

ԵՎՐՈՊԱԿԱՆ ԿՐԹԱԿԱՆ ՏԱՐԱԾԱԾՐՋԱՆԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ

ՄԱՆՎԵԼ ՅԱՆ ՄԱՅՐԱՆՈՒ Ծ ՌՈՒ ԴԻԿԻ

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒ ՄՆԵՐԻ ԱԶԴԵՑՈՒ ԹՅՈՒՆԸ
ՓՈՔՐ ԵՎ ՄԻՋԻՆ ՁԵՌՆԱՐԿԱՏԻՐՈՒ ԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԻ ՎՐԱ

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒ ԹՅՈՒՆ

Ը.00.02 - «Տնտեսություն, նրա ոլորտների
տնտեսագիտություն և կառավարում» մասնագիտությամբ
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի համար

Գիտական ղեկավար՝
տնտեսագիտության դոկտոր, դոցենտ
Հայկ Գերասիմի Մնացականյան

Երևան-2016

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ	3
ԳԼՈՒԽ 1. ՓՄՁ ՈԼՈՐՏԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՋՆԱՀԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ	9
1.1 Հարկային համակարգը և ՓՄՁ ոլորտի նկատմամբ կիրառվող հարկային քաղաքականությունը	9
1.2 Հարկային բարեփոխումների արդի ուղղությունները	22
1.3 ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումների միջազգային փորձը	34
ԳԼՈՒԽ 2. ՀՀ ՓՄՁ ՈԼՈՐՏԻ ՉԱՐԳԱՑՈՒՄՆԵՐԸ` ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՄԱՏԵՔՍՏՈՒՄ.....	46
2.1 ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի նկարագիրը	46
2.2 ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումները` միջազգային վարկանիշերի համաձայն	59
2.3 ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի հիմնախնդիրները և բարեփոխման առաջնահերթ ուղղությունները	75
ԳԼՈՒԽ 3. ՓՄՁ ՈԼՈՐՏԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ	88
3.1 ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումների ազդեցությունը պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա.....	88
3.2. Համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահությունը` որպես ՓՄՁ ոլորտի հարկային վարչարարության նորարարական մոտեցում	101
3.3. Հարկային բարեփոխումների իրականացման գերակայությունները	118
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ.....	129
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ	135
ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ	140

ՆԵՐԱՃՈՒ ԹՅՈՒՆ

Յետագոսու թյան թեմայի արդիականությունը: Տնտեսության կայունությունը ասպահովման, երկրի առջև ծառայած տարաբնույթ խնդիրների լուծման հարցում նշանակալից դեր ունի հարկային համակարգը: Այսօր Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերը հանդիսանում են պետական եկամուտների ձևավորման կարևորագույն և հիմնական աղբյուրը: Ուստի, շատ կարևոր է համակարգում իրականացնել նպատակաուղղված բարեփոխումներ՝ չխաթարելու համար եկամուտների հավաքագրման գործընթացը:

Երկրում ձևավորված հարկային համակարգը պետք է ուղղված լինի տվյալ երկրի իշխանությունների կողմից որոշակի ժամանակահատվածում իրականացվող տնտեսական ու սոցիալական քաղաքականության հիմնախնդիրների լուծմանը, կիրառվող հարկման եղանակներն ու մեթոդները պետք է առավելագույնս հաշվի առնեն տվյալ պետությունում տնտեսական հարաբերությունների առկա մակարդակն ու տնտեսական զարգացման հիմնական գերակայությունները, ինչպես նաև կառուցված լինեն օպտիմալ հարկային համակարգին հատուկ սկզբունքների ու ներկայացվող պահանջների հաշվառման վրա: Այս առումով, ինչպես տարբեր երկրների հարկային համակարգերն են էապես տարբերվում միմյանցից (կախված վերջիններիս զարգացման աստիճանից, պետական կառավարման համակարգի առանձնահատկություններից), չնայած որոշակի ընդհանրություններին ու հարկման համանման մեխանիզմների կիրառմանը, այնպես էլ միևնույն պետության հարկային համակարգն իր ձևավորման ու զարգացման ամբողջ ընթացքում կրում է բազմաթիվ փոփոխություններ:

Պետք է փաստել, որ հարկային բարեփոխումների ազդեցությունը երկրում ձևավորված գործարար միջավայրի վրա բավականին մեծ է: Այդ ազդեցությունից զերծ չեն մնում նաև երկրի տնտեսավարող սուբյեկտների գերակշիռ մասը կազմող փոքր և միջին ձեռնարկությունները: Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության (ՓՄՁ) ոլորտը հանդիսանում է երկրի տնտեսության շարժիչ ուժը, ուստի, անհրաժեշտ է կիրառել նպատակաուղղված հարկային

քաղաքակն ու թյու ն, և հարկային բարեփոխումներն ուղղել ու որտի աջակցմանը:

Մեր երկրի հարկային համակարգն անցել է ձևավորման ու զարգացման ավելի քան երկու տասնամյակ ընդգրկող ժամանակահատված: Այդ ժամանակահատվածում իրականացված օրենսդրական և վարչարարական բնույթի բարեփոխումներով փորձ է արվել կատարելագործել հարկային համակարգը, բարձրացնել տնտեսության մրցունակությունը, ապահովել պետական բյուջեի եկամուտների հավաքագրման գործընթացը, այնուամենայնիվ, համաշխարհային տնտեսության զարգացման ներկա միտումները, ինչպես նաև եվրասիական տնտեսական միությունը Հայաստանի Հանրապետության անդամակցությունը հարկային հարաբերությունների կարգավորման նոր մարտահրավերներ է առաջադրել:

Հայաստանի Հանրապետությունում պետական բյուջեի 93.0%-ը¹ կազմում են հարկային եկամուտները, հետևաբար հարկային համակարգում իրականացվող ցանկացած փոփոխություն իր ազդեցությունն է ունենում երկրի ողջ տնտեսության վրա, այդ թվում՝ տնտեսավարող սուբյեկտների գերակշիռ մասը կազմող ՓՄՁ ու որտի տնտեսավարող սուբյեկտների վրա:

Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտը երկրի ռազմավարական հենասյունն է, ինչը նպաստում է տնտեսական աճի խթանմանը: Հայաստանի Հանրապետությունում, ինչպես բոլոր նախկին խորհրդային հանրապետություններում, ստեղծվել էր ոչ բարենպաստ միջավայր, ինչը լուրջ խնդիրներ էր առաջացրել գործարարության համար, որը և պահանջում էր լուծումներ:

Ատենախոսությունը նվիրված է Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվող հարկային բարեփոխումներին և դրանց ազդեցությունը տնտեսության կարևորագույն մասը հանդիսացող փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտին, ինչն էլ պայմանավորում է թեմայի արդիականությունը և կարևորությունը:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսության հիմնական նպատակն է հետազոտել Հայաստանի Հանրապետությունում

¹ http://armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.02.2016թ.:

իրականացվող հարկային բարեփոխումները, գնահատել վերջիններիս ազդեցությունը փոքր և միջին ձեռնարկությունների վրա, ինչպես նաև մշակել և առաջարկել մոտեցումներ և մեխանիզմներ՝ ուղղված ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի բարելավմանը, հարկային վարչարարության պարզեցմանը և հարկային մարմնի և հարկ վճարողների միջև փոխվստահության բարձրացմանը:

Հետազոտության հիմնական նպատակի իրականացման համար առաջարկվել են հետևյալ խնդիրները.

- վերլուծել ՀՀ-ում իրականացված հարկային բարեփոխումների ազդեցությունը ՓՄՁ ոլորտի վրա,
- ուսումնասիրել զարգացած և զարգացող տնտեսական համակարգերում իրականացված հարկային բարեփոխումները,
- վերլուծել ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի հարկման համակարգի առկա հիմնախնդիրները,
- վերլուծել ՓՄՁ ոլորտի դերը ՀՀ տնտեսությանում,
- ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա բացահայտել ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի զարգացմանը խոչընդոտող օրենսդրական, տնտեսական և վարչարարական գործոնները,
- վերհանել այն հիմնական մոտեցումները և մեխանիզմները, որոնք թույլ կտան մշակել կիրառելի ուղիներ տեսանկյունից ՀՀ տնտեսական և իրավական դաշտին համապատասխան, միևնույն ժամանակ, զարգացած երկրներում և ԵԱՏՄ ՓՄՁ անդամ երկրների հարկման համակարգում կիրառվող մոտեցումներին համահունչ հարկման վարչարարական մոդել ,

• մշակել հարկային բարեփոխումների իրականացման համակարգված և արդյունավետ մեխանիզմներ:

Ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան: Ուսումնասիրության օբյեկտը ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի հարկային համակարգն է:

Ուսումնասիրության առարկան ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի հարկային հիմնախնդիրներն են և դրանց հնարավոր լուծումները:

Ատենախոսության տեսական, մեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը: Ատենախոսության համար տեսական և մեթոդաբանական հիմք են հանդիսացել հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ դասական և ժամանակակից տնտեսագիտության հիմնարար դրույթները,

հայրենական և օտարերկրյա տնտեսագետներին ուսումնասիրությանը, վերլուծությանը, հրապարակումները, հետազոտության արդյունքները, մասնավորապես՝ ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության, Հայաստանի փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման ազգային կենտրոնի հիմնադրամի (ՓՄՁ 2ԱԿ), ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի (ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ) կողմից հրապարակված տվյալները, Տնտեսական զարգացման և համագործակցության կազմակերպության, Արժույթի միջազգային հիմնադրամի, Համաշխարհային տնտեսական ֆորումի, ինչպես նաև միջարք ուսումնական հաստատությանը կողմից հրապարակված զեկույցները և տեղեկությանը, Հայաստանի Հանրապետության հարկային ոլորտը կարգավորող ՀՀ օրենքները, ՀՀ կառավարության որոշումները, հայեցակարգերը և իրավական ակտերը:

Ատենախոսության հիմնական գիտական արդյունքները:

Ատենախոսության շրջանակում կատարված ուսումնասիրությանը և վերլուծությանը արդյունքում ստացվել են տեսական, մեթոդական ու կիրառական ուղղվածություն ունեցող միջարք արդյունքներ, որոնց գիտական նորույթն արտահայտվել է հետևյալ դրույթներում.

- ՀՀ հարկային մարմնի և ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների միջև փոխվստահության, փոխշահավետ համագործակցության և փոխհարաբերությանը ներդրող որակապես նոր մոտեցումների ներդրման նպատակով մշակվել է հարկային համակարգի բարեփոխմանն ուղղված համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության մոդելը և վերջինիս ներդրման ընթացակարգը,

- վերջին տարիների ՀՀ հարկային համակարգում իրականացված բարեփոխումների բացթողումները շտկելու, թերությունները վերացնելու նպատակով մշակվել է փոփոխությանը ներդրող կառավարման մոդել, որը հնարավորություն կտաներ քիչ և արտաքին աղբյուրներով պայմանավորված գործունեության արագությանը ունենալ քայլերի տրամաբանական հաջորդականության վրա հիմնված բարեփոխումների ներդրման մեխանիզմ,

• բացահայտվել է ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների դասակարգման տարբերակված մոտեցումների կիրառումը պետական տարբեր կառույցների կողմից, ինչպես նաև համապատասխան օրենքում նշված և փաստացի ցուցանիշների անհամապատասխանություները, և ներկայացվել է ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կատարելագործված դասակարգում,

• իրականացված վերլուծությունների արդյունքում բացահայտվել և գնահատվել է հարկային օրենսդրական բարեփոխումների ազդեցությունը ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային բեռի և պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա:

Ատենախոսության գիտական արդյունքները չեն կրկնում այլ հետազոտողների կողմից կատարված ուսումնասիրությունների արդյունքները և որակապես տարբերվում են գոյություն ունեցող մոտեցումներից, որով էլ պայմանավորվում է դրանց գիտական նորությամբ:

Ատենախոսության գործնական նշանակությունը:

Ատենախոսությունը և դրանում կատարված վերլուծությունները, ստացված արդյունքներն ու եզրակացությունները կարող են կիրառվել ՀՀ հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումների արդյունավետության բարձրացման ու կատարելագործման, ՓՄՁ ոլորտի զարգացման խթանմանն ուղղված հարկային քաղաքականության մշակման, ինչպես նաև հարկային մարմնի և ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների միջև փոխշահավետ համագործակցության ձևավորման համար:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և

հրապարակումները: Ատենախոսության հիմնական դրույթները քննարկվել են Եվրոպական կրթական տարածաշրջանային ակադեմիայի Տնտեսագիտության և կառավարման ամբիոնում, ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեում և Հայաստանի ՓՄՁ ՁԱԿ հիմնադրամում, ինչպես նաև 2013-2014թթ. երիտասարդ գիտնականների միջբուհական գիտաժողովներում:

Ատենախոսության արդյունքներն արտացոլվել են հեղինակի կողմից հրապարակված 7 գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը: Ատենախոսության կառուցվածքը պայմանավորված է առաջադրված նպատակով և խնդիրներով, ուսումնասիրության մակարդակով: Ատենախոսությունը կազմված է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացությունների և առաջարկությունների բաժնից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Ատենախոսությունը բաղկացած է 139 էջից, պարունակում է 19 աղյուսակ, 19 գծապատկեր:

ԳԼՈՒԽ 1. ՓՄՁ ՈՒ ՈՐՏԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԿԱՐԳԱԿՈՐՄԱՆ ԱՌԱՋՆԱՀԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

1.1 ՀՀ հարկային համակարգը և ՓՄՁ ու ՈՐՏԻ նկատմամբ կիրառվող հարկային քաղաքականությունը

Հարկային համակարգը որևէ պետությունում որոշակի պահին առկա հարկման էական պայմանների համախումբն է: Յուրաքանչյուր երկրում ձևավորված հարկային համակարգ պետք է ուղղված լինի տվյալ երկրի իշխանությունների կողմից որոշակի ժամանակահատվածում իրականացվող տնտեսական ու սոցիալական քաղաքականության հիմնախնդիրների լուծմանը, այդ համակարգում կիրառվող հարկման եղանակներն ու մեթոդները պետք է կառուցված լինեն օպտիմալ հարկային համակարգին հատուկ սկզբունքների ու ներկայացվող պահանջների վրա:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգը ձևավորվել է 1991թ.: 90-ական թթ. սկսեցին ընդունվել հարկային հարաբերությունները կարգավորող առաջին օրենքները, Հայաստանի Հանրապետության նախարարների խորհրդի որոշումները, որոնց հիմնական անկյունաքարն է Հայաստանի Հանրապետության նախարարների խորհրդի 1991թ. հոկտեմբերի 2-ի «Հայաստանի Հանրապետության նախարարների խորհրդին առընթեր գլխավոր պետական հարկային տեսչությունն ստեղծելու մասին» թիվ 585 որոշումը²:

Համաձայն այդ որոշման՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարության պետական հարկային տեսչության և նրա տեղական հարկային տեսչությունների բազայի վրա ձևավորվեց ՀՀ նախարարների խորհրդին առընթեր գլխավոր պետական հարկային տեսչությունն (Հայ գլխապետ հարկ տեսչություն), իսկ գների պետական հսկողության գործառնությունները դրվեցին ՀՀ նախարարների խորհրդին առընթեր պետական հարկային տեսչությունների վրա:

Հարկային համակարգի ձևավորման առաջին իրավական ակտերից է ՀՀ նախարարների խորհրդի 1991թ. հոկտեմբերի 10-ի «Հասարակական սննդի բնագավառում գործունեությունն իրականացնող ոչ պետական

² <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=ATSHistory>, կայքի վերջին դիտում՝ 02.11.2015թ.:

ձեռնարկություններին քյուչե գանձումների մասին» թիվ 599 որոշումը³:

Ուսումնասիրելով 90-ականներին գործող վերոնշյալ և մի քանի այլ օրենքները, որոնցով պետությունը փորձում էր կարգավորել ՀՀ հարկային համակարգը՝ կարելի է եզրակացնել, որ ԽՍՀՄ-ի փլուզումից հետո Հայաստանի Հանրապետությունում պետության կողմից դեռևս թերի էր վարվում հարկային քաղաքականությունը: Օրենքների և իրավական ակտերի բացակայության կամ թերի լինելու հետևանքով բազմաթիվ դժվարություններ էին առաջանում հարկային վարչարարության իրականացման ժամանակ, հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերով չէին վարվում ճիշտ մեթոդաբանական աշխատանքներ, որի հետևանքով քյուչե էր հավաքագրվում հարկերի փոքր մեծություն և հարկ վճարողների կողմից կատարվում էին խարդախություններ և օրինազանցություններ:

Հայաստանի Հանրապետությանը այն անավորված տնտեսական համակարգից շուկայական հարաբերություններին անցման ժամանակաշրջանում ուներ այդ ժամանակաշրջանին հատուկ տնտեսություն: Այդպիսի անցումային տնտեսությունը, որպես կանոն, բնորոշ է այնպիսի հարկային քաղաքականության վարումը, որն ուղղված է որոշակի չափով պարզեցված, հարկման թեթև բեռնեցող հարկային համակարգի ստեղծմանը: Ծուկայական տնտեսական հարաբերություններ թևակոխելու ժամանակաշրջանում ընդունվեցին հարկային համակարգի ձևավորման համար անհրաժեշտ օրենքները:

1992թ. մարտի 23-ին ընդունվեց «ՀՀ-ում հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը⁴: Այն կարգավորում էր հարկային հարաբերությունները, ներկայացնում հարկային համակարգի կառուցվածքը և հարկերի ու տուրքերի հասկացությունները: Նույն թվականին ընդունվեց «Ծահուլթահարկի մասին» ՀՀ օրենքը⁵: «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ

³ «Հասարակական սննդի բնագավառում գործունեություն և իրականացնող ոչ պետական ձեռնարկություններին քյուչե գանձումների մասին» թիվ 599 որոշում, 10.10.1991թ., չի գործում:

⁴ «ՀՀ-ում հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-22, 23.03.1992թ., ՀՀԳԽՏ 1992/8, չի գործում:

⁵ «Ծահուլթահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-8, 18.01.1992թ., ՀՀԳԽՏ 1992.01.23/14, չի գործում:

օրենքն⁶ ընդունվեց 1993թ., «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը⁷ 1994թ., «Գույքահարկի մասին»⁸ և «Եկամտահարկի մասին»⁹ ՀՀ օրենքները՝ 1995 թվականին: Ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությանում գործում են հարկային համակարգի կարգավորման միջարք օրենքներ:

Հարկային համակարգի զարգացման այս փուլի բնորոշ առանձնահատկություններն էին¹⁰

- ՀՀ հարկային օրենսդրության և նախկին ԽՍՀՄ հանրապետությաններում (և հատկապես Ռուսաստանի Դաշնությանում) գործող օրենքներում կիրառվող հարկման մեխանիզմների համամասնությունը և փոխկապվածությունը (մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի՝ ըստ ծագման վայրի հարկման մեթոդի կիրառման առումով),
- հարկման համեմատաբար նեղ բազան (պայմանավորված նաև շուկայական տնտեսությանն անցման սկզբնական շրջանում տնտեսավարող սուբյեկտների ոչ մեծ քանակով: Այսպես, եթե 1995թ հարկային մարմնում հաշվառված տնտեսավարող սուբյեկտների թիվը՝ իրավաբանական անձիք և անհատ ձեռնարկատերեր, կազմում էր համապատասխանաբար՝ 2728 և 1086, ապարդեն 1999թ ավելի քան 42000 և ավելի քան 32000, իսկ 2002թ դրությամբ՝ ավելի քան 59000 և ավելի քան 58000),
- հարկերի բարձր դրույքաչափերը (մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի դրույքաչափը կազմում էր 28%, շահութահարկի առավելագույն դրույքաչափը՝ 30%, իսկ բանկերի համար 45%, եկամտահարկի առավելագույն դրույքաչափը՝ 30% և այլն),
- հարկային եկամուտների կազմում ուղղակի հարկերի (և հատկապես շահութահարկի) բարձր տեսակարար կշիռը (եթե 1995թ շահութահարկի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում կազմում էր 44%, ապա 2001թ՝ ընդամենը 9.3%):

Բացի հարկերի դրույքաչափերի բացարձակ մեծությունից, տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային բեռի բարձր մակարդակը պայմանավորված էր նաև միջարք այլ անուղղակի գործոնների

⁶ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-59, 30.06.1993թ., ՀՀԳԽՏ 1993/12, չի գործում:
⁷ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-101, 14.02.1994թ., ՀՀԳԽՏ 1994/8:
⁸ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-129, 03.02.1995թ., ՀՀԳԽՏ 1995/3-4, չի գործում:
⁹ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-130, 08.02.1995թ., ՀՀԳԽՏ 1995/2-3, չի գործում:
¹⁰ Թամազյան Ա. «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան, 2003թ., էջ 13:

ազդեցությունը, որոնցից առավել էական կարելի է համարել 90-ականների սկզբին գնաճի և դրամի արժեզրկման չափազանց բարձր տեմպերի առկայությունը և հաղորդակցության ուղիների սահմանափակությունը: Նշված գործոններից առաջինը հանգեցնում էր նրան, որ կազմակերպություններն ըստ էության շահութահարկ էին վճարում ոչ թե իրական շահույթի գումարից, այլ ծախսերի գծով վերագնահատման բացակայության պայմաններում նաև դրանց փոխհատուցման գումարներից (այսինքն՝ սեփական միջոցներից): Դա գուցակցվում էր նաև տարադրամային միջոցների (ակտիվների) վերագնահատման դրական արդյունքի հարկման մեխանիզմի հետ, որն էլ արդյունքում հանգեցնում էր ոչ թե որպես նոր արժեք ստեղծված, այլ ըստ էության «ֆիկտիվ», ոչ իրական շահույթի հարկմանը: Հաղորդակցության առավել էժան ուղիների (երկաթուղային կամ ծովային) բացակայությունն ու մի շարք այլ գործոններ էլ (մասնավորապես՝ բանկային վարկերի բարձր տոկոսադրույքները և այլն) իրենց հերթին բերում էին ծախսերի ոչ համարժեք ավելացման, դրանով իսկ անուղղակիորեն բարձրացնելով հարկ վճարողների՝ առանց այդ էլ բավականաչափ բարձր հարկային բեռը: Գնաճի և դրամի արժեզրկման բարձր տեմպերն իրենց զգալի ազդեցություն են ունեցել նաև հարկման արդյունավետ և արդարացի մեխանիզմների կիրառության վրա¹¹:

Հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով, հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և ժամկետներում գանձվող համապարտադիր և անհատույց վճար է¹²: Հարկը գանձվում է անվերադարձ (բացառությամբ՝ դրա սահմանված չափից ավելի վճարման կամ արտոնությունների կիրառման դեպքերի) և դրա վճարումը հարկատուի կողմից չի առաջացնում որևէ պարտավորություն պետության համար՝ կոնկրետ տվյալ հարկատուի հանդեպ: Հարկի մյուս առանձնահատկությունը դրա վճարման կամավորության մեջ է: Հարկի մյուս կարևոր առանձնահատկությունը կայանում է նրա կարգավորիչ դերի մեջ, այսինքն՝ հասարակության յուրաքանչյուր անդամից հարկը պետք է

¹¹ Թամազյան Ա. «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան 2003թ., էջ 14:

¹² «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-107, 14.04.1997թ., ՀՀՊՏ 1997.05.20/11:

գանձվի ոչ թե միևնույն չափով, այլ կախված պետք է լինի եկամտի, շրջանառության մեծության ևնից:

Պետության եկամտային քաղաքականության բարեհաջող իրականացումը կախված է նաև երկրում վարվող հարկային վարչարարության մեջ: Վարչարարությանն իրենից ներկայացնում է վարչական մարմինների կողմից իրականացվող գործունեության, որը կարող է ունենալ արտաքին ներգործություն և եզրափակվել վարչական ակտի ընդունմամբ¹³:

Հարկային վարչարարությունը դա օրենքով սահմանված կարգով իրականացվող գործողություններ են, որոնք նպատակ են հետապնդում ապահովել հարկային օրենսդրության անխախտ կիրառությունը¹⁴: «Հարկային վարչարարություն» կոչվող գործառնությունը բավականին կարևոր է, քանի որ դրա արդյունավետությունից է մեծապես կախված պետական այլ գործառնությունների իրականացումը:

Հարկային քաղաքականության նպատակն է բարձրացնել հանրային հարստության վերարտադրողականությանը և աճը: Հարկային քաղաքականության կարևորագույն գործառնությունից է ոչ միայն հարկային եկամտունեքի ապահովումը պետական բյուջե, այլ նաև հարկագանձման արդյունքում ձևավորվող տնտեսական հարաբերությունների համընդհանուր վերլուծությունը: Ուստի, հարկային քաղաքականությանը ենթադրում է ոչ թե հարկային օրենսդրության նորմերի ապահովում, այլ այդ նորմերի կատարելագործում: Հարկային քաղաքականության նպատակներն էլ հենց նախանշում են պետության զարգացման յուրաքանչյուր փուլում վերջինիս մակրոտնտեսական խնդիրները: Հարկային քաղաքականության կոնկրետ ուղղությունները պետք է ուղղվեն հետևյալ խնդիրներին լուծմանը.

- տնտեսական խնդիրներ, ինչպիսիք են տնտեսական աճի խթանում, ինֆլյացիոն գործընթացների հաղթահարում, բյուջեի պակասուրդի կրճատում, տարբեր մակարդակների բյուջեների հավասարակշռում և այլն,

¹³ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-41-Ն, 18.02.2004թ., ՀՀՊՏ 2004.03.31/18(317):

¹⁴ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-28-Ն, 05.11.2003թ., ՀՀՊՏ 2003.12.17/61(296):

- սոցիալական խնդիրներ, բնակչության զբաղվածության ապահովում, եկամուտների և բնակչության կենսամակարդակի աճի խթանում, ազգային եկամտի վերաբաշխում՝ իշահառավել խոցելի խավերի,
- հարկազանձման խնդիրների օպտիմալացում, այսինքն՝ հարկման տեսանկյունից հասարակական, ձեռնարկատիրական և անձնական եկամուտների հավասարակշռում:

Հարկային քաղաքականությունը բազմաբովանդակ եզրույթ է, որն անմիջականորեն կապված է պետության և անհատների, պետության և ձեռնարկությունների, միջպետական և տարբեր ձեռնարկությունների միջև ծագող փոխհարաբերությունների հետ: Տարբերում են հարկային քաղաքականության 3 ձևեր¹⁵

- առավելագույն հարկում, որի դեպքում առաջնորդվում են վերցնել հնարավոր առավելագույնը սկզբունքով: Սակայն այս դեպքում հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը հանգեցնում է հարկային մուտքերի կրճատման: Դա է պատճառը, որ պետությունները այս քաղաքականությունն իրականացնում են միայն արտակարգ իրավիճակներում, ինչպիսիք են պատերազմները կամ տնտեսական ճգնաժամերը:
- ողջամիտ հարկային քաղաքականություն, որը նպաստում է ձեռնարկատիրության զարգացմանը, սակայն կրճատում է սոցիալական ապահովությանն ուղղված միջոցները:
- բավականին բարձր հարկազանձման մակարդակ, որը սակայն ուղեկցվում է սոցիալական ուղղվածության բարձր մակարդակով: Այս դեպքում հարկային եկամուտներն ուղղվում են սոցիալական ֆոնդերի ավելացմանը: Այս քաղաքականության բացասական կողմ է հանդիսանում այն, որ վերջինս հանգեցնում է ինֆլյացիայի:

Չարգացած տնտեսության բերկրներում հարկային քաղաքականության բոլոր երեք ձևերն էլ հավասարապես կիրառելի են:

Այսպիսով, հարկային քաղաքականության հիմքում ընկած են երկու փոխկապակցված մեթոդական մոտեցումներ՝

¹⁵ <http://blogfiscal.ru/?p=10266>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

- հարկային մուտքերի հաշվին պետական եկամուտների ձևավորում,
- հարկային գործիքի կիրառությունը՝ որպես տնտեսության կարգավորման անուղղակի եղանակ:

Հարկ է նշել, որ հարկային քաղաքականության ձևավորումը պետք է հիմնվի հետևյալ սկզբունքների վրա՝

- հարկային համակարգի կայունություն,
- հավասար եկամուտներով հարկ վճարող տարբեր խմբերի համար հարկային բեռի բաշխման արդարության սկզբունքի ապահովում,
- արտադրության գաղվող տնտեսավարող սուբյեկտների և սպառողների հարկման հավասար պայմանների ապահովում:

Հարկային քաղաքականության կարևորագույն ուղղություններն են հանդիսանում փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտի հարկային կարգավորումը: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ գործող տնտեսավարող սուբյեկտների գերակշիռ մասը հանդիսանում են հենց այս խմբի հարկ վճարողները, որոնք առավել խոցելի են, կարևոր է այս խմբի հարկ վճարողների նկատմամբ իրականացնել արդյունավետ հարկային քաղաքականություն՝ նպաստելով վերջիններիս աճին:

Հայաստանի Հանրապետությունում ՓՄՁ սուբյեկտները դասակարգվում են.

1) գերփոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 10 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեությունից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 100 մլն դրամը,

2) փոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 50 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեությունից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 500 մլն դրամը,

3) միջին՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 250 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեության ընթացքում ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չեն գերազանցում համապատասխանաբար 1500 մլն դրամը և 1000 մլն դրամը¹⁶:

Ձեռնարկատիրական գործունեության բարենպաստ միջավայրի ձևավորումը, առավել ևս անցումային տնտեսության և զարգացող երկրներում, անհնար է առանց դրա իրավաօրենսդրական հիմքի: Պետության առաջնահերթ խնդիրն է ապահովել բարենպաստ իրավաօրենսդրական դաշտ՝ ձեռնարկատիրության բնական զարգացման համար, որի ձևավորումը պետք է իրականացվի ոչ որտեղի զարգացման պետական քաղաքականության ու ռազմավարության հիմքի վրա:

Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոչ որտեղի օրենսդրական կարգավորման տեսանկյունից կարևոր է հատկապես արդյունավետ հարկային օրենսդրական մոտեցումների կիրառումը: ՀՀ-ում ՓՄՁ ոչ որտեղի հարկային կարգավորումն իրականացնող օրենքները ներկայացված են հավելված 1-ում:

Սակայն, Հայաստանի Հանրապետության նույն, ցավոք, դեռևս կատարելագործման կարիք ունի փոքր ձեռնարկատիրությանն ուղղակիորեն առնչվող օրենսդրությունը: Այս տեսանկյունից առանձնակի կարևորություն ունի «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենքի ընդունումը: Միաժամանակ, ձեռնարկատիրության և մասնավորապես փոքր գործարարության ոչ որտեղում գերակա ուղղությունների զարգացման համար անհրաժեշտ է կիրառել հարկային խթաններ նոր ձեռնարկությունների ստեղծման, նոր տեխնոլոգիաների ներդրման, առևտրային բանկերի միջոցները ձեռնարկությունների ֆինանսավորմանն ուղղելու նպատակով:

Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի¹⁷ և ՀՀ կառավարության 2001թ. դեկտեմբերի 27-ի «Փոքր և միջին

¹⁶ «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-121, 05.12.2000թ., ՀՀ ՊՏ 2000.12.30/33(131):
¹⁷ «ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրք», ՀՕ-239, 05.05.1998թ., ՀՀ ՊՏ 1998.08.10/17(50):

ձեռնարկատիրու թյան զարգացման 2002 թվականի պետական ծրագիրը հաստատելու մասին» թիվ 1281 որոշման¹⁸ ստեղծվեց «Հայաստանի փոքր և միջին ձեռնարկատիրու թյան զարգացման ազգային կենտրոն» հիմնադրամը և հաստատվեց «Հայաստանի փոքր և միջին ձեռնարկատիրու թյան զարգացման ազգային կենտրոն» հիմնադրամի կանոնադրու թյունը:

Փոքր և միջին ձեռնարկու թյունները հանդիսանում են շուկայական տնտեսության զարգացման կարևորագույն տարրերից, որոնք ապահովում են տնտեսության զբաղվածների մեծ մասը: Այդ պատճառով էլ պետության կողմից մշակվող տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականությանն ուղղվում է ՓՄՁ ոլորտի զարգացմանը: Նախորդ տարիներին ՓՄՁ զարգացման քաղաքականությանն ավելի շատ կենտրոնացած էր ՓՄՁ սուբյեկտների քանակական աճի և ռեսուրսների հասանելիության վրա:

Առաջիկա տարիներին ՓՄՁ զարգացման քաղաքականությանն ուղղված է լինելու փոքր և միջին ձեռնարկատիրու թյան համար մրցուևակ միջավայրի ապահովմանը (տե՛ս, գծապատկեր 1):

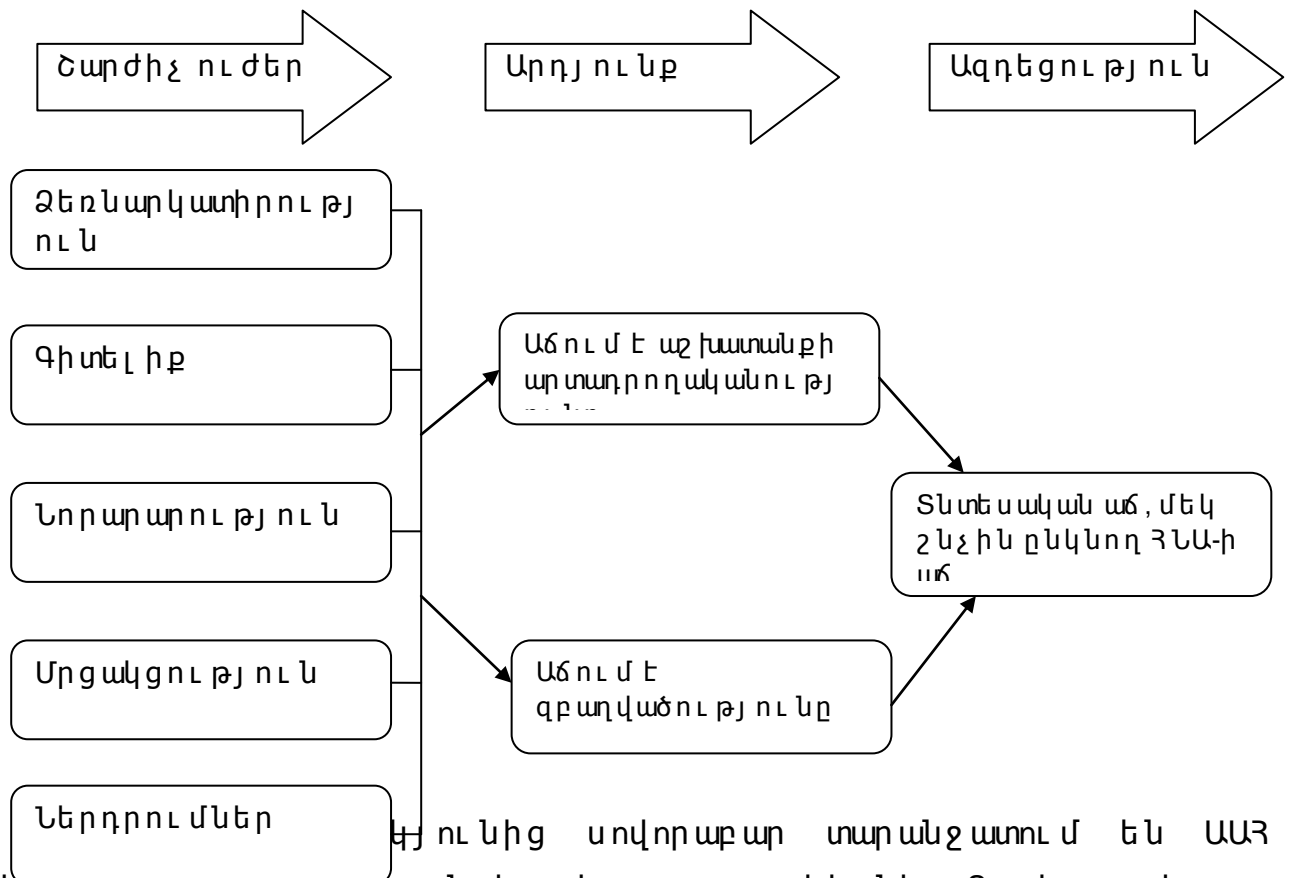
Փոքր բիզնեսին աջակցելու նպատակով ձեռնարկվում են բազմաթիվ միջոցառումներ և պետական ծրագրեր: Այդ ծրագրերի հիմնաքարն են հանդիսանում փոքր և միջին ձեռնարկու թյունների համար ֆինանսական միջոցների հասանելիությանն ապահովող միջոցառումները: Բացի այդ իրականացվում են ուսուցման և իրազեկման միջոցառումներ, որոնք ևս կարևորվում են ՓՄՁ ոլորտի աջակցության տեսանկյունից: Ինչ վերաբերում է հարկային արտոնությանն ուղղված, ապա այս տեսանկյունից գերփոքր, փոքր և միջին ձեռնարկու թյունների՝ օրենքով սահմանված տարանջատումը հիմնականում չի կիրառվում: Դրա փոխարեն տնտեսավարող սուբյեկտներին տրամադրվում են հարկային արտոնությանն ուղղված, եթե վերջիններս բավարարում են որոշակի պայմանների, օրինակ՝ շրջանառության սահմանափակում: ՓՄՁ ոլորտի՝ օրենքով սահմանված տարանջատումը չի կիրառվում նաև ՀՀ ազգային վիճակագրական

¹⁸ «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրու թյան զարգացման 2002 թվականի պետական ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության N 1281 որոշում, 27.12.2001թ., ՀՀՊՏ 2002.01.18/5(180):

ծառայություն կողմից հրապարակվող ցուցանիշերում¹⁹: Ընդհանրացնելով կարող ենք նշել, որ փոքր ձեռնարկություններ հասկացությունը կիրառվում է տարբեր պետական մարմինների կողմից, սակայն տարբեր ծրագրերում ներառվում են ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների տարբեր դասակարգումներ:

Գծապատկեր 1

ՓՄՁ ոլորտի զարգացման շարժիչ ուժերը և արդյունքները²⁰



Կյունից սովորաբար տարանջատում են ԱԱՀ վճարող և ԱԱՀ չվճարող տնտեսավարող սուբյեկտներ: Բացի այդ, կարող են կիրառվել լրացուցիչ չափանիշեր: Դա պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հարկային արտոնությունների տրամադրման նպատակով հարկային մարմնի կողմից սահմանվում են առավել խիստ չափանիշեր, որպեսզի խուսափեն խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների կանխամտածված մասնատումից: Այս մոտեցումը կիրառվում է բազմաթիվ երկրներում, այդ թվում՝ Ռուսաստանի Դաշնությունում²¹, երբ օրենքով ՓՄՁ պետական աջակցության շրջանակներում

¹⁹ http://armstat.am/file/article/sv_12_14a_6200.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:
²⁰ «ՓՄՁ աջակցության ռազմավարություն 2015-2017», Երևան, 2014թ., էջ 4:
²¹ «Федеральный закон о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» N209-ФЗ, 24.07.2007г., http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/, կայքի վերջին դիտում՝ 07.10.2015թ.:

սահմանվում են ՓՄՁ տարանջատման չափանիշեր, սակայն հարկման տեսանկյունից կիրառվում են այլ մոտեցումներ:

Նշենք, որ հարկային քաղաքականության տեսանկյունից ՓՄՁ տարանջատումը կարող է տարբերվել նաև ըստ առանձին հարկատեսակների, մասնավորապես՝ մի հարկատեսակով տնտեսավարող սուբյեկտը կարող է համարվել փոքր ձեռնարկություն, օգտվել սահմանված արտոնություններից, իսկ մյուս հարկատեսակով՝ հարկվել ընդհանուր սկզբունքներով:

Ելնելով առկա հիմնախնդիրների կարևորությունից հարկային մարմինը պետք է ձևավորի նպատակաուղղված քաղաքականություն, որը կնպաստի նորաստեղծ տնտեսավարող սուբյեկտների և ՓՄՁ ոլորտի զարգացմանը: ՓՄՁ ոլորտի հարկային քաղաքականության ձևավորման վրա ազդում են բազմաթիվ օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ գործոններ՝ հարկային բեռի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում, հարկային բեռի անհավասարաչափ բաշխումը, օրենսդրական դաշտի անկատարությունը և այլն²²: Հարկային քաղաքականությունը ձևավորելիս պետք է հաշվի առնվեն հանրություն, գործարարու արհեստավարժ միություններից, միջազգային կազմակերպություններից ստացված առաջարկությունները: Բացի վերոնշյալ նպատակները ձևավորելը պետք է սահմանվեն որոշակի արժեքներ, և այդ արժեքները պետք է հանդիսանան ուղենիշ հարկային մարմին-հարկ վճարող շփման ժամանակ: Այդ արժեքներից են օբյեկտիվությունը, օրինականությունը և թափանցիկությունը²³:

ՓՄՁ ոլորտին հարկային արտոնությունների տրամադրելու նպատակահարմարության վերաբերյալ կարելի է ներկայացնել ինչպես փաստարկներ, այնպես էլ հակափաստարկներ: ՓՄՁ ոլորտի հանդեպ հարկային հատուկ ընթացակարգերի կիրառմանն թույլատրելիությունը կարելի է պատճառաբանել մի շարք վտանգներով²⁴: Դրանցից են.

²² Օհանջանյան Ս.Յ. «ՀՀ հարկային համակարգը», ուսումնական ձեռնարկ, ՀՊՃՀ, 2005թ., էջ 230:

²³ Майбуров И. А., Иванов Ю. Б., Крисоватов А. И «Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография», Киев: Кондор, 2011. стр. 352.

²⁴ Համբարձումյան Վ. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրություն հարկային բեռի կարգավորման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» թեմայով ատենախոսության սեղմագիր, Երևան, 2012թ.:

- հատուկ ռեժիմները կարող են հանգեցնել տնտեսական արդյունավետության նվազմանը և ռեսուրսների ռացիոնալ տեղաբաշխման տնտեսական մեխանիզմների խեղաթյուրմանը: Հարկային արտոնություններից օգտվելու ֆինանսական ցուցանիշների սահմանումը կարող է հանգեցնել նրան, որ ձեռնարկությունները խուսափեն խոշորանալուց՝ մնալով առավել մեծ մասշտաբի էֆեկտապահովող չափերից շատ ավելի ցածր մակարդակում,
- ձեռնարկության խոշորացման հետևանքով հարկային պարտավորությունները թռիչքային աճ են արձանագրում, ինչը լուրջ արգելք է հանդիսանում խոշորացման գնալու որոշում կայացնելու համար,
- արտոնությունների պարագայում հնարավոր է այնպիսի իրավիճակ, երբ ձեռնարկատերերը խուսափեն զբաղվել ազգային տնտեսական անվտանգության առումով կարևոր գործունեության տեսակներով (օրինակ՝ արտադրություն), և զբաղվեն առավել հեշտ եկամուտներ ապահովող, հարկային հարաբերությունների տեսակետից պարզ, սակայն ազգային տնտեսական անվտանգության առումով պակաս կարևոր գործունեության տեսակներով, ինչպիսիք են մանրածախ առևտուրն ու ներմուծումը,
- ցանկացած հարկային արտոնություն կարելի է չարաչափել, ընդորոշում, տեսականորեն, գրեթե ցանկացած դեպքում կարելի է ներկայացնել գործողությունների այնպիսի հաջորդականություն (դուստր ձեռնարկությունների ստեղծումը, գործընկերների միջև խոշոր բիզնեսի մասնատումը, ենթապայմանագրային հարաբերությունների հաստատումը, ագրեսիվ հարկային պլանավորում), որի դեպքում իսկզբանե այդ արտոնություններից օգտվելու հնարավորությունից զրկված որոշակի խումբ ձեռնարկություններ հայտնվում են արտոնյալների շարքում և այլն:

Այնուամենայնիվ, ՓՄՁ ոլորտի հանդեպ հարկային հատուկ ռեժիմների կիրառման նպատակահարմարության վերաբերյալ փաստարկները ավելի հիմնավոր են: Դրանցից են.

- ՓՄՁ հարաբերական ծախքերը, որպես կանոն, ավելի մեծ են, և նվազ հարկային բեռը որոշակիորեն փոխհատուցում է այդ ծախքերը՝ համեմատաբար հավասար պայմաններ ստեղծելով խոշոր կազմակերպությունների հետ մրցակցելու համար: Դրանք են ձեռնարկատիրության ֆինանսավորման ռեսուրսների նվազ կամ ավելի թանկ հասանելիությունը, կազմակերպության ստեղծման և գործարկման համար անհրաժեշտ ներկայացուցչական, ապրանքանիշի ստեղծման և առաջխաղացման, հարկային հաշվառում վարելու, ինչպես նաև ոչ ֆինանսական՝ ժամանակային և մարդկային ծախսերը,
- հարաբերական ծախսերի մեծությունը վրաիրազդեցություններ են թողնում նաև պետական ինստիտուտների գործունեության առանձնահատկությունները: Պետական միջոցներով ստեղծված ենթակառուցվածքները ավելի շատ օգուտ կարող են բերել խոշոր՝ քան փոքր կազմակերպություններին,
- կոռուպցիոն ռիսկերի արմատացած համակարգի առկայությունը պետական համակարգում և այլն:

Նշենք, որ ՓՄՁ ոլորտին ուղղված աջակցությունը չպետք է սահմանափակել հարկային արտոնություններով և հարկային հատուկ ռեժիմներով. պակաս կարևորություն չունեն տեղեկատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, գործառնական և այլ աջակցության տեսակները, որոնց համընդհանուր արդյունքը, ուղղված շուկայի անկատարության հետևանքով առաջացած հարաբերական ծանր գործառնական ծախսերի նվազեցմանը, կարող է և գերազանցել հարկային համակարգի միջոցով տրամադրված աջակցությանը: Պակաս կարևոր չեն նաև մակրոտնտեսական և համապետական ինստիտուտների արդյունավետ գործունեությունը: Դատաիրավական համակարգի, բանկային ոլորտի, տարբեր հիմնադրամների կայացվածությունը այն երաշխիքներն են, որ գործարար ջիդունեցող անհատներին քաջալերում են զբաղվել ձեռնարկատիրությամբ՝ օգուտ բերելով ամբողջ հասարակությանը: Այլ ապես մանր ձեռնարկատիրությունը

Հայաստանում կշարունակի ասոցացվել մանրածախ առևտրի իրականացման տարբեր մեծությամբ խանութների և կրպակների գործունեության հետ:

1.2 Հարկային բարեփոխումների արդի ուղղությամբ ունեցած

Հարկային համակարգի բարեփոխումները հանդիսանում են ժամանակի հրամայական: Այդ տեսանկյունից կարևոր է ինչպես օրենսդրության, այնպես էլ հարկային վարչարարության շարունակական կատարելագործումը: Առաջացող նորանոր խնդիրները հաղթահարել հնարավոր է միայն իրականացվող բարեփոխումների միջոցով: Աշխատանքում հարկային բարեփոխումները դիտարկվել են օրենսդրական և վարչարարական տեսանկյունից:

Վերջին տարիներին իրականացված հարկային բարեփոխումները, ուղղակիորեն ազդել են տնտեսավարող սուբյեկտների վրա: Բարեփոխումներն ուղղված են եղել երկրում գործարարությամբ զբաղվելու համար դյուրին պայմանների ապահովմանը, իսկ բարեփոխումների համար հիմք է հանդիսացել միաջազային լավագույն փորձը:

2008թ. գլխավոր բարեփոխումը կարելի է համարել այն, որ ուժը կորցրած ճանաչվեց «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը²⁵: Փոփոխության արդյունքում այն ընկերությունները, որոնք համարվում էին ԱԱՀ վճարող, վճարում էին ԱԱՀ և շահութահարկ, իսկ այն ընկերությունները, որոնք չէին գերազանցում ԱԱՀ-ի շեմը վճարում էին եկամտահարկ և շահութահարկ: Այս փոփոխությունների արդյունքում փոփոխություններ իրականացվեցին նաև «Շահութահարկի մասին»²⁶ և «Եկամտահարկի մասին»²⁷ ՀՀ օրենքներում²⁸: Սակայն, ժամանակի ընթացքում պարզվեց, որ այս համակարգը բավականին բարդ է, և հաշվետվությունների կազման և ներկայացման առումով խնդրահարույց է, որի լուծման նպատակով ՀՀ

²⁵ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքն ուժը կորցրած ճանաչվելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-149-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

²⁶ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-147-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

²⁷ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-148-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

²⁸ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-148-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

կառավարության կողմից մշակվեց և 2013թ. շրջանառության մեջ դրվեց «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքը²⁹:

Շրջանառության հարկն ըստ էության՝ փոքր և միջին տնտեսավարող սուբյեկտների հարկման նոր համակարգի ներդրում է և որի կիրառությունը կապահովի հարկային պարտավորությունների հաշվարկելու պարզ հարկային հաշվառում՝ շրջանառության նկատմամբ որոշակի տոկոսներով: Այս բարեփոխումները հնարավորինս պարզեցրեց համակարգը՝ դրականորեն ազդելով գործարար միջավայրի, հատկապես՝ ՓՄՁ գործունեության իրականացնող ընկերությունների վրա: Նախկին համակարգի դեպքում չփաստաթղթավորված ապրանքները հարկվում էին 11 տոկոս տոկոսադրույքով, իսկ արդեն այս օրենքի ներդրումը ձեռնարկատերերին չէր ստիպում փաստաթղթավորել ապրանքները: Դրույքաչափը սահմանվում է տարբերակված՝ ըստ ոլորտների: Միաժամանակ, այս համակարգի ներդրմամբ կրճատվեց հաշվետվությունների կազման և ներկայացման վրա ծախսված ժամանակը, որը նաև բարելավեց Հայաստանի վարկանիշը «Գործարարության զբաղվելը» զեկույցում³⁰:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունները³¹ հնարավորություն էին ընձեռում օրենքով սահմանված սահմանաչափերը չգերազանցելու դեպքում հաշվանցել առևտրային նպատակով հանրապետության տարածքում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց կանխիկ դրամով վճարված գումարները:

2012 թվականից ուժի մեջ մտած «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված մեկ այլ փոփոխությամբ³²՝ ամբողջությամբ վերախմբագրվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 6.1-րդ հոդվածը, ինչի արդյունքում գործարար միջավայրի աշխուժացման և բարելավման նպատակով վերանայվել է նույն հոդվածով սահմանված այն ապրանքատեսակների ցանկը, որոնց ներմուծման համար նույն

²⁹ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236-Ն, 19.12.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.12.28/66(940):

³⁰ «Doing Business 2015», The World Bank, Washington DC, 2014:

³¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին՝ ՀՀ օրենք, ՀՕ-146-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

³² «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-334-Ն, 06.12.2011թ., ՀՀՊՏ 2011.12.28/71(874).1:

հողվածով սահմանված է սահմանին ավելացված արժեքի հարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնույթյուն: Իսկ արդեն 2014թ. նոյեմբերի 11-ից ուժի մեջ մտած արտոնույթյունը ընկերություններին հնարավորություն է տալիս այն գումարները, որոնք պետք է վճարեին ընկերությունները ապրանքները ներմուծելիս, օգտագործեն որպես ընկերության գործունեությունը ընդլայնելու միջոցներ, իսկ 3 տարվա ընթացքում ապրանքների վաճառքից ստացված գումարներով մարել ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները, այսինքն ընկերությունները այլևս կարիք չունեն լրացուցիչ շրջանառու միջոցների ներգրավման՝ ԱԱՀ-ի պարտավորությունները մարելու նպատակով, այլ ընկերություններին հնարավորություն է ընձեռնվում այդ միջոցները ներդնել գործունեության մեջ: Իսկ այն ընկերությունը, որոնք չունեն բավարար միջոցներ միանգամից մարելու պարտավորությունները, կարող են ժամանակի ընթացքում ներմուծված ապրանքների մասով ստացված գումարներից մարել ԱԱՀ-ի պարտավորությունները: 2010թ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում լրացում կատարելու մասին» ՀՀ ՀՕ-151-Ն օրենքով (ուժի մեջ է մտել 2010 թվականի դեկտեմբերի 4-ից)³³ սահմանվեց, որ այն ֆիզիկական անձիք, ովքեր ներդրում կիրականացնեն իրավաբանական անձի կանոնադրական կապիտալում, կազառվեն ԱԱՀ-ից, ինչը նախադրյալներ է ստեղծում նոր ներդրումների ներգրավման և գործարար միջավայրի բարելավման համար³⁴:

2010թ. դեկտեմբերի 8-ի «Շահույթահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով (ուժի մեջ է մտել 2011 թվականի հունվարի 1-ից)³⁵ փոփոխվեց շահույթահարկի կանխավճարների իրականացման կարգը: Իսկ ահա, «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենքում³⁶ կատարված մեկ այլ փոփոխությամբ

³³ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում լրացում կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-151-Ն, 27.10.2010թ., ՀՀ ՊՏ 2010.11.24/59(793):

³⁴ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-118, 14.05.1997թ., ՀՀ ՊՏ 1997.06.21/14:

³⁵ «Շահույթահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-189-Ն, 08.12.2010թ., ՀՀ ՊՏ 2010.12.27/68(802):

³⁶ «Շահույթահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-301-Ն, 29.11.2011թ., ՀՀ ՊՏ 2011.12.28/71(874):

վերանայ վել է շահու թահարկի կանխավճարի եռամսյակային վճարումներին դրույքաչափը:

Վերոնշյալ փոփոխություններին, գործարար միջավայրի ցուցանիշներին և տարբեր միջազգային զեկույցներին ուսումնասիրություննից նկատում ենք, որ շահու թահարկի նվազագույն եռամսյակային վճարումները, բացասական էին ազդում գործարար միջավայրի վրա, այդ փոփոխությունը լրացուցիչ հաշվարկներ և ծախսեր էին ենթադրում: Այս խնդիրներին կարգավորման նպատակով նվազագույն շահու թահարկի վերացումը նպաստեց այդ ծախսերի կրճատմանը: Այս փոփոխությունները նպաստեցին նաև 2015թ. «Գործարարությունը զբաղվելը» զեկույցում 3այաստանի վարկանիշի բարելավմանը, որտեղ «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսում վճարումների թիվը բաղադրիչում տարեկան կատարվող 13 վճարումները դարձան 10-ը:

Պետություն կողմից բացի կոնկրետ ոլորտի զարգացմանն ուղղված բարեփոխումներից, նաև գործազրկության և աղքատության մակարդակի նվազեցման նպատակով իրականացնում է նոր աշխատատեղերի ստեղծմանը խթանող քաղաքականություն: Մասնավորապես, «Շահու թահարկի մասին» ՀՀ օրենքում³⁷ կատարված փոփոխություններով նախատեսվել է, որ 2013թ. հունվարի 1-ից ռեզիդենտների համար շահու թահարկի նվազեցման արտոնություն: Ընդհանրապես, հարկային բարեփոխումների տեսանկյունից 2012-2013թթ. կարելի է համարել գլոբալ հարկային բարեփոխումների տարի: Նշենք, որ 2013 թվականից ներդրվեցին 2 նոր համակարգեր՝

1. «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքը³⁸, որը ԱԺ-ի կողմից ընդունվել է 2010թ. դեկտեմբերի 22-ին, իսկ ուժի մեջ է մտել 2013թ. հունվարի 1-ից,
2. «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքը³⁹, որը ԱԺ-ի կողմից ընդունվել է 2012թ. դեկտեմբերի 19-ին, իսկ ուժի մեջ է մտել 2013թ. հունվարի 1-ից:

ՓՄՁ ոլորտի գործարար միջավայրի վրա հարկային բարեփոխումների դրական ազդեցությունն առումով կարևոր

³⁷ «Շահու թահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-238-Ն, 19.12.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.03.21/16(890):

³⁸ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-246-Ն, 22.12.2010թ., ՀՀՊՏ 2010.12.30/69(803).1:

³⁹ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236-Ն, 19.12.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.12.28/66(940):

փոփոխություն կարելի է համարել հարկային այլընտրանքային ռեժիմ համարվող «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքում⁴⁰ կատարված փոփոխությունը, որի համաձայն, ֆիզիկական անձանց և անհատ ձեռնարկատերերի համար օրենքի թիվ 7 հավելվածով սահմանված գործունեության տեսակների մասով արտոնագրային վճար վճարող համարվելու համար շեմը սահմանվել է 9,0 մլն դրամի չափով՝ 6,0 մլն դրամի փոխարեն: Այս փոփոխությունը հնարավորություն է ընձեռում ՓՄՁ-ների համար սահմանված հարկման առավել մեղմ պայմաններից օգտվել առավել մեծ թվով տնտեսավարողների:

Գործարար միջավայրի բարելավման և ՓՄՁ ոլորտի զարգացմանն ուղղված հարկային բարեփոխումների շարքում կարելի է նշել նաև 2 հարկման արտոնյալ համակարգեր, որոնցից մեկը սահմանվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՕ-134-Ն օրենքով⁴¹, իսկ երկրորդը «Սահմանամերձ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեությանը հարկերից ազատելու մասին» ՀՕ-156-Ն օրենքն⁴² է:

Առաջին փոփոխությամբ 2014թ. հոկտեմբերի 1-ից ներդրվեց ընտանեկան ձեռնարկատիրության հարկման արտոնյալ համակարգը, սահմանվեց նաև ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելու և դադարելու կարգերը, կարգավորվեցին հարկման և հարկային հաշվառման հարցերը: Երկրորդը՝ «Սահմանամերձ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեությանը հարկերից ազատելու մասին» ՀՕ-156-Ն օրենքն է, որն ուժի մեջ մտավ 2015թ. հունվարի 1-ին: Այս օրենքով արտոնություններ են սահմանվել ՀՀ կառավարության սահմանած ցանկում⁴³ ներառված գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեության տեսակների մասով

⁴⁰ «Արտոնագրային վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-243-Ն, 19.12.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.12.28/66(940):

⁴¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-134-Ն, 21.06.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.07.30/41(1054):

⁴² «Սահմանամերձ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեությանը հարկերից ազատելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-156-Ն, 20.11.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.12.17/69(1082):

⁴³ «Մարտական գործողությունների հետևանքով չօգտագործվող հողատարածքներ ունեցող այն սահմանամերձ գյուղական համայնքների ցանկը հաստատվելու մասին, որտեղ իրականացվող գործունեությունն ազատվում է հարկերից» ՀՀ կառավարության թիվ 30-Ն որոշում, 15.01.2015թ., ՀՀՊՏ 2015.02.04/5(1094):

շահու թահարկի, եկամտային հարկի, շրջանառության հարկի⁴⁴ և արտոնազրային վճարների⁴⁵ գծով:

Վերջին տարիներին շինարարության ոլորտում պահանջարկի կտրուկ անկումը և ուրջ խնդիրներ է առաջացրել ոլորտի ընկերությունների համար, միաժամանակ, այդ են վկայում մեկնարկային բանկի կողմից իրականացված հարցումները, որի ժամանակ, որպես գործունեության խոչընդոտող հիմնական գործոն նշվել էր ոլորտում պահանջարկի կտրուկ նվազումը: Խնդրի և ուժման նպատակով օրենքում կատարվեցին փոփոխություններ⁴⁶, համաձայն որի իրականացվում է եկամտային հարկի վերադարձ կառուցապատողից ձեռք բերված բնակարանի հիպոթեկային վարկի վճարվող տոկոսների մասով:

Պետության կողմից ստվերի բացահայտման և կրճատման նպատակով ներդրված պարտադիր դրոշմապիտակավորման համակարգը ունեցավ իր դրական ազդեցությունը կառավարության կողմից դրված խնդիրների և ուժման տեսանկյունից: Սակայն, միաժամանակ, արժանացավ գործարար միջավայրի կողմից բացասական արձագանքների, որը կապված էր ապրանքների դրոշմավորման գործընթացի բարդություններով: Այս խնդիրները հաշվի առնելով արդեն 2014թ. մայիսի 5-ին և հունիսի 21-ին ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունված «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և ևրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքով⁴⁷ և «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում ևրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքով⁴⁸ ընդլայնվել է պարտադիր դրոշմապիտակավորման ենթակա ապրանքների ցանկը: Միաժամանակ, կրճատվել է դրոշմապիտակների ստացման համար ներկայացվող փաստաթղթերի քանակը և ժամկետը, սահմանվել է դրոշմապիտակների ձեռք բերման հայտի ներկայացման, ինչպես նաև գրանցումների էլեկտրոնային եղանակ:

⁴⁴ «Սահմանամերձ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեությունը հարկերից ազատելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-156-Ն, 20.11.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.12.17/69(1082):
⁴⁵ «Արտոնազրային վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-209-Ն, 22.10.2010թ., ՀՀՊՏ 2010.12.29/69(803):
⁴⁶ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքում ևրացում կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-187-Ն, 19.11.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.12.19/70(1083):
⁴⁷ «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և ևրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-20-Ն, 05.05.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.06.11/30(1043):
⁴⁸ «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքում ևրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-108-Ն, 21.06.2014թ., ՀՀՊՏ 2014.07.30/41(1054):

Վերը նշված օրենսդրական փոփոխություններին էլ ներկայումս ընդունվել են նաև ՀՀ կառավարության մի շարք որոշումներ, որոնցով կանոնակարգվում են «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքով⁴⁹ սահմանված պիտանելիության ժամկետում չիրացված, դուրս գրված ապրանքների վրա փակցված դրոշմապիտակների գումարի վերականգնման, ապրանքների դուրս գրման հետ կապված հարցերը, դրոշմապիտակների փակցման կանոնները և կիրառության մեջ դրվելու հարցերը:

Խոսելով արդեն 2015թ. իրականացված բարեփոխումների մասին՝ պետք է առանձնացնենք «Շահութահարկի մասին»⁵⁰ և «Եկամտային հարկի մասին»⁵¹ ՀՀ օրենքներում կատարված լրացումները, համաձայն որոնց հնարավոր կլինի խթանել արտահանումը, բարձրացնել զբաղվածության մակարդակը:

Իրականացված օրենսդրական բարեփոխումները գուգակցվել են վարչարարական բարեփոխումներով, առանց որոնց միայն օրենսդրության փոփոխությամբ հնարավոր չի լինի արձանագրել դրական արդյունքներ: Հարկային համակարգում բարեփոխումների իրականացման գործընթացը շարունակական գործընթաց է, որը 2008թ. իր արտացոլումն է գտել հարկային վարչարարության բարեփոխումների ուղղություններն ամրագրող առանձին ռազմավարություններում, որոնք երկուսն են.

- *հարկային վարչարարության 2008-2011թթ. ռազմավարության ծրագիր*⁵²,

- *հարկային վարչարարության 2012-2014թթ. ռազմավարություն*⁵³:

Ներկայումս մշակման փուլում է գտնվում հարկային վարչարարության 2016-2018թթ. ռազմավարությունը:

⁴⁹ «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-134-Ն, 24.11.2004թ., ՀՀՊՏ 2004.12.28/72(371):

⁵⁰ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-37-Ն, 07.05.2015թ., ՀՀՊՏ 2015.06.03/32(1121):

⁵¹ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-36-Ն, 07.05.2015թ., ՀՀՊՏ 2015.06.03/32(1121):

⁵² «ՀՀ պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թվականների ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 941-Ն որոշում, 07.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.03/55(645):

⁵³ «ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 195-Ն որոշում, 23.02.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.03.07/13(887):

2008-2011թթ. ռազմավարության ամբամտրագրվել են 7 հիմնական նպատակներ⁵⁴, որոնցից է փոքր բիզնեսի համար արդյունավետ հարկային բեռի սահմանումը՝ փափուկ հարկային վարչարարության կիրառմամբ:

Վերոնշյալ նպատակին հասնելու համար իրականացվել են 8 միջոցառումներ⁵⁵, որոնցից կարելի է առանձնացնել ՓՄՁ-ների դասակարգման նոր մոտեցումների ձևավորումը, տնտեսավարող սուբյեկտների սպասարկման «մեկ պատուհան» համակարգի ներդրումը, հաշվետվության ներքին քանակի կրճատումը: Բացի այդ պատրաստվել են տեղեկատվական թերթիկներ՝ «Առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպիչների համար» և «Առևտրի իրականացման վայրում առևտուր իրականացնողների համար» թեմաներով⁵⁶,

- մշակվել է «Նոտարների հարկման առանձնահատկությունները 2008-2009 թվականների ընթացքում» ձեռնարկը⁵⁷,

- ՓՄՁ ՁԱԿ-ի օժանդակությամբ պատրաստվել, հրատարակվել և բաշխվել է ՀՀ միջարթ օրենքներում կատարված փոփոխությունների առավել կարևոր դրույթները մեկնաբանող «Պարզեցված ուղեցույց» ձեռնարկը⁵⁸,

- մշակվել է «Փոքր բիզնեսի ներկայացուցիչների համար պարզեցված հաշվառման և հարկերի հաշվարկման» ձեռնարկը⁵⁹:

Որպես 2008-2011թթ. ռազմավարության շարունակություն մշակվել և հաստատվել է հարկային վարչարարության 2012-2014թթ. ռազմավարությունը⁶⁰: Փաստաթղթում սահմանվել են հարկային մարմնի առաքելությունը, երկարաժամկետ հատվածում հարկային

⁵⁴ «ՀՀ պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թվականների ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 941-Ն որոշում, 07.08.2008թ., Հավելված 1, ՀՀՊՏ 2008.09.03/55(645):

⁵⁵ «ՀՀ պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թվականների ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 941-Ն որոշում, 07.08.2008թ., Հավելված 1, ՀՀՊՏ 2008.09.03/55(645):

⁵⁶ http://taxservice.am/TI_Publications.aspx?ptname=TIOtherPublications, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.

⁵⁷ http://taxservice.am/TI_Publications.aspx?ptname=TIOtherPublications, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.

⁵⁸ http://taxservice.am/TI_Publications.aspx?ptname=TIOtherPublications, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.

⁵⁹ <http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/PMDZ-2010.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.

⁶⁰ «ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 195-Ն որոշում, 23.02.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.03.07/13(887):

վարչարարություն թյան զարգացման հեռանկարը՝ տեսլականը, առաքելություն թյան իրականացմանն ուղղված չորս ռազմավարական նպատակներ և դանց համապատասխան ենթանպատակներ⁶¹.

Ռազմավարություն 1-ին նպատակ է սահմանվել հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը:

Որպես 2-րդ նպատակ սահմանվել է հարկային մարմնի բիզնես գործընթացների վերակազմակերպումը:

Որպես 3-րդ նպատակ նախանշվել է հարկային հսկողություն ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը:

Հարկային հսկողական գործուն մեխանիզմների ներդրման նպատակով հարկային մարմինը աշխատանքներ է իրականացրել ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրություն համակարգի կատարելագործմանն ուղղությամբ:

Որպես 4-րդ նպատակ սահմանվել է մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարումը, ներքին հսկողություն մեխանիզմների կատարելագործումը:

Վերոնշյալ հարկային բարեփոխումները ունեցել են շարունակական բնույթ և վարչարարական բարեփոխումներին ուղղված քայլեր են ձեռնարկվել նաև 2014 թվականի ընթացքում: Բարեփոխումներն իրականացվել են հետևյալ ուղղություներով՝

- հարկ վճարողների սպասարկում,
- հարկ վճարողների իրազեկում,
- աշխատանքների թափանցիկության ապահովում,
- Էլեկտրոնային ծառայությունների մատուցում:

ա) Հարկ վճարողների սպասարկում: 2014թ. հարկ վճարողների սպասարկման ոլորտում իրականացված բարեփոխումներն ուղղված են եղել՝

- հարկային համակարգի սպասարկման ենթակառուցվածքի զարգացմանը,

- հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ծավալի և դրանցից օգտվողների շրջանակների ընդլայնմանը,

⁶¹ «ՀՀ կառավարությունն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարություն 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարություն թիվ 195-Ն որոշում, 23.02.2012թ., Հավելված, ՀՀՊՏ 2012.03.07/13(887):

- մատուցվող ծառայությունների որակի բարձրացմանը:

2014թ. ՀՀ հարկային մարմնում շահագործման են հանձնվել 3 սպասարկման սրահներ՝ Հրազդանի, Աշտարակի և Կոտայքի ՀՏ-ներում: 2014թ. ընթացքում հարկային մարմինների համակարգում գործել են 40 հարկ վճարողների սպասարկման կետեր՝ «Հայ փոստ» ՓԲԸ-ի տարբեր փոստային բաժանմունքների (մասնաճյուղերի) տարածքներում: Տարվա ընթացքում ընդլայնվել է այդ կետերի կողմից այցելուներին մատուցվող ծառայությունների շրջանակը՝ ի հաշիվ ՀՀ-ում պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների դրոշմավորման համար ձեռքբերված դրոշմապիտակների օգտագործման վերաբերյալ էլեկտրոնային գրանցման, ինչպես նաև արտադրողներին և ներմուծողներին «Վերոսիստեմ» համակարգի մուտքի ծածկագրի և գաղտնաբառի տրամադրման ծառայությունների:

բ) Հարկ վճարողների իրազեկում: 2014թ. հարկ վճարողների իրազեկվածության բարձրացման նպատակով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային տեսչություններում գործող բոլոր հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոնների կողմից մեկնարկվել են հարկ վճարողների համար նախատեսված անվճար սեմինարների ծրագրեր:

Տարվա ընթացքում հարկային մաքսային մարմինների կողմից պարբերաբար կազմակերպվել են իրազեկման արշավներ՝ հարկ վճարողների և ՉԼՄ-ների համար: Մասնավորապես՝ 2014թ. սեպտեմբերի 3-ից մինչև 25-ն ընտանեկան ձեռնարկատիրության հարկման արտոնյալ համակարգի ներդրման և շրջանառության հարկի մասին օրենսդրության փոփոխությունների վերաբերյալ հանրային իրազեկումն ապահովելու նպատակով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կողմից կազմակերպվել է հարկ վճարողների և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ վերադաս մարմնի մասնագետների միջև իրազեկման հանդիպումների շարք՝ ՀՀ բոլոր մարզերում: Իսկ շրջանառության հարկի մասով տեղի ունեցած օրենսդրական փոփոխություններին ծանոթացնելու նպատակով, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ և Համաշխարհային բանկի ՄՖԿ (IFC) ներկայացուցիչների կողմից համատեղ մշակվել, հրատարակվել և բաշխվել է «Ի՞նչ է անհրաժեշտ իմանալ շրջանառության հարկի մասին» բուկլետը, որի

Էլ Եկ տրոնայ ին տարբերակը հասանելի է նաև հարկային մարմնի պաշտոնական ինտերնետային կայքում⁶²:

2014թ. ընթացքում հեռախոսագանգերի սպասարկման կենտրոնի կողմից սպասարկվել է մոտ 194.5 հազար հարցադիմում՝ հարկային և մաքսային օրենսդրության և վարչարարության վերաբերյալ, որը 44.2 հազարով (29.4%) ավել է քան 2013թ. նույն ժամանակահատվածից ունեցանիչը: Հարցադիմումներից 193,6 հազարը (99.6%)⁶³ ստացվել է հեռախոսակապով, իսկ մնացածը՝ Էլ Եկ տրոնային փոստի միջոցով: Հարկ վճարողների կողմից 2014թ. ընթացքում ստացվել են նաև 236 դիմում-բողոքներ և 31 առաջարկություններ, որոնք ստացել են համապատասխան ընթացք:

գ) Աշխատանքների թափանցիկության ապահովում: 2014թ. ընթացքում այս ուղղությամբ տարված աշխատանքներն են.

➤ 2014թ. ընթացքում շարունակվել է «Թաքսինֆո» (TaxInfo) շաբաթական հեռուստահաղորդաշարի թողարկումը ԱրմՆյուզ (ArmNews) հեռուստաընկերության եթերում: Հաղորդաշարը կանոնավոր անդրադարձել է հարկային օրենսդրության և վարչարարության նորություններին, հրատապ հարցերին, հարկային մարմինների գործունեությանը և դրա հանդեպ հարկ վճարողների և ՉԼՄ-ների արձագանքներին,

➤ ամսական կտրվածքով շարունակվել է մշակվել և հարկային մարմնի ինտերնետային կայքում հրատարակվել է «ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության համառոտագիրը (Digest)»⁶⁴, որտեղ համառոտ անդրադարձ է կատարվել հարկային օրենսդրությանն ու վարչարարությանն առնչվող նոր ընդունված իրավական ակտերին, ինչպես նաև ամսական կտրվածքով հրատարակվել են հարկային վիճակագրական ամփոփ տվյալներ (տվյալները տեղադրվում են հարկային մարմնի պաշտոնական ինտերնետային կայքում),

➤ լույս են տեսել «Մաքսատուն» և «Հարկատուն» ամսագրերը, որտեղ ոչ միայն ներկայացվել է գերտատեսչության իրականացրած

⁶² [http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_ughecuyc_2013_shri_hark\(2\).pdf](http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_ughecuyc_2013_shri_hark(2).pdf), կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁶³ ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվություն, Երևան, 2014թ., էջ 44-45:

⁶⁴ ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվություն, Երևան, 2014թ., էջ 45:

աշխատանքներն, այլ նաև՝ հարկատուներն իրենք են անդրադարձել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախաձեռնած նորամուծություններին, հարկային ու մաքսային ընթացակարգերի պարզեցմանը:

դ) *Էլեկտրոնային ծառայություններ*: 2014թ. աշխատանքներ են տարվել Էլեկտրոնային կառավարման համակարգերի զարգացման ուղղությամբ.

➤ «Նոր սերնդի ՀԴՄ-ների» համակարգը ինտեգրվել է այլ համակարգերի հետ, ինչի արդյունքում հարկ վճարողները հնարավորություն են ստացել հարկային հաշիվներ դուրս գրել անմիջապես ՀԴՄ-ի միջոցով՝ ինչպես առևտրի օբյեկտներում, այնպես էլ տրանսպորտային միջոցների վրա (մեջ) տեղադրված,

➤ ներդրվել է պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների հաշվառման ավտոմատացված համակարգ,

➤ ավարտված է ՀՀ Ֆինանսների նախարարության, ՀՀ կենտրոնական բանկի և առևտրային բանկերի համատեղ համակարգը, որը հնարավորություն է ընձեռում փոխանակել նոր բացված, ինչպես նաև արգելանք դրված/արգելանքը հանված բանկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները,

➤ Համաշխարհային Բանկի աջակցությամբ իրականացվել և ավարտին են մոտենում Երևան և Դիլիջան քաղաքներում Տվյալների Կառավարման Կենտրոնների կառուցման աշխատանքները,

➤ 2014թ. ՀՀ Ֆինանսների նախարարության և ՀՀ արդարադատության նախարարության դատական ակտերի հարկադիր կատարումն ապահովող ծառայության միջև ներդրվել է պարտապանի՝ ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող գույքի վրա արգելանք դնելու և արգելանքից հանելու «մեկ պատուհան» համակարգը,

➤ ԵԱՏՄ անդամակցության շրջանակներում իրականացվել են հարկային և մաքսային տեղեկատվական համակարգերի համապատասխան փոփոխություններ,

➤ հարկային հաշվետվությունների Էլեկտրոնային եղանակով ներկայացում: Հարկային մարմնի ինտերնետային կայքում հրապարակված տեղեկատվության համաձայն⁶⁵, եթե 2013թ. 1-ին եռամսյակում հաշվետվությունները Էլեկտրոնային եղանակով

⁶⁵ <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TILists>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

հարկային մարմին է ներկայացրել հարկ վճարողների 48%-ը, ապա 2015թ. 2-րդ եռամսյակում՝ 97.1%-ը,

➤ հարկային հաշիվների էլեկտրոնային եղանակով տրամադրում: 2013թ. 4-րդ եռամսյակում հարկային հաշիվ դուրս գրողների 90%-ը հաշիվները դուրս են գրել էլեկտրոնային եղանակով, իսկ 2015թ. 2-րդ եռամսյակում՝ 96.4%-ը:

Ուսումնասիրելով հարկային բարեփոխումները Հայաստանի Հանրապետությանում՝ կարելի է եզրակացնել, որ տարեցտարի ավելանում են օրենսդրական փոփոխությունները: Միաժամանակ, կատարվող փոփոխությունների պարբերականությունը բացառաբար են անդրադառնում գործարար միջավայրի վրա, քանի որ յուրաքանչյուր փոփոխություն ենթադրում է լրացուցիչ ծախսեր ու որտեղ: Բացի այդ վերոնշյալ օրենսդրական փոփոխությունները կատարվել են ոչ թե նախապես մշակված և տնտեսության երկարաժամկետ զարգացմանն ուղղված ռազմավարության ներքո, այլ ընդամենը ուղղված են եղել կարճաժամկետ և տեղային խնդիրների լուծմանը: Արդյունքում հնարավոր չի եղել մշակել և իրականացնել միասնական սկզբունքների վրահիմնված հարկային քաղաքականություն:

1.3 ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումների միջազգային փորձը

Փոքր և միջին ձեռնարկություններն իրենց գործունեության մեջ զգալիորեն բարձրացնում են ամբողջ տնտեսության արդյունավետությունը և հանդիսանում են տնտեսական աճի կարևոր գործոններից մեկը: Վերջիններիս կայացման գործում նշանակալի ազդեցություն ունի հարկման ճիշտ մեխանիզմների ընտրությունն ու կիրառումը:

Կարևորելով ՓՄՁ ոլորտի դերը տնտեսության զարգացման գործում՝ անհրաժեշտություն է առաջանում ուսումնասիրել այլ երկրների առաջավոր փորձը, դիտարկել այդ երկրներում ոլորտի աջակցման նպատակով կիրառվող հարկային արտոնությունները և հատուկ հարկային համակարգերը:

ՓՄՁ հարկման օտարերկրյա փորձի գնահատման նպատակով դիտարկվել են ինչպես Եվրոպական Միության (այսուհետ՝ ԵՄ), այնպես

Էլ Եվրասիական տնտեսական միության անդամ երկրներում կիրառվող հարկային համակարգերը:

Համաձայն ԵՄ 06.05.2003թ. 2003/361 պարզաբանման ՓՄՁ-ները դասակարգվում են 3 խմբի (տե'ս, աղյուսակ 1):

Աղյուսակ 1

ԵՄ անդամ երկրներում ՓՄՁ դասակարգումն ըստ խմբերի⁶⁶

Ճեռնարկության դասը	Աշխատողների թվաքանակ	Տարեկան շրջանառություն կամ	Ակտիվների հաշվեկշռային արժեք
Գերփոքր	< 10	≤ 2 մլն եվրո	≤ 2 մլն եվրո
Փոքր	< 50	≤ 10 մլն եվրո	≤ 10 մլն եվրո
Միջին	< 250	≤ 50 մլն եվրո	≤ 43 մլն եվրո

2013թ հունվարի 1-ի դրությամբ ԵՄ-ում գործում են շուրջ 20.73 մլն փոքր և միջին ձեռնարկություններ⁶⁷(տե'ս, աղյուսակ 2):

Գերփոքր ձեռնարկությունները, քանակապես հանդիսանալով ամենամեծ խումբը, ապահովել են ընդհանուր աշխատատեղերի 29.6%-ը⁶⁸: Միևնույն ժամանակ վերջիններիս կողմից ստեղծված համախառն ավելացված արժեքը կազմել է 1.3 տրլն եվրո կամ ընդհանուր ՀՆԱ-ի 21.2%-ը: Հարկ է նշել, որ նախորդ տարվա համեմատ ՓՄՁ ոլորտի ձեռնարկությունների կողմից ստեղծված ավելացված արժեքների տեսակարար կշիռը նվազել է, ինչը պայմանավորված է եղել գերփոքր և փոքր ձեռնարկությունների տեսակարար կշիռների նվազմամբ: Ի տարբերություն վերջիններիս՝ միջին ձեռնարկությունների ստեղծած ավելացված արժեքների տեսակարար կշիռն աճել է:

Աղյուսակ 2

ՓՄՁ քանակը ԵՄ անդամ երկրներում⁶⁹

Ձեռնարկություններ	Քանակը (մլն հատ)	Քանակը (%)
ՓՄՁ	20.73	99.8
այդ թվում՝		

⁶⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:en:PDF>, կայքի վերջին դիտում՝ 19.05.2015թ.:

⁶⁷ Բաղդասարյան Գ., Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ ոլորտի հարկման առանձնահատկությունները ԵՄ անդամ երկրներում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, #5-6 (177-178), 2015թ, էջ 92-94:

⁶⁸ <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.:

⁶⁹ <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.:

Գերփոքր	19.14	92.2
Փոքր	1.36	6.5
Միջին	0.23	1.1
Խոշոր	0.04	0.2
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	20.77	100

Անդրադառնանք որոշ երկրների ՓՄՁ ոլորտի հարկման առանձնահատկություններին ավելի մանրամասնորեն:

Սլովակիա: Գործող կազմակերպություններին թվով Սլովակիայում գերակշռում է ՓՄՁ ոլորտը՝ կազմելով ընդհանուրի մոտ 99.8%-ը⁷⁰: Հատկապես մեծ թիվ են կազմում աշխատողներ չունեցող տնտեսավարող սուբյեկտները՝ մոտ 254 հազար: 2008-2009թթ. տնտեսական ճգնաժամի արդյունքում երկրի ՓՄՁ ոլորտը մեծ վնասներ է կրել, սակայն պետության կողմից վարվող հատուկ քաղաքականության արդյունքում այդ հետևանքները աստիճանաբար նվազեցվել են և ներկայումս ոլորտը ընթանում է զարգացման ուղով: Պետության կողմից աջակցություն են իրականացվել է երկու ուղղությամբ՝ ֆինանսական և խորհրդատվական:

Խորհրդատվության նպատակով Սլովակիայում ձևավորվել է ՓՄՁ ոլորտի զարգացման ազգային գործակալությունը, որն իր գործառնություններով նման է Հայաստանի ՓՄՁ ՁԱԿ-ին: Այն տրամադրում է բիզնես խորհրդատվություն, օգնում է նորաստեղծ կազմակերպություններին կառավարչական հարցերում, ինչպես նաև իրականացնում է բիզնես-ծրագրերի արդյունավետության գնահատում:

Ֆինանսական աջակցություն են իր հերթին իրականացվում է 2 ուղղությամբ՝ նորաստեղծ բիզնեսի վարկավորման գործընթացի պարզեցում և հարկային արտոնություններին տրամադրում: Այդ նպատակով ստեղծված Սլովակիայի երաշխիքների և զարգացման բանկն իրականացնում է նորաստեղծ կազմակերպությունների վարկավորում և վերջիններիս երաշխիքների տրամադրում: Որպես հարկային արտոնություն են հիմնականում կիրառվում է շահույթահարկի ավելի ցածր դրույքաչափը կամ նորաստեղծ կազմակերպություններին որոշակի ժամանակահատվածով

⁷⁰ http://www.sbagency.sk/sites/default/files/sba_fact_sheet-slovakia-2012_en.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.:

շահու թահարկից ազատումը՝ կախված իրականացվող գործունեության տեսակից: Նման արտոնության ներքին հասկապես օգտվում են նորաստեղծ արտահանող կազմակերպության ներքին:

Լիտվա: Բյուջեի ընդունման հետմեկտեղ Լիտվայում ընդունվել է որոշում ՓՄՁ ոլորտի խթանման նպատակով կիրառել նաև հարկային արտոնության ներքին: Նախկինում շահու թահարկի ցածր դրույքաչափով հարկման արտոնությանից օգտվում էին մինչև 145 հազար եվրո տարեկան շրջանառության ունեցող կազմակերպության ներքին⁷¹: Ներկայումս այդ սահմանաչափը բարձրացվել է մինչև 300 հազար եվրո, որոնց կազմակերպության ներքին համար սահմանվել է շահու թահարկի 5% դրույքաչափ⁷², եթե վերջիններս բավարարեն հետևյալ պայմաններին՝

- կազմակերպության աշխատողների թվաքանակը չգերազանցի 10-ը,
- տվյալ կազմակերպության կողմից այլ կազմակերպության ունեցած բաժնետոմսերը չգերազանցեն 50%-ը⁷³:

Գործող շահու թահարկի 15% դրույքաչափի հետ համեմատելիս այս արտոնությանը կարող է բավականին բարենպաստ պայմաններ ստեղծել ՓՄՁ ոլորտի համար: Համաձայն ներկայացված շահու թահարկի հաշվարկների՝ 290 հազար եվրոյից ցածր շրջանառության ունեցել են ավելի քան 56 հազար կազմակերպության ներքին: Հաշվարկվել է, որ նախկին 145 հազար եվրո տարեկան շրջանառության ունեցող կազմակերպության ներքին համեմատ այդ թիվն ավելացել է 11 հազարով, ինչն ըստ կառավարության չի կարող անհետևանք մնալ ՓՄՁ զարգացման ոլորտում:

Ռումինիա: Ռումինիայում ներկայումս շահու թահարկի դրույքաչափը կազմում է 16% ինչպես ռեզիդենտ, այնպես էլ ոչ

⁷¹ http://www.spin-project.eu/downloads/Country_report_barriers-incentives_LT_update101102.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁷² <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁷³ http://www.spin-project.eu/downloads/Country_report_barriers-incentives_LT_update101102.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

ձեզի դեռևս հարկ վճարողների համար⁷⁴: Սակայն ՓՄՁ ոչ որտեղ
աջակցելու նպատակով 2013թ փետրվարի 1-ից գերփոքր
ձեռնարկույթույնների շահութահարկի դրույքաչափը կազմում է 3%:
Հարկային արտոնույթույնից օգտվելու համար գերփոքր
ձեռնարկույթույնների աշխատողների թվաքանակ չպետք է գերազանցի
9, տարեկան շրջանառույթույնն պետք է կազմի մինչև 65 հազ. եվրո, իսկ
ձեռնարկույթույնները պետք է լինեն մասնավոր⁷⁵:

Բելգիա: Փոքր և միջին բիզնեսն իր ուրույն տեղն է զբաղեցնում
Բելգիայի տնտեսության մեջ: Բելգիայի փոքր և միջին
ձեռնարկույթույններում զբաղվածների թիվը կազմում է
աշխատուևակ բնակչույթան գրեթե 70%, իսկ ՓՄՁ-ների ընդհանուր
քանակը՝ 520 հազար⁷⁶: Բելգիայում գործում է բիզնեսի պետական
բաշխում ըստ 42 մասնագիտույթույնների, որոնք իրենց հերթին
բաժանված են 4 խմբերի՝ շինարարույթույն, սնունդ, մարդկանց խնամք
և տեխնիկական մասնագիտույթույններ:

Բելգիայի ՓՄՁ-ների մեծ մասը կազմում են գերփոքր
ձեռնարկույթույնները, որոնք ներկայացնում են Բելգիայում գործող
ՓՄՁ-ների ընդհանուր քանակի 96%: Փոքր ձեռնարկույթույնները
կազմում են 3%, միջին ձեռնարկույթույնները՝ մոտ 1%⁷⁷:
Հիմնականում ՓՄՁ-ները կենտրոնացված են սննդամթերքի
արտադրույթան, կարի և տեքստիլ արտադրույթան, շինարարույթան և
նորոգման, մանրածախ առևտրի, կենցաղային ծառայույթույնների և
հրատարակչական գործի բնագավառում:

Նորաստեղծ ՓՄՁ-ների համար ձեռնարկույթան գործուևեույթան
առաջին տարվա ընթացքում սոցիալական ապահովույթանն ուղղվող
վճարները նվազեցվում են: Փոքր ձեռնարկույթույններում (մինչև 11
հոգի) զբաղվածների քանակի ավելացումը խթանելու նպատակով
Բելգիայի կառավարույթունը այդպիսի ձեռնարկույթույնները
ազատել է հարկերից (մոտ 4 հազար եվրոյի չափով), եթե դրանք

⁷⁴ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>,
կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁷⁵ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>,
կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁷⁶ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-549_en.htm, կայքի վերջին դիտում՝
05.11.2015թ.:

⁷⁷ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf, կայքի
վերջին դիտում՝ 19.01.2015թ.:

աշխատակիցների քանակն ավելացնում են ցածր որակավորում ունեցող աշխատողների հաշվին⁷⁸:

Ըստ գործող ընկերութունների հարկման բարեփոխումների մասին օրենքի նախատեսվում է, որ՝

- առաջին փուլում ընկերությունների շահութահարկի նորմալ դրույքը կնվազեցվի 39%-ից մինչև 33% (33,99%, հաշվի առնելով այդպես կոչվող «լրացուցիչ ճգնաժամային տուրքը» – contribution complémentaire de crise, CCC),
- հաջորդ փուլում լրացուցիչ ճգնաժամային տուրքը չեղյալ կհամարվի, իսկ հարկի դրույքը կկազմի 30%⁷⁹:

Միջին և փոքր ձեռնարկությունների համար հարկը կնվազեցվի 33,99%-ից մինչև 24,98%:

Այն փոքր և միջին ձեռնարկությունների կրճատված հարկային դրույքաչափը, որոնց հարկվող շահույթը չի գերազանցում 322 261,35 եվրոն, կհաշվարկվի հետևյալ կերպ՝

- 24,25% (24,98%՝ հաշվի առնելով CCC), եթե շահույթը չի գերազանցում 24 789,35 եվրոն,
- 31% (31,93%՝ հաշվի առնելով CCC), եթե շահույթի չափը կազմում է 24 789,36 եվրոյից մինչև 89 241,67 եվրո,
- 34,5% (35,54%՝ հաշվի առնելով CCC), եթե շահույթի չափը կազմում է 89 241,68 եվրոյից մինչև 322 261,58 եվրո,
- 33% (33,99%՝ հաշվի առնելով CCC), եթե շահույթը գերազանցում է 322 261,59 եվրոն⁸⁰:

Համաձայն այդ օրենքին ՓՄՁ-ների վրա չի տարածվում անշարժ գույքի համար գանձվող ամորտիզացիոն վճարների ռեժիմի ավելացումը:

Բացի այդ, դրական շարժ է ակնկալվում նաև որոշ միջոցառումների կիրառման արդյունքում՝

- ՓՄՁ-ների ինքնաֆինանսավորման խթանում՝ չբաշխված շահույթի հարկի վճարումից ազատման ճանապարհով

⁷⁸ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 19.01.2015թ.:

⁷⁹ <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/taxation-smes/#h2-1>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.01.2015թ.:

⁸⁰ http://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/declaration/imposition/, կայքի վերջին դիտում՝ 15.01.2015թ.:

(հարկվող շահույթի ավելացման 50%-ը, առավելագույնը՝ 37,5 հազար եվրո),

- հարկերի վճարումից ժամանակավոր ազատում այն ընկերությունների համար, որոնք աշխատանքի են վերցնում և րացուցիչ աշխատողների,
- հարկերի ավելացման կասեցում չվճարման կամ ոչ ամբողջությամբ վճարման դեպքում:

Բելգիայի հարկման և ֆիսկալ համակարգին վերաբերող հարցերի մեծամասնությունը կարգավորվում է դաշնային մակարդակում, այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում որոշումները կարող են կայացվել նաև տարածաշրջանափն մակարդակում: Աշխատուժի ներգրավման հետ կապված խթանիչ միջոցառումները կարգավորվում են ինչպես դաշնային, այնպես էլ տարածաշրջանային մակարդակներում:

Լեհաստան: Doing Business-2013⁸¹ հաշվետվության համաձայն Լեհաստանը համարվել է վերջին տարիներին բիզնեսի վարման պայմանների բարելավման առավելագույն տեմպերի հասնող երկիր:

Փոքր և միջին բիզնեսի առկայությունը թույլ է տալիս Լեհական տնտեսությանը լինել ճկուն: Դրանում հնարավոր եղավ համոզվել եվրոպայում առաջացած ճգնաժամի ընթացքում, երբ Լեհաստանին հաջողվեց պահպանել տնտեսական աճը:

Բացի հարկման սովորական ձևերից, փոքր ձեռնարկությունները կաող են օգտվել պարզեցված ձևերից, որոնք բնութագրվում են պարտավորությունների ցածր մակարդակով, պարզ ընթացակարգով և կիրառման հեշտությամբ:

Չարկման պարզեցված համակարգի դեպքում հարկային դրույքաչափը սահմանվում է տոկոսային կամ բացարձակ արտահայտմամբ՝ անկախ շահույթի չափից, մինչև որոշակի վճարի գումար և ստացված շահույթի գումար: Չարկի դրույքը սահմանվում է ըստ ֆիզիկական անձի կամ, որոշ դեպքերում, ընկերության գործունեության որոշակի տեսակի: Պարզեցված հարկման եղանակը նշանակում է պարզեցված հաշվետվության ձև: Դա անկասկած հեշտացնում է փոքր ձեռնարկությունների զարգացումը, սակայն խոչընդոտ է հանիսանում բանկերի հետ կապերի առումով, քանի որ

⁸¹ <http://www.doingbusiness.org/Reports/Subnational-Reports/poland>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.01.2015թ.:

վերջիններս դրան թերահավատորեն են վերաբերվում՝ չունենալով կազմակերպության ներքին շրջանառության, ծախսերի և եկամուտների վերաբերյալ իրական պատկերը:

Ուսու մնասիրելով վերջին տարիներին Ռուսաստանում իրականացված հարկային բարեփոխումները, նկատում ենք, որ 2010թ. իրականացված գլխավոր բարեփոխումների շարքում անհրաժեշտ է առանձնացնել շահութահարկի տոկոսադրույքի նվազեցումը 24-ից 20%⁸²: Այս բարեփոխումը հնարավորություն տվեց նաև «Գործարարությանը զբաղվելը» գեկույցում «Յարկերի վճարումը» ենթախնդրում Երկրի վարկանիշի բարձրացմանը: Չաջորդ կարևոր բարեփոխումը, դա 2013թ. ԱԱՅ մասով հաշվետվության ներքին կազման և ներկայացման համակարգի ներդրումն է, որ հնարավորություն տվեց ընկերության ներքին կրճատել հաշվետվության ներկայացման վրակատարված ժամանակային ծախսերը:

Համեմատության համար կարելի է ընդգծել, որ ՀՀ-ում էլ էլեկտրոնային համակարգի ներդրումը սկսվել էր արդեն 2010թ.: Ինչպես նկատում ենք, «Գործարարությանը զբաղվելը» գեկույցում «Յարկերի վճարումը» ենթախնդրում Ռուսաստանի վարկանիշը ցածր է Հայաստանի վարկանիշից⁸³, սակայն ուսու մնասիրելով Ռուսաստանի Դաշնության հարկային համակարգի գնահատականները «Գործարարությանը զբաղվելը» գեկույցում նկատում ենք, որ այս վարկանիշում նրա դիրքը պայմանավորված է միայն համախառն շահույթից վճարումներ բաղադրիչի բարձր մակարդակից, այն կազմում է 49%, իսկ անավարչարարական առումով այս Երկրում գրեթե խդիրներ չկան: Ուստի կարելի է հարկային բարեփոխումներ կատարելիս Հայաստանում վերցնել Ռուսաստանի Դաշնության փորձը, բայց միայն հարկերի վճարման թվի և հաշվետվության ներքին կազմման և ներկայացման, ինչպես նաև բարեփոխումների վերաբերյալ ուսուցման համար ծախսած ժամանակի կրճատմանը վերաբերվող բարեփոխումների մասով:

Հաստատանշական է նաև, որ այժմ ՌԴ-ում քննարկվում է եկամտային հարկով հարկման ուղղահայաց համակարգի ներդրման հարցը:

⁸² <http://www.doingbusiness.org/reforms/overview/economy/russia>, կայքի վերջին դիտում՝ 20.07.2015թ.:

⁸³ <http://www.doingbusiness.org/rankings>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

Ռուսաստանում արդեն առաջին ընթերցմամբ ընդունվել է այդ նախագիծը, որով նախատեսվում է եկամտային հարկով հարկում ոչ թե մեկ միասնական տոկոսադրույքով, այլ տարբերակված տոկոսադրույքով՝ կախված եկամտի մեծություներից: Հիշենց ներքին, որ Ռուսաստանում այժմ եկամտային հարկը կազմում է 13%⁸⁴:

Ուսումնասիրելով Ադրբեջանում հարկային բարեփոխումները, նկատում ենք, որ այս երկրում հարկային ցուցանիշները սկսել են հատկապես բարելավել 2011թ., որը շատ միջազգային զեկույցներ պայմանավորում են հարկային օրենսգրքի պարզեցմամբ և տարբեր հարկատեսակների գծով տոկոսադրույքների իջեցմամբ, իսկ արդեն 2015թ. այս տեղ ներդրվել է էլեկտրոնային եղանակով սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկման և վճարման համակարգ:

Նշենք նաև, որ Ադրբեջանում, ինչպես և Ռուսաստանում, հարկային համակարգում հիմնական խնդիրը համախառն շահույթից վճարումներ բաղադրիչի բարձր մակարդակն է (կազմում է 40%)⁸⁵:

Հաշվի առնելով տարածաշրջանում և միջազգային տարբեր զեկույցներում Վրաստանի հարկային համակարգի վարկանիշի բարձրացումը և հեղինակավոր ընկերությունների կողմից Վրաստանում հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ բարձր գնահատականները՝ առավել մանրամասն դիտարկվել է այս երկրում իրականացված հարկային քաղաքականությունը:

2010թ. սեպտեմբերին Վրաստանում ընդունվել է նոր հարկային օրենսգրք, որն ուժի մեջ է մտել 2011թ. հունվարի 1-ից: Այս բարեփոխման արդյունքում էականորեն բարելավվել է երկրի գործարար միջավայրը:

Վրաստանում վարվող հարկային քաղաքականությունը համարվում է բավականին ազատական: Իրականացվող քաղաքականության համաձայն նվազեցվեցին հարկային դրույքաչափերը, փոխարենը՝ խտացվեցին հարկերի հավաքագրման գործընթացները: Նախավերջին

⁸⁴ "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)", N 117-ФЗ, 05.08.2000г., Статья 224:

⁸⁵ http://www.icnl.org/research/library/files/Azerbaijan/Tax_Code_RUS.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

հարկային օրենսգրքով 22 հարկերից Վրաստանում թողնվեց միայն 6-ը, իսկ նոր օրենսգրքի համաձայն՝ 2012թ. դրանց թիվը հասավ 5-ի⁸⁶:

Փաստորեն, 2012 թվականից Վրաստանում գործում են հետևյալ հարկատեսակները՝ ֆիզիկական անձանց համար եկամտահարկը կազմում է 20%, շահութահարկը՝ 15%, գույքահարկը՝ 1%, ավելացված արժեքի հարկը 18% և ակցիզային հարկ⁸⁷:

Վրաստանը կատարել է նաև մի շարք այլ հարկային փոփոխություններ, մասնավորապես՝ սահմանվել է, որ միկրոբիզնեսին՝ որպես այդպիսին համարվելու համար տարեկան շրջանառությունը չպետք է գերազանցի 13,715 եվրոն: Միկրոբիզնեսը հարկվում է 0% եկամտահարկով, նախատեսվում է միկրոբիզնեսին ազատել դրամարկղային մեքենաներ կիրառելու պարտականություններից:

«Փոքր բիզնես» համարվելու համար տարեկան շրջանառության սահմանաչափ է սահմանվել 45,719 եվրոն: Փոքր բիզնեսը հարկվում է 3% կամ 5% եկամտահարկի դրույքաչափով, վերջիններիս նաև անվճար տրամադրվել են նոր դրամարկղային մեքենաներ⁸⁸:

Այսպիսով, միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ գրեթե բոլոր երկրները, որոնք իրականացրել են հաջողված հարկային բարեփոխումները և բարելավել են գործարար միջավայրի վրա հարկային բարեփոխումների ազդեցությունը ցուցանիշները, վերջին տարիներին ներդրել են տարբեր հարկատեսակների գծով հարկային հաշվետվությունների ներկայացման և վճարումների կատարման էլեկտրոնային եղանակ:

Այս եղանակի ներդրումն ոչ միայն կրճատել է հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման վրա ծախսվող ժամանակը, այլև նվազեցրել է կոռուպցիոն ռիսկերը հարկային մարմին՝ հարկատու հարաբերություններում:

Հատկանշական է, որը Հայաստանում այս համակարգը սկսել է ներդրվել արդեն 2010թ., և հարկատուներին հնարավորություն է տրվում որոշ հաշվետվությունների ներկայացման մասով ընտրել, թե

⁸⁶ Tax Code of Georgia, Article 6, <https://matsne.gov.ge/en/document/view/1043717>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁸⁷ “Guide to Taxation and Investment in Georgia 2015” Deloitte, 2015, pp. 6-14:

⁸⁸ Tax Code of Georgia, Article 90, <https://matsne.gov.ge/en/document/view/1043717>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

որ եղանակով է ցանկանում ներկայացնել հաշվետվությունները և վճարել վճարները՝ Էլեկտրոնային, թեթյալային, սակայն ժամանակի ընթացքում հանվել է թղթային եղանակով ներկայացման հնարավորությունը, և սահմանվել է միայն Էլեկտրոնային ներկայացման տարբերակը:

Տարբեր երկրներում ՓՄՁ ոլորտի խթանմանն ուղղված հարկային բարեփոխումների ուսումնասիրությունը վկայում է, որ երկրների գերակշիռ մասում արտոնություններ են տրամադրվում եկամտային հարկի և շահութահարկի գծով՝ նվազեցված դրույքաչափերի կամ հարկումից ազատման տեսքով: Ինչ վերաբերում է ԵԱՏՄ երկրներում կիրառվող մոտեցմանը, ապա նշենք, որ այս երկրներում մշակվել և ներդրվել են շահութահարկին և ԱԱՀ-ին փոխարինող ՓՄՁ հարկման հատուկ համակարգեր (տե՛ս, հավելված 2): Ելնելով դիտարկված երկրներում կիրառվող փորձից՝ առաջարկում ենք ՀՀ հարկային համակարգում իրականացնել հետևյալ բարեփոխումները⁸⁹.

- «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի սկզբունքների նմանությունն ից ելնելով, ինչպես նաև հաստատագրված վճարների համակարգ կիրառող գործունեության տեսակների սակավության պայմանավորված՝ նպատակահարմար կլինի սահմանել մեկ միասնական վճար՝ արտոնագրային վճար, ինչը կպարզեցնի հարկային օրենսդրությունը և կնպաստի «Գործարարությանը զբաղվելը» զեկույցում ՀՀ դիրքերի բարելավմանը,
- ՀՀ-ում արտոնագրային վճարները կատարվում են արտոնագիրը ստանալիս, ինչը լրացուցիչ հարկային բեռ է հանդիսանում հարկ վճարողների համար: Հատկապես կարևորում ենք նորաստեղծ հարկ վճարողների համար նման վճարումների բացասական հետևանքները, քանի որ, վերջիններս, նախքան եկամուտ ստանալը, ստիպված են վճարումներ կատարել: Ուստի առաջարկում ենք կիրառել ՌԴ

⁸⁹ Մանվելյան Մ.«Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հարկման ռեժիմները Ռուսաստանի Դաշնությունում», «Եվրոպական ակադեմիա» գիտական հոդվածների ժողովածու 6, Երևան 2015թ., էջ 19-27:

օրինակը՝ 6 ամսից մինչև 1 տարի ժամանակահատվածով
ձեռքբերված արտոնագրերի գումարի 1/3-ը վճարել
արտոնագրի գործունեության մեջ մտնելուց հետո ոչ ուշ 25
օրացուցային օրվա ընթացքում, իսկ 2/3-ը՝ ոչ ուշ, քան
արտոնագրի գործունեության դադարումից 30 օր առաջ:

ԳԼՈՒԽ 2. ԶՅ ՓՄՁ ՈՒ ՈՐՏԻ ԶԱՐԳԱՑՈՒ ՄԼԵՐԸ՝ ԶԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈՒՄԻ ՄԼԵՐԻ ԶԱՄԱՏԵՔՍՈՒՄ

2.1 ԶՅ ՓՄՁ ՈՒ ՈՐՏԻ ՆԿԱՐԱԳԻՐՈՂ

Ժամանակակից աշխարհում ՓՄՁ ու ռոտի զարգացումը ոչ միայն կարևոր է յուրաքանչյուր երկրի տնտեսական կայունության և առաջընթացի համար, այլ հանդիսանում է օրվա հրամայական: Այս ու ռոտի զարգացումը կենսական նշանակություն ունի հատկապես զարգացող երկրների համար, քանի որ նպաստում է մասնավոր հատվածի ձևավորմանն ու դինամիկ աճին: Զետևաբար, անհրաժեշտություն է առաջանում գնահատել այդ ազդեցությունը, իսկ առավել ճշգրիտ պատկերացում կազմելը դժվար կլինի առանց ու ռոտի վերաբերյալ վիճակագրական տվյալների վերլուծության: Մինչև 2002թ. ու ռոտի վերաբերյալ վիճակագրական տվյալները ամբողջական չէին և չէին կրում համակարգված բնույթ: Իրավիճակը էականորեն փոխվեց, երբ ստեղծվեց Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման ազգային կենտրոնը՝ հիմնադրամը: Վերջինիս ինտերնետային կայքում պարբերաբար ներկայացվում են ու ռոտի առնչվող թվային տվյալներ, որոնք թույլ են տալիս դիտարկել ԶՅ-ում ՓՄՁ ու ռոտի զարգացման դինամիկան:

Այնուամենայնիվ, ՓՄՁ ու ռոտի վիճակագրական տվյալների համադրությունը ի հայտ է բերում որոշ խնդիրներ: Մասնավորապես, մինչև 2010թ. իրականացրած օրենքի փոփոխությունը, կիրառվում էր փոքր և միջին ձեռնարկությունների դասակարգման այլ մոտեցում⁹⁰:

Բացի կիրառվող դասակարգման էական տարբերություններից, տվյալների համադրելիությունը խոչընդոտում են նաև տվյալների արտածման կիրառվող մեթոդական տարբերությունները: Մինչև 2010թ. տվյալներում արտածված է այդ պահի դրությամբ գրանցված բոլոր հարկ վճարողների քանակը (այդ թվում՝ գործունեությունը ժամանակավորապես դադարեցրած կամ լուծարման գործընթացում գտնվող), մինչև դեռ, սկսած 2010թ., դիտարկվել են միայն գործող հարկ

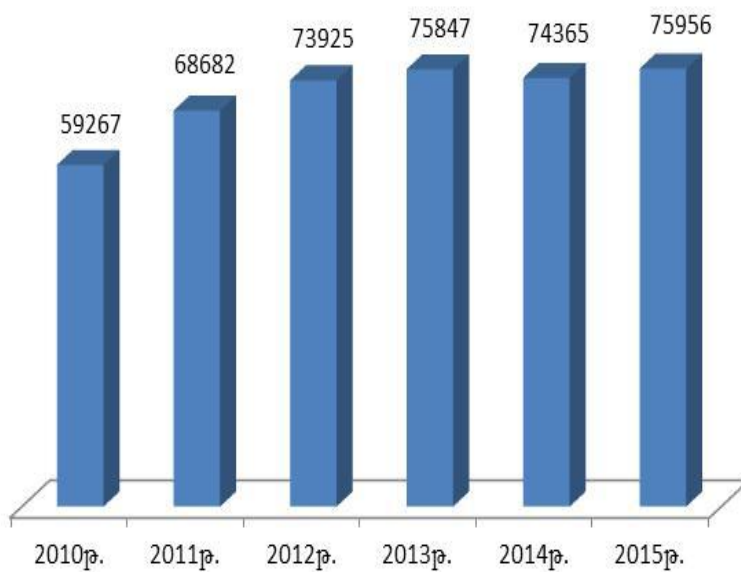
⁹⁰ «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին ԶՅ օրենքում փոփոխություններ և լրացում կատարելու մասին» ԶՅ օրենք, ԶՕ-142-Ն, 05.10.2010թ., ԶՅՊՏ 2010.11.10/57(791):

վճարողների տվյալները: Ելնելով վերոնշյալ խնդիրներից, ինչպես նաև նպատակ ունենալով դիտարկել ոլորտի իրական պատկերը, աշխատանքում վերլուծվել են ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի 2010-2015թթ. վիճակագրական ցուցանիշները:

2015թ. ՀՀ-ում գործունեությամբ իրականացրել 75956 ՓՄՁ սուբյեկտ⁹¹, ինչը կազմում է ընդհանուր տնտեսական ակտիվ գործունեությամբ իրականացնող տնտեսավարող սուբյեկտների 98%-ը⁹² (տե՛ս, գծապատկեր 2):

Գծապատկեր 2

ՓՄՁ սուբյեկտների թվաքանակը 2010-2015թթ.⁹³



Ինչպես երևում է գծապատկեր 2-ից, 2010-2013թթ. արձանագրվել է տնտեսավարող սուբյեկտների թվաքանակի շարունակական աճ, մասնավորապես՝ 2010թ. համեմատ 2011թ. աճը կազմել է 15.9%, 2012թ. 2011թ. համեմատ արձանագրվել է 7.6% աճ, իսկ 2013թ. 2012թ. համեմատ աճը կազմել է 2.6%: Ուշադրության է արժանի այն հանգամանքը, որ չնայած արձանագրված աճին, այդ ժամանակահատվածում աճի տեմպերը կրճատվել են, իսկ 2014թ. 2013թ. համեմատ հարկ վճարողների քանակը նվազել է: Սակայն 2015թ. արձանագրվել է հարկ վճարողների

⁹¹ «Վերլուծություն ՀՀ ՓՄՁ հարկային դաշտի վերաբերյալ. 2013-2015 համեմատական», ՎՁԲԲ գործարարության աջակցման գրասենյակ, Երևան 2016թ., էջ 12:

⁹² <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TITaxStatData&pt=parent>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

⁹³ «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2010-2012», Երևան, 2013թ. «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2007-2009» Երևան 2010թ., «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն», Երևան, 2015թ. Հավելված 1, Աղյուսակ 1, էջ 21:

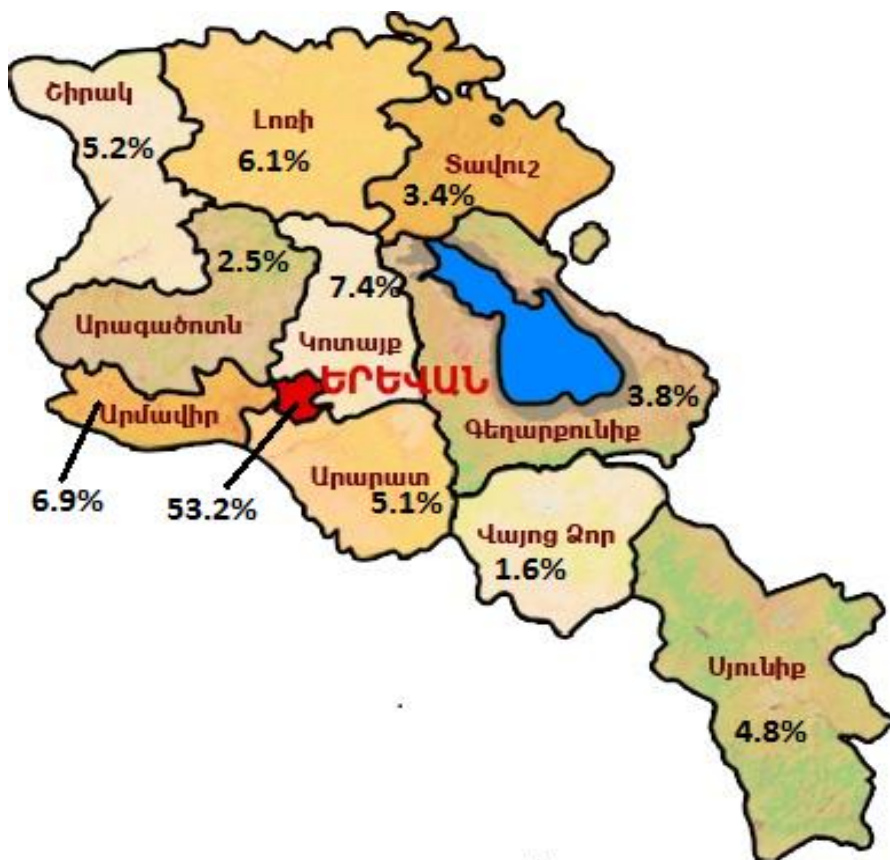
թվաքանակի 2.14% աճ՝ գերազանցելով նաև 2013թ. արձանագրված ցուցանիշը:

ՓՄՁ ոլորտի գերակշիռ մասը՝ 91.6%-ը կազմել են գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտները, փոքր տնտեսավարող սուբյեկտները կազմել են 6.9%: Ամենափոքր տեսակարար կշիռ ունեն միջին ձեռնարկու թյուները՝ կազմելով ընդհանուր ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների 1.5%-ը:

ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների գերակշիռ մասը՝ 53.2%-ը, գրանցված են Երևան քաղաքում, 7.4%-ը՝ Կոտայքի մարզում և 6.9%-ը՝ Արմավիրի մարզում: Ամենացածր արդյունք արձանագրվել է Վայոց Ձորի մարզում: Գծապատկեր 3-ն առավել ակնառու ցույց է տալիս ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների անհավասարաչափ բաշխման պատկերը: Ուստի, մեր կարծիքով անհրաժեշտ է ոլորտի խթանմանն ուղղված քայլերն առաջնահերթ իրականացնել հենց ցածր արդյունք արձանագրած մարզերում:

Գծապատկեր 3

ՓՄՁ սուբյեկտների բաշխումն ըստ մարզերի (2014թ.)



ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտներն ըստ տնտեսու թյան ճյուղերի տեղաբաշխված են խիստ անհավասարաչափ

(տե՛ս, հավելված 3): ՓՄՁ սուբյեկտները գերակշռում են մեծածախ և մանրածախ առևտրի ոլորտում: Այդ ոլորտում ներգրավված է ՓՄՁ սուբյեկտների ընդհանուր քանակի 58.7%-ը: Մյուս ճյուղերում ներգրավված ՓՄՁ սուբյեկտների քանակը չի գերազանցում ընդհանուր ՓՄՁ-ների 10%-ը, մասնավորապես՝ մշակող արդյունաբերության ճյուղում ներգրավված են ՓՄՁ սուբյեկտների 8.7%-ը, կացության և հանրային սննդի կազմակերպման ճյուղում՝ 5.1%-ը: Առավել ցածր է վերջիններիս քանակը հանքարդյունաբերության ոլորտում, կազմելով ընդամենը 0.5%, ինչը սակայն բացատրվում է ճյուղի առանձնահատկություններով:

Չատկանշակալն է, որ գրեթե բոլոր ճյուղերում 2010-2013թթ. արձանագրվել է ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների թվաքանակի աճ, ինչը չի կարելի ասել 2014թ. համար: 2014թ. 2013թ. համեմատ ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների քանակը կրճատվել է դիտարկված 12 ճյուղերից 5-ում:

Առավել ակնառու անկում է արձանագրվել փոխադրումներ և պահեստային տնտեսության ճյուղում՝ 30.8% և գյուղատնտեսության ճյուղում՝ 17.1%: Նշված երկու ճյուղերում նվազումը պայմանավորված է գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտների թվաքանակի կրճատմամբ, որը չի ուղեկցվել փոքր կամ միջին սուբյեկտների թվաքանակի աճով: Այս հանգամանքը վկայում է, որ տնտեսավարող սուբյեկտները դադարեցրել են իրենց գործունեությունը:

Մյուս կարևոր ցուցանիշը, որը բնութագրում է ՓՄՁ ոլորտը, հանդիսանում է ոլորտում ներգրավված աշխատողների թվաքանակը: 2015թ. ՓՄՁ ոլորտում աշխատողների թվաքանակը կազմել է 311722 մարդ⁹⁴, որը կազմում է հանրապետությանում գրանցված զբաղվածների թվաքանակի մոտ 29.1%-ը⁹⁵ (2015թ. ՀՀ զբաղվածների թիվը եղել է 1072600) (տե՛ս, գծապատկեր 4):

Գծապատկեր 4-ից երևում է, որ 2010-2013թթ. ՓՄՁ ոլորտում զբաղվածների թիվը շարունակական աճ է արձանագրել: 2013թ. 2012թ. համեմատ ոլորտի աշխատողների թվաքանակն աճել է 28.9%-ով:

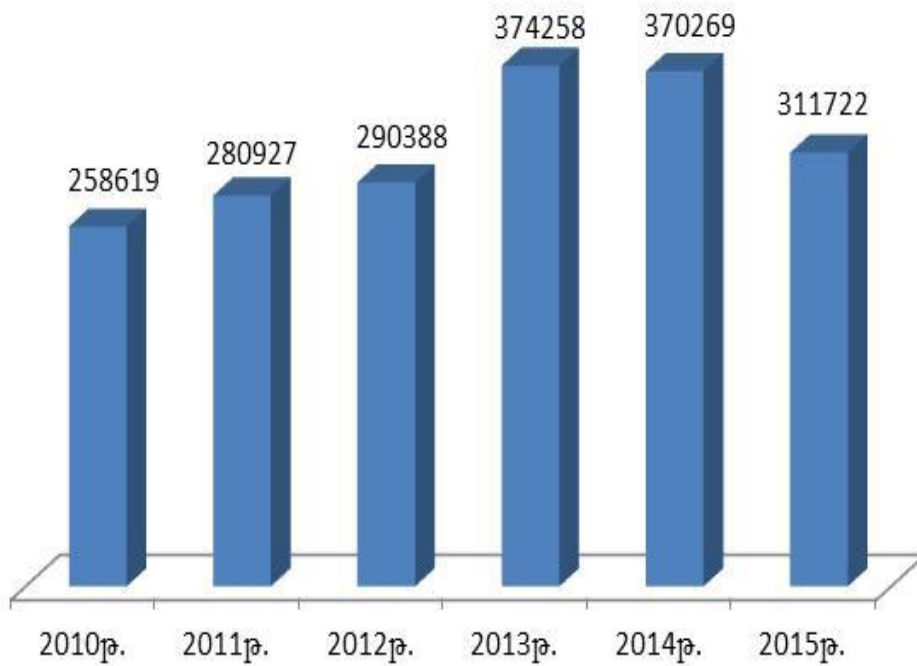
⁹⁴ «Վերլուծություն և ՓՄՁ հարկային դաշտի վերաբերյալ. 2013-2015 համեմատական», ՎՁԵԲ գործարարության աջակցման գրասենյակ, Երևան 2016թ., էջ 7:

⁹⁵ <http://armstat.am/am/?nid=126&id=08015&submit>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.02.2016թ.:

Միևնույն ժամանակ ՓՄՁ սուբյեկտների քանակն աճել է 2.6%-ով: Այսինքն՝ ՓՄՁ սուբյեկտների քանակի 1% աճը հանգեցրել է ոլորտի զբաղվածների 11.1% աճի: Ի տարբերություն 2010-2013թթ., 2014թ. ոլորտի աշխատողների թվաքանակը կրճատվել է 3989-ով կամ 1.1%-ով:

Գծապատկեր 4

ՓՄՁ սուբյեկտների աշխատողների թվաքանակը 2010-2015թթ.⁹⁶



Չամադրելով հանրապետությանում գործող ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների թվաքանակը վերջիններիս աշխատողների թվաքանակի հետ՝ ստանում ենք, որ միջինում 2015թ. 1 գերփոքր սուբյեկտում ներգրավված է եղել 2 աշխատող, 1 փոքր սուբյեկտի աշխատողների թվաքանակը կազմել է 22, իսկ 1 միջին սուբյեկտի աշխատողների թվաքանակը՝ 106: Ընդհանուր առմամբ ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտում աշխատողների միջին թվաքանակը կազմում է 4 աշխատող: Նշենք, որ 1 տնտեսավարող սուբյեկտի հաշվով աշխատողների թվաքանակը ամենաբարձրը երևանում է՝ կազմելով 6 աշխատող, որին հաջորդում են Կոտայքի և Շիրակի մարզերը: Ներգրավված աշխատողների թվաքանակով ամենացածր ցուցանիշն

⁹⁶ «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2010-2012թթ.», Երևան, 2013թ., «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարության», Երևան 2015թ., Չավելված 1, Աղյուսակ 2, Էջ 22

արձանագրվել է Արմավիրի և Տավուշի մարզերում (տե՛ս, աղյուսակ 3): Ինչպես և մյուս ցուցանիշների դեպքում, այնպես էլ ըստ մարզերի ՓՄՁ սուբյեկտներում զբաղվածների գերակշիռ մասը գտնվում են Երևանում: Հատկանշական է, որ Երևան քաղաքի բնակչությանը կազմում է հանրապետության բնակչության 35.4%-ը⁹⁷, սակայն Երևան քաղաքում ՓՄՁ սուբյեկտներում զբաղվածների տեսակարար կշիռը կազմում է 64%: Այս հանգամանքը ևս փաստում է հանրապետությունում տնտեսավարող սուբյեկտների խիստ անհավասարաչափ բաշխման և Երևան քաղաքում կենտրոնացվածության մասին:

Աղյուսակ 3

ՓՄՁ ոչ որտի 1 տնտեսավարող սուբյեկտում աշխատողների միջին թվաքանակ

Մարզ	Տնտեսավարող սուբյեկտների քանակ	Աշխատողների թվաքանակ	1 տնտեսավարող սուբյեկտում աշխատողների թվաքանակ
Երևան	39 492	237 924	6,0
Կոտայք	5 528	24 587	4,4
Շիրակ	3 861	16 051	4,2
Վայոց Ձոր	1 201	4 858	4,0
Լոռի	4 565	17 922	3,9
Սյունիք	3 541	13 119	3,7
Արագածոտն	1 884	6 944	3,7
Գեղարքունիք	2 849	10 139	3,6
Արարատ	3 770	13 036	3,5
Արմավիր	5 141	17 230	3,4
Տավուշ	2 533	8 459	3,3

Ըստ ճյուղերի զբաղվածների թվով առաջատար է մեծածախ և մանրածախ առևտրի ոլորտը: Համեմատաբար բարձր են նաև մշակող

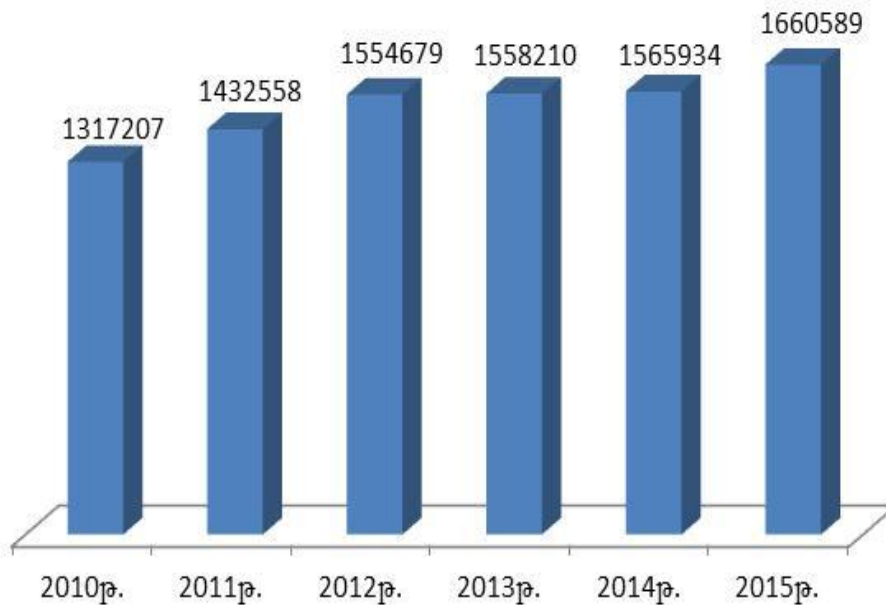
⁹⁷ http://www.armstat.am/file/RegStat/marz/MARZ_01.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.

արդյունաբերության, առողջապահության և շինարարության ոլորտներում գբադվածների թվաքանակները:

Դիտարկենք նաև ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների ընդհանուր շրջանառության դինամիկան (տե՛ս, գծապատկեր 5):

Գծապատկեր 5.

ՓՄՁ սուբյեկտների շրջանառությունը 2010-2015թթ. (մլն դրամ)⁹⁸



Գծապատկեր 5-ի տվյալները վկայում են, որ ՓՄՁ սուբյեկտների քանակի աճին գուգահեռ, ավելացել է նաև վերջիններիս շրջանառությունը: 2011թ. 2010թ. համեմատ աճը կազմել է 8.8%, իսկ 2012թ. 2011թ. համեմատ՝ 8.5%: Սկսած 2013թ. աճի տեմպը կտրուկ նվազել է՝ նախորդ տարվա համեմատ կազմելով ընդամենը 0.2%, իսկ 2014թ.՝ 0.5%: Հատկանշական է, որ 2014թ. իրացման շրջանառության աճը գուգորդվել է տնտեսավարող սուբյեկտների քանակի նվազմամբ:

Այս երևույթը կարելի է բացատրել, եթե շրջանառությունների աճը ճշգրտենք նույն ժամանակահատվածում գրանցված գնաճի ցուցանիշով: Մասնավորապես՝ 2014թ. 2013թ. համեմատ սպառողական գների ինդեքսը կազմել է 103%⁹⁹: Արդյունքում կարող ենք փաստել, որ

⁹⁸ «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2010-2012թթ.», Երևան, 2013թ., «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության գարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն», Երևան 2015թ., Հավելված 1, Աղյուսակ 3, Էջ 23:

⁹⁹ <http://armstat.am/am/?nid=126&id=07001>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

շրջանառությանը ոչ միայն չի աճել, այլ նաև կրճատվել է: 2015թ. ՓՄՁ սուբյեկտների 2.1% աճը գույքորդվել է շրջանառությանն ենթի 6.0% աճով:

Միաժամանակ նշենք, որ գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտները, որոնք կազմում են ընդհանուր ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ 92%-ը, ապահովել են ընդհանուր շրջանառության 26.5%-ը:

Տնտեսավարող սուբյեկտների և վերջիններիս աշխատողների թվաքանակները և շրջանառությանն ենթի համադրությանը ցույց է տալիս, որ միջինում 1 գերփոքր կազմակերպության տարեկան շրջանառությանը կազմում է 6.2 մլն դրամ, փոքրը՝ 109.3 մլն դրամ, իսկ միջինը՝ 571.3 մլն դրամ:

Նշված տարբերությունները հիմք են հանդիսանում ենթադրելու, որ գործող դասակարգումը չի արտացոլում ՓՄՁ ոլորտի իրական պատկերը:

Ուստի կարծում ենք, որ գործող դասակարգումը կատարելագործման կարիք ունի, հաշվի առնելով նաև այն հանգամանքը, որ տարբեր պետական կառավարման մարմինների կողմից կիրառվում են նաև ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների դասակարգման տարբերակված մոտեցումներ, սա առավել բարդացնում է վիճակագրական տվյալների համադրելիությունը:

Կարծում ենք, որ տնտեսավարող սուբյեկտների՝ ըստ աշխատողների թվաքանակի և ըստ շրջանառությանն ենթի ցուցանիշները օրենքով սահմանված դասակարգմամբ ուճացված են և կարիք ունեն վերանայման:

Համեմատելով ստացված արդյունքները «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենքով¹⁰⁰ սահմանված ՓՄՁ սուբյեկտների դասակարգման հետ՝ ստանում ենք, որ գերփոքր ձեռնարկությունների աշխատողների միջին թվաքանակը 5 անգամ ցածր է օրենքում նշված դասակարգումից, իսկ միջին տարեկան շրջանառությանը՝ ավելի քան 16 անգամ: Փոքր ձեռնարկությունների համար ստանում ենք համապատասխանաբար՝ 2.3

¹⁰⁰ «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-121, 05.12.2000թ., ՀՀ ՊՏ 2000.12.30/33(131):

և 4.6, իսկ միջին ձեռնարկությունների համար՝ 2.4 և 2.6 (տե՛ս, աղյուսակ 4):

Աղյուսակ 4

ՓՄՁ ոչ որտի մեկ տնտեսավարող սուբյեկտի աշխատողների միջին թվաքանակը և միջին տարեկան շրջանառությունը

Ցուցանիշ	Տնտեսավարող սուբյեկտներ		
	Գերփոքր	Փոքր	Միջին
Մեկ ՓՄՁ տնտեսավարող սուբյեկտի աշխատողների միջին թվաքանակ			
2010թ	1.8	20.8	103.1
2011թ	1.7	20.6	103.1
2012թ	1.7	20.7	104.3
2013թ	2	22	104.8
2014թ	2	22.1	105.3
2015թ	2	22	106
Մեկ ՓՄՁ տնտեսավարող սուբյեկտի միջին տարեկան շրջանառություն (մլն դրամ)			
2010թ	6.4	123	623
2011թ	6.2	127	609
2012թ	6	131	696
2013թ	5.9	100	536
2014թ	6.1	103	548
2015թ	6.2	109.3	571.3

Հաշվի առնելով վերլուծության արդյունքները՝ կարծում ենք ՓՄՁ դասակարգման չափորոշիչները կատարելագործման կարիք ունենա: Մասնավորապես՝ մշակվել է ՓՄՁ ոչ որտի տնտեսավարող սուբյեկտների հետևյալ դասակարգումը.

1) գերփոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 5 մարդ, իսկ նախորդ տարվա

գործու նեու թյու նից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրու թյամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 50 մլն դրամը,

2) փոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 25 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործու նեու թյու նից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրու թյամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 250 մլն դրամը,

3) միջին՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 125 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործու նեու թյու նից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրու թյամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չեն գերազանցում համապատասխանաբար 750 մլն դրամը և 500 մլն դրամը¹⁰¹:

Տնտեսավարող սուբյեկտների շրջանառություններն ըստ տնտեսության ոլորտների դիտարկելիս, պարզ է դառնում, որ շրջանառության կեսը բաժին է ընկնում մեծածախ և մանրածախ առևտրի ոլորտին, 12.8%-ը՝ մշակող արդյունաբերությանը և մոտ 9%-ը՝ շինարարությանը¹⁰²: Ամենացածր շրջանառությունն արձանագրվել է մշակույթի և կրթության ոլորտներում, ինչը պայմանավորված է այդ ոլորտների առանձնահատկություններով: Միևնույն ժամանակ առևտրի ոլորտի շրջանառության մեջ առավել բարձր է գերփոքր ձեռնարկությունների տեսակաբար կշիռը: Մյուս բոլոր ճյուղերում շրջանառությունների մեծ մասն ապահովում են միջին ձեռնարկությունները:

Ըստ տնտեսության առանձին ճյուղերի դիտարկումը ցույց է տալիս, որ մանրածախ և մեծածախ առևտրի, տեղեկատվության և կապի ոլորտները վերջին 5 տարիների ընթացքում շրջանառությունների շարունակական աճ են արձանագրել, մյուս բոլոր ճյուղերի շրջանառությունները պարբերաբար փոփոխությունների են ենթարկվել: Հատկանշական է, որ տնտեսության ճյուղերից 5-ում

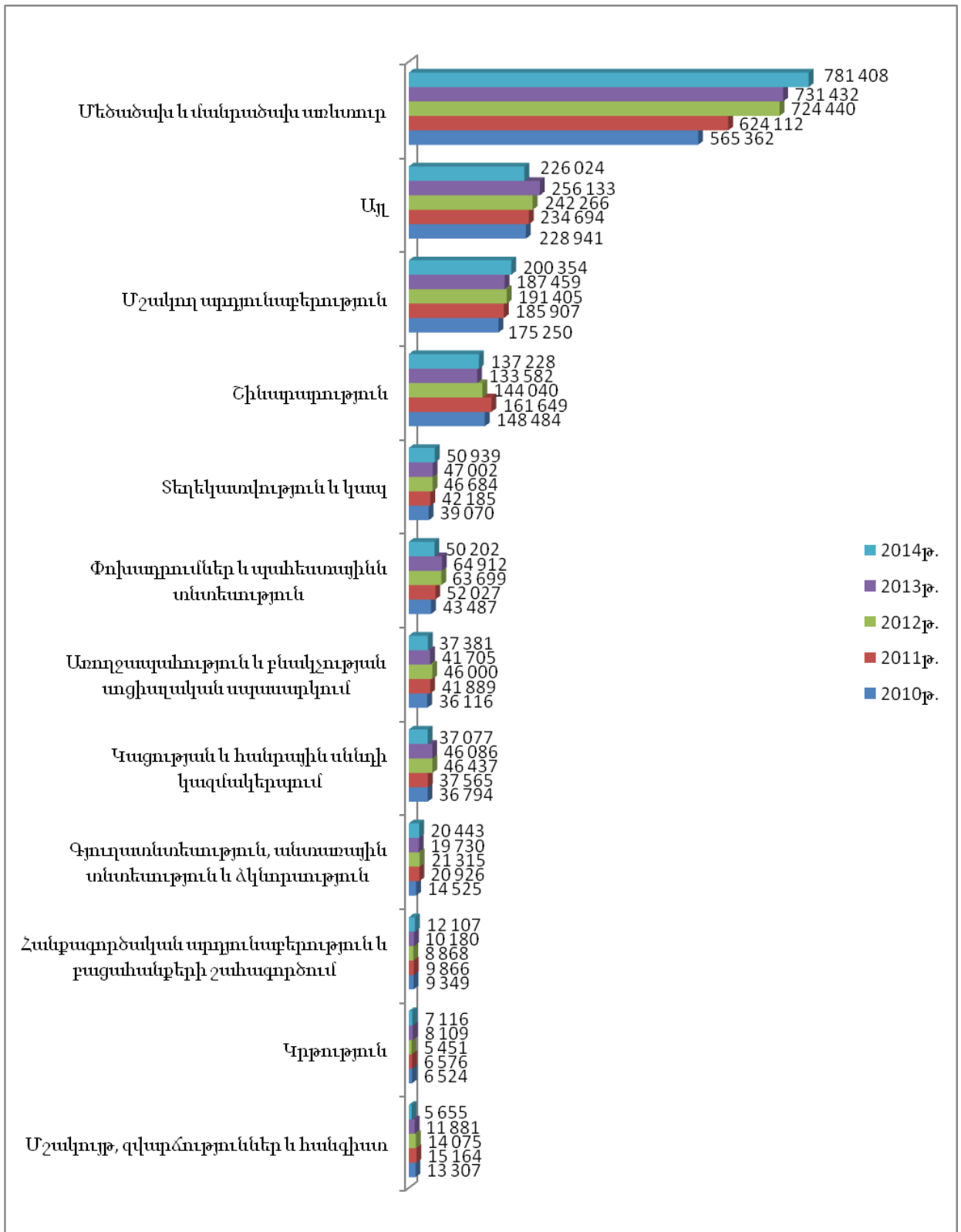
¹⁰¹ Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ սուբյեկտների դասակարգման առանձնահատկությունները ՀՀ-ում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, #7-8 (191-192), 2016թ., էջ 23-24:

¹⁰² «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն», Երևան, 2015թ., Հավելված 1, Աղյուսակ 3, էջ 23:

արձանագրվել է շրջանառության նկերի կրճատում (տե'ս, գծապատկեր 6):

Գծապատկեր 6

ՓՄՁ սուբյեկտների շրջանառության նկերի բաշխումն ըստ տնտեսության ճյուղերի 2010-2014թթ. (մլն դրամ)



Մի աժամանակ նշենք, որ վերոնշյալ 5 ճյուղերից 3-ում՝ առողջապահ ոլորտ և բնակչության սոցիալական ապաստարկում, կրթություն և մշակույթ, զվարճություններ և հանգիստ, նշված ժամանակահատվածում արձանագրվել է տնտեսավարող սուբյեկտների կրճատում (տե՛ս, հավելված 3): Կարելի է եզրակացնել, որ նշված

ճյուղերում կրճատվել է 1 տնտեսավարող սուբյեկտի միջին շրջանառությանը: Օրինակ՝ առողջապահության և բնակչության սոցիալական սպասարկման ոլորտում 2013թ. 1 տնտեսավարող սուբյեկտի միջին տարեկան շրջանառությանը կազմել է 32.4 մլն դրամ, իսկ 2014 թվականին՝ 28.4 մլն դրամ: Եթե դիտարկենք այդ նույն ժամանակահատվածում մասնավոր բժշկական հիմնարկները նդունվածների թիվը, ապա ստանում ենք, որ արձանագրվել է հիվանդների քանակի 9.5% աճ¹⁰³:

Ըստ մարզերի ՓՄՁ սուբյեկտների շրջանառությանների բաշխվածությունը խիստ անհավասարաչափ է (տե՛ս, գծապատկեր 7):

Գծապատկեր 7

ՓՄՁ սուբյեկտների շրջանառությանների բաշխումն ըստ մարզերի (2014թ.)



Գծապատկեր 7-ից երևում է, որ Երևան քաղաքում գործունեություն իրականացնող տնտեսավարող սուբյեկտներն ապահովում են ընդհանուր ոլորտի շրջանառության 66.3%-ը:

¹⁰³ Առողջություն և առողջապահություն վիճակագրական տարեգիրք, Երևան, 2015, էջ 140:

Ստացվում է, որ ՓՄՁ ուղորտի տնտեսավարող սուբյեկտների 53.2%-ն ապահովում են ուղորտի շրջանառության 66.3%-ը: Ամենից ցածր շրջանառությունն արձանագրվել է Վայոց Ձորի մարզում՝ 1.2%:

Ընդհանրացնելով վերլուծության արդյունքները՝ կարելի է եզրակացնել¹⁰⁴.

- ՓՄՁ ուղորտի տնտեսավարող սուբյեկտների քանակը մինչև 2013թ. աճել է, սակայն 2014թ. նախորդ տարվա համեմատությամբ նվազում է արձանագրվել, իսկ 2015թ. արձանագրվել է տնտեսավարող սուբյեկտների քանակի աճ՝ գերազանցելով 2013թ. ցուցանիշը,

- ՀՀ-ում ՓՄՁ ուղորտի տնտեսավարող սուբյեկտները բաշխված են խիստ անհավասարաչափ՝ կենտրոնանալով հիմնականում Երևան քաղաքում: Վերջիններս էլ հենց ապահովում են ուղորտի շրջանառության գերակշիռ մասը,

- խիստ անհավասարաչափ է բաշխումը նաև ըստ տնտեսության առանձին ճյուղերի: Տնտեսավարող սուբյեկտները կենտրոնացված են հիմնականում մանրածախ և մեծածախ առևտրի ուղորտում, որում էլ գերակշռում են գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտները:

Հաշվի առնելով վերլուծության արդյունքում ստացված փաստացի արդյունքները՝ կարծում ենք ՓՄՁ դասակարգման չափորոշիչները կատարելագործման կարիք ունեն: Մասնավորապես՝ առաջարկվում է ՀՀ-ում կիրառել ՓՄՁ ուղորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կատարելագործված դասակարգումը՝ կրճատելով գործող դասակարգմամբ սահմանված ցուցանիշերը 2 անգամ¹⁰⁵:

2.2 ՀՀ ՓՄՁ ուղորտի հարկային բարեփոխումները՝ միջազգային վարկանիշերի համաձայն

«Գործարարության մեջ զբաղվելը» զեկույցը¹⁰⁶, որի իրականացումը սկսվել է 2002թ., նվիրված է ազգային փոքր և միջին ձեռնարկատիրական գործունեությանը և գնահատում է նորմատիվակտերը, որոնք կարգավորում են նրանց գործունեությունը ամբողջ

¹⁰⁴ Մանվելյան Մ., Հարոյան Չ. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրական ուղորտի զարգացման դինամիկան Հայաստանի Հանրապետությունում», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, #4, 2015, էջ 65-74:

¹⁰⁵ Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ սուբյեկտների դասակարգման առանձնահատկությունները ՀՀ-ում», «Տնտեսական և Էկոնոմիկա» հանդես, #7-8 (191-192), 2016թ., էջ 23-24:

¹⁰⁶ www.doingbusiness.org, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

գործու նեու թյան ընթացքում՝ աշխարհի 189 երկրներում¹⁰⁷: «Գործարարու թյամբ զբաղվելը» հետազոտու թյան մեթոդաբանու թյան և ծախսերի վերլուծու թյան տիպային մոդելը հանդիսանում է միակ տիպային գործիքը, որ կիրառվում է տարբեր երկրներում՝ գնահատելու ձեռնարկատիրական գործու նեու թյունը:

Հետազոտու թյան առաջին հաշվետվու թյունը հրատարակվել է 2003թ., որն իր մեջ ներառում էր 133 երկրների 5 ցուցանիշներ: Այս տարվա հաշվետվու թյունը ներառում է 189 երկրների 11 ցուցանիշ: Իսկզբանե նախագծի նպատակները մնացել են նույնը՝ տալ օբյեկտիվ հիմնավորում հասկանալու և կատարելագործելու ամբողջ աշխարհում ձեռնարկատիրական գործու նեու թյան նորմատիվաիրավական կարգավորումները:

Նշենք, որ գործարարու թյամբ զբաղվելու դյուրինու թյամբ աշխարհի 189 երկրների առաջին հնգյակում են Սինգապուրը, Նոր Զելանդիան, Դանիան, Կորեան, Հոնկոնգը, իսկ վերջին հնգյակում են՝ Էրիթրեան, Լիբիան, Հարավային Սուդանը, Վենեսուելան և Կենտրոնական Աֆրիկյան Հանրապետու թյունը¹⁰⁸:

«Գործարարու թյամբ զբաղվելը» հետազոտու թյան մեջ ուսումնասիրվել են գործարար միջավայրի կարգավորման տասը ոլորտներ: Աշխատանքում քննարկվող հարցերի շրջանակներում կուսումնասիրենք հիմնականում «Հարկերի վճարումը» ենթախնդրի մեթոդաբանու թյունը:

«Գործարարու թյամբ զբաղվելը» զեկույցը վերլուծում է հարկերը և պարտադիր վճարները, որը միջին ձեռնարկու թյունը պետք է վճարի տվյալ տարի, ինչպես նաև գնահատվում է հարկերի և վճարների վարչական բեռը: Հարկերի և վճարների չափերը ներառում են շահույթահարկը կամ եկամտահարկը, սոցիալական ապահովու թյան վճարները և աշխատուժի հարկերը, որոնք վճարվում են գործարարի կողմից, գույքային հարկերը, գույքի փոխանցման հարկերը, շահաբաժիններից հարկերը, ավելացված արժեքի հարկը, ֆինանսական գործարքներից հարկերը, թափոնների հավաքման

¹⁰⁷ www.doingbusiness.org, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:
¹⁰⁸ «Doing Business 2016», The World Bank, Washington DC, 2015, p 5, <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

հարկերը, տրանսպորտային և ճանապարհային հարկերը, ինչպես նաև ցանկացած փոքր հարկ կամ վճար:

«Գործարարության վրա դրույքները» զեկույցում երկրները դասակարգվում են հարկերի վճարման դյուրինության աստիճանով, որը որոշվում է հարկերի վճարման համար սահմանային գնահատականից նրանց հեռավորությունը դասակարգելու միջոցով: Այս գնահատականները ցուցանիչի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար սահմանային գնահատականից հեռավորության պարզ միջին թվաբանականն է:

Ծեմը սահմանվում է, որպես ընդհանուր հարկային դրույքաչափի ցուցանիչի սահման: Այս տարի շեմը 26,1 տոկոս է¹⁰⁹: Այն երկրները, որոնց ընդհանուր հարկային դրույքաչափը ցածր է այս շեմից ստանում են նույն հեռավորությունը սահմանային գնահատականից, ինչպես տնտեսությանն են, որոնց հարկման դրույքաչափերը շեմի վրա են: Ծեմը հիմնված է որևէ «օպտիմալ հարկային դրույքաչափի» վերաբերյալ տեսության վրա, որը մինիմալացնում է սխալները կամ մաքսիմալացնում է տնտեսության ընդհանուր հարկային համակարգի արդյունավետությունը: Հակառակը, շեմը հիմնականում ունի էմպիրիկ (փորձարարական) բնույթ, ինչը նվազեցնում է երկրների օգտին կողմնակալությունը ընդհանուր հարկային դրույքաչափի ցուցանիչում:

Հարկերի վճարում բաղադրիչը¹¹⁰: Հարկերի վճարման ցուցանիչը արտացոլում է հարկերի և վճարների վճարումների ընդհանուր թիվը, վճարումների մեթոդաբանությունը, հարկերի վճարման և հաշվետվությունների ներկայացման հաճախությունը և գործակալությունների թիվը, որոնք ներգրավված են ընկերությունների ուսումնասիրությունների ստանդարտ դեպքերում, գործընթացի երկրորդ տարում: Հարկերի վճարումների թվում հաշվի է առնվում նաև հարկային հաշվետվությունների էլեկտրոնային եղանակով ներկայացումը:

Ժամանակի բաղադրիչը¹¹¹: Ժամանակի բաղադրիչը հաշվարկվում է ժամերով մեկ տարվա ընթացքում: Ցուցանիչն իրենից ներկայացնում է

¹⁰⁹ Paying Taxes 2015, PwC, p 8:

¹¹⁰ <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

¹¹¹ “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, p 5:

Ժամանակի չափը, որը ծախսվում է պատրաստելու տրված \$այլերը և վճարելու 3 հիմնական հարկերը և վճարները՝ շահույթահարկը, ԱԱՀ կամ վաճառքից հարկ և աշխատանքային հարկերը, այդ թվում մաշխատավարձի համար հաշվարկված հարկերը և այլ սոցիալական վճարները:

Պատրաստման ժամանակն իր մեջ ներառում է բոլոր անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հավաքելու, վճարման ենթակա հարկերի և դրանց չափերի հաշվարկման ժամանակը:

Ընդհանուր հարկային դրույքաչափի բաղադրիչը¹¹²: Ընդհանուր հարկային դրույքաչափը չափում է հարկի և պարտադիր վճարների գումարը, որը կրում է բիզնեսը գործունեության երկրորդ տարում և արտահայտված է որպես իր առևտրային հասույթից եկամուտ (բաժին): «Գործարարության գաղվելը 2015» հաշվետվությունը ներկայացնում է 2013թ. օրացույցային տարվա հարկային դրույքաչափերի տվյալները:

Վճարված հարկերի ընդհանուր գումարը իրենից ներկայացնում է առանձին հարկերի և վճարների ընդհանուր գումարը, որոնք ենթակա են վճարման՝ հաշվի առնելով թույլատրված նվազեցումները և արտոնությունները: Սակայն, հարկերը, որոնք գանձվում կամ հավաքվում են ընկերության կողմից (օրինակ՝ անհատական եկամուտները) և փոխանցվում են հարկային մարմիններին (օրինակ՝ ԱԱՀ, վճարումներից հարկեր կամ ապրանքներից և ծառայություններից հարկեր), բայց որոնք ընկերությունները չեն կրում՝ բացառվում են:

Առևտրային շահույթը հաշվարկվում է ապրանքների վաճառքի գնից նվազեցնելով՝ համախառն աշխատավարձը, վարչական ծախսերը, այլ ծախսերը, ինչպես նաև նվազեցվում են պահուստները, տոկոսային ծախսերը, առևտրային մաշվածությունը և ավելացվում՝ կապիտալ ձեռքբերումները (ստացված գույքի վաճառքից) ու տոկոսային եկամուտները:

Առևտրային մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային մեթոդով՝ օգտագործելով հետևյալ դրույքաչափերը՝ 0% հողի, 5% շենքի, 10% մեքենաարքավորումների, 33% համակարգիչների, 20%

¹¹² “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, p 5:

գրասենյակային սարքավորումների, 20% բեռնատարների և 10% բիզնեսի զարգացման համար¹¹³: «Գործարարությանը զբաղվելը» ինդեքսի գնահատման մեթոդաբանության առավել ություններն են՝ թափանցիկությունը, ընտրանքի ներկայացուցչականությունը և համադրելիությունը:

Այս մեթոդաբանությունը ունի նաև որոշ սահմանափակումներ, մասնավորապես՝ ընտրանքի մեջ ներառվում են երկրի ամենամարդաշատ քաղաքի ձեռնարկությունները, հետևաբար արդյունքները կարող են ներկայացուցչական չլինել երկրի այլ շրջանների համար, գործընթացները իրականացնելու համար անհրաժեշտ ժամանակի տևողությունը նշելիս՝ ժամկետները օրենսդրորեն սահմանված չլինելու դեպքում կիրառվում է փորձագետի սուբյեկտիվ գնահատականը, ենթադրվում է, որ ձեռնարկությունը տիրապետում է բիզնես միջավայրում գործունեություն իրականացնելու համար պահանջվող և ընդհանուր առմամբ տեղեկատվությանը:

«Գործարարությանը զբաղվելը» գեկույցը իր շրջանակներով սահմանափակ է և չի գնահատվում գործարար միջավայրի բոլոր կողմերը, որոնք կարևորվում են ընկերությունների և ներդրողների համար: Օրինակ՝ այն չի ներառում տնտեսության հասանելիությունը խոշոր շուկաներին, ենթակառուցվածքների (բացի՝ սահմանային առևտուրն ու էլեկտրականություն) հասանելիությունը) որակը, երկրի ֆինանսական համակարգի դիմակայմանունակությունը կամ մակրոտնտեսական:

Յայաստանի գնահատականները¹¹⁴ Յայաստանի ինդեքսը Յամաշխարհային բանկի կողմից գնահատվում է 2004թ.: Այդ ողջ ընթացքում Յայաստանը, իրականացրած և այնամասշտաբ արեփոխումների շնորհիվ կարողացել է բարելավել իր դիրքերը:

Մասնավորապես՝ 2014-2015թթ. իրականացվել են 19 արեփոխումներ¹¹⁵ ուղղված կարգավորող գործընթացների արժեքի նվազմանը և ամբողջականության ապահովմանը (տե՛ս, աղյուսակ 5):

¹¹³ <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:
¹¹⁴ <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:
¹¹⁵ “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, p. 36:

«Գործարարութեամբ զբաղվելը» գեկույցում 33 վարկանիշային դիրքը 2008-2016 թվականների ըստ տարբեր ցուցանիշների¹¹⁶

Դասակարգում	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2014	2015	2016
Գործարարութեամբ զբաղվելու դյուրինություն	44	44	43	48	50	40	37	49	38	35
Ընկերություններին գրանցում	49	66	20	22	10	10	6	5	3	5
Ծինարարության թույլ տվողություններ	73	42	72	78	57	71	79	82	72	62
Էլեկտրաէներգիայի հասանելիություն	-	-	-	-	143	107	109	132	96	99
Սեփականության գրանցում	2	5	4	5	5	4	5	7	14	14
Վարկերի ստացում	25	28	44	46	38	40	42	30	36	42
Ներդրողներին պաշտպան-վածություն	84	88	92	93	98	21	22	48	46	49
Յարկերի վճարում	147	150	157	159	152	112	103	73	41	41
Սահմանային առևտուր	131	143	103	82	106	116	117	124	58	29
Պայմանագրերի կիրարկում	63	61	62	63	91	117	112	119	36	28
Անվճարունակության որոշում (լուծարում)	47	47	49	54	63	76	76	69	69	71

Նշենք, որ 2014 թվականին «Գործարարութեամբ զբաղվելը» գեկույցում կատարվել են մեթոդաբանական փոփոխություններ, ինչի արդյունքում փոխվել են 2014 թվականի արդյունքները:

Ներկայացնենք վերոնշյալ ենթաինդեքսներից հարկերի վճարման փոփոխությունը և դրա պատճառները:

Յարկերի վճարում ցուցանիշով Յայաստանը մնացել է անփոփոխ 41-

¹¹⁶ “Doing Business 2008-2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, <http://www.doingbusiness.org>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

րդ տեղում, սակայն 2014 թվականի համեմատ բարելավվել է դիրքերը 32 կետով՝ 73-ից հասնելով 41-ի (տե'ս, աղյուսակ 6):

Աղյուսակ 6

2014-2016 թվականներին ՀՀ վարկանիշը ըստ առանձին բաղադրիչների¹¹⁷

Ցուցանիշներ	2016թ.	2015թ.	2014թ.
Բիզնեսի սկսում	5	3	5
Հարկերի վճարում	41	41	73

«Գործարարությանը զբաղվելը 2016» զեկույցի տվյալներից երևում է, որ Հայաստանը «հարկերի վճարում» ցուցանիշի ուղղությամբ իր դիրքերը բարելավել է «Ժամանակ» և «դրույքաչափ» ցուցիչների կրճատման շնորհիվ՝ համապատասխանաբար՝ 321-ից հասնելով 313-ի և 20.4-ից՝ 19.9-ի (տե'ս, աղյուսակ 7): Իսկ վերջին 2 տարիների համադրությամբ աճն առավել ակնառու է, մասնավորապես՝ տարվա ընթացքում ծախսվող ժամաքանակը կրճատվել է 67 ժամով, իսկ դրույքաչափը՝ նվազել 18.9 տոկոսային կետով:

Այս փոփոխությունները տեղի են ունեցել վճարումների անփոփոխ քանակների պայմաններում՝ վկայելով ՀՀ հարկային համակարգում իրականացված արդյունավետ վարչարարական և օրենսդրական բարեփոխումների մասին:

Աղյուսակ 7

Հայաստանի վարկանիշը «Հարկերի վճարում» ցուցանիշի ուղղությամբ¹¹⁸

«Հարկերի վճարում» ցուցանիշի բաղադրիչներ	2016թ.	2015թ.	2014թ.
Վճարումների քանակը տարվա ընթացքում	10	10	10
Ժամանակ (ժամ տարվա ընթացքում)	313	321	380

¹¹⁷ “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, “Doing Business 2015”, The World Bank, Washington DC, 2014, “Doing Business 2014”, The World Bank, Washington DC, 2013:

¹¹⁸ “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, “Doing Business 2015”, The World Bank, Washington DC, 2014, “Doing Business 2014”, The World Bank, Washington DC, 2013:

Ընդհանուր հարկային դրույքաչափ (տոկոսը շահույթի մեջ)	19.9	20.4	38.8
---	------	------	------

Ներկայացնենք գործարարությանը գրադվելու դյուրինությունը ցուցանիչով Հայաստանի վարկանիշը տարածաշրջանի երկրների, ինչպես նաև ԵԱՏՄ երկրների համեմատությամբ (տե՛ս, աղյուսակ 8):

Աղյուսակ 8

Գործարարությանը գրադվելու դյուրինությունը ցուցանիչը տարածաշրջանի և ԵԱՏՄ անդամ երկրների համեմատությամբ¹¹⁹

Երկրներ	2016թ.	2015թ.	2014թ.	Փոփոխությունը վարկանիշային աղյուսակում 2016/2015թթ.
Վրաստան	24	24	14	-
Ղազախստան	41	53	76	+12
Ռուսաստան	51	54	64	+3
Ուկրաինա	83	87	112	+4
Ադրբեջան	63	63	88	-
Հայաստան	35	38	49	+3
Ղրղզստան	67	67	99	-
Թուրքիա	55	51	51	-4
Բելառուս	44	43	57	-1

Ինչպես նախորդ տարի, այս տարի ևս Հայաստանը տարածաշրջանի երկրների համեմատիչ վարկանիշով զիջում է միայն Վրաստանին, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետությունների մեջ առաջատարն է:

¹¹⁹“Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, “Doing Business 2015”, The World Bank, Washington DC, 2014, “Doing Business 2014”, The World Bank, Washington DC, 2013:

«Չարկերի վճարում» ցուցանիշը տարածաշրջանի, ԵՄ և ԵԱՏՄ անդամ երկրներում¹²⁰

Երկրներ	2016 թվականին «Գործարարության գեյուլցում» «Չարկերի վճարում» ցուցանիշով զբաղեցրած դիրքը	«Չարկերի վճարում» ցուցանիշի գնահատականը (1-100)	Վճարներ	Ժամանակ	Ընդհանուր հարկային դրույքաչափ
Չայաստան	41	82.51	10	313	19.9
Վրաստան	40	82.76	5	362	16.4
Ադրբեջան	34	83.77	7	195	39.8
Ռուսաստան	47	81.60	7	168	47.0
Ղազախստան	18	89.18	7	188	29.2
Բելառուս	63	78.74	7	176	51.8
Թուրքիա	61	79.44	11	226	40.9
Իրան	123	66.78	20	344	44.1
Ուկրաինա	107	70.69	5	350	52.2
Լատվիա	27	85.76	7	193	35.9
Լիտվա	49	81.42	11	171	42.6
Էստոնիա	30	84.33	8	81	49.4
Մոլդովա	78	76.28	21	186	40.2
Կիպրոս	44	81.70	27	145.5	24.4
Բելգիա	90	73.80	11	161	58.4
Ֆրանսիա	87	74.31	8	137	62.7
Գերմանիա	72	77.00	9	218	48.8
Իտալիա	137	62.98	14	269	64.8
Իսպանիա	60	79.48	9	158	50.0

Այժմ ներկայացնենք «Չարկերի վճարում» ցուցանիշով Չայաստանի, հարևան, ԵՄ և ԵԱՏՄ անդամ երկրների վարկանիշերը

¹²⁰ "Doing Business 2016", The World Bank, Washington DC, 2015, pp. 183-246:

(տե՛ս , աղյ ու սակ 9):

Այս պիսով, ընդհանրացնելով ենթաինդեքսների շարժերի արդյունքները, կարելի է փաստել, որ նախորդ տարվա համեմատ «Գործարարությանը զբաղվելը» ինդեքսի հիմքում ընկած տասը ենթաինդեքսներից՝ «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսը զգալիորեն բարելավվել է շնորհիվ այդ ոլորտում իրականացված լայնածավալ բարեփոխումների:

Ներկայումս Չայաստանը «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսով Վրաստանին զիջում է ընդամենը 1 կետով, իսկ Ադրբեյջանին՝ 7 կետով: Այս ենթաինդեքսի գծով հարավկովկասյան երեք երկրներն էլ նախորդ տարիների համեմատ գրանցել են առաջընթաց, սակայն 2016թ. Չայաստանի և Վրաստանի դիրքերը մնացել են անփոփոխ, իսկ Ադրբեյջանինը՝ նվազել 1 տեղով:

Չնայած այս բարեփոխումներին, ներկայումս Չայաստանում ձեռներեցները կատարում են հարկերի տարեկան 10 վճարում (Վրաստանում՝ 5, Ադրբեյջանում՝ 7)՝ ծախսելով 313 ժամ (Վրաստանում՝ 362, Ադրբեյջանում՝ 195) և վճարում են իրենց համախառն շահույթի 19.9%-ը (Վրաստանում՝ 16.4%, Ադրբեյջանում՝ 39.8%):

Ինչ վերաբերում է Թուրքիային, ապա նկատենք, որ Չայաստանը գերազանցում է վերջինիս «Գործարարությանը զբաղվելը» ինդեքսով. 2014թ. աշխարհի 189 երկրների շարքում Թուրքիան գրավում էր 51-րդ տեղը, իսկ արդեն 2016թ. Թուրքիան 55-րդն է (տե՛ս , աղյ ու սակ 8): Այս ինդեքսի հիմքում ընկած «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսով Չայաստանը գերազանցում է Թուրքիային:

Վերլուծությանը ցույց է տալիս, որ «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսով Չայաստանը զիջում է իր դիրքը միայն Ղազախստանին 23 տեղով, իսկ ենթաինդեքսի բաղադրիչներն ուսումնասիրելիս նկատում ենք նաև, որ Չայաստանը զիջում է վճարման քանակը և ժամանակը բաղադրիչներում (Ղազախստան՝ վճարումների թիվ 7, ժամանակ 188, Չայաստան՝ համապատասխանաբար 10 և 313), իսկ համախառն շահույթից վճարումները բաղադրիչում գերազանցում է վերջինիս (Չայաստան՝ 19.9, Ղազախստան՝ 29.2):

Այս պիսով, «Չարկերի վճարումը» ենթաինդեքսի համակողմանի վերլուծությանից նկատում ենք, որ Չայաստանը հիմնականում

զիջում է իր դիրքը ժամանակ բաղադրիչում, այն պայմանավորված է հարկերի և վճարների համար հաշվետվության ներքին պատրաստման, ներկայացման, նոր օրենսդրական փոփոխության ներքին հետ կապված ուսուցում անցնելու, ինչպես նաև վճարում կատարելու նույն դրված ժամանակի ծախսումների հետ: Նկատում ենք նաև, որ համախառն շահույթից վճարումներ կատարելու ցուցանիշով Հայաստանը գտնվում է շատ Լավ դիրքերում: Օրինակ՝ այդ բաղադրիչը Ռուսաստանում կազմում է 47, Ֆրանսիայում 62.7, Գերմանիայում 48.8, Թուքիայում 40.9, իսկ Հայաստանում 19.9 (տե՛ս, աղյուսակ 9):

Երկրում առկա մրցակցային իրավիճակի վերաբերյալ պատկերացում կարելի է կազմել նաև Համաշխարհային մրցունակության զեկույցի (ՀՄԶ) հիման վրա¹²¹: Համաշխարհային մրցունակության զեկույցը վերլուծության ներքին ամփոփում և վերլուծվող երկրները դասակարգում է Համաշխարհային մրցունակության ցուցիչի միջոցով, որը մշակվել է Համաշխարհային տնտեսական ֆորումի (ՀՏՖ) կողմից: Ցուցիչի հաշվարկն իրականացվում է 12 հենանիշների հիման վրա: Հենանիշների հաշվարկն իրականացվում է վիճակագրական տվյալների և կազմակերպության ներքին իրականացված հարցումների հիման վրա:

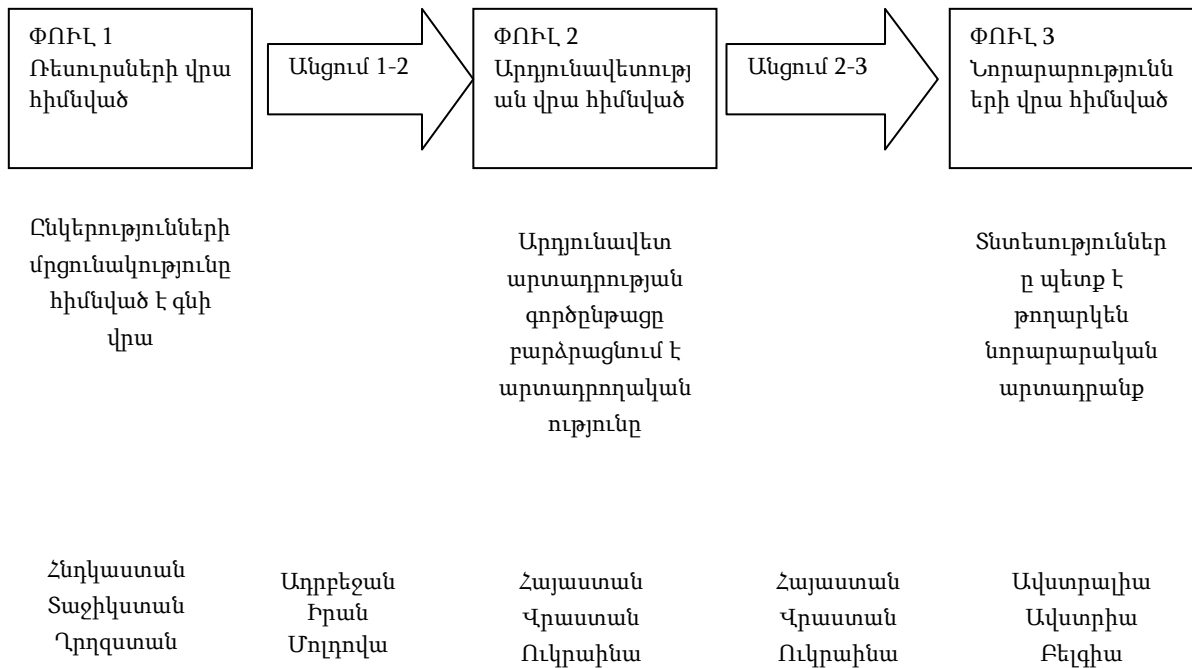
Ցուրաբանչյուր տարի իրականացվում է տնտեսավարող սուբյեկտների հարցում, որին մասնակցում են վերջիններիս ղեկավարները: Հարցումներն իրականացվում են ՀՏՖ-ի և Համաշխարհային մրցունակության ցանցի գործընկեր կազմակերպության ներքին կողմից: 2014-2015թթ. զեկույցի համաձայն Լավագույն արդյունքներ է արձանագրել Շվեյցարիան: Առաջատար հնգյակում են Սինգապուրը, ԱՄՆ, Ֆինլանդիան և Գերմանիան: ԱՊՀ տարածաշրջանի (ներառյալ՝ Վրաստանը) երկրների շարքում առաջընթաց են արձանագրել Ղրղըզստանը (13 կետով), Ռուսաստանը (11 կետով) և Ուկրաինան (8 կետով): Հայաստանը գրանցել է հետընթաց 6 կետով:

¹²¹ <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2014-2015/>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

2014-2015թթ. ՅՄՁ գեկույցում¹²² Հայաստանը անցում է կատարել 1-ից 2 անցումային փուլից դեպի արդյունավետության վրա հիմնված փուլ՝ պայմանավորված մեկ շնչին ընկնող ՀՆԱ-ի աճով (\$2,991-ից \$3,208): Սա նշանակում է, որ հաշվարկներն իրականացնելիս նվազում է հիմնական պայմանների ցուցանիշների կշիռը և աճում են արդյունավետության խթանների և նորարարությունների գործոնների կշիռները (տե՛ս, գծապատկեր 8):

Գծապատկեր 8

Հայաստանի դիրքը Համաշխարհային մրցունակության գեկույցում՝ ըստ փուլերի¹²³



2014-2015 թվականի համաշխարհային մրցունակության գեկույցում Հայաստանը զբաղեցրել է 85-րդ տեղը (144 երկրների շարքում)՝ նախորդ տարվա համեմատ վատթարացնելով զբաղեցրած դիրքը 6 տեղով¹²⁴: Առաջընթաց են գրանցել ենթակառուցվածքների, բարձրագույն կրթության և տեխնոլոգիական պատրաստվածության հենասյուները (տե՛ս, աղյուսակ 10):

Հարկ է նշել, որ չնայած ընդհանուր ցուցանիշի նվազմանը, որոշ ցուցանիշներով աճ է արձանագրվել: Դրանց շարքում 25 կետով

¹²² <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015>, կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.:
¹²³ “Global Competitiveness Report 2014-2015”, World Economic Forum, Geneva, 2014, p. 11:
¹²⁴ “Global Competitiveness Report 2014-2015”, World Economic Forum, Geneva, 2014, p. 13:

առաջընթաց է արձանագրվել նաև բիզնես հիմնելու համար անհրաժեշտ օրերի քանակը հենանիշով՝ ընդհանուր երկրների շարքում զբաղեցնելով 9-րդ տեղը, իսկ նոր բիզնես սկսելու համար անհրաժեշտ գործընթացների քանակը հենանիշով զբաղեցրել է 3-րդ տեղը: Միևնույն ժամանակ 16 կետով նվազել է հարկերի ազդեցությունը աշխատելու խթանների վրա հենանիշը: Այդ հենանիշով Հայաստանը զբաղեցրել է 94-րդ տեղը¹²⁵:

Աղյուսակ 10

ՀՀ դիրքը համաշխարհային մրցու նակու թյան գեկույցու մ¹²⁶

Երկիր	Զբաղեցրած դիրքը	Փոփոխությունը նախորդ տարվա համեմատ
Հունաստան	81	↑
Մոլդովա	82	↑
Իրան	83	↓
Էլ-Սալվադոր	84	↑
Հայաստան	85	↓
Յամայկա	86	↑
Թունիս	87	↓
Նամիբիա	88	↑

Մեկ այլ միջազգային ինդեքս, որը բնութագրում է փոքր և միջին ձեռնարկությունների զարգացման և աճի համեմատական վերլուծությունը, հանդիսանում է ՓՄՁ քաղաքականության ինդեքսը¹²⁷: Այն քաղաքականությունն մշակողների համար գործիք է, որը կոչված է բացահայտելու ՓՄՁ-ի իրական ներուժն աշխատատեղերի ստեղծման և տնտեսական աճին նպաստման գործում: Ինդեքսը հաշվարկվում է 92 ցուցանիշների հիման վրա և Փոքր բիզնեսի ակտի (այսուհետ՝ ՓԲԱ, Small Business Act) 10 սկզբունքների համաձայն գնահատում է փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտում իրականացվող ազգային քաղաքականությունը:

¹²⁵ “Global Competitiveness Report 2014-2015”, World Economic Forum, Geneva, 2014, pp. 112-113:

¹²⁶ “Global Competitiveness Report 2014-2015”, World Economic Forum, Geneva, 2014, p. 112:

¹²⁷ [http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_\[f\]_\[r\]\[1\]_\(1\).pdf](http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_[f]_[r][1]_(1).pdf), կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.:

Ինդեքսը մշակվել է Տնտեսական համագործընթացի և զարգացման կազմակերպության (ՏՀԶԿ, OECD) կողմից¹²⁸: Այն Հայաստանի Հանրապետությանը նույնպես հաշվարկվել է ՏՀԶԿ-ի, Եվրոպական Հանձնաժողովի, Եվրոպական Վերակառուցման և զարգացման բանկի և Եվրոպական վերապատրաստման հիմնադրամի հետ համատեղ: Ինդեքսի հաշվարկման և համակարգման պատասխանատուն ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարությունն է: Այն 1-ին անգամ Հայաստանի Հանրապետությանը նույնպես հաշվարկվել է 2012թ.¹²⁹ Արևելյան գործընկեր երկրների (Հայաստան, Ադրբեյջան, Բելառուս, Վրաստան, Մոլդովա և Ուկրաինա) հետ համատեղ: Ներկայումս ընթացքում է գտնվում Ինդեքսի հաշվարկը՝ 2015թ. համար:

Ինդեքսի դինամիկան դիտարկելը ներկայումս հնարավոր չէ, քանի որ առկա են միայն 2012թ. արդյունքները, սակայն վերջինիս համեմատական վերլուծությունը Արևելյան գործընկեր երկրների շրջանակում, թույլ կտա մանրամասն դիտարկել առավել բարձր արդյունքներ արձանագրած երկրների փորձը:

ՓԲԱ 10 հիմնական ուղղություններն են¹²⁹-

1. ձեռնարկատիրության ուսումնառություն և կանանց ձեռներեցություն,
2. սնանկացումը և երկրորդ հնարավորությունը ՓՄՁ-ների համար,
3. ՓՄՁ քաղաքականության մշակման կարգավորման դաշտ,
4. ՓՄՁ-ների համար գործառնական միջավայր,
5. ա) ՓՄՁ-ների և սկսնակ ընկերությունների համար աջակցության մեխանիզմներ,
բ) պետական գնումներ,
6. ՓՄՁ-ների համար ֆինանսավորման հասանելիություն,
7. ստանդարտներ և տեխնիկական կարգավորումներ,
8. ա) ձեռներեցության հմտություններ,
բ) ՓՄՁ-ների համար նորարարության քաղաքականություն,
9. ՓՄՁ-ները կանաչ տնտեսության մեջ,
10. ՓՄՁ-ների միջազգայնացում:

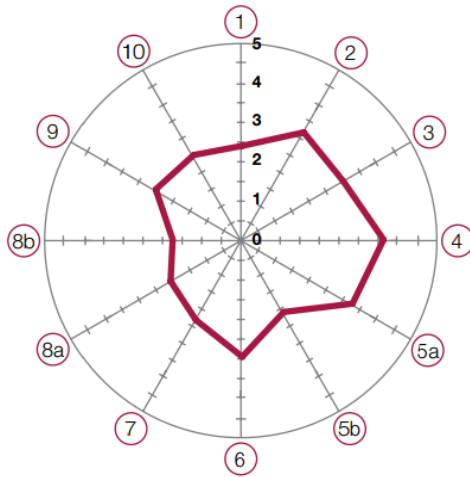
¹²⁸ http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_fi_ltr11_1.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.:

¹²⁹ http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_fi_ltr11_1.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.:

Յուրաքանչյուր ուղղության գնահատում է 1-ից 5 բալանի սանդղակով (1-ամենաթույլ, 5-ամենաուժեղ) (տես 'ս, գծապատկեր 9):

Գծապատկեր 9

Չայաստանի 2012 թվականի արդյունքներով ստացած ՓՄԱ միվորները¹³⁰



Նշված գնահատականների համար հիմք են հանդիսացել հետևյալ քայլերը՝ ուղղված ՓՄԱ ոլորտի բարելավմանը՝

- ՓՄԱ քաղաքականության իրականացման գործակալության հիմնումը,
- ՓՄԱ աջակցության խորհրդի ստեղծումը,
- ՓՄԱ ռազմավարության մշակումը,
- ՓՄԱ սահմանումների համապատասխանեցումը ԵՄ սահմանումներին:

Կարգավորումների պարզեցման մասսայական նախաձեռնությունների շնորհիվ Չայաստանը առավել ազույն միավորներ է վաստակել գործառնական միջավայրում: Բացի այդ ՓՄԱ ՁԱԿ-ի կողմից Չայաստանի ողջ տարածքում բարձր ներկայացվածությունն իր դրական ազդեցությունն է ունենում ՓՄԱ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների տեղեկացվածության բարձրացման, բիզնես ծառայությունների հասանելիության և կիրառվող գործիքների արդյունավետության բարձրացման վրա:

Վերլուծության արդյունքում Չայաստանին առաջարկվել է¹³¹

¹³⁰ [http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_\[Arm\]_\[f\]_\[lr\]\[1\]_\(1\).pdf](http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_[Arm]_[f]_[lr][1]_(1).pdf), կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.:

¹³¹ «ՓՄԱ քաղաքականության համաթիվ. Արևելյան գործընկեր երկրներ 2012, հիմնական ուղերձ», Երևան, 2013թ., էջ 23

- մշակել և հաստատել ՓՄՁ զարգացման ռազմավարությանը և շարունակել հանրային-մասնավոր երկխոսության ներքին վրահիմնված բիզնես միջավայրի բարեփոխումները: Ռազմավարությանը պետք է ներառի ձեռնարկության ներքին ձեռներեցության ռազմավարական զարգացումը ուսումնառության համակարգում, շեշտադրի հմտության ներքին զարգացումը փոքր բիզնեսում և կանանց ձեռներեցության աջակցությանը,
- բարձրացնել հանրային խորհրդատվության ներքին արդյունավետությանը՝ քաղաքականության մշակման քննարկումների մեջ ՓՄՁ ներկայացուցիչների ներգրավվածության մեծացման միջոցով,
- առաջնահերթության սահմանել ՓՄՁ ֆինանսավորման, նորարարության և արտահանման խթանման ուղղության ներքին: Որպես օրինակ կարող է ծառայել ՓՄՁ քաղաքականության գործիքների սահմանում, որոնք կուղղվեն տնտեսության առանցքային ճյուղերում (գյուղատնտեսության, տեղեկատվական և հեռահաղորդակցության տեխնոլոգիաներ, զբոսաշրջության և շինարարության) ՓՄՁ ոլորտի հատուկ կարիքների բավարարմանը:

Արևելյան գործընկերներ երկրների շարքում հիմնականում առաջատար դիրքեր ունի Վրաստանը, իսկ որոշ ցուցանիշներով նաև Բելառուսը, մասնավորապես՝ ստանդարտներ և տեխնիկական կարգավորումներ և ՓՄՁ-ների համար նորարարության քաղաքականության: Հարկ է նշել, որ Հայաստանը հիմնականում գտնվում է առաջին եռյակում, իսկ որոշ ցուցանիշներով էլ գերազանցում է գործընկեր երկրներին:

Ուսումնասիրելով տարբեր վարկանիշային աղյուսակներում ՀՀ զբաղեցրած դիրքի փոփոխության ներքին՝ կարող ենք փաստել, որ իրականացված հարկային բարեփոխումներն անհետևանք չեն եղել ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների համար: Դրանց արդյունքում կրճատվել է հարկային հաշվետվության ներքին ներկայացման համար պահանջվող ժամանակը, պարզեցվել են ընթացակարգերը:

Ներկայացված վարկանիշների վերլուծությանը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ պետք է վերլուծել հատկապես այն երկրների հարկային բարեփոխումները, որոնք վերջին տարիներին բարելավել են իրենց դիրքերը վարկանիշային ցանկերում: Այդ երկրներում իրականացված հարկային բարեփոխումների ուսումնասիրությանը և կիրառումը Հայաստանում կնպաստի երկրի տնտեսական միջավայրի բարելավմանը՝ դրական ազդեցություն ունենալով ՓՄՁ ոլորտի վրա:

2.3 ՀՀ ՓՄՁ ոլորտի հիմնախնդիրները և բարեփոխման առաջնահերթ ուղղությունները

Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության՝ որպես ժամանակակից տնտեսության կարևոր բաղկացուցիչ մասի զարգացումը հսկայական նշանակություն ունի ողջ տնտեսական համակարգի համար:

ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների բարձր հարմարվողականությունը և դրա կողմից երկրի ներքին շուկայի գրեթե բոլոր ոլորտների զանգվածային ընդգրկումն ապահովում է տնտեսության զարգացման կայունությունը: ՓՄՁ ոլորտն ավելի ացնում է պետական բյուջեի մուտքերի ծավալը, խթանում է գիտատեխնիկական առաջընթացը, իրականացնում է տնտեսության համար այլ կարևոր գործառնություններ:

Ներկայացնելով ՓՄՁ ոլորտի կարևորությունը երկրի տնտեսության համար՝ չենք կարող չանդրադառնալ ոլորտում առկա հիմնախնդիրներին: Այդ հիմնախնդիրների լուծումը կարող է ապահովել ոլորտի հետագա զարգացումը: ՓՄՁ ոլորտի հիմնախնդիրները բացահայտվել են ոլորտի SWOT վերլուծության միջոցով (տե՛ս, գծապատկեր 10):

Դիտարկվել և համադրվել են ՓՄՁ ոլորտի ուժեղ և թույլ կողմերը, ինչպես նաև հնարավորությունները և առկա սպառնալիքները: Միաժամանակ, հաշվի առնելով ոլորտի հնարավորություններն ու ուժեղ կողմերը, ներկայացվել են հիմնախնդիրների հաղթահարման հնարավոր միջոցառումներ:

ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության հիմնախնդիրները պայմանավորված են մի շարք օբյեկտիվ և

սուբյեկտիվ գործոններով, որոնք իրենց ազդեցությունն ունեն թե՛ սկսնակ, թե՛ գործող ՓՄՁ սուբյեկտների գործունեության վրա:

Գծապատկեր 10

ՓՄՁ ոլորտի SWOT վերլուծությունը¹³²

	<u>Ուժեղ կողմեր</u>	<u>Թուլ կողմեր</u>
	<ul style="list-style-type: none"> • ՓՄՁ ՉԱԿ-ի կողմից ՓՄՁ աջակցություն տրամադրում • ՓՄՁ կողմից նորարարություններ արականացմանն ուղղված պետական աջակցություն • Արտահանման խթանմանն ուղղված պետական քաղաքականություն 	<ul style="list-style-type: none"> • ՓՄՁ ոլորտի համար քաղաքականության երկարաժամկետ ծրագրերի բացակայություն • Հարկային և մաքսային կարգավորումներ • Ֆինանսների դժվար հասանելիություն
<u>Հնարավորություններ</u> <ul style="list-style-type: none"> • Աճող արտահանում • Տնտեսության ճյուղային վերակառուցում (գարգացող ՏՏ ոլորտ, արդյունաբերություն և ծառայությունների ոլորտների աճ ՀՆԱ-ում) • Սփյուռքի աջակցություն 	<ul style="list-style-type: none"> • Սփյուռքի և ՓՄՁ ՉԱԿ աջակցությամբ ՓՄՁ-ների գարգացման խթանում • Նորարարությունն ուղղված ՏՏ ոլորտի հնարավորությունների օգտագործմամբ ՓՄՁ ոլորտի գարգացում • Արտահանման խթանման քաղաքականություն միջոցով արտահանման ծավալների աճ 	<ul style="list-style-type: none"> • Արտահանման խթանմանն ուղղված քաղաքականություն միջոցով արտաքին շուկայի ընդլայնում • Նորարարությունն աջակցությունն ուղղված գիտատար ճյուղերի գարգացում • ՓՄՁ ՉԱԿ-ի միջոցով մարզերի տնտեսավարող սուբյեկտների գարգացում
<u>Սպառնալիքներ</u> <ul style="list-style-type: none"> • Փոքր ներքին շուկա • Էական կախվածությունն տարածաշրջանային գարգացումներից (արտահանման կեսն ուղղված ԷՌԴ, մեծ կախվածությունն ֆինանսական փոխանցումներից՝ ՀՆԱ-ի 18-20%) • Ոչ համաչափ բաշխվածությունն Երևանի և մարզերի միջև 	<ul style="list-style-type: none"> • Արտահանման խթանմանն ուղղված քաղաքականություն միջոցով արտաքին շուկայի ընդլայնում • Նորարարությունն աջակցությունն ուղղված գիտատար ճյուղերի գարգացում • ՓՄՁ ՉԱԿ-ի միջոցով մարզերի տնտեսավարող սուբյեկտների գարգացում 	<ul style="list-style-type: none"> • Երկարաժամկետ ծրագրերի կազմում մարզերի ՓՄՁ-ների գարգացման նպատակով • Հարկային և մաքսային կարգավորումները հստակեցում՝ ԵԱՏՄ անդամակցություն շրջանակներում

¹³² «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրություն գարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն», Երևան, 2015թ., Հավելված 3, էջ 30-31, աղյուսակը ըրամշակվել է հեղինակի կողմից:

Մեր կարծիքով, ՓՄՁ ոլորտի հիմնախնդիրներից կարելի է առանձնացնել հետևյալները՝

- ՓՄՁ ոլորտի՝ հատկապես նորաստեղծ տնտեսավարող սուբյեկտների համար \$ինանսական միջոցների հասանելիության ցածր մակարդակը,
- նորաստեղծ տնտեսավարող սուբյեկտների համար ձեռնարկատիրության ամբողջապես զբաղվելու վերաբերյալ համապատասխան գիտելիքների պակասը,
- առկա խնդիրները՝ կապված որակյալ խորհրդատվության և ստանալու հետ,
- շուկայական, ինչպես նաև արտարժույթային ռիսկերից ապահովագրման գործընթացների անկատարությանը,

շուկայում զբաղեցրած թույլ մրցակցային դիրքը:

Կարծում ենք, ՓՄՁ ոլորտի հիմնախնդիրների լուծումը պետք է կրի համակարգված բնույթ: Այդ պատճառով միայն հարկային ոլորտին առնչվող խոչընդոտների հաղթահարումը, չնայած կարող է բարելավել ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների գործարարության ամբողջապես զբաղվելու պայմանները, սակայն էական արդյունքների հասնելու համար անհրաժեշտ է բոլոր շահագրգիռ մարմինների միասնական քաղաքականության ձևավորում և իրագործում:

Ինչպես ներկայացված է գծապատկեր 10-ում, ոլորտի թույլ կողմերի շարքում այլ գործոնների հետ նշվում է նաև հարկային վարչարարության անկատարությունը: Նշենք, որ ՓՄՁ զարգացմանը խոչընդոտող օրենսդրական բնույթի հիմնախնդիրները շատ հաճախ հանգեցնում են ՓՄՁ ոլորտի և պետական մարմինների միջև փոխհարաբերության ներքին առկա մի շարք վարչարարական բնույթի խնդիրների:

Դեռևս 2009թ. ԱՄՆ Միջազգային զարգացման կենտրոնի (ԱՄՆ ՄԶԳ-USAID) կողմից իրականացվել են հարցումներ ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ¹³³: Ընտրանքային կարգով իրականացված հարցումների արդյունքում փորձ է արվել գնահատել

¹³³ «ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումները գործարարների աչքերով», Երևան, 2009թ. Էջ 2:

գործող հարկային համակարգը և բացահայտել առկա հարկային հիմնախնդիրները:

Իրականացված հարցման արդյունքներով հարկ վճարողների գերակշիռ մասը՝ Երևանում հարցվածների 60.5%-ը, իսկ մարզերում՝ 46.0%-ը, գործող հարկային համակարգը համարել է բավարար, իսկ ծայրահեղ անբարենպաստ՝ Երևանում՝ 36%-ը, մարզերում՝ 42.0%-ը: Մինչդեռ հարկային համակարգը բարենպաստ է համարել Երևան քաղաքում հարկ վճարողների 2.3%-ը, իսկ մարզերում՝ 10.0%-ը:

Այս գնահատականը բավականին ցածր է և վկայում է հարկ վճարողների կողմից հարկային մարմնի նկատմամբ անվստահության մասին: Միևնույն ժամանակ հարկային մարմնում իրականացվող հակակոռուպցիոն միջոցառումների նկատմամբ հարկ վճարողների արձագանքը դրական է եղել:

Հարցման շրջանակներում ուսումնասիրվել է նաև թե որքանով են հարկ վճարողները տեղեկացված լինում հարկային մարմնում իրականացվող հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ: Այս առումով հարկ վճարողների արձագանքը բավականին դրական է եղել:

Հարցվածների 70.0%-ը Երևանում և 60.0%-ը մարզերում որոշ չափով տեղեկացված են եղել, բավականին բարձր է նաև քաջատեղյակ հարկ վճարողների տեսակարար կշիռը: Հարկ է նշել, որ 2009թ. ի վեր հարկային մարմինն այս ուղղությամբ բավականին դրական տեղաշարժ է արձանագրել: Մասնավորապես՝ նախաձեռնվող օրենսդրական փոփոխությունները քննարկվում են հարկ վճարողների հետ թե՛ Երևան քաղաքում և թե՛ մարզերում, պարզաբանվում են զանգվածային լրատվամիջոցներով, իսկ օրենսդրական փոփոխությունները կատարելուց հետո ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ուսումնական կենտրոնի կողմից կազմակերպվում են ուսուցողական դասընթացներ հարկ վճարողների համար: Այս ամենը ունեցել է իր դրական ազդեցությունը՝ նպաստելով հարկային մարմնի հանդեպ հարկ վճարողների դրական վերաբերմունքի ձևավորմանը:

Չնայած այն հանգամանքին, որ արդեն ներդրվել և գործում է հարկային հաշվետվությունների ընդունման նոր՝ էլեկտրոնային համակարգը, սակայն դեռևս առկա են բազմաթիվ թերություններ: Այս

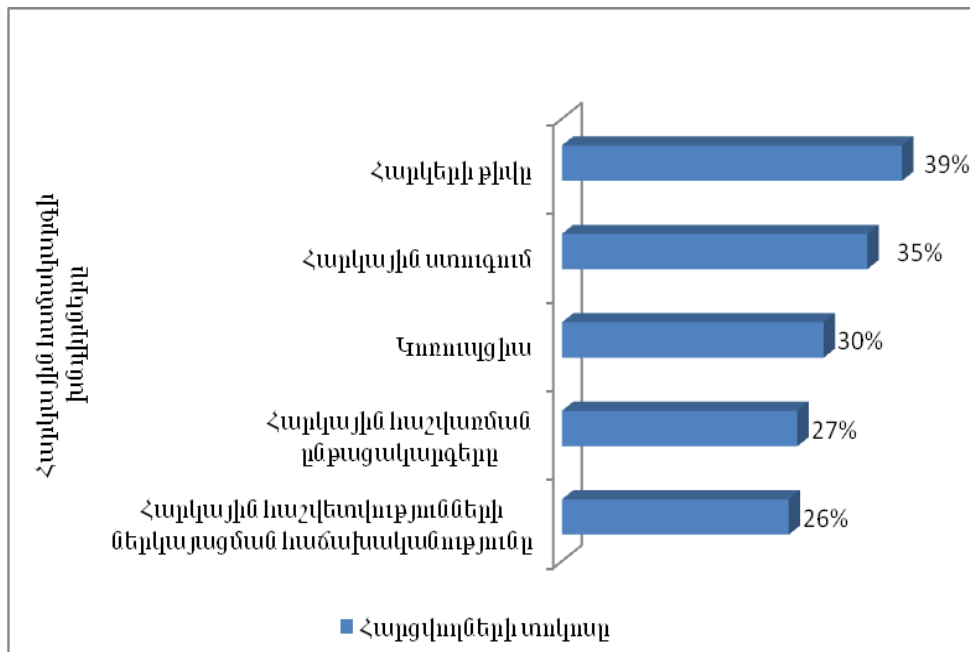
համակարգը ՓՄՁ ոլորտից պահանջում է լրացուցիչ ֆինանսական միջոցներ՝ տեխնիկական հնարավորությունների ներդրման համար:

Օրենսդրական բազայի անկատարության հետևանքով անընդհատ փոփոխությունների է ենթարկվում փոքր ձեռնարկությանների գործունեությունը: Օրինակ՝ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներում և դրանց կիրառման հրահանգներում բավականին հաճախակատարվում են փոփոխություններ, իսկ ձեռնարկատերերը պետք է մշտապես ինքնուրույն հետևեն դրանց: Հարկային համակարգի անկատարությունը ՓՄՁ ոլորտի համար լուրջ հիմնախնդիր է, որը բացասաբար է ազդում վերջիններիս ֆինանսատնտեսական գործունեության վրա:

Մեկ այլ ֆինանսական կառույցի՝ Միջազգային ֆինանսական կորպորացիայի կողմից իրականացված հետազոտությունների միջոցով փորձ է արվել բացահայտել առկա հարկային հիմնախնդիրները (տես, գծապատկեր 11):

Գծապատկեր 11

ՀՀ հարկային համակարգի հիմնախնդիրները¹³⁴



Ինչպես ներկայացված է գծապատկեր 11-ում հարցվածների մոտ 40%-ը ամենամեծ խնդիրը տեսնում են հարկերի քանակում: Նշենք, որ

¹³⁴ International Finance Corporation "Report: The Costs of Tax Compliance in Armenia" Yerevan, 2011, p.9:

հարցումը իրականացնելուց հետո հարկային մարմնի նախաձեռնած օրենսդրական փոփոխության արդյունքում եկամտահարկը և սոցիալական ապահովագրության վճարները միավորվել են մեկ միասնական հարկատեսակում, ինչը կրճատել է հաշվարկների լրացման և հարկային մարմիններ կայացման համար պահանջվող ժամանակահատվածը:

Տնտեսավարող սուբյեկտների համար հարկային հաշվառման ընթացակարգերի ծախսատար լինելու հիմնական պատճառը հատուկ հարկային գրքեր վարելու (դրամարկղային գրքեր, առաքման գրքեր) և հաճախ փոփոխվող հարկային օրենսդրության ու սուբնասիրության, յուրացման և վերլուծության համար ժամանակ ծախսելու անհրաժեշտությունն է:

Հաշվետվությունների ներկայացման և հարկերի վճարման համակարգերը ևս ժամանակատար են: Այդ խնդրի լուծման նպատակով հարկային մարմնի կողմից ներդրված էլեկտրոնային եղանակով հաշվետվությունների ներկայացման համակարգը բավականին պարզեցրել է ընթացակարգը, սակայն մյուս կողմից տեխնիկական ապահովման տեսանկյունից լրացուցիչ բեռ է հանդիսացել հարկ վճարողների համար:

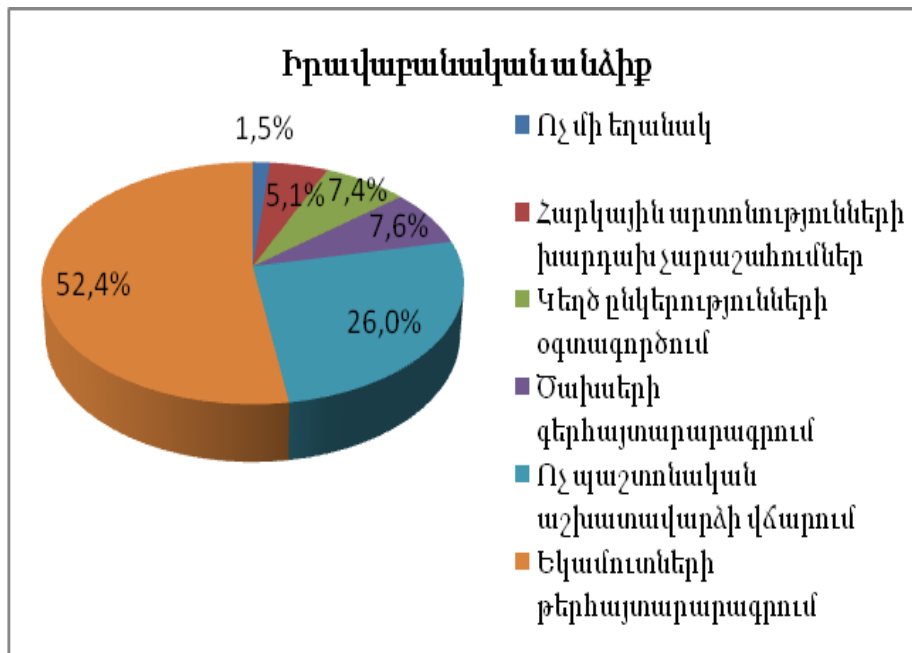
Միևնույն ժամանակ հարկ վճարողները էական խնդիր են տեսնում նաև հարկային ստուգումներում: Ստուգումը ենթադրում է ժամանակ, որը ծախսվում է ստուգման ընթացքում ստուգող տեսուչին օժանդակելու համար: Կարծում ենք, որ հենց հարկային ստուգման ընթացքում, երբ տեղի է ունենում հարկ վճարող – հարկային տեսուչ շփումը, առավել մեծանում են կոռուպցիոն ռիսկերը:

Այս հանգամանքով էլ պայամանավորված՝ հարկային մարմինը ներդրել է ռիսկային չափանիշների հիման վրա իրականացվող ստուգումների համակարգը: Այն կրճատում է հնարավոր սուբյեկտիվ գործոնները և նպաստում հարկային ստուգումների արդյունավետության բարձրացմանը, առավել թափանցիկ հարկային հսկողության իրականացմանը, ինչպես նաև ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության ժամանակ նվազեցնում մարդկային գործոնի ազդեցությունը:

Հարկային օրենսդրության անկատարությանը և սթափականին դժվարացնում է հարկ վճարողների համար իրենց պարտավորությանն ենթի կատարումը և պարարտ հող է ստեղծում ագրեսիվ պլանավորման միջոցով տարբեր եղանակներով խուսափել հարկերի վճարումից¹³⁵ (տե՛ս, գծապատկերներ 12 և 13):

Գծապատկեր 12

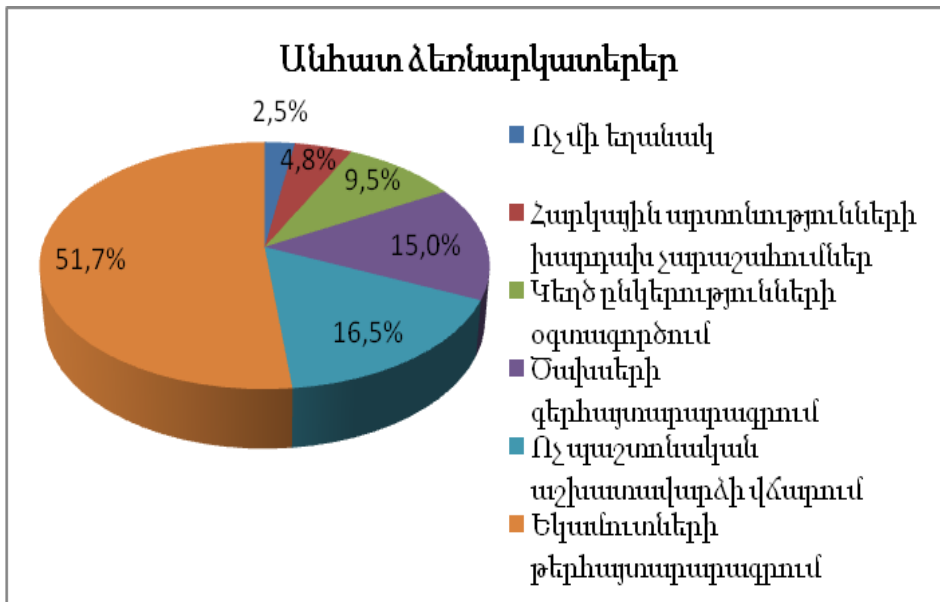
Իրավաբանական անձանց կողմից հարկերի վճարումից խուսափելու եղանակներ



Գծապատկեր 13

Անհատ ձեռնարկատերերի կողմից հարկերի վճարումից խուսափելու եղանակներ

¹³⁵ International Finance Corporation "Report: The Costs of Tax Compliance in Armenia" Yerevan, 2011, p.122:



Միջազգային ֆինանսական կորպորացիայի կատարած վերլուծության ներքին արդյունքները փաստում են, որ հարկերի վճարումից խուսափելու ամենատարածված եղանակը թե՛ իրավաբանական անձանց կողմից, թե՛ անհատ ձեռնարկատերերի կողմից հանդիսանում է եկամուտների թերհայտարարագրումը: Ոչ պաշտոնական աշխատավարձի վճարումը առավել բարձր տեսակարար կշիռ ունի իրավաբանական անձանց մոտ՝ կազմելով 26%, մինչդեռ անհատ ձեռնարկատերերի մոտ կազմում է 16%: Անհատ ձեռնարկատերերի կողմից հարկերը վճարելուց խուսափելու տարածված եղանակներից են նաև ծախսերի գերհայտարարագրումը՝ 15.0%, ինչը իրավաբանական անձանց շրջանակում ավելի քիչ է տարածված 7.5%:

Իրավաբանական անձանց և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից հարկերը չվճարելու նպատակով ձեռնարկված քայլերից են նաև կեղծ ընկերությունների կիրառումը և արտոնությունների խարդախ չարաշահումը: Հատկանշական է, որ հարկերի վճարումից չեն խուսափում միայն իրավաբանական անձանց 1.5%-ը և անհատ ձեռնարկատերերի 2.5%-ը¹³⁶:

Կարծում ենք այս խնդրի հաղթահարման առումով պետությունը և հարկային մարմինը պետք է չմոռանան հարկային օրենսդրությունը և վարչարարության համակարգը կատարելագործելու նախնական մասին, որը թույլ կտա կրճատել հարկերից

¹³⁶ International Finance Corporation "Report: The Costs of Tax Compliance in Armenia" Yerevan 2011, p.122

խուսափելու հնարավորությունն ընձեռող գործունեերը, ինչպես նաև կխթանի հարկային կարգապահությունը:

Հայաստանում տնտեսավարող սուբյեկտները կարող են խուսափել հարկերի վճարումից հիմնականում օրենսդրական դաշտի անկատարություն ամբողջապես մանավորված: Իրավաբանական անձանց 55.2%-ը և անհատ ձեռնարկատերերի 56.6%-ը հարկային իրավախախտումները պայմանավորում են հենց այս գործունով:

Համեմատաբար մեծ տեսակարար կշիռ են զբաղեցնում նաև վերահսկվող մարմնի հետ ոչ պաշտոնական համաձայնության հնարավորությունը՝ իրավաբանական անձանց մոտ 25.7%, իսկ անհատ ձեռնարկատերերի մոտ՝ 20.9%: Հարկային համակարգի մյուս թերությունները, որոնք հնարավորություն են տալիս տնտեսավարողներին հարկերից խուսափելու, վերահսկողական վատ համակարգն է, վերահսկող մարմինների մասնագիտական գիտելիքների պակասը, ցածր տույժերը:

Այսինքն՝ տնտեսության զարգացմանը խոչընդոտող հանգամանքներից է տնտեսության զգալի մասը կազմող սովետային տնտեսության առկայությունը: Վերջինս բնութագրական է տնտեսության գրեթե բոլոր ոլորտների համար, հատկապես՝ հարկային ոլորտի: Սովետայինության առաջացման հիմնական պատճառ են հանդիսանում հարկային համակարգում տեղ գտած թերությունները: Սովետայինությունը դրսևորվում է հարկման օբյեկտների թաքցման, կեղծ հարկային փաստաթղթերի գործածության, օրենքի շրջանցման միջոցով և այլն:

Հարկերից խուսափելու դեպքերը կանխելու համար անհրաժեշտ է փոփոխել հարկային օրենսդրությունը, մասնավորապես պատժամիջոցների վերանայված համակարգը: Բացի այդ, հարկ վճարողների և հարկային ծառայողների միջև ոչ պաշտոնական համաձայնության դեպքերը կանխելու համար հարկ է խիստ և հետևողական վերահսկողական քայլեր ձեռնարկել հարկային ծառայողների նկատմամբ: Վերահսկող մարմինների հմտությունների դեռևս պակասի պատճառով հարկատուները կարողանում են խուսափել հարկեր վճարելուց: Անհրաժեշտ է բարելավել մարդկային ռեսուրսների կառավարման համակարգը, այդ թվում՝ հարկային

ծառայողներին ուսուցման գործընթացը, ինչպես նաև վերջիններիս մասնագիտական համապատասխանության աստիճանը բարձրացնելու նպատակով պարբերաբար անցկացնել հարկային ծառայողներին կատարողականության գնահատում:

Հարցման շրջանակներում և հարկ վճարողների հետ հանդիպումների արդյունքում հարկ վճարողների կողմից բարձրացվել են մի շարք հիմնախնդիրներ, ներկայացվել են առաջարկություններ, որոնք կարող են նպաստել հարկային համակարգի կատարելագործմանը: Մասնավորապես՝

- ներկայումս գործող հարկային համակարգը չի խրախուսում նրանց ընդլայնվելու, քանի որ ընդլայնման արդյունքում հարկ վճարողները կանցնեն հարկման ընդհանուր դաշտ, ինչն անցանկալի է հաշվի առնելով ընդհանուր հարկման ընթացակարգերի բարդությունը: Ուստի անհրաժեշտ է ձևավորել միասնական, պարզ և տնտեսավարող սուբյեկտների զարգացմանը նպաստող հարկային համակարգ,
- իրականացվող բարեփոխումները արդյունավետությանը ապահովելու համար շատ կարևոր է հարկատուների հարկային կարգապահության և հարկահավաքման գործընթացի օբյեկտիվ վերահսկման և գնահատման մեջ ներգրավել ոլորտային հասարակական կառույցների,
- հարկատուներին պատահական սխալներից ապահովագրելու նպատակով առաջարկվում է ներդնել սուբսիդիար պատասխանատվության օժտված միջնորդ հարկային գործակալի և ոլորտային հարկային տեսուչի ինստիտուտներ, որոնց աջխատանքը կգնահատվի ձեռնարկության կամ ոլորտի զարգացման մասին վկայող տվյալներից ելնելով: Նման ինստիտուտների առկայությունը դեպքում խիստ կնվազի ոչ կանխամտածված անճշտությունների թիվը:

Հայաստանում բիզնեսին խոչընդոտող հիմնական խնդիրների բացահայտման նպատակով 2015թ. իրականացվել է ՓՄՁ իրավիճակային հետազոտություն¹³⁷: Խնդիրների բացահայտման նպատակով հարցումներ են իրականացվել ինչպես ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող

¹³⁷ «ՓՄՁ իրավիճակային համապարփակ հետազոտությունն մակրո և միկրո մակարդակներում», Երևան, 2015

սուբյեկտների, այնպես էլ պետական կառավարման համակարգի վերլուծաբանների շրջանակում:

Հարցումների միջոցով փորձ է արվել գնահատել բիզնեսի զարգացմանը խոչընդոտող հիմնական խնդիրները, ինչի արդյունքում որպես հիմնական խոչընդոտ նշվել են հարկային օրենքների ոչ հստակ ձևակերպումները և օրենքների հաճախակի փոփոխությունները (համապատասխանաբար՝ հարցվածների 33.4% և 27.5%):

Որպես վերջին 5 տարիներում տնտեսավարող սուբյեկտների վրա առավել էական ազդեցություն ունեցող հիմնախնդիրներ նշվել են ֆինանսական ռեսուրսների դժվար հասանելիությունը, անկայուն տնտեսությունը և բարձր հարկերը: Չնայած այս ամենին հարցված ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից տարբեր ոլորտներում իրականացվող բարեփոխումներին տրվել է դրական գնահատական: Մասնավորապես՝ հարցվածների 18.8%-ը գտնում է, որ կրճատվել է բյուրոկրատիան, 11.6%-ը՝ կոռուպցիան և 8.9%-ը դրական է գնահատել հարկային ոլորտի բարեփոխումները: Հարկային ոլորտում որպես դրական բարեփոխում մատնանշվել է հատկապես հարկերի դրույքաչափերի նվազումը:

Ուշադրություն է արժանի այն հանգամանքը, որ վերջին տարիներին տեղի ունեցած օրենսդրական փոփոխությունները հարցվողների կողմից գնահատվել է հետևյալ կերպ՝

- ընտանեկան ձեռնարկատիրության վերաբերյալ օրենսդրական բարեփոխումից գոհ են հարցվածների 58.0%-ը,
- շրջանառության հարկի մասին ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխություններից գոհ են հարցվածների 33.1%-ը,
- սահմանամերձ գոտիներում իրականացվող ձեռնարկատիրության վերաբերյալ օրենսդրական բարեփոխումից գոհ են հարցվածների 66.0%-ը¹³⁸:

Ի հակադրություն տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից օրենսդրական բարեփոխումներին տրվող հիմնականում դրական գնահատականների, պետական մարմիններում, մասնավորապես՝ ՀՀ Էկոնոմիկայի, ՀՀ կրթության և գիտության, ՀՀ աշխատանքի և

¹³⁸ «ՓՄՁ իրավիճակային համապարփակ հետազոտություն մակրո և միկրո մակարդակներում», Երևան, 2015, էջ 11:

սոցիալական հարցերի նախարարության ներքին, Հայաստանի գործառույթի հանրապետական միության, ՓՄՁ 2ԱԿ հիմնադրամի, վերլուծական կենտրոնների և տնտեսագետ վերլուծաբանների հարցումների արդյունքում նշվել է, որ վերոնշյալ բարեփոխումներն ակնկալվող արդյունքներ չեն տվել¹³⁹:

ՓՄՁ-ների 21.1%-ը գտնում են, որ այնուամենայնիվ հարկերի դրույքաչափերը բարձր են, հարկային օրենքների ոչ հստակ ձևակերպումները առաջացնում են խնչը նդոտներ շուրջ 33%-ի մոտ, իսկ օրենքների հաճախակի փոփոխությունը խնդիր է առաջացնում շուրջ 27.5%-ի մոտ, հետևաբար ՀՀ կառավարությունը պետք է զգուշորեն և արդյունավետորեն իրականացնի հարկային բարեփոխումները և բարձրացնի դրանց իրազեկման և ընկալման գործընթացները:

Ընդհանրացնելով իրականացված հետազոտությունների և հարցումների արդյունքները՝ կարող ենք փաստել, որ գործող հարկային դրույքաչափերը բարձր են, իսկ փոքր ձեռնարկություններին տրվող արտոնությունները՝ խիստ սահմանափակ: Ներկայումս գործող հարկային համակարգն ընդհանուր առմամբ ոչ միայն չի նպաստում ՓՄՁ ոլորտի զարգացմանը, այլև շատ դեպքերում նույնիսկ խնչը նդոտում է դրան: Հարկային քաղաքականության մեջ հաշվի չեն առնվում սկսնակ ձեռնարկատերերի շահերը, չկան մեկնարկային հնարավորություններ ապահովող պայմաններ, ինչը թույլ չի տալիս որ ՓՄՁ ոլորտն արագորեն աճի և զարգանա:

Նշենք, որ հարկային մարմինը ևս ուսումնասիրում է առկա հարկային հիմնախնդիրները՝ փորձելով գտնել դրանց հաղթահարման ուղիները: Մասնավորապես՝ հարկային վարչարարության բարեփոխումների շրջանակներում կատարված աշխատանքներին զուգահեռ՝ հարկային մարմնի բիզնես գործընթացների վերակազմակերպման շրջանակներում բացահայտվել են մի շարք խնդիրներ.

- հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգը դեռևս կատարելագործման կարիք ունի, մասնավորապես՝ «Հարկատու 3» համակարգի ամբողջական ներդրման և իրականացվող օրենսդրական

¹³⁹ «ՓՄՁ իրավիճակային համապարփակ հետազոտությունն մակրո և միկրո մակարդակներում», Երևան, 2015, էջ 18:

փոփոխության ու