առումով նաև անպտուղ: Ուստի չի կարելի համաձայնվել այն տնտեսագետների¹ հետ, ովքեր ամերիկացի տնտեսագետ Ա. Լաֆերի կողմից կառուցված հարկման պրոգրեսիվության և բյուջեի հարկային եկամուտների կախվածության պարաբոլից (որը տնտեսագիտության մեջ հայտնի է «Լաֆերի կոր» անվանմամբ) բխեցված առանձին եզրակացություններ փորձում են տարածել այլ երկրների վրա: Խոսքը մասնավորապես վերաբերում է Ա. Լաֆերի այն եզրահանգմանը, որի համաձայն՝ բյուջեի հարկային վճարումների դրույքաչափը պետք է կազմի 30 %, որի սահմաններում մեծանում են բյուջեի մուտքերը, 40-50 % դրույքաչափի պայմաններում այդ աճը մի փոքր դանդաղում է, իսկ երբ հարկադրույթը գերազանցում է այդ չափը, որն անվանվել է «արգելված գոտի», ապա նկատվում է բնակչության խնայողությունների, տնտեսության մեջ ներդրումների և հարկային մուտքերի կտրուկ նվազում: Դրա արդյունքում Ա. Լաֆերը բյուջեի եկամուտների ավելացման ու տնտեսության զարգացման ճիշտ ուղի է համարում հարկադրույթների իջեցմամբ հարկման բազայի ընդլայնումը, որը և այլ ուրիշ հայեցակարգային մոտեցումներ մեծ դեր խաղացին ԱՄՆ-ի տնտեսության զարգացման գործում այդ երկրի 40-րդ նախագահ Ռոնալդ Ռեյգանի օրոք:

Դա պետք է բացատրել այն փաստով, որ Ա. Լաֆերը վերոհիշյալ պարաբոլը կառուցել է ամերիկյան տնտեսության իրո-

¹ Кравченко Л. А., «Налоговые реформы 80-х годов в США (Социально-экономические аспекты)», М., «НИФИ», 1989, стр. 9, Пепеляев С. Г., «Законы о налогах: элементы структуры», М., СВЕА, 1995, 345 с., стр. 37.

դությունների և ԱՄՆ-ում գործող հարկային օրենսդրության հաշվառմամբ: Բնականաբար վերլուծությունների և ուսումնասիրության արդյունքում ստացված եզրակացություններն առավել օգտակար կարող են լինել նույնատիպ տնտեսություն ու նմանվող հարկային օրենսդրություն ունեցող երկրների համար: Հարկ է նշել նաև, որ հարկային բեռը շահութահարկի գծով առավել շատ կախվածության մեջ է գտնվում ոչ թե դրույքաչափից, այլ հարկվող շահույթի (այն համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է) հաշվարկման մեխանիզմներից ու դրան մասնակից բաղադրիչներից:

- Անհրաժեշտ է բացահայտել ՀՀ-ում հարկային պարտավորությունների հաշվարկման օրենսդրական ու մեթոդաբանական թերություններն ու բացթողումները և կատարել առաջարկություններ դրանց վերացման ուղիների վերաբերյալ: Խոսքը վերաբերում է ՀՀ-ում գործող բոլոր հարկատեսակներին:

- Կարևոր նշանակություն ունի նաև ՀՀ հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի արմատական վերափոխումը, որը պետք է դիտարկել երկու տեսանկյունից՝

1. մասնագիտական հմտությունների և գիտելիքների կատարելագործում.
2. վարքագծի կանոնների պահպանում:

Մասնագիտական գիտելիքների կատարելագործման հիմնական ձևը վերապատրաստումն է: Անձնակազմի վերապատրաստումը հենց ուղղակի մեկանգամյա վերապատրաստումը չէ, այլ պլանավորված շարունակական մասնագիտական ուսուցում գիտելիքների արդիականացման և իրազեկման, հմտությունների զարգացման միջոցով, որը հարկային ծառայողների առջև դրված խնդիրների իրագործման հիմնական պայմանն է: Շատ դեպքերում հանրային ոլորտում վերապատրաստումների միջոցառումը սահմանվում է բյուջեով և կանոնակարգվում համապատասխան օրենքներով (Ներքին առաջին, Հարկային և մաքսային ծառայությունների մասին օրենքները): Ամբողջ աշխարհում ինչպես հանրային, այնպես էլ մասնավոր հատվածի

առաջատար կազմակերպությունները մեծ ներդրումներ են կատարում անձնակազմի մասնագիտական զարգացման ոլորտում: Հարկային և մաքսային ծառայողի մասնագիտական գործունեությունը ենթադրում է մի շարք մասնագիտությունների գծով հաշվապահական հաշվառում, հարկային համակարգ, իրավագիտություն և ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, համապատասխան գիտելիքների և հմտությունների առկայություն:

Ընդհանուր նպատակների իրականացման բարձր արդյունավետության ապահովման նպատակով գիտելիքներից զատ անհրաժեշտ է նաև հաղորդակցման, թիմային աշխատանքում ինտեգրվելու ունակություն: Ժամանակի մարտահրավերները մշտապես փոփոխում են հարկային համակարգի առջև դրված խնդիրները, համապատասխանաբար փոփոխվում են նաև ծառայողի մասնագիտական ունակությունների նկատմամբ պահանջները, հետևաբար վերապատրաստումները պետք է կրեն շարունակական բնույթ: Հարկային և մաքսային համակարգի կադրային քաղաքականությունը միտված է հետևյալ երեք ուղղություններով՝ նոր մասնագետների պատրաստում, որոշակի փորձ ունեցող ծառայողների շարունակական վերապատրաստում, կարիերայի աճի հնարավորությունների ընձեռում: Հարկային և մաքսային ծառայողների վարվելակերպի բարելավման նպատակով պետք է մանրակրկիտ ուսումնասիրվեն վերապատրաստման կարիքներն ըստ ոլորտների, պաշտոնների, սահմանվեն երկարաժամկետ գերակայությունները: Հետևաբար հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումն անհրաժեշտ է կազմակերպել ինչպես կրթական հաստատությունների, այնպես էլ պետական մարմիններին կից գործող մասնագիտական վերապատրաստման կառույցների միջոցով՝ ապահովելով սերտ կապ առաջարկ ձևավորողների և պահանջարկ թելադրող կառույցների միջև:

Վարքագծի կանոնների սահմանման նպատակն է ուղղորդել հարկային ծառայողին իր վարվելակերպում:

Հարկային և մաքսային ծառայողը պարտավոր է՝

- ցուցաբերել անմնացորդ հավատարմություն ու նվիրվածություն իր երկրին և աշխատանքին,
- զերծ մնալ այնպիսի գործողություններից, որոնք կարող են պետական մարմնի աշխատանքները խոչընդոտել կամ վարկաբեկել և հեղինակազրկել,
- ղեկավարվել մարդասիրության, արդարության և ազնվության սկզբունքների վրա հիմնված բարոյական նորմերով,
- հարգել մարդու արժանապատվությունը,
- լինել անաչառ, անկողմնակալ, գուսպ, անկախ և օրինակելի,
- անհարկի չընդգծել իր պաշտոնեական դիրքը,
- լինել հավասարակշռված, կարգապահ, ճշտախոս,
- լինել քաղաքավարի հարկատուների, գործընկերների, ենթակա անձանց և ղեկավարության հետ,
- խուսափել ցանկացած տեսակի հովանավորչությունից, միջնորդությունից, աջակցությունից, որոնց արդյունքում կարող է խոչընդոտվել հարկային օրենսդրության պահանջների կատարումը, ծառայության ընթացքում օգտագործել միայն բարոյական միջոցներ՝ նպատակին հասնելու համար,
- իրենց վարքով կախվածության մեջ չընկնել որևէ անձից և լինել անկախ,
- մաքսային ծառայության անվտանգ գործունեությունն ապահովելու նպատակով անվերապահորեն պահպանել ծառայողական տեղեկությունների գաղտնիությունը¹:

Հարկային ծառայողի անմիջական ղեկավարը, հետևելով մասնագիտական վարքագծի կանոններին, հնարավորության սահմաններում միջոցներ է ձեռնարկում, որպեսզի իր ենթակա աշխատողները ևս պահպանեն այդ կանոնները: Դրանց խախտման և ոչ պատշաճ կատարման դեպքում պետք է կիրառվեն համապատասխան պատժամիջոցներ:

- Խնդիրները հնարավոր է իրականացնել հարկային վարչարարության մշտապես կատարելագործման և օպտիմալ կազմակերպչական կառուցվածքի ներդրման միջոցով: Կազմա-

¹ www.taxservice.am, www.costoms.am

կերպչական կառուցվածքի ընդունված չորս տեսակներից առավել մեծ կիրառություն ունի ըստ գործառնությունների սկզբունքի կազմակերպական կառուցվածքի կիրառումը: Մակայն շատ դեպքերում կազմակերպական կառուցվածքում սահմանված նորմատիվային և օպերատիվ գործառնությունները կանոնակարգող ստորաբաժանումներին զուգահեռ ներառվում են անուղղակի հարկատեսակների հաշվառման և վերահսկողության ստորաբաժանումներ, ինչպես նաև առանձնացվում է խոշոր հարկատուների գործունեությունը վերահսկող հարկային ստորաբաժանումը: Հարկային համակարգի օպտիմալ կազմակերպչական կառուցվածքն ապահովում է հարկային համակարգի օրենսդրության կիրարկման ու հսկողության ամուր հիմքը:

Անկախության տարիներին Հայաստանում հարկային քաղաքականության և վարչարարության բարելավման դիտակետում մշտապես եղել են հարկային հսկողության մեխանիզմների և տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ենթակառուցվածքների զարգացումը, հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ընդլայնումը, մաքսային գործընթացների կատարելագործումը, հարկային ու մաքսային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքների օպտիմալացումը: Մասնավորապես մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավման նպատակով ներդրվել են էլեկտրոնային հաշվետվությունների համակարգ, հարկ վճարողների գրանցման պարզեցված ընթացակարգ, հեռախոսագանգերի ու հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոններ և այլն: Մակայն վերը թվարկված բարեփոխումներին զուգահեռ՝ հարկային և մաքսային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից առանձնակի կարևորվում է հարկային ու մաքսային օրենսդրության, պետական եկամուտների քաղաքականության և ռիսկերի գնահատման համակարգերի, կազմակերպական կառուցվածքների կատարելագործումը:

Պետությունը քաղաքական համակարգի գլխավոր ինստիտուտն է, իսկ պետականության ձևը՝ կառավարման, պետական կառուցվածքի ձևի և քաղաքական վարչակարգի ամբող-

ջությունը: Ըստ սահմանադրական իրավունքի՝ պետությունները լինում են ունիտար և դաշնային: Ունիտար պետությունները, որպես կանոն, ձևավորվում են մոնոթեթնիկ տարածքների վրա, որտեղ գործում են մեկ սահմանադրություն և օրենսդրություն, միասնական օրենսդիր, գործադիր և դատական իշխանությունների մարմիններ: Ունիտար պետությունները տարանջատվում են կենտրոնացված և ապակենտրոնացված պետությունների: Կենտրոնացված ունիտար պետության օրինակ է Հայաստանի Հանրապետությունը, իսկ ապակենտրոնացվածի՝ Ֆրանսիան, Վրաստանը և այլն: Ունիտար պետություններում հարկային և մաքսային համակարգը կառավարվում է մեկ կենտրոնից, միասնական օրենսդրությամբ, ինչպես, օրինակ, Իտալիայում, Մեծ Բրիտանիայում, շատ դեպքերում գործում է համապետական հարկային օրենսգիրքը: 2016 թվականին Հայաստանը ևս ընդունել է հարկային օրենսգիրք, որն ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հունվարի մեկից:

Ֆեդերատիվ պետությունը, ի տարբերություն ունիտարի, ունի իշխանության բարձրագույն մարմինների երկու մակարդակ: Ֆեդերացիայի սուբյեկտներն իրավունք ունեն ընդունել ու տարածաշրջանային օրենքներ: Այդպիսի պետությունների, ինչպիսիք են՝ ԱՄՆ-ը, Գերմանիան, Ավստրալիան, Շվեդիան, հարկային համակարգը կազմված է մի քանի մակարդակներից՝ կենտրոնական և տարածաշրջանային (նահանգներ, մարզեր և այլն): Հարկային համակարգի միասնականության հիմքը բոլորի կողմից կիրառվող միասնական օրենսդրությունն է:

Պետական կառավարման համակարգում հարկային և մաքսային մարմինները կարող են գործել որպես.

- միասնական կիսաինքնավար մարմին, որը կազմակերպական կառուցվածքի այնպիսի տեսակ է, որում բոլոր գործառնությունները կենտրոնացված են մեկ մարմնում, իսկ ղեկավարը, որպես կանոն, հաշվետու է ֆինանսների նախարարին: Կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակը ընտրել են Ավստրալիան, Իսպանիան, Ճապոնիան, Բոլանդիան: Հատկապես Ճապոնիայում հարկային վարչարարության գործառնություն իրա-

կանացում է ֆինանսների նախարարության ենթակայությամբ գործող ազգային հարկային գործակալությունը, որը ներառում է կենտրոնական ապարատ, 11 տարածքային մարմիններ և 524 տարածքային տեսչություններ¹:

• Միասնական կիսաինքնավար մարմին, որը հաշվետու է կառավարման խորհրդին: Խորհրդի կազմ ներառվում են ինչպես օրենսդիր մարմնի ներկայացուցիչներ, այնպես էլ հարկային խորհրդատուներ, իրավաբաններ, որակավորված հաշվապահներ: Կառավարման խորհրդի լիազորություններն ընդգրկում են լրացուցիչ վերահսկողություն, հարկային և մաքսային մարմնի գործունեության արդյունավետության գնահատում, հետագա ռազմավարության մշակում: Խորհուրդը անմիջականորեն հաշվետու է վերադաս մարմնի ղեկավարին, հիմնականում ֆինանսների նախարարին: Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակ ընտրել են ԱՄՆ-ը, Կանադան, Մեծ Բրիտանիան:

• Միասնական հարկային ստորաբաժանում (ծառայություն), որը գործում է ֆինանսների նախարարության ենթակայության ներքո: Հարկային վարչարարության գործառույթն իրականացնում է հարկային ծառայության ստորաբաժանումը, իսկ մյուս վարչակառավարչական գործառույթները (կադրային քաղաքականություն, նյութատեխնիկական մատակարարում, տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, ֆինանսներ և այլն) իրականացնում են ֆինանսների նախարարության համապատասխան ստորաբաժանումները: Կազմակերպական կառուցվածքի այս մոդելը կիրառվում է Ֆրանսիայում և Շվեյցարիայում:

• Հարկային վարչարարության գործառույթների բաշխումը տարբեր ստորաբաժանումների միջև: Հարկային համակարգի կառուցվածքը ենթադրում է հարկային վարչարարության գոր-

¹ Институциональные и организационные характеристики налоговых органов
http://studme.org/1115121/29929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov

ծառայությունների բաշխում մի քանի նախարարությունների միջև, օրինակ՝ Գերմանիայում հարկային վարչարարության գործառույթներն իրականացնում է ֆինանսների նախարարության ենթակայության ներքո գործող ֆեդերալ հարկային ծառայությունը: Բացի այդ, հարկային գործառույթների որոշ մասը բաշխված է ֆեդերալ կառավարության մյուս կառույցների միջև, օրինակ՝ որոշակի գործառույթներ իրականացնում է ոգելից խմիչքների արտադրության և իրացման վերահսկողության ֆեդերալ ծառայությունը: Կազմակերպական կառուցվածքի այս մոդելը կիրառվում է Բելգիայում, Հունաստանում, Պորտուգալիայում:

Հարկային և մաքսային մարմինների կարևորագույն խնդիրներից են հարկային համակարգի միջոցով տնտեսական անվտանգության, տնտեսական շահերի պաշտպանվածության ապահովումը, հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման հսկողության իրականացումը, հարկ վճարողների սպասարկման և հարկային հսկողության գործառույթների հավասարաչափ զարգացումը: Այդ կարևորագույն խնդիրները հնարավոր է իրականացնել հարկային վարչարարության մշտապես կատարելագործման միջոցով, որի կարևորագույն մասն են կազմում գործառույթների ճիշտ բաշխումը, արդյունավետ և օպտիմալ կազմակերպչական կառուցվածքի սահմանումը:

Հարկային վարչարարությունը հարկային մարմնի օրենսդրությանը համապատասխան իրականացվող գործողություններն են, որոնք ուղղված են հարկային օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը:

Հարկային վարչարարության առաքելությունը պետք է ընդգրկի հետևյալ գործառույթները.

1. հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացում, անհրաժեշտ օգնության և տեղեկատվության տրամադրում,
2. հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպում,

3. հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրում,
4. մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարում, ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործում,
5. հարկային խախտումների կանխարգելում և հարկային պարտավորություններից խուսափողների հայտնաբերում,
6. ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի արդյունավետության բարձրացում,
7. հարկային կարգապահության ամրապնդում և այլն:

Հարկային ու մաքսային համակարգն իր առաքելության իրականացման ընթացքում բախվում է գործառույթային, կադրային և կառուցվածքային նշանակության խնդիրների, որոնց լուծման նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել գործառույթների օպտիմալացում, արդյունավետ կազմակերպական կառուցվածքի ներդրում, ծառայողների որակավորման բարձրացում:

Ժամանակակից հարկային վարչարարության հիմնախնդիրներից է հարկային և մաքսային համակարգի արդյունավետ կազմակերպական կառուցվածքի ներդրումը: Եվ ինչո՞ւ է հարկային վարչարարության արդյունավետության տեսանկյունից այդքան կարևորվում կազմակերպական համակարգի դերը: Վերջին տարիներին ինչպես հանրային, այնպես էլ մասնավոր հատվածներում մեծ ուշադրություն են դարձնում օպտիմալ կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորմանը, քանի որ համակարգերի գործունեության հաշվետվողականությունը, պատասխանատվությունը, թափանցիկությունն ու արդյունավետությունը շատ անգամ պայմանավորված են կազմակերպական կառուցվածքով, օրինակ՝ որքան հզոր և կայացած է օրենսդիր մարմինը, այնքան հսկողության մեխանիզմները կլինեն հասցեավորված և արդյունավետ, այնքան մարմինը ճկունություն կդրսևորի ժամանակակից կառավարման խնդիրների լուծման ընթացքում: Կառավարությունը գործառնական արդյունքների կատարելագործման ուղիներ է փնտրում, որպեսզի մեծացնի համակարգի հաշվետվողականությունն ու թափանցիկությունը: Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքն այդ ջանքերի հիմ-

նական բանալին է, հետևաբար այն մշտապես ենթարկվում է կատարելագործման:

Կազմակերպական կառուցվածքը նախագծելիս հաշվի են առնում մի շարք գործոններ, որոնց վերաբերում են՝

- հարկատեսակները՝ ավելացված արժեքի հարկ, շահութահարկ, եկամտային հարկ, ակցիզային հարկ և այլն,
- գործառույթները՝ հարկերի հավաքագրում, հարկ վճարողների սպասարկում, վերահսկողություն, աուդիտ և այլն,
- հարկ վճարողների տեսակները՝ խոշոր, միջին և փոքր հարկատուներ:

Պրակտիկայում կիրառվում են հարկային վարչարարության կազմակերպական կառուցվածքի հետևյալ չորս մոտեցումները.

1. ըստ գործառնական սկզբունքի (principles of a function-based),
2. ըստ մասնագիտացման հարկատեսակների,
3. համակցված,
4. ըստ հարկատուների սեզմենտի¹:

Ըստ գործառնական սկզբունքի՝ կազմակերպական կառուցվածքի հիմքում դրվում են համընդհանուր սահմանված նորմատիվային և օպերատիվ գործառույթները, որոնք ուղղակիորեն առնչվում են հարկատուներին: Սովորաբար կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակին բնորոշ է ստորաբաժանումների ղեկավարների բարձր կազմակերպվածությունը, որոնք սահմանում են քաղաքականության և ծրագրերի ուղղվածությունը: Կառուցվածքը ներառում է տարբեր կազմակերպական միավորներ, որոնք կառավարվում են կառույցի անմիջական ղեկավարին հաշվետու ծառայողների կողմից:

Հարկային վարչարարության գործառույթները դասակարգվում են.

- նորմատիվային և օպերատիվ,
- հիմնական և օժանդակ:

Նորմատիվային գործառույթները կիրառվում են հարկային վարչարարության առաջնային նպատակի օրենսդրական խնդիր-

¹ www.taxservice.am/ATS_Structural_Units.aspx?puid=13&suid=118.

ների լուծման և օպերատիվ համակարգի բարձր արդյունավետության ապահովման նպատակով: Անհրաժեշտ մեթոդների և վարչական ընթացակարգերի ներդրմամբ այդ գործառույթներն ապահովում են նորմատիվ ակտերի և հարկային օրենսդրության կիրարկումն ու մեկնաբանումը:

Արդյունավետ օպերատիվ համակարգը հարկային համակարգի հաջորդ կարևորագույն նպատակի՝ նվազագույն ծախսերով առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովման համար հիմք է ստեղծում:

Օպերատիվ գործառույթներն ուղղակիորեն առնչվում են հարկերի հավաքագրմանը: Դրանք ներառում են հարկատուների գրանցումն ու հաշվառումը, ընթացիկ հարկային ստուգումներն ու հսկողությունը:

Հարկային համակարգի հիմնական գործառույթները ներառում են հարկատուների գրանցումն ու հաշվառումը, ընթացիկ հարկային վերահսկողությունն ու ստուգումը, որոնց օգնությամբ հարկային մարմինները տիրապետում են գրանցված հարկատուների գործունեությանն առնչվող օպերատիվ տեղեկատվությանը:

Օժանդակ գործառույթները նպաստում են հիմնական գործառույթների կատարմանը: Դրանք են.

- **իրավական գործառույթն** ապահովում է հարկային մարմնի և հարկատուի կողմից նորմատիվ ակտերի ճիշտ կիրառումը,

- **կադրերի** կառավարումը ցանկացած կազմակերպության կարևորագույն գործառույթներից է: Կադրերի կառավարումն իրականացվում է գործատու և ծառայող հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությամբ (աշխատանքային օրենսգիրք, հարկային և մաքսային ծառայությունների մասին օրենքները և այլն): Հարկային համակարգում առաջնահերթությունների շարքում են կադրերի ուսուցումն ու շարունակական վերապատրաստումը:

- **Աուդիտի և ներքին վերահսկողության գործառույթն** իրականացնող ստորաբաժանումը պատասխանատու է կառույցի և

նրա միավորների ներքին աուդիտի, հարկային համակարգում առկա ռիսկերի կառավարման գործընթացի գնահատման, վերլուծության և բացահայտված խնդիրների լուծման առաջարկությունների ներկայացման համար: Ընդ որում՝ հարկային համակարգի նպատակների վրա ազդող ռիսկերի բացահայտման նպատակով իրականացնում է հարկային համակարգի ստորաբաժանումների և աշխատակիցների գործունեության գնահատում¹:

- Հարկատուների իրազեկման գործառույթն իր ուրույն տեղն ունի հարկային մշակույթի բարձրացման գործում: Հարկային համակարգում գործող համապատասխան ստորաբաժանումները պատասխանատու են հարկային օրենսդրության վերաբերյալ հարկատուների ժամանակին և պատշաճ իրազեկմանն ու օժանդակմանը:

- Հաշվապահական, ֆինանսական գործառույթներն իրականացնող ստորաբաժանումները ձևավորում և բաշխում են կառույցի ու նրա ենթակա միավորների բյուջեն, վարում են հաշվապահական հաշվառումը և կազմում հաշվետվություններ:

- Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներին առնչվող գործառույթներ: Հաշվի առնելով հարկային և մաքսային համակարգում առաջադեմ տեխնոլոգիաների ներդրման արդի պահանջները՝ կառույցն աջակցում է համակարգի արդիականացմանը, իրականացնում է ծրագրավորման աշխատանքներ, համակարգչային տեխնիկայի, տարբեր տեխնոլոգիական ծրագրերի սպասարկում²:

Հարկային և մաքսային համակարգի չափերից կախված՝ օժանդակ գործառույթները կարող են միավորվել կամ ընդլայնվել:

Ըստ գործառնական սկզբունքի՝ կազմակերպական կառուցվածքի կիրառման արդյունքում հարկային համակարգի

¹ Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, October, 2004, p. 70. www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf

² А.В.Аронов, В.А.Кашин. Налоги и налогообложение (Учебное пособие), 2009, стр. 576.

գործունեությունը դառնում է առավել մասնագիտացված, վերահսկումը՝ առավել արդյունավետ, հետևաբար բազմաթիվ երկրներում կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակի լայնամասշտաբ կիրառման միտում է նկատվում: Բուլղարիան, Հունգարիան, Հնդկաստանը, Կանադան, Հոլանդիան, Թուրքիան, Ֆինլանդիան և այլ երկրներ հարկային համակարգում կիրառում են գործառնական սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքը:

Կանադայում եկամուտների գործակալության կենտրոնական ապարատում կազմակերպական կառուցվածքը սահմանված է ըստ գործառույթի: Այդ գործառույթների իրականացման նպատակով սահմանվել են բողոքարկման, հարկային արտոնությունների տրամադրման, հաշվառման, ստուգումների, ռիսկերի կառավարման, աուդիտի հարկատուների հետ հարաբերությունների և ապառքների, օրենսդրության վերլուծության ստորաբաժանումները: Այսպիսով, ըստ գործառնական սկզբունքի, կազմակերպական կառուցվածքի հիմքը երկու կարևորագույն սկզբունքներն են.

1. կառուցվածքը ձևավորվում է ըստ սահմանված քաղաքականության/առաքելության, և հսկողությունն իրականացնում են համապատասխան կառույցների ղեկավարները:
2. Քաղաքականությունը պետք է սահմանվի ըստ գործառույթների՝ սպասարկում, գրանցում, տվյալների մշակում, գանձումներ, աուդիտ և այլն: Գործառույթները սահմանելիս հաշվի են առնվում պետական կառավարման համակարգի առանձնահատկությունները, համընդհանուր ընդունված մոտեցումները՝ նպատակ ունենալով ապահովելու ինչպես համակարգի, այնպես էլ տնտեսության առջև դրված նպատակների կատարումը¹:

Ըստ մասնագիտացման՝ կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվել է շատ վաղուց և մինչև վերջերս համարվում էր

ամենատարածվածը: Մեծ Բրիտանիայի հարկային վարչարարություն իրականացնող մարմնի կազմակերպչական կառուցվածքը, ըստ հարկերի տեսակի, ձևավորվել է դեռևս 1690 թվականին: ԱՄՆ-ի հարկային համակարգը մինչև 1950 թվականը նույնպես հիմնված է եղել այս սկզբունքի վրա, սակայն 1950-1998 թվականներին անցում կատարվեց գործառնական սկզբունքին, իսկ այնուհետև կազմակերպական կառուցվածքը սահմանվեց ըստ հարկատուների չորս սեգմենտների՝ փոքր բիզնես և անհատ ձեռներեցներ, միջին և խոշոր բիզնես, հարկերից ազատված և պետական միավորներ, աշխատավարձից և ներդրումներից եկամուտներ: Նոր Զելանդիան, Ավստրալիան նույնպես ի սկզբանե հարկային համակարգի կառուցվածքը սահմանել են ըստ հարկատեսակների, այնուհետև վերակազմավորվել են ըստ գործառույթների, սակայն նախորդ դարի իննսունականներից կիրառում են ըստ հարկատուների սեգմենտի կազմակերպական կառուցվածքը: Զարգացած երկրներում առավել հաճախ հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորելիս կիրառվում է վերը թվարկված երկու և ավելի կառուցվածքների տեսակների համակցությունը¹: Մասնագիտացման մոտեցման համաձայն՝ հարկային համակարգում բազմաֆունկցիոնալ ստորաբաժանումները սահմանվում են ըստ կիրառվող հարկատեսակների, և դրանք գործում են իրարից անկախ, ինչը կարող է առաջացնել կազմակերպական կառուցվածքի անարդյունավետություն, քանի որ գործառույթների կրկնությունն ուղեկցվում է ծախսերի ավելացմամբ: Հետևաբար այս մոտեցումը կիրառող երկրները հիմնականում իրենց հարկային համակարգերի կազմակերպական կառուցվածքը վերակազմավորում են ըստ գործառնական սկզբունքի և հարկատուների սեգմենտի: Բազմաթիվ երկրներում, ինչպիսիք են՝ Ավստրիա, Բելգիա, Բուլղարիա, Գերմանիա, Ֆրանսիա, Ճա-

¹ Maureen Kidd, Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, June, 2010, p. 15.

¹ Arturo Jacobs, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, Organizational Structure and Management, USAID, August, 2013, p. 43.

պոնիա, հարկային համակարգի ներքին կազմակերպական կառուցվածքը, որպես կանոն, սահմանվում է վերը թվարկված մեթոդների համակցմամբ: Այս կամ այն սկզբունքի գերակշռությունը որոշելը դժվար է, քանզի հարկային համակարգի գործունեության արդյունավետության վրա ազդում են նաև այլ բազմաբնույթ գործոններ, օրինակ՝

- գործառնական սկզբունքի հիման վրա սահմանված կառուցվածքը, որում առկա են նաև որոշ հարկատեսակների գծով մասնագիտացված ստորաբաժանումներ,
- մասնագիտացման հիման վրա կազմակերպական կառուցվածքը, որում առկա են որոշակի գործառնական գործառույթներ և այլն:

Հարկային համակարգի՝ ըստ հարկատուների սեզմենտի կազմակերպական կառուցվածքում, հարկատուների սեզմենտներից բացի, առանձնացվում են ստանդարտ օպերատիվ գործառույթներ իրականացնող ստորաբաժանումներ: Սեզմենտները դասակարգվում են ըստ փոքր, միջին և խոշոր տնտեսվարողների: Քանի որ հարկային եկամուտների գերակշիռ մասն ապահովում են քիչ քանակությամբ խոշոր կազմակերպությունները, հետևաբար բազմաթիվ երկրներում ընդունված մոտեցում է խոշոր հարկատուների սեզմենտի առանձնացումը:

Պետք է նշել, որ բազմաթիվ երկրներում կիրառում են գործառնական սկզբունքի հիման վրա կազմակերպական կառուցվածքի տեսակը, սակայն այն երկրները, որտեղ առկա է ԱԱՀ (ավելացված արժեքի հարկ), կազմակերպական կառուցվածքում առանձնացվում է այդ հարկատեսակի համար պատասխանատու ստորաբաժանում, ինչպես նաև ստորաբաժանում ըստ հարկատուների սեզմենտի խոշոր հարկատուների: Հայաստանի հարկային համակարգում նույնպես գործում է խոշոր հարկատուների հարկային տեսչություն:

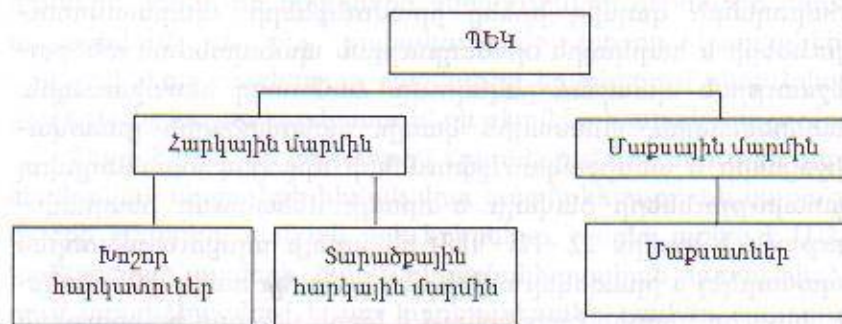
Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգը ստեղծվել է 1991 թվականին և իր գործունեությունը սկսել է բավականին դժվար պայմաններում՝ առանց սեփական հարկային օրենսդրության, պետական բյուջեի և վերջինիս հարկային

եկամուտների պլանավորման, չունենալով նյութատեխնիկական բազա, շենքային պայմաններ, բանիմաց և որակավորված կադրեր: Անցնելով բարդ ճանապարհ՝ 26 տարիների ընթացքում համակարգն ունեցել է մեծ ձեռքբերումներ, ինչպիսիք են՝ տնտեսության աճի խթանումը, սպառողների շահերի պաշտպանությանը միտված օրենսդրության մշակումը, միջազգային չափանիշներին համապատասխան մաքսային համակարգի ստեղծումը, համակարգում առաջադեմ տեխնոլոգիաների լայնածավալ կիրառումը, հեռախոսագանգերի, հարկատուների սպասարկման կենտրոնների ստեղծումը, մարդկային ռեսուրսների կառավարման կատարելագործումը, ստուգումների և վերահսկողության կանոնակարգումը և այլն: Հարկ վճարողների սպասարկման ոլորտի զարգացումը պետական եկամուտների կոմիտեի ռազմավարության գերակայություններից է: Այդ գերակայությունն իրագործելու նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել կառուցվածքային խոր փոփոխություններ, ինչպիսիք են՝ մատուցվող ծառայությունների որակի բարձրացումը, հարկ վճարողների կողմից իրենց իրավունքների, պարտավորությունների և հարկային օրենսդրության պահպանման անհրաժեշտության պատշաճ ընկալումը: Համատեղ հեռախոսային, ինտերնետային, փոստային կապի, զանգվածային լրատվամիջոցների և անմիջական շփումների միջոցով տրամադրվող ծառայությունների ծավալի և որակի մեծացումը հնարավորություն է տալիս ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ին ավելի արդյունավետորեն սպասարկել և իրազեկել ավելի մեծ քանակի հարկ վճարողների, ինչն իր հերթին հանգեցնում է հարկ վճարող հանրության կողմից ՀՀ ՊԵԿ-ի և նրա առաքելության դրական ընկալմանը¹: Կոմիտեի գործունեությունը կանոնակարգվում է «Հարկային ծառայության մասին», «Մաքսային ծառայության մասին», «Մաքսային կարգավորման մասին» օրենքներով: Եկամուտների կո-

¹ Arturo Jacobs, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, Organizational Structure and Management, USAID, August, 2013, p. 43.

միտեն ստեղծվում, վերակազմավորվում, և նրա գործունեությունը դադարեցվում է Հայաստանի Հանրապետության հիմնադրերով: Ձևավորման սկզբնական փուլում կոմիտեն գործում էր որպես միասնական կիսահինքնավար մարմին, որին զուգահեռ գործում էր մեկ այլ վերահսկող կառույց՝ հարկային տեսչության խորհուրդը: Կոմիտեի կազմակերպական կառուցվածքը սահմանված էր ըստ համակցման սկզբունքի, և առավելապես գերակշռում էր ըստ հարկատեսակների մասնագիտացումը: Այնուհետև, հաշվի առնելով այդ ոլորտում տեղի ունեցող միջազգային մարտահրավերները, առկա լավագույն միջազգային փորձը, կոմիտեն ևս անցում կատարեց հիմնականում գործառնական սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքին՝ ավելացնելով խոշոր հարկատուների սեգմենտը:

Կազմակերպական կառուցվածքի հիմնական օղակները՝ վերադաս հարկային մարմին, տարածքային հարկային տեսչություններ, մասնագիտացված առանձնացված ստորաբաժանումներ, ստորև ներկայացված են գծապատկերի տեսքով:



Գծապատկեր 1. Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի օղակները

Պետական եկամուտների կոմիտեի և նրան ենթակա հարկային և մաքսային կառույցների կազմակերպական կառուց-

վածքը սահմանվում է կոմիտեի կանոնադրությամբ¹: Կոմիտեի համակարգը կազմված է նախագահից, նախագահի տեղակալներից, խորհրդականներից, օգնականներից, կոմիտեի աշխատակազմից, տարածքային ստորաբաժանումներից: Վերադաս մարմնի կառուցվածքային ստորաբաժանումներն են.

- ռիսկերի կառավարման և հարկային կարգապահության ծրագրերի վարչությունը,
- հարկ վճարողների սպասարկման և հարկման ընթացակարգերի վարչությունը,
- կազմակերպման և հսկողության վարչությունը,
- ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչությունը,
- ներքին աուդիտի վարչությունը,
- տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչությունը,
- մաքսային հսկողության վարչությունը,
- իրավաբանական վարչությունը,
- քննչական վարչությունը,
- իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչությունը,
- օպերատիվ հետախուզության վարչությունը,
- մաքսանենգության դեմ պայքարի և կրկնակի մաքսային հսկողության վարչությունը,
- ներքին անվտանգության վարչությունը,
- անձնակազմի կառավարման վարչությունը,
- ֆինանսահաշվային վարչությունը և այլն:

¹ www.armenpress.am/arm/news/832217/hayastanum-kirakanacven-harkayin-varchararutyayn-ardyunavetutyayn .

13. ՀԱՐԿԵՐ/ՀՆԱ ՑՈՒՑԱՆԻՇԻ ՇԱՐՈՒՆԱԿԱԿԱՆ ԱՃԻ ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ ՈՒՂԵՆԻՇԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ (2019 Թ.)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Եվգենյա Հակոբյան

տնտեսագիտության թեկնածու

«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:

Հարկազանձման «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 համի՝ կախված, թե ով կամ ովքեր են «ծնունդ տալիս ու կյանքի կոչում» հարկային քաղաքականությունը: Եթե այն մշակում ու կյանքի են կոչում քաղաքական դիվետանտները, ոչ պրոֆեսիոնալները կամ պրոֆեսիոնալների կարծիքն անտեսողները, ապա այդպիսի քաղաքականության և դրա արդյունքում իրականացվող հարկազանձման պտուղները լինում են դատը, կորուստները՝ անդառնալի, իսկ հետևանքները՝ վնասակար հասարակության յուրաքանչյուր անդամի համար:

Դարեր շարունակ հարկահավաքումը եղել է պետությունների գործառույթներից մեկը, որի հաշվին իշխանությունները համարել են պետական զանձարանները և վարել են նվաճողական ու պաշտպանողական պատերազմներ, կառուցվել են մարդկության անկրկնելի ճարտարապետական կառույցներ,

կատարվել են մեծագույն հայտնագործությունները տարբեր բնագավառներում, և, ի վերջո, հարկերը եղել են հասարակական պահանջումները բավարարելու հիմնական միջոց և օգտագործվել պետության գործառույթների իրականացման համար:

Պատահական չէ, որ բոլոր ժամանակներում հարկման տեսությունները փորձել են լուծել մեկ հավերժական խնդիր՝ բյուջեի համար անհրաժեշտ եկամուտների հավաքագրման համար ո՞րն 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 զանձարանի համալրման հիմնական ուղենիշերից մեկը:

Այժմ դիտարկենք, թե Հայաստանի Հանրապետությունում վերջին 10 տարիների ընթացքում ինչպիսի փոփոխությունների է ենթարկվել հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը: Նշենք, որ ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանում հարկային բեռի վերաբերյալ վերլուծությունները կատարվել են երկու փուլով.

1. 2008-2015 թթ.՝ մինչև Հայաստանի՝ ԵՏՄ անդամակցությունը,
2. 2015-2018 թթ.՝ ԵՏՄ անդամակցությունից հետո:

Այսպես, մինչև ԵՏՄ անդամակցությունը հարկային բեռը կազմել է միջինը 16.9 %, իսկ ԵՏՄ անդամակցությունից հետո՝ 18.9 %: Փաստորեն ԵՏՄ անդամակցությունից հետո հարկային բեռն ավելացել է 2 %-ով, ինչը պայմանավորված է ԵՏՄ երկրներում հարկային և մաքսային քաղաքականությունների փոփոխություններով: Մասնավորապես՝ ԵՏՄ անդամակցությունից հետո ԵՏՄ անդամ-պետություններ արտահանված ապրանքների մատակարարման գործարքների նկատմամբ կիրառվեց ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափ՝ 1 10 տոկոս մաքսատուրքից ազատում:

Կատարված վերլուծությունների արդյունքներն արտացոլված են ստորև բերված աղյուսակ 1-ում:

¹ <https://www.arlis.am>, ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 76:

Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշ 2008-2018 թթ.

Տարի	Հարկեր	ՀՆԱ	հարկեր/ՀՆԱ
2008	553072.5	3568227.6	15.5
2009	454954.7	3141651.0	14.5
2010	524493.1	3460202.7	15.1
2011	575 860.7	3777945.6	15.2
2012	792153.8	4266460.5	18.6
2013	914169.8	4555638.2	20.1
2014	969651.0	4828626.3	20.1
2015	971558.3	5043633.2	19.2
2016	975686.5	5067293.5	19.3
2017	1043504.0	5568901.5	18.7
2018	1104091.4	6002747.8	18.4

2018 թ. հունվարի 1-ից Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվել է հարկային նոր օրենսգիրքը, որտեղ փոփոխություններ են կատարվել հարկային մի շարք օրենքներում: Մասնավորապես՝ ուղղակի հարկերի մասով փոփոխություններ են կատարվել եկամտային հարկի հաշվառման մեջ: Այսպես, հարկման բազայի նկատմամբ եկամտային հարկը հաշվարկվում է մինչև 150000 դրամը ներառյալ դրույքաչափը կազմում է 23 տոկոս, իսկ 150000-ից մինչև 2000000 դրամը ներառյալ՝ 28 տոկոս¹:

Օրենքի ընդունումից հետո հարկեր /ՀՆԱ ցուցանիշն էական փոփոխության չի ենթարկվել, մասնավորապես՝ 2017 թվականին այն եղել է 18.7 տոկոս, իսկ 2018 թվականին՝ 18.4, այսինքն՝ տարբերությունը կազմել է ընդամենը 0.3 տոկոսային կետ, իսկ դա վկայում է 2018 թվականին հարկային ցածր վարչարարության կամ բարձր ստվերային տնտեսության առկայության մասին: Այս համատեքստում կարևոր դերակատարում կարող է ունենալ ստվերային շրջանառության կրճատումը: Մակայն պետք է նշել, որ տեղի ունեցած տնտեսական հեղափոխությունից հետո արդեն իսկ բավականին տարբերություն է նկատվում: Այսպես,

¹ Նույն տեղում, հոդված 150:

Հայաստանի Հանրապետությունում նոր կառավարության ձևավորումից հետո՝ 2018 թ. հունիսի 1-ից դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում, ՀՀ իրավասու մարմինների վարույթում կոռուպցիոն բնույթի և հարկերը վճարելուց խուսափելու վերաբերյալ հարուցվել է 1079 քրեական գործ¹, որոնց շրջանակներում արձանագրվել է պետությանը պատճառած 66.9 մլրդ դրամի գույքային վնաս, որից փաստացի վճարվել է բյուջե շուրջ 22.5 մլրդ դրամ: Նշվում է նաև, որ քրեական գործերի քննության ընթացքում մասնակից անձանց կողմից կամավոր վճարվել է շուրջ 9.5 մլրդ դրամ գումար:

Դեռևս 20-րդ դարի կեսերին ամերիկացի տնտեսագետ Գուտմանը նշել է, որ ԱՄՆ-ում գոյություն ունի տնտեսության չվերահսկվող մի հատված, որի ծավալներն աճելու միտում ունեն², իսկ ավելի ուշ ամերիկացի մեկ այլ տնտեսագետ՝ Էդգար Ֆայզը, հավելել է, որ չվերահսկվող տնտեսության ծավալները կազմել են պաշտոնական ՀՆԱ-ի 1/3-ը³:

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 օրենքով⁴:

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 արգելված է և գործում է անօրինական հատվածում:

¹ ՀՀ կառավարության 2019 թվականի փետրվարի 28-ի N141-Ս որոշման հավելված:

² Gutmann P., The Subterranean Economy, Financial Analysis Journal, 1977, vol. 33.

³ Hart K., Informal Urban Income Opportunities and Urban Employment in Ghana, Journal of Modern African Studies, 1973, vol. 11, #1.

⁴ Handbook on the Shadow Economy: Friedrich Schneider, Austria, 2011, էջ 3:

Հետևաբար կարելի է տարբերակել տնտեսության երկու հատված.

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

Էդգար Ֆայզը սովերային տնտեսությունում իրականացվող գործունեության տեսակները ներկայացնում է 4 խմբով¹.

1. անօրինական կամ հակաօրինական, երբ ստեղծված եկամուտը 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 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 թերգարգացմամբ, որտեղ աշխատող-գործատու հարաբերությունները հաճախ բանավոր համաձայնությամբ են, որը թույլ է տալիս բարձր դրույ-

քաչափերի վճարումներով հնարավորինս նվազեցնել պարտադիր վճարումները²: Սակայն հարկ է նկատել, որ 2018 թվականի չորրորդ եռամսյակի դրությամբ ոչ պետական աշխատատեղերի քանակն ավելացել է մոտ 37 հազարով², ինչն էլ թույլ է տալիս ենթադրել, որ նույն ժամանակահատվածում ստվերից դուրս է բերվել առնվազն 30 հազար աշխատատեղ:

Սովերային 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 դեբետային քարտերի համակարգերի ներդրումը և լայն կիրառումը), որը նվազագույնի կհասցնի կանխիկ դրամով իրականացվելիք, հատկապես տնտեսական խոշոր գործարքների թիվը և կմեղմի դրամանենգության բացասական հետևանքները:

Երկրի տնտեսության վրա սովերային տնտեսության ունեցած բացասական հետևանքներից կարելի է առանձնացնել հետևյալները.

- սովերային տնտեսությունը հանգեցնում է հարկային եկամուտների նվազման, ինչի հետևանքով պետությունը հարկադրաբար կարող է բարձրացնել հարկային դրույքաչափերը՝ ավելի վատթարացնելով երկրի տնտեսության վիճակը, կապված, որպես հետևանք, պետության կատարած ներդրումների ծավալների ու տրամադրած ծառայությունների նվազման հետ:
- Կասկածելի է դառնում ՀՆԱ-ի, գործազրկության մակարդակի, սղաճի և այլ մակրոտնտեսական ցուցանիշների ճշգրտությունը:
- Անհավասար մրցակցային պայքար է ստեղծվում ար-

¹ 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.

¹ Վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքէջ.
http://www.armstat.am/file/article/rep_ashx_09a_4.pdf

² ՀՀ կառավարության 2019 թվականի փետրվարի 28-ի N141-Ս որոշման հավելված:

տաղրության և առևտրի ոլորտների միջև:

- Խաթարվում է նաև աշխատուժի արդյունավետ վերաբաշխումը տնտեսության տարբեր ճյուղերի միջև: Քանի որ, ինչպես արդեն նկատել ենք, 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 ստվերային շրջանառությունը տնտեսության համար ունի մի շարք բացասական հետևանքներ, այդուհանդերձ կարելի է առանձնացնել նաև որոշակի դրական կողմեր.

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

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

- Նոր աշխատատեղեր ստվերային ոլորտում:

Ստվերային շրջանառությունը նպաստում է ամբողջական պահանջարկը մեծացնելուն, իսկ ստեղծված եկամուտը, այդուհանդերձ, ծախսվում է տնտեսության պաշտոնական հատվածում:

Ստվերային տնտեսության շրջանառությունն իրատեսորեն գնահատելը ստվերի դեմ պայքարի կարևորագույն քայլերից է: Աշխարհի բոլոր երկրներում կառավարությունները ստվերային 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 կերպ.

1. օրենքների և նորմատիվ ակտերի ընդունում, օրենսդրական բարեփոխումների իրականացում,
2. դատախրավական 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:

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

Ստվերային տնտեսության ծավալները կրճատելու նպատակով օրենսդրական բարեփոխումներն 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 ար-

մատական փոփոխությունները: Կարելի է արձանագրել, որ մեր հանրապետությունում կատարվող բարեփոխումներն արդեն իսկ տալիս են իրենց պտուղները: Մասնավորապես կարևորվում է նոր սերնդի հսկիչ դրամարկոլային մեքենաների համատարած և պարտադիր կիրառումը, որը հնարավորություն է տալիս հարկային մարմինն ստանալ հարկ վճարողի գործարքի մասին մանրամասն տեղեկատվություն, ինչպես նաև նպաստում է անկանխիկ գործարքների աճին, ինչն էլ զգալիորեն նվազեցնում է շրջանառությունների թերհայտարարագրման ռիսկերը:

Հարկեր/ՀՆԱ տոկոսային հարաբերակցության շարունակական աճի հարցում կարևոր դեր կարող է խաղալ 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 մտտեցումների, 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: Դրանք բարդ հարցեր են՝ պայմանավորված քաղաքականության և վարչարարության տարաբնույթ մոտեցումներով, ինչպես նաև համեմատաբար լուրջ վերլուծական աշխատանքների բացակայությամբ: Հետևաբար ՓՄՁ-ների հարկման արդյունավետ համակարգի ձևավորման անհրաժեշտ պայմանը դրանց բազմազանության ճանաչումն է, քանի որ այն, ինչ երկրի համար կարող է համարվել փոքր կամ միջին, մի ուրիշ երկրում կարող է 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 սոցիալա-

կան նշանակություն, քանի որ ՓՄՁ-ների հարկման տիրույթում են կենտրոնացած աշխատող ազգաբնակչության շահերի բախումները կամ համընկնումը: Հետևաբար ՓՄՁ-ների համար հատուկ հարկային ռեժիմ ներդնելիս հարկավոր 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: Սակայն 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 հաճախ կարող են նպատակային ծախսումների ազդեցություն կրել: Հարկավոր է խուսափել սխալ հարկի ներդրման արդյունքում փոքր ձեռնարկությունների և հասցվող անդառնալի վնասից:

Կան 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), և հարկի ներդրման գործընթացի պարզեցման հետ կապված ծախսերի կրճատումը: Այս առումով ԱԱՀ-ի շեմը, որը զգալիորեն տարբերվում է ըստ երկրների, կարող է կարևոր դեր խաղալ: Մակայն պետք է փաստել, 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 ուշադրության շեշտադրումը ՓՄՁ-ների վրա տեղափոխելը: 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 ահագանգերն աճել են, ինչի 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 արդարացիորեն սուժեղ, 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 մակարդակում 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, այլև, ավելի շուտ, կամավոր կարգապահության աճ: Այն լուծումները, որոնք հարմար են անցումային շրջանում գտնվող զարգացած և առաջավոր երկրների համար (օրինակ՝ 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 գուզահեռ իրականացնելը նպատակ ունեն ուժեղացնել կամավոր հարկային կարգապահությունը և եկամուտների հավաքագրումը օրենքի շրջանակներում: Այս մեթոդն 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: Փոքր հարկ վճարողների ռիսկերի ցուցանիշները կարող են ներառել ընկերությունների արագ ստեղծումներն ու լուծարումները, գրանցման գրքերի ոչ պատշաճ վարումը կամ դրանց բացակայությունը, կանխիկով կամ բարտերի վրա հիմնված գործարքները, սովերային 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 ինքնագրադների և միկրո ձեռնարկությունների ոլորտի մի մասը կարող է լիովին տեղեկացված չլինել, կարող են խոչընդոտել ինքնագնահատման համակարգի ներդրումը՝ հանգեցնելով վարչարարական գնահատումների կիրառմանը:

Սահմանափակ ռեսուրսներ ունեցող հարկային մարմին-

ները 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: Այդուհանդերձ, հաճախ դժվար է ծախսերի և օգուտների առումով չափել այն պնդումը, որ ավելի արդյունավետ ծառայության տրամադրման շնորհիվ եկամուտների հավաքագրումն ավելի բարձր է, քան լրացուցիչ հարկադիր աշխատանքների¹ միջոցով հավաքագրումը: Դրույթը վիճարկելի է:

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

- այս հարկը 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, հետևաբար նրանց համար

¹ Քանի որ ծառայությունների եկամտային վճարումը հաճախ համեմատաբար դժվար է չափել, հարկային ծառայությունների գործառնական բյուջեները հաճախ ավելի մեծ ճնշման տակ են, քան հարկադիր ծրագրերինը:

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:

Սույն մարտահրավերները հաղթահարելու համար հարկային մարմինները պետք է հասկանան 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 ինքնաջակցման տարբերակների (էլեկտրոնային ծառայությունների, օրինակ՝ հեռախոսային զանգերի ավտոմատ սպասարկման տարբերակը) դաշտ տեղափոխելու 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:

Չարգացող 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 քիչ 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:

Ծառայությունները 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 ո՞ր 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 (օրինակ՝ 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. չպահանջել ավել տվյալներ, քան կարող են մշակվել և օգտագործվել հարկային մարմնի նպատակների համար,
2. պարզ և հասկանալի տեղեկատվություն տրամադրել այն մասին, թե ինչի վերաբերյալ, ինչպես, որտեղ և երբ պետք է գործողություններն ավարտվեն, և հստակ նկարագրել մատյանների վարման պայմանները,
3. ամբողջ երկրում ընթացակարգերը միօրինակ դարձնել, որպեսզի հնարավոր լինի խուսափել տարբեր գրասենյակներում տարբեր կարգերի կիրառումից,
4. աշխատել թափանցիկ և հասարակության հանդեպ պատասխանատվությամբ:

Չարգացող երկրներում ապօրինի գործունեությունը փոքր ձեռնարկությունների շրջանում հարկային մարմինների ամենամեծ խնդիրներից է: Գրանցումը կարգապահության հիմնական խնդիր է՝ կապված ելքային 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 ակտիվ ձեռնարկությունների 24 տոկոսը (որոնցից 93 տոկոսը ՓՄՁ-ներ էին) ներառված չէին հարկային գրանցամատյանում, 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) ցածր եկամուտներ ունեցող որոշ 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 անցկաց-

րած հետազոտությունը ցույց է տալիս, որ կարգապահության ընդհանուր թերացումների միայն մոտավորապես 7 տոկոսն է կապված հայտարարագրեր չներկայացնելու հետ, թեև ընդհանուր ճեղքվածքի 32 տոկոսն առաջանում է ձեռնարկության եկամտի պակաս հայտարարագրումից:

14. ՄՏՈՐՈՒՄՆԵՐ ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՔՆԵՐԻ ՇՈՒՐՁ

(«Հողի հարկի մասին», «Գույքահարկի մասին»,
«Հաստատագրված վճարների մասին» և
«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներ)

Վլադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ Թղթակից անդամ,

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Դավիթ Հարությունյան

տնտեսագիտության դոկտոր

• **Հողի հարկի մասով:** «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված են հարկային արտոնություններ, որոնք արդարացված չեն: Այսպես, օրինակ, հողի հարկից 100 տոկոսի չափով ազատվելու արտոնություն է սահմանված «հողային ռեֆորմի և սեփականաշնորհման ընթացքում ձևավորված գյուղացիական և գյուղացիական կոլեկտիվ տնտեսությունների նկատմամբ՝ հողի սեփականության իրավունքի»¹ ձեռքբերման ամսից սկսած երկու տարվա ընթացքում², որը կարող է նպաստել այնպիսի դրական ազդեցության ակտիվացմանը, ինչպիսին հողի սեփականության իրավունքի ձեռքբերումն է: Սակայն ներկայումս նշված նախապայմաններով (հողային ռեֆորմ և սեփականաշնորհման ընթացք) ձևավորված գյուղացիական և գյուղացիական կոլեկտիվ տնտեսությունների հողի սեփականության իրավունքի ձևակերպման երկու տարին հիմնականում լրացել է, հողային ռեֆորմը, կարելի է ասել, ավարտված է, սեփականաշնորհումը՝ նույնպես: Հետևաբար այսպիսի հարկային արտոնության կիրառումը եթե 1990-ական թվականներին անհրաժեշտություն էր, ապա ներկայում գործնականում կիրառություն ունենալ չի կարող: Ուստի անհրաժեշտ ենք համարում

¹ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 298:

ուժը կորցրած ճանաչել «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի բ) կետով ամրագրված վերոհիշյալ հարկային արտոնությունը:

«Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը հողի հարկից 100 տոկոսի չափով ազատելու հարկային արտոնություն է սահմանում նաև «րնակավայրերում պետական սեփականություն հանդիսացող ընդհանուր օգտագործման հողերի (հրապարակներ, փողոցներ, անցումներ, ճանապարհներ, գրոսայգիներ, պուրակներ, ջրամբարներ և այլն)»¹ նկատմամբ: Ընդ որում՝ հարկային սույն արտոնությունը սահմանվել է, երբ նշված հողերը եղել են պետական սեփականություն, իսկ հողի հարկը եղել և շարունակում է մնալ համայնքների բյուջեի եկամտի աղբյուր: Հարկային արտոնություն չսահմանելու դեպքում հողի սեփականատերը, այսինքն՝ պետությունը, համաձայն վերոնշյալ օրենքի 1-ին հոդվածի, ճանաչվում է հողի հարկ վճարող և պարտավորվում գումարը փոխանցել այն բյուջեին, որին ամրակցված է հողի հարկը, այսինքն՝ համայնքային բյուջե՝ համաձայն «Տեղական ինքնակառավարման մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի²: Սակայն գործնականում դա կնշանակեր պետական բյուջեից գումարների հատկացում համայնքային բյուջեներին, բայց ոչ թե դրամաշնորհների (որն ընդունված մեխանիզմ է միջբյուջետային հարաբերություններում), այլ հողի հարկի ձևով, որի նախադեպը չկա միջբյուջետային հարաբերությունների համաշխարհային պրակտիկայում:

Ուստի հարկային արտոնության սահմանման միջոցով խնդրի լուծման այս տարբերակը համարում ենք ճիշտ, որը, սակայն, ունի թերություն այն հողերի մասով, որոնք հանձնված են վարձակալության, քանի որ դրանց դիմաց գանձվող վարձավճարները մուտքագրվել են ոչ թե համայնքային, այլ պետական բյուջե, այսինքն՝ երկրի օրենսդիր մարմինը գործել է երկակի

¹ Նույն տեղում:

² «Տեղական ինքնակառավարման մասին» ՀՀ օրենք: ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, № 21 (196), 21.06.2002, էջ 33:

ստանդարտով: Ներկայումս, երբ այդ հողերը «Տեղական ինքնակառավարման մասին» ՀՀ օրենքի 47-րդ հոդվածի պահանջով սեփականության իրավունքով անհատույց փոխանցվել են համայնքներին, և տեղի է ունեցել սեփականատիրոջ փոփոխություն, «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում նույն ձևակերպմամբ շարունակում է պահպանվել հարկային այդ արտոնությունը:

Ելնելով վերը շարադրվածից և սեփականատիրոջ փոփոխության փաստից՝ անհրաժեշտ ենք համարում «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դ) կետը ձևակերպել հետևյալ բովանդակությամբ. «...Համայնքային սեփականություն հանդիսացող ընդհանուր օգտագործման հողերը (հրապարակներ, փողոցներ, անցումներ, ճանապարհներ, զբոսայգիներ, պուրակներ, ջրամբարներ և այլն)՝ բացառությամբ վարձակալության տրված հողերի»: Դա նշանակում է, որ համայնքային սեփականություն հանդիսացող հողերը վարձակալության հանձնվելուց հետո վարձակալները պետք է դառնան հողի հարկ վճարողներ, որի համար անհրաժեշտ է համապատասխան փոփոխություններ կատարել «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածում և հողի հարկ վճարող ճանաչել նաև հողի վարձակալներին:

Միաժամանակ հարկ է նշել նաև, որ Հայաստանի Հանրապետությունում հողը ներկայումս հարկվում է ստանդարտ մոտեցումներով՝ անկախ այն բանից՝ հողն իր սեփականատերերին, մշտական ու ժամանակավոր օգտագործողներին, այսինքն՝ հողի հարկ վճարողներին եկամուտ բերում է, թե՛ ոչ, այսինքն՝ հողի հարկի չափը կախված չէ վճարողների տնտեսական գործունեության արդյունքներից, այն սահմանված է հողակտորի միավոր մակերեսի համար տարեկան հաստատագրված վճարի ձևով, իսկ հողերը տարբերակված են միայն ըստ գյուղատնտեսական և ոչ գյուղատնտեսական նշանակության: Ընդ որում՝ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկման օբյեկտ է հողի կադաստրային գնահատմամբ որոշված հարկային գուտ եկամուտը, իսկ ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար՝ հողի կադաստրային գնահատման ար-

ժեքը¹, որոնց նկատմամբ կիրառվում են համապատասխանաբար 15 և 0.5-1.0 տոկոս հարկադրույքներ:

Այսպիսի մոտեցումների պարագայում հողերը ամենաթանկ կապիտալից վերածվում են էժան կապիտալի և շատ դեպքերում չեն օգտագործվում կամ օգտագործվում են ընտանիքների կարիքները հոգալու նպատակով և միայն քիչ դեպքերում են վերածվում բիզնեսի օբյեկտի, քանի որ հողի սեփականատերը, դրանց մշտական ու ժամանակավոր օգտագործողները շատ հաճախ չեն ունենում անհրաժեշտ ֆինանսական հնարավորություններ՝ հողը որպես եկամտի հավելյալ աղբյուր ծառայեցնելու համար: Այդ ամենի արդյունքում հողերը քիչ են վերածվում առք ու վաճառքի օբյեկտի, չի ձևավորվում հողի շուկան (բացառությամբ Երևան քաղաքի) և այլն: Դրանից ելնելով՝ անհրաժեշտ ենք համարում բարձրացնել հողի հարկադրույքները և վերաբերավորել հարկման օբյեկտները (ներկայումս դրանց մեծությունները սիմվոլիկ են), որոնք կարող են չեզոքացնել վերոհիշյալ բացասական ազդեցությունները և հարկային արտոնություններ (հարկադրույքների նվազեցում, հարկադրույքի գրոյացում, հարկվող օբյեկտների հաշվարկում նվազեցումների մեխանիզմի կիրառում և այլն) սահմանել այն հողերի նկատմամբ, որոնք օգտագործվում են ըստ նշանակության և առավել բարձր արդյունավետությամբ: Հողի հարկի հաշվարկման այդպիսի մոտեցումների պարագայում կակտիվանան այնպիսի դրական ազդեցություններ, ինչպիսիք են՝ գյուղական համայնքների բյուջեների մուտքերը, քաղաքից դեպի գյուղ կապիտալի տեղաշարժը և, դրանով պայմանավորված, աշխատատեղերի ստեղծումը մարզերում, ինչպես նաև չօգտագործվող հողերի վաճառքը արդյունավետ հողօգտագործողներին, որն առավել կարևոր է սակավահող Հայաստանի տնտեսության զարգացման համար:

• **Գույքահարկի մասով:** «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված հարկային արտոնությունները սահմանա-

¹ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

փակ են և չեն բխում հարկման սկզբունքների պահանջներից: Այսպես, օրինակ, ջրամբարների մասով հարկային արտոնության սահմանումն արդարացված էր, երբ խմելու և ոռոգման ջուրը բնակչությանը տրվում էր ձրի: Այսօր, երբ հանրապետությունում ջուրը դիտարկվում է որպես ապրանք և վաճառվում է նրա տեղափոխման, պահպանման և այլ ծախսերի հաշվառմամբ որոշված սակագնով և ոչ զեղչ գներով, չարդարացված է դառնում դրանց գծով սահմանված հարկային արտոնության պահպանումը: Այդ առումով կարևորվում է «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքի հարկային արտոնություններ սահմանող 15-րդ հոդվածի 2) կետի ուժը կորցրած ճանաչելը:

Գույքահարկի հաշվարկման կատարելագործման առումով անհրաժեշտ ենք համարում գույքահարկի հաշվարկման մեխանիզմներում կիրառել հետևյալ մոտեցումները.

- բազմաբնակարան բնակելի շենքերի բնակարանների, ավտոտնակների¹ արժեքի մեծությունից գույքահարկը հաշվարկել և գանձել տարեկան գրոյական դրույքաչափով՝ նկատի ունենալով ազգաբնակչության մեծ չափերի հասնող աղքատության և նրանց միջև եկամուտները խիստ անհավասարաչափ բաշխվելու հանգամանքը:
- Անհատական բնակելի տների և ամառանոցային շինությունների մասով գույքահարկի դրույքաչափը սահմանել հանրապետությունում գործող բանկային ավանդի միջին տարեկան տոկոսի և ուղղիչ գործակիցների արտադրյալի չափով: Իսկ վերջիններիս համար որպես հիմք կարող են ընդունվել հաստատագրված վճարի հաշվարկման համար խանութի, կրպակի (տաղավարի) գտնվելու վայրի հետ կապված ուղղիչ գործակիցները: Գույքահարկի որոշման նման մոտեցումը կնպաստի այնպիսի դրական ազդեցության ակտիվացմանը, ինչպիսին է քաղաքացիների ազատ դրամական միջոցների ուղղակի կամ անուղղակի (բանկա-

¹ Բացառությամբ հասարակական և արտադրական նշանակության ոչ բնակելի տարածքների:

յին ավանդների) եղանակով տեղափոխումը տնտեսության իրական հատված: Արդեն կառուցված անհատական բնակելի տների և ամառանոցային շինությունների մասով գույքահարկի դրույքաչափը առաջարկվում է սահմանել նույն մոտեցմամբ, բայց հետևյալ տարբերակմամբ. մինչև երեք տարվա վաղեմության շինությունների համար գույքահարկի դրույքաչափը սահմանել նոր կառուցվողի չափով, իսկ երեք տարուց ավելի վաղեմության շինությունների համար՝ գույքահարկի դրույքաչափը երրորդ տարվան հաջորդող յուրաքանչյուր տարվա համար պակասեցնել 10 տոկոսի չափով, որից հետո կիրառել գույքահարկի գրոյական դրույքաչափի 1990 թ. և դրանից առաջ կառուցված շինությունների մասով: Այդպիսի շինությունների գույքահարկի դրույքաչափի սահմանման նման մոտեցումը կարող է մեղմացնել տնտեսության իրական հատվածից հանված գումարների բացասական ազդեցության ներգործությունը:

- Հասարակական և արտադրական նշանակության չօգտագործվող շինությունների համար գույքահարկի դրույքաչափը առաջարկվում է սահմանել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված ամորտիզացիոն մասհանումների տոկոսի (որոնք համապատասխանաբար կազմում են 5 և 10 տոկոս) և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված ուղղիչ գործակիցների արտադրյալի չափով: Իհարկե, առանձին դեպքերում նմանատիպ շինությունների նկատմամբ (կախված նրանց տեխնիկական վիճակից ու կառուցման տարեթվից) նպատակահարմար է կիրառել հարկային արտոնություններ՝ նվազեցված կամ գրոյական դրույքաչափի ձևով: Գույքահարկի դրույքաչափերի սահմանման այսպիսի մոտեցումը կարող է ակտիվացնել այնպիսի դրական ազդեցություններ, ինչպիսիք են տնտեսական ճանապարհով այդպիսի շինությունների փոխանցումը դրանք չօգտագործողներից օգտագործողներին, համայնքային բյուջեների եկամտային բազայի ամրապնդումը և

տնտեսության իրական հատվածի վաճառքից ստացած գումարների ներհոսքն ուղղակի կամ անուղղակի ձևով:

Մեր կարծիքով՝ չօգտագործվող հասարակական ու արտադրական նշանակության շինությունները անհրաժեշտ է հարկել նաև շահութահարկով, այսինքն՝ համախառն եկամուտը չնվազեցնել այդպիսի շինությունների ամբողջագիտն մասհանումների չափով, որի բացակայությունը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի թերություններից մեկն է (օրենքի 12-րդ հոդված), իսկ օգտագործման կամ արտադրության մեջ գտնվող հասարակական ու արտադրական նշանակության շինությունները անհրաժեշտ է հարկումից «պաշտպանել» հարկային արտոնություններով: Այդ առումով նպատակահարմար է գույքահարկի և շահութահարկի մասով հարկային այնպիսի նպատակային արտոնությունների սահմանումը, որոնք նպաստում են պետությանն անհրաժեշտ դրական ազդեցությունների ակտիվացմանը և բացասական ազդեցությունների չեզոքացմանը, որոնք կարող են լինել ներդրումների խթանումը, նոր աշխատատեղերի ստեղծումը և այլն:

Փոխադրամիջոցների գույքահարկի չափը առաջարկվում է սահմանել որպես հարկման բազաներին գործող օրենքին համապատասխանող ձիաուժերի դրամական գումարի և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված ուղղիչ գործակիցների արտադրյալ՝ հարկման մնացած մուտեցումները թողնելով անփոփոխ՝ բացառությամբ կազմակերպություններին պատկանող ու օգտագործվող փոխադրամիջոցների գույքահարկի, որոնց գծով նպատակահարմար է, ըստ նրանց օգտագործման ոլորտների, սահմանել հարկային արտոնություններ՝ դրանք կախվածության մեջ դնելով կազմակերպության կատարած աշխատանքների ու մատուցվող ծառայությունների աճի մեծությունից:

• **Հաստատագրված վճարների մասով:** Շահութահարկի, եկամտահարկի և ավելացված արժեքի հարկի տնտեսագիտորեն չարդարացված և հարկման արդյունավետության պահանջի իրականացումը խոչընդոտող հարկային արտոնությունների

կասեցման և հարկային օրենսդրության բարեփոխումների չհաջողված փորձ է գործունեության առանձին տեսակների և սահմանված պայմաններին բավարարող առանձին հարկատուների նկատմամբ հաստատագրված վճարների կիրառումը, որը ոչ միայն հակասում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված միասնական հարկային համակարգի արդարացի սկզբունքին՝, այլև առաջացնում է նոր հիմնախնդիրներ՝ պայմանավորված հետևյալ փաստարկներով.

նախ հաստատագրված վճարների դեպքում հարկման օբյեկտ են համարվում ոչ թե եկամուտները, այլ գործունեության առանձին տեսակներ, որոնք, ի տարբերություն գործունեության մնացած տեսակների, տեղափոխվում են հարկման արտոնյալ դաշտ՝ սկիզբ դնելով հարկման սկզբունքներին հակասող անհավասար հարկման² անընդունելի պրակտիկային: Գործունեության տեսակը հարկման օբյեկտ դիտարկելը մեթոդաբանական սխալ մոտեցում է, որի նախադեպը չկա համաշխարհային պրակտիկայում:

Բացի այդ, հարկման ցածր արդյունավետությամբ օժտված գործունեության ոլորտները (վարսավիրական ծառայությունների մատուցում, վիճակախաղերի կազմակերպում, ավտոտրանսպորտային միջոցների գազալցում, ավտոկանգառների գործունեություն, դրամական շահումով խաղային ավտոմատների կազմակերպում, բաղնիքների և ցնցուղաշարանների կազմակերպում և այլն) հարկման սկզբունքների խախտմամբ հարկման այլ դաշտ տեղափոխելը հարցի լուծման ճիշտ ճանապարհը չէ, մանավանդ որ հարկման արտոնյալ դաշտը խրախուսում է գործունեության այդպիսի ոլորտների ակտիվացումը և հանգեցնում է հարկման արդյունավետության ավելի նվազման: Ուստի անհրաժեշտ է ընտրել հարկման արդյունավետու-

¹ Մինչև 01.01.2009 թ. Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է «Էռաչափ» հարկային համակարգ՝ պարզեցված հարկեր, հաստատագրված վճարներ և «սովորական» հարկեր:

² Բագրատյան Հ., Հայաստանը դարերի սահմանագծին, Երևան, «Նաիրի», 2003, էջ 190:

թյան բարձրացման ու վարչարարության կատարելագործման այլ ուղի:

Երկրորդ՝ հաստատագրված վճարների դեպքում հարկման բազան գործունեության նշված տեսակների համար սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղակի գործակիցների որոշակի արտադրյալն է՝ դրամական արտահայտությամբ¹:

Հարկման բազայի նման եղանակով ձևավորումը կառուցված է տնտեսագիտորեն հիմնավորում չունեցող ելակետային տվյալների և չարդարացված ուղղիչ գործակիցների հիման վրա, որոնք ճիշտ չեն արտացոլում հարկատուների ստացած եկամուտների և նրանց կողմից վճարվող հաստատագրված վճարների մեծությունների կախվածությունը: Դրանց միջև առկա կախվածությունն առավել շատ օգուտ բերում է հարկատուներին, քան պետությանը, ինչի պատճառով հարկատուները, օգտվելով հարկային գործող օրենսդրության «սողանցքներից», տեղափոխվում են հաստատագրված վճարով հարկման դաշտ: Բացի դրանից, եթե նույնիսկ ուղղիչ գործակիցներն ու ելակետային տվյալները լինեն հիմնավորված ու արդարացված, ապա նույն հաջողությամբ կարելի է պնդել, որ հարկման այդպիսի գործիքները ճկունություն չեն կարող դրսևորել անընդհատ փոփոխվող տնտեսական իրավիճակներում: Բնչ վերաբերում է հաստատագրված վճարով աշխատող հարկատուներին հարկման սովորական ռեժիմին փոխադրելու նպատակով սահմանված սահմանային չափերին (խանութների, կրպակների միջոցով առևտրական գործունեություն իրականացնողների մասով՝ եռամսյակի ընթացքում առևտրական տարածքի 1 մ²-ի հաշվով ապրանքաշրջանառության ծավալի գերազանցումը 310 հազար դրամը, հասարակական սննդի մասով՝ եռամսյակի ընթացքում՝ սպասարկման մակերեսի 1 մ²-ի հաշվով ապրանքաշրջանառության ծավալի գերազանցումը 200 հազար դրամը, բենզինի և դիզելային վառելիքի մեկ մանրածախ կետի միջոցով ամսվա

ընթացքում բենզինի քանակի գերազանցումը 10 հազար լիտրը, ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման գործունեություն իրականացնողների համար ամսական իրացման շրջանառությունը մեկ աշխատողի հաշվով 800 հազար դրամի գերազանցումը), ապա դրանք ցանկալի արդյունք չեն կարող տալ, մանավանդ որ սահմանային չափեր ունեցող գործունեության առանձին տեսակների հաստատագրված վճարի հաշվարկման մտտեցումները նվազեցնում են հարկային եկամուտների չափը:

Հետևաբար հարկման հայեցակարգային ոչ ճիշտ մտտեցումներով հնարավոր չէ զարգացնել տնտեսության շարժիչ ուժ հանդիսացող ՓՄՁ-ները: Եվ պատահական չէ, որ հանրապետությունում ՓՄՁ-ներին բաժին է ընկնում ՀՆԱ-ի շուրջ 40 %-ը, իսկ դրանցում զբաղվածների տեսակարար կշիռը զբաղվածների ընդհանուր թվաքանակում կազմում է մինչև 5 %՝ այն դեպքում, երբ այդ ցուցանիշները համապատասխանաբար կազմում են՝ էստոնիայում՝ 70 %-ից ավելի և շուրջ 60 %, Լիտվայում՝ 60 %-ից ավելի և շուրջ 70 %, Լատվիայում՝ շուրջ 60 ու 70 տոկոս, իսկ Եվրամիության երկրներում ՓՄՁ-ին բաժին է ընկնում ՀՆԱ-ի ավելի քան 70 %-ը, ԱՄՆ-ում, Մեծ Բրիտանիայում՝ 50 %-ից ավելին և այլն:

Վերոնշյալ տվյալները խոսում են այն մասին, որ հարկման հատուկ ռեժիմ հանդիսացող հաստատագրված վճարների կիրառման 10-ամյա գործունեությունը չի նպաստել ՓՄՁ-ների զարգացմանը, և, դեռ ավելին, դրանց կիրառմամբ նվազեցվել են պետական բյուջեի հարկային ակնկալվող մուտքերը, որի պատճառը ոչ միայն հարկման հատուկ ռեժիմների չարդարացված մտտեցումներով կիրառումն է, այլև ՓՄՁ-ների դասակարգման չափանիշների ոչ ճիշտ ընտրությունը: Ստեղծված իրավիճակի բարեփոխման նպատակով անհրաժեշտ է լուծել հետևյալ խումբ խնդիրները, որոնց վերաբերում են.

առաջին ՓՄՁ-ների դասակարգման ցուցանիշների ճշգրտումը և հստակեցումը, որպեսզի արդյունքաբեր լինի նաև դրա հենքի վրա կառուցվող հարկային քաղաքականությունը:

¹ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 205:

Բանն այն է, որ ՀՀ-ում ՓՄՁ-ների դասակարգման ցուցանիշների հիմքում դրվել են միայն քանակական ցուցանիշները, այն է՝ աշխատողների թիվը, որը տարբերակված է ըստ տնտեսության ճյուղերի ու բնագավառների: Այս ցուցանիշի կիրառման հիմնական առավելությունն այն է, որ դրա օգտագործումը շատ հարմար է ու հեշտ: Սակայն այս ցուցանիշի կիրառումը դժվար է համեմատական վերլուծություններ կատարել ու արդյունքաբեր քաղաքականություն իրականացնել, որի վառ ապացույցն է այն փաստը, որ հանրապետությունում ՓՄՁ-ների նկատմամբ արտոնյալ հարկային քաղաքականություն իրականացնելու հիմքում դրվեց ոչ թե ՓՄՁ-ների դասակարգման հիմքում դրված աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը, այլ իրացման շրջանառությունը (պարզեցված հարկի մասով): Եվ պատահական չէ, որ եվրոպական երկրներում լայն տարածում է ստացել ՓՄՁ-ների դասակարգման քանակական ու որակական ցուցանիշների գուգակցումը, ինչպես, օրինակ, Ֆրանսիայում՝ աշխատողների թիվը և հասույթը, Մեծ Բրիտանիայում՝ շրջանառու միջոցների ծավալն ու աշխատողների թիվը և այլն: ՓՄՁ-ների չափի որոշման հաջողված օրինակ և համակցված մոտեցում պետք է համարել 1971 թ. Մեծ Բրիտանիայում Բոլտոնյան զեկույցի ժամանակ կատարված առաջարկությունները, որոնց համաձայն փոքր են համարվում այն ձեռնարկությունները, որոնք բավարարում են ստորև բերված պահանջներին.

- ձեռնարկությունն իր գործունեության ոլորտային շուկայում ունենում է համեմատաբար փոքր մասնաբաժին.
- ձեռնարկության ղեկավարումը ստանձնում է ինքը՝ հիմնադիրը.
- ձեռնարկությունն անկախ է և չի կազմում այլ ձեռնարկության մաս:

Վերոնշյալ ցուցանիշները բովանդակային առումով պետք է ընդունելի և օբյեկտիվ համարել: Սակայն այստեղ խնդիրը ճիշտ չափանիշի (հաշվի առնելով երկրի տնտեսության առանձնահատկությունները) որոշման մեջ է, որի համար անհրաժեշտ

է կատարել երկրի տնտեսության լուրջ ուսումնասիրություններ, ինչը հնարավորություն կտա բիզնեսը առավել հստակ դասակարգելու փոքրի, միջինի և խոշորի՝ հիմք ընդունելով համախառն հասույթը և աշխատողների միջին ցուցակային թիվը և, իհարկե, հաշվի առնելով նաև հիմնադրի կողմից ձեռնարկությունն անձամբ ղեկավարելու և ձեռնարկությունն այլ ձեռնարկության մաս չկազմելու պարտադիր պայմանը: Ընդ որում՝ ՓՄՁ-ների դասակարգումը պետք է տալ ըստ ձեռնարկատիրական գործունեության հինգ հիմնական տեսակների՝ արտադրական, առևտրային, ֆինանսական, միջնորդական, ապահովագրական, որպեսզի պետական քաղաքականությունն իր դիրքորոշումները հստակեցնի ոչ միայն ՓՄՁ-ների, այլև գործունեության տեսակների նկատմամբ:

Երկրորդ՝ հարկային հստակ ու իրական խթանների ձևավորումը, քանի որ ՓՄՁ-ների զարգացման գործում կարևոր է ոչ միայն ձեռնարկատերերի դերակատարումը, այլ նաև պետության հովանավորչական քաղաքականության իրականացումը, մանավանդ որ, ի տարբերություն խոշորի, ՓՄՁ-ների համար ծանր է հարկային բեռը, անհավասար է մրցակցային միջավայրը, «անհասանելի են» բանկային վարկերը, իսկ կառավարության կողմից հատկացվող գումարները չեն բավարարում շուկայում առկա նվազագույն պահանջարկը: Չանդրադառնալով ՓՄՁ-ների կայացումն ու զարգացումը խոչընդոտող մյուս հանգամանքներին (գործարարների մասնագիտորեն թերի պատրաստվածությունը, օրենսդրական դաշտում կատարվող անընդհատ փոփոխությունները և այլն)՝ տնտեսական բարեփոխումների ներկա փուլում առաջնահերթությունները պետք է տալ հարկային լծակներին ու գործիքներին, որոնց մասով առաջարկվում է.

- ա) հրաժարվել ՓՄՁ-ների զարգացմանը «միտված» հարկման հատուկ կամ արտոնյալ ռեժիմի՝ հաստատագրված վճարների հաշվարկման ու զանձման հայաստանյան փորձից:
- բ) Նոր ստեղծված ՓՄՁ-ները առաջին երեք տարիներին ազատել եկամտային (շահութահարկ, եկամտահարկ) և գույքային (հողի հարկ, գույքահարկ) հարկերից, իսկ հետագա

երկու տարիներին դրանք հարկել 50 %-ով: Սա մտտեցում է, որը տարբեր կերպ է կիրառվում տարբեր երկրներում, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի որոշակի առանձնահատկություններ: Այսպես, օրինակ, Ֆրանսիայում այս մտտեցումը կիրառվում է շահութահարկի մասով: Ընդ որում՝ ՓՄՁ-ների համար հարկային պարտավորությունների 5 տարվա ժամկետ առաջարկելու հիմնավորվածությունը պայմանավորված է ոչ միայն արտերկրյա փորձով, այլև գործարարների շրջանում անցկացված հարցումների արդյունքներով, իսկ այդ ժամանակահատվածում այդչափ հարկային արտոնությունները (100 % և 50 %)՝ այն փաստով, որ ՓՄՁ-ների հարկային մուտքերը պետական բյուջեի ընդհանուր հարկային մուտքերում էական դերակատարում չունեն, որը ներառում է ոչ միայն նոր ստեղծված, այլև երկար ժամանակ գործող ՓՄՁ-ների վճարումները բոլոր հարկատեսակների գծով: Այլ կերպ ասած՝ առաջարկվող հարկային արտոնությունից պետական բյուջեն էական կորուստներ չի ունենա, բայց կշահեն փոքր ու միջին ձեռնարկատերերը և, վերջին հաշվով, տնտեսությունն ու պետությունը:

- Առաջին երեք տարիներին ազատել անուղղակի (ԱԱՀ, ակցիզային հարկ) հարկերից, իսկ հետագա երկու տարիներին դրանք հարկել 50 %-ով՝ հիմք ընդունելով վերոնշյալ փաստարկները: Ընդ որում՝ այս մտտեցումն անհրաժեշտ է կիրառել ներմուծման հարկերի ու հանրապետության ներսում գանձվող անուղղակի հարկերի վրա: Այս դեպքում ՓՄՁ-ների կողմից ներմուծվող ապրանքները կդառնան նաև մրցունակ ու ներքին շուկայում իրենց արժանի տեղը կունենան:

գ) Գործող ՓՄՁ-ներին (նաև նոր ստեղծվածներին).

- ազատել կանխավճարային բոլոր տեսակի մուծումներից, քանի որ այն, ըստ էության, ձեռնարկատիրոջ կողմից պետությանը տրվող «անտոկոս վարկ» է, որը եթե խոշորի համար տանելի է ու թեթև, ապա ՓՄՁ-ների համար անտանելի ու ծանր «բեռ» է:

- Պարզեցնել ու հստակեցնել ՓՄՁ-ների կողմից հարկային մարմիններ ներկայացվող հաշվարկների, հաշվետվությունների ընթացակարգերը (ժամկետների, լրացման ու հաշվարկման)՝ նկատի ունենալով ՓՄՁ-ը ներկայացնող ձեռնարկատերերի ու նրանց կողմից ներգրավված ֆինանսական մասնագետների թերի պատրաստվածությունը, որը պայմանավորված է նաև ֆինանսական միջոցների սղությամբ:

- Տալ արագացված ամորտիզացիայի հարկային արտոնություն, քանի որ դրա կարիքն առավել շատ զգում են ՓՄՁ-ները, իսկ խոշոր բիզնեսին զրկել հարկային այդ արտոնությունից:

- Տալ ԱԱՀ-ի գծով հարկային արտոնություն՝ չհարկվող նվազագույն շեմի մեծությունը դարձնելով 70 մլն դրամ, և այդ արտոնությունից զրկել խոշոր բիզնեսին: ԱԱՀ-ի գծով հարկային արտոնությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելու և հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ կիրառելու միջոցով լրացուցիչ լծակներ ու գործիքներ «տեղադրել» «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում, քանի որ գործողները հիմնականում «սպասարկում են» խոշոր բիզնեսի շահերը:

Անհրաժեշտ է հստակեցնել աճող ֆինանսական միջոցները, որոնց ծավալները բավարար համարել չի կարելի, մանավանդ որ ՓՄՁ-ների համար ոչ միշտ են «հասանելի» դառնում վարկային միջոցները, մասնավորապես՝ կապված բանկային վարկի բարձր տոկոսադրույքների հետ:

- **Շահութահարկի մասով:** Շահութահարկի որոշման մասով մեթոդաբանական սխալ մտտեցում է հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից այսպես կոչված «անհուսալի դերիտորական պարտքերի» դուրսգրման համար սահմանված կարգով՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ

¹ Կարգը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը, իսկ բանկերի և վարկային կազմակերպությունների դեպքում՝ Հայաստանի

պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարի, ինչպես նաև նախկինում դուրս գրված այսպես կոչված «անհուսալի կրեդիտորական պարտքերի» մարման գումարների նվազեցումները:

Այն, որ անհրաժեշտություն է այսպես կոչված անհուսալի դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի դուրսգրման կարգի սահմանումը, տարակարծություններ քիչ կարող են լինել, քանի որ դա հաշվապահական հաշվառման վարման միջազգային ստանդարտների պահանջն է, որը պարզեցնում է ակտիվների ու պասիվների հաշվառումը, թեթևացնում հաշվապահական հաշվեկշիռը և դրան կից կազմվող ֆինանսական հաշվետվությունը, այդ գծով ձևավորում է առանձնացված պահուստաֆոնդեր, որոնք տնտեսվարող սուբյեկտներին հնարավորություն են տալիս ցանկացած ժամանակ ի հայտ բերելու իրենց համար «դեբիտոր» և «կրեդիտոր» հանդիսացող անձանց՝ նույնիսկ նրանց վերակազմակերպման կամ լուծարման, իսկ ֆիզիկական անձանց պարագայում՝ նաև նրանց մահվան դեպքում: Այսինքն՝ այդպիսի պարտքերն անհուսալի պետք է դիտարկել միայն հաշվապահական հաշվառման վարման տեսանկյունից, քանի որ դրանք, որպես կանոն, վերադարձվում են: Բայց քիչ ղեկավարում են գանձված դեբիտորական կամ մարված կրեդիտորական պարտքերն իրենց արտացոլումը ստանում տնտեսվարող սուբյեկտների (առավել ևս պետական մասնակցության պարագայում) հաշվապահական հաշվեկշիռներում, քանի որ ինչպես գանձված դեբիտորական, այնպես էլ մարված կրեդիտորական գումարները կողմերի փոխշահավետ համաձայնությամբ շրջանառվում են ստվերային դաշտում, ինչի համար «պարարտ հող» է ստեղծում համախառն եկամտից օրենսդրությամբ սահմանված վերոհիշյալ նվազեցումը:

Անհուսալի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի

Հանրապետության կառավարության լիազորված մարմինը Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի հետ համատեղ:

առաջացման պարագայում հարկվող շահույթի հաշվարկման ժամանակ կատարվում են օրենքով սահմանված նվազեցումները, իսկ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված հայցային վաղեմության ժամկետն անցնելուց հետո դրանց հարկման հարցը համարվում է «լուծված», ինչի արդյունքում պետական բյուջեն չի ստանում իրեն հասանելիք մուտքերը: Դա է հանրապետությունում անհուսալի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի մասով ստեղծված փաստացի իրավիճակի պատկերը, որը աստիճանաբար մեծանում է «ձևագնդի» պես և հրատապ լուծում պահանջում: Դա պահանջում է ուժը կորցրած ճանաչել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածն ամբողջությամբ և այսպիսի գումարների հարկումից «զերծ պահել» իրավաբանական անձանց, այն էլ միայն նրանց սնանկացման դեպքերում:

Վերջին դեպքում հարկային մարմիններն ավելի շուտ և ժամանակին կբացահայտեն սնանկացման ճանապարհին գտնվող բանկերի դեմքը, որոնց ուշացած բացահայտումները, իրենց բոլոր բացասական հետևանքներով, հատկապես վերջին տարիներին գործնականում լայն տարածում են ստացել, մասնավորապես՝ բանկերի պարագայում («Արդշինբանկ», «Կրեդիտ Երևան» և այլ բանկեր):

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքն ունի նաև այլ «ծանր բեռ», որը «թաքնված է» հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումներում:

ՀՀ օրենքով հարկվող շահույթը սահմանվում է որպես համախառն եկամտի և սահմանված նվազեցումների դրական տարբերություն: Սակայն սահմանված նվազեցումները վերաբերում են ինչպես համախառն եկամտին, այնպես էլ դրանց ստացման հետ կապված անհրաժեշտ ու փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերին, որոնց մի մասը երբեմն չարդարացված ու անհասկանալի ձևով նորմավորվում է, իսկ ծախսերի մի այլ մաս չարդարացված չի նորմավորվում՝ ավելացնելով նվազեցումների չափը:

Արդյունքում ստացվում է այնպես, որ հանրապետության

շատ հարկատուներ, ունենալով հաշվեկշռային շահույթ (իսկ երբեմն էլ շոշափելի), շահութահարկ չեն վճարում՝ հարկվող շահույթ չառաջանալու պատճառով, քանի որ օրենքով սահմանված նվազեցումներն այնքան ծավալուն և ընդգրկուն են, որ շահութահարկի հարկման բազան վերածվում է փոքր մեծության: Դրանով է պայմանավորված երկրի տնտեսական աճին ոչ ադեկվատ շահութահարկի գանձումների աճը, որից օգտվում են հարկատուները, բայց պետությանը վճարում են իրենց ստացած օգուտներին խիստ անհամամասնական հարկեր:

ա) «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի առումով, այսինքն՝ հարկվող շահույթը որոշելու տեսակետից համախառն եկամուտ չեն համարվում կամ դիտարկվում՝

- մասնակիցների կողմից հարկատուի կանոնադրական կապիտալում կատարված ներդրումները, որոնք ներդրումների խթան հանդիսանալ չեն կարող, քանի որ հայաստանյան ծագում ունեցող գումարներն արդեն ներդրված են, բիզնեսի բազմաթիվ ոլորտներ մենաշնորհված են, իսկ օտարերկրյա ներդրողների համար հանրապետությունը, պատկերավոր ասած, գրեթե օֆշորային երկիր է: Հետևաբար ժամանակն է վերանայելու «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի՝ նշված հարկային արտոնությունը սահմանող դրույթը:

- Արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների, ինչպես նաև սահմանված կարգով իրականացված հիմնական միջոցների վերագնահատման դրական արդյունքը, որը օգուտ է բերում հարկատուներին, բայց ոչ պետությանը: Իհարկե, այս հարցում անհրաժեշտ է ցուցաբերել գաուշավորություն, քանի որ կան ռիսկեր, որոնք պետք է կառավարվեն, ինչպես վարվում է կենտրոնական բանկը՝ արտարժույթի տնօրինման տնտեսական նորմատիվներ սահմանելով: Սակայն ռիսկերի կառավարումից իրաժարվելը և հարկային «թաքնված» արտոնություն սահմանելը ինտրի արդարացի լուծման ճանապարհը չէ:

բ) Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է

- նախորդ երեք տարիներին ավել ցույց տրված եկամտի և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցման չափով: Դա նշանակում է, որ նախորդող 4-րդ և ավելի տարիներին ավել ցույց տրված եկամուտը և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցումը չեն մասնակցում հարկվող շահույթի հաշվարկին՝ կապված ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքում ամրագրված հայցային վաղեմության ժամկետի հետ: Մինչդեռ պետության պարտավորությունների կատարումը, կապված բյուջետային ծախսերի իրականացման հետ, հայցային վաղեմության ժամկետ չունի: Հետևաբար հարկային պարտավորությունների կատարման նկատմամբ հայցային վաղեմության ժամկետի կիրառումը սխալ է, և օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է դառնում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի, ինչպես նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի վերանայումը:

- Շեքանոցներին, մանկատներին, հիվանդանոցներին և այլ սոցիալ-մշակութային ու առողջապահական հիմնարկներին փոխանցված միջոցների կամ մատուցված ծառայությունների արժեքի չափով, բայց ոչ ավելի, քան համախառն եկամտի 0.25 տոկոսը: Դա նշանակում է, որ պետությունը հիշատակված օբյեկտներին ֆինանսական աջակցություն ցույց տալու իր պարտավորությունը փոխանցում է հարկատուների իրագործման խղճին՝ դրանում ոչ միայն համոզված չլինելով, այլև վերահսկողություն չիրականացնելով, ինչի արդյունքում հարկային արտոնությունը դառնում է չհասցեագրված: Նման մոտեցումը հարկման արդյունավետության բարձրացման նկատմամբ պետության անվստահության դրսևորման չարդարացված ձև է և պայմաններ է ստեղծում շահարկումների ու չարաշահումների համար, որոնցից խուսափելու միջոցը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածը ուժը կորցրած ճանաչելն է:

- Համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ ու փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով, որը ներառում է նաև ֆակտորինգային ու լիազորագրային գործառնությունների ծախսերը, ինչպես նաև երաշխիքների, երաշխա-

վորությունների, ակրեդիտիվների և բանկային ու վարկային կազմակերպությունների այլ ծառայությունների համար վճարները: Բնական է, որ այլ ծառայությունների վճարների մեջ մտնում են նաև. 1) ծառայությունների և թղթակցային հարաբերությունների դիմաց բանկին և վարկային կազմակերպությանը վճարված միջնորդական վճարները, 2) կանխիկ դրամի, չեկերի, վճարային այլ փաստաթղթերի տեղափոխման դիմաց, ինչպես նաև արժեքների փաթեթավորման համար բանկին և վարկային կազմակերպությանը և նրանց հաճախորդներին պատկանող արժեքների տեղափոխման, պահպանման և առաքման ծախսերը, 3) հաշվարկադրամարկղային և հաշվողական կենտրոնների ծառայությունների վճարները, 4) բանկի և վարկային կազմակերպության գործունեությունն ապահովելու համար անհրաժեշտ վճարային միջոցներ պատրաստելու, թողարկելու, ի պահ ընդունելու և ներդնելու հետ կապված ծախսերը, 5) բաժնետոմսեր, պարտատոմսեր և պարտքի այլ հանձնառություններ թողարկելու հետ կապված ծախսերը, 6) կեղծ թղթադրամների վճարային փաստաթղթերի պատճառով բանկի և վարկային կազմակերպության կրած կորուստները: Մինչդեռ բանկերի և վարկային կազմակերպությունների համախառն եկամտի ստացման հետ կապված վերոհիշյալ ծախսերը, (որոնք, բնականաբար, փաստաթղթերով հիմնավորված են), օրենքի 30-րդ հոդվածի համաձայն, մասնակցում են նաև համախառն եկամտի նվազեցումներին, որը հանդես է գալիս «այլ նվազեցումների» անվան տակ (հոդված 9): Իրականում նշված ծախսերը համախառն եկամտի նվազեցումներին մասնակցում են երկու անգամ, ինչը կարելի է բնորոշել որպես հարկային արտոնության կրկնակի սահմանում կամ այդպիսի ծախսերի գծով համախառն եկամտի կրկնակի նվազում, որը հակասում է հենց սույն օրենքի 9-րդ հոդվածի պահանջներին:

Հետևաբար արդարացված պետք է համարել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի բանկերի և վարկային կազմակերպությունների համախառն եկամտի նվազեցումները սահմա-

նող 30-րդ հոդվածի դ), ե), գ), է), ը) և թ) կետերի ուժը կորցրած ճանաչելը:

Հարկ է նշել նաև, որ ծախսերի գծով համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումները չարդարացված են նորմավորվում: Այսպես, օրինակ, օրապահիկի ծախսերը (հոդված 19), իսկ բնական պաշարների արդյունահանման նախապատրաստական, երկրաբանական հետախուզման և նախագծահետախուզական աշխատանքների ծախսերը (որոնք առավել տարողունակ են ու դժվար վերահսկելի), գովազդային, կյութական, ներկայացուցչական, աուդիտորական, իրավաբանական և այլ խորհրդատվական, ինչպես նաև բանկային և վարկային կազմակերպությունների առանձին ծախսեր (որոնք եկամուտներ են բերում նաև ծառայությունների վճարների տեսքով) չեն նորմավորվում, որն արդարացված չէ:

Շահութահարկի հաշվարկման չարդարացված մոտեցումների «ինքնախոստովանություն» պետք է «համարել» 2004 թ. հունվարի 26-ից «նվազագույն շահութահարկի» հաշվարկման ու գանձման օրենսդրորեն սահմանումը¹, որի էությունն այն է, որ որոշված շահութահարկի կանխավճարի գումարը յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում սահմանված մեծության² 1 տոկոսից պակաս լինելու դեպքում հարկատուից գանձվում են նվազագույն շահութահարկի ամսական վճարումներ:

Հարկային այսպիսի արտոնության սահմանման դրական ազդեցությունը օտարերկրյա ներդրումների խրախուսումն է,

¹ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 75:

² Նվազագույն շահութահարկը հաշվարկվում է եախորդ ամսվա ընթացքում ապրանքների (բացառությամբ հիմնական միջոցների, ինչպես նաև արժեթղթերի և ֆոնդային ապրանքների), արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի (որը չի ներառում նշված եկամուտների ստացման համար վճարված անուղղակի հարկերը) և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության եկամտամբ:

իսկ բացասականը՝ տեղական ներդրողների շահերի անտեսումը, որի բացասական ազդեցության պատճառով հայաստանյան ծագում ունեցող գումարներն արտահանվում են հանրապետությունից և տարբեր անհասկանալի կազմակերպությունների ու քաղաքացիների անվան տակ նվազեցված չափով «վերադառնում են» հանրապետություն արտասահմանյան ներդրման կարգավիճակով, իսկ գումարների պտույտի (հանրապետությունից արտասահման և արտասահմանից հանրապետություն) արդյունքում նրա մի մասն անհրաժեշտաբար ծախսվում է, իսկ մի այլ մաս էլ արտասահմանում «գտնում է» շրջանառության ոլորտ: Հարկային խտրականության բացասական ազդեցությունները չեզոքացնելու նպատակով անհրաժեշտ ենք համարում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 39-րդ հոդվածով սահմանված հարկային արտոնությունը տարածել նաև տեղական ներդրողների վրա:

ՀՀ հարկային օրենսդրությունում գործող, բայց չարդարացված հարկային արտոնություն է արագացված ամորտիզացիան, երբ հարկվող շահույթը որոշելու նպատակով հարկատուն իր հայեցողությամբ ընտրում է հիմնական միջոցների ամորտիզացման այլ ժամկետ, սակայն տվյալ խմբի համար սահմանված ժամկետներից ոչ պակաս, այն դեպքում, երբ համաշխարհային պրակտիկայում այդպիսի արտոնությունների կիրառումն ուղղված է լինում ՊՏԱ-ի արագացմանը, գիտատար ճյուղերում ներդրումների առաջնահերթության ապահովմանը, զբաղվածության ընդլայնմանը և մի շարք այլ խնդիրների լուծմանը:

Հարկ է նշել, որ 1950-70-ական թվականները հարկային տեսությունում և պրակտիկայում դարձան ներդրումները խթանող հարկային արտոնությունների ձևավորման շրջան: Ներդրումները խթանող հարկային արտոնություններից 1980-ական թվականներին տարածված էր, օրինակ, արագացված ամորտիզացիան, որի էությունը հանգում է ամորտիզացիայի բարձրացված գործակիցների օգտագործմանը, որը, որպես կանոն, հանգեցնում է տնտեսական և հարկային ամորտիզացիայի տարբերության և, հետևաբար, հարկվող շահույթի մեծության

նվազման: Սակայն այլ է իրավիճակը ՀՀ-ում, որտեղ սահմանված նմանատիպ հարկային արտոնությունը պետությունը չի արժեքավորել, և իրականում բոլոր հարկատուներն առանց պարտավորությունների օգտվում են հարկային այս արտոնությունից, կարծես հանուն չհարկման:

Արագացված ամորտիզացիայի թույլտվության հարկային արտոնության տարածումը բոլոր հարկատուների նկատմամբ ճիշտ չէ: Անհրաժեշտ ենք համարում, որ հանրապետության կառավարության կողմից առանձնացվեն տնտեսության այն ոլորտները, որոնք կարող են ստանալ արագացված ամորտիզացիայի թույլտվության հարկային արտոնություն: Բացի դրանից, անհրաժեշտ է կարևորել նաև արագացված ամորտիզացիայի հարկային արտոնության նպատակները, որոնցից մեկը կարող է լինել, օրինակ, ներդրումների խթանումը: Արագացված ամորտիզացիայի թույլտվության հարկային արտոնության նպատակը անհրաժեշտ է ամրագրել օրենսդրորեն և վերահսկողություն իրականացնել դրանց կատարման նկատմամբ: Ուստի, բնականաբար, փոփոխության կարիք ունի արագացված ամորտիզացիայի հարկային արտոնություն սահմանող «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 4-րդ կետը:

Եկամտահարկի մասով: «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքը տարբերակում է ոչ ռեզիդենտների և ռեզիդենտների հարկումը՝ խախտելով հարկման համընդհանրության սկզբունքը: Հարկման նման մտեցումը, որն իր արտացոլումն է ստացել նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում, նպաստում է այնպիսի բացասական ազդեցությունների ակտիվացմանը, ինչպիսիք են՝ Հայաստանի քաղաքացիների կողմից օտարերկրացիների և մասնավորապես սիրիացիների ու իրանցիների անվան տակ ձեռնարկատիրական գործունեության ծավալումը, հայաստանյան ծագում ունեցող գումարների մի մասի արտահոսքը արտասահման՝ որպես Հայաստանի քաղաքացի ձեռնարկատիրական գործունեությանը «նպաստող» միջնորդավճար, ինչպես նաև, արտասահմանցիների պարագայում, հարկի մեծության օրենսդրական նվազումը, իսկ առանձին դեպքերում նույ-

նիսկ դրանց գանձման անհնարիությունը: Նշված բացասական ազդեցություններն առավել ցայտուն դրսևորվում են Իրանից և Սիրիայից ներկրվող ապրանքների իրացման ոլորտում, որոնց պարագայում եկամտահարկի համեմատաբար չնչին գումարներ են մուտքագրվում պետական բյուջե, քանի որ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց հարկվող եկամուտը դիտարկվում է որպես հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտների (բացառությամբ արտաքին տնտեսական գործունեության¹ հետ կապվածի) և ռեզիդենտների համար օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերություն, որոնց նկատմամբ կիրառվող եկամտահարկի դրույքաչափերը սահմանված են՝ 5 %՝ ապահովագրությունից ստացված ապահովագրական հատուցումների և փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտներից և 10 %՝ ռոյալթիներից, տոկոսներից, գույքի վարձակալությունից, ձեռնարկատիրական գործունեությունից և հայաստանյան այլ աղբյուրներից ստացված եկամուտներից²: Դա այն դեպքում, երբ ռեզիդենտի եկամտահարկի դրույքաչափը կազմում է 20 % (հարկային գործակալի միջոցով հարկվող եկամուտները 80 հազար դրամը գերազանցելու և հարկային գործակալի միջոցով չհարկվող եկամուտները 960 հազար դրամը գերազանցելու դեպքում):

Փաստորեն ոչ ռեզիդենտները օգտվում են ռեզիդենտներին տրված համախառն եկամտից նվազեցումներ կատարելու իրավունքից, որին գումարվում է նաև արտաքին տնտեսական գործունեությունը չհարկելու արտոնությունը (այսինքն՝ նշված դեպքով կատարվում է համախառն եկամտից նա մեկ դեպքով

¹ Եկամտահարկի և շահութահարկի առումով ոչ ռեզիդենտի արտաքին տնտեսական գործունեություն է համարվում բացառապես ոչ ռեզիդենտի անունից իրականացված, նրան պատկանող ապրանքները Հայաստան ներկրելու հետ կապված գործունեությունը, որի դեպքում Հայաստանի հարկային ռեզիդենտն ապրանքների սեփականատեր է դառնում մինչև Հայաստանի Հանրապետության պետական սահմանը հասնելը:

² «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, հոդ. 4, կետ 2, 22 և հոդ. 35:

նվազեցում), ինչպես նաև ստացված հարկվող եկամտից նվազեցումը, երբ եկամուտները ոչ ռեզիդենտին վճարվում են հարկային գործակալի միջոցով, այսինքն՝ գանձվում է կրկնակի պակաս եկամտահարկ, քան ռեզիդենտի հարկվող եկամտի նույն ծավալի եկամտահարկն է:

Իրավիճակը բուրբուրվի այլ է, երբ ոչ ռեզիդենտին եկամուտները վճարվում են ոչ հարկային գործակալի միջոցով (ապրանքների ու մատուցվող ծառայությունների մանրածախ իրացումը, օրինակ՝ տոնավաճառներում), և հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտների եկամտահարկի գանձումը, հատկապես շոշափելի գումարների դեպքում, դառնում է երբեմն անհնարին: Դրանց մասին են խոսում օտարերկրյա քաղաքացիություն ունեցող անհատ ձեռներեցների (ձեռնարկատերերի) հարկային պարտավորությունների մեծ ծավալներն ու դրանց գանձման անհնարիությունը (հանրապետությունից դրանց միտումնավոր բացակայելու պատճառով), որտեղ գուցե իրենց մեղքի բաժինն ունեն ձեռնարկությունների գրանցման պետական ռեգիստրի և ներքին գործերի մարմինները: Բայց փաստն այն է, որ եկամտահարկ վճարող այդպիսի անհատ ձեռներեցները դառնում են «անտրասալի» հարկատուներ:

Հարկման այդպիսի արտոնությունների սահմանմամբ ոչ ռեզիդենտ հարկ վճարողների ձևավորումը պետական բյուջեի եկամտային բազան ամրապնդելու տեսանկյունից տնտեսապես արդարացված չէ: Նաև հարկման արդյունավետության նվազման, հայաստանյան ծագում ունեցող գումարները «միջևորդավճարի» ու գուտ կամ մաքուր եկամտի ձևով արտասահման արտահոսելու պատճառներով:

Դրա հետ մեկտեղ ոչ ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք «ձեռք են բերում» հարկային այլ արտոնություններ, որոնք կապված են նրանց գործունեության վայրի առանձնահատկությունների հետ, քանի որ ոչ ռեզիդենտ իրավաբանական անձինք գործունեություն իրականացնում են ոչ միայն իրենց ստորաբա-

ժանումների¹, այլն ձեռնարկատիրական գործակալի² միջոցով: Եթե ոչ ռեզիդենտների գործունեության իրականացման վայրը ստորաբաժանումների պարագայում ոչ ռեզիդենտի ստորաբաժանման գրանցման վայրն է, իսկ ձեռնարկատիրական գործակալի պարագայում՝ ձեռնարկատիրական գործակալի վայրը, ապա թե՛ մեկի և թե՛ մյուսի բացակայության դեպքերում ոչ ռեզիդենտի գործունեության իրականացման վայր են ոչ ռեզիդենտի՝ ՀՀ-ում գտնվող գրասենյակը, գործակալությունը, հանրահորը, գործարանը, ֆաբրիկան, հանքավայրը, պայմանագրային, շինարարական խորհրդատվական և այլ աշխատանքներ ու մատուցվող ծառայություններ իրականացնելու և դրանք վերահսկելու վայրը: Սակայն բոլոր երեք դեպքերում էլ անհասկանալիորեն ոչ ռեզիդենտի հարկվող շահույթը նվազում է նաև նրա ստորաբաժանման և գործունեության վայրի վրա կատարված ծախսերի և ՀՀ-ում իրականացվող գործունեության կապակցությամբ կրած կորուստների չափով³, ինչը տնտեսապես արդարացված չէ, և ռեզիդենտ հարկատուները հայտնվում են անհավասար հարկման դաշտում: Բացի դրանից, եթե ռեզիդենտը

¹ Դրանք ՀՀ-ում պետական գրանցում ստացած ոչ ռեզիդենտի առանձնացված ստորաբաժանումներն են:

² Դրանք ռեզիդենտ համարվող իրավաբանական անձը, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկություններն ու ֆիզիկական անձինք են, որոնք ոչ ռեզիդենտի համար կատարվող գործունեությունը (կապված գնումներ կատարելու և այլ պայմանագրեր կնքելու, երբորդ անձանց հետ գործակալական պայմանագրային հարաբերություններ հաստատելու, լիազորող անձին պատկանող ապրանքները կանոնավոր ձևով կտատակելու, պահեստավորելու և լիազորող անձի անունից այլ անձանց այդպիսի ապրանքներ առաքելու, առևտրական պայմանագրեր կնքելիս կամ գնման պատվերներ կատարելիս լիազորող անձին ներկայացնելու հետ) ոչ ռեզիդենտի կողմից վերահսկվում է հանձնարարության պայմանագրի, լիազորագրային կառավարման պայմանագրի կամ լիազորագրի հիման վրա կամ այլ ձևով: Այս ձևով գործունեություն իրականացնելու դեպքում ոչ ռեզիդենտի գործունեության իրականացման վայր է համարվում ձեռնարկատիրական գործակալի գտնվելու վայրը:

³ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս, Ե., 2009, էջ 105, 114:

շահութահարկի կանխավճարային մուծումները (որը, ըստ էության, պետությանը հատկացվող անտոկոս վարկ է) կատարում է յուրաքանչյուր ամիս, ապա ոչ ռեզիդենտը՝ կիսամյակը մեկ (եթե նախորդ տարվա շահութահարկի գումարը գերազանցում է 2.0 մլն դրամը): Ճիշտ է, երբ ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ խստացվում է հարկային ռեժիմը, ապա նվազում է արտասահմանյան գործարարների մուտքը հանրապետություն այն պետություններից, որոնցում հարկման ռեժիմներն իրենց ռեզիդենտների համար ավելի մեղմ են: Ուստի հարկման տեսանկյունից արտասահմանյան գործարարների համար Հայաստանի գրավչության խնդիրը հնարավոր է լուծել միայն հանրապետության ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ կիրառվող հարկման ռեժիմն արտասահմանում իրենց ռեզիդենտների նկատմամբ կիրառվող հարկման ռեժիմների համեմատությամբ մեղմացնելու ճանապարհով: Բայց, նկատի ունենալով այն փաստը, որ «Շահութահարկի մասին» և «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքները բավականին ազատականացված են նույնիսկ ռեզիդենտ հարկատուների համար և էլնելով ոչ ռեզիդենտների համար այդպիսի հարկային արտոնություններ սահմանելու հետևանքով առաջացող բացասական ազդեցությունների ակտիվացումներից, անհրաժեշտ ենք համարում ուժը կորցրած ճանաչել շահութահարկի և եկամտահարկի գծով ոչ ռեզիդենտների հարկման տարբերակումը:

Հարկման մոտեցումների կատարելագործման առումով կարևոր քայլ կարող է հանդիսանալ արտադրության բազային գործոններից տնտեսական ճանապարհով հարկման բացառումը: Այդ տեսակետից դրան միտված կարևորագույն քայլ պետք է դառնա եկամտահարկի չհարկվող նվազագույն շեմի բարձրացումը, որը ներկայումս կազմում է 30000 դրամ, և այն բավարար համարել չի կարելի: Բավական է նշել, որ միայն կոմունալ վարձերի (էլեկտրաէներգիա, ջուր, աղբահանություն և այլն), գույքային հարկերի և սպառողի հացի գինը արդեն գերազանցում է չհարկվող նվազագույն շեմի սահմանված մեծությունը: Բացի դրանից, այն տնտեսապես արդարացված չէ նաև այն

պատճառով, որ այն գործատուներին ու վարձու աշխատողներին փոխհամաձայնեցված կարգով մղում է գործունեության սովերային դաշտ՝ արհեստականորեն նվազեցնելով ամսական հարկվող եկամտի չափը: Բավական է նշել, որ, համաձայն հաշվետվությունների, որոնք գործատուները ներկայացրել են կենսաթոշակային հիմնադրամ, վարձու աշխատողների 68 տոկոսին վճարած աշխատավարձերը կազմել են ընդհանուր աշխատավարձերի 40 տոկոսը կամ շուրջ 50 մլրդ դրամ¹: Դեռ ավելին, այս աշխատողները կազմել են բնակչության անապահով մասը, ինչի արդյունքում ավելանում է նաև անապահով խավերին տրվող փոխհատուցումների ծավալը, այսինքն՝ եկամտահարկի չհարկվող նվազագույն շեմի տնտեսապես չարդարացված լինելը նոր հիմնախնդիր է առաջացնում և ակտիվացնում այնպիսի բացասական ազդեցություններ, ինչպիսիք են՝ գործատուների կողմից վարձու աշխատողների սովերային վարձատրությունը (քանի որ 20000 դրամից պակասը հատկապես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության տեսակների ոլորտներում այն գումարը չէ, որ աշխատողին «կապի» իր աշխատատեղի հետ) և այլն, որոնց արդյունքում պետական բյուջե ոչ միայն պակաս գումարներ են մուտքագրվում, այլև պետական բյուջեից անհրաժեշտից ավելի գումարներ են ծախսվում, իսկ հարկային մարմինների և կենսաթոշակային հիմնադրամի համար ձևավորվում է «ավելորդ» և պակաս արդյունավետ վերահսկողության դաշտ: Հետևաբար անհրաժեշտ է ոչ միայն բարձրացնել եկամտահարկի ամսական չհարկվող նվազագույն սահմանը (շեմը), այլև այն հավասարեցնել ապրուստի նվազագույնին: Ընդ որում՝ անհրաժեշտ ենք համարում եկամտահարկի հաշվարկման մոտեցումների հիմքում դնել ռեզիդենտի ոչ թե անձնական, այլ ընտանիքի բոլոր անդամների եկամուտները, ինչպես արվում է Արևմտյան Եվրոպայի բազմաթիվ երկրներում (Մեծ Բրի-

¹ Բարխուդարյան Լ., Աղքատության հարթահարման ռազմավարական ծրագիր. Պետական ֆինանսները և աղքատության կրճատումը, Ե., 2002, 33 էջ, էջ 15:

տանիա, Նորվեգիա, Գերմանիա, Իտալիա և այլն)¹, որտեղ եկամտահարկի գումարները տարբեր են լինում միայնակների, ամուսնացածների, երեխաներ ունեցողների համար և այլն:

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ հանրապետությունում «ռեզիդենտների վճարված եկամտահարկը պակասեցվում է հարկի այն գումարի չափով, որը նրանից զանձվել է օտարերկրյա պետություններում՝ դրանց օրենսդրությանը համապատասխան, բացառությամբ այն եկամուտներից օտարերկրյա պետություններում զանձված հարկի գումարի, որը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համապատասխան ենթակա է նվազեցման համախառն եկամտից»: Ընդ որում՝ պակասեցվող կամ հաշվանցվող հարկի գումարի չափը չի կարող գերազանցել օտարերկրյա պետություններում ստացված եկամտից՝ օրենքի դրույթներին համապատասխան Հայաստանում վճարման ենթակա հարկի գումարը: Բնականաբար հարկման նման ձևակերպումը գործնականում իրագործելը քիչ հավանական է, քանի որ Հայաստանի հարկային ռեզիդենտը հնարավորություն չի ունենա օտարերկրյա պետությունից վերցնելու կամ պահանջելու համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտների վերաբերյալ հայկական հարկային օրենսդրությանը համապատասխանող տեղեկանք (հայկական հարկային օրենսդրությունը չիմանալու կամ դրա անհնարինության պատճառով): Արդյունքում եկամտահարկի հաշվարկման հիմք կարող են հանդիսանալ հարկային ռեզիդենտի ճիշտ կամ սխալ ներկայացվող գրավոր հայտարարությունը և հարկային մարմնի կողմից այն ընդունելու կամ չընդունելու սուբյեկտիվ ցանկությունը, ինչպես նաև համապատասխան երկրի հարկային մարմնի կողմից կատարվող կամ կատարվելիք հարցումը, որը գործնականում քիչ կիրառական է հատկապես ոչ ռուսալեզու պետությունների պարագայում: Դեռ ավելին, Հայաստանի

¹ Русакова И. Г., Кашин В. А., Толкушкин А. Б. и др., Налоги и налогообложение. М., ЮТИТИ, 2000, 495 с.; Стиглиц Дж. Ю., Экономика государственного сектора. Пер. с англ., М. изд.-во МГУ, ИНФРА-М, 1997, 720 с., стр. 476.

հարկային ռեզիդենտները հանրապետություն են վերադառնում շատ դեպքերում նույնիսկ առանց հարկված գումարի չափի վերաբերյալ տեղեկանք ունենալու, իսկ երբ բանկային փոխանցմամբ հանրապետությունում ստացվում են արդեն հարկված եկամուտները, ապա սկսվում են տարաձայնությունները հարկային ռեզիդենտների և հարկային մարմինների միջև, որի արդյունքը, որպես կանոն, շատ հաճախ լինում է եկամտի կրկնակի հարկումը¹: Վերջինիս պատճառները կապված են ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի, եկամուտների մշտական շարժման և այդ եկամուտները ստացած անձանց տեղաշարժի ու նրանց հարկային կարգավիճակի պարզաբանման հետ², քանի որ մշտական տեղաշարժի մեջ են գտնվում նաև եկամուտներ ստացող անձինք, իսկ տարբեր պետություններում հարկման բազայի ընտրության կամ հարկման ենթակա եկամուտների որոշման մեթոդաբանության մեջ գոյություն ունեն տարբերություններ: Դրա հետ մեկտեղ տնտեսական կյանքի միջազգայնացման գործընթացի ներկայիս զարգացումներն ավելի են խորացնում ու «անտեսանելի դարձնում» կրկնակի հարկման հնարավորությունները, որոնք առաջանում են այն դեպքերում, երբ

1. օտարերկրյա քաղաքացին կամ քաղաքացիություն չունեցող անձը երկու և ավելի պետություններում ենթարկվում է հարկման այդ պետություններում ստացած միևնույն եկամտի կամ տնօրինվող կապիտալի մասով,
2. տվյալ պետության քաղաքացին, ստանալով եկամուտ կամ տնօրինելով կապիտալ, մեկ այլ պետության մեջ ենթարկվում է հարկման միևնույն օբյեկտների գծով ինչպես առաջին, այնպես էլ երկրորդ երկրի ազգային օրենսդրությանը համապատասխան,

¹ Կրկնակի հարկումը միևնույն հարկատեսակով, հարկման միևնույն օբյեկտի նկատմամբ և միևնույն ժամանակահատվածում մեկ հարկատուի՝ երկու և ավելի պետություններում միաժամանակ հարկվելն է:

² Fuchs B. Transnationaler Vertus tasgleich bei internationalen Unternehmungen and Konzernen im Steuerrecht. Bern, 1993, S. 256, pp. 17-19, 164-165.

3. երկուսից ավելի պետություններում միևնույն հարկ վճարողը ենթարկվում է հարկման ստացված ամբողջ եկամտի կամ տնօրինվող կապիտալի մասով:

Բոլոր թվարկված դեպքերում էլ կրկնակի հարկումը ոչ բարենպաստ ներգործություն է ունենում տնտեսական համակարգերի ինտեգրացման, տնտեսական հավասար մրցակցության ծավալման, միասնական շուկայի ստեղծման, ապրանքների ու ծառայությունների և կապիտալի ազատ փոխանակման ու տեղաշարժի վրա:

Վերոհիշյալ ներգործությունների բացասական ազդեցությունները չեզոքացնելու և կրկնակի հարկումը բացառելու կամ կրկնակի հարկման ծանրությունը նվազեցնելու ուղիներ կարող են հանդիսանալ ազգային հարկման մոտեցումների կատարելագործումը և միջազգային հարկային համաձայնագրերի³ կնքումը, քանի որ միջազգային իրավունքը կրկնակի հարկման նկատմամբ արգելակող ընդհանուր բնույթի կանոններ չի բովանդակում:

Կրկնակի հարկման նշված երկու ուղիները պետք է միմյանց փոխլրացնեն և գործեն մեկը մյուսի հետ փոխկապակցված: Այսպես, եթե ազգային հարկային օրենսդրությամբ հարկային արտոնության տրամադրումը նպատակաուղղվում է հայրենական տնտեսվարող սուբյեկտների համար բարենպաստ

³ Միջազգային կրկնակի հարկման համաձայնագրի (կոնվենցիայի) մոդելային փաստաթուղթը երկկողմ հարկային համաձայնագրի նախագիծ է, որը բաղկացած է 30 հոդվածներից: Այս համաձայնագրի նախագիծն օգտագործվում է որպես ուղեցույց շահագրգիռ պետությունների միջև բանակցություններ վարելու և անհրաժեշտ փաստաթղթեր նախապատրաստելու համար, քանի որ կրկնակի հարկման հիմնախնդիրը դիտվում է որպես միջազգային համագործակցության ապահովման կարևոր նշանակություն ունեցող հարց: Միջազգային կրկնակի հարկման համաձայնագրի մոդելը մշակվել ու նախապատրաստվել է ՄԱԿ-ի Տնտեսական համագործակցության ու զարգացման կազմակերպության ֆինանսական հարցերով զբաղվող հանձնաժողովի կողմից (1977, 1980, 1981 թթ. խմբագրությամբ): Куксин И. Н., Российская налоговая практика: история, теория и практика, СПб., Академия МВД России. 1997, стр. 108-109.

պայմանների ձևավորմանը, ապա օտարերկրյա կազմակերպությունների ու քաղաքացիների համար այդ հանգամանքը պետք է պայմանավորված լինի երկու երկրների միջև ֆինանսատնտեսական հարաբերությունների զարգացման աստիճանով:

Միջազգային կրկնակի հարկման բացառման նպատակով միմյանց միջև միջազգային հարկային համաձայնագիր կնքող պետությունները պետք է պարտավորվեն.

- ա) սահմանել կրկնակի հարկման բացառման սխեմա, որը կարող է իրականացվել յուրաքանչյուր պայմանավորվող պետությանը եկամուտների կամ գույքի այս կամ այն տեսակի հարկման բացառիկ իրավունքն ամրագրելու միջոցով,
- բ) որոշել կրկնակի հարկման բացառման մեխանիզմներն այն դեպքերում, երբ եկամտի կամ գույքի հարկման իրավունքը թողնվում է տվյալ պետության իրավասությանը,
- գ) պաշտպանել մեկ պետության հարկ վճարողին մեկ այլ պետության մեջ խտրականություն բուխողակող երևույթներից,
- դ) նախատեսել տեղեկատվության փոխադարձ փոխանակում կրկնակի հարկման բացառման նպատակով:

Հարկ է նշել, որ միջազգային հարկման պրակտիկայում լայն տարածում են ստացել կրկնակի հարկումից խուսափելու հետևյալ երեք հիմնական մեթոդները՝ բաշխման, հարկային հաշվանցման և հարկային նվազեցման:

Առաջին՝ բաշխման մեթոդի ժամանակ պետությունը հարկման չի ենթարկում այն եկամուտը կամ հրաժարվում է հարկել հարկման օբյեկտի այն մասը, որը, ըստ հարկային համաձայնագրի, հարկման է ենթարկվել մյուս պետության մեջ: Այս մեթոդն, ըստ էության, պայմանավորվող պետությունների միջև հարկման օբյեկտներն իրար մեջ բաշխելու գործընթաց է, որը գրականության մեջ հայտնի է նաև «հարկից ազատման սկզբունք» անվանումով¹:

Երկրորդ՝ հարկային հաշվանցման մեթոդի ժամանակ պետությունը, հաշվարկելով հարկ վճարողի համախառն եկամուտը, այդ թվում՝ նաև այլ պետություններում ստացվածը, գանձում է կատարում ընդհանուր հաշվարկված հարկի գումարի և այլ պետություններում վճարված հարկի գումարի տարբերության չափով¹: Այսինքն՝ եթե բաշխման մեթոդի ժամանակ հարկից ազատումը կիրառվում է ստացված եկամուտների հաշվանցման նկատմամբ, ապա հարկային հաշվանցման մեթոդի ժամանակ՝ միայն հաշվարկված ու վճարված հարկերի նկատմամբ:

Երրորդ՝ հարկային նվազեցման մեթոդը, որը նաև անվանվում է «հարկային զեղչ», ունի հետևյալ բնութագրումը. արտասահմանում վճարված հարկի գումարի չափով նվազեցվում է հարկման ենթակա գումարի չափը, և հետո միայն՝ որոշվում հարկման ենթակա գումարը: Հարկ է նշել, որ հարկային նվազեցումն ուղղակիորեն առնչվում է հարկման բազայի հետ, և այս մեթոդը գործնական կիրառման տեսանկյունից ավելի քիչ շահեկան է հենց հարկ վճարողի համար, քան հարկային հաշվանցումը: Այս առումով հարկ է նկատել, որ մի դեպքում այլ երկրում վճարված հարկի գումարի չափով է նվազեցվում տվյալ պետության մեջ վճարման ենթակա հարկի գումարը, իսկ մյուս դեպքում հիշյալ նվազեցումը կատարվում է հարկման ենթակա եկամտից:

Կրկնակի հարկման բացառման գործընթացներում կարևոր քայլ պետք է համարել.

стр. 144, Налоги и налоговое право. Под ред. А. В. Брызгалина, М., Аналитика-Пресс, 1997, стр. 241.

¹ Այս մեթոդը գրականության մեջ հայտնի է նաև «հարկավարկային սկզբունք» կամ «հարկային վարկ» կամ «վարկ արտասահմանյան հարկի դիմաց» անվանումներով: Основы налогового права. Под ред. С. Г. Пепеллева, М., Инвест-Фонд, 1995, стр. 144, Налоги и налоговое право. Под ред. А. В. Брызгалина, М., Аналитика-Пресс, 1997, стр. 241, Козырин А., Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., Манускрипт, 1993, стр. 44-45:

¹ Основы налогового права. Под ред. С. Г. Пепеллева, М., Инвест-Фонд, 1995.

ա) միջազգային հարկային համագործակցության ընդլայնման ու զարգացման շրջանակներում Միավորված ազգերի կազմակերպության մասնագիտացված հիմնարկների կողմից նախապատրաստված և հրապարակված «Համաշխարհային հարկային օրենսգրքի հիմունքները» մոդելային փաստաթուղթ¹, որը համարվում է տիպային, նրանում մշակված ու բերված ցուցանիշները կրում են պայմանական, իսկ արտացոլված դրույթները՝ երաշխավորական բնույթ: Էրա հետ մեկտեղ պետությունների համագործակցության համատեքստում «Օրենսգրքում» առանձնակի նշանակություն է տրվում միջազգային հարկային իրավունքի ձևավորմանը և այդ հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրական ակտերի միասնականացմանն ու համապատասխանեցմանը, իսկ «Օրենսգրքի» կիրառելիության համար անհրաժեշտ նախապայմաններից մեկն է համարվում ընկերությունների շահութահարկի ու քաղաքացիների եկամտահարկի հաշվարկման ու վճարման կարգերի նույնացումը և դրանց միավորումը մեկ ընդհանուր հարկատեսակի՝ եկամտահարկի մեջ, որի դրույթաչափն առաջարկվում է միասնականացնել բոլոր հարկատուների համար և այն սահմանել 30, իսկ արտասահմանյան ներդրողների համար՝ 15 տոկոս, որը, ըստ հեղինակների, հանգեցնելու է ներդրումների խթանմանը և հարկման բազայի ընդլայնմանը:

բ) 1991 թվականի դեկտեմբերի 8-ին ստորագրված Անկախ պետությունների համագործակցության ստեղծման մասին համաձայնագիրը, որի դրույթների շրջանակներում մասնակից պետությունները պարտավորվել են ապահովել Խորհրդային Միության կողմից արտասահմանյան պետությունների հետ գույքի և եկամուտների կրկնակի հարկման

¹ Ward M. Husce, Donald S. Lubex. The bases of the world Tax lawbook N-Y, 1994. Համաշխարհային հարկային օրենսգրքի դրույթների մեկնարկությունների մասին ավելի մանրամասն տե՛ս Բугаков Д., Основы Мирового налогового кодекса. Финансы, 1996, № 8, էջ 23:

բացառման մասին նախկինում կնքված համաձայնագրերի պահանջների կատարման ապահովումը: Միջազգային հարաբերություններում նմանաբնույթ համագործակցության ձևավորումը պայմանավորված էր մի կողմից ԱՊՀ անդամ պետությունների տնտեսական ոլորտների ու տնտեսվարող սուբյեկտների փոխկապվածությամբ և ինտեգրացման բարձր մակարդակով, իսկ մյուս կողմից՝ հետխորհրդային տարածքում միասնական շուկայի ձևավորման համար ներդաշնակ հարկային համակարգերի ստեղծման անհրաժեշտությամբ: Բացի այդ, գույքի և եկամտի կրկնակի հարկումից խուսափելու կամ նման դեպքերը բացառելու վերաբերյալ համաձայնագրերի ստորագրման ժամանակ միասնական մոտեցումներ ցուցաբերելու նպատակով ԱՊՀ մասնակից պետությունների կառավարությունների ղեկավարները Տաշքենդում 1992 թվականի մայիսի 15-ին ստորագրել են արձանագրություն գույքի և եկամտի կրկնակի հարկումից խուսափելու տիպային համաձայնագրի հաստատման մասին: Հիշյալ փաստաթղթով կողմերը պարտավորվել են տվյալ ոլորտին առնչվող հարցերը ինչպես միմյանց միջև, այնպես էլ երրորդ երկրների միջև կանոնակարգել՝ հիմք ընդունելով տվյալ տիպային համաձայնագրի դրույթները:

Ինչպես տեսնում ենք, կրկնակի հարկման բացառման իրական ճանապարհը օտարերկրյա պետությունների (առաջին հերթին՝ հայաշատ) հետ կրկնակի հարկումը բացառող պայմանագրերի կնքումն է, որոնք առկա են Ռուսաստանի Դաշնության (ստորագրվել է 1996 թ. դեկտեմբերի 28-ին և գործողության մեջ է դրվել 1999 թ. հունվարի 1-ից), Ուկրաինայի (ստորագրվել է 1996 թ. մայիսի 14-ին և գործողության մեջ է դրվել 1997 թ. հունվարի 1-ից), Թուրքմենիայի (ստորագրվել է 1997 թ. հունիսի 5-ին և գործողության մեջ է դրվել 2000 թ. հունվարի 1-ից), Վրաստանի (ստորագրվել է 1997 թ. նոյեմբերի 18-ին և գործողության մեջ է դրվել 2001 թ. հունվարի 1-ից), Բելառուսի (ստորագրվել է 2000 թ. հուլիսի 19-ին և գործողության մեջ է դրվել

2002 թ. հունվարի 1-ից) հետևյալն է: Բայց քանի որ դա երկարատև ու շարունակական գործընթաց է, ապա նպատակահարմար է «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածը շարադրել հետևյալ բովանդակությամբ. «Հայաստանի հարկային ռեգիդենտների՝ Հայաստանից դուրս ստացված եկամտի գումարը չի մտցվում Հայաստանում հայտարարագրվող տարեկան եկամտի ընդհանուր գումարի մեջ, այլ հարկվում է առանձին՝ օտարերկրյա պետություններում նրանց օրենսդրությանը համապատասխան հաշվարկված (գանձված) հարկի և այդ եկամուտներից Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համապատասխան հաշվարկված հարկի դրական տարբերության հաշվով, եթե տվյալ օտարերկրյա պետության հետ Հայաստանի Հանրապետությունն ունի կրկնակի հարկումը բացառող երկկողմ պայմանագիր»: Նման ձևակերպման պայմաններում՝

նախ՝ բացառվում է ստացված եկամտի կրկնակի հարկումը, որը բխում է ոչ միայն հարկման սկզբունքների պահանջներից, այլև դրսում «դառը քրտինքով իր ընտանիքի ու պետության համար եկամուտ աշխատած քաղաքացու շահերից»:

Երկրորդ՝ գանձման ենթակա հարկի հաշվարկը հարկային մարմինները կատարում են միջպետական երկկողմ պայմանագրերի պահանջով հանրապետություն ուղարկվող հարկային անհրաժեշտ փաստաթղթերի հիման վրա՝ բացառելով հարկային մարմինների ու հարկային ռեգիդենտների միջև օրենսդրության անկատարությամբ պայմանավորված տարաձայնությունները:

Երրորդ՝ հարկային ռեգիդենտը «անմեղ մեղավոր» չի դառնում և «անհարկի քաջբշուկների» մեջ չի հայտնվում՝ կապված հանրապետության իշխանությունների՝ միջպետական աշխատանքների ոլորտում ունեցած բացթողումների հետ:

¹ Հայաստանի հարկային համաձայնագրերը, Երևան, ՀՀ պետական եկամուտների նախարարություն, 2002:

15. «ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՀՐԱՇՔՆԵՐԸ». ԳՈՐԾԱՐԿՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ

Վկադիմիր Հարությունյան

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տ. գ. դ., պրոֆեսոր

«Տնտեսական հրաշք» իրականացրած երկրների, անձանց, նրանց զբաղեցրած պաշտոնների մասին տեղեկությունների վերաբերյալ ժողովածուում բերված թիվ 4 հավելվածի ուսումնասիրությունից պարզ է դառնում, որ այդ բոլոր երկրներում եղել է հրաշքն իրականացրած կոնկրետ անձ, բարեփոխիչ, որի շուրջ համախմբվել են մյուս բոլորը: Հետագոտելով «տնտեսական հրաշք» իրականացրած ավելի քան երկու տասնյակ պետությունների առաջավոր փորձը՝ եկել ենք այն եզրահանգման, որ դրանցում կիրառված հիմնադրույթից ու գործիքակազմերից Հայաստանում գործարկելի ու արդյունքաստեղծ են հետևյալները.

1) հակակոռուպցիոն լայնածավալ ու արդյունավետ գործողությունների կազմակերպումը, ինչպես կատարվել է Մինգապուրում,

2) ճապոնական մենեջմենթի և որոշումների կայացման գործընթացի համաձայնեցման սկզբունքի ներդրումը,

3) բնակչության խնայողությունների ուղղորդումը դեպի կապիտալի շուկաներ, ինչպես կատարվել է Ճապոնիայում ու Չիլիում,

4) չմշակված հանքաքարի արտահանման արգելումը, ինչպես կատարվել է Ինդոնեզիայում,

5) բնական ռեսուրսները սահմանադրորեն ընդմիջտ ժողովրդին ընդհանուր սեփականության իրավունքով ամրագրելը, ինչպես կատարվել է Իսլանդիայում,

6) հատուկ ուշադրություն պետք է դարձնել հայրենասիրության, միասնականության և թիմային ոգու բարձրացմանը,

7) անհրաժեշտ է խրախուսել թվայնացած տնտեսության զարգացումը և ուսումը:

8) Հետպատերազմյան Հայաստանին անհրաժեշտ է տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի զարգացումը, հարկերից խուսափելու պատժի մեծացումը, որպեսզի հարկատուները ժամանակին և ամբողջությամբ վճարեն հարկերը, բարձր գնահատել յուրաքանչյուր մարդու կյանքը, բոլորին գորակոչել բանակ, իսկ զենքից կրակել, ժամանակակից զենքից օգտվել և ուժային մարզաձևեր սովորեցնել դպրոցական տարիքից՝ անկախ սեռից:

Ցանկանում եմ արձանագրել, որ վերոնշյալ կիրառական առաջարկություններն արդյունք են այն բանի, որ, եթե թույլ տաք ինձ փոքր-ինչ քնարական ոճով արտահայտվել, ինչպես մեղուներն են ծաղկանցից նեկտարը՝ մեղրը հավաքում¹, այդպես էլ «տնտեսական հրաշքների» փորձը ուսումնասիրող խմբերն են գրքերից, գիտական հոդվածներից ու կայքերից տարբեր երկրների «տնտեսական հրաշքների» փորձը վերցրել և կիրառական առաջարկություններ արել Հայաստանի Հանրապետությունում դրանք գործարկելու ուղիների վերաբերյալ:

Մի հանգամանք ևս: Ստեղծված հետպատերազմյան իրավիճակում և համավարակային շրջանում Հայաստանում անհրաժեշտ է իրականացնել ոչ թե տնտեսական հեղափոխություն, այլ «տնտեսական հրաշք», որի հնարավորությունն ունի հայ ժողովուրդը, քանի որ հայկական խմբայնությունն այն մոբիլիզացնող ուժն է, որը հայերին օգնեց և հաղթանակի հասցրեց ինչպես 2016 թ. ապրիլյան և 2020 թ. հուլիսյան պատերազմների ժամանակ: Կարծում եմ՝ «տնտեսական հրաշք» տեղի կունենա նաև Հայաստանում, և մեր երկիրը 3-4 տարի հետո կարձանագրի իրականություն դարձած «տնտեսական հրաշքի» պտուղները: Ընդ որում՝ «հայկական հրաշքը» պետք է կառուցվի՝ հաշվի առնելով մեր երկրի առավելությունները և թերությունները, քանի որ յուրաքանչյուր երկիր իր առանձնահատկություններն ունի, և միշտ չէ, որ այլ երկրների ձեռնարկած միջոցառումները որևէ երկրում ճշգրտորեն կրկնելը հնարավոր է, կամ այն նույն-

¹ Աստծո կանչը, Ե., 2018, էջ 3:

քան արդյունավետ կլինի: Բայց արտերկրյա առաջավոր փորձի օգտագործումը, անկասկած, տնտեսության մեջ դրական տեղաշարժեր արձանագրելու առումով շատ արդյունավետ կարող է լինել, միաժամանակ կարող են բացահայտվել մինչ այդ չերևացող բազմաթիվ խնդիրներ ու ծուղակներ:

Ուստի մեծ է հավանականությունը, որ գիտաժողովում հնչեցված առաջարկությունները հաշվի առնելը դրական տեղաշարժեր կառաջացնի ՀՀ տնտեսությունում: Եվ ընդհանրապես բազմաթիվ հարցերի լուծումը այս գիտաժողովից հետո, թույլ տվեք վստահաբար հույս հայտնել, կարող է գոնե մեկ քայլ առաջ տանել ՀՀ տնտեսությունը: Հայ ազգն ունի իրեն բնորոշ արժեհամակարգ (մենթալիթետ), պրպտուն մտքի տեր, ստեղծագործ մտածողությամբ որդիներ ու դուստրեր, բավականին արտաքին ներուժ (Սփյուռք), ապրում է արևոտ, անվտանգ, բերրի, չքնաղ ու ազատ երկրում: Մեզ պետք չէ դառնալ ո՛չ նոր Մինգապուր, ո՛չ նոր Ճապոնիա, ո՛չ էլ նոր Իսրայել: Մեզ պետք է դառնալ նոր Հայաստան՝ առավել արդիական, ազատ ու հզոր:

«Տնտեսական հրաշք» իրականացրած երկրների փորձը վկայում է, որ դրանց տնտեսության վերելքի ժամանակաշրջանը փակ տեղեկատվական համակարգերի դարաշրջան էր, երբ չկար համացանց և գլոբալացում, երբ նորագույն տեխնոլոգիաների հնացման ցիկլերը 10-15 տարի էին, այլ ոչ թե 2-3, ինչպես հիմա: Սա մեծ առավելություն էր տալիս այն ժամանակ իրականացվող տնտեսական ռեֆորմներին և ներդրումների արդարացվածությանը: Իսկ այժմ աշխարհը փոխվել է, փոխվել են նաև խաղի կանոններն ու ներքին բաղադրիչները, աճում են տեխնոլոգիական բարդ բնեռացումը և դրա ստացման ֆինանսական և գիտական զինը: Ավելին՝ նախկին «տնտեսական հրաշքի» որոշ երկրներ այսօր կառուցվածքային խոր ճգնաժամ են ապրում, քանի որ տնտեսական աճի նախկինում հաջողված մոդելները դժվարությամբ են հարմարվում գլոբալացման ներկա ժամանակաշրջանին: Եվ եթե Հայաստանին հաջողվի գլոբալացվող այս դարում բոլորովին այլ հիմքերով «տնտեսական հրաշք» իրականացնել, ապա այս նորագույն տնտեսական դա-

րաշրջանում Հայաստանն առաջինը կլինի, ինչպես որ եղավ հեղափոխություն կատարած երկրների շարքում՝ իրականացնելով ոչ բռնի, թավշյա հեղափոխություն: Իսկ դրա համար կարևոր և անհրաժեշտ էմ համարում նաև, որ «Տնտեսական հրաշքները» գործարկման ուղիները Հայաստանում» հողվածների ժողովածուն թարգմանվի ռուսերեն և անգլերեն, յուրաքանչյուրից տպագրվի 100 օրինակ և հանձնվի ՀՀ գիտության ու կրթության նախարարությանը, իսկ աշխատանքների ֆինանսավորման հասցեատերեր առաջարկում էմ ճանաչել ՀՀ գիտության պետական կոմիտեին, որպես աշխատանքների իրականացման կազմակերպիչ հասցեատեր առաջարկում էմ ճանաչել ՀՀ ԳԱԱ տնտեսագիտության ինստիտուտին: Այդ թարգմանված գրքերը կարող են օգտագործել կառավարության և ԱՄ պատվիրակությունները՝ տարբեր հանդիպումների ու գործուղումների ժամանակ:

Մի հանգամանք ևս: Պատերազմում ունեցած պարտությունը և, հատկապես, կապիտուլյացիան, երբեք էլ չպետք է համարել դատավճիռ: Հիշենք նման իրավիճակում հայտնված Գերմանիային ու Ճապոնիային, որոնք 2-րդ աշխարհամարտի ընթացքում կապիտուլյացիայի ենթարկվեցին, բայց հետագայում նրանց տնտեսություններում «տնտեսական հրաշք» տեղի ունեցավ՝ օրինակ հանդիսանալով աշխարհի շատ երկրների համար: Դրանց շարքին կարելի է դասել նաև Հարավային Կորեան: Այնպես որ, ամեն ինչ չէ, որ կորած է:

Տնտեսական հրաշք իրականացրած երկրների փորձի հետազոտությունից և նրանց փորձը ՀՀ-ում գործարկելու հնարավորությունների բացահայտումից բացի՝ անհրաժեշտ են նաև ստորև հիշատակվող առաջնահերթությունները.

առաջին՝ անհրաժեշտ է, որ տնտեսական հրաշք իրականացնող պատասխանատուները ակտիվացնեն շփումները շարքային քաղաքացիների հետ: Այստեղ հիշատակության արժանի է աստվածաշնչյան այն միտքը, որ «Մեղուն փոքր է թռչունների

մեջ, սակայն նրա պտուղը քաղցրության սիրտն է»¹: Եթե դիմենք Մեծ լոռեցու օգնությանը, ապա պետք է արձանագրենք, որ գիտությունը և իմաստությունները ոչ թե գրքերում և աշխատասեկյակներում են ամբարված, այլ շարքային քաղաքացիների հետ ունեցած շփումներում²: Եվ շարքային քաղաքացիների հետ ունեցած շփումների արդյունքում էր, որ Հովհաննես Թումանյանը, Սայաթ-Նովան, Կոմիտասը, Ջիվանին և մյուս մեծանուն հայորդիները մնացին հայ ժողովրդի հոգում ու սրտում և ստացան միջազգային ճանաչում:

Երկրորդ՝ տնտեսագիտության ինստիտուտի խորին համոզմամբ՝ տնտեսական հրաշքի իրականացումն առավել դյուրին է, քան Մեծ հայրենական պատերազմի հաղթանակի հրաշքն էր:

Երրորդ՝ «տնտեսական հրաշքն» իրականություն դարձնելու համար, բացի վերոնշյալներից, անհրաժեշտ է կատարել նաև մի շարք քայլեր.

քայլ առաջին՝ ի հայտ բերել մերօրյա, մեր ժողովրդի ուղեկիցները դարձած Բաղրամյաններին, Նելսոն Մտեֆանյաններին, Հովհաննես Թումանյաններին, Կոմիտասներին, Ջիվանիներին, Սերգեյ Մերգելյաններին, Վիկտոր Համբարձումյաններին և այլոց, ովքեր կան, ապրում են մեր ժողովրդի մեջ, մեր կողքին:

Քայլ երկրորդ՝ երիտասարդացնել ողջ պետական ապարատը, զինել նրանց մտավոր պաշարով ու բարոյապես փոխանցելով ավագ սերնդի փորձն ու մտավոր ներուժը:

Քայլ երրորդ՝ առաջ մղել երիտասարդներին, վստահել պատասխանատու պաշտոններ ու դիրքեր, որպեսզի նրանք չլքեն հայրենիքը և իրենց երիտասարդական եռանդն ու ավյունը օգտագործեն հանուն Հայաստանի Հանրապետության:

Քայլ չորրորդ՝ կառավարման մարմինների ղեկավարները, լինեն նրանք խորհրդարանում, կառավարությունում, մարզպետարաններում թե տեղական ինքնակառավարման մարմիններ

¹ Հին կտակարան, էջ 925:

² Նվարդ Թումանյան, «Հուշեր և գրույցներ», Երևան, 2009, էջ 21, 41, 83:

րում, պետք է ավելի ակտիվացնեն շփումները շարքային քաղաքացիների հետ: Շարքային քաղաքացիների հետ ինտենսիվ շփումների արդյունքում կառավարման մարմինների ղեկավարներն անպայման կիմաստանան: Իսկ իմաստունների համար հանրահռչակած ոչ մի խնդիր անլուծելի չի մնում: Այս ճանապարհով հնարավոր կլինի հեղափոխություն կատարել շարքային քաղաքացիների գիտակցության մեջ, իսկ «տնտեսական հրաշքի» իրականացումը կլինի դրա հետևանքը: Սա՝ է պատմության դասը:

Քայլ հինգերորդ՝ «տնտեսական հրաշքի» իրականացմանը անհրաժեշտ է ներգրավել բոլոր մասնագիտությունների գիտական և դասախոսական անձնակազմին՝ որպես հարթակ ծառայեցնելով կազմակերպվող գիտաժողովները, որոնցում բարձրաձայնվող կիրառական առաջարկությունները կարող են նպաստել տնտեսության արագատեմպ զարգացումն ապահովող միջավայրի ձևավորմանը:

Քայլ վեցերորդ՝ «տնտեսական հրաշքի» յուրաքանչյուր փուլում անհրաժեշտ է թիրախավորել առանձին առաջնահերթություններ: Մեր կարծիքով՝ արդի փուլի առաջնահերթություններ պետք է դիտարկել.

- 1) պետական բյուջեի եկամուտների ավելացումը,
- 2) նոր աշխատատեղերի ստեղծումը,
- 3) ազգաբնակչության եկամուտների և նրանց բարեկեցության մակարդակի բարձրացումը,
- 4) թվայնացված տնտեսության զարգացման խթանումը:

Քայլ յոթերորդ՝ խորհրդարանականները և պետական կառավարման համակարգի պատասխանատուները պետք է արված կիրառական առաջարկությունները ի մի բերեն և հնարավոր կիրառականները հաշվի առնեն իրենց հետագա գործողություններում: Ըստ իս «տնտեսական հրաշքի» իրականացման առաջնահերթություններ են նաև, որ ՀՀ կառավարությունը

1. ոգեկոչի և քաջալերի շարքային քաղաքացիներին՝ ակտիվորեն մասնակցելու «տնտեսական հրաշքի» գործընթացներին,

2. ստեղծի պայմաններ «տնտեսական հրաշքի» իրականացման համար,

3. շարքային քաղաքացիներին հաղորդի հոգեբանական ազդակներ: Ի դեպ, «գերմանական հրաշքի» հեղինակ Լյուդվիգ Էրիհարդը նշանակալի տեղ էր հատկացնում հոգեբանական գործոնին և մի առիթով նկատել է, թե տնտեսությունը հիսուն տոկոսով հոգեբանություն է: Այս հարթության մեջ նրա վերլուծությունները, էլույթներն ու շրջագայությունները Գերմանիայում ստացել են «հոգևոր մերսում» անվանումը¹:

• Համոզված եմ, որ գիտաժողովի նյութերում ներառված գիտական հոդվածները իրենց նպաստը կբերեն հանրապետությունում «տնտեսական հրաշքի» իրականացմանը:

• Միայն լավատեսական մտածողությամբ ու հոգեբանությամբ հայ ժողովուրդը կարող է իրականություն դարձնել «տնտեսական հրաշքը» չմոռանալով, որ թերահավատները ոչ թե անպատի, այլ ամուր բերդի վրա են հարձակվում:

Միայն այդ դեպքում կարող է հարատևել մեր ազգային ինքնությունը արդի համաշխարհային փորձություններում:

Այսուհետ նոր Հայաստանում մենք շեշտադրումներ պետք է կատարենք նաև հանրապետության լիկվիդային այնպիսի ապրանքատեսակների վրա, ինչպիսիք են, օրինակ.

1) հանքային ու քաղցրահամ ջրերը, որոնք անհրաժեշտ է անկորուստ շշալցնել և արտահանել առաջին հերթին Ռուսաստան, Մերձավոր Արևելք ու Եվրոպա: Անհրաժեշտ է օրենսդրական մակարդակով արգելանք դնել Սևանա լճի քաղցրահամ ջրերը ռոռզման նպատակով օգտագործելու վրա և դրանք նպատակաուղղել միայն ու միայն արտահանմանը: Իսկ ռոռզման նպատակով օգտագործել Արաքս գետի ջուրը՝ գտնելով հնարավոր գործիքներ ու ֆինանսական միջոցներ: Որպես ֆինանսական միջոց կարող են հանդիսանալ, օրինակ, Սևանա

¹ «Մոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» գիտական հոդվածների ժողովածու - 2019, Ե., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2019, էջ 405:

լճի քաղցրահամ ջրի արտահանումից ստացված գումարները:

2) Լիկվիդային ապրանքատեսակներ են հանդիսանում նաև տարբեր տեսակի մետաղական և ոչ մետաղական օգտակար հանածոները, որոնք դեռևս դարեր առաջ գրավել և շարունակում են գրավել շատ օտարերկրացիների ուշադրությունը՝ սկսած 18-րդ դարից, երբ ֆրանսիացիները եկան և Լոռիում հիմնադրեցին Մանես քաղաքը (Ժամանակակից անվանումը՝ Ալավերդի): Մինչդեռ դրանք մեր թողտվությամբ ջրի գնով արտահանվում են, իսկ դրա բացասական հետևանքները թողնվում են հայ ժողովրդին:

3) Լիկվիդային ապրանքատեսակ է նաև ծխախոտի հումքի, այսինքն՝ թուրանի արտադրությունը, որը գյուղացիների համար զբաղվածության մեծ խնդիր կարող է լուծել: Մինչդեռ մեր օրերում այն դարձել է «Գրանդ Տոբակո»-ի մենաշնորհը Տավուշի մարզում:

4) Լիկվիդային ապրանքատեսակ է նաև բամբակի արտադրությունը, որի որակը, հատկապես Արաքսի ավազանում շրջաններում աճեցված բամբակինը, գերազանցում է դրա հայրենիքը հանդիսացող միջինասիականին: Այն, մի կողմից, գյուղացիների համար կապահովի աշխատատեղեր և, մյուս կողմից, կնպաստի տեքստիլ արդյունաբերության զարգացմանը՝ իր բոլոր դրական հետևանքներով հանդերձ:

5) Լիկվիդային ապրանքատեսակ է նաև խաղողի արտադրությունը, որը Հայաստանի Հանրապետության համար և՛ ավանդական է, և՛ եկամտաբեր, և՛ ունի դարերի պատմություն, իսկ մեր օրերում այն, մի կողմից, զբաղվածության խնդիր կարող է լուծել, իսկ մյուս կողմից՝ կարող է նպաստել զինեզործության և երկար տարիների պատմություն ունեցող կոնյակի արտադրության զարգացմանը:

6) Անհրաժեշտ է օրենսդրական մակարդակով դադարեցնել փոքր հեկտերի գործունեությունը: Նրանց գործունեության շղթան կարելի է պարզ ձևակերպել այսպես. ջուրը սարերից հոսում է, վերածվում է գետերի ու առվակների, որոնց վրա կառուցված փոքր հեկտերը ջրից ստանում են էլեկտրաէներգիա և այն ազա-

տորեն, օրենսդրորեն սահմանված գներով վաճառում են Հայաստանի էլեկտրական ցանցերին՝ ցամաքեցնելով ու չորացնելով շրջակա միջավայրը իրենց բնորոշ բոլոր բացասական դրսևորումներով, ինչի հետևանքով սակավահող Հայաստանի շատ գյուղերի բնակիչներ արտագաղթում են, քանի որ ջրագրկված տարածքներում հնարավոր չի լինում ո՛չ գյուղատնտեսությամբ և ո՛չ էլ անասնապահությամբ զբաղվել: Դրա վառ օրինակներից է Լոռվա մարզի Մոտկորի հանդամասը, որը տեղակայված է Դսեղ, Քարինջ, Մարց և Ահնիձոր գյուղերի միջնամասում, որտեղ ջրագրկվել ու ցամաքեցվել է Դերեղի վտակ Մարց գետը:

Փոքր հեկտերից ստացվող էլեկտրաէներգիայի պակասը առաջարկում էմ լրացնել արևոտ Հայաստանի արևային էներգիայից ստացվող էներգիայով:

Ահա սրանք են, որ պետք է թիրախավորվեն՝

1) հանրապետության կառավարության գործունեության ծրագրերում,

2) բուհերի և գիտական հաստատությունների գիտաժողովներում, գիտական ու մագիստրոսական թեզերի պաշտպանությունների ժամանակ,

3) տնտեսագետ-մարքեթոլոգների կողմից, և համաշխարհային շուկաները գրավելու խնդիր պետք է դրվի: Ահա սրանք է պետք առևտրայնացնել և ոչ թե գիտությունը:

Պետք չէ առևտրայնացնել գիտությունը, հատկապես՝ ֆունդամենտալ և տեսական՝ մոտանալով կարևոր մի հանգամանք, որ գիտական արդյունքը միայն նյութականորեն չափելի արդյունք չէ, որ ակնկալենք ստանալ եռամսյակով, կիսամյակով կամ տարվա կտրվածքով: Գիտական արդյունքը բացառիկ և յուրահատուկ ապրանք է, որն իր սպառողական արժեքը պահպանում է տասնյակ տարիներ և, բնականաբար, դրա արդյունաբաստեղծ գործընթացն էլ երկարատև է ու սովորական ապ-

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ, տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՎԱՆԴԻՄԻՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

կողմից ՀՀ կառավարությունն ներկայացրած
վիրառական առաջարկությունները

2008-2020 թթ.

№	Հեղինակի անուն, ազգանունը	Գրատական առաջարկության անվանումը կամ վերնագիրը	Առաջարկության տարեթիվը	Առաջարկությունը իր արտացոլումն է ստացել	Առաջարկության հասցեատեղը
1.	Հարությունյան Վլադիմիր	Փոփոխություններ ԱԱՀ-ի և եկամտահարկի մասին ՀՀ օրենքներում	2008 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ (ՏԻ) հետազոտական հետազոտության հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ
2.	Հարությունյան Վլադիմիր	Պետական բյուջեի հարկային եկամուտներն ավելացնելու և հարկային օրենսդրությունը բարելավելու ուղիներ	2008 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ
3.	Հարությունյան Վլադիմիր	ՀՀ հարազգետամասին միջոցառումները և դրանց ինտեգրիները	2008 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ կառավարություն, ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարություն

1	2	3	4	5	6
4.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հարկային քաղաքականության կատարելագործումը «Պարզեցված հարկի» մտավ	2008 թ.	Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնա- հարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆին- նանսների նախարարություն
5.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հարկային քաղաքականության կատարելագործումը «Հաստատագրված վճարների» մտավ	2008 թ.	Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնա- հարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆին- նանսների նախարարություն
6.	Հարությունյան Վլադիմիր	Փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը զարգացնելու հարկային և վարկային խթանները	2009 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարություն, ՀՀ ԿԲ
7.	Հարությունյան Վլադիմիր	Գիտական և գիտատեխնիկական գործունեությունը բարելավելու տնտեսական ուղիները	2009 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ կրթության, գիտության, սնտարկային և սպորտի նախարարություն, ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարություն
8.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հայաստանի Հանրապետության արդյունաբերությունը զարգացնելու հայեցակարգային ուղիները	2009 թ., 2010 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազոտություն (2007-2017թթ.)	ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարություն

1	2	3	4	5	6
9.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հայաստանի Հանրապետության հարկային և մաքսային մարմին- ների գործունեությանը կատա- րելագործելու հիմնախնայինները	2017 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
10.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության տնտեսության պատ- ճառներին բնական վերլուծություն	2017 թ.	2017 թ. գիտահետազոտա- կան աշխատանքների կի- րառման արդյունքները	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
11.	Հարությունյան Վլադիմիր	Ֆինանսական համակարգի կատա- րելագործման ուղեկիշերը ՀՀ-ում	2019 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ ԿԲ, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
12.	Հարությունյան Վլադիմիր	Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի շարու- նակական աճի ապահովման ուղեկիշերը ՀՀ-ում	2019 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
13.	Հարությունյան Վլադիմիր Հարությունյան Տիգրան	Հարկային պարտավորությունների հաշվարկման կատարելագործման օրենսդրական և մթնոլորտային ուղեկիշերը անտարակի հարկերի մասով	2019 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
14.	Հարությունյան Վլադիմիր Հարությունյան Դավիթ	Ստորումներ հարկային օրենքերի շուրջ («Հարի հարկի մասին», «Գույ- քահարկի մասին», «Հաստատա- գրված վճարների մասին» և «Շահու- թանքի մասին» ՀՀ օրենքներ)	2019 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ ՊԵԿ
15.	Հարությունյան Վլադիմիր	«Տնտեսական հրաշքեր» գործարկման ուղեկիշերը Հայաստանում	2020 թ.	Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ ՏԻ հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.)	ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարություն

**ՀՀ ԳԱԱ Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ
ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏԻ ՏՆՕՐԵՆ
ՎԼԱԴԻՄԻՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆԻ ԿՈՂՄԻՑ
ՀՀ ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆ ՆԵՐԿԱՅԱՑՐԱԾ
ԿԻՐԱՌԱԿԱՆ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ
2008-2020 ԹԹ.**

Հրատարակության խմբագիր՝	Ր. Գ. Թ.	Ա. Մանուկյան
Շարվածքը՝		Մ. Բարայանի
		Դ. Սարաֆյանի
Էջադրումն ու ձևավորումը՝		Մ. Համբարձումյանի

Չափսը՝ 60×84^{1/16}, 15.5 տպ. մասնով

Տպարանակը՝ 100 օրինակ: