

**ՀՀ ԳԱԱ Մ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ
ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ**

ՍԱՐԳՍՅԱՆ ՍՈՒՐԻԿ ՆԱԻՐԻԻ

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ
ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊԱԿԱՆ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ
ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ (ՀՀ ՆՅՈՒԹԵՐՈՎ)**

Ատենախոսություն

**Ը. 00. 02 - «Տնտեսության, նրա ոլորտների տնտեսագիտություն և
կառավարում» մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի
գիտական աստիճանի հայցման համար**

Գիտական ղեկավար՝

ՀՀ ԳԱԱ ակադեմիկոս, տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Յու.Մ.Սուվարյան

ԵՐԵՎԱՆ 2018

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ԱՌԱՋԱԲԱՆ.....	3
ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ՈՐՊԵՍ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊԱԿԱՆ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ՀԻՄՔ.....	10
1.1. Հարկային ռազմավարության էությունը և սկզբունքները.....	10
1.2. Հարկային համակարգի կազմակերպման միջազգային փորձը.....	31
ԳԼՈՒԽ 2. ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ 50	
2.1. Հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունները.....	50
2.2. Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը	74
ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ԵՎ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ԳԵՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ .93	
3.1. Հարկային ռազմավարության բարեփոխման գերակայությունները և դրա ազդեցությունը տնտեսության վրա	93
3.2. Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունները	113
ԵԶՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	131
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ	139

ԱՌԱՋԱԲԱՆ

Հետազոտության թեմայի արդիականությունը: Սկիզբ առնելով մասնավոր կազմակերպություններում՝ ռազմավարական կառավարման հայեցակարգը ներկայումս իր կիրառությունն է գտել տնտեսության կառավարման մակրոմակարդակում՝ արտահայտվելով ինչպես համապետական զարգացման երկարաժամկետ ռազմավարությունների, այնպես էլ ավելի նեղ ընդգրկմամբ ճյուղային, ոլորտային և տարածաշրջանային զարգացման ռազմավարություններում: Իր հերթին՝ հարկային ռազմավարությունը, որպես հարկային համակարգի ռազմավարական կառավարման հայեցակարգ, հանդիսանում է կառավարման մասին գիտության տրամաբանական զարգացումը՝ դեպի պետական կառավարման համակարգ:

Շուկայական տնտեսությամբ երկրներում շատ հանրային բարիքների և ծառայությունների ապահովումը մասնավոր հատվածի կողմից անհնար է կամ դժվար իրագործելի: Ներկայումս զուտ շուկայական տնտեսության փոխարեն առավելապես օգտագործվում է խառը տնտեսության գաղափարը, որտեղ նման բարիքների, ինչպես նաև տնտեսության կարգավորմանը նպաստող ընդլայնված գործառույթների շարքն իրականացվում է պետության կողմից: Բնականաբար պետության կողմից ստանձնած ընդլայնված պարտականությունների իրականացումը պահանջում է համարժեք ֆինանսական ռեսուրսների առկայություն, որի ապահովումն էլ իրականացվում է հարկերի միջոցով:

Պետության գոյության համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների ծավալը կարելի է ապահովել տարբեր հարկատեսակներով, դրանց համահունչ գործող տարբեր դրույքաչափերով, ինչպես նաև հարկային բեռը տնտեսության առանձին հատվածների վրա տարբեր համամասնությամբ բաշխելու միջոցով: Կարևորագույն խնդիրը, որ պետք է լուծեն իշխանությունները հարկային ռազմավարությամբ պայմանավորված, նշված համամասնությունների սահմանումն է, քանի որ անգամ տեսական և տրամաբանական դատողություններով կարելի է հիմնավորել, որ առանձին հարկատեսակներ տարբեր ազդեցություն են թողնում տնտեսական ակտիվության

վրա: Բնականաբար, կարելի է ենթադրել, որ հարկերը, հանդես գալով որպես ծախս, ուղղակի ազդեցություն են թողնում ձեռնարկատիրական որոշումների վրա: Ավելին, քանի որ այս ծախսերն ըստ հարկերի էության համընդհանուր սահմանման անհատույց են, դա նշանակում է որ տնտեսավարող սուբյեկտները հարկեր վճարելով դրա դիմաց ուղղակիորեն ոչինչ չեն ստանում, որը կարող է ավելացնել արտադրանքի սպառողական արժեքը և վաճառքի գինը:

Հարկային ռազմավարության մշակումը, դրա իրականացումը և վերահսկողությունը գործնականում կատարվում է հարկային մարմինների կողմից: Արդյունավետ հարկային ռազմավարության մշակման համար անհրաժեշտ է երկու գործոնների միաժամանակյա ապահովում: Նախ՝ առաջին հերթին օբյեկտիվորեն գնահատել առկա իրավիճակները, ապագա մարտահրավերները, տարածաշրջանային և աշխարհաքաղաքական զարգացումները, հանրային բարիքների պոտենցիալ պահանջարկը, և որի հիման վրա էլ հնարավոր կլինի մշակել նպատակների իրականացման միջոցառումներ՝ հասնելով համապատասխան հարկային ռազմավարության: Մյուս կողմից անգամ ամենամանրակրկիտ մշակված ռազմավարությունն առոչինչ է, եթե չկան դրա իրականացման համար անհրաժեշտ ենթակառուցվածքներ: Ուստի, այդ ենթակառուցվածքների բաղադրիչների շարքում կարևորագույն նշանակություն ունի ռազմավարության հիմնադրույթներից բխող կազմակերպական կառուցվածքով հարկային համակարգի և, մասնավորապես, հարկային մարմնի ձևավորումը: Ընդ որում, դիտարկումները ցույց են տալիս, որ գրեթե բոլոր երկրներում հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքն անընդհատ փոփոխվում է և այժմ էլ գտնվում է ակտիվ բարեփոխումների փուլում: Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի վրա մեծ ազդեցություն են թողնում պետական կառավարման արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված հանրային պահանջը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների զարգացումն ու ընձեռած հնարավորությունները, միջազգային հարկային մրցակցությունը, ինչպես նաև մի շարք սուբյեկտիվ, այդ թվում՝ քաղաքական իշխանության առաջնահերթությունները և այլ գործոններ:

Արդյունավետ հարկային վերահսկողությունը խրախուսում է գործարարներին օրինական դաշտում վարելու բիզնեսը և այս գործընթացում կարևորագույն

պահանջներից մեկը հարկային օրենսդրության միանման օգտագործումն է բոլոր հարկատուների կողմից, ինչի հասնելու համար կարևորագույն նշանակություն ունի այդ օրենսդրության հստակությունն ու պարզությունը, ինչպես նաև դրանց կիրառումը երաշխավորող գործուն հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը: Հարկային վերահսկողությունը հարկային մարմինների և հարկատուների միջև փոխհարաբերությունների տարատեսակ է, որը կարևորվում է ինչպես փոխադարձ վստահության, այնպես էլ երկուստեք փոխշահավետության տեսանկյունից: Հարկային մարմինների կողմից արդյունավետ վերահսկողության իրականացումը ենթադրում է համապատասխան որակավորմամբ հարկային աշխատակիցների և համապատասխան օրենսդրական դաշտի առկայություն: Վերահսկողության համակարգում ներկայումս մեծ տեղ է տրվում ռիսկերի վրա հիմնված ստուգումների համակարգին, ինչը թույլ է տալիս հարկային մարմինների սահմանափակ նյութական և աշխատանքային ռեսուրսներն ուղղել առավել մեծ ռիսկայնությամբ խմբի վերահսկողությանը՝ ստեղծելով բարենպաստ պայմաններ բարեխիղճ և օրինապահ հարկատուների համար: Ժամանակակից չափանիշներով առաջադեմ և զարգացած համարվող հարկային համակարգերում առկա է նաև հարկատուների կողմից թույլ տրված բացթողումներն ու սխալները, հարկերի վճարման ուշացումներն առանց պատժամիջոցների կամավոր սկզբունքով շտկելու հնարավորության ընձեռումը:

Հայկական տնտեսագիտական գրականությունում առկա են հարկային ոլորտին և ռազմավարական կառավարման հայեցակարգին առնչվող մի շարք հիմնարար հետազոտություններ: Պետական կառավարման ոլորտում ռազմավարական կառավարման հարցերին և հարկային վարչարարության բարելավման վերաբերյալ հետազոտություններ են հեղինակել Յու. Սուվարյանը, Վ.Հարությունյանը, Ն.Շահնազարյանը, Վ.Միրզոյանը, Լ.Բադանյանը, Մ.Միքայելյանը, Ա.Խաչատրյանը, Բ.Մարտիրոսյանը, Գ.Կունցը, Ա.Արոնովը, Ե.Եվստինգեցվը, Ե.Եֆրիմովը, Մ.Պորտերը, Մ.Մեսկոնը, Բ.Պարախինը, Ա. Նաումովը և այլք: Այնուամենայնիվ, հարկային ռազմավարության համատեքստում հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ուսումնասիրությանն ուղղված համապարփակ

հետազոտություն չի իրականացվել, ինչն էլ հիմնավորում է հետազոտության թեմայի արդիականությունը և կարևորությունը:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Հետազոտության նպատակը Հայաստանում հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունների բացահայտումն ու հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի բարելավման ուղիների մշակումն է: Հետազոտության նպատակին հասնելու համար աշխատանքում դրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել ռազմավարական կառավարման և ռազմավարության էությունը, զարգացման տրամաբանությունն ու անհրաժեշտությունը, ռազմավարության ընդգրկման շրջանակները և դրանց փոխհարաբերությունները, հարկային ռազմավարության էությունն ու դրա մշակման սկզբունքները,

- բացահայտել հարկային ռազմավարության իրագործման տեսանկյունից հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի նշանակությունը, դրա ձևավորման վրա ազդող գործոնները, ժամանակակից աշխարհում հարկային համակարգերի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքների բարեփոխումների հիմնական ուղղություններն ու օրինաչափությունները,

- ուսումնասիրել ՀՀ հարկային ռազմավարության առանձնահատկություններն ըստ հարկերի կատարած գործառույթների ամբողջականության, վերլուծել հարկային վիճակագրության միտումներն ու պատճառահետևանքային կապերը, վեր հանել հարկային ռազմավարության թույլ օղակները,

- ներկայացնել Հայաստանի հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորման նախադրյալները, բացահայտել իրականացված բարեփոխումների նպատակահարմարությունը և ձևավորված կազմակերպական կառուցվածքի առանձնահատկությունները,

- բացահայտել ՀՀ հարկային ռազմավարության գերակայությունները, գնահատել դրանց իրագործմանն ուղղված միջոցառումները, Հայաստանի միջազգային հարկային մրցունակության ապահովման ուղղությունները և հարկային ռազմավարության բացթողումներն ու լուծման ուղիները,

- մշակել Հայաստանի հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխումներին նպաստող գործընթացներ՝ ուղղված հարկային ռազմավարության իրագործման արդյունավետության բարձրացմանը:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան: Հետազոտության օբյեկտը Հայաստանի Հանրապետության հարկային ռազմավարությունն ու հարկային համակարգն է: Հետազոտության առարկան այն հիմնախնդիրներն են, որոնք խոչընդոտում են հարկային ռազմավարության իրագործմանն ու հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի գործունեության արդյունավետությանը:

Հետազոտության տեսական, մեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը: Հետազոտության իրականացման համար տեսական հիմք են հանդիսացել ռազմավարական կառավարման, հարկային ռազմավարության, կազմակերպական կառուցվածքների, հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ հայ և արտասահմանյան հեղինակների գիտական հետազոտություններն ու հրապարակումները, ՀՀ օրենսդիր և գործադիր իշխանության մարմինների, միջազգային կազմակերպությունների կողմից հրապարակված նորմատիվ ու իրավական ակտերը, զեկույցները և հաշվետվությունները: Հետազոտության տեղեկատվական հենքը հիմնված է Հայաստանի Հանրապետության ազգային վիճակագրական ծառայության տարեգրքերի, Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների կոմիտեի հրապարակված տվյալների, Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի կատարման տարբեր տարիների հաշվետվությունների և այլ փաստաթղթերի վրա: Հետազոտության իրականացման համար մեթոդաբանական հիմք են ծառայել համակարգային և համեմատական վերլուծության մեթոդները:

Հետազոտության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը: Հետազոտության ընթացքում ստացվել են մի շարք արդյունքներ, որոնցից գիտական նորույթ են պարունակում հետևյալները.

- Հիմնավորվել են հարկային ռազմավարության մշակման գործընթացում պլանավորման և կանխատեսման որակի բարձրացման անհրաժեշտությունն ու ուղղությունները՝ պայմանավորված վերջին տարիներին ծրագրավորված պետական եկամուտների թերի կատարման խրոնիկ բնույթի հետ:

- Առաջարկվել է ՀՀ հարկային տեղեկատվական համակարգի շրջանակներում ներդնել գերփոքր և փոքր կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառման առցանց համակարգ, ինչը կկրճատի հաշվապահական հաշվառման վարման ու հարկային վարչարարության իրականացման ուղղությամբ կատարվող ծախսերը:

- Յույց է տրվել, որ ՀՀ ՊԵԿ-ի կողմից իրականացվող մի շարք գործառույթների, մասնավորապես, հարկային ոլորտի դասընթացների կազմակերպման, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների և ՀԴՄ սպասարկման գործառույթները մասնավոր հատվածին պատվիրակումը կնպաստի դրանց իրականացման արդյունավետության բարձրացմանն ու հարկային մարմնի պահպանման և գործունեության ծախսերի կրճատմանը:

- Առաջարկվել է հարկային մարմնի կառուցվածքում ձևավորել «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների» առանձնացված հարկային տեսչություն–վարչություն՝ պայմանավորված «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ հաշվապահական հաշվառման մեջ զգալի տարբերություններ մտցնելու հետ:

Հետազոտության արդյունքների գործնական նշանակությունը:

Հետազոտության ընթացքում ստացված գիտական արդյունքներն ու եզրակացությունները կարող են իրենց կիրառությունը գտնել ՀՀ հարկային ռազմավարության մշակման և իրականացման, ՀՀ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխումների գործընթացում:

Հետազոտության տեսական և գործնական եզրակացությունները կարող են արժևորվել նաև հարկային հարաբերությունների վերաբերյալ գիտական հետազոտություններով զբաղվող մասնագետների համար:

Հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

Ատենախոսությունը քննարկվել է ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի «Ատենախոսությունների նախնական քննարկման» հանձնաժողովի նիստում: Հետազոտության կարևորագույն դրույթները հրապարակվել են թվով վեց գիտական հոդվածներում:

Հետազոտության կառուցվածքը և ծավալը: Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություններից և օգտագործված գրականության ցանկից: Ատենախոսությունը կազմված է 146 էջից՝ ներառյալ օգտագործված գրականության ցանկը: Այն պարունակում է 8 աղյուսակ և 9 գծապատկեր:

ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ՈՐՊԵՍ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊԱԿԱՆ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ՀԻՄՔ

1.1. Հարկային ռազմավարության էությունը և սկզբունքները

Ռազմավարություն հասկացությունն ունի հին հունական ծագում և բառացի թարգմանվում է որպես «հրամանատարի արվեստ»։ Իմաստային առումով այն կարելի է ներկայացնել որպես պատերազմի մասին գիտություն, ռազմական գործողությունների ընդհանուր և երկարատև ժամանակահատված ընդգրկող պլան¹։ Ռազմական գործողությունների ժամանակ հակառակորդի վարքագիծը, պատերազմների ընթացքը և ելքն անկանխատեսելի են՝ կախված բազմաթիվ գործոններից ու իրադարձություններից, և այս իմաստով ռազմավարությունը կարելի է ներկայացնել որպես դժվարահաս, անկանխատեսելի նպատակին հասնելու միջոց։

Ժամանակակից ընկալմամբ ռազմավարության հասկացությունը կիրառվում է սոցիալ-տնտեսական և հասարակական կյանքի ամենատարբեր բնագավառներում։ Պատմականորեն ռազմավարության հասկացությունը «խաղաղ» բնագավառներում նախ մեծ տարածում է ստացել խաղերի տեսությունում, որի տեսանկյունից տրված և առավել հայտնի սահմանման համաձայն ռազմավարությունը ներկայացվում է որպես ամբողջական պլան, որը ցույց է տալիս թե ինչ ընտրություն կամ քայլեր կկատարի խաղընկերը յուրաքանչյուր հնարավոր իրադրության պարագայում²։

Տնտեսագիտական տեսանկյունից ռազմավարությունը հանդես է գալիս որպես ռազմավարական կառավարման հայեցակարգի բաղադրիչ, որի նպատակն առկա ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմամբ հիմնական նպատակին հասնելն է։ Կառավարման ոլորտում ռազմավարության գաղափարը կազմակերպությունների մակարդակով լայն կիրառության մեջ դրվեց 20-րդ դարի 50-ական թվականներին։ Ռազմավարական կառավարումը, ինչպես մասնագիտական գրականությունում, այնպես էլ առօրյայում առավելապես քննարկվում և դիտարկվում է

¹ Константинов Г. Н. Стратегическое мышление. М., Синтегра СМ, 2015. с. 12.

² Neumann J., Morgenstern O., Theory of Games and Economic Behavior: 60th Anniversary Commemorative Edition. 2007, p. 79.

միկրոմակարդակում, կամ առանձին կազմակերպությունների մակարդակում³: Ռազմավարական պլանավորման անհրաժեշտությունը պայմանավորված էր այն հանգամանքով, որ ավելի ու ավելի դինամիկ էին դառնում տնտեսական զարգացումները, սրվում էր մրցակցությունը և ընդհանուր առմամբ կազմակերպությունները գործում էին մեծ անորոշության պայմաններում: Այլևս ակնհայտ էր, որ կազմակերպության գործունեության պլանավորման ժամանակ անհրաժեշտ էր հաշվի առնել ինչպես ներքին, այնպես էլ արտաքին միջավայրից բխող բազմաթիվ գործոններ և համարժեք արձագանքել դրանցից յուրաքանչյուրի փոփոխությանը: Տնտեսական սրացող մրցակցության պայմաններում գոյատևելու և հաջողության հասնելու նպատակով կազմակերպությունները պետք է պլանավորեին իրենց գործունեության հաջորդական տրամաբանությունը, այդ թվում՝ գնահատել արդեն իսկ ձեռք բերած հաջողությունները, իրենց դիրքն ու տեղը շուկայական միջավայրում, որոշել իրենց զարգացման գերակայությունները, սահմանել հեռանկարային նպատակները և դրանց նվաճման ճանապարհին լուծվելիք խնդիրները, կիրառվող մեթոդները և այլն: Պլանավորումը դիտվում էր որպես կամուրջ՝ ներկայում փաստացի առկա և ապագա ցանկալի վիճակների միջև⁴:

Տնտեսագիտական գրականությունում տրվել են ռազմավարության տարբեր սահմանումներ, ըստ որոնց փորձ է արվել փոխկապակցել ռազմավարության դասական ընկալումը կառավարման զարգացման և արդի միտումներին համահունչ⁵: Այս առումով արժանահիշատակ են ռազմավարական կառավարման կայացման և զարգացման վաղ փուլերում տրված մի շարք սահմանումներ: Դրանցից են.

- Ռազմավարությունը կազմակերպության առաքելության, նպատակների և մտադրությունների, քաղաքականության, ծրագրերի և դրանց հասնելու եղանակների ձևակերպումն է⁶:
- Ռազմավարությունը համընդհանուր ինտեգրացված և հասկանալի պլան է,

³ Սուվարյան Յու., Շահնազարյան Ն., Ռազմավարական կառավարում (Ուսումնական ձեռնարկ): – Երևան, «Գիտություն» հրատ., 2015, էջ 118:

⁴ Кунц Г., О’Доннел С., Управление: Системный и ситуационный анализ управленческих функций, т.1, М., Прогресс, 1981, стр. 147.

⁵ Парахина В.Н., Максименко Л.С., Панасенко С.В. Стратегический менеджмент: учебник. 5-е изд., перераб и доп. М., КНОРУС, 2011, с. 12.

⁶ Steiner G.A., Miner J.B. Management Policy and Strategy: Text, Readings and Cases. New York, McMillan, 1977, p. 19.

կազմված այնպես, որպեսզի վստահություն ներշնչի կազմակերպության նպատակների իրագործելիության գործում⁷:

- Ռազմավարությունը կազմակերպության և դրա միջավայրի միջև միջնորդ ուժ է, որը փոխհամաձայնեցնում է կազմակերպչական որոշումներն այդ միջավայրի սպասումների հետ⁸:
- Ռազմավարությունը կազմակերպության նպատակներին հասնելու եղանակն է⁹:

Ակնհայտ է, որ ռազմավարական կառավարման հայեցակարգի ձևավորման վաղ շրջանում ռազմավարության սահմանման ժամանակ հիմնական շեշտադրումները դրվում էին կազմակերպության նպատակների և առաքելության իրականացման վրա: Այդ համատեքստում սահմանվում է նաև մարտավարության գաղափարը, որը, ի տարբերության ռազմավարության, ավելի նեղ ընդգրկում ունի և վերաբերում է գործողությունների կոնկրետ պլանին¹⁰:

Հետագա տասնամյակներում, ռազմավարական կառավարման հայեցակարգի զարգացմանը զուգահեռ, փոփոխվեց նաև ռազմավարության ընկալման շրջանակը¹¹: Ռազմավարական կառավարման գիտական հիմքերի ձևավորումը կապվում է 1974թ. Ռ.Ռումելտի հեղինակությամբ «Ռազմավարությունը, կառուցվածքն ու տնտեսական արդյունավետությունը»¹², ինչպես նաև 1980թ. Մ.Պորտերի հեղինակությամբ հրապարակված «Մրցակցային ռազմավարություն»¹³ գրքերի հրապարակման հետ, այսինքն՝ ռազմավարական կառավարման գիտական հենքն ունի ընդամենը մի քանի տասնամյակի պատմություն: Հետևաբար, զարմանալի չէ տարբեր հեղինակների կողմից տրված ռազմավարական կառավարման սահմանումներում այդ երևույթի տարբեր ընկալումներն ու ներկայացումը, քանի որ ռազմավարական կառավարումը, ընդգրկելով կառավարման ժամանակակից մեթոդաբանության բարդ և խաչաձևվող

⁷ Glueck W., Business policy, strategy formation, and management action (2nd ed.). New York: McGraw-Hill, 1976, p. 3.

⁸ Mintzberg, H. The structuring of organizations. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1979. p. 25.

⁹ Hatten K.J., Hatten M.L. Effective Strategic Management, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1988, 338p.

¹⁰ Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф., Основы менеджмента: Пер. с англ. М., Дело, 2002, стр. 288.

¹¹ Bracker J. The Historical Development of the Strategic Management Concept . The Academy of Management Review, Vol. 5, No. 2 (Apr., 1980), p. 220.

¹² Rumelt R.P., Strategy, Structure, and Economic Performance, Cambridge, MA: Harvard University, 1974, 249p.

¹³ Porter M., Competitive Strategy, New-York, Free Press, 1980, 396 p.

գործընթացները, տարբեր հեղինակների կողմից ներկայացվում է սեփական գիտական ընկալումների ու առաջնահերթությունների տեսանկյունից: Ռազմավարական կառավարումը կարճ և հստակ կարելի է սահմանել որպես գիտագործնական գործունեության ոլորտ, որը նպատակ ունի արագ փոփոխվող արտաքին միջավայրի պայմաններում ապահովել կազմակերպության զարգացումը¹⁴: Իրենց տարբերիչ հատկություններով հանդերձ տարբեր աղբյուրներում հանդիպող ռազմավարական կառավարման սահմանումների ընդհանրացումը թույլ է տալիս առանձնացնել ռազմավարական կառավարման հետևյալ սկզբունքային առանձնահատկությունները.

- ռազմավարական կառավարման սահմանումներում հաճախ շեշտվում է դրա ուղղվածությունը նպատակների իրագործմանը, որոնք իրականացվում են տարբեր գործոններին համահունչ արձագանքելու և գործունեության սկզբունքներում դրանք արտացոլելու եղանակով¹⁵,
- ռազմավարական կառավարման սահմանման մյուս բնորոշ գիծն արտաքին միջավայրի դրսևորումն է, որն արտացոլվում է արտաքին միջավայրի փոփոխություններին արձագանքելու տեսքով¹⁶: Նման մոտեցումը վկայում է կազմակերպության կենդանի օրգանիզմ լինելու հանգամանքը, քանի որ այն չի կարող գործել արտաքին միջավայրից անկախ,
- ռազմավարական կառավարման սահմանումներում կարելի է հանդիպել նաև կառավարման այս տեսակի գիտական բնույթը վկայելու միտումներ, որն արտահայտվում է որոնումների ընդունման, գիտելիքներով և հնարքներով հարստացնելու գործընթացը¹⁷:

Նշված մոտեցումներն իրենց արտացոլումն են գտնում Յու.Սուվարյանի բնորոշման մեջ, ըստ որի ռազմավարական կառավարումն իր բովանդակությամբ կազմակերպության նպատակամետ գործունեության համար ռազմավարական որոշումների ընդունման գործընթաց է՝ ուղղված տնտեսական ռազմավարության ընտրությանն ու իրագործմանը, կազմակերպության գործունեության բնույթի ու

¹⁴ Ансофф И., Стратегическое управление. Пер. с англ., М., Экономика, 1989, с. 20.

¹⁵ Hatten K.J., Hatten M.L. Effective Strategic Management, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1988, 338p.

¹⁶ Thompson T.J., Strickland A.J. Strategic Management: Concept and Cases, 4th ed., Plano, Business Publication, 1987, 1054 p.

¹⁷ Виханский О.С., Наумов А. И. Менеджмент: Учебник. 3-е изд. - М.: Экономистъ, 2003, с. 183.

արդյունքների և արտաքին միջավայրի միջև համապատասխանության ապահովմանը¹⁸: Այսպիսով, ռազմավարական կառավարման հայեցակարգը հանդես է գալիս որպես կառավարման տեսության զարգացման արգասիք, որպես տնտեսական անորոշության պայմաններում կառավարման արդյունավետության բարձրացման գործիք:

Ինչպես նշվեց, ռազմավարության գաղափարը կառավարման գիտության մեծ սկզբնապես ասոցացվում էր կազմակերպության նպատակներին և առաքելությանը հասնելու պլանի հետ, որը ռազմավարական կառավարման հայեցակարգի զարգացմանը զուգահեռ ընդլայնեց նաև իր ընկալման ու ներառման շրջանակը: Ռազմավարական կառավարման հայեցակարգում շեշտադրումները վերաբերում են արտաքին միջավայրի վտանգներին և հնարավորություններին, կազմակերպության ներքին միջավայրի ուժեղ ու թույլ կողմերին, ինչպես նաև կազմակերպության մրցունակության հարցերին: Այս առումով ռազմավարությունը պետք է ուղղված լինի արտաքին վտանգների չեզոքացմանը և առկա շուկայական հնարավորությունների առավելագույն յուրացմանը՝ հենվելով կազմակերպության ուժեղ կողմերի վրա և ամրապնդելով թույլ կողմերը՝ հասնելով կայուն մրցակցային առավելությունների: Ակնհայտ է, որ ռազմավարության նման ներկայացումը «շրջանցում է» կազմակերպության նպատակների հիշատակումը, չնայած իմաստային առումով նույնական է վերը նշված սահմանումների հետ:

Ռազմավարությունը, սահմանելով զարգացման ցանկալի սցենարը, ուղղորդում է կայացնելու այնպիսի որոշումներ, որոնք համահունչ են ռազմավարության գերակայություններին: Ռազմավարությունը սահմանում է նպատակներին հասնելու բազմաթիվ ուղիներից մեկը, ինչը պետք է երաշխավորի տարբեր մակարդակներում կայացվող որոշումների համահունչ լինելը: Առանց ռազմավարության կառավարչական որոշումները կարող են հակասել միմյանց, քանի որ կառավարիչները չեն ունենա կազմակերպության նպատակներին հասնելու մեկ միասնական տեսլական: Դա ամենևին չի նշանակում, որ ռազմավարությունը ենթակա չէ փոփոխման, այլ ընդհակառակը, նոր գաղափարները, մոտեցումները և մարտահրավերները,

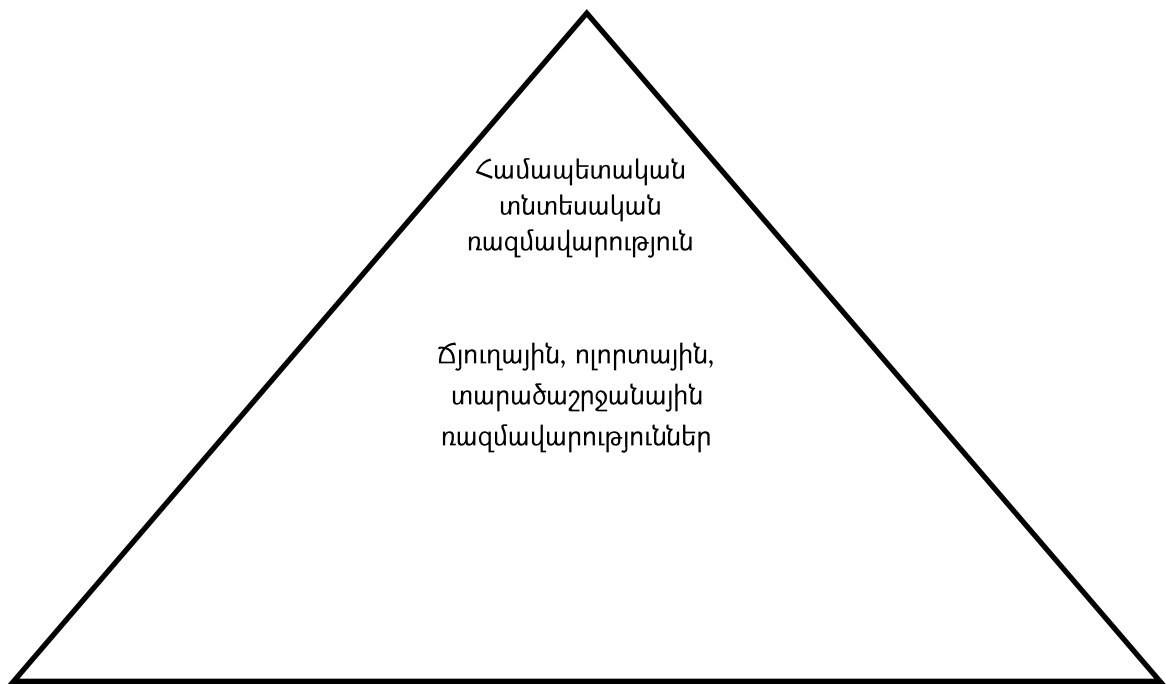
¹⁸ Սովարյան Յու., Շահնազարյան Ն., Ռազմավարական կառավարում (Ուսումնական ձեռնարկ): Երևան, «Գիտություն» հրատ., 2015, էջ 16:

անհրաժեշտ քննարկում ու հիմնավորում անցնելուց հետո կարող են իրենց արտացոլումը գտնել ռազմավարությունում: Ավելին, նման փոփոխությունները, արձանագրվելով ռազմավարության ձևակերպման մեջ, բոլոր շահագրգիռ և ներգրավված կողմերին տեղեկացնում են փոփոխությունների մասին, իսկ վերջիններս միաժամանակ փոփոխում են որոշումներ կայացնելու ուղղորդիչների չափանիշները: Այսպիսով, համակարգն անմիջապես հարմարվում է նոր իրողություններին, ինչն իր դրոշմն է թողնում ընդհանուր արդյունավետության վրա:

Ռազմավարական կառավարման ընդգրկման դաշտում մակրոմակարդակի, այսինքն՝ պետության, տարածաշրջանի քննարկումը համեմատաբար նոր երևույթ է, որով պայմանավորված մակրոմակարդակի ընդգրկմամբ ռազմավարական կառավարման վերաբերյալ հրապարակումները համեմատաբար մեծ թիվ չեն կազմում¹⁹: Վերջին տասնամյակներում պետական կառավարման համակարգում մասնավոր ձեռնարկատիրությանը հատուկ մեթոդների և մեխանիզմների ընդլայնված օգտագործումը լայն թափ է ստացել: Պետական ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության գնահատման մոտեցումները, պետական ձեռնարկությունների կառավարման ոլորտում կորպորատիվ կառավարման դրույթների ներդրումը, տարբեր պետական ինստիտուտների քաղաքական կախվածության նվազեցմանը միտված միջոցառումներն այս հայեցակարգի վառ օրինակներ են: Հետևաբար, անսպասելի չէր, որ ռազմավարական կառավարման հիմնադրույթները, որոնք կազմակերպության մակարդակով բարձր արդյունավետությամբ էին բնութագրվում, սկսեցին կիրառվել նաև պետական կառավարման համակարգում, բնականաբար, մակրոտնտեսական ընդգրկմանը բնորոշ յուրահատկություններով:

Տնտեսական տարբեր երևույթների և մակարդակների համար ռազմավարության գաղափարի կիրառությունը կարելի է ներկայացնել հիերարխիկ կառուցվածքով, որտեղ ամենաբարձր, կամ ամենաընդգրկուն մակարդակում ամբողջ տնտեսության մակարդակով իրականացվող համապետական ռազմավարությունն է, իսկ ստորին մակարդակում՝ կազմակերպությունների ռազմավարությունները (Գծապատկեր 1.1):

¹⁹ Սուվարյան Յու., Շահնազարյան Ն., Ռազմավարական կառավարում (Ուսումնական ձեռնարկ): Երևան, «Գիտություն» հրատ., 2015, էջ 8:



Գծապատկեր 1.1: Ռազմավարությունների հիերարխիկ կառուցվածքը²⁰

Ամբողջ պետության մակարդակով տնտեսական ռազմավարությունն ընդգրկում փաստաթուղթ է, որի գերագույն նպատակն ազգային տնտեսական անվտանգության հայեցակարգին համահունչ տնտեսական կացութաձևերի ձևավորումն է: Գործառնական բովանդակությամբ համապետական տնտեսական քաղաքականությունը հանդես է գալիս որպես իշխանության տարբեր մակարդակները ներկայացնող մարմինների կողմից իրականացվող միջոցառումների ծրագիր՝ ուղղված ազգաբնակչության սոցիալ-տնտեսական խնդիրների լուծմանը, կենսամակարդակի բարձրացմանը, ազգային անվտանգության սպառնալիքների տնտեսական և այլ բաղադրիչների վերացմանը, ինչպես նաև սահմանադրությամբ պետության ստանձնած այլ գործառույթների կենսագործմանը: Շուկայական տնտեսության պայմաններում պետության մասնակցությունը ծառայությունների մատուցման և արտադրանքի թողարկման շրջափուլերում պետք է նվազագույնի հասցվի, սակայն վերջինիս հետ կապված պետությունը վերը նշված խնդիրները չի կարող լուծել անմիջականորեն: Ընդհակառակը, նշված բարիքների թողարկումն առավելապես իրականացվում է ձեռնարկատերերի կողմից, ովքեր այդ գործունեությունից ակնկալում են որոշակի շահույթի ստացում: Դա նշանակում է, որ պետական տնտեսական

²⁰ Գծապատկերը կառուցվել է հեղինակի կողմից:

քաղաքականությունն իր առջև դրված խնդիրները լուծում է միջնորդավորված, իր բացառիկ իրավասության տակ գտնվող լծակներով և գործիքներով մասնավոր հատված վրա ներազդելու միջոցով:

Համապետական տնտեսական ռազմավարությունն իր արտացոլումն է գտնում պետական քաղաքականության այնպիսի բաղադրիչների մեջ, ինչպիսիք են դրամավարկային, հարկաբյուջետային, սոցիալական, արտաքին տնտեսական քաղաքականությունները, կառավարության կարճաժամկետ և միջնաժամկետ գործունեության ծրագրերը, և այլն²¹: Բնական է ենթադրել, որ նշված յուրաքանչյուր բաղադրիչն առանձին վերցրած ունի իր առանձնահատկությունները, որով էլ պայմանավորված ձևավորվում են նաև համապատասխան ոլորտային ռազմավարություններ և նպատակներ: Օրինակ՝ սույն հետազոտության շրջանակներում ուսումնասիրվող հարկային ռազմավարության շրջանակներում, պետական ծախսերը ֆինանսավորելու համար անհրաժեշտ դրամական ռեսուրսներով պետական բյուջեն համալրելու, ձեռնարկատիրական գործունեության դաշտը կարգավորելու նպատակով սահմանվում են հարկատեսակները, ըստ առանձին հարկատեսակների դրույքաչափերը, հարկ վճարողների խմբերը, հարկային արտոնությունների շրջանակները, հարկային մարմինների լիազորությունները, դրանց կարգավիճակն ու կազմակերպարավական կառուցվածքը, հարկային պատասխանատվության ձևերը և այլն: Այսպիսով, հարկային ռազմավարությունն ունի համապետական նշանակություն, որից կախված են պետության սոցիալ-տնտեսական բազմաթիվ գործառույթների իրականացման հնարավորությունը:

Ռազմավարությունների հիերարխիկ կառուցվածքում առանձնացվում են նաև տարածաշրջանային, ոլորտային և ճյուղային ռազմավարությունները: Ճյուղային ռազմավարության բովանդակությունը բխում է տնտեսության ճյուղի ընկալումներից: Ճյուղը կարելի է ներկայացնել որպես համասեռ, միմյանց հետ փոխկապակցված արտադրանք թողարկող կազմակերպությունների ամբողջություն: Ճյուղային ռազմավարության անհրաժեշտությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ որոշակի առանձին ճյուղի կազմակերպություններին բնորոշ խնդիրներն այլ ճյուղերի

²¹ Грязнова А.Г., Маркина Е.В. и др., Финансы: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., Финансы и статистика, 2012, с. 275.

համար կարող են և էական չլինել: Օրինակ, ակնհայտ է, որ տրանսպորտային հաղորդակցության խնդիրները շատ ավելի մեծ դերակատարում ունեն ծանր արդյունաբերության և մեքենաշինության համար, քան ծրագրային ապահովման կամ առողջապահության ոլորտների համար: Այս տեսանկյունից ճյուղային ռազմավարությունն ուղղված է որոշակի ճյուղի զարգացման օրինաչափությունների կարգավորմանը, բարեփոխումների իրականացմանը, առկա խնդիրների լուծմանը՝ որոնց նպատակը պետության տնտեսական ռազմավարությանը համահունչ ճյուղի կազմավորումն է: Նման հիմնահարցերից են ճյուղի իրացման շուկաների ձևավորման, հումքային ռեսուրսների անխափան մատակարարումների և էներգետիկ պահանջների ապահովման, պետական խթանող քաղաքականության գործիքների կիրառության մոտեցումները, որոնց շարքում կարևոր նշանակություն ունեն նաև հարկային մեխանիզմների կիրառման հնարավորությունները:

Այսպիսով, ճյուղային ռազմավարությունը կարելի է ներկայացնել որպես մի համապարփակ փաստաթուղթ, որը պարունակում է տվյալ ճյուղի հեռանկարային զարգացման ուղղությունների վերաբերյալ ռազմավարությունը կազմողի պատկերացումները՝ ինչպես կարճաժամկետ, այնպես էլ երկարաժամկետ ժամանակահատվածի կտրվածքով: Իր բնութագրական առանձնահատկություններով պայմանավորված՝ այն ընդգրկում է մակրոտնտեսական հիմնահարցեր, այլ ոչ թե կենտրոնանում է առանձին կազմակերպությանը բնորոշ խնդիրների վրա, ինչն էլ այն տարբերակվում է կազմակերպության ռազմավարության բովանդակությունից:

Ընդգրկման լայնության տեսանկյունից առանձնացվում է նաև ոլորտային ռազմավարությունը, որը ներառում է մի քանի ճյուղերի վերաբերյալ ընդհանրական բնույթ ունեցող, հասարակական սոցիալ-տնտեսական որոշակի հարթությանը բնորոշ հիմնախնդիրներ: Որպես առանձնացված ոլորտներ կարող են հանդես գալ սոցիալական ապահովությունը, կրթությունը, աղքատությունը, առողջապահությունը, մշակույթը, և այլ ոլորտներ, որոնց համահունչ էլ ձևավորվում և իրագործվում են համապատասխան ոլորտային ռազմավարություններ:

Ռազմավարության ընդգրկման շրջանակը կարող է պայմանավորված լինել նաև տարածքային ընդգրկմամբ, որի դեպքում արդեն առանձնացվում են տարածաշրջանային ռազմավարությունները: Անվանումից արդեն բխում է, որ

վերջիններս նպատակ ունեն որոշակի տարածքային ընդգրկմամբ բնական ռեսուրսների ռացիոնալ օգտագործման, սոցիալ-տնտեսական խնդիրների լուծման, ինտեգրացիոն, էկոլոգիական և նմանատիպ այլ նպատակների իրագործմանը: Որպես կանոն, տարածաշրջանային ռազմավարությունները մշակվում և իրագործվում են տարածքային կառավարման մարմինների կողմից, ազգային օրենսդրությամբ տրված լիազորությունների շրջանակներում, հաճախ նաև կենտրոնական իշխանության ֆինանսական օժանդակությամբ: Հայաստանի պարագայում դա իր արտահայտությունը կարող է գտնել մարզերի և համայնքների մակարդակով, տնտեսության զարգացման համապատասխան ծրագրերի կյանքի կոչման միջոցով:

Քննարկման համատեքստում հարկային ռազմավարությունը կարելի է ներկայացնել որպես հարկային քաղաքականության իրականացման երկարաժամկետ սկզբունքների և մեխանիզմների ամբողջություն, որոնք ուղղված են պետական քաղաքականության երկարաժամկետ նպատակների իրագործմանը, սոցիալ-տնտեսական հիմնախնդիրների լուծմանն ու հարկային քաղաքականության շրջանակներում լուծվող այլ ռազմավարական նպատակների իրականացմանը: Տնտեսության կարգավորման և մասնավոր հատվածի վրա պետական ներազդեցության կարևորագույն մեխանիզմն իրավական դաշտի սահմանումն է, ինչը հանդես է գալիս որպես պետության մենաշնորհային գործառույթը: Կարևոր սկզբունքային խնդիրը, որ պետք է լուծի յուրաքանչյուր ազատական տնտեսությամբ պետություն, դա շուկայական տնտեսության հիմնադրույթներին համահունչ ազատության և բազմաձևության ապահովումն է, որն արտահայտվում է ազատ գնագոյացման, տնտեսական բնույթի որոշումների ազատության տեսքով: Այս առումով հարկային համակարգի կառուցումն ամենաբարդ հիմնախնդիրներից է, քանի որ այն, հանդես գալով որպես ծախս, իր ազդեցությունն է թողնում ցանկացած տնտեսական սուբյեկտի վարքի և որոշումների վրա: Ընդ որում, չկա հարկային ռազմավարության մեկ միասնական մոդել, որը կիրառելի լինի ցանկացած երկրում՝ պայմանավորված տարբեր երկրներում բնական ռեսուրսների անհամասեռ տեղաբաշխմամբ, աշխարհագրական և աշխարհաքաղաքական պայմաններով, ազգային մտածելակերպի առանձնահատկություններով, պատմական ժառանգությամբ և տնտեսավարման ավանդույթներով: Չնայած հարկային ռազմավարության մեկ

միասնական մոդելի բացակայությանը՝ այնուամենայնիվ գրեթե միասնական են այն սկզբունքներն ու լուծելի խնդիրների շրջանակը, որոնք դրվում են հարկային համակարգի առջև: Դրանցից կարևորագույնները միտված են ազգային եկամտի՝ պետության, սեփականատերերի, աշխատող դասի միջև արդարացի բաշխմանը, շուկայական տնտեսության սկզբունքներին համապատասխան ազատ մրցակցության ապահովմանն ու հակամենաշնորհային քաղաքականության արդյունավետ իրականացմանը և ըստ այդմ էլ համապատասխան հարկատեսակների ու հարկման սկզբունքների կիրառմանը:

Հարկային ռազմավարության քննարկման շրջանակներում իր տեղն ունի նաև հարկային մարտավարության քննարկումը, քանի որ այս երկու հասկացություններն անբաժանելի են: Հարկային ռազմավարության հայեցակարգում ռազմավարություն բառի օգտագործումն արդեն ենթադրում է, որ այն պետք է լինի որոշակի իմաստով կայուն և հարաբերականորեն հաստատուն: Այն պետք է ավելի շատ աստիճանական զարգացում ապրի և փոփոխվի երկարաժամկետ հատվածում: Ընդ որում այդ փոփոխությունները պետք է հիմնավորված լինեն առանցքային նշանակություն ունեցող իրադարձություններով, որոնց պայմաններում հարկային ռազմավարության ընթացիկ դրույթները կորցնում են իրենց արդիականությունը, իրագործելիությունը կամ նպատակահարմարությունը: Ի տարբերություն հարկային ռազմավարությանը՝ հարկային մարտավարությունն ուղղված է լուծելու պետության զարգացման կոնկրետ փուլում առաջ եկող խնդիրները՝ հիմնված ֆինանսական հարաբերությունների կարգավորման և կառավարման վրա: Այս առումով, հարկային ռազմավարությամբ որոշվում են այն սահմանները, որոնց շրջանակներում կարող է կիրառվել հարկային հարաբերությունների կարգավորման այս կամ այն գործիքակազմը:

Հարկային ռազմավարությունը և մարտավարությունն ըստ էության այս կամ այն կերպ իրենց դրսևորումն ունեն ցանկացած երկրում, սակայն եթե պետությունը ցանկանում է արդարացի խաղի կանոններ սահմանել տնտեսվարողների, բնակչության և միջազգային կառույցների հետ համագործակցության շրջանակներում, ապա հստակ սահմանված հարկային ռազմավարությունն ու դրան համահունչ մարտավարությունը պետք է հասկանալի լինեն տնտեսական գործընթացներում ներգրավված բոլոր կողմերի համար: Միայն հստակ կիրառվող հարկային

ռազմավարության պայմաններում է հնարավոր պահպանել երկարաժամկետ գործընկերային հարաբերություններ, ներդրումներ և հեռանկարային նախագծեր: Ի հեճուկս սրան, մասնավորապես անկայուն տնտեսական իրավիճակների և չկայացած պետականության պայմաններում առավել հաճախ կարելի է հանդիպել ժամանակավոր բնույթի մարտավարական այնպիսի քայլերի, որոնք ուղղված լինելով տվյալ պահին պետական որևէ մարտավարական խնդրի լուծմանը՝ խեղաթյուրում են հարկային ռազմավարության կայունության հայեցակարգը, և այս իմաստով էլ տնտեսապես հիմնավոր չեն: Նման պայմաններում տնտեսվարողները կխուսափեն ներգրավվել երկարաժամկետ նախագծերում՝ նախապատվությունը տալով կարճաժամկետ բնույթ կրող, արագ ետգնվող և իրացվելի ակտիվներ ենթադրող տնտեսական գործունեության տեսակներում: Ավելին, նման պայմաններում երկարաժամկետ և ռազմավարական տեսանկյունից կարևորագույն ոլորտներում ներդրումներ կիրականացնեն ոչ պաշտոնական երաշխիքներ ունեցող տնտեսվարողները, որի արդյունքում այդ ոլորտները կհայտնվեն մենաշնորհային կարգավիճակում:

Հետևաբար, ներկայիս տնտեսական իրողությունների պարագայում, հաշվի առնելով ռազմավարական կառավարման ներդրմամբ լուրջ հաջողությունների հասած առևտրային կազմակերպությունների փորձը, արդիական է դառնում պետության կողմից հարկային ռազմավարության որդեգրումն ու անշեղորեն իրականացումը, ինչը նպատակ ունի կյանքի կոչելու նպատակների հետևյալ խմբերը.

1. Տնտեսական, որն արտահայտվում է տնտեսության կարգավորման, աճի ապահովման, ներդրումների խթանման, սղաճի կարգավորման, և տնտեսական այլ գործընթացներում պետության ակտիվ միջամտության տեսքով:

2. Սոցիալական, որն իր արտահայտումն է գտնում բնակչության տարբեր սոցիալական խմբերի տնօրինելի եկամուտների համահարթեցման, առավել աղքատ և խոցելի շերտերի սոցիալական ապահովության, կրթության և մարդկային կապիտալի ձևավորման խրախուսման գործընթացները պետության կողմից կազմակերպելու տեսքով:

3. Ֆիսկալ, որն իր արտահայտումն է գտնում բյուջետային միջոցներով պետության կողմից ստանձնած պարտավորությունների կատարման տեսքով:

4. Էկոլոգիական, որն արտահայտվում է շրջակա միջավայրի պաշտպանության, բնօգտագործման արդարացի վճարների սահմանման, բնական վերարտադրության խրախուսման և ռեսուրսախնայող տեխնոլոգիաների առաջնության տեսքով:

5. Միջազգային, որն արտահայտվում է կրկնակի հարկման բացառման, միջազգային տարբեր շահարկումների միջոցով հարկերից խուսափելու բացառման, տնտեսական միությունների անդամակցությամբ պայմանավորված պարտավորությունների իրագործման և հարկային բեռի ռացիոնալ բաշխման տեսքով²²:

Հարկային ռազմավարության հիմնադրույթներն ու տրամաբանությունը բխում են երկրի սահմանադրական իրավունքներից ու դրանցից բխող իրավական ակտերից: Հարկային ռազմավարությունը չի կարող ինքնանպատակ լինել, այն պետք է նպաստի նշված դրույթների և պետության գործառույթների իրագործմանը: Կառավարման տարբեր մարմինների գործողությունների ու հարկային ռազմավարության անհամապատասխանությունը հանգեցնում է բյուջեյի եկամուտների ապահովման գործընթացի բնականոն ընթացքի և շուկայի համակարգաստեղծ տնտեսական մեխանիզմների խեղաթյուրմանը ու սոցիալ-տնտեսական բնույթի ճգնաժամերի առաջացմանը: Արդյունքում ընթացիկ ֆինանսական պահանջների բավարարման նպատակով պետությունը ստիպված է լինում դիմելու հարկային ռազմավարությունից չբխող լրացուցիչ մարտավարական հնարքների, այդ թվում՝ օրենսդրական փոփոխությունների և հարկատուների նկատմամբ ոչ պաշտոնական ճնշումների, որոնց արդյունքում առկա հակասություններն ավելի են խորանում՝ արգելակելով ճգնաժամի հաղթահարման բոլոր ջանքերի արդյունավետությունը: Նմանատիպ իրավիճակի կարելի է ականատես լինել նաև Հայաստանում, որտեղ վերջին տարիներին, չնայած ձեռնարկվող լայնածավալ միջոցառումներին, տնտեսական ակտիվության լուրջ առաջընթաց այդպես էլ չի արձանագրվում:

Ասվածը ցույց է տալիս, թե ինչ ահռելի նշանակություն ունի հարկային ռազմավարության հստակությունն ու պետության կողմից ձեռնարկվող մարտավարական միջոցառումների համապատասխանությունը: Առաջիկա տարիների

²² Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика" / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. 4-е изд., перераб. и доп. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2010. с.75.

բյուջետային առաջադրանքները պետք է համապատասխանության մեջ լինեն հարկային ռազմավարության գերակայությունների հետ, որպեսզի պլանավորված ծավալով հարկային եկամուտների հավաքագրումը չհանգեցնի լրացուցիչ հարկային բեռի առաջացմանը: Վերջինս միկրոմակարդակում ծախս է, որը հաշվի է առնվում ներդրումային որոշումների կայացման ժամանակ: Ցանկացած ներդրող պետք է վստահ լինի, որ ներդրումային փաթեթի ֆինանսատնտեսական հիմնավորման ժամանակ ներառված հարկային ծախսերի մեծությունը կայուն բնութագիր ունի, հակառակ դեպքում ներդրումային որոշումը կկայացվի հոգուտ այլ, ավելի մեծ կայունությամբ բնութագրվող պետության: Ավելին, տրամաբանորեն կարելի է հիմնավորել, որ հարկային բեռի կանխատեսելիությունն ավելի մեծ նշանակություն ունի ներդրումային որոշումների կայացման ժամանակ, քան հարկային բեռի ընթացիկ մեծությունը, այլապես եվրոպական բարձր հարկային բեռով երկրներում ոչ մի օտարերկրյա ներդրող ներդրում չէր կատարի, ինչն իրականում այդպես չէ:

Հարկային ռազմավարությունն իր արտահայտումն է գտնում հարկային քաղաքականության մեջ, որը կարելի է սահմանել որպես կառավարման մարմինների կողմից ձեռնարկվող գիտականորեն հիմնավորված իրավական քայլերի ամբողջություն, որոնք պայմանավորում են հարկային օրենսդրության կիրառման նպատակային ուղղություններով հասարակական վերարտադրության ու բարեկեցության ապահովումը²³: Հարկային քաղաքականությունը, հանդես գալով որպես ֆինանսական քաղաքականության ենթաբաժին, համարվում է պետության սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության բաղկացուցիչ տարր, որն ուղղված է այնպիսի հարկային համակարգի ձևավորմանը, որը բխում է հարկային ռազմավարությունից և նպաստում է ազգային կապիտալի կուտակման ու արդյունավետ տեղաբաշխմանը, հասարակական և պետական շահերի ռացիոնալ հավասարակշռմանը: Նման պայմաններում հնարավոր է դառնում հասարակության կենսամակարդակի շարունակական բարձրացումը, ինչը և վերջին հաշվով ցանկացած պետության գերխնդիրն է:

²³ Սուրյան Ն., Պետության հարկային քաղաքականության էությունը և հիմնական բնութագրիչները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (152) / Փետրվար 2013, էջ 55:

Հարկային քաղաքականության բովանդակությունը մեծամասամբ կախված է պետական կառավարման մոդելից, առկա մարտահրավերներից, պետության ստանձնած գործառույթների իրականացման անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների ծավալից, հասարակության պահանջմունքներից, աշխարհաքաղաքական նախադրյալներից, պետության ղեկին կանգնած քաղաքական ուժերի պատկերացումներից և բազմաթիվ այլ գործոններից, ինչը նշանակում է, որ հարկային քաղաքականության սկզբունքներն ըստ երկրների կարող են տրամագծորեն տարբերվել: Ընդհանուր ձևակերպմամբ, կայացած շուկայական տնտեսվարման պայմաններում հարկային քաղաքականությունն օգտագործվում է ազգային հարստության վերաբաշխման, արտադրության կառուցվածքի կազմափոխման, տարածքային զարգացման և բնակչության եկամուտների համահավասարեցման համար: Հարկային քաղաքականության կարևորագույն գործընթացները բխում են հարկերի կատարած գործառույթներից, և հանգում են պետության ֆինանսական ռեսուրսներով ապահովմանը, տնտեսության համապետական կարգավորմանը, շուկայական տնտեսության բացթողումների վերացմանն ու սոցիալական պաշտպանության իրականացմանը:

Հարկային քաղաքականության սուբյեկտները հարկային ոլորտին առնչվող իրավասությունների ունեցող պետական կառավարման մարմիններն են, կախված որոշակի երկրում կառավարման առանձնահատկություններից և մակարդակներից՝ հարկային քաղաքականության սուբյեկտների ցանկն իրարից տարբերվում են: Հայաստանի պարագայում հարկային քաղաքականության սուբյեկտները կարելի է դասակարգել տեղականի և պետականի՝ ըստ հարկատեսակների տարանջատման սկզբունքի: Հարկային քաղաքականության տարբեր սուբյեկտների ազդեցությունը հարկային քաղաքականության վրա կախված է այդ մակարդակների ունեցած լիազորությունների շրջանակից:

Կարելի է տարբերակել հարկային քաղաքականության երեք տարատեսակ.

1. Առավելագույն հարկերի քաղաքականությունը, որը բնութագրվում է տնտեսությունից առավելագույն հնարավոր չափով հարկեր հավաքագրելով: Առավելագույն հարկերի քաղաքականությունը բնութագրական է չկայացած տնտեսությամբ պետություններին, որտեղ պետական եկամուտների մակարդակը չի

բավականացնում նվազագույն ծախսերի՝ պաշտպանության, սոցիալական և պետական ապարատի պահպանման համար անհրաժեշտ ծախսերի ֆինանսավորման համար: Նման պակասուրդը կարող է պայմանավորված լինել նաև կոռուպցիայի և պետական միջոցների անարդյունավետ օգտագործման հետ: Նշված երկու դեպքում էլ պետական եկամուտների պակասուրդը քրոնիկ բնույթ է ունենում, և պետությունը գնում է դեպի հարկերի անընդհատ ավելացմանը: Որպես կանոն, գալիս է մի պահ, երբ հարկերի հետագա ավելացումն արդեն չի բերում պետական եկամուտների ավելացմանը: Որպես հարկային թակարդի հասցնող հարկային բեռի ցուցանիշի կողմնորոշիչ մեծություն ընդունված է համարել 50 տոկոսի հարկային բեռը, որից այն կողմ տնտեսական ակտիվությունն ու հարկերից խուսափելու ձգտումն այնքան են մեծանում, որ հարկային ընդհանուր մուտքերը սկսում են կրճատվել: Այս երևույթը տնտեսագիտության տեսության մեջ ներկայացվում է Լաֆերի կորի միջոցով²⁴:

2. Խելամիտ հարկերի քաղաքականություն: Այս քաղաքականության պայմաններում պետություն կողմից սահմանվող հարկերի մեծությունն արդարացի է ընկալվում ձեռնարկատերերի կողմից և համապատասխանում է միջազգային կամ տարածաշրջանային հարկային բեռի միջին մակարդակին, իսկ գերազանցելու դեպքում՝ փոխհատուցվում է ներպետական շահութաբերության ավելի բարձր ցուցանիշներով: Արդյունքում նման հարկային քաղաքականությունը նպաստում է գործարարության շարունակական զարգացմանը, սակայն կրճատվում է պետության կողմից իրականացվող սոցիալական քաղաքականության և միջոցառումների շրջանակները: Նման քաղաքականության պարագայում պետք է լինեն սոցիալական պաշտպանության այլընտրանքային և կամավոր մեխանիզմներ, որպեսզի չխաթարվեն բնակչության սոցիալական պաշտպանվածության սահմանադրական իրավունքները²⁵:

3. Հարկային քաղաքականության երրորդ տարատեսակի պայմաններում պահպանվում է հարկային բեռի բավականաչափ բարձր մակարդակ, ինչն ուղեկցվում է սոցիալական պաշտպանության հզոր մեխանիզմներով՝ ի տարբերություն քննարկված առաջին տարատեսակից, որտեղ հավաքագրված հարկային եկամուտները հիմնականում ապահովում էին պետության տարրական

²⁴ Хантаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения: Уч. пособие. Улан-Удэ, ВСГТУ, 2006, с. 68.

²⁵ Мысляева И.Н. Государственные и муниципальные финансы: Учебник. Изд.2-е, перераб. и доп. М., ИНФРА-М, 2007, с.145.

գործառույթների իրականացումը: Այս դեպքում սոցիալական պաշտպանության գործառույթների գերակշիռ մասը ստանձնում է պետությունը՝ գործարարությանն ազատելով նման պարտավորություններից: Այս դեպքում մեծանում են ինֆլյացիոն ճնշումները, որի դեմ պայքարելը որպես կանոն արդյունավետությամբ չի պսակվում:

Ինչպես ցույց են տալիս ներկայացված բնութագրերը, հարկային քաղաքականության բոլոր տարատեսակներն էլ ունեն իրենց թերությունները: Բնական է, որ գործնականում նշված տարատեսակները հանդես չեն գալիս ամբողջական տեսքով առանձին, այլ շատ տեղերում հատվում են: Հայաստանի դեպքում կարող ենք արձանագրել, որ առավելապես բնորոշ են հարկային քաղաքականության 1-ին և 3-րդ տարատեսակները:

Ամփոփելով հարկային քաղաքականության վերաբերյալ դրույթները, հարկ է նշել, որ հարկային քաղաքականության նպատակը չի սահմանափակվում հարկային օրենսդրության համատարած և լռելայն կիրառման գործառույթներով: Հարկային օրենսդրության և ընթացակարգերի անվերապահ կիրառման խնդիրները սահմանափակվում են հարկային քաղաքականության մաս կազմող հարկային վարչարարության գործիքակազմի կիրառությամբ, մինչդեռ հարկային քաղաքականության ընդգրկման և փիլիսոփայական ընկալման շրջանակներն ավելի լայն են: Այսպես, հարկային քաղաքականությունը ենթադրում է նաև տնտեսվարող սուբյեկտների հետ հետադարձ կապի ապահովումը, հարկային օրենսդրության՝ նրանց վրա թողած ազդեցությունը, դժգոհությունները, կատարելագործման հնարավոր ուղիների բացահայտումը, պետության համար գերակա տնտեսության ուղղությունների խթանման մեխանիզմների ներդրումը և այլ գործընթացներ, որոնք հարկային քաղաքականությունը վերածում են անընդհատ զարգացող, կատարելագործվող գործընթացի:

Ընդհանուր առմամբ ռազմավարությունների մշակման և ընտրության մեխանիզմները միկրոմակարդակում և մակրոմակարդակում սկզբունքորեն համարժեք են: Այստեղ հիմնական տարբերություններն ու շեշտադրումները վերաբերում են միկրո և մակրո ընդգրկմամբ ցուցանիշների և գործոնների բովանդակության, նպատակների ընդգրկման մակարդակի, արտաքին միջավայրի վերաբերյալ ընկալումների և համանման այլ խնդիրների հետ: Որպես կանոն մակրոմակարդակում

ռազմավարական նպատակներն ավելի տարողունակ են և կարող են վերաբերվել տնտեսական աճին, գործազրկության մակարդակին, բնակչության եկամուտներին, սղաճի ցուցանիշներին և այլն: Պետք է հիշել նաև, որ շատ փոփոխականներ մակրո և միկրո ընկալումներում կարող են ունենալ սկզբունքորեն տարբեր նշանակություն և մեկնաբանություն: Օրինակ՝ աշխատավարձի ֆոնդը միկրոմակարդակում հանդես է գալիս որպես ծախս, որի կրճատումը (արտադրության ավտոմատացման, կապիտալազինվածության մակարդակի բարձրացման, աշխատանքի բաժանման և ցածր որակավորմամբ աշխատուժի կիրառման և այլ եղանակներով) կազմակերպության արդյունավետության բարձրացման ուղիներից է: Դրան հակառակ՝ մակրոմակարդակում աշխատավարձի ֆոնդը հանդես է գալիս որպես բնակչության եկամուտ, որի անընդհատ ավելացումը տնտեսական քաղաքականության առանցքային նպատակներից է:

Ամփոփելով հարկային ռազմավարության ծագման և զարգացման տնտեսագիտական ու իրավական հենքը և հիմք ընդունելով կազմակերպությունների կողմից ռազմավարությունների մշակման ու իրականացման շրջափուլի տրամաբանությունը, կարելի է առանձնացնել այն խնդիրների և միջոցառումների շրջանակը, որոնց իրագործմամբ հնարավոր կլինի հասնել հարկային առավել օպտիմալ ու ռացիոնալ ռազմավարության որդեգրման: Ռազմավարական կառավարման հայեցակարգային 3 հարցադրումները հարկային ռազմավարության տեսանկյունից կարելի է ձևակերպել հետևյալ առումներով.

1. ինչպիսի՞ն է հարկային համակարգի ներկա վիճակը,
2. ո՞րն է հարկային համակարգի ապագա տեսլականը,
3. ինչպե՞ս է պետությունը պլանավորում հասնել ցանկալի վիճակին:

Ռազմավարության մշակման ելակետը ռազմավարական դիրքի վերլուծությունն ու ընտրությունն է՝ հիմնված արտաքին միջավայրի հնարավորությունների և սպառնալիքների ու առկա ռեսուրսների համադրման վրա²⁶: Հետևաբար, հարկային ռազմավարության մշակման ժամանակ անհրաժեշտ է վերլուծել հարկային համակարգում առկա իրողությունները, բացահայտել պետական եկամուտների

²⁶ Парахина В.Н., Максименко Л.С., Панасенко С.В., Стратегический менеджмент: учебник. 5-е изд., перераб и доп. М., КНОРУС, 2011, с.13.

ապահովման գործում հարկային համակարգի վրա առկա ճնշումները, ինչպես նաև միջազգային համագործակցության և տարբեր կառույցներին անդամակցությամբ պայմանավորված հարկային քաղաքականության ազատության սահմանափակումները, հարկային համակարգի առավել լուրջ և հրատապ լուծում պահանջող հիմնախնդիրների շրջանակը, հարկային համակարգի բավարար մակարդակում գտնվող և հրատապ բարեփոխումներ չպահանջող ուղղությունները, և այլն: Հարկային ռազմավարության մշակման և իրականացման գործընթացում անհրաժեշտ է պատասխանել նաև այնպիսի հարցադրումների ինչպիսիք են միջոցառումների իրագործման համար պատասխանատու մարմինների սահմանումը, անհրաժեշտ ֆինանսական, նյութական ու մարդկային ռեսուրսների ապահովման աղբյուրները, պլանավորվող գործընթացների ժամանակային ընդգրկումը և ակնկալվող ցուցանիշները, պլանավորվող միջոցառումների հերթականությունն ու առաջնահերթությունը, ռազմավարության իրագործմանը նպաստող հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի սահմանումը և այլն:

Ռազմավարության մշակումը կառավարման կարևորագույն խնդիրներից է, որի մշակման աշխատանքներին ցուցաբերված անհեռատես և մակերեսային մոտեցում ցուցաբերելը կարող է հանգեցնել այնպիսի իրավիճակի, երբ դրա ամբողջական և հետևողական իրականացումն անգամ չի հանգեցնում ցանկալի արդյունքի: Համակողմանի մտածված և հիմնավորված ռազմավարությունն արդյունավետ կառավարման բանալին է, իսկ լավ ռազմավարություն մշակելու ունակությունը կարելի է ներկայացնել որպես կառավարիչների լավագույն որակական հատկանիշ: Այնուամենայնիվ, պետք է փաստել, որ ռազմավարության մշակումը և դրա իրականացումը լրիվ տարբեր գործընթացներ են, որոնք պահանջում են տարբեր ունակություններ: Եթե ռազմավարության մշակումը պահանջում է գիտելիքների մեծ պաշար, լայն աշխարհայացք և վերլուծական ունակություններ, ապա դրա իրագործման փուլում կարևորագույն նշանակություն է ստանում առաջնորդման, թիմային աշխատանքի և հետևողականության հատկանիշները: Միաժամանակ, այս գործընթացում առանցքային նշանակություն է ստանում նաև ռացիոնալ

կանխատեսումներ կատարելու ունակությունը²⁷: Ժամանակի ընթացքում մշակվել են կանխատեսման բազմաթիվ մեթոդներ՝ հիմնված ինչպես վիճակագրական, տնտեսա-մաթեմատիկական, այնպես էլ փորձագիտական մեթոդների վրա: Կանխատեսման յուրաքանչյուր մեթոդ ունի իր առանձնահատկությունները, դիտարկվող գործոնների համակարգը, իսկ վերջիններս տարբեր համակցություններից առաջ են գալիս տնտեսական զարգացման և համապատասխան որոշումների բազմաթիվ տարբերակներ, որոնցից անհրաժեշտ է ընտրել ու իրագործել միայն մեկը:

Ռազմավարությունների մշակման ժամանակ ճիշտ կանխատեսումներ կատարելու ունակությունն արտահայտվում է ճյուղի, ոլորտի կամ տարածաշրջանի վերաբերյալ որոշակի ցուցանիշների միտումների վերլուծության, օրինաչափությունների և արտաքին ազդող գործոնների բացահայտման և զարգացման հեռանկարների գնահատման տեսքով: Կանխատեսումը ներկայացվում է ոչ միայն ցուցանիշների փոփոխություններով պայմանավորված ուղղությունների նկարագրմամբ, այլ նաև դրանց քանակական գնահատումների տեսքով: Մակրոտնտեսական ընդգրկմամբ ռազմավարությունների մշակման ժամանակը կարևոր նշանակություն ունի այնպիսի փոփոխականների գնահատականները, որոնք վերաբերում են աշխատուժին, արտադրական միջոցներին, վառելիքահումքային ռեսուրսների պահանջարկին և առկա պաշարներին, բնակչության կենսամակարդակին, սակագներին, սղաճի տեմպերին և այլն: Նման գնահատականների բացակայության պայմաններում ռազմավարության մշակումն ու իրագործումը դառնում է ինքնանպատակ և իրականությունից կտրված²⁸: Օրինակ՝ անհնար է մշակել առողջապահական համակարգի զարգացման ռազմավարությունն առանց կանխատեսելու բնակչության աճի, հիվանդությունների, տարածքային բաշխման, բժշկիկների պատրաստման հնարավորությունների և ոլորտին վերաբերող նմանատիպ այլ ցուցանիշների փոփոխությունների միտումները:

Ընդհանուր առմամբ, չնայած կանխատեսման հարյուրից ավելի մեթոդների առկայությանը, պետք է արձանագրել, որ դրանցից և ոչ մեկը չի ապահովում

²⁷ Գյուլասարյան Մ., Հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնխնդիրները և հարկային բարեփոխումները ՀՀ-ում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (161-162) / Նոյեմբեր-Դեկտեմբեր 2013, էջ 38-39:

²⁸ Башцкий Е. В., Налоговые реформы и экономический рост. Проблемы прогнозирования, 2006, №2, с. 136-144.

բացարձակ ճշգրտություն: Առավել ընդգրկուն տարանջատմամբ կանխատեսման մեթոդները տարանջատվում են մոդելավորման, արտարկման և փորձագիտական տարատեսակների: Մոդելավորման եղանակը հիմնված է որոշակի երևույթի և դրա շարժը պայմանավորող գործոնների միջև առկա մաթեմատիկական կապերի բացահայտման և բնութագրման հիման վրա: Չնայած տեսականորեն կարելի է բացահայտել որոշակի առանձին երևույթի վրա ազդող բոլոր գործոնները և ճշգրիտ մաթեմատիկական կախվածություններով բնութագրել առկա կապերը, իրական կյանքում նման մոտեցումն արդարացված չէ ինչպես տնտեսական, այնպես էլ գիտամեթոդական առումներով: Այդ իսկ պատճառով էլ սովորաբար առանձնացնում են առավել կարևոր, մեծ ազդեցություն ունեցող չափելի գործոնները²⁹:

Արտարկումը կամ էքստրապոլյացիան, նախկինում արձանագրված միտումների տարածումն է ապագայի վրա: Արտարկումը սովորաբար լավ արդյունք է տալիս համեմատաբար կարճաժամկետ ժամանակահատվածների համար, որի ընթացքում շրջադարձային փոփոխություններ ու երևույթներ չեն հասցնում տեղի ունենալ: Կանխատեսման առավել սուբյեկտիվ եղանակը փորձագիտական գնահատումն է, որը հիմնված է տվյալ ոլորտի փորձառու մասնագետների անձնական կարծիքի և պատկերացումների վրա: Հարկ է նշել, որ ոլորտի մասնագետների կարծիքները շատ դեպքերում և առանձին առումներով հիմնված են արտարկման և մոդելավորման հիման վրա ստացված տեղեկատվության ու ազդակների վրա, և այս առումով փորձագիտական գնահատումը կարելի է ներկայացնել որպես, լրացնող, ճշգրտող մեթոդ:

Սխալ կանխատեսումների հիման վրա մշակված անգամ ամենակատարյալ ռազմավարությունը կարող է հանգեցնել ողբերգական արդյունքների, քանի որ ռազմավարության իրագործման հետևանքները կարող են տասնամյակների ընդգրկմամբ երկարաժամկետ բնույթ ունենալ: Ավելին, սխալ ռազմավարության հետևանքները կարող են անգամ սողոսկել տնտեսության այլ հատվածներ, ունենալ ոչ տնտեսական, այդ թվում՝ էկոլոգիական անուղղելի հետևանքներ: Ընդ որում, նման դատողությունները զուտ տեսական չեն, դրանք իրենց արտացոլումն ունեն

²⁹ Մենեջմենթ: ՅՈՒՆ. ՍՈՒՎԱՐՅԱՆԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԽԱՐԱԳՐՈՒԹՅԱՄԲ (ԵՐՐՈՐԴ՝ ԼՐԱԳՎԱԾ, ԲԱՐԵՓՈԽՎԱԾ ԻՐԱՄԱՐԱԿՈՒԹՅՈՒՆ): ԵՐ., ՏՆՏԵՍԱԳԵՏ, 2009, Էջ 94:

Հայաստանի ներկայիս տնտեսական իրողություններում: Օրինակ՝ 20-րդ դարի կեսերին Սևանի մակարդակի իջեցման միջոցով Հայաստանի էներգետիկ պահանջների բավարարման ոլորտային ռազմավարության արդյունքում խախտվեց Սևանի բնական հավասարակշռությունը, որի էկոլոգիական հետևանքները դեռ շատ երկար տարիներ հնարավոր չի լինի լուծել: Նմանատիպ էկոլոգիական աղետի սցենար է ներկայումս հասունանում Հայաստանի լեռնահանքային ոլորտում:

Ասվածը վկայում է կանխատեսման կարևորությունը տնտեսական ռազմավարությունների մշակման գործընթացում: Կանխատեսումն ինքնին հիմնված է բազմաթիվ վիճակագրական բնույթ ունեցող գործոնների փոփոխությունների վրա: Դա նշանակում է, որ կանխատեսումները ռազմավարության իրագործման ողջ գործընթացում պետք է ճշգրտվեն, իսկ գնահատված արժեքների շեղումներն իրենց արտացոլումը պետք է գտնեն ռազմավարության ճշգրտման, վերանայման և կատարված փոփոխությունների մեջ: Արդյունքում ռազմավարությունները կարող են փոփոխվել ոչ միայն մասնակիորեն, այլև արմատապես: Օրինակ՝ ՀՀ նոր Սահմանադրության ընդունումը, ԵՏՄ անդամակցությունը կամ ֆինանսատնտեսական ճգնաժամը լուրջ ազդակներ են տնտեսական բնույթի ռազմավարությունների վերանայման և անհրաժեշտության դեպքում համապատասխան շտկումների համար:

1.2. Հարկային համակարգի կազմակերպման միջազգային փորձը

Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ուսումնասիրությունը և դրա կատարելագործման մեխանիզմների մշակումը չի կարող սահմանափակվել առանձին վերցրած մեկ երկրի փորձի ուսումնասիրությամբ: Տարբեր երկրների տնտեսական կառուցակարգերի զարգացումը հանգեցրել է այնպիսի մի իրավիճակի, երբ գրեթե բոլոր երկրներում ձևավորվել են ուրույն, իրենց առավելություններով և թերություններով առանձնացող կազմակերպական կառուցվածքներով հարկային համակարգեր³⁰: Այս առումով, համակողմանի ուսումնասիրությունն ու անկողմնակալ գնահատումն այն հենքն է, որ կարող է հիմք հանդիսանալ ազգային հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական

³⁰ Ильин А. Ю., Система и организационная структура налоговых органов зарубежных стран. Налоги, 2013, №5, с. 11-20.

կառուցվածքի օպտիմալացման և արդիականացման համար: Ավելին, վերջին տասնամյակներում դիտվող գլոբալացման երևույթների խորացումը հանգեցրել է այնպիսի մի իրավիճակի, երբ առանձին երկրներ մրցակցում են ապրանքայինից զատ նախկինում մրցակցությունից որոշ առումով ազատ ֆինանսական, ներդրումների, հարկային համակարգի և այլ ոլորտներում՝ առավել բարենպաստ միջավայրի ձևավորման ուղղությամբ՝ միտված ներդրումների և կապիտալի ներհոսքի առաջանցիկ տեմպերի ապահովմանը³¹: Այսինքն, հարկային ոլորտը վերածվել է մրցակցային նոր դաշտի, իսկ հարկային համակարգի համաշխարհային միտումների բացահայտումն ու դրա հիման վրա հարկային ռազմավարության մշակումը վերածվում են օրվա հրամայականի, որի անտեսումը սպառնում է էլ ավելի վատթարացնել ընթացիկ տնտեսական մրցունակության մթնոլորտը³²:

Առանձին երկրի հարկային համակարգի ուսումնասիրության ամբողջականությունն ապահովելու համար անհրաժեշտ է ցուցաբերել համակարգային բազմակողմանի մոտեցում՝ ներառելով վերլուծության կազմակերպական, տնտեսական և իրավական առանձնահատկությունները: Նման առանձնացումը հնարավորություն է տալիս առավել համակողմանի պատկերացում կազմել հարկային համակարգի բնույթի և առանձնահատկությունների մասին: Դեռ ավելին, տարբեր տնտեսական երևույթների և հիմնախնդիրների քննարկումն իրավական, տնտեսական ու կազմակերպական տեսանկյուններից՝ ընդգրկում է հարցերի տարբեր շրջանակներ, քննարկման մոտեցումներ, հետևաբար նման առանձնացումը պայմանական է, և պետք է քննարկվի համակարգային սկզբունքով³³: Արտասահմանյան երկրների հարկային համակարգերի համալիր ուսումնասիրության ժամանակ լրացուցիչ ուշադրություն պետք է դարձնել հասկացությունների, կիրառվող հարկատեսակների գործնական և այլ հարկային ոլորտի բաղադրիչների համադրելիության և նույնականության հարցերին: Օրինակ՝ հայկական իրականության մեջ հարկերը կարելի է տարանջատել ըստ ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից վճարվող հարկերի, այն դեպքում, երբ զարգացած

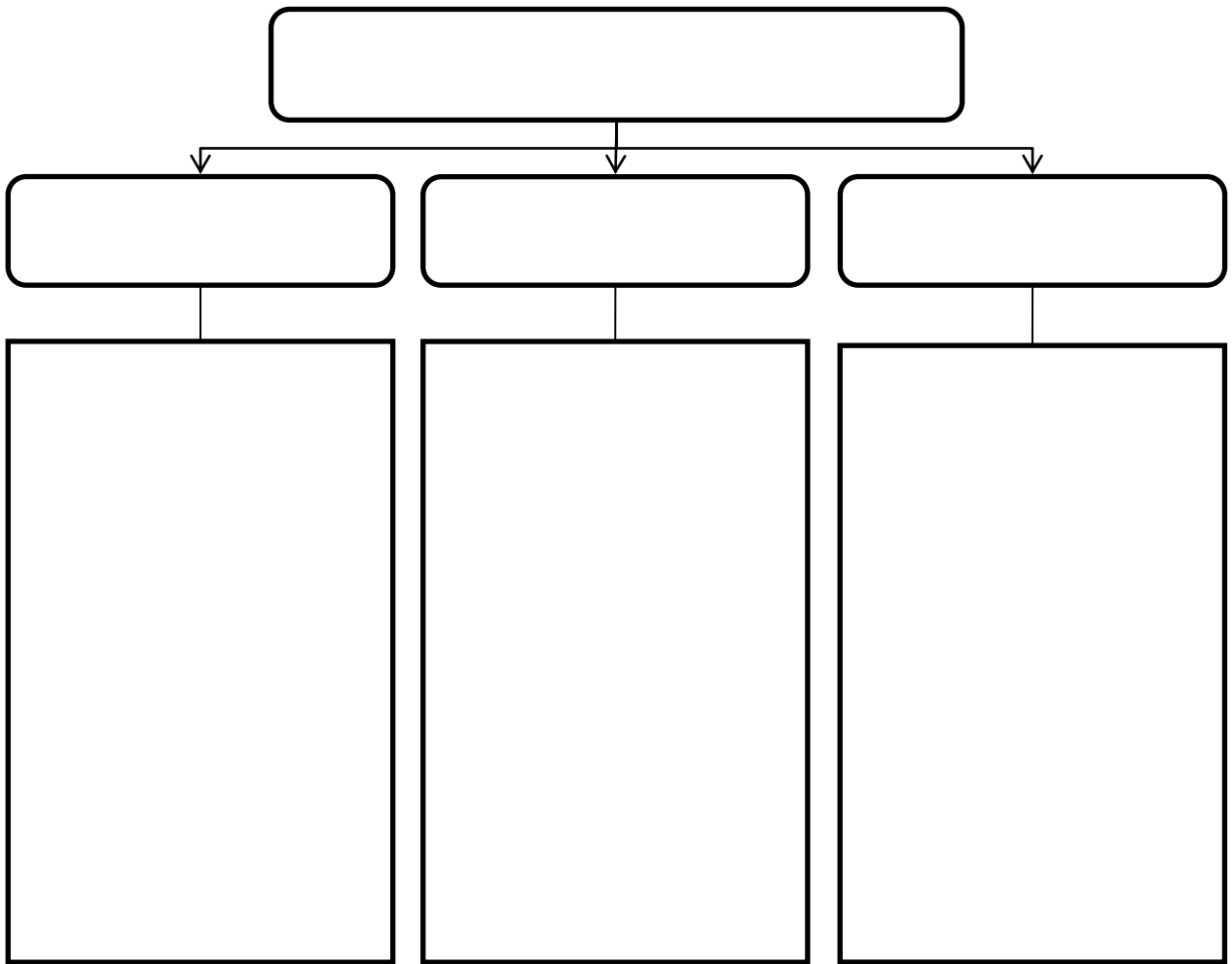
³¹ Марцинкевич А.М., Мировая налоговая конкуренция как следствие трансформации офшорного бизнеса. Сборник статей «Беларусь и мировые экономические процессы». Минск, БГУ (Белорусский государственный университет), 2009, Выпуск 6, с. 80.

³² Троянская М.А., Налоговая конкуренция: понятие, виды, значение. Налоги и финансовое право, №6, 2014, с. 179-185.

³³ Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В., Пузин А.М., Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие. М., Изд. центр ЕАОИ, 2010, с. 6.

արտասահմանյան երկրներում հարկատուների նման տարանջատում գործնականում սկզբունքորեն չի հանդիպում: Ֆիզիկական անձանց փոխարեն նման երկրներում օգտագործվում է անհատների (*individuals, persons* և *այլն*) հասկացությունը: Նմանապես, իրավաբանական անձ հասկացությունը (*legal entities*) նույնպես գրեթե չի օգտագործվում, իսկ դրա փոխարեն օգտագործվում է կազմակերպության կոնկրետ իրավատեսակը՝ կորպորացիա, բաժնետիրական ընկերություն, մասնավոր ընկերություն, ընկերակցություն և այլն: Ընդ որում, այս համատեքստում, տարբեր կազմակերպատիրավական ձևերի համար կարող են սահմանվել տարբեր հարկատեսակներ՝ խթանելով կամ ճնշելով դրանցից առանձինները, այն դեպքում երբ Հայաստանում բոլոր կազմակերպատիրավական ձևերի համար կիրառվում է միասնական հարկային ռազմավարություն:

Հարկային համակարգի վերլուծության գործընթացում ներառված խնդիրները կարելի է ներկայացնել գծապատկեր 1.2-ի տեսքով:



Գծապատկեր 1.2: Հարկային համակարգի վերլուծության գործընթացում ներառված խնդիրները³⁴

Հարկային համակարգի տնտեսական սկզբունքների վերլուծությունը վերաբերում է հարկերի՝ որպես տնտեսագիտական կատեգորիայի ընդհանուր, բազիսային առանձնահատկությունների բացահայտմանը: Դրանք առաջին հերթին ուղղված են հարկման համընդհանուր այնպիսի սկզբունքների ապահովմանը, ինչպիսիք են արդարության, որոշակիության, հարմարության և տնտեսման սկզբունքները: Ընդհանուր առմամբ, տարբեր երկրների հարկային համակարգերի տարբերություններն իրենց արտահայտությունն են գտնում հարկային տարբեր էլեմենտների վերաբերյալ կիրառվող մոտեցումներում: Հարկման օրենսդրության պարտադիր կամ էական էլեմենտներին են վերաբերում.

³⁴ Գծապատկերը կազմված է հեղինակի կողմից:

- հարկման սուբյեկտը (հարկատու), որը ներկայացնում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց այն շրջանակը, ովքեր պատասխանատու են հարկերի վճարման համար,
- հարկման օբյեկտը, որը ներկայացնում է դրամական շրջանառությունը, ապրանքների և ծառայությունների մատակարարման գործարքները, հարստության և գույքի կուտակումը, որն առաջ է բերում հարկեր վճարելու պարտավորություն,
- հարկման բազան, որը ներկայացնում է հարկման ենթակա օբյեկտի քանակական գնահատականը,
- հարկի դրույքաչափերը, որոնք կարող են լինել կոշտ (որոշակի ֆիքսված գումար՝ օրինակ գործունեության այս կամ այն տեսակով զբաղվելու դեպքում գանձվող արտոնագրային վճարը), տոկոսային (որպես հարկվող օբյեկտի նկատմամբ հաշվարկվող որոշակի դրույքաչափ) կամ խառը՝ որպես վերը նկարագրված կոշտ և տոկոսային դրույքաչափերի կիրառման համակցությունը: Բացի կոշտ, տոկոսային և խառը բնութագրերից՝ հարկային դրույքաչափերը բնութագրվում են նաև պրոգրեսիվությամբ, ռեգրեսիվությամբ և հավասարաչափությամբ,
- հարկերի վճարման ժամկետները, որը սահմանում է այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում հարկային պարտավորությունը կրողը պետք է կատարի այն:
- հարկերի վճարման կարգը, որը բնութագրում է հարկերն անձամբ կամ միջնորդավորված վճարելու եղանակը (հարկային գործակալի միջոցով), հարկերի պարտավորության ծագման պահը, որը հարկային վճարը կատարելու պարտավորությունը կապում է դրամական հոսքերի փաստացի իրականանալու կամ դրա նկատմամբ իրավունք ձեռք բերելու հետ³⁵:

Հարկերի էական էլեմենտներից յուրաքանչյուրի հստակ սահմանումը նախապայմաններ է ստեղծում հարկային օրենսդրության ամբողջական կիրառման համար: Նշված էլեմենտներից ցանկացածի թերի սահմանումը կամ չսահմանումը պարարտ հող է հարկատուների կողմից հարկերից խուսափելու համար, ինչն անհավասար մրցակցային պայմաններ ստեղծելով՝ կարող է հանգեցնել շուկայական տնտեսության անխափան աշխատանքի խաթարմանը:

³⁵ Ефимова Е.Г., Поспелова Е.Б., Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., МИИР, 2014, с. 20.

Բացի էական էլեմենտներից ազգային հարկային օրենսդրությունը կարող է սահմանել նաև հարկի լրացուցիչ էլեմենտներ, որոնք ևս էական ազդեցություն կարող են ունենալ հարկային հարաբերությունների տրամաբանության և ծավալների վրա: Լրացուցիչ էլեմենտներից են.

- հարկային արտոնությունների համակարգը, որը հարկատուների առանձին խմբի համար սահմանում է որոշակի արտոնյալ կարգավիճակ՝ նպատակ ունենալով լուծել հարկային ռազմավարությամբ սահմանված առաջնահերթությունները,
- հարկերի օրենսդրության խախտման համար պատասխանատվությունը, որը հարկային պարտավորությունները ոչ պատշաճ կատարելու դեպքում պատժում է անբարեխիղճ հարկատուներին,
- հարկերի գանձման, ավելի վճարված հարկերի ետ վերադարձման և հաշվանցման ընթացակարգեր, ինչպես նաև ավելի յուրօրինակ, միայն առանձին հարկատեսակներին բնորոշ մի շարք այլ էլեմենտներ³⁶:

Հարկային համակարգի իրավական վերլուծությունը ներառում է հարկային իրավունքի ընդհանուր և հատուկ սկզբունքները, որոնք իրենց արտահայտումն է գտնում այնպիսի դրույթների մեջ, ինչպիսիք են՝

- հարկերի օրենսդրական սահմանման սկզբունքը, որն արգելում է հարկային կամայական պարտավորության ծագման հնարավորությունը և հարկման գործընթացում քաղաքացիների սահմանադրական իրավունքների խախտման հնարավորությունը,
- արդարության և հավասարության սկզբունք, ինչը ենթադրում է որ հարկային օրենսդրությամբ պետք է հստակ սահմանված լինեն հարկատուների իրավունքներն ու պարտականությունները՝ բացառելով որևէ հարկատուի կամ հարկատուների խմբի նկատմամբ տարբերակված մոտեցումների ցուցաբերման հնարավորությունը,
- հարկային օրենսդրության առաջնահերթության սկզբունքը, ինչը ենթադրում է, որ բացի հարկային օրենսդրությամբ սահմանվող նորմերը, որոնք կարող են ազդեցություն թողնել հարկային իրավահարաբերությունների վրա, և

³⁶ Ефимова Е.Г., Поспелова Е.Б., Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., МИИР, 2014, с. 25.

միաժամանակ կիրառվել միայն այն դեպքում, երբ դրանք համապատասխանում են հարկային օրենսդրության դրույթներին և սկզբունքներին,

- հարկային օրենսդրության հետադարձ ուժի բացառման սկզբունքը, որը ենթադրում է, որ հարկային օրենքները չեն կարող տարածվել այն իրավահարաբերությունների վրա, որոնք ծագել են մինչև այդ օրենսդրության ուժի մեջ մտնելը և այլն:

Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական սկզբունքները վերաբերվում են հարկային համակարգի կառուցման սկզբունքային խնդիրներին, դրա բաղադրիչների փոխհարաբերություններին, հարկային համակարգի ամբողջականության ապահովման կազմակերպական և տնտեսական մեխանիզմներին: Հարկային համակարգերի կազմակերպման կարևորագույն սկզբունքներից մեկը պետական բյուջեի և այլ մակարդակներում գտնվող բյուջեների եկամուտների ու ծախսերի հստակ տարանջատումն է, ինչը նշանակում է, որ ցանկացած հարկային եկամտի տեսակ պետք է հստակ ուղղվի և հաշվառվի կոնկրետ որոշակի մակարդակի բյուջեում: Բնականաբար, բյուջեի մակարդակների թվաքանակը կախված է պետության քաղաքական կառուցվածքի առանձնահատկություններից: Այսպես, եթե ունիտար պետության դեպքում (Հայաստան, Իտալիա, Ֆրանսիա և այլն) տարբերվում են բյուջեների 2 մակարդակներ՝ պետական և տեղական, ապա դաշնային պետություններում (Ռուսաստան, Գերմանիա, Կանադա և այլն)՝ 3 մակարդակներ՝ դաշնային, տարածաշրջանային և տեղական: Ըստ բյուջեի մակարդակների՝ հարկային համակարգի կազմակերպման հիմքում դրվում են այնպիսի սկզբունքներ, որոնք ունակ են ապահովելու հարկային եկամուտների տեղաբաշխումն ըստ այդ բյուջեների³⁷:

Պետք է նշել, որ տարածաշրջանային տնտեսական ինտեգրման գործընթացների զարգացմանը զուգահեռ ավելանում են նաև հարկային իրավունքի միջազգային ընկալմամբ քննարկումներն ու մեկնաբանությունները, որոնք ընդհանրացվում են միջազգային հարկային իրավունքի հասկացության մեջ: Միջազգային հարկային իրավունքը ներկայանում է որպես միջազգային իրավունքի նորմերի ամբողջություն, որոնք կարգավորում են տարբեր պետությունների, միջազգային

³⁷ Лыкова Л.Н., Букина И. С., Налоговые системы зарубежных стран: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М., Издательство Юрайт, 2016. с. 25.

կազմակերպությունների, իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց միջև հարկերի սահմանման, կասեցման և գանձման իրավահարաբերությունները՝ նպատակ ունենալով նվազեցնել ընդհանուր հարկային բեռի ծանրությունը, բարելավելու միջազգային տնտեսական հարաբերությունների զարգացման պայմանները, ինչպես նաև կանխելու հարկերից խուսափելու հնարավորություններն ու միջազգային տնտեսական գործունեության սուբյեկտների նկատմամբ հարկման ոլորտում խտրական վերաբերմունք ցուցաբերելու հնարավորություններ³⁸:

ՏՀՀԿ կողմից հրապարակված «Հարկային վարչարարություն 2013: ՏՀՀԿ և մյուս զարգացած և զարգացող տնտեսություններ համեմատական տեղեկատվություն» զեկույցում նշվում է, որ ընդհանուր առմամբ պետական կառավարման համակարգում հարկային մարմինները կարող են գործել 4 կազմակերպատիպական ձևով³⁹: Դրանք են.

1. Միասնական կիսաանկախ մարմին (unified semi-autonomous body),
2. Կառավարման խորհրդի առջև հաշվետու միասնական կիսաանկախ մարմին (unified semi-autonomous body with board),
3. Ֆինանսների նախարարության կազմում գործող միասնական հարկային ստորաբաժանում (ծառայություն) (single directorate)
4. Մեկ կամ մի քանի նախարարությունների շրջանակներում գործող ծառայությունների կամ գործակալությունների համակարգ (multiple directorates):

Միասնական կիսաանկախ մարմնի ձևով հարկային մարմնի կազմակերպման դեպքում ստեղծվում է մեկ միասնական մարմին, որում, բացի հարկային գործառույթներից, կենտրոնացված են նաև աշխատակազմի կառավարման, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների, հաշվապահական հաշվառման, և մնացած բոլոր կազմակերպական բնույթի ստորաբաժանումները: Նման կազմակերպական կառուցվածքի դեպքում հարկային մարմնի ղեկավարը հաշվետու է համապատասխան գերատեսչության, որպես կանոն՝ ֆինանսների նախարարության առջև: Հարկային մարմնի նման կազմակերպական կառուցվածք է գործում այնպիսի երկրներում,

³⁸ Погорлецкий А.И., Международное налогообложение. СПб., Изд. Михайлова В.А., 2006, с. 92.

³⁹ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013, p. 25.

ինչպիսիք են՝ Ավստրալիան, Հունգարիան, Դանիան, Իռլանդիան, Իսլանդիան, Կորեան, Նորվեգիան, Չիլին, Ճապոնիան և այլն⁴⁰:

Եթե հարկային մարմինները կազմակերպված են որպես կառավարման խորհրդի առջև հաշվետու միասնական կիսաանկախ մարմին, ապա այս դեպքում, ի տարբերություն նախորդ դեպքի, որպես լրացուցիչ վերահսկող օղակ հանդես է գալիս բազմանդամ խորհուրդը, որում ներկայացուցիչներ են ներառվում ինչպիս գործադիր մարմնի կազմից (որպես կանոն՝ հարակից և փոխկապակցված պետական կառավարման մարմինների ղեկավարներ), այնպես էլ կողմնակի մասնակիցներ՝ հարկային ոլորտի փորձագետներ, իրավաբաններ, որակավորված հաշվապահներ ու աուդիտորներ, գիտական ոլորտի ներկայացուցիչներ և այլն: Այս դեպքում ևս հարկային մարմնի ղեկավարը ենթարկվում է վերադաս գերատեսչության ղեկավարին, իսկ խորհրդի գործառույթների մեջ են մտնում լրացուցիչ վերահսկողության, արդյունավետության գնահատման, ռազմավարական նշանակությամբ որոշումների կայացման ու զարգացման ուղղությունների և սկզբունքների սահմանման խնդիրների իրականացումը: Այսինքն՝ խորհրդի ներկայությունը թույլ է տալիս ոչ միայն ավելացնել հարկային մարմինների գործունեության թափանցիկությունը, այլև պետական կառավարման մարմիններից զատ հասարակության լայն շրջանակների կողմից ևս վերահսկողություն սահմանել հարկային մարմնի գործունեության նկատմամբ: Հարկային մարմնի կազմակերպման այս ուղին են ընտրել հիմնականում անգլոսաքսոնյան երկրները, մասնավորապես Մեծ Բրիտանիան, ԱՄՆ-ը, Կանադան, ինչպես նաև, որոշակի ազգային առանձնահատկություններով՝ Արգենտինան, Մեքսիկան, Ֆինլանդիան և մի շարք այլ երկրներ:

Ֆինանսների նախարարության կազմում գործող միասնական հարկային ստորաբաժանման տեսքով հարկային մարմնի կազմակերպման դեպքում անմիջական հարկային վարչարարությունն իրականացվում է այդ մարմնի կողմից, իսկ կազմակերպական մյուս հարցերը, որոնք վերաբերում են կադրային քաղաքականությանը, նյութատեխնիկական ապահովմանը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրմանն ու սպասարկմանը, և այլ գործառույթներին՝

⁴⁰ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013. p. 26.

իրականացվում են ֆինանսների նախարարության կառուցվածքային ստորաբաժանումների միջոցով: Նման կազմակերպատիրակական կառուցվածք ունեն այնպիսի երկրներին հարկային մարմինները, ինչպիսիք են Ավստրիան, Ֆրանսիան, Շվեյցարիան և այլն:

Հարկային մարմինների կազմակերպման վերջին՝ մեկ կամ մի քանի նախարարությունների շրջանակներում գործող ծառայությունների կամ գործակալությունների համակարգի տեսքով կազմակերպման համակարգը գործում է այնպիսի երկրներում, ինչպիսիք են՝ Բելգիան, Գերմանիան, Հունաստանը, Պորտուգալիան և այլն: Այս դեպքում հարկային մարմինների գործառույթները բաշխվում են մեկ կամ մի քանի գերատեսչությունների շրջանակներում գործող գործակալությունների միջև, որոնց աշխատանքը համապատասխան կարգով համակարգվում է:

Հարկային մարմինների իրավական ձևից բացի կարևոր է նաև հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքը: Ընդհանրապես՝ ցանկացած տնտեսական միավորի, այդ թվում նաև հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվում է աշխատանքի բաժանման անհրաժեշտությամբ, որի արդյունքում ձևավորվում են կառավարման բջիջները և օղակները (աշխատանքի հորիզոնական բաժանում) և կառավարման մակարդակները (աշխատանքի ուղղահայաց բաժանում)⁴¹: Կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը, ի թիվս նշված օղակների և բջիջների, ներառում է նաև դրանց միջև առկա փոխհարաբերությունները, ենթակայություններն ու կապերը, որոնք կոչված են ապահովելու տեղեկատվական հոսքերն ու կազմակերպության՝ որպես մեկ միասնական համակարգի գործունեության անընդհատությունն ու արդյունավետությունը՝ ուղղված կազմակերպության առաքելության և նպատակների իրագործմանը: Ընդհանուր առմամբ, առանձնացվում են կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորման հետևյալ հիմնական մոտեցումները⁴².

⁴¹ Մենեջմենթ/ Յու. Սուվարյանի ընդհանուր խմբագրությամբ (երրորդ՝ լրացված, բարեփոխված հրատարակություն): –Եր., Տնտեսագետ, 2009, էջ 156:

⁴² Мищенко Е.С., Организационные структуры управления (современное состояние и эволюция): учебное пособие. Тамбов, ГОУ ВПО ТГТУ, 2011, с. 24-41.

1. Ֆունկցիոնալ մոտեցում, որի դեպքում կազմակերպության աշխատակիցները խմբավորվում են ըստ գործունեության մասնագիտական հատկանիշների և բնույթի, ինչպիսիք են արտադրությունը, հաշվապահությունը, իրացումը, գնումները և այլն: Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի տեսանկյունից ֆունկցիոնալ օղակների դերում կարող են հանդես գալ հարկատուների սպասարկման, հաշվապահության, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների, վերահսկողության, գանձումների և նման տրամաբանության առանձնացված մյուս բաժինները:

2. Դիվիզիոնալ մոտեցում, որի դեպքում կազմակերպությունը ստորաբաժանվում է ինքնաբավ օղակների, որոնցից յուրաքանչյուրն ունակ է ինքնուրույն կազմակերպել իր ողջ գործունեությունը՝ արտադրությունից մինչ իրացում: Հարկային համակարգի տեսանկյունից դիվիզիոնալ մոտեցման տարրեր կարելի է հանդիպել դաշնային կառուցվածքով պետություններում, որտեղ ստորին՝ նահանգային մակարդակում ձևավորվում են լրիվ ինքնուրույն հարկային մարմիններ՝ կազմակերպելով տեղական բյուջեների եկամուտների հավաքագրումն ու հարկային մարմնին բնորոշ բոլոր մյուս գործառույթները՝ առանց վերադաս, կամ դաշնային հարկային մարմնի միջամտության:

3. Մատրիցային մոտեցում, որի դեպքում միախառնվում են ֆունկցիոնալ և դիվիզիոնալ կազմակերպական կառուցվածքները: Արդյունքում միևնույն աշխատակիցը հաշվետու է լինում միաժամանակ երկու ղեկավարների: Մատրիցային մոտեցման բնորոշ գծեր կարելի է հանդիպել ըստ հարկատեսակների հարկային մարմնի կազմակերպման դեպքում, երբ առանձին հարկատեսակի վերաբերյալ խնդիրները լուծվում են տեսչության ներսում, իսկ ընդհանուր բնույթի գործառույթները՝ ինչպիսիք են հաշվապահությունը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաները և այլ ընդհանուր բնույթ ունեցող խնդիրները լուծվում են վերադաս հարկային մարմնի շրջանակներում:

4. Թիմային մոտեցում, որի դեպքում ձևավորվող թիմերը լուծում են ինչպես առանձնահատուկ խնդիրներ, այնպես էլ համակարգում են կազմակերպության մյուս բաժինների աշխատանքները: Այս դեպքում նշված թիմերը, որպես կանոն, օժտված են լինում լայն լիազորություններով, ազատ մատչում են ստանում

կառավարման տարբեր մակարդակներին և ղեկավար անձնակազմին: Հարկային համակարգում թիմային մոտեցան դրսևորումներից է վերահսկողության, ներքին աուդիտի բաժինը, ինչպես նաև խորհրդատվական շտաբային կառույցները:

5. Ցանցային մոտեցում, որը հիմնականում բնորոշ է գլոբալ կազմակերպություններին: Այս դեպքում կազմակերպության տարբեր ստորաբաժանումների միջև հարաբերությունները տեղի են ունենում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ընդգրկմամբ:

Կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորման այս կամ այն մոտեցման ընտրությունը չի կարող ինքնանպատակ լինել, ընդհակառակն այն պետք է համապատասխանության մեջ լինի ռազմավարության, դրված նպատակների, մարդկային և ֆինանսական ռեսուրսների և կազմակերպության այլ կառուցվածքային տարրերի հետ: Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի քննարկման ժամանակ այս ամենին ավելանում է նաև պետության քաղաքա-իրավական ձևը, բյուջեի մակարդակների թիվը, առկա ավանդույթները, քաղաքական որոշումները, տնտեսության կառուցվածքային առանձնահատկությունները և բազմաթիվ այլ գործոններ:

Ինչպիսին էլ որ լինեն կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորման մոտեցումները, կան գործոններ, որոնք պետք է հաշվի առնվեն դրա մշակման և կիրառման ժամանակ: Դրանցից են ղեկավարների անմիջական ենթակայության տակ գտնվող աշխատողների թվաքանակը, որը բնութագրվում է կառավարելիության նորմա հասկացությամբ և կառավարման հարթությունների երկարությունը, որի դեպքում ձևավորվում է հրահանգների շղթան: Կազմակերպված հասարակության ձևավորման սկզբնական փուլերում արդեն հայտնի էր, որ մեկ ղեկավարի ենթակայության տակ կարող են գործել սահմանափակ թվով ենթականեր: Այս սկզբունքն իր արտահայտումն է գտել դեռևս հնագույն ժամանակներում զորքերի կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորման ժամանակ: Օրինակ՝ Հին Հայաստանի բանակաշինության ժամանակ բանակում կային տասնապետներ, հարյուրապետներ, հազարապետներ, ինչը ցույց է տալիս, որ հայկական բանակում կառավարելիության նորման կազմում էր տասը միավոր: Կառավարման մասին գիտության զարգացման հետ զուգահեռ կառավարելիության նորմայի սահմանափակությանը տրվեց ավելի գիտական

բացատրություն, մասնավորապես այն կապվեց մարդու հոգեբանական և ֆիզիոլոգիական առանձնահատկությունների հետ: Առավել տարածված տեսակետների համաձայն կառավարելիության նորման գտնվում է 4-8-ի սահմաններում, չնայած այն կարող է ունենալ ավելի մեծ տատանման սահմաններ՝ կապված աշխատանքի առանձնահատկությունների հետ⁴³: Ընդհանուր առմամբ, կառավարելիության նորմայի վրա ազդող գործոններից կարելի է շեշտել կատարվող աշխատանքի միատարրությունը, բարդությունը և միօրինակությունը, աշխատակիցների լիազորությունների և պատասխանատվության սահմանները, դրանով պայմանավորված ինքնուրույնության մակարդակը, աշխատանքի ընթացքի փաստաթղթավորման հաստատված կանոնակարգերի և հրահանգների առկայությունը, կազմակերպության աշխարհագրական տրոհվածությունը, ներքին կոմունիկացիաների մակարդակը, արտադրական տեխնոլոգիաները և այլն: Կատարված դիտարկումները ցույց են տվել, որ կառավարման բարձր մակարդակներում կառավարելիության նորման ավելի փոքր է, քան ցածր մակարդակներում:

Ինչ վերաբերում է հրամանների շղթային, ապա հասկանալի է, որ ինչքան շատ են կառավարման մակարդակների հարթությունների թիվը, այնքան ավելի երկար է հրամանների շղթան, քանի որ յուրաքանչյուր մակարդակում հրամանի ստացումը, վերծանումը, վերաձևակերպումը և ըստ ենթակաների տեղաբաշխումը որոշակի ժամանակային և նյութական ռեսուրսների ծախս է ենթադրում: Ավելին, վերծանման, վերաձևակերպման և տեղաբաշխման փուլերում սկզբնական հրամանի որոշակի խեղաթյուրման հավանականությունը մակարդակների թվի ավելացմանը զուգահեռ ավելանում է, ընդ որում երկրաչափական պրոգրեսիայով, նամանավանդ, եթե հաշվի առնենք, որ շատ հաճախ հրամանի կատարումը ենթադրում է հետադարձ կապի ապահովում: Այս դեպքում ևս տեղի է ունենում մի քանի ենթականերից տեղեկատվության ստացում, համախմբում և հաղորդում, որը նույնպես որոշակի ռեսուրսների ծախս է պահանջում և խեղաթյուրման վտանգ է պարունակում: Ասվածը ցույց է տալիս, որ ցանկացած կազմակերպության կազմակերպական կառուցվածքի

⁴³ Մենեջմենթ/ Յու. Սուվարյանի ընդհանուր խմբագրությամբ (երրորդ՝ լրացված, բարեփոխված հրատարակություն): –Եր., Տնտեսագետ, 2009, էջ 158:

մշակման ժամանակ պետք է հավասարակշռություն ապահովել կառավարման մակարդակների և ենթակաների թվի ընտրության հարցում, քանի որ դա լուրջ ազդեցություն է թողում արտաքին ազդակներին կազմակերպության պատասխանելու համար անհրաժեշտ ժամանակի վրա:

Ներկայումս լայն տարածում ունի հարկային մարմինների կազմակերպումը հետևյալ սկզբունքների հիման վրա.

1. Մասնագիտացում, որի դեպքում հարկային մարմինները ձևավորվում են ըստ հարկատեսակների:

2. Ֆունկցիոնալ, որի դեպքում հարկային մարմինները կազմակերպվում են ըստ իրականացվող գործառույթների:

3. Հարկատուների սեգմենտավորում, որի դեպքում հարկային մարմինները ձևավորվում են առանձին հարկատուների խմբերի համար (օր.՝ խոշոր հարկատուներ):

Պատմականորեն հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի ընտրության հարցում նախապատվություն առավել հաճախ տրվում էր մասնագիտացման սկզբունքին, որի դեպքում յուրաքանչյուր հարկատեսակի կամ հարկատեսակների խմբի գծով ստեղծվում էր առանձին, բազմաֆունկցիոնալ ստորաբաժանում, որը պատասխանատու էր տվյալ հարկատեսակի հետ կապված բոլոր գործառնական խնդիրները լուծելու և վարելու համար⁴⁴: Տվյալ դեպքում յուրաքանչյուր ստորաբաժանում բնութագրվում էր իր որոշակի համեմատական անկախությամբ, ինչը դրանց աշխատանքի կոորդինացումն ու միասնական ռազմավարության իրականացումը դարձնում էր գործնականում շատ բարդ: Ավելին, քանի որ յուրաքանչյուր ստորաբաժանում գործում էր որպես առանձին ամբողջական մարմին, նման կառուցվածքի պայմաններում ի հայտ են գալիս միանման գործառույթներ իրականացնող կրկնվող ենթաստորաբաժանումներ, որոնց պահպանման ծախսերը նույն համամասնությամբ աճում են՝ հանգեցնելով հարկային համակարգի պահպանման գործառնական ծախսերի աճի և արդյունավետության անկման: Նման կազմակերպական կառուցվածքի թերություններն ի հայտ են գալիս նաև հարկատուների կողմում, քանի որ վերջիններս ստիպված են գործակցել մի քանի

⁴⁴ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013. p. 59.

ստորաբաժանումների հետ զուգահեռ՝ ծախսելով համապատասխանաբար բազմակի անգամ ավելի նյութական, մարդկային և ֆինանսական ռեսուրսներ: Այդ պատճառով ողջ աշխարհում երկրների գերակշիռ մասում հարկային մարմիններն արդեն իսկ վերակառուցվել են վերը նշված մյուս 2 սկզբունքներին համահունչ:

Հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի ֆունկցիոնալ սկզբունքի հիմքում ընկած են հարկային վարչարարության գործառույթները, որոնց շարքում առանձնացվում են նորմատիվ և օպերատիվ գործառույթները: Նորմատիվ գործառույթներն ընդգրկում են ազգային մակարդակը և վերաբերում են հարկային օրենսդրության ու նորմատիվ-իրավական ակտերի մեկնաբանմանը, կիրառման կարգի պարզաբանմանը, նոր մեթոդաբանության մշակմանը և վարչական գործընթացների սահմանմանը, որոնց վերջնական նպատակը նվազագույն ծախսերով հարկային եկամուտների պլանավորված մեծության և այլ նպատակային ցուցանիշների ապահովումն է: Ի տարբերության նորմատիվ գործառույթների՝ օպերատիվ գործառույթներն անմիջականորեն առնչվում են հարկերի հավաքագրման և հարկային վարչարարության իրագործման գործընթացներին, ապահովում են հարկային մարմինների և հարկատուների գործնական իրավահարաբերություններն ու շփումները, որի կատարման արդյունավետությունից է կախված հարկատուների կողմից հարկերի լրիվությամբ և ժամանակի վճարման կանոնավորությունը: Օպերատիվ գործառույթների շարքից են հարկատուների գրանցումը, հարկային ստուգումները, կամերալ հսկողությունը և այլն:

Ֆունկցիոնալ կազմակերպական կառուցվածքի սկզբունքի պարագայում ավելանում են հարկային մարմնի աշխատանքի արդյունավետության բարձրացման հնարավորությունները, քանի որ կրճատվում և վերանում են կրկնող գործառույթներ իրականացնող ենթաստորաբաժանումների թիվը, նվազում են հարկատուների ու հարկային մարմինների շփումները, և դրանով իսկ հնարավորություն է ստեղծվում կոորդինացնել, ավտոմատացնել և օպտիմալացնել հարկային վարչարարության շատ գործընթացներ: Հետևաբար զարմանալի չէ, որ առանձին երկրների գերակշիռ մասը հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի հիմքում դրել են հենց

ֆունկցիոնալ կառուցվածքի սկզբունքը (Բուլղարիա, Հունգարիա, Հնդկաստան, Կանադան, Նիդերլանդներ, Թուրքիա, Ֆինլանդիա և այլն)⁴⁵:

Վերջին ժամանակներում աշխարհի զարգացած երկրներում դիտվում է նաև հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքում հարկատուների սեգմենտավորման և սպասարկման առանձնացված ստորաբաժանումների ստեղծման որոշակի միտումներ: Նման երկրների շարքին են դասվում՝ Ավստրալիան, ԱՄՆ-ը, Մեծ Բրիտանիան և այլ երկրներ: Նման մոտեցման պարագայում նախևառաջ հարկատուները տարբերակվում և բաշխվում են ըստ առանձին բնութագրիչների, որի արդյունքում ձևավորվում են որոշակի ընդհանուր առանձնահատկություններ ունեցող հարկատուների խմբեր: Որպես խմբավորման բնութագրիչներ կարող են հանդես գալ հարկատուի կողմից վճարված հարկերի մեծությունը, իրավական կարգավիճակը, կազմակերպության մեծությունը և այլ ցուցանիշներ, որոնց շարքը յուրաքանչյուր երկրի դեպքում կարող է տարբերվել: Ցանկացած հարկատուների խմբի համար ձևավորվում է առանձին հարկային մարմնի ստորաբաժանում, որը տվյալ խմբի համար իրականացնում են հարկային մարմինների հետ փոխհարաբերությունների կազմակերպումը: Ակնհայտ է, որ նման տարբերակված մոտեցումը թույլ է տալիս ավելի նեղ մասնագիտական ծառայություններ մատուցել հարկատուներին, իսկ հարկատուները՝ հնարավորություն են ստանում ակնկալել ավելի բարձր սպասարկման որակ: Միաժամանակ պետք է արձանագրել, որ այս դեպքում ի հայտ են գալիս 1-ին՝ մասնագիտացման կազմակերպական կառուցվածքին բնորոշ թերություններ, քանի որ միաժամանակ ստեղծվում են նույնանման գործառույթներ իրականացնող մի քանի ստորաբաժանումներ: Այնուամենայնիվ, ակնկալվում է, որ ստացվելիք օգուտներն ավելի շատ են, քան ներկայացված թերությունները:

Պետք է նշել, որ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ներկայացված տարատեսակները, որպես կանոն, հանդես են գալիս միասին և փոխլրացնում են միմյանց: Առանձին երկրի հարկային համակարգի դասումն այս կամ այն կազմակերպական կառուցվածքի տեսակին իրականացվում է այն դիտարկմամբ, թե որ սկզբունքն է գերիշխում՝ իր ազդեցությունը թողնելով ողջ

⁴⁵ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013.

համակարգի կազմակերպման սկզբունքային առանձնահատկությունների վրա, ընդ որում, միշտ չէ, որ հնարավոր է լինում հստակ որակել և բնորոշել հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքում այս կամ այն սկզբունքի գերակայությունը:

Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման միտումների միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը թույլ է տալիս գալ այն հետևությանը, որ առավել զարգացած երկրներում գերակշռում է հարկային մարմնի կազմակերպման ֆունկցիոնալ կառուցվածքը: Մյուս կարևոր դիտարկումն այն է, որ այն երկրներում, որտեղ հարկերի համակարգում ներդրված է ավելացված արժեքի հարկը, որպես կանոն գործում է նաև այդ հարկի կիրարկման համար պատասխանատու մասնագիտացված ստորաբաժանում: Այս դիտարկումը ցույց է տալիս, որ հարկային համակարգի կազմակերպման առաջավոր փորձում ակնհայտ է նաև մասնագիտացման սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքի երևակումներ: Իսկ ինչ վերաբերում է հարկատուների սեգմենտավորման փորձին, ապա հարկ է նշել, որ հարկային մարմնի կառուցվածքում խոշոր հարկատուների հետ աշխատանքների ստորաբաժանումը հանդիպում է խոշոր երկրների գերակշիռ մասում: Նման հարկային ստորաբաժանումները համակարգում և կազմակերպում են խոշոր հարկատուների հետ կապված բոլոր հարկային մարմիններին վերապահված գործառույթները՝ հարկային հաշվառման կանգնեցնելուց մինչև արտագնա հարկային ստուգումների իրականացումը, ինչը նպատակ ունի մեկ տեղում կենտրոնացնել խոշոր հարկատուների գործունեությանն առնչվող բազմաբովանդակ տեղեկատվությունը՝ ապահովելով դրա ուղղահայաց և հորիզոնական հոսքերի ամբողջականությունը:

Խոշոր հարկատուների հետ աշխատանքների համար առանձնացված ստորաբաժանման հիմնումն առաջին հերթին պայմանավորված է նման կազմակերպությունների վճարած հարկերի մեծ դերակատարմամբ: Հաճախ խոշոր կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես առանձին տարածաշրջանի հիմնական գործատու և արտադրանք թողարկող, ինչն այդ տարածաշրջանը ֆինանսապես ու տնտեսապես մեծ կախման մեջ է դնում դրա վճարած աշխատավարձերից և հարկերից: Նման պարագայում խոշոր հարկատուի հետ հարկային մարմինների

շփումները պարտադրված են լինելու ավելի զգուշավոր և գործընկերային⁴⁶: Նման կազմակերպությունների ժամանակավոր ֆինանսական դժվարություններին հնարավոր չէ նույն խստությամբ մոտենալ, ինչ որ փոքր կազմակերպություններին, չնայած օրենսդրության առջև բոլորը հավասար են: Այսպես, մի քանի աշխատակից ունեցող կազմակերպության դեպքում հարկային չկատարված պարտավորությունների դեպքում հարկային մարմինները եթե դիմեն վարչական կոշտ գործողությունների, հանգեցնելով կազմակերպության սնանկացմանը, ապա մակրո կամ տարածաշրջանի մակարդակով դա մասշտաբային հետևանքներ չի ունենա: Սակայն խոշոր կազմակերպության դեպքում նման կոշտ դիրքորոշումը, բերելով սնանկացման, կարող է տնտեսապես կործանել տարածաշրջանը: Օրինակ՝ դժվար է պատկերացնել, թե ինչ հետևանքներ կունենա Սյունիքի մարզում գործող խոշոր հանքարդյունաբերական ձեռնարկություններից մեկի սնանկացումը մարզի ազգաբնակչության և տեղական բյուջեների համար:

Մյուս կողմից՝ խոշոր հարկատուները, տիրապետելով հզոր ֆինանսական և նյութական ռեսուրսների, կարող են ներգրավել խորհրդատվական մասնագիտացված կազմակերպություններ, մշակել ֆինանսական հոսքերի միջազգային միջնորդավորված շղթաներ և այլ բարդ մեխանիզմներ՝ արհեստականորեն նվազեցնելով վճարման ենթակա հարկերի մեծությունը: Նման սցենարի դեպքում շարքային «սովորական» հարկային տեսուչն ամենայն հավանականությամբ չի կարողանա հասկանալ և բացահայտել այդ մեխանիզմների տրամաբանությունը, ինչը խոշոր կազմակերպությունների մեքենայություններին դիմակայելու համար պահանջ է առաջացնում ունենալ բարձրակարգ հարկային ծառայողներով հարկային մասնագիտացված ստորաբաժանում, ովքեր բավականաչափ գիտելիքներ ունեն ոչ միայն հաշվապահական հաշվառման, այլև նման կազմակերպությունների արտադրական և տեխնոլոգիական առանձնահատկությունների վերաբերյալ:

Ժամանակակից պայմաններում հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքին ներկայացվող կարևոր պահանջներից է միջազգային համագործակցության և կապերի ապահովման ստորաբաժանման

⁴⁶ Васильева, М. В. Зарубежный опыт организации сотрудничества налогоплательщиков и налоговых органов в сфере налогового контроля. Финансы и кредит, 2010, №4, с. 31-36.

անհրաժեշտությունը⁴⁷: Նման կապերն ու համագործակցությունը կարող են լինել ինչպես պահային, այնպես էլ կրեն համակարգային և անընդհատ բնույթ, նամանավանդ, եթե երկիրը ներառված է տնտեսական բնույթ ունեցող կազմակերպությունում կամ միությունում: Այսպես, Եվրամիության, ՏՀԶԿ և ԵԱՏՄ անդամ պետությունների հարկային մարմինները շարունակական աշխատանքներ են տանում անդամ պետությունների հարկային համակարգերի հարմոնիզացման ուղղությամբ:

⁴⁷ Евстигнеев Е. Н., Налоги и налогообложение. 5-е изд. СПб., Питер, 2008, с. 71.

ԳԼՈՒԽ 2. ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ

2.1. Հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունները

Ինչպես նշվեց հետազոտության 1-ին գլխում՝ հարկային ռազմավարությունը կարելի է ներկայացնել որպես հարկային քաղաքականության երկարաժամկետ սկզբունքների և մեխանիզմների ամբողջություն, որոնք ուղղված են պետական քաղաքականության երկարաժամկետ նպատակների իրագործմանը, սոցիալ-տնտեսական հիմնախնդիրների լուծմանն ու հարկային քաղաքականության շրջանակներում լուծվող այլ ռազմավարական նպատակների իրականացմանը: Ընդհանուր առմամբ, կարելի է արձանագրել, որ հարկային համակարգի առջև դրված հիմնախնդիրները բխում են հարկերի կատարած տնտեսական գործառույթներից, և այս առումով հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունների ուսումնասիրությունն ու բացահայտումը կարելի է փոխկապակցել վերոնշյալ գործառույթների գործարկման արդյունավետության, առկա բացերի հաղթահարման և գործող մեխանիզմների կատարելագործման հետ:

Չնայած հարկերի կատարած գործառույթների էության շուրջ ընդհանուր մոտեցումների առկայությանը՝ դրանց ճշգրիտ թվի հարցում առանձին հետազոտողներ տարբեր թվեր են ներկայացնում՝ խմբավորելով կամ տարանջատելով իմաստով և բովանդակությամբ մոտ գործառույթները: Առավել տարածված բնորոշումներում առանձնացվում են հարկերի 4 հիմնական գործառույթներ: Դրանք են ֆիսկալ, կարգավորող, բաշխիչ կամ սոցիալական, ինչպես նաև վերահսկող գործառույթը⁴⁸:

Ֆիսկալ գործառույթ: Հարկերի ֆիսկալ, այսինքն՝ պետական եկամուտների ապահովման գործառույթը շուկայական տնտեսությամբ երկրների տեսանկյունից

⁴⁸ Հովհաննիսյան Ս., Հարկային ռազմավարության մեթոդաբանական հիմքերը: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #10 (136) / Հոկտեմբեր 2011, էջ 14-15:

դիտվում է որպես կարևորագույն գործառույթ⁴⁹: Դա կապված է այն հանգամանքի հետ, որ պետական բյուջեի եկամուտների գերակշիռ մասը գրեթե բոլոր երկրներում ձևավորվում է հարկային եկամուտների հաշվին⁵⁰: Պետական բյուջեի եկամտային մասի ապահովման, ինչպես նաև ծախսերի կատարման հնարավորության տեսանկյունից հույժ կարևոր այս գործառույթի թերի իրականացումը հանգեցնում է պետական բյուջեի պակասուրդի և պետության կողմից ստանձնած առաջնահերթ պարտավորությունների թերակատարման, որով էլ պայմանավորվում է պետական բյուջե լրացուցիչ եկամուտներ ներգրավելու հարցի կարևորությունը⁵¹: Այդ իսկ պատճառով էլ հարկերի ֆիսկալ գործառույթի ամբողջական իրականացման նպատակով թերի վարչարարական հնարավորություններով երկրները գնում են տնտեսվարողների վրա լրացուցիչ ճնշումների և հարկային բեռի վերաբաշխման քայլին՝ հանգեցնելով շուկայական տնտեսության հիմնադրույթների խեղաթյուրման ու տնտեսության ձեռնարկատիրական մթնոլորտի վատթարացմանը:

Հարկերի ֆիսկալ գործառույթի իրականացման գործում հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունների բացահայտումը կարելի է իրականացնել այնպիսի հարցադրումների ուսումնասիրության շրջանակներում, ինչպիսիք են պետական բյուջեի եկամուտների կառուցվածքում հարկային եկամուտների մասնաբաժնի, պետական բյուջեի հարկային եկամուտների պլանային առաջադրանքների և դրանց փաստացի մեծությունների, ինչպես նաև հարկային եկամուտների կառուցվածքում տարբեր հարկատեսակների մեծության փոփոխությունների վերլուծությունն ու օրինաչափությունների բացահայտումը:

Աղյուսակ 2.1-ում ներկայացված են 2008-2016թթ. ՀՀ համախմբված բյուջեում հարկային եկամուտների մեծության և մասնաբաժնի վերաբերյալ տեղեկատվություն⁵²:

⁴⁹ Перов А.В., Толкушкин А.В., Налоги и налогообложение: Учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М., Юрайт-Издат, 2005, с. 162.

⁵⁰ Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դասագիրք/ Լ. Բադանյան, Կ. Աբգարյան, Ա. Սալնազարյան և ուրիշներ: Եր., Զանգակ-97, 2007, էջ 147:

⁵¹ Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դասագիրք/ Լ. Բադանյան, Կ. Աբգարյան, Ա. Սալնազարյան և ուրիշներ: Եր., Զանգակ-97, 2007, էջ 107-108:

⁵² 2008թ.-ից ՀՀ պետական բյուջեի, իսկ 2009թ.-ից նաև ՀՀ համայնքների բյուջեների ցուցանիշների դասակարգումն իրականացվում է «Կառավարության ֆինանսների վիճակագրություն-2001» (GFS-2001) ձեռնարկի դասակարգմանը համապատասխան: Տվյալների առավելագույն համադրելիությունն ապահովելու նպատակով քննարկվել են 2008թ.-ից հետո ընկած ժամանակահատվածը:

Աղյուսակ 2.1

ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտներում հարկային եկամուտների մեծությունը (մլրդ դրամ) և տեսակարար կշիռը, ըստ 2008-2016թթ.

Ցուցանիշ	Տարիները								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ընդամենը եկամուտներ	802.9	711.7	804.3	906.1	975.1	1101.7	1178.2	1201.7	1205.8
այդ թվում՝									
1. Հարկեր, տուրքեր և պարտադիր սոց. ապահովության վճարներ	739.5	642.8	718.4	797.0	898.4	1022.1	1087.4	1091.7	1104.2
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	92.1	90.3	89.3	88.0	92.1	92.8	92.3	90.8	91.6
Հարկային եկամուտներ	610.4	518.5	589.9	647.8	741.8	973.0	1031.3	1035.2	1053.1
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	76.0	72.9	73.3	71.5	76.1	88.3	87.5	86.1	87.3
Տուրքեր	24.1	21.4	23.1	25.7	27.6	31.5	43.9	36.9	37.7
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	3.0	3.0	2.9	2.8	2.8	2.9	3.7	3.1	3.1
Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ (2014թ.՝ սոցիալական վճար)	105.0	102.9	105.3	123.5	129.1	17.6	12.2	19.6	13.4
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	13.1	14.5	13.1	13.6	13.2	1.6	1.0	1.6	1.1
2. Պաշտոնական դրամաշնորհներ	15.4	21.7	30.6	59.4	18.7	13.3	17.3	29.9	31.5
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	1.9	3.0	3.8	6.6	1.9	1.2	1.5	2.5	2.6
3. Այլ եկամուտներ	48.0	47.2	55.3	49.7	58.0	66.4	73.6	80.1	70.1
Ընդամենը եկամուտների նկատմամբ, %	6.0	6.6	6.9	5.5	5.9	6.0	6.2	6.7	5.8

* 2008-2012թթ. տեղեկատվությունը ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք 2013: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2013, էջ 383-384:

2013-2016թթ. տվյալները՝ ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք 2017: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2017, էջ 383-384:

Աղյուսակ 2.1-ում ներկայացված տվյալները վկայում են, որ ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների ապահովման տեսանկյունից հարկային եկամուտներն ունեն առաջնային նշանակություն: Մասնավորապես, հարկային եկամուտները պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտների կառուցվածքում կազմել են 70 և ավելի տոկոս՝ 2008թ.՝ 76.0%, 2009թ.՝ 72.9%, 2010թ.՝ 73.3%, 2011թ.՝ 71.5%, 2012թ.՝ 76.1%, 2013թ.՝ 88.3%, 2014թ.՝ 87.5%, 2015թ.՝ 86.1% և 2016թ.՝ 87.3%: Պետք է նշել, որ 2013թ.-ին հարկային եկամուտների մասնաբաժնի ավելի քան 12 տոկոսային կետով թռիչքային աճը պայմանավորված է ոչ թե հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմամբ կամ հարկային բեռի կտրուկ ավելացմամբ, այլ սոցիալական վճարների ու եկամուտների հարկման օրենսդրական փոփոխություններով, որոնց արդյունքում ՀՀ-ում գործող եկամտահարկը և սոցիալական վճարը միավորվեցին միասնական եկամտային հարկի մեջ⁵³: Վերջնական արդյունքում նախկինում սոցիալական վճարի տեսքով հավաքագրվող եկամուտները նոր օրենսդրությամբ դասվեցին հարկային եկամուտների շարքին: Հետևաբար, բնական է համարվում այն սպասումը, որ նույն փոփոխությունների արդյունքում 2013թ.-ից կտրուկ պետք է կրճատվեին սոցիալական վճարների մեծությունները: Այսպես, սոցիալական վճարների մասով 2008-2016թթ հավաքագրված բյուջետային եկամուտները (աղյուսակ 2.1) կազմել են. 2008թ.՝ 13.1%, 2009թ.՝ 14.5%, 2010թ.՝ 13.1%, 2011թ.՝ 13.6%, 2012թ.՝ 13.2%, 2013թ.՝ 1.6%, 2014թ.՝ 1.0%, 2015թ.՝ 1.6% և 2016թ.՝ 1%: Ինչ վերաբերում է տուրքերի և այլ եկամուտների տեսքով հավաքագրվող եկամուտների մեծությանը, ապա պետք է արձանագրել, որ այս աղբյուրներից ստացվող եկամուտների մասնաբաժինը բավականին կայուն է, կազմելով համապատասխանաբար 2 և 6-7 տոկոս:

Կատարված վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ, ընդհանուր առմամբ, հարկային բնույթ ունեցող եկամուտների աղբյուրներից (հարկեր, տուրքեր և սոցիալական վճարներ) ստացվող եկամուտների մասնաբաժինը ՀՀ համախմբված բյուջեի եկամուտների կառուցվածքում կազմում է շուրջ 90 և ավելի տոկոս, հետևաբար այն ունի վճռորոշ նշանակություն: Ըստ ներկայացված տարիների այն ունեցել է հետևյալ տեսքը. 2008թ.՝ 92.1%, 2009թ.՝ 90.3%, 2010թ.՝ 89.3%, 2011թ.՝ 88.0%, 2012թ.՝ 92.1%,

⁵³ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-246-Ն, ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1 Հոդ. 1634.20, 22.12.2010:

2013թ.' 92.8%, 2014թ' 92.3%, 2015թ.' 90.8% և 2016թ.' 91.6%: Նշենք նաև, որ զարգացած շուկայական տնտեսությամբ երկրներում բյուջեի եկամուտների միայն 60–70%-ն է ձևավորվում հարկերի և տուրքերի միջոցով⁵⁴:

Աղյուսակ 2.2–ում ներկայացված են 2008-2016թթ. պետական բյուջեի պլանավորված և փաստացի հավաքագրված հարկային եկամուտների վերաբերյալ տեղեկատվություն: Աղյուսակում արտացոլված տվյալները փաստում են, որ 2008-2016թթ. հարկային ռազմավարության շրջանակներում միշտ չէ, որ հնարավոր է եղել ապահովել պետական բյուջեի պլանավորված եկամուտների մեծությունը: Ընդհանուր առմամբ, եթե ընդհանուր եկամուտների ապահովման տեսանկյունից ՀՀ կառավարությունը աղյուսակում ներկայացված 9 տարիներից 7 տարիների ընթացքում չի հաջողել ապահովել պետական բյուջեի պլանավորված եկամուտների մեծությունը (2008, 2009, 2011, 2013, 2014, 2015 և 2016 թվականներին), ապա հարկային եկամուտների դեպքում հարկային մարմինները աղյուսակում ներկայացված 9 տարիներից արդեն 5 տարիների ընթացքում է, որ չեն ապահովել իրենց վրա դրված պլանային եկամուտների հավաքագրումը (2009, 2014, 2015 և 2016 թվականներին):

Սոցիալական ապահովության վճարների ոլորտում պլանավորված եկամուտների մեծությունը չի ապահովվել միայն 2009թ.–ին: Սակայն հետաքրքիր է այն փաստը, որ 2012թ. պարտադիր սոցիալական վճարների պլանային մեծությունը հետագայում ճշտվել է՝ 142 մլրդ դրամից նվազեցվելով 129.06 մլրդ դրամի, ինչը և ապահովվել է 100% կատարողական: Հետևաբար, որոշ վերապահումներով պետք է արձանագրել, որ 2012թ. կատարողականը վիճելի է:

⁵⁴ Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դասագիրք /Լ. Բադանյան, Կ. Աբգարյան, Ա. Սալնազարյան և ուրիշներ: Եր., Զանգակ–97, 2007, էջ 147:

Աղյուսակ 2.2

ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների պլանավորված, ճշգրտված ու փաստացի եկամուտների մեծությունը և հավաքագրման կատարողականը՝ ըստ 2008-2016թթ., մլրդ. դրամ*

	ՏԱՐԻՆԵՐ								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ՊԵՏԱԿԱՆ ԲՅՈՒՋԵԻ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ									
Պլան	746.01	905.40	742.14	852.44	911.64	1032.8	1135.9	1191.5	1186.2
Ճշտված պլան	803.66	925.90	772.96	883.15	944.91	1073.8	1188.8	1248.6	1278.5
Փաստացի	785.36	690.00	780.44	880.85	946.19	1071.4	1144.8	1167.7	1171.1
Կատարողական (%)	97.70	74.50	101.00	99.70	100.1	99.8	96.3	93.5	91.6
<i>այդ թվում՝</i>									
Հարկային եկամուտներ և պետական տուրքեր									
Պլան	575.09	727.45	570.00	650.00	732.26	993.08	1097.8	1138.7	1129.0
Ճշտված պլան	596.92	730.00	580.55	653.53	749.01	1000.9	1100.1	1140.6	1173.9
Փաստացի	598.79	522.36	594.10	653.96	749.32	1000.9	1064.1	1067.9	1079.7
Կատարողական (%)	100.30	71.60	102.30	100.10	100.0	100.0	96.7	93.6	92.0
Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ									
Պլան	104.90	128.41	105.23	123.44	142.06	-	-	-	-
Ճշտված պլան	104.90	128.41	105.23	123.44	129.06	-	-	-	-
Փաստացի	105.00	102.90	105.34	123.45	129.06	-	-	-	-
Կատարողական (%)	100.10	80.10	100.10	100.00	100.0	-	-	-	-
Պաշտոնական դրամաշնորհներ									
Պլան	34.93	34.71	42.50	56.00	16.31	17.48	20.0	25.6	31.5
Ճշտված պլան	38.98	37.21	47.58	64.65	22.71	20.04	25.1	38.2	43.0
Փաստացի	14.98	21.70	30.59	59.42	18.67	13.27	17.2	29.9	31.4

Աղյուսակ 2.2-ի շարունակությունը

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Կատարողական (%)	38.40	58.30	64.30	91.90	82.2	66.2	68.7	78.3	73.1
Այլ եկամուտներ									
Պլան	9.04	14.82	24.40	23.00	21.01	22.27	18.1	27.1	25.8
Ճշտված պլան	40.16	30.28	39.59	41.53	44.13	52.84	63.6	69.8	61.6
Փաստացի	44.28	43.03	50.42	44.03	49.14	57.17	63.4	70.0	60.0
Կատարողական (%)	110.30	142.10	127.30	106.00	111.3	108.2	99.7	100.2	97.3

* 2007թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2007 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում Ն-078-4, ՀՀՊՏ 2008.06.18/37(627) Հոդ.600, 22.05.2008

2008թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2008 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում Ն-149-4, ՀՀՊՏ 2009.06.30/32(698).1 Հոդ.745.1, 09.06.2009

2009թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2009 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-216-Ն, ՀՀՊՏ 2010.07.06/29(763).1 Հոդ.757.1, 10.06.2010

2010թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2010 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-279-Ն, ՀՀՊՏ 2011.06.14/34(837).1 Հոդ.822.1, 25.05.2011

2011թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2011 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-026-Ն, ՀՀՊՏ 2012.10.19/51(925).1 Հոդ.1127.1, 04.10.2012

2012թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2012 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-069-Ն, ՀՀՊՏ 2013.07.13/37(977).1 Հոդ.691.1, 13.06.2013

2013թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2013 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-120-Ն, ՀՀՊՏ 2014.06.27/33(1046).1 Հոդ.514.1, 12.06.2014

2014թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2014 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-160-Ն, ՀՀՊՏ 2015.07.03/39(1128).1 Հոդ.547.1, 11.06.2015

2015թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2015 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-219-Ն, ՀՀՊՏ 2016.06.22/48(1228).1 Հոդ.563.1, 13.06.2016

2016թ. տվյալները ըստ «ՀՀ 2016 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշման: Որոշում ԱԺՈ-003-Ն, ՀՀՊՏ 2017.07.24/45(1320).1 Հոդ.726.1, 07.07.2017

Հարկերի ֆիսկալ գործառույթի իրականացման ուղղությամբ հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունների բացահայտման մյուս կարևոր ցուցանիշը հարկային եկամուտների կառուցվածքում տարբեր հարկատեսակների մասնաբաժինների, ինչպես նաև ավելի ընդհանուր՝ ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության փոփոխության դինամիկայի ուսումնասիրությունն է: Աղյուսակ 2.3-ում ներկայացված է ՀՀ համախմբված բյուջեի հարկային եկամուտների կառուցվածքում տարբեր հարկատեսակների մասնաբաժինները 2008-2016թթ. համար:

Աղյուսակ 2.3-ում բերված տվյալները վկայում են այն մասին, որ քննարկվող ժամանակահատվածում նվազել է ԱԱՀ մասնաբաժինն ընդհանուր հարկային եկամուտների կառուցվածքում՝ 2008թ. 52.2%-ից 2016թ. հասնելով 37.1%-ի: Մի կողմից դա կարելի է բնութագրել դրական երևույթ, քանի որ ԱԱՀ-ն հանդես գալով որպես անուղղակի հարկ, կապված չէ հարկատուների տնտեսական գործունեության արդյունքների հետ: Սակայն դրական այս միտումը մթազնում է, երբ այն համեմատության մեջ է դրվում ուղղակի հարկերից 2 հիմնականների՝ եկամտային հարկի և շահութահարկի փոփոխությունների հետ: Այսպես, քննարկվող ժամանակահատվածում շահութահարկի մասնաբաժինը ընդհանուր հարկային եկամուտների կառուցվածքում նվազել է՝ 2008թ. 14.1% մասնաբաժնից 2016թ. հասնելով 12.1% մասնաբաժնի, մինչդեռ ֆիզիկական անձանց եկամտի հարկումից ստացված հարկային եկամուտների մասնաբաժինը ավելացել է՝ 2008թ. 8.8%-ից 2016թ. հասնելով 31.6%-ի: Դա նշանակում է, որ անուղղակի հարկերի մասնաբաժնի նվազման հետևանքով հարկային բեռի տեղափոխումը կատարվել է ֆիզիկական անձանց վրա, ինչը սոցիալ-տնտեսական ներկա պայմաններում հանգեցրել է ֆիզիկական անձանց տնօրինելի եկամուտների կրճատմանը: Ավելին, 2013թ.-ից առաջ, երբ Հայաստանում կիրառվում էր սոցիալական վճարների համակարգը, այդ վճարի մի մասը կատարում էր գործատուն, իսկ ֆիզիկական անձանց կողմից վճարված սոցիալական հարկի գումարը նվազեցվում էր հարկվող եկամտի մեծությունից: Մինչդեռ 2013թ.-ից եկամտային հարկի ներդրումից հետո գործատուի կողմից վճարվող սոցիալական հարկի մեծության չափով ավելացավ նաև ֆիզիկական անձանց հարկային բեռը:

2008-2016թթ. ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտներում հարկային եկամուտների կառուցվածքը, %

Ցուցանիշ	Տարիներ								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Հարկային եկամուտներ	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100
Ավելացված արժեքի հարկ	52.2	49.0	51.2	50.7	49.8	41.3	42.7	40.9	37.1
Շահութահարկ	14.1	15.6	13.2	15.1	16.0	12.8	10.0	10.0	12.1
Եկամտահարկ	8.8	11.6	12.5	12.5	12.4	0.6	0.0	0.0	0.0
Ակցիզային հարկ	7.5	8.3	8.2	6.1	6.7	5.4	4.9	4.7	5.7
Գույքահարկ	1.3	2.0	1.9	1.8	1.6	1.3	1.4	1.5	1.6
Հողի հարկ	0.6	1.0	0.8	0.7	0.6	0.4	0.4	0.4	0.4
Մաքսատուրք	6.1	4.8	5.0	5.6	5.8	4.8	4.7	5.9	5.3
Հաստատագրված վճարներ	3.3	4.6	3.7	3.2	2.0	1.1	0.5	0.3	0.3
Բնօգտագործման և շրջ. միջավայրի պահպանման համար վճարներ	1.6	1.2	1.5	1.9	3.5	3.6	3.4	3.0	2.6
Պարզեցված հարկ	1.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Շրջանառության հարկ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	1.4	1.5	1.2	1.4
Եկամտային հարկ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	25.8	28.0	30.1	31.6
Այլ հարկային եկամուտներ	3.3	1.9	2.0	2.4	1.6	1.5	2.4	1.9	2.0

* 2008-2012թթ. տեղեկատվությունը ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք-2013: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2013, էջ 383-384:

2013-2016թթ. տվյալները՝ ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք-2017: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2017, էջ 383-384:

Պետք է արձանագրել, որ ֆիզիկական անձանց հարկային բեռի ավելացումը հարկային օրենսդրության գործարկման պահին չհանգեցրեց տնօրինելի եկամտի նվազման, քանի որ իրավական հարթությունում ամրագրվեց նախորդ տարվա վերջի պահի դրությամբ աշխատողների փաստացի աշխատավարձի մեծության պահպանման խնդիրը: Սակայն հետագա տարիների աշխատավարձի ավելացման նկատմամբ կիրառվող եկամտային հարկի պայմաններում տնօրինելի եկամուտն ավելանում էր ավելի դանդաղ տեմպերով, քան կարող էր ավելանալ նախկին հարկային օրենսդրության պայմաններում:

Կարգավորող գործառույթ: Ներկայումս ողջ աշխարհում գերիշխում է տնտեսության կազմակերպման շուկայական մոդելը, որը հիմնված է ինքնակարգավորման, անձնական շահի և մրցակցության վրա: Չնայած տեսականորեն շուկայական տնտեսությունը պետք է որ ցանկացած իրավիճակում երկարաժամկետ հատվածում ձգտեր ու հասներ հարաբերական կայունության, սակայն իրական կյանքի փորձը ցույց է տալիս, որ շուկայական տնտեսությունների անդավաճան ուղեկիցների շարքում են այնպիսի բացասական սոցիալ-տնտեսական երևույթներ, ինչպիսիք են տնտեսական աճի անբավարար, գործազրկության և գնաճի բարձր ցուցանիշները, աղքատության բարձր մակարդակն ու եկամուտների բաշխման անհավասարության խորացումը, տնտեսական գործոններով պայմանավորված բնակչության միգրացիան և այլն: Արդյունքում ստացվել է այնպես, որ չնայած հռչակված ազատ շուկայական տնտեսավարման մոդելին՝ գրեթե բոլոր երկրներում կիրառվում են տնտեսության կարգավորման լայնածավալ մեխանիզմներ, որոնք ուղղված են շուկայական տնտեսության թերացումների վերացմանը:

Չնայած հարկերի կիրառման և ներդրման պատմական անհրաժեշտությունը պայմանավորված էր առաջին հերթին պետության ֆինանսական պահանջները բավարարելու գործոնով, սակայն ժամանակակից աշխարհում հարկերը մեկ քայլ առաջ են անցել՝ տնտեսության մեջ իրականացնելով շատ կարևոր այլ գործառույթներ, որոնցից է հարկերի կարգավորող գործառույթը: Հարկերի՝ որպես տնտեսության կարգավորող գործիքի օգտագործման տնտեսագիտական և գործնական հիմքում ընկած է այն պարզ ճշմարտությունը, որ հարկերը տնտեսվարողների ու վերջնական սպառողների տեսանկյունից հանդես են գալիս ծախս՝ հանգեցնելով շահույթի և

տնօրինելի եկամուտների կրճատմանը: Նման կերպ հարկերն իրենց ազդեցությունն են թողնում տնտեսվարողների ձեռնարկատիրական և սպառողների կողմից սպառման որոշումների վրա, որոնք վերաբերում են ներդրումներին, արտադրելու կամ ներկրելու նախապատվություն տալուն, աշխատելուն, արտադրության ծավալին, խնայողություններին և այլն: Հետևաբար, սպառողների և ձեռնարկատերերի առանձին խմբերի համար կիրառելով հարկման տարբերակված մոտեցումներ՝ կարելի է խթանել կամ ընդհակառակը, ընկճել տնտեսական ակտիվության առանձին տեսակները⁵⁵:

Հարկային համակարգի միջոցով տնտեսական ակտիվության վրա ներգործելու եղանակները տրամաբանորեն երկուսն են. մի կողմից պետությունը կարող է ավելի նպաստավոր պայմաններ ստեղծել առանձին տնտեսվարողների կամ գործունեության տեսակների համար, սահմանելով հարկային արտոնություններ, իսկ մյուս կողմից էլ ավելի խիստ պայմաններ՝ խոչընդոտելով նմանատիպ տնտեսական վարքը: Գործնական տեսանկյունից ավելի նպատակահարմար է և ավելի շատ կիրառվում է հարկային արտոնությունների համակարգը: ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային արտոնությունների տեսակները սահմանված են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով, ըստ որի առանձնացվում են հարկային արտոնությունների հետևյալ հիմնական տարատեսակները.

- հարկվող օբյեկտի նվազեցում,
- հարկի դրույքաչափի նվազեցում,
- հարկի նվազեցում,
- հարկի հաշվարկման ժամկետի հետաձգում,
- հարկի վճարման ժամկետի հետաձգում,
- հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար հաշվարկված տույժերից ու տուգանքներից ազատում, նվազեցում և վճարման ժամկետների հետաձգում⁵⁶:

Պարզաբանման առումով նշենք, որ հարկային կոնկրետ արտոնություններն արդեն սահմանվում են առանձին հարկերի մասին օրենքների շրջանակներում: Մասնավորապես, հարկային արտոնությունների բավականին լայն շրջանակներ են

⁵⁵ Խաչատրյան Ա., «Հարկային Իրավունք», ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, Երևան, 2003, էջ 76:

⁵⁶ Հայաստանի Հանրապետության օրենքը հարկերի մասին, ՀՕ-107, ՀՀՊՏ 1997.05.20/11, 14.04.1997, հոդված 13:

սահմանված ավելացված արժեքի հարկի, շահութահարկի, հողի հարկի, գույքահարկի և եկամտային հարկի համար: Ստորև ներկայացված են նշված հարկատեսակների գծով հարկային արտոնությունների համառոտ բնութագիրը:

Ավելացված արժեքի հարկ (ԱԱՀ)⁵⁷: Նշված հարկի առումով ՀՀ-ում սահմանված են երկու խումբ արտոնություններ՝ ԱԱՀ-ից ազատում և զրոյական դրույքաչափով հարկում: ԱԱՀ-ից ազատելը հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելն է: ԱԱՀ-ի մասին օրենքով սահմանված են հարկային այս արտոնության շուրջ 30 անուն ընդգրկող գործունեության տեսակների բավականին լայն ցանկ, որը տրամաբանորեն կարելի է ընդգրկել հետևյալ խմբերում՝

1. Կրթության, գիտության, մշակույթի ոլորտին վերաբերող տնտեսական գործունեությանը տրվող արտոնություններ (հանրակրթական, մշակութային, մարզական ուսումնական հաստատություններին, կրոնական կազմակերպություններին տրվող արտոնություններ, թերթերի, ամսագրերի, գիտական և ուսումնական հրատարակությունների իրացման գործունեության արտոնություններ և այլն):

2. Սոցիալական նշանակություն ունեցող գործունեությանը տրվող արտոնություններ (երեխաների, ծերերի, հաշմանդամների խնամակալություն, թաղման բյուրոներ, գերեզմանատներ, մահվան և հուղարկավորության հետ կապված ծիսական բնույթի ծառայություններ, դոնորային արյուն, մայրական կաթ, պրոթեզաօրթոպեդիկ պարագաներ, բժշկական տեխնիկա և պարագաներ, մարդասիրական օգնություն, բարեգործական ծրագրեր և այլն):

3. Ֆինանսավարկային շուկային վերաբերող գործառնությունները (ապահովագրական և կենսաթոշակային ապահովման, բանկերի ու ֆինանսական շուկայի այլ մասնակիցների կողմից իրականացվող ֆինանսական բնույթի մի շարք գործառնություններ և այլն):

4. Գործունեության այն տեսակները, որոնց համար սահմանված են հարկման հատուկ ռեժիմներ (խաղատների գործունեություն, դիզելային վառելիքի ներմուծում ու օտարում, շահումով խաղային ավտոմատների շահագործում, ինտերնետ շահումով

⁵⁷ Հայաստանի Հանրապետության օրենքը ավելացված արժեքի հարկի մասին, ՀՕ-118, ՀՀՊՏ 1997.06.21/14, 14.05.1997:

խաղերի կազմակերպում, ֆիզիկական անձանց կողմից մեկ մարդատար-տաքսի ավտոմոբիլով փոխադրումների իրականացում և այլն):

5. Գյուղատնտեսության խթանմանն ուղղված գործունեության տեսակները (գյուղատնտեսական մի շարք մեքենասարքավորումների, պարարտանյութերի, թունաքիմիկատների, սերմացուների ու տնկանյութի, ապրանքների իրացում, ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման գործարքներ և այլն):

6. Այլ որոշակի ոլորտի խթանմանն ուղղված արտոնություններ (թանկարժեք և կիսաթանկարժեք քարերի, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված ոսկերչական նշանակության կիսաֆաբրիկատների իրացում, արտադրողի կողմից ՀՀ-ում արտադրված ձեռագործ գորգերի իրացում, ազատ տնտեսական գոտում ծառայությունների մատուցումն ու ապրանքների մատակարարումը և այլն):

ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափով հարկումը մի շարք գործարքների իրացման շրջանառության նկատմամբ այդ հարկի գծով զրոյական դրույքաչափի կիրառումն է: ՀՀ օրենսդրությամբ այն առավելապես կիրառվում է արտահանման, միջազգային բեռնափոխադրումների, անմաքս առևտրի և դիվանագիտական բեռների փոխադրման նկատմամբ: Ի տարբերություն ԱԱՀ-ից ազատման արտոնության՝ զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների իրականացման դեպքում ԱԱՀ-ը վճարողների կողմից ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում և ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման և (կամ) վերադարձման:

Տնտեսության համար կարևոր նշանակություն ունեցող ԱԱՀ-ի արտոնությունների շարքում պետք է առանձնացնել արտադրական նշանակության մի շարք մեքենասարքավորումների ներմուծման ժամանակ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունը՝ 1-3 տարի ժամկետով, կախված ներմուծվող ապրանքախմբաքանակի մաքսային արժեքի մեծությունից⁵⁸:

⁵⁸ Հարկ է նշել, որ չնայած հարկի վճարման հետաձգումը Հարկերի մասին ՀՀ օրենքով դիտվում է որպես հարկային արտոնություն, ԱԱՀ մասին օրենքում սույն արտոնությունը գետեղված է ոչ թե ԱԱՀ մասին ՀՀ օրենքի «Արտոնություններ և զրոյական դրույքաչափով հարկում» բաժնում, այլ «Հարկվող օբյեկտը և հարկվող շրջանառությունը» բաժնում, ինչը կարելի է ներկայացնել որպես բացթողում:

Շահութահարկ⁵⁹: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանվում են մի շարք արտոնություններ, որոնք իրենց էությունն արտահայտում են շահութահարկից ազատման տեսքով: Մասնավորապես, շահութահարկից ազատվում են գործունեության մի շարք տեսակներով զբաղվող հարկատուները (գյուղատնտեսական արտադրանքի և ձեռագործ գորգերի արտադրությամբ զբաղվող հարկատուները), հատուկ կարևորություն և նշանակություն ունեցող մի շարք կառույցներ ու հիմնադրամներ («Ֆիզիկական անձանց բանկային ավանդների հատուցումը երաշխավորելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված Ավանդների հատուցումը երաշխավորող հիմնադրամը, Համահայկական բանկը, Ավտոապահովագրողների Բյուրոն, «Կուտակային կենսաթոշակների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված Երաշխիքային ֆոնդը) և այլն:

Շահութահարկի գծով արտոնությունների տրամադրմամբ պետությունը պարբերաբար փորձում է խթանել հարկատուների որոշակի վարքը: Այս առումով հատկանշական են հարկվող շահույթը որոշելիս՝ աշխատող յուրաքանչյուր հաշմանդամի համար համախառն եկամտից հաշվարկված աշխատավարձի 150 տոկոսի չափով նվազեցումը, ազատ տնտեսական գոտում շահագործող հանդիսացող հարկ վճարողի շահութահարկի 100 տոկոսով նվազեցումը, արժեթղթերի շուկայի խթանման համար ՀՀ տարածքում գործող ֆոնդային բորսայում ցուցակված ռեզիդենտ ընկերություններին 3 տարով տրվող շահութահարկի նվազեցումը (մի շարք պայմաններ բավարարելու դեպքում), ինչպես նաև ՀՀ կառավարության հավանությանն արժանացած՝ գործարար ծրագրեր իրականացնող ռեզիդենտները՝ 3 տարով, որոշակի չափով և սահմանափակումներով:

Եկամտային հարկ⁶⁰: Նշված հարկի գծով արտոնություններն առաջին հերթին իրենց դրսևորումն են գտնում համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտների տեսքով: Նվազեցվող եկամուտներ են համարվում ստացված նպաստները, կենսաթոշակները, ապահովագրական հատուցումներն ու ապահովագրավճարները, կամավոր կենսաթոշակային վճարները, սոցիալական բնույթ ունեցող տարբեր

⁵⁹ Շահութահարկի մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենք: ՀՕ-155, ՀՀՊՏ 1997.12.03/27, 30.09.1997

⁶⁰ Եկամտային հարկի մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենք: ՀՕ-246-Ն, ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1 Հոդ.1634.20, 22.12.2010

վճարումները, ալիմենտները, արյուն ու կրծքի կաթ հանձնելու և դոնորության այլ տեսակների համար ստացվող եկամուտները, ժառանգության ու նվիրատվության կարգով ստացվող միջոցները, կրթաթոշակները, որպես պատճառված վնասի փոխհատուցում ստացված միջոցները, ստացվող վարկերի և փոխառությունների գումարները, մրցույթներում ստացված դրամական մրցանակների արժեքը, պետական պարգևները և այլն:

Տնտեսական կարգավորիչ գործառույթի տեսանկյունից հատուկ նշանակություն ունեն եկամտային հարկի այնպիսի արտոնություններ, ինչպիսիք են՝ ձեռագործ գորգերի իրացումից եկամուտը, ֆիզիկական անձանց կողմից մեկ մարդատար-տաքսի ավտոմոբիլով փոխադրումներ իրականացնելու գործունեությունից ստացվող եկամուտները, «Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով հավաստագրված հարկ վճարողների կողմից դրա գործողության ժամկետում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների իրացումից ստացվող եկամուտները, վերականգնվող էներգետիկ ռեսուրսներ օգտագործող ինքնավար էներգաարտադրողի ստացած ֆինանսական հատուցումը, ինչպես նաև ստացված շահաբաժինները, պետական պարտատոմսերից ստացվող եկամուտները, գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից ստացված եկամուտը, այնպես էլ վճարված եկամտային հարկի գումարներից բնակարան ձեռք բերելու կամ անհատական բնակելի տուն կառուցելու նպատակով վարձու աշխատողի, անհատ ձեռնարկատիրոջ և նոտարի կողմից ստացված հիփոթեքային վարկի սպասարկման համար վճարվող տոկոսների գումարների վերադարձը:

Ակցիզային հարկ⁶¹: Այս հարկի գծով արտոնությունները հիմնականում վերաբերում են ոչ ձեռնարկատիրական նպատակով ապրանքների ներմուծմանն ու արտահանմանը, անմաքս խանութներում վաճառվող ապրանքատեսականուն, ինչպես նաև ենթաակցիզային ապրանքների միջանկյալ վաճառքին (օրինակ՝ չշաղկված կոնյակի օտարումը կոնյակ արտադրող այլ անձանց): Ընդհանուր առմամբ, հարկ է արձանագրել, որ ակցիզային հարկի արտոնությունները տնտեսական կարգավորման գործընթացում բավականին պասիվ գործառույթներ են իրականացնում:

⁶¹ Ակցիզային հարկի մասին ՀՀ օրենք: ՀՕ-79, ՀՀՊՏ 2000.08.01/17(115), 07.07.2000

Գույքահարկ⁶²: Գույքահարկի գծով արտոնությունները հարկային արտոնությունների գործիքակազմից ներառում են միայն հարկից ազատելու տարբերակը: Այսպես, «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքով այս հարկից ազատվում են գծային ինժեներատրանսպորտային շինությունները, ջրամբարները, պատմամշակութային նշանակության հարկվող օբյեկտ համարվող շինությունները, Հայաստանյայց Առաքելական Սուրբ Եկեղեցուն սեփականության իրավունքով պատկանող շենքերն ու շինությունները, փոստային կապի ազգային օպերատորը, ազատ տնտեսական գոտու տարածքում գտնվող հասարակական և արտադրական նշանակության շենքերն ու շինությունները:

Բացի վերոնշյալներից՝ գույքահարկի գծով արտոնություններ են սահմանված նաև զինծառայողների և հաշմանդամների համար, որոնք, ըստ էության, սոցիալական նշանակություն ունեն: Դրանցից են ՀՀ պաշտպանության մարտական գործողությունների ընթացքում զոհված, անհայտ կորած և անհայտ բացակայող կամ մահացած ճանաչված անձանց կամ ընտանիքի անդամներին պատկանող գույքի գույքահարկից ազատումը, նախկին զինծառայողների՝ մեկ շինության և մեկ փոխադրամիջոցի մասով գույքահարկից ազատման արտոնությունը:

Հատկանշական է, որ գույքահարկից ազատելու արտոնությամբ է օժտված նաև համայնքի ավագանին, ով կարող է սահմանել գույքահարկի գծով արտոնություններ՝ որոշ սահմանաչափերով:

Հողի հարկ⁶³: ՀՀ օրենսդրությամբ հողի հարկից ազատվում են բյուջետային հիմնարկներն ու կազմակերպությունները, պետական արգելանոցները, արգելավայրերը, ազգային և ծառաբանական զբոսայգիները, բուսաբանական այգիներն ու պատմամշակութային նշանակության հողերը, բնակավայրերում պետական սեփականություն հանդիսացող ընդհանուր օգտագործման հողերը (փողոցներ, զբոսայգիներ, ջրամբարներ և այլն), մասնագիտական ուսումնարաններին և դպրոցներին կից ուսումնաարտադրական ու փորձարարական հողամասերը, պետական անտառային ֆոնդի հողերը և Հայաստանյայց Առաքելական Սուրբ Եկեղեցուն տրվող հողի հարկից ազատման արտոնությունները:

⁶² «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-491-Ն, ՀՀ ՊՏ 2003.01.08/2(237) Հոդ.16, 26.12.2002

⁶³ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-101, ՀՀ ԳԽՏ 1994/8 , 27.04.1994

Տնտեսական ակտիվության խթանման տեսանկյունից կարևոր նշանակություն ունեն նոր հիմնված և երիտասարդ խաղողի ու պտղատու այգիների համար սահմանվող հողի հարկի արտոնությունը և փոստային կապի ազգային օպերատորը:

Հողի հարկից 50 տոկոսի չափով ազատվում են նաև գյուղատնտեսական և գիտական կազմակերպությունները, այն հողերի համար, որոնք օգտագործվում են բացառապես գիտական և ուսումնական, ինչպես նաև գյուղատնտեսական, անտառաբուծական մշակաբույսերի սորտափորձարկման նպատակներով:

Հատկանշական է, որ համայնքի ավագանին կարող է սահմանել նաև հողի հարկի գծով արտոնություններ:

Քաշխող գործառույթ: Ժամանակակից աշխարհում, որտեղ գերիշխում են շուկայական տնտեսությամբ երկրները, բնակչության սոցիալապես խոցելի խմբերի խնդիրների լուծումը հիմնականում իրականացվում է պետության կողմից, քանի որ շուկայական տնտեսության ինքնակարգավորվող համակարգում միշտ չէ, որ մասնավոր հատվածը ստանձնում է նման պարտավորություններ: Հասարակության և ոչ մի անդամ, անկախ իր ընթացիկ բարեկեցության ինչպես նաև ֆիզիկական ու կրթական մակարդակից, չի կարող երաշխավորվել պետության հոգածության կարիք ունեցողի կարգավիճակում չհայտնվելու հեռանկարից: Հարկերի բաշխիչ գործառույթը կապված է այս հիմնահարցի կարգավորմանը, որի շրջանակներում բնակչության եկամուտների մի մասը հարկերի տեսքով հավաքագրվելով՝ կենսաթոշակների, կրթաթոշակների, նպաստների և այլ ծառայությունների միջոցով վերաբաշխվում են կարիք ունեցող հասարակության անդամների միջև:

Հարկերի բաշխող գործառույթի առանձնացումը կապված է այն հանգամանքի հետ, որ պետության նման պարտավորություններ չստանձնելու դեպքում հարկային բեռը կարող էր շեշտակի կրճատվել՝ բավարարվելով միայն պետական ինստիտուտների պահպանման ծախսերով: Հետևաբար, հարկային բեռի ավելացումը պայմանավորված է հենց սոցիալական բաղադրիչի ապահովման նկատառումներով, ինչը և հիմք է հանդիսանում այս գործառույթի առանձնացման համար:

Որպես հարկերի բաշխիչ գործառույթի ցուցանիշ կարելի է դիտարկել համախառն ներքին արդյունքի և հարկերի հարաբերակցության ցուցանիշը, որի տնտեսագիտական բովանդակությունը կարելի է ներկայացնել որպես ազգային

արդյունքի այն մասնաբաժինը, որը պետության կողմից հարկերի միջոցով վերաբաշխվում է հասարակության անդամների միջև: Աղյուսակ 2.4-ում ներկայացված են 2008-2016թթ. ՀՀ համախմբված բյուջեի եկամուտների և համապատասխան տարիների ՀՆԱ-ի հարաբերակցության ցուցանիշները:

Տվյալ աղյուսակում ներկայացված տվյալները վկայում են այն մասին, որ ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը (ներառյալ՝ տուրքերը և սոցիալական վճարները) գտնվել է 20.5-22.5%-ի սահմաններում՝ առավելագույն ցուցանիշ (22.5%) ապահովելով 2014թ.-ին, և նվազագույնը (20.5%)՝ 2009թ.-ին: Ընդհանուր առմամբ, 2008-2016թթ. հարկային եկամուտների մասնաբաժինն ավելացել է 1.1%-ով: Դա նշանակում է, որ Հայաստանում արտադրված ազգային արդյունքի մինչև շուրջ 1/5-ը հարկային համակարգի միջոցով վերաբաշխվում է՝ իրականացնելով հարկերի սոցիալական գործառույթը:

Հարկ է նշել, որ չկա միանշանակ գնահատական՝ թե որն է ՀՆԱ-ի ամենաօպտիմալ մասնաբաժինը, որը պետք է վերաբաշխվի հարկային համակարգի միջոցով: Այստեղ կարելի է հարցին մոտենալ 2 տեսանկյուններից՝ նախ, թե ինչքանով է պետությունը կարողանում իրականացնել իր ստանձնած սոցիալական պարտավորությունները, իսկ մյուս կողմից՝ համեմատության մեջ դնելով և սոցիալական խնդիրները հաջողությամբ լուծող զարգացած պետությունների հետ:

**ՀՀ համախմբված բյուջեի հարկային եկամուտների կառուցվածքը
տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում, %, ըստ 2008-2016թթ.**

Ցուցանիշ	Տարիները								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ընդամենը եկամուտներ	22.5	22.7	23.2	24.0	22.2	24.2	24.4	23.8	23.7
այդ թվում՝									
1. Հարկեր, տուրքեր և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	20.6	20.5	20.8	21.1	20.6	22.4	22.5	21.6	21.7
1.1. Հարկեր և տուրքեր	17.8	17.2	17.7	17.8	17.6	21.9	22.1	21.3	21.4
1.1.1. Հարկային եկամուտներ	17.1	16.5	17.0	17.2	17.0	21.2	21.2	20.6	20.7
այդ թվում՝									
- ավելացված արժեքի հարկ	8.9	8.1	8.7	8.7	8.7	8.8	9.1	8.4	7.7
- շահութահարկ	2.4	2.6	2.3	2.6	2.8	2.7	2.1	2.1	2.5
- եկամտահարկ	1.5	1.9	2.1	2.2	2.1	0.1	0.0	0.0	0.0
- եկամտային հարկ	-	-	-	-	-	5.5	6.0	6.2	6.5
- ակցիզային հարկ	1.3	1.4	1.4	1.1	1.2	1.1	1.0	1.0	1.2
- գույքահարկ	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
- հողի հարկ	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
- մաքսատուրք	1	0.8	0.8	1	1	1.0	1.0	1.2	1.1
- հաստատագրված վճարներ	0.6	0.8	0.6	0.5	0.3	0.2	0.1	0.1	0.1
- բնական պաշարների օգտագործման և շրջակա միջավայրի պահպանման համար վճարներ	0.3	0.2	0.3	0.3	0.6	0.8	0.7	0.6	0.5
- պարգեցված հարկ	0.2	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0

Աղյուսակ 2.4–ի շարունակությունը

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
- շրջանառության հարկ	-	-	-	-	-	0.3	0.3	0.2	0.3
- այլ հարկային եկամուտներ	0.6	0.3	0.3	0.4	0.3	0.3	0.5	0.4	0.4
1.1.2.Տուրքեր	0.7	0.7	0.7	0.7	0.6	0.7	0.9	0.7	0.7
1.2.Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ (2015թ.՝ սոցիալական վճար)	2.9	3.3	3	3.3	3	0.4	0.3	0.4	0.3
2.Պաշտոնական դրամաշնորհներ	0.4	0.7	0.9	1.6	0.4	0.3	0.4	0.6	0.6
3. Այլ եկամուտներ	1.3	1.5	1.6	1.3	1.2	1.5	1.5	1.6	1.4

* 2008-2011թթ. տեղեկատվությունը ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք-2013: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2013, էջ 383-384:

2013-2016թթ. տվյալները՝ ըստ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք-2017: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2016, էջ 385-386:

2012թ–ից ՀՆԱ ցուցանիշը հաշվարկվում է համաձայն Ազգային հաշիվների համակարգ 2008 (ԱՀՀ 2008) միջազգային ստանդարտի: 2012-2016թթ. տվյալները ամբողջությամբ համադրելի չեն 2008-2011թթ. տվյալների հետ:

Առաջին մոտեցման տեսանկյունից պետք է արձանագրել, որ Հայաստանի պետական սոցիալական պաշտպանվածության մակարդակը չի կարելի համարել բավարար, ինչն իրենց դժգոհություններով են արտահայտում ոչ միայն բնակչությունը, այլև հենց իրենք պետական մարմինները: Ինչ վերաբերում է այլ երկրների հետ համեմատվելուն, ապա աղյուսակ 2.5-ում ներկայացված են ԵՄ անդամ երկրներում հարկեր (ներառյալ՝ սոցիալական ապահովության վճարներ)/ՀՆԱ հարաբերակցությանը 2008-2014թթ. ժամանակահատվածում:

Աղյուսակ 2.5

ԵՄ անդամ երկրներում հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության միջին մեծությունը, %, 2008-2014թթ.⁶⁴

Երկիր	Տարիներ							Հարաբերական (+,-) շեղումը 2014-ը 2008-ի նկատմամբ
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ԵՄ-28	38.0	37.2	37.2	37.7	38.3	38.7	38.8	0.8
Բելգիա	43.6	42.7	43.1	43.7	44.8	45.6	45.3	1.7
Բուլղարիա	30.6	27.2	26.3	25.5	26.6	27.9	27.8	-2.8
Չեխիա	33.1	32.1	32.5	33.7	34.2	34.8	34.1	1.0
Դանիա	44.9	45.2	45.3	45.4	46.1	47.1	49.9	5.0
Գերմանիա	37.7	38.0	36.7	37.2	37.9	38.0	38.1	0.4
Էստոնիա	31.4	34.9	33.2	31.5	31.5	31.5	32.2	0.8
Իռլանդիա	29.0	28.2	28.0	27.7	28.4	28.8	29.8	0.8
Հունաստան	31.8	30.8	32.0	33.6	35.5	35.5	35.9	4.1
Իսպանիա	32.2	29.8	31.3	31.2	32.2	33.0	33.6	1.4
Ֆրանսիա	42.5	42.0	42.1	43.3	44.5	45.3	45.9	3.4
Խորվաթիա	36.8	36.4	36.1	35.2	35.9	36.6	36.7	-0.1
Իտալիա	41.2	41.7	41.4	41.4	43.4	43.3	43.4	2.2
Կիպրոս	35.1	32.1	32.2	32.2	31.6	31.6	34.2	-0.9
Լատվիա	27.7	27.2	27.8	27.8	28.5	28.5	28.9	1.2
Լիտվա	30.6	30.2	28.3	27.2	27.0	27.1	27.7	-2.9
Լյուքսեմբուրգ	37.2	39.0	38.0	37.9	38.8	38.2	38.1	0.9
Հունգարիա	39.6	39.2	37.4	36.8	38.5	38.1	38.3	-1.3
Մալթա	32.1	32.5	31.2	31.9	32.1	32.5	33.9	1.8

⁶⁴ Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2016 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2016, p. 208.

Աղյուսակ 2.5-ի շարունակությունը

Նիդերլանդներ	36.4	35.4	36.1	35.9	36.0	36.6	37.5	1.1
Ավստրիա	41.6	41.1	41.0	41.1	41.8	42.6	43.1	1.5
Լեհաստան	34.4	31.4	31.1	31.6	31.9	31.9	32.1	-2.3
Պորտուգալիա	31.7	29.9	30.4	32.3	31.8	34.1	34.2	2.5
Ռումինիա	27.6	26.3	26.2	28.1	27.9	27.4	27.7	0.1
Սլովենիա	36.6	36.4	37.1	36.7	37.1	37.0	36.7	0.1
Սլովակիա	28.9	28.8	28.0	28.5	28.2	30.2	31.0	2.1
Ֆինլանդիա	41.2	40.9	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8	2.6
Շվեդիա	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.9	42.8	-1.2
ՄԹ	36.1	33.2	33.9	34.3	33.6	33.3	32.8	-3.3
Իսլանդիա	35.3	32.0	33.5	34.5	35.3	36.0	38.9	3.6
Նորվեգիա	41.4	41.2	42.0	42.1	41.5	39.9	38.9	-2.5

Ըստ աղյուսակ 2.5-ի ԵՄ 28 երկրներում հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության միջին ցուցանիշը 2014 թվականին կազմել է 38.8 %, ինչը գրեթե 1.77 անգամ գերազանցում է Հայաստանի նույն ցուցանիշին: Ընդ որում, այդ ցուցանիշը ԵՄ անդամ երկրներում, ինչպես և Հայաստանում էական փոփոխության չի ենթարկվել և աճել է 0.8%-ով: Սակայն քննարկվող դեպքերն անհամատեղելի են, քանի որ քննարկվող մեկնարկային տարում Եվրամիության ցուցանիշն արդեն իսկ 1.84 անգամ գերազանցում էր Հայաստանյան ցուցանիշին:

Աղյուսակ 2.5-ում ներկայացված տվյալները ցույց են տալիս, որ չնայած, ընդհանուր առմամբ, նկատվում է հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության աճի միտում (առավել մեծ աճ է արձանագրվել Դանիայում՝ 5%, Հունաստանում՝ 4.1% և Իսլանդիայում՝ 3.6), սակայն որոշ երկրներում նկատվում է ցուցանիշի նվազում (առավել մեծ նվազում է արձանագրվել ՄԹ-ում՝ 3.6%, Լիտվայում՝ 2.9%, Բուլղարիայում՝ 2.8%): Այնուամենայնիվ, պետք է նշել, որ քննարկվող երկրներում հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը բոլոր դեպքերում 27%-ից մեծ է, և հասնում է մինչև 49.9%-ի: Հետևաբար, պետք է արձանագրել, որ հարկերի սոցիալական գործառույթն ամբողջությամբ չի իրականացվում՝ առաջնահերթություն տալով այլ գործառույթների իրականացմանը:

Վերահսկող գործառույթ: Հարկերի վերջին՝ վերահսկող գործառույթը պետական համապետական վերահսկողության կարևորագույն բաղադրիչներից է, որն

արտահայտվում է հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման համընդհանուր ապահովման տեսքով: Հարկ է արձանագրել, որ հարկային վերահսկողությունը կարևոր դերակատարում ունի ոչ միայն զուտ ֆիսկալ տեսանկյունից, այլև ներպետական ու արտաքին աշխարհի հետ ապրանքային և ֆինանսական հոսքերն արձանագրելու, դիտարկելու և կարգավորելու տեղեկատվական ապահովման տեսանկյունից: Այս առումով, հարկերի վերահսկող գործառույթը հանդես է գալիս որպես ազգային անվտանգության բաղադրիչ:

Հարկերի վերահսկող գործառույթի հանրային ընկալումները կապված են տնտեսական արդարության, անվտանգության և հավասարության ապահովման հետ, որի բացակայության դեպքում ցանկացած մեծահարուստ հանրության շրջանում սկսում է ընկալվել որպես օլիգարխ, նրա վարած տնտեսական գործունեությունը՝ ստվերային, ինչը ոչ միայն ազդում է առողջ տնտեսական մթնոլորտի վրա, այլև հանգեցնում է ավելի խոր բարոյահոգեբանական բարդությունների:

Հարկային մարմինների և հարկատուների միջև հարաբերությունները կարելի է պայմանականորեն բաժանել ուժային ու գործընկերային խմբերի: Ուժային հարաբերությունների շարքում են դասվում տույժերի և տուգանքների կիրառման համակարգը, բանկային հաշիվների ու հարկատուի սեփականության այլ օբյեկտների վրա կալանքի և այլ սահմանափակումների կիրառումը, հարկատուի գործողությունների ու տնտեսական ազատության սահմանափակումը և այլն: Դրան հակառակ՝ գործընկերային հարաբերությունները ներառում են հարկատուի և հարկային մարմինների միջև հարկային իրավահարաբերություններում տարբեր հարցերի վերաբերյալ կամավոր և օրինական հարաբերությունների ձևավորումը, այդ թվում՝ հարկային հաշվետվությունների հանձնումը, հարկերի ժամանակին վճարումը և այլն: Գործընկերային հարաբերությունները ենթադրում են նաև, որ հարկատուն ազատ է լինում հարկման թույլատրելի այս կամ այն ռեժիմի ընտրության հարցում, օգտագործում է հաշվապահության վարման, ամորտիզացիայի հաշվարկման, հարկերի վճարման և հաշվանցման, հարկային արտոնություններից օգտվելու իր նախընտրած եղանակներն ու ձևերը:

Հարկային համակարգի և հարկատուների միջև հարաբերությունների ուժային ու գործընկերային խմբերի տարանջատումը հետաքրքիր է այնքանով, որ այն բավականին մեծ ճշգրտությամբ կարող է բնութագրել առանձին պետության հարկային քաղաքականության բնույթը, հարկային մարմինների վարչարարական ունակությունները, և ընդհանուր առմամբ՝ տվյալ պետության հարկային ռազմավարությունը: Այսպես, ուժային հարաբերությունների գերակշռումը վկայում է, որ պետական հարկային ռազմավարությունն ուղղված է հարկերի ֆիսկալ գործառույթի կատարմանը, իսկ գործընկերային լայն տարածումն արդեն ցույց է տալիս իշխանություն-հարկատու փոխվստահության մթնոլորտի գերակայության, պետական եկամուտների ապահովման գործընթացի սահունության և լարվածության բացակայության մասին:

Հարկերի վերահսկող գործառույթի հիմքում ընկած է «ՀՀ ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը⁶⁵, որով սահմանվում են վերջինիս երկու տարատեսակներ՝ ուսումնասիրություններ և ստուգումներ: Ուսումնասիրությունը միտված է պարզելու հարկատուի կողմից ներկայացված հաշվետվություններում հարկերի հաշվարկման ճշտությունը, այն իրականացվում է հարկային մարմնում՝ առանց տնտեսավարողի այցելելու և լրացուցիչ փաստաթղթեր ներկայացնելու պահանջի⁶⁶: Վերջնական արդյունքում հայտնաբերված անճշտությունների ու բացթողումների վերաբերյալ հարկատուն կարող է պարզաբանումներ ներկայացնել և կատարել համապատասխան ուղղումներ: Հետևաբար՝ ուսումնասիրությունների արդյունքում լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ չեն առաջանում: Ստուգումների այս տարատեսակը համապատասխանում է հարկային մարմինների և հարկատուների միջև գործընկերային հարաբերությունների հայեցակարգին:

Ի տարբերություն ուսումնասիրության՝ ստուգումն ընթացակարգ է, որով պարզվում է հարկատուի ներկայացրած հաշվետու փաստաթղթերի

⁶⁵ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-60, ՀՀ ՊՏ 2000.06.23/14(112), 17.05.2000:

⁶⁶ Սարգսյան Կ.Ս., Կյուրեղյան Ա.Մ., Հարկային վերահսկողության սկզբունքները, ձևերն ու մեթոդները: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (գիտական հոդվածների ժողովածու - 2017) / ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ: Պատ. խմբագիր՝ Վ. Լ. Հարությունյան.- Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, էջ 156-162:

արժանահավատությունը և ծավալած գործունեության իրական ցուցանիշները: Ստուգումներն արդեն իրականացվում են հարկատուի տարածքում, որտեղ կարող են կատարվել չափումներ, խրոնոմետրաժ և ներառել վերահսկողության այլ գործիքներ:

Հարկերի վերահսկող գործառույթի կիրառման ուղղությամբ վերջին տասնամյակի կարևորագույն իրադարձությունը ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգի ներդրումն է, որով հիմնավորվում է ստուգվող հարկատուների ցանկի ընտրությունը՝ նվազեցնելով հարկային մարմինների կամայականությունների հնարավորությունը: Հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների ընդհանուր նկարագիրը հաստատվել է ՀՀ կառավարության 2011 թվականի նոյեմբերի 10-ի N 1636-Ն որոշմամբ⁶⁷: Դրանով սահմանվում են հարկատուի ֆինանսատնտեսական գործունեության 21 ցուցանիշներ, որոնց գնահատականների միջոցով տվյալ հարկատուն ներառվում է ռիսկայնության ցածր, միջին կամ բարձր խմբում:

2.2. Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը

Հարկերի կատարած գործառույթները վկայում են այն մասին, որ հարկային համակարգի ժամանակակից դերակատարումը չի սահմանափակվում պետական գանձարանը եկամուտներով ապահովելով: Հարկային արդյունավետ ռազմավարությունը կարող է խթանել տնտեսության առանձին հատվածներ՝ նպաստելով առավել մեծ հավելյալ արժեք ստեղծող նորարարական ճյուղերի զարգացումը և մեղմել բնակչության եկամուտների անհավասարաչափ բաշխումը՝ կապված գնողունակության բարձրացման ու սոցիալական խնդիրների լուծման հետ: Եվ ընդհակառակը, անարդյունավետ հարկային ռազմավարությունը կարող է հանգեցնել ճիշտ հակառակ արդյունքների, որի հետևանքով տնտեսական վիճակն

⁶⁷ «Հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների ընդհանուր նկարագիրը հաստատելու և ՀՀ կառավարության 2009 թվականի դեկտեմբերի 17-ի N 1487-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» ՀՀ կառավարության 2011 թվականի նոյեմբերի 10-ի N 1636-Ն որոշում:

ավելի կվատթարանա՝ ավելի դժվարացնելով պլանավորված հարկային եկամուտների ապահովման գործընթացը:

Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը, կիրառվող գործիքակազմն ու մոտեցումները պայմանավորված են ինչպես սուբյեկտիվ, այնպես էլ մի շարք օբյեկտիվ գործոններով: Օբյեկտիվ գործոնների շարքում կարևոր դերակատարում ունեն այնպիսի իրողությունները, ինչպիսիք են ընտրված հարկային ռազմավարությունը, բյուջետային համակարգի կառուցվածքն ու մակարդակների թիվը, գործող իրավունքի նորմերը, պետության ստանձնած տնտեսական պարտավորությունները և դրանց իրագործման համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների ծավալը, միջազգային ինտեգրացիոն գործընթացների շրջանակներում տարբեր կառույցներին անդամակցությամբ պայմանավորված պարտավորությունները, տնտեսական զարգացվածության ընթացիկ մակարդակն ու հասարակության ինքնակարգավորման ունակությունը, սոցիալ-տնտեսական ավանդույթները, աշխարհաքաղաքական իրադրությունն ու այլ գործոններ:

Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ելակետում պետության կողմից իրականացվող կառավարման կառուցվածքն է: Հայաստանի Հանրապետությանը հանդես է գալիս որպես ունիտար պետություն, ինչով էլ պայմանավորված է ՀՀ բյուջետային երկմակարդակ կառուցվածքը: Վերջինս կարգավորվում է «ՀՀ բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենքով⁶⁸: Նշված օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանվում է, որ ՀՀ բյուջետային համակարգն իրավունքի նորմերով կարգավորվող ՀՀ տնտեսական հարաբերությունների և ՀՀ պետական կառուցվածքի վրա հիմնված երկու մակարդակի բյուջեների ամբողջությունն է, որի առաջին մակարդակը պետական բյուջեն է, իսկ երկրորդ մակարդակը՝ համայնքների բյուջեներն են: Պետական բյուջեն և համայնքների բյուջեները կազմում են ՀՀ համախմբված բյուջեն:

⁶⁸ «ՀՀ բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-137, ՀՀՊՏ 1997.08.11/18, ընդունված 24.06.1997:

Հայաստանի հարկային համակարգի ժամանակակից պատմությունն ընդամենը երկու և կես տասնամյակի պատմություն ունի⁶⁹: Նորանկախ Հայաստանի հանրապետությունում հարկային համակարգը, որպես այդպիսին գոյություն չունեի, քանի որ գտնվելով ԽՍՀՄ կազմում՝ Հայաստանում ևս ձևավորվել էր պլանային տնտեսությանը բնորոշ տնտեսական կառուցվածք, որտեղ հարկային համակարգի դերակատարումը գործնականում երկրորդային էր⁷⁰: Չնայած ԽՍՀՄ տարիներին հարկային համակարգի նման կարգավիճակին՝ պետք է արձանագրել, որ այդ տարիներին գործում էին այդ համակարգի բնորոշ առանձին տարրեր: Խորհրդային տարիներին հարկային համակարգին համահունչ էր հարկերի հավաքագրման գործառույթների ապակենտրոնացումն ու տեղային բնույթը⁷¹: ԽՍՀՄ գոյության վերջին տարիներին փորձ արվեց վերաիմաստավորել հարկային համակարգի դերն ու գործառույթները, որի նպատակով ԽՍՀՄ Մինիստրների Սովետի թիվ 76 առ 24.01.1990թ. որոշմամբ և «Պետական հարկային տեսչությունների իրավունքների, պարտականությունների ու պատասխանատվության» մասին ԽՍՀՄ օրենքով (21.05.1990թ.) ձևավորվեց ԽՍՀՄ պետական հարկային ծառայությունը: ԽՍՀՄ փլուզմամբ ավարտվեց Խորհրդային հարկային ընդհանուր համակարգի ձևավորման և զարգացման փուլը, որին հաջորդեցին արդեն անկախացած նախկին ԽՍՀՄ հանրապետություններում ազգային հարկային համակարգերի ձևավորման գործընթացները:

Անկախության ձեռքբերմամբ հարկային համակարգը նոր իմաստ և նպատակներ ստացավ, որոնց իրականացումը կենսական նշանակություն ունեցավ պետական համակարգի գործունեության համար: Սակայն այս փուլում առաջ եկան այնպիսի հիմնախնդիրներ, ինչպիսիք էին՝ հարկային օրենսդրության բացակայությունն ու անկատարությունը, նյութատեխնիկական բազայի անհամապատասխանությունը նոր պահանջներին, և որ ամենակարևորն է, մարդկային ռեսուրսների անբավարար մակարդակը: Ընդ որում, եթե նյութատեխնիկական բազայի հետ կապված

⁶⁹ Գրիգորյան Ա., Հարկային համակարգի ձևավորումը Հայաստանի Հանրապետությունում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (140) / Փետրվար 2012, էջ 17:

⁷⁰ Հարությունյան Վ., Սարգսյան Զ., Հարկերի ծագումը, էությունը և տնտեսագիտական բովանդակությունը: Սոցիալ-Տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր): Եր., «Գիտություն», 2008, էջ 12:

⁷¹ Խաչատրյան Ա.Հ., Հարկային իրավունք: Երևան, «Գիտություն», 2003, էջ 35:

հիմնախնդիրների լուծումն ընդամենը կապված էր համապատասխան ֆինանսական միջոցների պակասի հետ, ապա իրավական դաշտի և մարդկային ռեսուրսների անբավարարության ու անկատարության հարցերն ավելի երկարաժամկետ լուծում էին պահանջում:

ՀՀ ներկայիս հարկային համակարգի պատմության սկիզբը կարելի է դիտարկել 1990-1991թթ., երբ ընդունվեցին հարկային ծառայության սկզբունքների, կառուցվածքի, հարկային մարմինների և հարկատուների իրավունքներն ու պարտականությունները սահմանող առաջին օրենքներն ու իրավական ակտերը: ՀՀ պետական հարկային տեսչության կառուցվածքը պաշտոնապես հաստատվեց 1992թ. մայիսին, երբ ՀՀ վարչապետի 1996թ. մայիսի 10-ի թիվ 271 որոշումով հաստատվեցին «ՀՀ հարկային տեսչության կանոնադրությունը» և «ՀՀ հարկային տեսչության կենտրոնական ապարատի կառուցվածքը»: Պետք է արձանագրել, որ չնայած առկա բացերին, հանրության կողմից ոչ տարաբնույթ որակումներին ու առաջադրված խնդիրների լուծման արդյունավետությանը՝ հարկային համակարգը երկու և կես տասնամյակի ընթացքում վերածվել է բավականին կայացած ու առաջադեմ կառույցի, իսկ առկա խնդիրներից շատերը բխում են համապետական տարբեր հիմնախնդիրներից:

Հարկային ռազմավարության իրագործման հիմքում ընկած է հարկային համակարգն իր կազմակերպական կառուցվածքով: Ակնհայտ է, որ հարկային ռազմավարության ամբողջ գործընթացը՝ ռազմավարության մշակումից մինչև դրա իրագործումն ու վերահսկողությունը, գործնականում իրականացվում է հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի տարբեր օղակների միջոցով, որոնց շարքում չկան ոչ կարևոր և երկրորդական օղակներ: Իր գործունեության ամբողջ ընթացքում ՀՀ հարկային համակարգը ենթարկվել է ինչպես կազմակերպաիրավական, այնպես էլ կառուցվածքային շարունակական փոփոխությունների, որոնք հիմնավորվել են մատուցվող ծառայությունների որակի բարձրացման անհրաժեշտությամբ և շատ դեպքերում էլ կրել են նաև քաղաքական ենթատեքստ՝ կարճ ժամանակ անց կրկին ենթարկվելով փոփոխությունների:

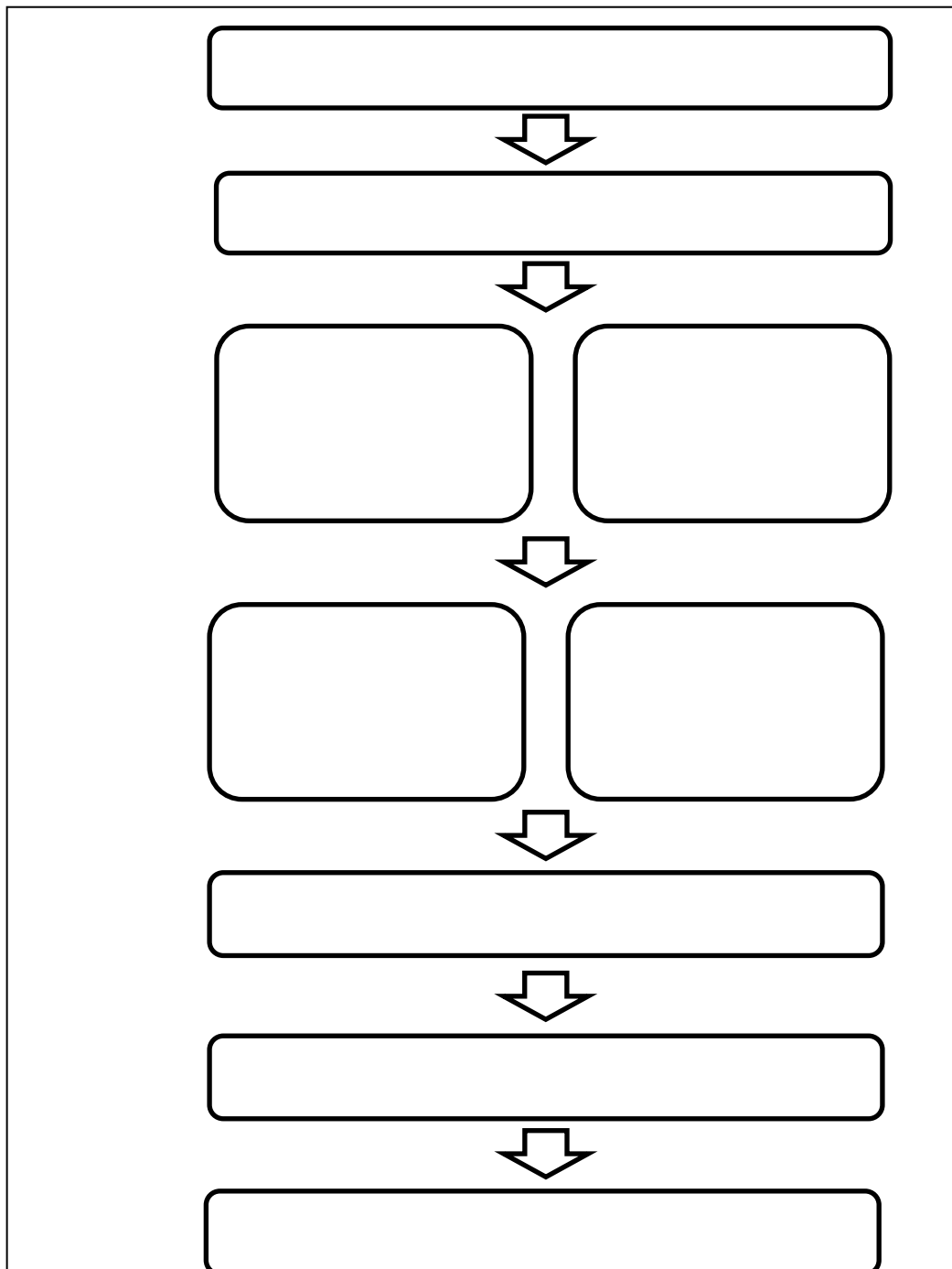
Եթե փորձենք ժամանակագրորեն ներկայացնել ՀՀ հարկային համակարգում ինստիտուցիոնալ կառուցվածքի կարևոր փոփոխությունները, ապա պետք է նշել «ՀՀ կառավարության կառուցվածքում փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ Նախագահի 1996թ. հունիսի 15-ի թիվ 287 հրամանագիրը, որով հարկային մարմնի տեսչական մակարդակը հասցվեց նախարարության մակարդակի՝ ստեղծելով ՀՀ պետական եկամուտների նախարարությունը, որը ներառում էր ինչպես հարկային, այնպես էլ մաքսային ոլորտի կարգավորումը: 2001թ. «Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր մաքսային պետական կոմիտե ստեղծելու մասին» հուլիսի 6-ի թիվ 603 որոշմամբ ՀՀ պետական եկամուտների նախարարության կազմից առանձնացվեց մաքսային վարչությունն ու ստեղծվեց ՀՀ կառավարությանն առընթեր մաքսային պետական կոմիտեն, որից հետո մինչև 2008թ. այս երկու ծառայությունները գործեցին որպես առանձին պետական մարմիններ:

Նախարարության կարգավիճակով հարկային մարմինը գործեց շուրջ 6 տարի, երբ ՀՀ Նախագահի 2002թ. նոյեմբերի 13-ի թիվ ՆՀ-1202-Ն հրամանագրով «ՀՀ պետական եկամուտների նախարարությունը» վերակազմավորվեց «ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության»: Միաժամանակ, ՀՀ կառավարության 2002թ. նոյեմբերի 21-ի թիվ 1926-Ն որոշմամբ ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության աշխատակազմի կառուցվածքում ստեղծվեցին երեք նոր հարկային տեսչություններ՝ կապված խոշոր հարկ վճարողների, ակցիզային հարկ վճարողների ու բանկերի և վարկային կազմակերպությունների հետ:

2008թ. օգոստոսի 20-ին «ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության» և «ՀՀ կառավարությանն առընթեր մաքսային պետական կոմիտեի» միացման արդյունքում ստեղծվեց ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեն, որը պետք է ներկայացնել որպես հարկային մարմինների ինստիտուցիոնալ կարգավիճակի փոփոխության հերթական փուլ:

2014թ. նախաձեռնվեց հարկային մարմնի ինստիտուցիոնալ կառուցվածքի հերթական փոփոխությունը, մասնավորապես, ՀՀ կառավարության 2014թ. մայիսի 8-ի թիվ 500-Ն որոշմամբ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեն և ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը միաձուլվեցին՝ ձևավորելով ՀՀ

Ֆինանսների նախարարությունը՝ հարկային մարմնի կարգավիճակը հասցնելով նախարարության մակարդակի: Սակայն նման կարգավիճակով հարկային մարմինը գոյատևեց 2 տարուց պակաս ժամանակ, մինչև ՀՀ Նախագահի 2016թ. մարտի 1-ի ՆՀ-213-Ն հրամանագրի ընդունումը, որով ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը վերակազմակերպվեց՝ դրանից առանձնացնելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեն (գծապատկեր 2.1):



Գծապատկեր 2.1: ՀՀ հարկային մարմնի ինստիտուցիոնալ կարգավիճակի փոփոխությունները՝ ըստ 1991-2016թթ.

ՀՀ հարկային մարմնի կազմակերպման ինստիտուցիոնալ կարգավիճակի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ 25 տարիների ընթացքում այն շուրջ 7 անգամ ենթարկվել է փոփոխության՝ տարբեր ժամանակահատվածներում կազմակերպվելով որպես տեսչություն, նախարարություն, ծառայություն և կոմիտե: Ակնհայտ է, որ նման թվով փոփոխությունները չեն կարող պայմանավորված լինել միայն օբյեկտիվ պայմաններով, և դա այն դեպքում, երբ հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքը և ինստիտուցիոնալ կարգավիճակը պետք է բխի հարկման համընդհանուր սկզբունքների տրամաբանությունից, որոնց ապահովումը հիմքեր է ստեղծում հարկային արդյունավետ համակարգ ձևավորելու համար: Միաժամանակ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը պետք է հիմնվի հարկման սկզբունքների վրա, ինչը կերաշխավորի հարկային ռազմավարության ինչպես մշակման, այնպես էլ իրագործման ողջ գործընթացի արդյունավետությունը: Հարկման 4 հիմնական սկզբունքներն են՝

1. Արդարության սկզբունքը, ըստ որի բոլորը պետք է հարկվող օբյեկտին համապատասխան հարկեր վճարեն:

2. Որոշակիության սկզբունքը, ըստ որի հարկի մեծությունը, հաշվարկման եղանակն ու վճարման կարգը պետք է հստակ հնարավորություն ընձեռեն հաշվարկելու և վճարելու հարկերը:

3. Հարմարության սկզբունքը, ըստ որի հարկի գանձումը պետք է հարմար լինի հարկատուին ինչպես տարածության, այնպես էլ ժամանակի մեջ:

4. Տնտեսման սկզբունքը, ըստ որի հարկման ամբողջ գործընթացը պետք է տնտեսապես հիմնավորված լինի⁷²:

Այսպիսով, ինստիտուցիոնալ կառուցվածքի փնտրտուքն ի վերջո հանգեցրեց հարկային մարմնի՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր գործող կոմիտեի կարգավիճակի տրամադրելուն, որը ներառում է ինչպես հարկային, այնպես էլ մաքսային ոլորտների կարգավորման դաշտը: Հարկային մարմնի կազմակերպման առումով նույնպես քննարկվող ժամանակահատվածում տեղի են ունեցել մեծաթիվ փոփոխություններ,

⁷² Մարության Վ., Հարկազանձման սկզբունքների դասական ու արդի ընկալումները հարկային վարչարարության կատարելագործման համատեքստում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (164) / Փետրվար 2014, էջ 22:

որոնք բխել են ոչ միայն ինստիտուցիոնալ կառուցվածքի փոփոխություններից, այլև պայմանավորված են եղել ժամանակի հրամայականներով:

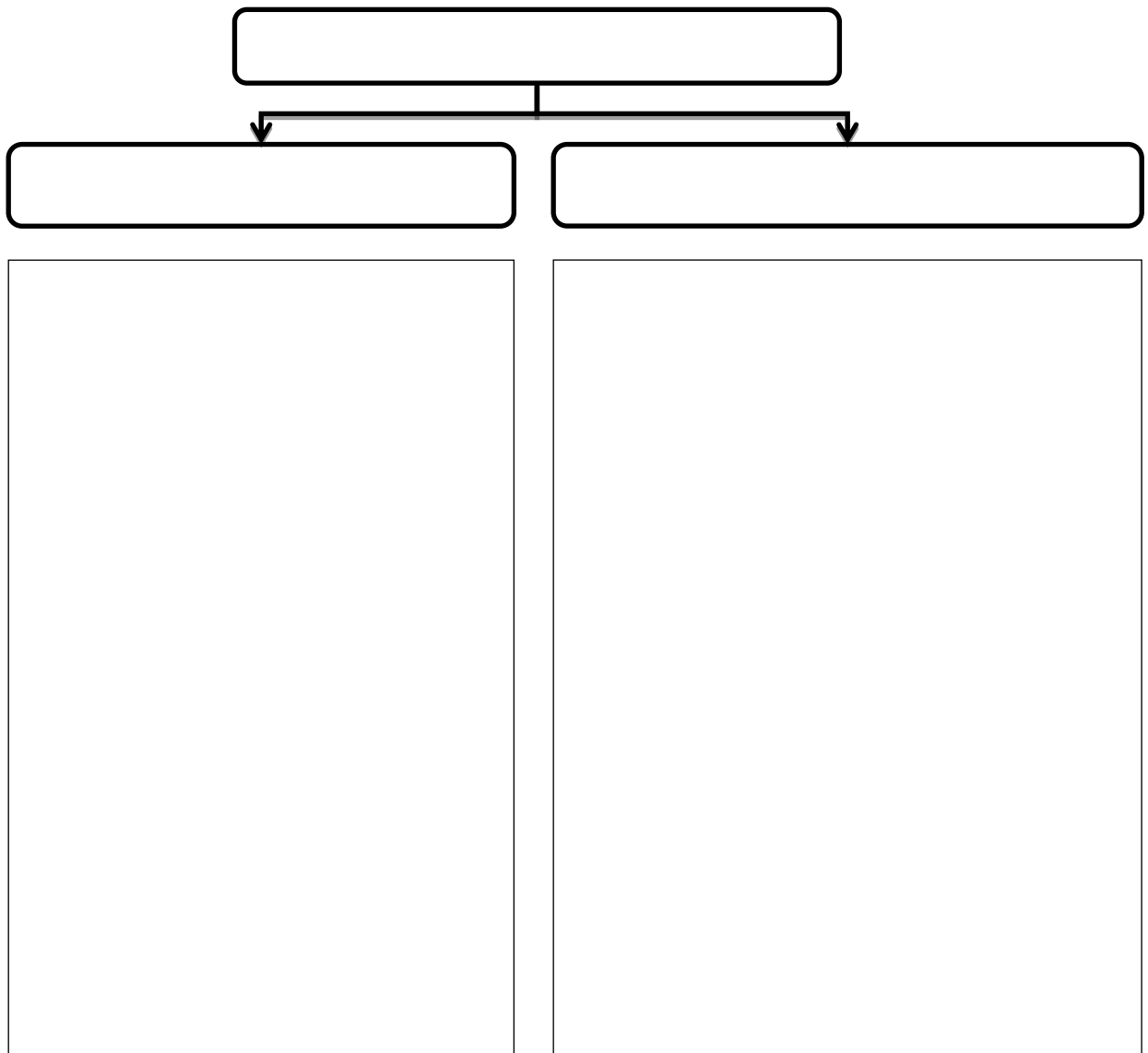
ՀՀ հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքը սահմանվում է ՀՀ ՊԵԿ-ի կանոնադրությամբ, որը հաստատվել է ՀՀ կառավարության 2016 թվականի մարտի 10-ի 224-Ն որոշմամբ⁷³: Այն սահմանում է ՊԵԿ-ի նպատակները և խնդիրները, իրականացվելիք գործառույթները, կառավարման կարգը, աշխատակազմը, գույքի, և մի շարք այլ կանոնադրական հարցերը: ՊԵԿ-ը հանդես է գալիս որպես «Հարկային ծառայության մասին», «Մաքսային կարգավորման մասին» և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքներով նախատեսված հարկային և մաքսային մարմին: Այն հանդես է գալիս որպես հանրապետական իրավապահ և գործադիր մարմին, որի պահպանման ծախսերը ֆինանսավորվում են ՀՀ պետական բյուջեի միջոցների հաշվին:

ՊԵԿ-ի համակարգն ընդգրկում է հարկային և մաքսային մարմինները: Այն կազմված է կոմիտեի նախագահից, կոմիտեի նախագահի տեղակալներից, խորհրդականներից, օգնականներից, մամուլի քարտուղարից, կոմիտեի աշխատակազմից, տարածքային ստորաբաժանումներից: Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշմամբ կոմիտեի ենթակայությանը կարող են հանձնվել պետական ոչ առևտրային կազմակերպություններ:

Հարկային մարմնի խնդիրները տարանջատվում են ըստ հարկային և մաքսային ոլորտների, որոնց համառոտ բնութագիրը ներկայացված է գծապատկեր 2.2-ում: ՊԵԿ-ի իրականացնելիք գործառույթներն արդեն կապված են կանոնադրական խնդիրների և նպատակների իրականացման հետ⁷⁴:

⁷³ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին հի կառավարության որոշում: N 224-Ն, ՀՀՊՏ 2016.03.15/19(1199).1 հոդ.209.1, առ 10.03.2016:

⁷⁴ ՀՀ կառավարության որոշումը ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին, Հավելված N 1: N 224-Ն, ՀՀՊՏ 2016.03.15/19(1199).1 Հոդ.209.1, 10.03.2016:



Գծապատկեր 2.2: Հարկային և մաքսային ոլորտներում ՀՀ ՊԵԿ-ի նպատակների և խնդիրների համառոտ բնութագիրը⁷⁵

ՊԵԿ-ի կառավարումն իրականացվում է նրա նախագահի կողմից, որին այդ պաշտոնին նշանակում և ազատում է ՀՀ նախագահը՝ վարչապետի առաջարկությամբ: ՊԵԿ-ի նախագահը ղեկավարում է կոմիտեի ընթացիկ գործունեությունը, ընդունում է գերատեսչական իրավական ակտեր, առաջարկություններ է ներկայացնում ՀՀ կառավարությանը, սահմանում է աշխատակազմի կառուցվածքային ստորաբաժանումների իրավասությունների սահմանները, լսում և ՀՀ կառավարության

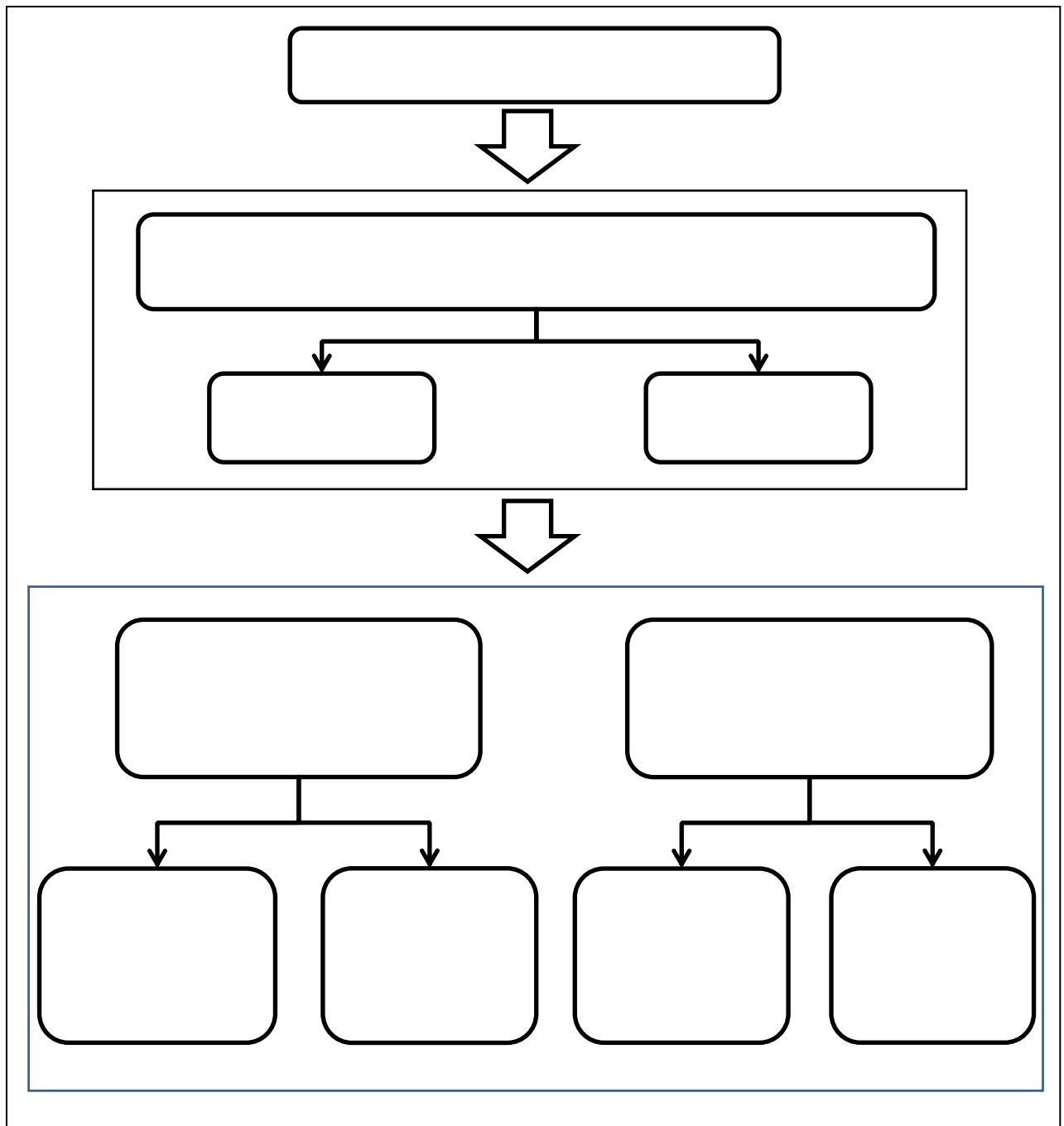
⁷⁵ Գծապատկերը կառուցված է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրության հիման վրա:

հաստատմանն է ներկայացնում կոմիտեի գործունեության տարեկան հաշվետվությունները, հաստատում է կոմիտեի աշխատակազմի տարեկան պահպանման ծախսերի նախահաշիվը, դրա կատարողականն ու ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերստուգման արդյունքները, ՀՀ կառավարության հաստատմանն է ներկայացնում կոմիտեի կանոնադրությունը ու աշխատակազմի կառուցվածքը, հարկային տեսչությունների, մաքսատների (այդ թվում՝ տարածաշրջանային) ու մաքսային կետերի ստեղծման, վերակազմակերպման և լուծարման վերաբերյալ առաջարկություններ, ստեղծում է խորհրդակցական մարմիններ, շնորհում և իջեցնում է հատուկ կոչումներ ու դասային աստիճաններ, կամ զրկում դրանցից, հաստատում է կոմիտեի վերադաս մարմնի կառուցվածքային ստորաբաժանումների գործառույթները, կառուցվածքը և հաստիքացուցակը:

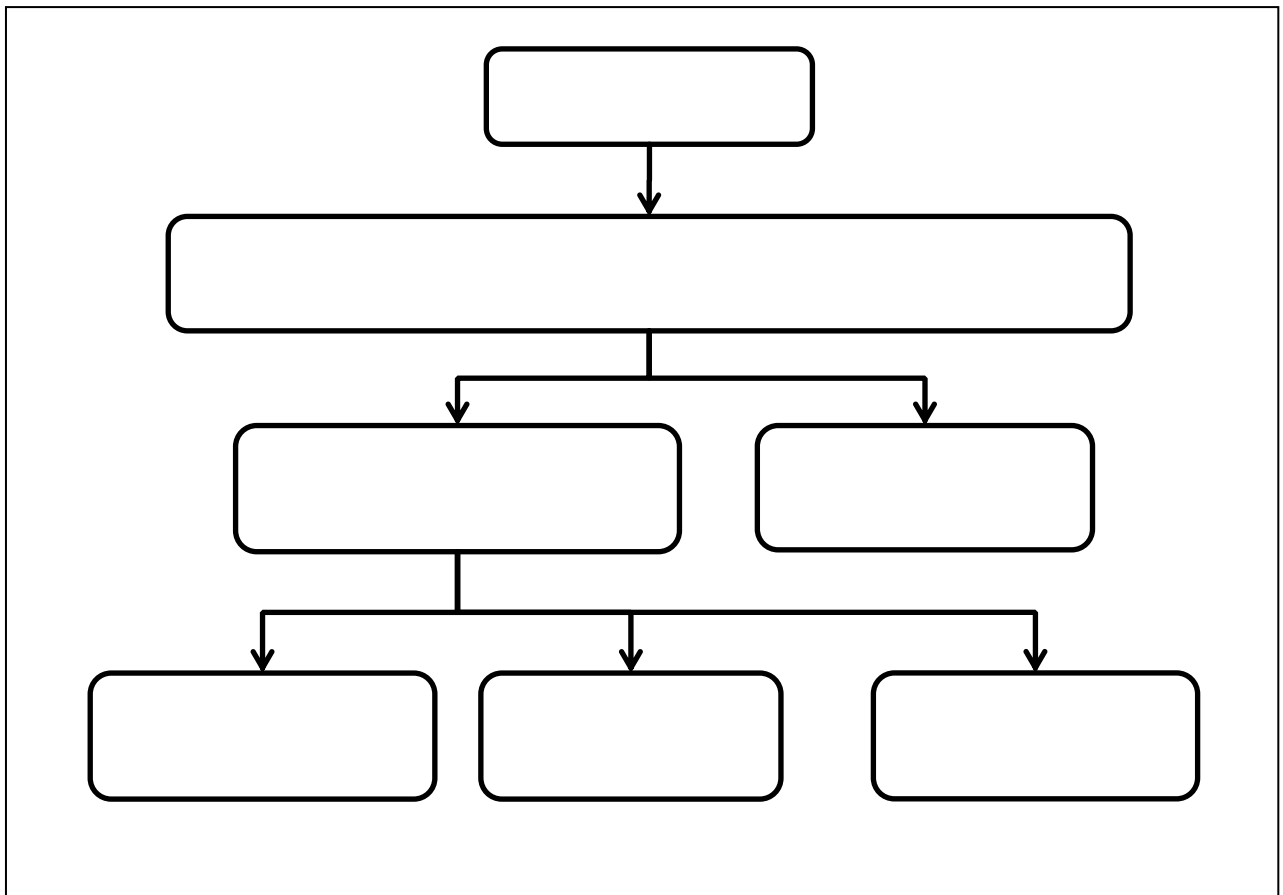
Կոմիտեի նախագահն ունի տեղակալներ, որոնց պաշտոնի է նշանակում և պաշտոնից ազատում Հայաստանի Հանրապետության վարչապետը՝ խորհրդակցելով կոմիտեի նախագահի հետ: Կոմիտեի նախագահի բացակայության դեպքում, նրա հանձնարարությամբ, կոմիտեի նախագահի պարտականությունները կատարում է կոմիտեի նախագահի տեղակալներից մեկը: Կոմիտեի նախագահի տեղակալն իրեն հանձնարարված բնագավառում համակարգում է կոմիտեի ներսում իրականացվող աշխատանքները: Կոմիտեի նախագահն ունի խորհրդականներ, օգնական և մամուլի քարտուղար, որոնց միջև կատարում է պարտականությունների բաշխումը:

Ինչպես նշվեց, ներկայիս հարկային մարմինը, այն է՝ Պետական եկամուտների կոմիտեն, ձևավորվել է 2016թ.-ին: Հատկանշական է, որ իր ձևավորումից շուրջ 1 տարի անց այն կառուցվածքային առումով ենթարկվել է լուրջ փոփոխությունների, որի արդյունքում հարկային մարմնի երկաստիճան համակարգը վերածվել է միամակարդակ համակարգի⁷⁶: Գծապատկեր 2.3-ում ներկայացված է ՀՀ ՊԵԿ-ի կառուցվածքը մինչև 2017թ. կառուցվածքային բարեփոխումները, իսկ գծապատկեր 2.4-ը բերված է նույն թվականից հետո կատարված կառուցվածքային բարեփոխումները:

⁷⁶ ՀՀ կառավարության 2016 թվականի մարտի 10-ի N 224-Ն որոշման մեջ փոփոխություններ կատարելու մասին ՀՀ Կառավարության N 514-Ն առ 18 մայիսի 2017 որոշում: N 514-Ն, ՀՀՊՏ 2017.05.31/33(1308) Հոդ.534, 18.05.2017:



Գծապատկեր 2.3: ՀՀ ՊԵԿ-ի կառուցվածքը մինչև 2017թ. կառուցվածքային բարեփոխումները



Գծապատկեր 2.4: ՀՀ ՊԵԿ-ի կառուցվածքը 2017թ. կառուցվածքային բարեփոխումներից հետո

Գծապատկերներ 2.3-ի և 2.4-ի համադրությունը ցույց է տալիս, որ 2017թ. հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի փոփոխությունների արդյունքում կրճատվել են հարկային համակարգի մակարդակների թիվը: Մինչև բարեփոխումները ՀՀ հարկային համակարգը երկմակարդակ էր, որտեղ առաջին մակարդակում վերադաս մարմինն էր՝ իր վարչություններով և բաժիններով, իսկ երկրորդ մակարդակում՝ առանձնացվում էին հարկային ու մաքսային մարմինները՝ իրենց տեսչություններով, մաքսատներով և մաքսային կետերով:

Բարեփոխումներից հետո հարկային մարմինը դարձել է միամակարդակ, որտեղ նախկինում գործող կազմակերպական կառուցվածքի երկրորդ մակարդակում գործող օղակներն անմիջականորեն գործում են հենց հարկային վերադաս մարմնի կառուցվածքում: Այս փոփոխությունների տրամաբանությունը հասկանալու համար ներկայացնենք մինչ բարեփոխումները և բարեփոխումներից հետո հարկային

մարմնում ներառված կառուցվածքային ստորաբաժանումների ցանկը (տե՛ս աղյուսակներ 2.6-2.8-ը):

Աղյուսակ 2.6

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ վերադաս մարմնի կառուցվածքային ստորաբաժանումների
կարգավիճակը 2017թ. բարեփոխումներից հետո

Կառուցվածքային ստորաբաժանումը	Կարգավիճակը
<i>ՎԱՐՉՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</i>	
Ռիսկերի կառավարման և հարկային կարգապահության ծրագրերի վարչություն	Պահպանվել է
Վարչարարության մեթոդաբանության, ընթացակարգերի և սպասարկման վարչություն	Պահպանվել է
Կազմակերպման և հսկողության վարչություն	Պահպանվել է
Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչություն	Պահպանվել է
Ներքին աուդիտի վարչություն	Պահպանվել է
Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչություն	Պահպանվել է
Մաքսային վիճակագրության, վերլուծության և ռիսկերի կառավարման վարչություն	Վերանվանվել է
Մաքսային հսկողության վարչություն	Պահպանվել է
Հետբացթողումային հսկողության վարչություն	Պահպանվել է
Նախաբացթողումային հսկողության վարչություն	Պահպանվել է
Մաքսանենգության դեմ պայքարի և կրկնակի մաքսային հսկողության վարչություն	Վերանվանվել է
Իրավաբանական վարչություն	Պահպանվել է
Քննչական վարչություն	Պահպանվել է
Իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչություն	Պահպանվել է
Օպերատիվ հետախուզության վարչություն	Պահպանվել է
Ներքին անվտանգության վարչություն	Պահպանվել է
Միջազգային համագործակցության վարչություն	Պահպանվել է
Անձնակազմի կառավարման վարչություն	Պահպանվել է
Ֆինանսահաշվային վարչություն	Պահպանվել է
Գործերի կառավարման վարչություն	Պահպանվել է
Քարտուղարություն	Պահպանվել է
<i>ԲԱԺԻՆՆԵՐ</i>	
Ալցիզային դրոշմանիշերի և դրոշմապիտակների հաշվառման բաժին	Լուծարվել է
Տեղեկատվության և հասարակայնության հետ կապերի բաժին	Պահպանվել է
Առաջին բաժին	Պահպանվել է

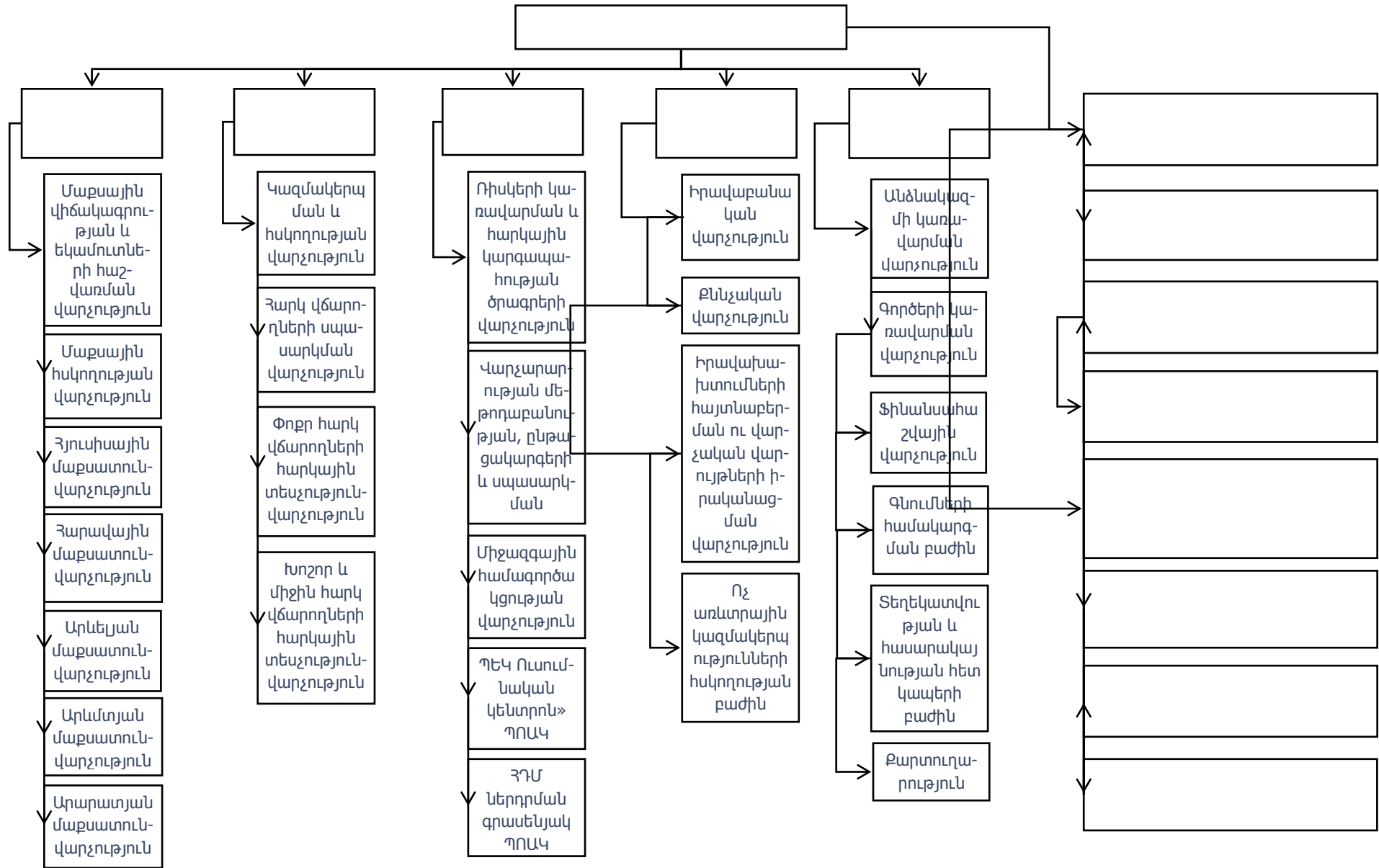
ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հարկային (տարածքային) տեսչություններ (մարմիններ)
ստորաբաժանումների կարգավիճակը 2017թ. բարեփոխումներից հետո

Կառուցվածքային ստորաբաժանումը	Կարգավիճակը
Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն	Լուծարվել է
19 տարածքային հարկային տեսչություններ	Լուծարվել են

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ մաքսատներ և մաքսային կետերի կարգավիճակը 2017թ.
բարեփոխումներից հետո

Կառուցվածքային ստորաբաժանումը	Կարգավիճակը
Ավտոտրանսպորտային միջոցների մաքսային ձևակերպումների մասնագիտացված մաքսատուն	Լուծարվել է
Ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մաքսային ձևակերպումների մասնագիտացված մաքսատուն	Լուծարվել է
Միջազգային փոստային և սուրհանդակային առաքումներով փոխադրվող ապրանքների մասնագիտացված մաքսատուն	Լուծարվել է
6 տարածաշրջանային մաքսատներ	Լուծարվել են

Հարկ է նշել, որ կատարված բարեփոխումների արդյունքում լուծարված կառուցվածքային ստորաբաժանումների փոխարեն ստեղծվեցին նոր, վերադաս մարմնի ենթակայությամբ գործող կառուցվածքային ստորաբաժանումներ: Նշված բարեփոխումներից հետո ձևավորված ՀՀ ՊԵԿ-ի կառավարման մարմինների և կառուցվածքային ստորաբաժանումների միջև ենթակայություններն ու կապերը ներկայացված են գծապատկեր 2.5-ում:



Գծապատկեր 2.5. ՀՀ ՊԵԿ-ի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը

Գծապատկեր 2.5–ում ներկայացված կառուցվածքային ստորաբաժանումների ներքո ձևավորվել և գործում են ենթաբաժիններ, մասնավորապես՝

Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչությունում ներառված են 8 ստորաբաժանումներ՝ արտաքին տնտեսական գործունեության հսկողության, հարկային հաշվանցումների և վերադարձման հսկողության, ստուգումների դիտարկման, ինչպես նաև ստուգումների 5 բաժինները:

Հեղափոխության հսկողության վարչությունում ներառված են 2 ստորաբաժանումներ՝ ստուգումների, ինչպես նաև ստուգումների պլանավորման և ռազմավարության բաժինները:

Օպերատիվ հետախուզության վարչությունում ներառված են 28 ստորաբաժանումներ՝ 27 բաժիններ և արագ հակազդման բաժին:

Քարտուղարությունում ներառված են 3 ստորաբաժանումներ՝ ընդհանուր, արձանագրային և արխիվային, ինչպես նաև քաղաքացիների ընդունելության բաժինները:

Մաքսային վիճակագրության և եկամուրների հաշվառման վարչությունում ներառված են 3 ստորաբաժանումներ՝ մաքսային գանձումների և հաշվառման, մաքսային վիճակագրության. ինչպես նաև փոխադրումների հաշվառման և տեղեկատվության բաժինները:

Մաքսային հսկողության վարչությունում ներառված են 4 ստորաբաժանումներ՝ մաքսային ընթացակարգերի և գործառնությունների կիրարկման, մաքսային գործի կազմակերպման և զարգացման, սակագնային կարգավորման և հսկողության, ինչպես նաև դասակարգման և ոչ սակագնային կարգավորման բաժինները:

Կազմակերպման և հսկողության վարչությունում ներառված են 4 ստորաբաժանումներ՝ հարկային հսկողության, վերլուծության, համակարգման և տեսչական բաժինները:

Հարկ վճարողների սպասարկման վարչությունում ներառված են 21 սպասարկման 21 բաժիններ:

Փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունում ներառված են 19 ստորաբաժանումներ՝ ստուգումների 16 և վերլուծության 3 բաժիններ:

Խոշոր և միջին հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունում ներառված են 19 ստորաբաժանումներ՝ ստուգումների 6 և վերլուծության բաժինները:

Ռիսկերի կառավարման և հարկային կարգապահության ծրագրերի վարչությունում ներառված են 4 ստորաբաժանումներ՝ հարկային ստուգումների ռիսկերի գնահատման և վերլուծության, մոնիտորինգի, հարկային կարգապահության ծրագրերի, ինչպես նաև եկամուտների գնահատման և վերլուծության բաժինները:

Վարչարարության մեթոդաբանության, ընթացակարգերի և սպասարկման վարչությունում ներառված են 4 ստորաբաժանումներ՝ Եվրասիական տնտեսական միության օրենսդրության մեթոդական ապահովման, հարկերի և պարտադիր վճարների մեթոդաբանության ու ընթացակարգերի բաժինները, ինչպես նաև հարկ վճարողների սպասարկման և հեռախոսազանգերի կենտրոնը:

Միջազգային համագործակցության վարչությունում ներառված են 2 ստորաբաժանումներ միջազգային հարաբերությունների և Եվրասիական տնտեսական միության հետ համագործակցության բաժին:

Իրավաբանական վարչությունում ներառված են 7 ստորաբաժանումներ՝ սնանկության գործերի, ծառայողական քննությունների, հայցային աշխատանքների և դատական պաշտպանության, վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ գործերի, հարկադիր գանձումների, իրավական խորհրդատվության և զարգացման բաժին, ինչպես նաև մաքսային գործերի և մտավոր սեփականության պաշտպանության ընթացակարգերի բաժինները:

Քննչական վարչությունում ներառված են քննչական 3 բաժիններ:

Իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչությունում ներառված են 3 ստորաբաժանումներ՝ իրավախախտումների հայտնաբերման և վերլուծության, հետաքննության, ինչպես նաև վարչական վարույթի իրականացման բաժինները:

Անձնակազմի կառավարման վարչությունում ներառված են 2 ստորաբաժանումներ՝ մրցույթների և ատեստավորման կազմակերպման, ինչպես նաև անձնակազմի հաշվառման բաժինները:

Գործերի կառավարման վարչությունում ներառված են 2 ստորաբաժանումներ՝ շինարարական ծրագրերի համակարգման, ինչպես նաև նյութատեխնիկական ապահովման և վարչատնտեսական բաժինները:

Ֆինանսահաշվային վարչությունում ներառված են 4 ստորաբաժանումներ՝ վերլուծությունների, աշխատավարձի, հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների, ինչպես նաև ֆինանսական բաժինները:

Մաքսանենգության դեմ պայքարի վարչությունում ներառված են 6 ստորաբաժանումներ՝ օպերատիվ հետախուզական և արագ հակազդման, կրկնակի մաքսային հսկողության և համատեղ ստուգումների, ինչպես նաև 4 տարածաշրջանային բաժինները:

Նախաքաղաքական հսկողության վարչությունում ներառված են 9 ստորաբաժանումներ՝ 6 բաժիններ և 3 տարածաշրջանային բաժինները:

Ներքին աուդիտի վարչությունում ներառված են 3 ստորաբաժանումներ՝ մաքսային մարմնի ներքին աուդիտի, համակարգման և ֆինանսաիրավական ներքին աուդիտի, ինչպես նաև հարկային մարմնի ներքին աուդիտի բաժինները:

Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչությունում ներառված են 6 ստորաբաժանումներ՝ նախագծերի իրականացման, տեղեկատվության փոխանակման և կառավարման, տեղեկատվական համակարգերի փոփոխությունների կառավարման և ազդեցությունների գնահատման, ցանցային ենթակառուցվածքների և սարքավորումների սպասարկման, էլեկտրոնային կառավարման համակարգերի սպասարկման, ինչպես նաև ռիսկերի վերլուծության և կառավարման բաժինները:

Ներկայացված կառուցվածքային ստորաբաժանումները ցույց են տալիս, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կազմում ստեղծվել են մի շարք նոր վարչություններ և բաժիններ, մասնավորապես՝

- հարկ վճարողների սպասարկման վարչություն,
- փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչություն,
- խոշոր և միջին հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչություն,
- հյուսիսային մաքսատուն-վարչություն,
- հարավային մաքսատուն-վարչություն,
- արևելյան մաքսատուն-վարչություն,

- արևմտյան մաքսատուն-վարչություն,
- արարատյան մաքսատուն-վարչություն,
- ոչ առևտրային կազմակերպությունների հսկողության բաժին ու գնումների համակարգման բաժին:

Միաժամանակ, մաքսային վիճակագրության, վերլուծության և ռիսկերի կառավարման վարչությունը վերանվանվել է մաքսային վիճակագրության ու եկամուտների հաշվառման վարչության, իսկ մաքսանենգության դեմ պայքարի և կրկնակի մաքսային հսկողության վարչությունը՝ մաքսանենգության դեմ պայքարի վարչության:

**ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ԵՎ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ
ԳԵՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

3.1. Հարկային ռազմավարության բարեփոխման գերակայությունները և դրա ազդեցությունը տնտեսության վրա

ՀՀ հարկային ռազմավարության առանձնահատկությունների քննարկումը ցույց տվեց, որ պետական եկամուտների շուրջ 90 և ավելի տոկոսը ձևավորվում է հարկերի, տուրքերի ու սոցիալական վճարների հաշվին: Դա նշանակում է, որ ՀՀ հարկային համակարգի բարեփոխումների գործընթացում չեն կարող կիրառվել վիրահատական եղանակներ, քանի որ ցանկացած կտրուկ փոփոխություն կարող է հանգեցնել հարկային եկամուտների նվազման, ինչը հղի է պետական ծախսերն ամբողջությամբ կատարելու համար անբավարար միջոցների ռիսկով: Հարկ է արձանագրել, որ միշտ չէ, որ հնարավոր է եղել ապահովել հարկերի գործառույթների գործարկման արդյունավետությունը: Ավելին, վերջին տարիներին պլանավորված և փաստացի հավաքագրված հարկային եկամուտների դինամիկայի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հարկային եկամուտների պլանավորման գործընթացում թերի է հարկային եկամուտների կանխատեսման գործառույթի իրականացումը, ինչն էլ իր հերթին հանգեցնում է պլանավորված հարկային եկամուտների թերակատարմանը: Հետևաբար, անհրաժեշտ է հարկային ռազմավարության մշակման գործընթացում մեծացնել պլանավորման փուլի կատարման որակը, քանի որ սխալ կանխատեսված հարկային ներուժի պայմաններում հարկային եկամուտների ապահովմանն ուղղված վարչական ճնշումները հանգեցնում են գործարար միջավայրի խեղաթյուրմանն ու վատթարացմանը:

Հարկային համակարգի կարևոր բնութագրիչներից մեկն ուղղակի և անուղղակի հարկերի փոխառնչություններն ու դերակատարումն է: Որպես կանոն, հարկային համակարգի և հարկային վարչարարության քննարկումներում գերիշխում է այն տեսակետը, որ ուղղակի հարկերն իրենց բնույթով ավելի արդարացի են, քան

անուղղակի հարկերը, և, հետևաբար, ուղղակի հարկերի մեծ մասնաբաժինը հարկային եկամուտների ընդհանուր կառուցվածքում դիտվում է որպես դրական երևույթ:

Չնայած հարկային եկամուտների կառուցվածքի ուսումնասիրությունը վկայում է, որ հարկային ռազմավարության իրագործման արդյունքում նվազել է անուղղակի հարկերի, մասնավորապես ԱԱՀ-ի դերակատարումը հարկային եկամուտների ապահովման գործընթացում, այնուամենայնիվ, դրական այս միտումին զուգահեռ հարկ է արձանագրել, որ ուղղակի հարկերի մասնաբաժնի ավելացման բեռը գերազանցապես վերաբաշխվել է ֆիզիկական անձանց վրա, ինչը ՀՀ սոցիալ-տնտեսական ներկայիս պայմաններում հանգեցնում է բնակչության տնօրինելի եկամուտների կրճատմանը:

Տնտեսական գործընթացների կարգավորման հարկային լծակների և մասնավորապես հարկային արտոնությունների ուսումնասիրությունը ցույց տվեց, որ ՀՀ-ում իրականացվող հարկային ռազմավարությունը քիչ է օգտագործում հարկային արտոնությունների միջոցով տնտեսության խթանման և կարգավորման հնարավորությունները: Հարկերի կարգավորիչ գործառույթի իրականացման ուսումնասիրությունն էլ իր հերթին ցույց է տալիս, որ հարկային արտոնությունների ինստիտուտը Հայաստանում գերազանցապես ուղղված է տարբեր խոցելի և անվճարունակ սոցիալական խմբերի աջակցությանը, և դա այն դեպքում, երբ հարկային արտոնությունների համակարգը պետք է ուղղված լինի այնպիսի տնտեսական համակարգի ձևավորմանը, որը կնպաստի նման սոցիալապես խոցելի խմբերի կրճատմանը: Ավելին, չնայած «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված են հարկային արտոնությունների բավականին մեծ շրջանակ, սակայն գործնականում հարկային ռազմավարությամբ առավելապես կիրառվում է հարկից ազատման և հարկվող օբյեկտի նվազեցման բաղադրիչները, անտեսելով հարկային արտոնությունների այնպիսի գործիքներ, ինչպիսիք են՝ հարկի դրույքաչափի նվազեցումը, հարկի վճարման ժամկետի հետաձգումը և այլն: Այս առումով հարկային ռազմավարությունը պետք է ուղղվի այնպիսի հարկային արտոնությունների կիրառմանը, որոնք կնպաստեն տնտեսական գործունեության խթանմանը, և ոչ թե սոսկ սոցիալական հարցադրումներին:

Նշված խնդիրների լուծումն առաջին հերթին հնարավոր է իրականացնել տնտեսական աճի առաջընթաց տեմպերի ապահովման միջոցով: Ամբողջ աշխարհում ինտեգրացիոն գործընթացների խորացմանը և ակտիվացմանը զուգահեռ ավելանում են նաև տնտեսական աճի գլխավոր շարժիչ ուժի՝ օտարերկրյա ներդրումներ ներգրավելու համար տարբեր երկրների գործադրած ջանքերը: Ակնհայտ է, որ ցանկացած մրցապայքարում լինում են հաղթողներ և պարտվողներ, և այս առումով վերոնշյալ ոլորտը բացառություն չէ: Ընդհանրապես, ներդրումների ներգրավման գործում առաջնային նշանակություն է տրվում հարկային համակարգի դերակատարմանը, քանի որ հարկային օրենսդրության տարբեր գործիքների կիրառումը թույլ է տալիս բարելավել ներդրումային միջավայրը, ներազդել կապիտալի միջազգային հոսքերի ծավալների և ուղղությունների վրա, որի արդյունքում այս ողջ գործընթացն անտեսող և համապատասխան միջոցառումներ չիրականացնող երկրներում դիտվում է ճիշտ հակառակ զարգացման միտումները:

Դեպի Հայաստանի Հանրապետություն վերջին տարիների ներդրումային հոսքերի կրճատումը հանրության մտահոգությունների և տնտեսագետների ամենաակտիվ քննարկվող թեմաներից է: Իզուր չէ, որ առանց բացառության բոլոր կառավարությունների առաջնային գերխնդիրը մեծածավալ օտարերկրյա ներդրումների ներգրավումն է եղել, ինչն իրականացնել, ցավոք չի հաջողվել: Ավելին, վերջին տարիներին պետական պարտքի սրընթաց աճի պայմաններում գալիք տարիներին ավելի ու ավելի է մեծանալու դրա սպասարկման բեռը: Պետական պարտքի կայուն կառավարման երկարաժամկետ բոլոր սթրես-թեստերում կարևորագույն նշանակություն ունի տնտեսական աճի և օտարերկրյա ներդրումների բարձր ցուցանիշները, այն առումով, որ վերջիններիս չապահովելու պարագայում պետական պարտքի բեռը բնութագրող ցուցանիշների արժեքները դուրս են գալիս կառավարելիության անվտանգ մակարդակից:

Ներդրումային որոշումների կայացման ժամանակակ գործարարները որպես կանոն ունենում են այլընտրանքային մի քանի տարբերակներ, որոնք վերաբերում են նույն ներդրումը տարբեր երկրներում իրականացնելուն կամ տարբեր երկրների միջև բաշխելուն: Այս գործընթացի իրականացման ժամանակ անհրաժեշտություն է առաջանում համեմատել տարբեր երկրների ներդրումային միջավայրերը, որտեղ մեծ

նշանակություն ունի հարկային միջավայրը: Ներկայումս տարբեր երկրներում ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելու դյուրությունը համեմատելու համար լայնորեն կիրառվում է «Doing business» դասակարգիչը, որն ունիվերսալ մեթոդաբանությամբ հաշվարկվում է շուրջ 190 երկրների համար⁷⁷: Նշված դասակարգչի տասը բաղադրիչներից մեկը վերաբերում է հարկերը վճարելուն և քննարկում է այն ժամանակային, նյութական և ֆինանսական ծախսումները, որը ստիպված է կրել միջին չափի արտադրական կազմակերպությունը մեկ տարվա ընթացքում⁷⁸:

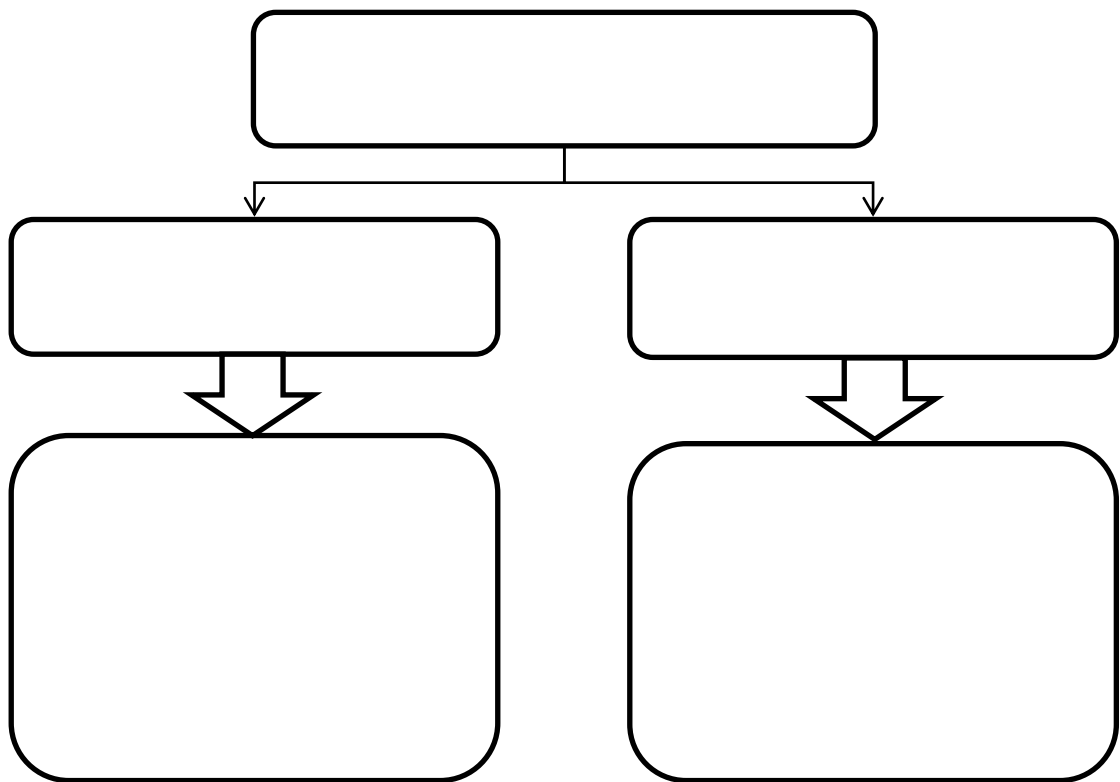
Յուրաքանչյուր երկիր պետք է մշակի և իրականացնի իր ուրույն հարկային ռազմավարությունը, որը համապատասխանության մեջ պետք է լինի երկրի զարգացման գերակայությունների և առաջնահերթությունների հետ: Հայաստանն այս դեպքում ևս բացառություն չէ, և այս առումով հարկային ռազմավարության բարեփոխումների գերակայությունները պետք է բխեն պետության զարգացման տեսլականից և ընթացիկ խնդիրների լուծման տրամաբանությունից: Հայաստանի հարկային համակարգի զարգացման հեռանկարային գերակայությունները բխում են միանգամից մի քանի պետական փաստաթղթերից: Հարկային համակարգի զարգացման գերակայությունները նախևառաջ ներկայացված են «Հայաստանի Հանրապետության 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագրում»⁷⁹: Նշված փաստաթղթում որպես պետական եկամուտների հիմնական խնդիր առանձնացված է հարկային եկամուտների անբավարար և համեստ մակարդակը, որի հաղթահարումը նպատակահարմար է գտնվել իրականացնել տնտեսության ճյուղային կառուցվածքում հարկունակ ճյուղերի մասնաբաժնի ավելացման և դեռևս չօգտագործվող, սակայն ներդրման ներուժ ունեցող հարկատեսակների կիրառման միջոցով: Ընդ որում, քանի որ տնտեսության ճյուղային կառուցվածքի փոփոխությունը ժամանակատար է, ինչպես նաև պայմանավորված է ՀՀ կառավարության անմիջական վերահսկողությունից դուրս բազմաթիվ օբյեկտիվ և

⁷⁷ World Bank. 2017. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4. 356p.

⁷⁸ «Doing business» դասակարգչի հարկային բաղադրիչը հաշվարկվում է միջին չափերի կազմակերպության համար և որոշակի առումով չի ընդգրկում ամբողջ տնտեսությունը, քանի որ առանձին պետության սահմաններում փոքր և խոշոր ձեռնարկատիրության համար կարող են գործել հարկման արտոնյալ և այլընտրանքային ռեժիմներ:

⁷⁹ ՀՀ կառավարության 2014 թվականի մարտի 27-ի N 442 - Ն որոշման հավելված՝ «Հայաստանի Հանրապետության 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիր»

սուբյեկտիվ գործոններից, առաջնահերթ նշանակություն է լրացուցիչ հարկատեսակների ընտրության, ներդրման, դրանց կիրառման ենթաօրենսդրական բազային մշակման գործընթացներին, ինչը պետք է հիմք հանդիսանա լրացուցիչ հարկային եկամուտների հիմնական մասի ապահովման համար: Որպես նոր հարկատեսակներ են քննարկվում հիմնականում գույքային և ակցիզային հարկերի շրջանակի ընդլայնումը, հաշվի առնելով, որ դրանց կիրառման շրջանակները միջազգային փորձի հետ համեմատության մեջ, զգալիորեն թերի են օգտագործվում: Բնականաբար, բոլոր բարեփոխումների հիմքում պետք է դրվեն հարկման արդարության ուղղահայաց և հորիզոնական սկզբունքները, որի արդյունքում հարկային հավելաճի հիմնական բեռը չպետք է ընկնի սոցիալապես խոցելի հարկատուների վրա: Նշված ուղղություններով բարեփոխումների հիմնական միջոցառումները ներկայացված են գծապատկեր 3.1–ում:



Գծապատկեր 3.1: Հարկային ռազմավարության բարելավման գերակայությունները ըստ Հայաստանի Հանրապետության 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագրի:

Գծապատկեր 3.1-ում ներկայացված փոխառնչությունները ցույց են տալիս, որ հարկման արդարության սկզբունքի վերականգնման համար մեծ տեղ է հատկացվում հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատմանը, հարկման բազայի առավելագույն ընդլայնմանը, ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների շրջանակի ընդլայնմանը, տեսանելի հարստության՝ առավել մեծ չափերով հարկման ու գույքի արժեքի հավելաճի հարկման մեխանիզմների ներդրմանը:

Տնտեսագիտական գրականության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ, ընդհանուր առմամբ, հարկային արտոնությունների նկատմամբ առկա է բացասական վերաբերմունք⁸⁰: Պարզաբանման համար նշենք, որ հարկային արտոնությունները, լուծելով կարճաժամկետ խնդիրներ, երկարաժամկետ հատվածում հանգեցնում են տնտեսական մեխանիզմների խեղաթյուրմանը և ռեսուրսների վերաբաշխմանը, ինչը, ի վերջո, տնտեսության մյուս ոլորտների ու մասնակիցների վրա բացասական ներազդեցություն թողնելով, աստիճանաբար չեզոքացնում է այն ամբողջ դրական ազդեցությունը, որը ձեռք էր բերվել արտոնության ներդրումից: Ավելին, ՀՀ-ում հարկային արտոնությունների կիրառման ուսումնասիրությունը ցույց տվեց, որ դրանք գերազանցապես ուղղված են սոցիալական խնդիրների լուծմանը, և դա այն դեպքում, երբ հարկերի խթանող գործառույթի իրականացումը ենթադրում է տնտեսական ակտիվության խթանումը: Այս առումով զարգացման ռազմավարությունում հարկային արտոնությունների կրճատման ներառումը ողջունելի է և տեղին:

Ցանկացած հարկային արտոնության առաջին հետևանքը պետական և համայնքային եկամուտների կառուցվածքում հարկային եկամուտների որոշակի մասնաբաժնի կորուստն է, որը կստացվեր, եթե տվյալ արտոնությունը չկիրառվեր: Այս հետևանքն ի հայտ է գալիս անմիջապես, հարկային արտոնության նպատակ հանդիսացող տնտեսական արդյունքից առաջ, որը, ի դեպ, կարող է ի հայտ գալ անգամ տարիներ հետո, կամ ընդհանրապես չդրսևորվել: Այս առումով հարկային ցանկացած արտոնություն ունի իր գինը, որը հանդես է գալիս չստացված հարկային եկամուտների տեսքով: Հետևաբար, հարկային այն բոլոր արտոնությունները, որոնց տնտեսական դրական հետևանքը համադրելի չէ պետության կրած ծախսերի հետ,

⁸⁰ Կարապետյան Հ., Հարկային կարգավորման եղանակները և դրանց հիմնական առանձնահատկությունները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #9-10 (193-194) / Հունվար 2016, էջ 65:

կարող են դիտվել որպես կասեցման թեկնածուներ: Ակնհայտ է, որ ներկայումս ներդրված հարկային արտոնությունների գերակշիռ մասը համապատասխանում են այս փիլիսոփայությանը: Նմանապես, նոր հարկային արտոնությունների սահմանումը պետք է կրի բացառիկ երևույթի տեսք, կիրառվի զգուշությամբ և ազգային անվտանգության հայեցակարգին համապատասխանող ուղղություններում:

Տնտեսական գործունեության շատ ոլորտներում ներդրված հարկային արտոնությունների համակարգը հանգեցրել է նրան, որ տնտեսության տարբեր ոլորտներ հայտնվել են արտոնյալ կարգավիճակում՝ ունենալով նվազ մասնակցություն հարկային եկամուտների կազմավորման գործընթացին: Նման ոլորտներից է տնտեսության ֆինանսական հատվածը, որտեղ ԱԱՀ հարկման բազան բավականին նեղացված է: Սակայն, այնուամենայնիվ հարկ է նշել, որ ռազմավարական զարգացման ծրագրով նպատակ է դրվում հարկման դաշտ բերել միայն ոչ տոկոսային որոշ ծառայությունների գծով շրջանառությունը՝ մյուս հատվածները թողնելով արտոնյալ կարգավիճակում:

Հարկային ռազմավարության գերակայություններից է նաև տեսանելի հարստության կամ շքեղության հարկումը: Նման խնդրի լուծումն առաջին հերթին պահանջում է սահմանել շքեղություն համարվող գույքի տարատեսակները, մշակել դրանց գնահատման ունիվերսալ մեթոդաբանությունը, ինչպես նաև ապահովել դրա ամբողջական և համատարած կիրառումը: Նույնը կարելի է ասել նաև գույքի արժեքի հավելածի հարկման մեխանիզմների ներդրման ռազմավարական գերակայության համար, որի զարգացումը նույնպես պահանջում է մշակել գնահատման համապատասխան մեթոդաբանություն: Ընդհանուր առմամբ, ակնկալվում է, որ գույքի հարկման մեխանիզմների կատարելագործման արդյունքում գույքային հարկերի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների կառուցվածքում կրկնակի կավելանան՝ ՀՆԱ-ի 0.4 տոկոսից հասցնելով մինչև 0.7 տոկոսի:

Հարկային համակարգի զարգացման գերակայությունների մյուս հատվածը, ըստ ՀՀ 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագրի, վերաբերում են հարկային վարչարարության բարեփոխումներին, որոնց վերջնական նպատակը ՀՀ հարկային համակարգի մրցունակության ապահովումն է առնվազն մեր տարածաշրջանի սահմաններում: Այս խնդրի լուծումը երկրի տնտեսական զարգացման

գլխավոր ռազմավարությամբ առաջին հերթին հանձնարարվում է իրականացնել հարկային վարչարարության կոշտ գործիքներն ավելի փափուկ գործիքներով փոխարինելու, հարկային ստուգումները հասցեական և ռիսկի չափորոշիչների հիման վրա իրականացնելու, հարկատուների հետ գործընկերության գաղափարախոսության ընդլայնելու, հարկային օրենսդրությունը կանխամտածված խախտող տնտեսվարողների հանդեպ առավել կոշտ հսկողական և պատժիչ գործողություններ իրականացնելու, ստվերային տնտեսությունը կրճատելու և հարկման դաշտում ներառելու, ինչպես նաև հարկատուների շրջանում կարգապահության մշակույթ սերմանելու և ինքնավերահսկումն ու կարգապահությունը խրախուսելու գործիքների և այլ միջոցառումների միջոցով, որոնք, ի վերջո պետք է հանգեցնեն հարկային եկամուտների ընդլայնմանն ու դրան համահունչ՝ հիմքեր ստեղծեն սոցիալ-տնտեսական խնդիրների լուծման համար⁸¹:

Սակայն նշվածն ամենևին չի նշանակում, որ մեր երկրի իշխանությունները հրաժարվել են հարկային արտոնությունների հետագա կիրառումից, այլ ընդհակառակը, ներկայացվում են, որ հարկային արտոնությունների կիրառության հիմնական ոլորտները պետք է լինեն երկրի տնտեսության զարգացման և անվտանգության ապահովման ռազմավարական ոլորտները, որտեղ սահմանված հատուկ հարկային և մաքսային ռեժիմներն ու ընթացակարգերը, արտահայտված ինչպես հարկային արտոնությունների, այնպես էլ տարբերակված վարչական լծակների տեսքով, պետք է ապահովեն դրանց առաջանցիկ տեմպերով զարգացումն ու տնտեսության շարժիչ «շոգեքարշի» վերածվելը:

Տնտեսական զարգացման ռազմավարությամբ սահմանվում են նաև մի քանի հարկային ցուցանիշներ, որոնք ուղենիշ պետք է հանդիսանան հարկային ռազմավարության մշակման և զարգացման համար: Այսպես, ակնկալվում էր, որ ռազմավարության իրականացման առաջին տարիներին՝ 2014-2015թթ. հարկային եկամուտների հարաբերակցությունը ՀՆԱ-ի նկատմամբ պետք է կազմեր մոտավորապես 23.8 %, մինչդեռ փաստացի 2014թ. համար այդ ցուցանիշը կազմել է 22.5%, իսկ 2015թ. համար՝ 21.6 %՝ նվազելով ևս 0.9 %-ով (ներառյալ՝ տուրքերը և

⁸¹ Այվազյան Ա., ՀՀ հարկային եկամուտների և տնտեսական աճի վրա ստվերային տնտեսության ազդեցության գնահատումը: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #1-2 (185-186) / Հունվար 2016, էջ 84-85:

սոցիալական վճարները): Վերջիններս վկայում են այն մասին, որ ռազմավարության իրականացման առաջին տարիներին արդեն լուրջ խնդիրներ էին ծագել հարկային եկամուտների ապահովման համար՝ հարվածի տակ դնելով այդ ամբողջ գործընթացը: Ավելին, ակնկալվում էր, որ արդյունավետ հարկային ռազմավարության իրականացման և հարկային բարեփոխումների արդյունքում ձևավորված նոր տնտեսական միջավայրում արդեն 2016թ. սկսած յուրաքանչյուր տարի պետք է ավելանային հարկային եկամուտները՝ տարեկան կտրվածքով ՀՆԱ-ի 0.3-0.4%-ի չափով: Քանի որ 2015թ. համար հարկային եկամուտների մակարդակը կանխատեսվում էր ՀՆԱ-ի նկատմամբ 23.8%-ի սահմաններում, ապա հաջորդող 10 տարիների ընթացքում՝ մինչև 2025թ. այդ ցուցանիշը պետք ավելանա շուրջ 3-4%-ով՝ հասնելով ՀՆԱ-ի նկատմամբ 26.8-27.8% մակարդակի: Ակնհայտ է, որ ընթացիկ տնտեսական իրավիճակի պայմաններում հարկահավաքության նման մակարդակ դժվար թե ապահովվի:

Հարկային ռազմավարության մյուս գերակայությունը միջազգային, ԱՊՀ և, մասնավորապես, ԵՏՄ շրջանակներում միասնական ու մրցունակ հարկային քաղաքականության և դրույքաչափերի սահմանումն է, քանի որ ներկայիս տնտեսական պայմաններում միջազգային հարկային մրցակցությունը նոր թափ ու որակ է ստացել՝ շատ դեպքերում անցնելով խելամտության և արդար մրցակցության սահմանները:

Տնտեսության երկարաժամկետ զարգացման ռազմավարության համար սահմանվող հարկային մյուս արժանահիշատակ և էական գերակայությունը վերաբերում է տեղական ինքնակառավարման մարմինների (ՏԻՄ) կայացմանը: Մասնավորապես հարկային եկամուտների հետագա աճի հետ կապված, որով պետք է ապահովվի ՏԻՄ-երի գործունեության ինչպես ինքնավարությունը, այնպես էլ արդյունավետությունը: Այս առումով հատկանշական է գույքային հարկերի ծավալների ավելացմանն ուղղված ներկայացված մեխանիզմների իրագործումը, քանի որ այդ գույքային հարկատեսակները գերազանցապես համալրում են հենց համայնքների հարկային եկամուտները:

Այսպիսով, ամփոփելով հարկային ռազմավարության բարեփոխման գերակայությունների վերլուծությունն ըստ ՀՀ 2014-2025 թթ. հեռանկարային

զարգացման ռազմավարական ծրագրի, կարող ենք առանձնացնել կոնկրետ գործողությունների հետևյալ ուղղությունները, այդ թվում՝

1. Հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատում:
2. Ֆինանսական հատվածի հարկման արդյունավետության բարձրացում:
3. Շքեղության հարկման մեխանիզմների ներդրում:
4. Գույքի գնահատման մեխանիզմների ներդրում և գույքային հարկերի մասնաբաժնի ավելացում մինչև 0.7%-ի:
5. Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության շարունակական ավելացում մինչև ՀՆԱ-ի նկատմամբ 26-28%-ի սահմաններում:
6. ՏԻՄ-երի եկամտային հնարավորությունների ավելացում:
7. Հարկային վարչարարության բարելավում, այդ թվում՝ ռիսկերի վրա հիմնված ստուգումների համակարգի ներդրում, էլեկտրոնային ծառայությունների շրջանակների ընդլայնում, հարկատուների ինքնուրույնության և կարգապահության խթանում և այլն:
8. Միջազգային և տարածաշրջանային մակարդակներում մրցունակ հարկային համակարգի ձևավորում:

Որպեսզի բացահայտենք, թե նշված խնդիրների լուծմանն ուղղված ինչպիսի քայլեր են ձեռնարկվում ՀՀ կառավարության կողմից, ներկայացնենք հարկային համակարգում նախատեսվող այն միջոցառումների շրջանակը, որոնք ամփոփված են ՀՀ կառավարության գործունեության 2017-2022թթ. ծրագրում⁸²: Առաջինը, ինչ կարելի է հանդիպել այս ծրագրի հարկային համակարգի զարգացման գերակայությունները ներկայացնող հատվածում, դա հարկային եկամուտների ծավալի ավելացման նպատակադրումն է: Ըստ ներկայացված գնահատականի՝ ՀՀ կառավարությունը նախատեսում է ավելացնել հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցությունը 5 տարիների ընթացքում 2.5 տոկոսային կետով: Նկատենք, որ 2016թ. հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցությունը կազմել է 21.7 տոկոս՝ ներառյալ տուրքերը և սոցիալական վճարները, ինչը նշանակում է որ 2022թ. համար կառավարության նպատակադրումը կազմում է 24.2 տոկոս, այսինքն, այն ենթադրությունը, որ ՀՀ զարգացման ռազմավարական ծրագրում ամրագրված հարկային եկամուտների

⁸² Հայաստանի Հանրապետության կառավարության ծրագիր (2017-2022 թթ.): Հավելված ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հունիսի 19-ի N 646-Ա որոշման:

ծավալը 2025թ. համար չի իրականացվելու, ավելի ակնհայտ է դառնում:

Մյուս դիտարկումը, որ պարզ է դառնում ՀՀ կառավարության ծրագրի ներածական մասից, դա ՀՀ կառավարության նպատակադրումն է պայքարելու ստվերային տնտեսության դեմ, առաջին հերթին, փաստաթղթավորման և կանխամտածված օրինազանց հարկատուների նկատմամբ հարկային վարչարարության առավել խիստ միջոցառումների կիրառման եղանակով:

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀ կառավարության գործունեության այս միջնաժամկետ ծրագրով հարկային համակարգի ռազմավարական զարգացման կիզակետը տեղափոխվում է հարկային վարչարարության դաշտ՝ շեշտադրելով այնպիսի միջոցառումների իրականացման անհրաժեշտությունը, ինչպիսիք են էլեկտրոնային ինքնաշխատ համակարգի միջոցով տեսչական ընթացիկ հսկողության իրականացումը, արտաքին տնտեսական գործունեության փաստաթղթավորման առավել պարզեցումն ու հստակեցումը, հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի կատարելագործումը, և այլն: 2017-2022թթ. հարկային ռազմավարության բարեփոխման գերակայությունները կարելի է ներկայացնել հետևյալ միջոցառումների իրականացման տեսքով.

1. Հարկային մարմնի հսկողական գործառույթի իրագործման ընթացքում ռիսկերի գնահատման ընդլայնված համակարգ ներդրումը, որը պետք է նպատակ հետապնդի կենտրոնացնելու հարկային մարմնի սահմանափակ ռեսուրսներն առավել մեծ վտանգներ պարունակող ոլորտներում, տնտեսվարողների մոտ կրճատելու ստվերային տնտեսությունն և ապահովելու հարկային եկամուտների ծավալի շարունակական աճ:

2. Օրինապահ հարկ վճարողի փիլիսոփայության արմատավումը, որը պետք է երկուստեք հասկանալի և շահեկան լինի ինչպես հարկ վճարողների, այնպես էլ պետության՝ ի դեմս հարկային մարմնի համար: Հարկ վճարողի տեսանկյունից օրինապահ լինելու խթանը հարկերից խուսափելու անհնարինությունն ու միաժամանակ օրինապահ լինելով՝ հարկայի որոշակի արտոնյալ կարգավիճակից օգտվելն է (վարչարարության ավելի մեղմ եղանակների կիրառում, հարկման հատուկ ռեժիմներից օգտվելու իրավունք և այլն), իսկ հարկային մարմնի տեսանկյունից՝ սահմանափակ ռեսուրսներն առավել նպատակային ուղղությամբ օգտագործելն ու աշխատակիցների

շահադրդման գործուն մեխանիզմների ներդրումն է (պարզևատրումների ֆոնդի ձևավորում, ոչ նյութական խրախուսման եղանակների կիրառում, պաշտոնական առաջխաղացում և այլ):

3. ԵԱՏՄ մաքսային միասնական օրենսգրքի ներդրումը: ԵԱՏՄ անդամակցությամբ Հայաստանը ստացել և ստանձնել է մի շարք իրավունքներ և պարտավորություններ, որոնց արդյունավետ կիրարկումից է կախված այդ անդամակցության դրական կամ բացասական ազդեցությունը Հայաստանի տնտեսության վրա: ԵԱՏՄ միասնական մաքսային օրենսգրքին այն փաստաթուղթն է, որի ընդունումն ու կիրառումը բոլոր անդամ երկրների կողմից միտված է ապահովելու այդ ոլորտում միասնական քաղաքականության ապահովումն ու անբարեխիղճ մրցակցության բացառումը:

4. Հարկային մարմնի գործառույթների ավտոմատացումը: Անհրաժեշտ է նշել, որ վերջին տասնամյակներում տնտեսական իրավահարաբերությունների և ձեռնարկատիրության կազմակերպման ոլորտում ամենահեղափոխական երևույթն առանց երկմտանքի կարելի է համարել տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ընդլայնված կիրառումն ու բազմաթիվ բիզնես գործընթացների ավտոմատացումը: Այս առումով, հարկային մարմինների և հարկատուների միջև իրավահարաբերությունները բացառություն չեն կազմում, և այն երկրները, որոնք հաշվի չեն նստում այս իրողության հետ, հայտնվում են հարկային անմրցունակ դաշտում: Ավտոմատացված համակարգերի ներդրումը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական և ժամանակային խնայողություններ անել ինչպես հարկատուներին, այնպես էլ հարկային մարմիններին: Իզուր չէ, որ «Doing Business» դասակարգչում հարկերի ենթաբաժնի գնահատման ժամանակ հարկային հաշվետվությունների ներկայացման համար անհրաժեշտ ժամանակը հաշվի է առնվում որպես կարևոր գործոն: Ավելին, էլեկտրոնային ինքնաշխատող համակարգերը հնարավորություն են տալիս ներդնել տվյալների ստուգման տրամաբանական և մաթեմատիկական համակարգեր՝ մեծապես նվազեցնելով մարդկային անուշադրության և սխալների անելու հնարավորությունները՝ խուսափելով հետագա պատժամիջոցներից:

Հարկային գործընթացներում ավտոմատացված տեխնոլոգիաների ներդրումը, ի հեճուկս բազմաթիվ տնտեսական առավելությունների, թողնում է նաև սոցիալական

հետևանքներ, որոնց բարձրաձայնումը դրանց համատարած կիրառման ընդդիմախոսների հիմնական խաղաքարտն է: Խոսքը, մասնավորապես, հարկային հարաբերություններում ներգրավված աշխատուժի պահանջարկի անկումն է, որի հետևանքով կրճատվում են նաև աշխատատեղեր: Նման փաստարկը, չնայած սոցիալական ենթատեքստի, անհիմն է և պետք է դիտարկվի ոչ թե գիտատեխնիկական առաջընթացը մերժելու, այլ մարդկանց մասնագիտական վերապատրաստման և աշխատանքի նոր հնարավորությունների համատեքստում: Ավելին, ինքնաշխատ համակարգերի ներդրումն ապահովում է լրացուցիչ աշխատատեղեր հարակից ոլորտներում՝ ծրագրային և տեխնիկական միջոցների արտադրության և սպասարկման ոլորտներում:

5. Հարկային մարմնի կերպարի և հարկատուների հետ փոխհարաբերությունների բարելավումը: Ինչպես նշվեց, ԽՍՀՄ տնտեսական առանձնահատկություններով պայմանավորված անկախության հռչակումից հետո Հայաստանում հարկային մարմինները, որպես այդպիսիք, բացակայում էին, իսկ հարկային ներկայիս համակարգի ձևավորումը, իր իրավական, տեխնիկական և մարդկային բաղադրիչներով՝ նշանակալի ձեռքբերում է: Այնուամենայնիվ, հասարակության շրջանում հարկային մարմինների նկատմամբ վերաբերմունքը հաճախ բացասական է, ինչն էլ պայմանավորված է թե՛ օբյեկտիվ և թե՛ սուբյեկտիվ գործոններով: Այս առումով կարևորվում է ոչ միայն հանրությանը հարկային մարմնի ներկայիս կերպարի ամբողջական և օբյեկտիվ ներկայացումը, այլև հարկային մարմնի հետագա շարունակական կերպարանափոխումը՝ ուղղված հանրության սպասելիքների ամբողջական բավարարմանը: Ենթադրվում է, որ փոխվստահության մթնոլորտում հարկատուներն ավելի հակված կլինեն ամբողջությամբ և կամավոր հարկային պարտավորությունների կատարմանը, ինչը, երկարաժամկետ ժամանակահատվածում, թույլ կտա հարկային մարմնի վարչական ռեսուրսներն առավել նպատակային օգտագործել և ապահովել սովերային տնտեսության կրճատումը:

6. Հարկային մարմնի կառուցվածքի կատարելագործումը: Հարկային մարմնի կառուցվածքային փոփոխությունների առաջին փուլում արդեն իսկ կատարվել են լուրջ ձևափոխություններ: Կառուցվածքային ձևափոխումների հետագա փուլերում պետք է կիրառության մեջ դրվեն մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարման

ենթահամակարգեր, որոնք պետք է ապահովեն ինչպես հարկային համակարգի ընդհանուր արդյունավետության բարձրացումը, այնպես էլ հարկատուների սպասարկումն ու իրավունքների կատարման ապահովումը:

Եթե փորձենք համադրել ՀՀ երկարաժամկետ զարգացման ռազմավարության գերակայություններն ու ՀՀ կառավարության միջնաժամկետ ծրագիրը, ապա կարելի է համոզվել, որ դրանք, ըստ էության, միմյանց հետ սկզբունքորեն փոխկապակցված չեն: ՀՀ երկարաժամկետ զարգացման ռազմավարության գերակայությունները մատնանշում են այն ցանկալի վիճակը, որին հասնելուն պետք է ուղղված լինեն գործադիր մարմնի աշխատանքներն ու իրականացվող միջոցառումները: Սակայն ՀՀ կառավարության միջնաժամկետ ծրագրի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ դրանում հարկային ոլորտի վերաբերյալ դրված թիրախներն ու նպատակները փոխկապակցված չեն ռազմավարության գերակայությունների հետ: Այսպես, առաջիկա 5 տարիների ընթացքում ՀՀ կառավարությունը չի պատրաստվում քայլեր ձեռնարկելու հարկային արտոնությունների կրճատման, շքեղության հարկման, գույքային հարկերի ընդլայնման ու դրանց մասնաբաժնի ավելացման, հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության թռիչքային աճի, ՏԻՄ-երի հնարավորությունների ավելացման, և միջազգային ու տարածաշրջանային մակարդակներում մրցունակ հարկային համակարգի ձևավորման ուղղությամբ, որոնք, ինչպես ցույց տվեց կատարված վերլուծությունը, հարկային ռազմավարության կարևորագույն գերակայություններից են: Փոխարենը ՀՀ կառավարության միջնաժամկետ ծրագրում հարկային համակարգի զարգացման հիմնական ուղղությունները վերաբերում են վարչարարության բարելավմանը և մասնավոր խնդիրների լուծմանը:

ՀՀ 2014-2025թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարությունը, բացի հարկային ռազմավարության գերակայությունների շրջանակները սահմանելուց, առանձնացնում է նաև տնտեսության վրա ազդեցության այն ուղղությունները, որոնց պետք է ուղղված լինեն հարկային և մաքսային մարմինների գործողությունները: Դրանք են.

1. կայուն և երկարաժամկետ տնտեսական աճի ապահովումը,
2. ներդրումների խրախուսումը,

3. տնտեսության արտադրատեխնիկական հիմքի կատարելագործումն ու նորացումը,

4. հասարակության տարբեր սոցիալական խմբերի եկամուտների արդարացի վերաբաշխումը:

Այս առումով հարկային ռազմավարության բարեփոխման գերակայություններին համահունչ անհրաժեշտ է իրականացնել միջոցառումների լայն շրջանակ՝ նշված ուղղություններով հարկային մարմինների առջև դրված խնդիրների լուծմանը:

Տնտեսագիտական տեսանկյունից նշված 4 գործողությունների քննարկման արդյունքում կարելի է գալ այն եզրակացության, որ ըստ դրանցից 1-ինի՝ կայուն և երկարաժամկետ տնտեսական աճի ապահովումը և 3-ի՝ տնտեսության արտադրատեխնիկական հիմքի կատարելագործումն ու նորացումն անմիջականորեն կապված են 2-ի՝ ներդրումների խրախուսման հետ: Ընդ որում, քանի որ Հայաստանում ներքին ներդրումների հնարավորությունները բավականին սահմանափակ են, հետևաբար մեծ կարևորություն է ստանում օտարերկրյա ներդրումների խրախուսման առաքելությունը:

Հարկային համակարգի միջոցով օտարերկրյա ուղղակի ներդրումների ծավալի ավելացումը չի կարող ինքնանպատակ լինել: Ուսումնասիրությունները ցույց են տվել, որ կորպորատիվ հարկերի կրճատումը, հանգեցնելով նման ներդրումների ծավալի աճի, գործնականում բերում են նաև դրանց որակական բնութագրերի վատթարացմանը: Նման հարկատեսակների ավելացումը հանգեցնում է առավել մեծ ծավալի հավելյալ արժեք ստեղծող և աշխատատար ոլորտներում ներդրումների կողմնորոշմանը, ինչը տնտեսական աճի ավելի նախընտրելի ուղղություն է⁸³: Այս առումով օտարերկրյա ներդրումների խթանմանն ուղղված հարկային ռազմավարությունը պետք է հավասարակշռություն ստեղծի ներդրումների որակական և քանակական նպատակային բնութագրերի միջև:

Ահա այս պայմաններում պետական տնտեսական ռազմավարության գերնպատակներից է որակյալ ներդրումների ներգրավումը, որի կառուցվածքում կարևոր նշանակություն ունի նաև համապատասխան հարկային ռազմավարության

⁸³ Johannes B., Clemens F., Nadine R., "Corporate tax effects on the quality and quantity of FDI". European Economic Review, November 2012. Volume 56, Issue 8, pp. 1495-1511.

իրականացումը: Օտարերկրյա ներդրումների ներգրավման հարկային ռազմավարությունն իր արտահայտումն է գտնում նաև միջազգային հարկային մրցակցության հայեցակարգում: Առավել լայն տեսանկյունից միջազգային հարկային մրցակցությունը բնութագրվում է որպես տարբեր երկրներում հարկերի սահմանման ցանկացած չփոխհամաձայնեցված դրսևորում⁸⁴: Ավելի նեղ բնորոշումներում առանձին հեղինակներ կենտրոնանում են միջազգային հարկային մրցակցության առանձին դրսևորումների վրա: Օրինակ՝ տեսակետներից մեկի համաձայն միջազգային հարկային մրցակցության էությունն ազգային հարկային դաշտ «միջազգային հարկատուների» ներգրավումն է՝ ազգային տնտեսության սահմաններից դուրս տեղ գտած հարկվող շրջանառության հարկման նպատակով⁸⁵:

Կարելի է առանձնացնել հարկային մրցակցության կարճաժամկետ և երկարաժամկետ նպատակները⁸⁶: Հարկային մրցակցության կարճաժամկետ նպատակը հարկերի լրացուցիչ մուտքերի, իսկ երկարաժամկետ նպատակը՝ տնտեսական զարգացում ու աճի ապահովումն է: Հարկային մրցակցության արդյունքում հնարավոր է հասնել ոչ միայն ֆինանսական և ֆիզիկական ենթակառուցվածքների զարգացման բարձր մակարդակի, այլ նաև տեխնոլոգիական կլաստերների ձևավորման, ինչպես նաև ազգաբնակչության եկամուտների ավելացման և գործազրկության կրճատման: Հարկային մրցակցության վերջնական նպատակն ազգային հարկային իրավասության դաշտն առավել մեծ ծավալի հարկվող օբյեկտների ներգրավումն է: Բնականաբար, անհրաժեշտ է առանձնացնել տարբեր երկրների հարկային համակարգերի առանձին բաղկացուցիչ տարրերի բնական տարբերությունները նշված գործառույթներին ուղղված տարբերություններից:

Հարկային մրցակցությունն առաջին հերթին իր դրսևորումն է ստանում հարկման այնպիսի բաղկացուցիչ տարրերում, ինչպիսիք են՝ հարկի դրույքաչափը, բոլոր կամ առանձին խմբի հարկատուների համար արտոնությունները, ինչպես նաև հարկման օբյեկտի, բազայի, ժամանակաշրջանի, վճարման ժամկետների, եղանակների

⁸⁴ Goodspeed, T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal, vol 51, no. 3, Sep., 1998, p. 582.

⁸⁵ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб., Изд-во С.- Петерб. Гос. ун-та, 2005, с. 123.

⁸⁶ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб., Изд-во С.- Петерб. Гос. ун-та, 2005, с. 124,

մանիպուլյացիաները: Գործնականում կիրառվում են նաև հարկման բաղկացուցիչ տարրերի հետ չկապված մեխանիզմներ՝ հարկատուների հեշտացված գրանցման ընթացակարգ, արտոնյալ խմբին դասվելու հեշտացված պահանջներ և այլն: Այնուամենայնիվ, հարկային մրցակցության առաջնային ուղղությունները հարկման օբյեկտիվ, դրույքաչափի և արտոնությունների փոխակերպումներն են, իսկ մյուս ուղղություններն առավելապես երկրորդային նշանակություն ունեն⁸⁷:

Բնականաբար, պետք է ենթադրել որ օտարերկրյա ներդրումների ծավալի վրա, բացի հարկային դրույքաչափերը, ազդեցություն են թողնում նաև հարկային համակարգի բարդությունն ու խճճվածությունը: Այդ ազդեցությունը պայմանավորված է հարկային ընթացակարգերի հետևելու համար լրացուցիչ մարդկային և նյութատեխնիկական ռեսուրսների ներգրավման ծախսերով, հնարավոր սխալներով և ժամանակային կորուստներով: Այնուամենայնիվ, կատարված էմպիրիկ վերլուծությունները թույլ են տվել գնահատել, որ այդ ազդեցությունը շուրջ 10 անգամ ավելի փոքր է հարկային դրույքների փոփոխության համեմատությամբ, ինչը նշանակում է, որ օտարերկրյա ներդրումների վրա հարկային համակարգի բարդության աստիճանի 10% կրճատումը նույն ազդեցությունն է թողնում, ինչ կորպորատիվ հարկերի մասով հարկային բեռի 1% կրճատումը⁸⁸:

Առաջին հայացքից թվում է, որ տարբեր երկրների միջև հարկային մրցակցությունը, որպես ազատ շուկային բնորոշ մրցակցության տարատեսակ, դրական երևույթ է, որը, համընդհանուր առումով, հանգեցնում է համաշխարհային տնտեսության դրական տեղաշարժերի: Եվ իրոք, միջազգային հարկային մրցակցությունն ունի մի շարք առավելություններ: Նախ՝ ինչպես և մրցակցության ցանկացած դրսևորում՝ հարկային մրցակցությունը հանգեցնում է հարկային ոլորտում իշխանությունների կամայական գործելակերպի զսպաշապիկ: Մրցակցության բացակայության պայմաններում իշխանությունները հարկային համակարգն առանձին խմբի շահերին համապատասխանեցնելու ավելի լայն հնարավորություններ են ունենում, մինչդեռ դրա առկայությունը հնարավորություն է տալիս մասնավոր հատվածին ավելի ճկուն գործել և չենթարկվել անբարեխիղճ իշխանությունների

⁸⁷ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris: OECD, 2004. pp. 7-9.

⁸⁸ Martina L., "Do complicated tax systems prevent foreign direct investment?" *Economica*, Volume 80, Issue 317, January 2013, pp. 1-22.

սադրանքներին: Ավելին, հարկային մրցակցությունը յուրահատուկ գործիք է, որը թույլ է տալիս բացահայտել հանրության պահանջմունքները, տնտեսական ու հարկային բարեփոխումների գերակա ուղղությունները, նպաստում է նորարարական լուծումների ներդրմանը, սահմանափակ պետական ռեսուրսների օպտիմալ կառավարմանը և դրանց արդյունքում նպաստում է հասարակական առաջընթացին: Ընդ որում, մասնագիտական գրականության ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ հարկային մրցակցության վերաբերյալ դրական տեսակետներն ու մոտեցումներն առավելապես բնորոշ են զարգացած երկրները ներկայացնող մասնագետներին, մինչդեռ զարգացող, անցումային և թերզարգացած երկրներում հարկային մրցակցության դրական դրսևորումների վերաբերյալ դիրքորոշումներն ավելի զուսպ են և անգամ բացասական:

Այսպես, առաջին՝ դրական կողմնորոշման մոտեցման հիմքում այն ելակետն է, որ մասնավոր ձեռնարկատիրությունը և ընդհանրապես, հանրությունը պահանջում են պետության կողմից մատուցվող որակյալ հանրային բարիքներ և ծառայություններ, որոնց շարքում է նաև հարկային ծառայությունը: Վճարված հարկերը հաճախ ասոցացվում են որպես հանրային բարիքներից օգտվելու վճար, և որին համահունչ միևնույն կամ ավելի քիչ հարկային վճարումների դիմաց ավելի մեծ ծավալի հանրային բարիքների ստացումն էլ ընկալվում է որպես պետության կառավարման ավելի բարձր արդյունավետության ցուցիչ: Այսպիսով, հարկային բարիքների բարձր մակարդակը, այդ թվում՝ հարկային մրցակցային առավելությունները հիմքեր են ստեղծում կապիտալի ներհոսքի ապահովման և առաջընթացի ավելի մեծ հնարավորությունների համար:

Հաշվի առնելով այդ զարգացումները՝ շատ հետազոտողներ մտահոգություն են հայտնում առ այն, որ վերջին տասնամյակներում ավելի ու ավելի մեծ թվով պետություններ են դիմում ապակառուցողական հարկային մրցակցության հնարքների⁸⁹: «Հարկային դրախտներին» հակազդելու համար շատ պետություններ ստիպված են գնալ հարկային համակարգի նմանատիպ անհեռանկար վերափոխումների, որի արդյունքում կարող է հասունանալ այնպիսի իրավիճակ, որ հարկային համակարգը դադարի կատարել իր հիմնական՝ ֆիսկալ գործառույթը՝

⁸⁹ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998, 81 p.

հանգեցնելով պարտքային հարաբերությունների խորացման ու պետական պարտքի շարունակական աճի: Այս մտավախությանը հակազդելու նպատակով տարբեր միջազգային կազմակերպություններ մշակել և ներդրել են անբարեխիղճ հարկային մրցակցության կանխման մեխանիզմներ: Վերջին տասնամյակում ՏՀԶԿ փորձագետները ներկայացնում են ամենամյա զեկույցներ՝ վերլուծելով անբարեխիղճ հարկային մրցակցության դրսևորումները⁹⁰:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հատկապես զարգացող երկրներում հարկային քաղաքականությունը բնութագրվում է բազմազանությամբ և տարբեր մոտեցումներով, ինչը ոչ միայն հակադրության մեջ է գտնվում զարգացած երկրներում կիրառվող գործնական լուծումներից, այնպես էլ մասնագիտական գրականությունում առաջարկված ուղենիշերից⁹¹: Վերջիններս ցույց են տալիս, որ հարկային ռազմավարության ոլորտում նորարարական մոտեցումներով այդ երկրները փորձում են շրջանցել զարգացման ուղու առանձին փուլեր՝ ստեղծելով հարկման օրինակելի համակարգեր:

Իրական կյանքում տնտեսական աճի վրա հարկերի ազդեցությունն ավելի փոքր է, քան օրինակ, կոռուպցիայի թողած ազդեցությունը: Այսպես, Ռ.Ֆիսմանը և Զ.Սվենսսոնն ուսումնասիրել են արտադրական կազմակերպությունների աճի կախվածությունը հարկերի և կոռուպցիայի մակարդակից: Վերլուծությունը թույլ է տվել եզրակացնելու, որ կոռուպցիայի 1 տոկոս աճը հանգեցնում է կազմակերպության աճի տեմպի 3 տոկոսի չափով կրճատման, ինչը 3 անգամ ավելի մեծ է հարկերի աճի թողած ազդեցությունից: Դա նշանակում է, որ պետական տնտեսական ռազմավարությունում կոռուպցիայի դեմ պայքարին ավելի մեծ տեղ պետք է հատկացվի, քան հարկերի կրճատման և հարկային արտոնություններով տնտեսության խթանման ռազմավարությանը⁹²:

Հարկային քաղաքականությունը և կոռուպցիան ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելու որոշում կայացնելու վրա ազդող կարևոր գործոններ են:

⁹⁰ OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD Publishing, Paris, 48 p. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>

⁹¹ Gordon R., Li W, "Tax structures in developing countries: many puzzles and a possible explanation". Journal of Public Economics, Volume 93, Issues 7-8, August 2009, pp. 855-866.

⁹² Fisman R., Svensson J., "Are corruption and taxation really harmful to growth? Firm level evidence." Journal of Development Economics, Volume 83, Issue 1, May 2007, pp. 63-75

Ուսումնասիրությունները ցույց են տվել, որ բարձր հարկադրույքները և կոռուպցիայի բարձր մակարդակն առանձին-առանձին քննարկելիս բացասական ազդեցություն են թողնում ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելու որոշման վրա: Սակայն կոռուպցիայի առկայության պայմաններում բարձր հարկադրույքների ազդեցության գնահատումը անսպասելի արդյունքներ է տվել, այն առումով, որ վերջինիս առկայության պայմաններում հարկերի բարձր դրույքներն ավելի փոքր բացասական ազդեցություն են թողնում ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելու որոշման վրա, քան առանց կոռուպցիայի սցենարում⁹³: Ըստ հեղինակների ենթադրության՝ կոռուպցիայի առկայությունը թույլ է տալիս խուսափել հարկերի վճարումից, այսինքն՝ կոռուպցիան կարող է փոխհատուցել բարձր հարկերի բացասական ազդեցությունը: Բնականաբար, նման պնդումը չի կարող օգտագործվել կոռուպցիան որպես դրական երևույթ որակելու համար, քանի որ այն նպաստում է զանցանք կամ հանցանք կատարելուն (հարկերից խուսափում) և անպատիժ մնալուն:

Հարկային ռազմավարության մյուս ուղղությունը հարկային համակարգի առավելագույն պարզեցումն է, որը ենթադրում է այնպիսի հարկային համակարգի ձևավորում, որի դեպքում հարկման յուրաքանչյուր բազա հարկվում է միայն մեկ հարկատեսակով: «Doing business» դասակարգչի շրջանակներում ուսումնասիրված 190 երկրների շարքում միայն 49 երկրներում գործում է մեկ հարկ-մեկ հարկման բազա սկզբունքը⁹⁴: Օրինակ՝ աշխատավարձի ձևով ստացված եկամուտը կարող է ենթադրել եկամտային հարկով հարկում, սոցիալական վճարի վճարում, տարբեր ֆոնդերի մասհանումներ (զարգացման ֆոնդեր, արհմիության վճարներ, ՀՀ դեպքում՝ պաշտպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման վճար)⁹⁵:

Միևնույն հարկման բազայի տարբեր հարկատեսակներով հարկումը զգալի անհարմարություններ է առաջացնում հարկատուների համար կապված ինչպես մի քանի հաշվետվություններ լրացնելու, այնպես էլ մի քանի վճարումներ կատարելու հետ:

⁹³ Belitski M., Chowdhury F., Desai S., "Taxes, corruption, and entry". Small Business Economics, 2016, vol. 47, issue 1, pp. 201-216.

⁹⁴ World Bank. 2017. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4. 356 p.

⁹⁵ «ՀՀ պաշտպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-245-Ն, ՀՀՊՏ 2016.12.30/95(1275).1 Հոդ.1228.28, 15.12.2016:

Հարկման բազայի բազմակի հարկումը դժվարություններ է առաջացնում նաև հարկային մարմինների տեսանկյունից, քանի որ ավելացնում են վարչարարության ծախսերը: Ընդհանուր առմամբ, հարկատեսակների բազմազանությունը բացասական ազդեցություն է թողնում ներդրումային միջավայրի և գրավչության վրա:

3.2. Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունները

Հետազոտության շրջանակներում կատարված ուսումնասիրությունները ցույց տվեցին, որ ներկայումս գոյություն չունի հարկային համակարգի կառավարման ունիվերսալ կազմակերպական կառուցվածք: Վերջինիս ընտրությունը բավականին լուրջ խնդիր է, քանի որ այն ոչ միայն պայմանավորում է այդ համակարգի պահպանման ծախսերի մեծությունը, այլև երկարաժամկետ ժամանակահատվածում կանխորոշում է հարկային համակարգի արդյունավետությունն ու հարկային վարչարարության իրականացման հնարավորությունները: Բնականաբար, հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը նպատակահարմար չէ անընդհատ փոփոխել, քանի որ նման փոփոխությունները, մարդկային և նյութական ռեսուրսներ վատնելով, իրենց բացասական ազդեցությունն են թողնում երկրի տնտեսական միջավայրի վրա: Հետևաբար՝ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ընտրությունն ու բարեփոխումները պետք է լինեն հիմնավորված և բխեն պետության ու հարկատուների երկուստեք շահերից: Այս առումով՝ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունները պետք է ներդաշնակության մեջ լինեն ազգային հարկային ռազմավարության գերակայությունների հետ և նպաստեն վերջինիս իրականացմանն ու արդյունավետության բարձրացմանը:

Ներկայիս պայմաններում առանձին երկրի հարկային ռազմավարության գերակայությունների սահմանումը և հարկային քաղաքականության զարգացումը չի կարող տեղի ունենալ ինտեգրացիոն ու տարածաշրջանային գործընթացներից առանձնացված: Վերջիններս սահմանափակում են հարկային համակարգի վերափոխման ռազմավարությունների ընդգրկման շրջանակներն ու սահմանները:

Ազգային հարկային համակարգի կառուցվածքի վրա դրանց ազդեցությունը կարող է լինել ինչպես ուղղակի, այնպես էլ անուղղակի: Այսպես, տարբեր միջազգային կառույցներին, մասնավորապես ԵՏՄ կամ Առևտրի համաշխարհային կազմակերպությանն անդամակցելով՝ Հայաստանը ստանձնել է որոշակի պարտավորություններ, որոնք սահմանափակում են հարկային ռազմավարության ազատությունը՝ պայմանավորված միասնական հարկային քաղաքականություն վարելու և անդամ պետությունների միջև անառողջ մրցակցության բացառելու նկատառումներով: Այս տեսքով ինտեգրացիոն գործընթացներն ուղղակիորեն են ազդում հարկային ռազմավարության ազատության և շրջանակների վրա՝ սահմանափակելով նաև դրան համահունչ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի ազատությունը:

Մյուս կողմից՝ հարկային ռազմավարության ընտրության ազատությունը սահմանափակվում է անուղղակիորեն՝ պայմանավորված տարածաշրջանային զարգացումներով, կապիտալի և աշխատուժի տեղաշարժի համար խոչընդոտների հաղթահարման հնարավորություններով, ինչպես նաև ներդրումների համար տարբեր երկրների վարած ակտիվ խթանող քաղաքականությունով: Նման սահմանափակումները սուբյեկտիվ են և տեսականորեն կարելի է դրանք անտեսել՝ վարելով մեկուսացված հարկային համակարգի ձևավորման քաղաքականություն⁹⁶: Սակայն նման ռազմավարությամբ ազգային տնտեսությունը կհայտնվի անմրցունակ կարգավիճակում՝ պարտվելով ներդրումների համար մրցապայքարում: Ավելին, երկարաժամկետ հատվածում նման ռազմավարությունը կհանգեցնի կապիտալի, տեխնոլոգիաների և աշխատուժի արտահոսքի՝ երկրորդ շրջափուլով էլ ավելի թուլացնելով ազգային տնտեսությունը: Նման սկզբունքով են սովորաբար առաջնորդվում այն երկրները, որոնցում պետական եկամուտների գերակշիռ մասը գոյանում է ոչ հարկային աղբյուրներից, մասնավորապես վառելիքաէներգետիկ հումքի արդյունահանումից: Հետաքրքիր է նաև այն դիտարկումը, որ այդ պետությունները հաճախ բնութագրվում են դեմոկրատական թույլ կարգերով և նման

⁹⁶ Մելքումյան Մ., Առաքելյան Ա., ՀՀ և ԵՏՄ անդամ երկրներում գործող հիմնական հարկային դրույքաչափերի շուրջ: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / -Հունվար 2015, էջ 78-80:

ռազմավարությամբ առաջնորդվելը հանգեցնում է դրանց էլ ավելի դեգրադացմանն ու հումքի արդյունահանումից կախվածության ավելացմանը:

Կարող է տպավորություն ստեղծվել, որ հարկային համակարգի վրա ինտեգրացիոն և տարածաշրջանային զարգացումների ազդեցությունն ընդհանուր առմամբ բացասական է, ինչը, սակայն, ճիշտ չէ: Ընդհակառակը, հայտնվելով մրցակցային միջավայրում, յուրաքանչյուր պետություն ստիպված է լինում քայլել ժամանակի պահանջներին համահունչ, իրականացնել առաջադեմ բարեփոխումներ, իհարկե, եթե շահագրգռված է և ձգտում է լինել տարածաշրջանային առաջատարի դերում:

Իրական կյանքում հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի վրա, ի թիվս նշված օբյեկտիվ գործոնների, մեծ ազդեցություն են թողնում նաև սուբյեկտիվ բազմաթիվ գործոններ, որոնց շարքում են առկա ավանդույթները, պետական մյուս կառավարման ոլորտներում ունեցած հաջողությունները կամ անհաջողությունները, քաղաքական պահանջներն ու առաջնահերթությունները, և անգամ բարձրագույն իշխանության ներկայացուցիչների անձնական համոզմունքներն ու նախասիրությունները: Ավելին, հաճախ, հատկապես թերի կայացած պետական կառավարման համակարգով պետություններում, նշված գործոններն այնքան համոզիչ ու ուժեղ են գտնվում, որ գերազանցում են արդյունավետության և օպտիմալության վերաբերյալ դատողություններին: Նման պայմաններում հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխումներն անընդհատ բնույթ են կրում՝ մի դեպքում բխելով արդյունավետության բարձրացման և վարչարարական ունակությունների բարելավման նկատառումներից, իսկ մյուս դեպքում՝ քաղաքական իշխանության ընթացիկ հարցերի լուծման դրդապատճառներից⁹⁷: Հայաստանի անկախության 25-ամյա պատմության ընթացքում հարկային մարմինների կարգավիճակի և կազմակերպական կառուցվածքի բազմաթիվ փոփոխությունները, այդ թվում՝ հարկային և մաքսային մարմինների միացումն ու անջատումը, ֆինանսների նախարարության կազմում ներառումը և առանձնացումը, կոմիտեի կամ ծառայության կարգավիճակի տրամադրումը,

⁹⁷ Մանվելյան Մ., Փոփոխությունների կառավարումը ՀՀ հարկային համակարգում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / Հունվար 2015, էջ 6-7:

մասնագիտացված տեսչությունների և մաքսատների (խոշոր հարկատուների, ավտոմեքենաների մաքսագերծման) հիմնումը, հարկային տեսչությունների վերացումն ու սպասարկման բաժինների կարգավիճակի տրամադրումն ասվածի վառ ապացույցն են:

Պետական կառավարման արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի որոշման և զարգացման ուղղությունների սահմանման ժամանակ առաջնահերթ նշանակություն պետք է տրվի արդյունավետության և անհրաժեշտության հիմնավորումներին՝ հաշվի առնելով միջազգային ասպարեզում հարկային ռազմավարության զարգացման միտումները, ինչը հնարավորություն կտա խուսափել ուրիշի սխալները կրկնելուց և նորից հեծանիվ հորինելուց: Նշենք, որ ուսումնասիրության ընթացքում ցույց տրվեց, որ ներկայումս ողջ աշխարհում դիտվում են հարկային համակարգերի կազմակերպման ֆունկցիոնալ մոդելները՝ համեմված հարկատուների սեգմենտավորման երևույթներով: Այս առումով ՀՀ հարկային համակարգի բարեփոխումների ուղղությունները պետք է բխեցվեն հենց այս համընդհանուր մոտեցումներից՝ ապահովելով հարկային համակարգերի համատեղելիությունը և մրցունակությունը:

Հարկային համակարգերի կազմակերպական կառուցվածքի, և ընդհանրապես՝ դրանց կառավարման և կարգավորման ոլորտում առավել երկարաժամկետ ու նպատակային միտումներից մեկը հարկային մարմինն գործունեության ոլորտում այն լավագույն փորձի ներդրումն է, որն իր արդյունավետությունն արդեն տասնամյակներ շարունակ ապացուցում է կորպորատիվ կառավարման ոլորտում: Օրինակ՝ հարկային ոլորտի պահպանման նպատակով բյուջետային միջոցների ծախսման արդյունավետության բարձրացմանը կարող են նպաստել այնպիսի ժամանակակից գործիքների կիրառումը, ինչպիսիք են՝ արդյունքի կողմնորոշմամբ բյուջետային պլանավորումը, ծրագրային ու նպատակային բյուջետավորումը և այլ ժամանակակից գործիքներ: Արդյունքի կողմնորոշմամբ բյուջետավորման ներդրումը ենթադրում է հարկային մարմինների գործունեության երկկողմանի նպատակադրում, մասնավորապես, մի կողմից բյուջետային եկամուտների ապահովում, հարկերից խուսափելու դեպքերի կրճատում, և մյուս կողմից՝ հարկային մարմնի պահպանման ծախսերի կրճատում ու հարկատուների սպասարկման որակական և քանակական

ցուցանիշների բարելավում: Նմանապես փոփոխության են ենթարկվում նաև հարկային վարչարարության կազմակերպման և իրականացման մոտեցումները: Այսպես, եթե «ավանդական» տեսանկյունից հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման համար առաջնահերթ հաշվի էր առնվում հարկային պլանավորված եկամուտների ապահովումը, ապա ներկայումս ավելի մեծ ուշադրություն է դարձվում հարկատուների ինքնահայտարարագրման, ինքնավերահսկման, բարեխիղճ հարկատուների մասնաբաժնի անընդհատ ավելացման ծրագրերի իրականացմանը⁹⁸:

Հայաստանի ներկայիս հարկային համակարգի և հարկային վարչարարության հիմքում ընկած են ոլորտի վերջին 25 տարիների զարգացումները: Հայաստանում հարկային համակարգի ձևավորման պատմական իրադարձությունները հայկական տնտեսագիտական գրականությունում բավականին լայն քննարկված են: Հարկային համակարգի ձևավորման նախադրյալների համապարփակ վերլուծության կարելի է հանդիպել Վ.Հարությունյանի հեղինակած աշխատանքներում⁹⁹: Հայաստանի հարկային համակարգի ձևավորման սկզբնական փուլում, որը սկիզբ է առնում 1991 թ-ից, հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի խնդիրներն ինչ-որ առումով երկրորդական նշանակություն ունեին, քանի որ այս փուլում առավել արդիական էին հարկային համակարգի կենսագործունեության այնպիսի առաջնային խնդիրները, ինչպիսիք էին նյութական և տեխնիկական հնարավորությունների, շենքային պայմանների հայթայթումը, համապատասխան գիտելիքներով օժտված կադրերի ներգրավումը:

Այսօր արդեն հարկային համակարգի կարևորագույն ձեռքբերումների շարքում կարող ենք արձանագրել բավականին մշակված հարկային օրենսդրության առկայությունը, ժամանակակից չափանիշներին համապատասխանող հարկային համակարգը, առաջադեմ և տեղեկատվական տեխնոլոգիաների լայն կիրառությունը, հարկատուների սպասարկման հեռախոսային ու առցանց համակարգերի ստեղծումը, ստուգումների վերահսկողության գործընթացում ռիսկերի վրա հիմնված

⁹⁸ Պողոսյան Գ., Հարկային կառավարման համակարգի արդյունավետության ապահովման հիմնական նախադրյալները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / Հունվար 2015, էջ 4:

⁹⁹ Հարությունյան Վ., Հարկային քաղաքականության և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., «Ձանգակ-97», 2003, էջ 66:

հասցեականության, հարկային ծառայողների առաջխաղացման նյութական և ոչ նյութական խրախուսման համակարգի ներդրումը և այլն: Հարկային համակարգի զարգացման ներկայիս փուլում նման լայնածավալ զարգացումների արդյունքում ի հայտ են եկել բոլորովին նոր պահանջներ, որոնց բավարարման համար առաջնահերթ նշանակություն է ստացել հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի կատարելագործման և բարեփոխման իրականացումը: Ժամանակակից տեխնոլոգիական հնարավորությունների, ինչպես նաև համաշխարհային միտումներին համահունչ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացումը հարկային մրցունակության ապահովման կարևորագույն գործոն է: Այս գործընթացում հարկային ուժնացված համակարգը, բարդացված բիզնես գործընթացները յուրահատուկ արգելակի դեր են խաղում, որի անտեսումն իր ազդեցությունն է թողնում մակրոտնտեսական բիզնես գործընթացների վրա: Հետևաբար, հարկային համակարգի օպտիմալ կազմակերպական կառուցվածքի փնտրտուքն արդիական լուծում պահանջող հիմնախնդիր է:

Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխումները պետք է բխեն հարկային ռազմավարությունից և ուղղված լինեն հարկային վարչարարության գործառույթների լուծմանը¹⁰⁰: Դրանք են.

1. հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը, անհրաժեշտ օգնության և տեղեկատվության տրամադրումը,
2. հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը,
3. աշխատանքային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարումը,
4. ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործումը,
5. հարկային խախտումների կանխարգելումը և հարկային պարտավորություններից խուսափողներին հայտնաբերումը,
6. ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի արդյունավետության բարձրացումը,
7. հարկային կարգապահության ամրապնդումը¹⁰¹:

¹⁰⁰ Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговое администрирование. М.: Омега-Я, 2008. с. 43..

¹⁰¹ Հարությունյան Վ.Լ. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում / Վ.Լ.Հարությունյան: Եր., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, էջ 103.

Չնայած տարբեր երկրներում հարկային համակարգի և հարկային մարմնի կազմակերպման կառուցվածքի զարգացման միտումների որոշակի տարբերություններին, կարելի է առանձնացնել մի շարք ընդհանրություններ, որոնք, մեր կարծիքով, կանխորոշելու են կազմակերպման կառուցվածքի զարգացման հետագա ուղղություններն ու հարկային ռազմավարության բովանդակությունը: Դրանք են տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ընդլայնված կիրառումը, պետական կառավարման համակարգում կորպորատիվ կառավարման ոլորտում իրենց արդյունավետությունը ապացուցած կառավարչական մեխանիզմների ներդրումը, պետություն-մասնավոր հատված համագործակցության շրջանակներում հարկային մարմնի առանձին գործառույթները մասնավոր հատվածին արտապատվիրումը, հարկատուների սեգմենտավորումը և հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքում նոր ֆունկցիոնալ օղակների ստեղծումը: Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունների քննարկումը նպատակահարմար է իրականացնել այս միտումներին համահունչ, ինչը հնարավորություն կտա ավելի առարկայական քննարկել հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունները: Վերջիններս քննարկենք առանձին-առանձին.

Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ընդլայնված կիրառություն:

Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման ծախսերի շարունակական անկումը, դրանց հետ աշխատելու ունակություններին տիրապետող մարդկանց թվաքանակի աճը, հեռահաղորդակցության ուղիների ցանցի և ծածկույթի զարգացումը վերջին 1-2 տասնամյակում հանգեցրել են նրան, որ տնտեսական գործունեության սկզբունքորեն բոլոր ոլորտներում արդեն իսկ ներդրվել ու հաջողությամբ շահագործվում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտին առնչվող լուծումներ: Բնականաբար, այս գործընթացներից անմասն չի մնացել նաև պետական կառավարման, այդ թվում՝ նաև հարկային վարչարարության ու հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման և վերափոխումների գործընթացը: Եթե ընդամենը 1-2 տասնամյակ առաջ յուրաքանչյուր հարկատուի համար վարվում էր թղթային անհատական քարտ, ապա ներկայումս գրեթե բոլոր երկրներում անցում է կատարվում զուգահեռ կամ բացառապես էլեկտրոնային վարման համակարգերի, ինչը ոչ միայն նվազեցնում է

հարկային ծառայողների մեխանիկական աշխատանքի անհրաժեշտությունը և ընդհանուր աշխատակազմի մեծությունը, այլ նաև հնարավորություն է տալիս ավտոմատացնել կամերալ ու խաչաձև ստուգումները և հիմքեր է ստեղծում ինտեգրելու հարկատուների հարկային պատմությունը պետական կառավարման համակարգի մյուս օղակների տեղեկատվության հետ: Այս միտումի զարգացումը հանգեցրել է նրան, որ զարգացած երկրների գերակշիռ մասում, ինչպես նաև բազմաթիվ զարգացող և անցումային տնտեսությամբ երկրներում ներդրվել են հարկային հաշվետվությունների ներկայացման, հարկային պարտավորությունների վճարման ու հարկային մարմնից տարբեր քաղվածքների և տեղեկանքների ստացման էլեկտրոնային ինքնաշխատող համակարգեր, որոնք դրական ազդեցություն են թողնում ինչպես հարկատուների, այնպես էլ հարկային մարմնի աշխատանքի ընդհանուր արդյունավետության վրա:

Հարկային մարմինների ու հարկատուների միջև հաշվետվությունների լրացման, հարկերի վճարման և այլ տեղեկատվության փոխանակման համար նախատեսված փոխհարաբերությունների էլեկտրոնային համակարգերը օգտակար են ինչպես հարկային մարմինների, այնպես էլ հարկատուների տեսանկյունից: Հարկային մարմինների տեսանկյունից նման համակարգերը թեթևացնում են մեխանիկական աշխատանքի ծանրաբեռնվածությունը և գործառնական ծախսերը՝ կապված հաշվետվությունների ընդունման, մշակման, պահպանման, ինչպես նաև ստացված հարկային վճարումների նույնականացման հետ: Հարկատուների տեսանկյունից էլեկտրոնային համակարգերը թույլ են տալիս նվազեցնել մեխանիկական սխալներ կատարելու և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված պատժամիջոցների ենթարկվելու հավանականությունը, ինչպես նաև հեշտացնում են հարկային հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման գործընթացը: Բացի այդ հարկային մարմինների և հարկատուների միջև շփումների քանակի կրճատումը նվազեցնում է կոռուպցիոն ռիսկերի հնարավորություններն ու ոչ պաշտոնական ճնշման այլ դրսևորումները¹⁰²:

Իրական կյանքում նման էլեկտրոնային համակարգերի ստեղծումը հեշտ խնդիր չէ: Դրա համար անհրաժեշտ են մի շարք նախապայմաններ, ինչպիսիք են

¹⁰² Sebastian J., A Handbook for Tax Simplification. Washington, DC: International Finance Corporation. 2009. p. 181.

հեռահաղորդակցության ու կապի ոլորտի զարգացվածության համապատասխան մակարդակը, հարկատուների և հարկային ծառայողների՝ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտում ունեցած գիտելիքի պաշարը, ինչպես նաև կապված են խոշորածավալ նյութատեխնիկական ներդրումների հետ՝ ուղղված տվյալների մշակման ու պահպանման տեխնիկական հզորությունների ձևավորմանը, ծրագրային ապահովման մշակմանը, հարկատուների համար ուսուցողական նյութերի պատրաստմանը, հաշվապահական ծրագրերի և բանկային տեղեկատվական ցանցերի հետ ինտեգրմանը, տեղեկատվական անվտանգության ապահովմանը և այլն: Հետևաբար, պատահական չէ, որ 2014թ.-ի տվյալներով ուսումնասիրված շուրջ 190 երկրներից միայն 84 երկրներում էին գործում հարկային հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգեր: Այս համատեքստում Հայաստանի դիրքերը բավականին շահեկան են՝ պայմանավորված նշված նախապայմաններից շատերի փաստացի առկայության հետ:

Այսպիսով, կարող ենք արձանագրել, որ վերջին տասնամյակներում հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի վրա ամենամեծ ազդեցություն թողած տեխնոլոգիական գործոնը, անխոս, տեղեկատվական և հեռահաղորդակցության ոլորտում տեղի ունեցած հեղափոխական զարգացումներն են: Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման հետագա խորացումը պետք է ուղղված լինի հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության ավելացմանը, հարկատուների կողմից հարկերի հաշվարկման, հաշվետվությունների ներկայացման, հարկերի վճարման, պատահական սխալների բացառման ու հիշեցումների համակարգի ներդրմանը, հաշվապահական հաշվառման ծրագրերին հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգի ինտեգրմանը, հաշվետվությունների ներկայացման և հարկերի վճարման ավտոմատ համակարգերի ներդրմանը, ինչպես նաև հարկատուների ինքնավերահսկման ու ինքնակազմակերպման ավելի լայն հնարավորությունների ընձեռնմանը:

Հարկային համակարգում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառության նոր ուղղություն կարող է դառնալ գերփոքր և փոքր կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառման առցանց համակարգերի ստեղծումը:

Պետական կառավարման համակարգում կորպորատիվ կառավարման ոլորտում իրենց արդյունավետությունն ապացուցած կառավարչական մեխանիզմների ներդրում: Շուկայական տնտեսության ձևավորման հիմնական դրդապատճառներից մեկը պետության՝ որպես անարդյունավետ ձեռնարկատեր ներկայացնելու տարածված տեսակետն էր, որը, իհարկե, հեռու չէր իրականությունից: Շուկայական տնտեսության ձևավորմամբ կառավարման մասին գիտությունը առանձնացվեց երկու բաղադրիչների, որոնք կարելի է պայմանականորեն տարանջատել մասնավոր ձեռնարկությունների կառավարման և պետական հատվածի կառավարման միջև: Դրանցից երկրորդը՝ պետական կառավարումը, ավելի շատ ներառում է վարչարարության բնութագրիչներ, քանի որ առավելապես իրականացվում է վարչական լծակներով:

Կառավարման գիտական հենքի զարգացման արդյունքում ակնհայտ դարձավ, որ մասնավոր հատվածի կառավարման արդյունավետությունը զգալիորեն գերազանցում է պետական հատվածին, ինչը հիմքեր ստեղծեց կորպորատիվ կառավարման ոլորտի գիտական նվաճումները պետական կառավարման ոլորտում բիզնես գործընթացների կարգավորման բնագավառում օգտագործելու անհրաժեշտության համար: Սույն հետազոտության շրջանակներում դրված նպատակների իրագործման տեսանկյունից դիտարկվել են կազմակերպական կառուցվածքի վերաբերյալ կորպորատիվ կառավարման ոլորտում ռազմավարական կառավարման և պլանավորման ուղղությամբ գիտական ձեռքբերումները:

Հարկային համակարգի կառավարման կառուցվածքի վերջին բարեփոխումների արդյունքում ձևավորված կազմակերպական կառուցվածքի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս (գծապատկեր 2.5), որ զգալի խնդիրներ կան կառավարման գործընթացի կարևորագույն սկզբունքներից մեկի՝ կառավարելիության նորմայի պահպանման տեսանկյունից: Կազմակերպական կառուցվածքների քննարկման ժամանակ ցույց տրվեց կառավարելիության նորմայի պահպանման և հրահանգների շղթայի կառուցման կարևորությունը կազմակերպության արդյունավետության ապահովման գործում: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի նախագահի անմիջական ենթակայությամբ գործում են 2 առաջին տեղակալներ, 2 տեղակալներ, աշխատակազմի ղեկավար, ինչպես նաև 8 վարչություններ՝ իրենց վարչության պետերով: Դա նշանակում է, որ ՊԵԿ-ի

նախագահի կառավարելիության նորման 13 է, ինչը չի համապատասխանում կառավարման արդյունավետության ժամանակակից պատկերացումներին¹⁰³: Իհարկե, դրան հակառակ կրճատվում է հրամանների շղթան, սակայն երկարաժամկետ ժամանակահատվածում կառավարելիության նորմայի նման մեծ արժեքը կհանգեցնի աշխատանքի արդյունավետության անկման: Գտնում ենք, որ ևս մեկ տեղակալի պաշտոնի սահմանումը և ՊԵԿ նախագահի անմիջական ենթակայությամբ գործող վարչությունների և բաժինների՝ նրա ենթակայության տակ տեղափոխումը կնպաստի ՊԵԿ-ի նախագահի ծանրաբեռնվածության կրճատմանը և աշխատանքի արդյունավետության ավելացմանը:

Պետություն-մասնավոր հատված համագործակցության շրջանակներում հարկային մարմնի առանձին գործառույթները մասնավոր հատվածին արտապատվիրում: Հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի վրա մեծ ազդեցություն է թողնում օժանդակ ստորաբաժանումների առկայությունը: Դրանց թվին են պատկանում՝ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների, անվտանգության, գնումների համակարգման և նմանատիպ այլ ստորաբաժանումները, որոնք խիստ անհրաժեշտ են հարկային մարմնի բնականոն գործունեության ապահովման տեսանկյունից: Բացի այդ, հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի վրա իրենց ազդեցությունն են թողնում նաև լրացուցիչ և իրենց բնույթով հարկայինից որոշակի տարբերվող այնպիսի գործառույթները, որոնք օրենսդրական կարգավորումներով դրված են հարկային մարմինների վրա: Դրանցից են, օրինակ.

1. Ոչ հարկային պարտավորությունների հավաքագրումը, ինչպիսիք են տարբեր պետական ծրագրերի շրջանակներում տրված վարկեր, օրինակ՝ ուսանողականը, (Ավստրալիա, Հունգարիա, Մեծ Բրիտանիա):
2. Սոցիալական ոլորտում, օրինակ երեխաների համար տրվող նպաստների վարչարարության իրականացումը (Նիդեռլանդներ, Նոր Զելանդիա):
3. Պետական կենսաթոշակային և սոցիալական ապահովության համակարգերի վարչարարությունը (Արգենտինա, Ճապոնիա):

¹⁰³ Մենեջմենթ/ Յու. Սովարյանի ընդհանուր խմբագրությամբ (երրորդ՝ լրացված, բարեփոխված հրատարակություն): -Եր., Տնտեսագետ, 2009, էջ 158:

4. Անշարժ գույքի հարկման բազայի որոշման նպատակով գույքի գնահատումը (Ավստրալիա, Ավստրիա, Դանիա, Հնդկաստան, Չինաստան, Պորտուգալիա, ԱՄՆ, Ֆինլանդիա, Ֆրանսիա, Չեխիա, Չիլի, Շվեդիա)¹⁰⁴ և այլն:

Նման գործառույթների իրականացման արդյունավետության բարձրացումը կարելի է իրականացնել ինչպես համապատասխան բիզնես գործընթացների զարգացման և ներդրումների իրականացման, այնպես էլ մասնավոր հատվածին արտապատվիրման եղանակով: Այս ուղղությամբ բարեփոխումների իրականացումը ոչ միայն նոր ձեռնարկատիրական գործունեության դաշտ է, այլև հնարավորություն կընձեռնի հարկային մարմինն մեխանիկական գործառույթների բեռնաթափման միջոցով ռազմավարության իրագործման ավելի լայնածավալ աշխատանքներ կատարել:

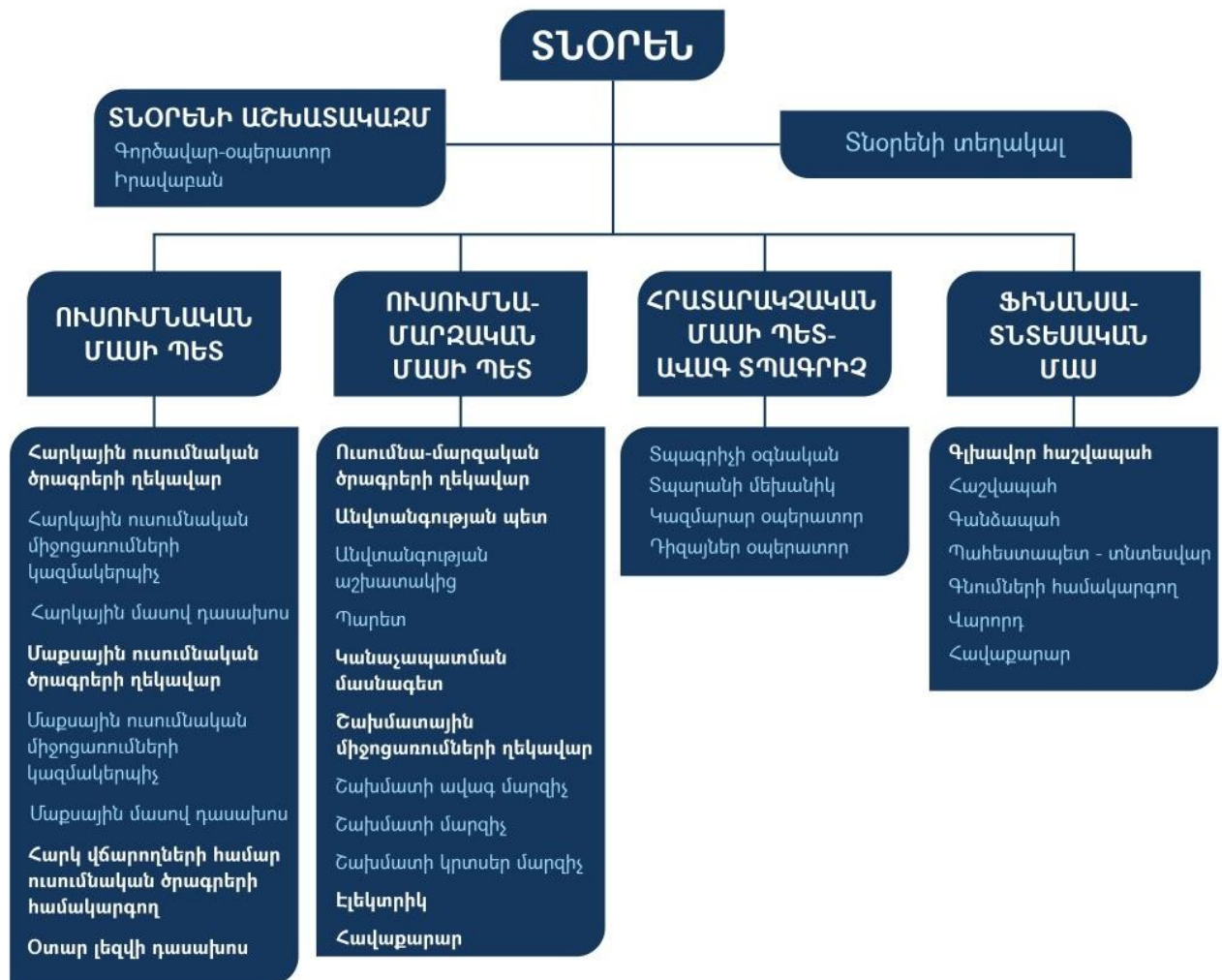
Հարկային մարմինների գործառույթների իրականացման ոլորտում մասնավոր հատվածի հետ համագործակցության և այդ գործառույթները մասնավոր հատվածին պատվիրակման երևույթներն արդեն իսկ ունեն իրենց դրսևորումները: Օրինակ՝ արդեն իսկ հաջողությամբ փորձարկվել և լայնորեն կիրառվում են այնպիսի մեխանիզմներ, ինչպիսիք են մասնավոր առևտրային բանկերի կողմից հարկի գումարի հաշվարկման ու գանձման փորձն այնպիսի գործարքներում, ինչպիսիք են դեպի արտասահման դրամական փոխանցումները (եթե տվյալ դեպքում նման գործարքները հարկվում են), գույքահարկի հաշվարկման և գանձման գործարքները, ֆիզիկական անձանց ստացած տոկոսային եկամուտներից հարկի հաշվարկման ու պահման պրակտիկան: Մասնավոր հատվածի հետ համագործակցությունը և առանձին գործառույթների պատվիրակումը չի սահմանափակվում հարկերի հաշվարկման ու պահման ոլորտներով: Այսպես, հարկային մարմնի տեղեկատվական շտեմարանների սպասարկումը, էլեկտրոնային ստորագրությունների թողարկումը, հեռահաղորդակցության և կապի ապահովումը, հարկային բնույթի սարքավորումների (օրինակ՝ հաշվիչ դրամարկղային մեքենաների) մշակումն ու ընթացիկ սպասարկումը հաճախ իրականացվում է մասնավոր կազմակերպությունների կողմից, ինչը ևս գործառույթների արտապատվիրման հրաշալի օրինակ է: Քիչ չեն նաև դեպքերը, երբ

¹⁰⁴ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013, p. 36.

հարկային ժամկետանց պարտավորությունների գանձումն արտապատվիրվում է պարտքերի գանձմամբ զբաղվող մասնավոր գործակալություններին:

ՀՀ հարկային մարմնի ներկայիս կառուցվածքում կան ստորաբաժանումներ, որոնց իրականացրած գործառույթները կարող են արտապատվիրվել մասնավոր հատվածին: Այս գործընթացի առաջին փուլի թիրախը կարող են դառնալ «ՊԵԿ Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի, «ՀԴՄ ներդրման գրասենյակ» ՊՈԱԿ-ի և տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչության իրականացրած գործառույթները:

«ՊԵԿ Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի հիմնական նպատակը հարկային և մաքսային ծառայողների ուսուցման և վերապատրաստման կազմակերպումն է: Ուսումնական կենտրոնի կազմակերպական կառուցվածքը ներկայացված է գծապատկեր 3.2-ում:



Գծապատկեր 3.2: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի

Ըստ գծապատկեր 3.2-ի կատարված ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ ուսումնական կենտրոնի կառուցվածքում առկա ոչ բոլոր ստորաբաժանումներն են ուղղակիորեն կապված հարկային մարմնի գործառույթների իրականացման հետ, որոնցից առանձնահատուկ պետք է նշել ուսումնա-մարզական մասի և հրատարակչական մասի գործունեությունը: Ամենևին չժխտելով ուսումնա-մարզական գործունեության կարևորությունը, այնուամենայնիվ, գտնում ենք, որ նման միջոցառումները պետք է իրականացվեն ճյուղային արհմիության և հարկային մարմնի արտաբյուջետային միջոցների և ոչ թե ՀՀ պետական բյուջեի հաշվին: «ՊԵԿ Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի իրականացրած գործառույթները մասնավոր հատվածին արտապատվիրումը կարող է նպաստել դրանց արդյունավետության բարձրացմանը, և հարկային մարմնի պահպանման և գործունեության ծախսերի կրճատմանը:

ՀՀ հարկային մարմնի տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչության իրականացրած գործառույթների արտապատվիրման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հարկատուների կողմից հարկային համակարգում ներդրված հաշվետվությունների ներկայացման համակարգի վերաբերյալ դժգոհություններով՝ կապված համակարգի հաճախակի խափանումների, ծանրաբեռնված օրերին խիստ դանդաղ աշխատանքի դրսևորումների հետ: Ընդ որում, համակարգի խափանումները հարկատուների մեծ թվի և հաշվետվությունները վերջին օրվան թողնելու գործոններով պայմանավորելը բացարձակապես անհիմն է: Հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգը պետք է ունակ լինի ոչ միայն սպասարկելու առկա բոլոր տնտեսավարողներին, այլև պատրաստ լինի հարկային ռազմավարության բոլոր փոփոխություններին՝ ֆիզիկական անձանց եկամուտների համընդհանուր հայտարարագրումից մինչև ԵԱՏՄ հարկային միասնական տեղեկատվական դաշտի ձևավորումը:

¹⁰⁵ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.mftc.am/am/about/structure>

Հարկատուների սեգմենտավորումը և հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքում նոր ֆունկցիոնալ օղակների ստեղծում: Համակարգելով ՀՀ ՊԵԿ կազմակերպական կառուցվածքի փոփոխություններն ու բարեփոխումները, պետք է արձանագրել, որ իրականացված փոփոխությունների արդյունքում խորացվել է հարկային մարմնի ֆունկցիոնալ կազմակերպման և հարկատուների սեգմենտավորման սկզբունքները, ինչը համահունչ է ժամանակակից աշխարհում դիտվող միտումներին: Հարկատուների սեգմենտավորման ամենակիրառական սկզբունքը խոշոր հարկատուների առանձնացումն ու մասնագիտացված հարկային տեսչության ձևավորումն է, ինչը պայմանավորված է նման հարկատուների հետ աշխատելու դժվարություններով և առանձնահատկություններով: Եթե խոշոր հարկատուների համար առանձնացված հարկային ստորաբաժանման վերաբերյալ տեսակետները հանգում են ընդհանուր հայտարարի, այն է՝ հիմնավորվում է նման ստորաբաժանում ունենալու անհրաժեշտությունը, ապա խոշոր հարկատուներ համարվելու չափանիշների հարցում առկա է մեծ տարակարծություն: Ըստ այդմ էլ խոշոր հարկատու համարվելու ցուցանիշները կարող են խմբավորվել հետևյալ 6 խմբերում՝

1. Շրջանառության մեծությունը (Միացյալ Թագավորություն, Իտալիա, Կանադա, Նորվեգիա, Ֆրանսիա, Գերմանիա, Ճապոնիա, Ռուսաստան):

2. Ակտիվների գումարային մեծությունը (ԱՄՆ):

3. Տարվա ընթացքում վճարված հարկերի հանրագումարը (Ռուսաստան):

4. Գործունեության բնագավառը՝ ֆինանսական, հանքարդյունաբերություն, էներգետիկա և այլն (Նորվեգիա, Ռուսաստան):

5. Ակտիվ միջազգային առևտրային հարաբերությունները կամ օտարերկրյա կապիտալի առկայությունը (Նորվեգիա, Ճապոնիա):

6. Աշխատակիցների թվաքանակը (Միացյալ Թագավորություն, Շվեդիա):

Բացի ներկայացված ցուցանիշներից՝ որոշ երկրներում, այդ թվում՝ ԱՄՆ-ում, Իռլանդիայում, Հարավ-Աֆրիկյան Հանրապետությունում, խոշոր հարկատուների խմբին են դասվում նաև՝ կազմակերպությունների փոխկապակցված խմբերը, ինչպես նաև առանձնապես խոշոր չափի եկամուտներ ունեցող ֆիզիկական անձինք:

Հայաստանում ևս մինչ հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի վերջին բարեփոխումները գործում էր խոշոր հարկատուների հարկային տեսչություն: Ընդ որում, Հայաստանում հարկատուներին խոշորների խմբում ընդգրկելու համար կիրառվում է շրջանառության մեծության չափորոշիչը, ըստ որի 500 մլն դրամից ավելի շրջանառությամբ կազմակերպությունները դասվում են խոշոր հարկատուների խմբին:

Հարկային համակարգի կառուցվածքի վերջին բարեփոխումների արդյունքում ՀՀ հարկային մարմնում առանձնացվեցին փոքր հարկատուների հետ փոխհարաբերությունները միջին և խոշոր հարկատուների հետ փոխհարաբերություններից՝ ըստ այդ ձևավորելով «Փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունը» և «Խոշոր և միջին հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունը»: ՀՀ իրականության մեջ նման առանձնացումն արհեստական է թվում, այն առումով, որ բոլոր զարգացման ծրագրերում, օրենքներում, պետական կառույցների ձևավորման գործընթացներում, որպես կանոն, մշտապես պահպանվում է փոքր և միջին ձեռնարկատիրության առանձնացումը խոշոր ձեռնարկատիրությունից:

Խոշոր և միջին հարկ վճարողների հարկային տեսչություն հիմնելու պրակտիկան կիրառվում է նաև ԱՄՆ-ում, որի ներքին եկամուտների ծառայության կենտրոնական ապարատում առանձնացվում են «Փոքր բիզնեսի և ինքնազբաղվածների (Small Business And Self Employed)» և «Խոշոր և միջին բիզնես (Large and Mid-Size Business)» սպասարկման առանձին ստորաբաժանումները:

2014թ.-ի հունիսի 21-ին ընդունվեց «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը, որով սահմանվեցին պետական կառավարչական հիմնարկների, համայնքների ղեկավարների աշխատակազմերի ղեկավարների, ինչպես նաև պետական ու համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպելու, վարելու, հաշվետվություններ կազմելու և ներկայացնելու միասնական սկզբունքներ: Այս օրենքով լուրջ տարբերություններ մտցվեցին հանրային հատվածը ներկայացնող նշված կազմակերպություններում և առևտրային կազմակերպություններում, ինչպես նաև ոչ առևտրային կազմակերպություններում (հասարակական

կազմակերպություններ, հիմնադրամներ, արհեստակցական միություններ և այլն) հաշվապահական հաշվառման վարման կարգի մեջ: Այս փոփոխությունները վերաբերում են ոչ միայն հանրային հատվածը ներկայացնող կազմակերպությունների հաշվապահներին և ղեկավարներին, այլ նաև դրանց հարկային վերահսկողությունն իրականացնող մարմիններին, քանի որ պահանջում են օրենքից և ենթաօրենսդրական ակտերից բխող փոփոխությունների վերաբերյալ համապատասխան գիտելիքներ:

ՀՀ հարկային մարմնի ներկայիս կառուցվածքում հարկատուների սեգմենտավորման սկզբունքը կիրառվում է փոքր, խոշոր հարկ վճարողների և ոչ առևտրային կազմակերպությունների նկատմամբ: Այնինչ՝ նշված փոփոխություններով հանրային հատվածի կազմակերպությունները և իրականացվող հաշվապահական հաշվառումը զգալի տարբերություններ ունի նշված երեք խմբերում ներառված կազմակերպություններից, ինչպես կիրառվող հաշվային պլանի, այնպես էլ հաշվապահական հաշվառման կիրառվող ստանդարտների տեսանկյունից: Այս առումով կարծում ենք ճիշտ կլինի հարկային մարմնում ձևավորել առանձնացված ստորաբաժանում, որը կվերահսկի հանրային հատվածի կազմակերպություններին:

Առանձնացված ստորաբաժան հիմնումը թույլ կտա խորացնել նեղ մասնագիտական գիտելիքները, կիրառել ռիսկային համարվելու լրացուցիչ ցուցանիշներ, վերահսկել բյուջետային միջոցների օգտագործման արդյունավետությունը, ինչպես նաև կիրառել հարկային վարչարարության այնպիսի մեխանիզմներ, որոնց օգտագործումը, հատկապես, արդարացված է հանրային ոլորտում, սակայն քիչ կիրառելի է առևտրային կազմակերպությունների դեպքում:

Որոշ երկրներում նոր թափ է ստացել հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքում պայմանական անկախ ստորաբաժանումների ստեղծման պրակտիկան, որի վերահսկողությունը վերապահվում է պետական ծառայողներից, անկախ փորձագետներից և հանրային հատվածի ներկայացուցիչներից բաղկացած խորհուրդը: Օրինակ՝ Մեծ Բրիտանիայի հարկային ծառայության ռազմավարական կառավարման տնօրենների խորհրդի կազմում ներգրավված են մասնավոր խորհրդատվական բյուրոյի սեփականատեր, իսկ մասնավոր հատվածում աշխատող իրավաբան, և այլ ներկայացուցիչներ: Չնայած նման ստորաբաժանումները փաստացի ենթարկվում են հարկային վերադաս մարմնին, այնուամենայնիվ մասնավոր հատվածի

ներգրավումը հարկային համակարգի ռազմավարական կառավարման գործընթացում մեծացնում է ընդունվող որոշումների թափանցիկությունը, ավելացնում է հասարակության վստահությունը հարկային համակարգի նկատմամբ, ինչը, վերջին հաշվով, բերում է հարկային կարգապահության բարձրացմանը և հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ ֆինանսական ծախսերի կրճատմանը:

Ներկայացված բարեփոխումներից շատերը հնարավոր է իրականացնել միայն հասարակության սոցիալական ինստիտուտների, տեխնիկական հնարավորությունների և ազգային ավանդույթներին չհակասելու նախապայմանների դեպքում: Օրինակ՝ ներկայիս հայաստանյան հասարակությունն ամբողջովին պատրաստ չէ հարկային գործառույթների լայնամասշտաբ արտապատվիրմանը մասնավոր հատվածին, ինչը պայմանավորված է և՛ սուբյեկտիվ, և՛ օբյեկտիվ գործոններով: Նմանապես, կորպորատիվ կառավարման մեթոդների ներդրումը վարչական կազմակերպություններում պետք է իրականացվի զգուշորեն, այդ գործընթացում ներգրավված անձանց նախապատրաստելուց հետո, այլապես մեխանիկական ցուցանիշների ապահովումը կարող է հանգեցնել պետական համակարգի գործունեության նպատակների և սկզբունքների լուրջ խեղաթյուրումների, քանի որ գործնականում հնարավոր են և հաճախ հանդիպում են դեպքեր, երբ հարկատուները պահանջ են ներկայացնում նաև ցածրորակ հանրային բարիքների նկատմամբ: Դրանց շարքում կարող են լինել հարկային օրենսդրության բացերն ու անկատարությունը, ֆինանսական տեղեկատվության ոչ թափանցիկությունը, այլ պետությունների հարկային մարմինների հետ համագործակցության և տեղեկատվության փոխանակման բացակայությունը, էկոլոգիական պաշտպանության ու համապատասխան հարկերի բացակայությունը, որոնք, ի վերջո գործելով ի վնաս հասարակության, նույնպես հանգեցնում են հարկային մրցակցային առավելությունների: Նման պատկերը, հատկապես, բնորոշ է փոքր, օֆշորային, ինչպես նաև չկայացած քաղաքական ինստիտուտներով պետություններին:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Կատարված հետազոտությունը հանգեցրել է հետևյալ եզրակացությունների:

1. Ռազմավարական կառավարման ընդգրկման դաշտում պետության, տարածաշրջանի և ճյուղի քննարկումը համեմատաբար նոր երևույթ է, որով պայմանավորված մակրոմակարդակի գծով ռազմավարական կառավարման վերաբերյալ հրապարակումները համեմատաբար մեծ թիվ չեն կազմում: Վերջին տասնամյակներում պետական կառավարման համակարգում մասնավոր ձեռնարկատիրությանը հատուկ մեթոդների և մեխանիզմների, այդ թվում՝ ռազմավարական կառավարման հայեցակարգի ընդլայնված օգտագործումը լայն թափ է ստացել:

2. Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման միտումների միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը թույլ է տալիս գալ հետևության, որ առավել զարգացած երկրներում գերակշռում է դրա ֆունկցիոնալ կառուցվածքը: Միաժամանակ՝ հարկային մարմնի կազմակերպման առաջավոր փորձում նկատելի է նաև մասնագիտացման սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքի մոտեցումներ, իսկ ինչ վերաբերում է հարկատուների սեգմենտավորման փորձին, ապա հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքում խոշոր հարկատուների հետ իրականացվող աշխատանքների ստորաբաժանումը հանդիպում է երկրների գերակշիռ մասում:

3. Հարկային ռազմավարության մշակման ու իրագործման ժամանակ չի կարելի անտեսել այն իրողությունը, որ պետական եկամուտների շուրջ 90 և ավելի տոկոսը ձևավորվում է հարկերի, տուրքերի ու սոցիալական վճարների հաշվին: Դա վկայում է այն մասին, որ ՀՀ հարկային համակարգի բարեփոխումների գործընթացում չեն կարող կիրառվել վիրահատական եղանակներ: Հատկապես, վերջին տարիներին պլանավորված և փաստացի հավաքագրված հարկային եկամուտների դինամիկայի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հարկային եկամուտների պլանավորման գործընթացում թերի է հարկային եկամուտների կանխատեսման գործառույթի իրականացումը, ինչն էլ իր հերթին հանգեցնում է պլանավորված հարկային եկամուտների թերակատարմանը: Հետևաբար, այդ թերակատարումներից

խուսափելու համար անհրաժեշտ է հարկային ռազմավարության մշակման գործընթացում մեծացնել պլանավորման փուլի կատարման որակը, քանի որ սխալ կանխատեսված հարկային ներուժի պայմաններում հարկային եկամուտների ապահովմանն ուղղված վարչական ճնշումները հանգեցնում են գործարար միջավայրի խեղաթյուրմանն ու վատթարացմանը:

4. Հարկային եկամուտների կառուցվածքի ուսումնասիրությունը վկայում է նաև այն մասին, որ հարկային ռազմավարության իրագործման արդյունքում նվազել է անուղղակի հարկերի, մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի դերակատարումը հարկային եկամուտների ապահովման գործընթացում: Դրական այս միտումին զուգահեռ հարկ է արձանագրել, որ ուղղակի հարկերի մասնաբաժնի ավելացման բեռը գերազանցապես վերաբաշխվել է ֆիզիկական անձանց վրա, ինչը ՀՀ սոցիալ-տնտեսական ներկայիս պայմաններում հանգեցնում է բնակչության տնօրինելի եկամուտների կրճատմանը:

5. Տնտեսական գործընթացների կարգավորման հարկային արտոնությունների ուսումնասիրությունը ցույց է տվել, որ ՀՀ-ում իրականացվող հարկային ռազմավարությունը քիչ է օգտագործում դրանց միջոցով տնտեսության խթանման և կարգավորման հնարավորությունները: Հայաստանում հարկային արտոնությունների ինստիտուտը գերազանցապես ուղղված է տարբեր խոցելի և անվճարունակ սոցիալական խմբերի աջակցությանը, և դա այն դեպքում, երբ հարկային արտոնությունների համակարգը պետք է ուղղված լինի այնպիսի տնտեսական համակարգի ձևավորմանը, որը կնպաստի նման սոցիալապես խոցելի խմբերի կրճատմանը: Միաժամանակ, հարկային ռազմավարությունը պետք է ուղղվի այնպիսի հարկային արտոնությունների կիրառմանը, որոնք կնպաստեն տնտեսական գործունեության խթանմանը, և ոչ թե սոսկ սոցիալական հարցադրումներին:

6. Ընդհանուր առմամբ, աշխարհում դիտվում է ինչպես պետության սոցիալական բեռի, այնպես էլ հարկային բեռի ավելացման միտում: Այս առումով ՀՀ հարկային ռազմավարության հրամայականներից է հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության առնվազն 10 տոկոսային կետով ավելացումը, ինչը պետք է իրագործվի ստվերային տնտեսության կրճատման և հարկային բեռի արդարացի բաշխման միջոցով: Գործնականում ստացվում է, որ հարկերի սոցիալական գործառույթի իրագործումը

հարկային ռազմավարության ամենաթույլ կողմերից է, և դա այն դեպքում, երբ հենց այս գործառույթի արդյունքներն են առաջին հերթին տեսանելի հանրության համար:

7. Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը, ինչպես նաև կիրառվող գործիքակազմն ու մոտեցումները պայմանավորված են ինչպես սուբյեկտիվ, այնպես էլ մի շարք օբյեկտիվ գործոններով: ՀՀ հարկային մարմնի կազմակերպման ինստիտուցիոնալ կարգավիճակի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ 25 տարիների ընթացքում այն շուրջ 7 անգամ ենթարկվել է փոփոխության՝ տարբեր ժամանակահատվածներում կազմակերպվելով որպես տեսչություն, նախարարություն, ծառայություն և կոմիտե: Ակնհայտ է, որ վերոնշյալ փոփոխությունները չեն կարող պայմանավորված լինել միայն օբյեկտիվ պայմաններով, և դա այն դեպքում, երբ հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքն ու ինստիտուցիոնալ կարգավիճակը պետք է բխի հարկման համընդհանուր սկզբունքների տրամաբանությունից:

8. Պետական եկամուտների կոմիտեն, ձևավորվել է 2016թ.-ին, իսկ այնուհետև, ընդամենը 1 տարի անց, կառուցվածքային առումով ենթարկվել է լուրջ փոփոխությունների: 2017թ. հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի փոփոխությունների արդյունքում կրճատվել են հարկային համակարգի մակարդակների թիվը: Մինչ բարեփոխումները ՀՀ հարկային համակարգը երկմակարդակ էր, որտեղ առաջին մակարդակում վերադաս մարմինն էր՝ իր վարչություններով և բաժիններով, իսկ երկրորդ մակարդակում՝ առանձնացվում էին հարկային ու մաքսային մարմինները՝ իրենց տեսչություններով, մաքսատներով ու մաքսային կետերով: Բարեփոխումներից հետո հարկային մարմինը դարձել է միամակարդակ, որտեղ նախկինում գործող կազմակերպական կառուցվածքի երկրորդ մակարդակում գործող օղակներն անմիջականորեն գործում են հենց հարկային վերադաս մարմնի կառուցվածքում:

9. Ամբողջ աշխարհում ինտեգրացիոն գործընթացների խորացմանը և ակտիվացմանը զուգահեռ ավելանում են նաև տնտեսական աճի գլխավոր շարժիչ ուժի՝ օտարերկրյա ներդրումներ ներգրավելու համար տարբեր երկրների գործադրած ջանքերը: Ակնհայտ է, որ ցանկացած մրցապայքարում լինում են հաղթողներ և պարտվողներ, և այս առումով վերոնշյալ ոլորտը բացառություն չէ: Ընդհանրապես, ներդրումների ներգրավման գործում առաջնային նշանակություն տրվում է հարկային

համակարգի դերակատարմանը, քանի որ հարկային օրենսդրության տարբեր գործիքների կիրառումը թույլ է տալիս բարելավել ներդրումային միջավայրը, ներագդել կապիտալի միջազգային հոսքերի ծավալների ու ուղղությունների վրա, և որի արդյունքում այս ողջ գործընթացն անտեսող և համապատասխան միջոցառումներ չիրականացնող երկրներում դիտվում է ճիշտ հակառակ զարգացման միտումները:

10. «Հայաստանի Հանրապետության 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագրում» փաստաթղթում առանձնացվել են հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատման, ֆինանսական հատվածի հարկման արդյունավետության բարձրացման, շքեղության հարկման մեխանիզմների ներդրման, գույքի գնահատման մեխանիզմների ներդրման և գույքային հարկերի մասնաբաժնի մինչև 0.7%-ի սահմաններում մեծացման, հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության մինչև ՀՆԱ-ի նկատմամբ 26-28%-ի շարունակական ավելացման, ՏԻՄ-երի եկամտային հնարավորությունների ավելացման ուղղությունները:

ՀՀ երկարաժամկետ զարգացման ռազմավարության գերակայությունները մատնանշում են այն ցանկալի վիճակը, որին հասնելուն պետք է ուղղված լինեն գործադիր մարմնի աշխատանքներն ու իրականացվող միջոցառումները: Սակայն ՀՀ կառավարության միջնաժամկետ ծրագրի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ դրանում հարկային ոլորտի վերաբերյալ դրված թիրախներն ու նպատակները փոխկապակցված չեն ռազմավարության գերակայությունների հետ: Առաջիկա 5 տարիների ընթացքում ՀՀ կառավարությունը չի պատրաստվում քայլեր ձեռնարկելու առանձնացված կարևորագույն ուղղություններով, որոնք հարկային ռազմավարության կարևորագույն գերակայություններից են:

11. Ներկայումս գոյություն չունի հարկային համակարգի ունիվերսալ կազմակերպական կառուցվածք, քանի որ դրա ընտրությունը բավականին լուրջ խնդիր է, որը ոչ միայն պայմանավորում է հարկային համակարգի պահպանման ծախսերի մեծությունը, այլև երկարաժամկետ ժամանակահատվածում կանխորոշում է հարկային համակարգի արդյունավետությունն ու հարկային վարչարարության իրականացման հնարավորությունները: Բնականաբար, հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքը նպատակահարմար չէ անընդհատ փոփոխել, քանի որ նման փոփոխությունները, մեծ նյութական ռեսուրսներ վատնելով, բացասական

առումով իրենց ազդեցությունն են թողնում երկրի տնտեսական միջավայրի վրա: Հարկային համակարգի կառավարման կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման ուղղությունները պետք է ներդաշնակության մեջ լինեն ազգային հարկային ռազմավարության գերակայությունների հետ, նպաստելով վերջինիս իրականացմանն ու արդյունավետության բարձրացմանը:

12. Պետական կառավարման բոլոր ոլորտներում արդեն իսկ ներդրվել և հաջողությամբ շահագործվում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտին առնչվող լուծումներ: Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման հետագա խորացումը պետք է ուղղված լինի հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության ավելացմանը, հարկատուների կողմից հարկերի հաշվարկմանը, հաշվետվությունների ներկայացմանը, հարկերի վճարմանը, պատահական սխալների բացառմանն ու հիշեցումների համակարգի ներդրմանը, հաշվապահական հաշվառման ծրագրերին հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգի ինտեգրմանը, հաշվետվությունների ներկայացման և հարկերի վճարման ավտոմատ համակարգերի ներդրմանը, ինչպես նաև հարկատուների ինքնավերահսկման ու ինքնակազմակերպման ավելի լայն հնարավորությունների ընձեռնմանը: Հարկային համակարգում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառության նոր ուղղություն կարող է դառնալ գերփոքր և փոքր կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառման առցանց համակարգերի ստեղծումը:

Հարկային համակարգի կառուցվածքի վերջին բարեփոխումների արդյունքում ձևավորված կազմակերպական կառուցվածքի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ խնդիրներ կան կառավարման գործընթացի կարևորագույն սկզբունքներից մեկի՝ կառավարելիության նորմայի պահպանման տեսանկյունից: Միաժամանակ՝ կատարված վիճակագրական ընդհանրացումները ցույց են տալիս, որ կառավարելիության նորման կազմակերպության կառավարման բարձր մակարդակում կազմում է 4-8 միավոր, և դա այն դեպքում, երբ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի նախագահի անմիջական ենթակայությամբ գործում են 2 առաջին տեղակալներ, 2 տեղակալներ, աշխատակազմի ղեկավար, ինչպես նաև 8 վարչություններ՝ իրենց վարչության պետերով: Դա նշանակում է, որ ՊԵԿ-ի նախագահի կառավարելիության նորման 13 է,

ինչը չի համապատասխանում կառավարման արդյունավետության ժամանակակից պատկերացումներին: Ուստի, գտնում ենք, որ ևս մեկ տեղակալի պաշտոնի սահմանումը և ՊԵԿ նախագահի անմիջական ենթակայությամբ գործող վարչությունների և բաժինների՝ նրա ենթակայության տակ տեղափոխումը կնպաստի ՊԵԿ-ի նախագահի ծանրաբեռնվածության կրճատմանը և աշխատանքի արդյունավետության ավելացմանը:

13. ՀՀ հարկային մարմնի ներկայիս կառուցվածքում կան ստորաբաժանումներ, որոնց իրականացրած գործառույթները կարող են արտապատվիրվել մասնավոր հատվածին: Այս գործընթացի առաջին փուլի թիրախը կարող է դառնալ «ՊԵԿ ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ը և տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչության կողմից իրականացվող գործառույթները: Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ ուսումնական կենտրոնի կառուցվածքում առկա ոչ բոլոր ստորաբաժանումներն են ուղղակիորեն կապված հարկային մարմնի գործառույթների իրականացման հետ, հետևաբար դրանց ֆինանսավորումն իր բացասական ազդեցությունն է թողնում այդ գործառույթների իրականացման արդյունավետության վրա: Ուսումնական կենտրոնի համապատասխան գործառույթները մասնավոր հատվածին արտապատվիրումը կնպաստի ինչպես դրանց իրականացման արդյունավետության բարձրացմանը, այնպես էլ հարկային մարմնի պահպանման և գործունեության ծախսերի կրճատմանը:

14. ՀՀ հարկային մարմնի տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչության իրականացրած գործառույթների արտապատվիրման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հարկատուների կողմից հարկային համակարգում ներդրված հաշվետվությունների ներկայացման համակարգի վերաբերյալ դժգոհություններով՝ պայմանավորված համակարգի գործունեության հաճախակի խափանումների, ծանրաբեռնված օրերին խիստ դանդաղ աշխատանքի դրսևորումների հետ: Հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգը պետք է ունակ լինի ոչ միայն սպասարկելու առկա բոլոր տնտեսավարողներին, այլև պատրաստ լինի հարկային ռազմավարության բոլոր փոփոխություններին՝ ֆիզիկական անձանց եկամուտների համընդհանուր հայտարարագրումից մինչև ԵԱՏՄ հարկային միասնական տեղեկատվական դաշտի ձևավորումը:

15. Համակարգելով ՀՀ ՊԵԿ կազմակերպական կառուցվածքի փոփոխություններն ու բարեփոխումները, պետք է արձանագրել, որ իրականացված փոփոխությունների արդյունքում խորացվել է հարկային մարմնի ֆունկցիոնալ կազմակերպման և հարկատուների սեգմենտավորման սկզբունքները: Հարկային համակարգի կառուցվածքի վերջին բարեփոխումների արդյունքում ՀՀ հարկային մարմնում առանձնացվեցին փոքր հարկատուների հետ փոխհարաբերությունները միջին և խոշոր հարկատուների հետ վարվող աշխատանքներից՝ ձևավորելով «Փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունը» և «Խոշոր և միջին հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչությունը»: ՀՀ իրականության մեջ նման առանձնացումն արհեստական է թվում, քանի որ բոլոր ծրագրերում, օրենքներում, պետական կառույցների ձևավորման գործընթացներում, որպես կանոն, մշտապես պահպանվում է փոքր և միջին ձեռնարկատիրության առանձնացումը խոշոր ձեռնարկատիրությունից:

16. 2014 թ-ի հունիսի 21-ին ընդունվեց «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը, որով սահմանվեցին պետական կառավարչական հիմնարկների համայնքների աշխատակազմերի ղեկավարների, ինչպես նաև պետական և համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպելու, վարելու, հաշվետվություններ կազմելու և ներկայացնելու միասնական սկզբունքներ: Այս օրենքով լուրջ տարբերություններ մտցվեցին հանրային հատվածը ներկայացնող նշված կազմակերպություններում և առևտրային կազմակերպություններում, ինչպես նաև ոչ առևտրային կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման վարման կարգի մեջ: Այս առումով կարծում ենք ճիշտ կլինի հարկային մարմնում ձևավորել առանձնացված ստորաբաժանում, որը կվերահսկի հանրային հատվածի կազմակերպություններին: Առանձնացված ստորաբաժանման հիմնումը թույլ կտա խորացնել նեղ մասնագիտական գիտելիքները, կիրառել դիսկային համարվելու լրացուցիչ ցուցանիշներ, վերահսկել բյուջետային միջոցների օգտագործման արդյունավետությունը, ինչպես նաև կիրառել հարկային վարչարարության այնպիսի մեխանիզմներ, որոնց օգտագործումն արդարացված է,

հատկապես, հանրային ոլորտում, սակայն քիչ կիրառելի առևտրային
կազմակերպությունների դեպքում:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

Օրենքներ, օրենսդրական ակտեր

1. ՀՀ կառավարության 2014 թվականի մարտի 27-ի N 442 - Ն որոշման հավելված՝ «Հայաստանի Հանրապետության 2014-2025 թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիր»:

2. ՀՀ Կառավարության որոշումը ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին, Հավելված N 1: N 224-Ն, ՀՀՊՏ 2016.03.15/19(1199).1 Հոդ.209.1, 10.03.2016

3. ՀՀ Կառավարության 2016 թվականի մարտի 10-ի N 224-Ն որոշման մեջ փոփոխություններ կատարելու մասին ՀՀ Կառավարության N 514-Ն առ 18 մայիսի 2017 որոշում: N 514-Ն, ՀՀՊՏ 2017.05.31/33 (1308) Հոդ.534, 18.05.2017:

4. ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին ՀՀ կառավարության որոշում: N 224-Ն, ՀՀՊՏ 2016.03.15/19(1199).1 հոդ.209.1, առ 10.03.2016:

5. «ՀՀ 2016 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-003-Ն, ՀՀՊՏ 2017.07.24/45(1320).1 Հոդ.726.1, 07.07.2017:

6. «ՀՀ 2007 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում Ն-078-4, ՀՀՊՏ 2008.06.18/37(627) Հոդ.600, 22.05.2008:

7. «ՀՀ 2008 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում Ն-149-4, ՀՀՊՏ 2009.06.30/32(698).1 Հոդ.745.1, 09.06.2009:

8. «ՀՀ 2009 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-216-Ն, ՀՀՊՏ 2010.07.06/29(763).1 Հոդ.757.1, 10.06.2010:

9. «ՀՀ 2010 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-279-Ն, ՀՀՊՏ 2011.06.14/34(837).1 Հոդ.822.1, 25.05.2011:

10. «ՀՀ 2011 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-026-Ն, ՀՀՊՏ 2012.10.19/51(925).1 Հոդ.1127.1, 04.10.2012:

11. «ՀՀ 2012 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-069-Ն, ՀՀՊՏ 2013.07.13/37(977).1 Հոդ.691.1, 13.06.2013:

12. «ՀՀ 2013 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-120-Ն, ՀՀՊՏ 2014.06.27/33(1046).1 Հոդ.514.1, 12.06.2014:

13. «ՀՀ 2014 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-160-Ն, ՀՀՊՏ 2015.07.03/39(1128).1 Հոդ.547.1, 11.06.2015:

14. «ՀՀ 2015 թվականի պետական բյուջեի կատարման տարեկան հաշվետվությունը հաստատելու մասին» ՀՀ ազգային ժողովի որոշում ԱԺՈ-219-Ն, ՀՀՊՏ 2016.06.22/48(1228).1 Հոդ.563.1, 13.06.2016:

15. «Հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների ընդհանուր նկարագիրը հաստատելու և ՀՀ կառավարության 2009 թվականի դեկտեմբերի 17-ի N1487-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին ՀՀ կառավարության 2011 թվականի նոյեմբերի 10-ի N 1636-Ն որոշում:

16. «ՀՀ բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-137, ՀՀՊՏ 1997.08.11/18, 24.06.1997:

17. ՀՀ կառավարության ծրագիր (2017-2022 թթ.): Հավելված ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հունիսի 19-ի N 646-Ա որոշման:

18. «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքը: ՀՕ-246-Ն, ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1 Հոդ. 1634.20, 22.12.2010:
19. «ՀՀ պաշտպանության ժամանակ զինծառայողների կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման մասին» ՀՀ օրենք: ՀՕ-245-Ն, ՀՀՊՏ 2016.12.30/95 (1275).1 Հոդ.1228.28, 15.12.2016:
20. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-79, ՀՀՊՏ 2000.08.01/17(115), 07.07.2000:
21. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-118, ՀՀՊՏ 1997.06.21/14, 14.05.1997:
22. «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-491-Ն, ՀՀՊՏ 2003.01.08/2(237) Հոդ.16, 26.12.2002
23. «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-246-Ն, ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1 Հոդ.1634.20, 22.12.2010:
24. «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը : ՀՕ-60, ՀՀՊՏ 2000.06.23/14 (112), 17.05.2000:
25. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-107, ՀՀՊՏ 1997.05.20/11, 14.04.1997, հոդված 13:
26. «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-101, ՀՀԳԽՏ 1994/8 , 27.04.1994:
27. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՕ-155, ՀՀՊՏ 1997.12.03/27, 30.09.1997:

Գրքեր, մենագրություններ, հաշվետվություններ

28. Սուքիասյան Գ. Ա., Օսիկյան Ա. Հ., Սուքիասյան Ն. Գ., Հարկային իրավունք: Ուսումն. ձեռնարկ (Խմբ.՝ Լ. Բադանյան): Երևան, Տնտեսագետ, 2011, 390 էջ:
29. Խաչատրյան Ա., «Հարկային Իրավունք», ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն: Երևան, 2003, 524 էջ:
30. Հարկային քաղաքականության տեսական հիմունքները: Ուսումնամեթոդական ձեռնարկ. գիտ. խմբ.՝ Մ.Վ. Միքայելյան: Երևան, Լիմուշ, 2013, 96 էջ:

31. Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք - 2013: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2013, 598 էջ:
32. Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք - 2017: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2017, 607 էջ:
33. Հարությունյան Վ., Հարկային քաղաքականության և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում: Եր., «Զանգակ-97», 2003, 192 էջ:
34. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում: Եր: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, 250 էջ:
35. Հարկեր և հարկազանծում / Վ.Լ. Հարությունյան, Դ.Վ. Հարությունյան, Տ.Վ. Հարությունյան: Խմբ.՝ Յու. Սուվարյան: Երևան, Գիտություն, 2010, 599 էջ:
36. Մարտիրոսյան Բ.Վ., Հարկեր և հարկազանծում: Ուսումնամեթոդական ձեռնարկ: Երևան, Ա.հ., 2015, 204 էջ:
37. Մենեջմենթ: Յու. Սուվարյանի ընդհանուր խմբագրությամբ (Երրորդ՝ լրացված, բարելավված հրատարակություն): Եր., Տնտեսագետ, 2009, 608 էջ:
38. Սուվարյան Յու.Մ., Ռազմավարական կառավարում: Մեթոդաբանությունը և արդի հիմնահարցերը: Երևան, Տնտեսագետ, 1996:
39. Սուվարյան Յու., Շահնազարյան Ն., Ռազմավարական կառավարում (Ուսումնական ձեռնարկ): Երևան, «Գիտություն» հրատ., 2015, 283 էջ:
40. Սուվարյան Յու.Մ., Միրզոյան Վ., Հանրային կառավարման տեսություն և պատմություն: Երևան, Գիտություն, 2013, 368 էջ:
41. Սուվարյան Յու.Մ., Չոբանյան Մ.Խ., Տնտեսության տարածքային կառավարում: Մեթոդաբանությունը և հիմնախնդիրները: Երևան, ԱՌՏ, 2007, 312 էջ:
42. Սուվարյան Յու.Մ., Չոբանյան Մ.Խ., Պետական և մունիցիպալ կառավարում: Ուսումնական ձեռնարկ: Երևան, Լիմուշ հրատարակչատուն, 2017, 708 էջ:
43. Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դասագիրք/ Լ. Բադանյան, Կ. Արզարյան, Ա. Սալնազարյան և ուրիշներ: Եր., Զանգակ-97, 2007, 664 էջ:
44. Ансофф И., Стратегическое управление. Пер. с англ., М., Экономика, 1989, 358 с.

45. Аронов, А. В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А. В. Аронов. В. А. Кашин. М., Магистр, 2009, 576 с.
46. Виханский О.С., Наумов А.И., Менеджмент: Учебник. 3-е изд. М., Экономистъ, 2003, 528 с.
47. Грязнова А.Г., Маркина Е.В. и др., Финансы: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., Финансы и статистика, 2012, 496 с.
48. Евстигнеев Е.Н., Налоги и налогообложение. 5-е изд. СПб., Питер, 2008, 304 с.
49. Ефимова Е.Г., Поспелова Е.Б., Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., МИИР, 2014, 235с.
50. Константинов Г.Н., Стратегическое мышление. М., Синтегра СМ, 2015, 189 с.
51. Кунц Г., О'Доннел С., Управление: Системный и ситуационный анализ управленческих функций, т.1, М., Прогресс, 1981, 272 с.
52. Лыкова Л.Н., Букина И.С., Налоговые системы зарубежных стран: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М., Издательство Юрайт, 2016, 309 с.
53. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф., Основы менеджмента: Пер. с англ. М., Дело, 2002, 704 с.
54. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф., Налоговое администрирование. М.: Омега-Я, 2008, 288 с.
55. Мысляева И.Н., Государственные и муниципальные финансы: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., ИНФРА-М, 2007, 360 с.
56. Мищенко Е.С., Организационные структуры управления (современное состояние и эволюция): учебное пособие. Тамбов, ГОУ ВПО ТГТУ, 2011, 104 с.
57. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика"; под ред. И.А. Майбурова. 4-е изд., перераб. и доп. М., ЮНИТИ-ДАНА, 2010, 559с.
58. Парахина В.Н., Максименко Л.С., Панасенко С.В., Стратегический менеджмент: учебник. 5-е изд., перераб и доп. М., КНОРУС, 2011, 496 с.

59. Перов А.В., Толкушкин А.В., Налоги и налогообложение: Учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М., Юрайт-Издат, 2005, 720 с.
60. Погорлецкий А.И., Международное налогообложение. СПб., Изд. Михайлова В.А., 2006, 384 с.
61. Погорлецкий А.И., Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб., Изд-во С.-Петерб. Гос. ун-та, 2005, 386 с.
62. Хантаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения: Уч. пособие. Улан-Удэ., ВСГТУ, 2006. 175 с.
63. Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В., Пузин А.М., Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие. М., Изд. центр ЕАОИ, 2010, 134 с.
64. Glueck W., Business policy, strategy formation, and management action (2nd ed.). New York: McGraw-Hill, 1976, 687 p.
65. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998, 81 p.
66. Hatten K.J., Hatten M.L. Effective Strategic Management, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1988, 338p.
67. Mintzberg H., The structuring of organizations. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1979, 509 p.
68. Neumann J., Morgenstern O., Theory of Games and Economic Behavior: 60th Anniversary Commemorative Edition. 2007, 776 pp.
69. OECD, Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD Publishing, Paris, 2017, 48 p. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>.
70. OECD, Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>. 375 p.
71. Porter M., Competitive Strategy, New-York, Free Press, 1980, 396 p.
72. Rumelt R.P., Strategy, Structure, and Economic Performance, Cambridge, MA: Harvard University, 1974, 249p.

73. Sebastian J., A Handbook for Tax Simplification. Washington, DC: International Finance Corporation. 2009, 258 p.
74. Steiner G.A., Miner J.B. Management Policy and Strategy: Text, Readings and Cases. New York, McMillan, 1977, 1014 pages.
75. Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2016 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2016, 337p.
76. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris: OECD, 2004, 18 p.
77. Thompson T.J., Strickland A.J. Strategic Management: Concept and Cases, 4th ed., Plano, Business Publication, 1987, 1054 p.
78. World Bank. 2017. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank. DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4. 356p.

Հոդվածներ

79. Այվազյան Ա., ՀՀ հարկային եկամուտների և տնտեսական աճի վրա ստվերային տնտեսության ազդեցության գնահատումը: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #1-2 (185-186) / Հունվար 2016, էջ 84-85:
80. Գյուլասարյան Մ., Հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնախնդիրները և հարկային բարեփոխումները ՀՀ-ում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (161-162) / Նոյեմբեր-Դեկտեմբեր 2013, էջ 36-39:
81. Գրիգորյան Ա., Հարկային համակարգի ձևավորումը Հայաստանի Հանրապետությունում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (140) / Փետրվար 2012, էջ 17-21:
82. Հարությունյան Վ., Սարգսյան Զ., Հարկերի ծագումը, էությունը և տնտեսագիտական բովանդակությունը: Սոցիալ-Տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր): Եր., «Գիտություն», 2008, էջ 8-15:

83. Կարապետյան Հ., Հարկային կարգավորման եղանակները և դրանց հիմնական առանձնահատկությունները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #9-10 (193-194) / Հունվար 2016, էջ 64-66:

84. Հովհաննիսյան Ս., Հարկային ռազմավարության մեթոդաբանական հիմքերը: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #10 (136) / Հոկտեմբեր 2011, էջ 14-16:

85. Մարության Վ., Հարկազանձման սկզբունքների դասական ու արդի ընկալումները հարկային վարչարարության կատարելագործման համատեքստում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (164) / Փետրվար 2014, էջ 22-26:

86. Մանվելյան Մ., Փոփոխությունների կառավարումը ՀՀ հարկային համակարգում: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / Հունվար 2015, էջ 6-7:

87. Մելքումյան Մ., Առաքելյան Ա., ՀՀ և ԵՏՄ անդամ երկրներում գործող հիմնական հարկային դրույքաչափերի շուրջ: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / Հունվար 2015, էջ 78-80:

88. Պողոսյան Գ., Հարկային կառավարման համակարգի արդյունավետության ապահովման հիմնական նախադրյալները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11-12 (183-184) / Հունվար 2015, էջ 4-5:

89. Սարգսյան Կ.Ս., Կյուրեղյան Ա.Մ., Հարկային վերահսկողության սկզբունքները, ձևերն ու մեթոդները: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (գիտական հոդվածների ժողովածու - 2017) / ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ: Պատ. խմբագիր՝ Վ. Լ. Հարությունյան.- Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, էջ 156-162:

90. Սուդյան Ն., Պետության հարկային քաղաքականության էությունը և հիմնական բնութագրիչները: Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #2 (152) / Փետրվար 2013, էջ 55-57:

91. Башцкий Е.В., Налоговые реформы и экономический рост // Проблемы прогнозирования. 2006, №2, с. 136-144.

92. Васильева М.В., Зарубежный опыт организации сотрудничества налогоплательщиков и налоговых органов в сфере налогового контроля. Финансы и кредит, 2010, № 4, с. 31-36.

93. Марцинкевич А.М., Мировая налоговая конкуренция как следствие трансформации офшорного бизнеса. Сборник статей «Беларусь и мировые экономические процессы». Минск, БГУ (Белорусский государственный университет), 2009, Выпуск 6, с. 77-86.

94. Троянская М.А., Налоговая конкуренция: понятие, виды, значение. Налоги и финансовое право, №6, 2014, с. 179-185.

95. Belitski M., Chowdhury F., Desai S., "Taxes, corruption, and entry". Small Business Economics, 2016, vol. 47, issue 1, 201-216.

96. Bracker J. The Historical Development of the Strategic Management Concept. The Academy of Management Review, Vol. 5, No. 2 (Apr., 1980), pp. 219-224.

97. Fisman R., Svensson J., "Are corruption and taxation really harmful to growth? Firm level evidence." Journal of Development Economics, Volume 83, Issue 1, May 2007, pp. 63-75.

98. Goodspeed, T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal, vol 51, no. 3, Sep., 1998 pp. 579-586.

99. Gordon R., Li W., "Tax structures in developing countries: many puzzles and a possible explanation". Journal of Public Economics, Volume 93, Issues 7-8, August 2009, pp. 855-866.

100. Johannes B., Clemens F., Nadine R., "Corporate tax effects on the quality and quantity of FDI". European Economic Review, Volume 56, Issue 8, pp. 1495-1511, November 2012.

101. Martina L., "Do complicated tax systems prevent foreign direct investment?" Economica, Volume 80, Issue 317, January 2013, pp. 1-22.

Ինտերնետային ռեսուրսներ

102. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.mftc.am>:

103. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.taxservice.am>:

104. ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.armstat.am>:

105. ՀՀ կառավարության պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.gov.am>:

106. ՀՀ Ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.minfin.am>:

107. Հայաստանի իրավական տեղեկատվական համակարգի պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ <http://www.arlis.am>:

108. Տնտեսական համագործագրության և զարգացման գործակալության պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ www.oecd.org:

109. Համաշխարհային բանկի պաշտոնական կայք: Ինտերնետային հասցե՝ www.worldbank.org: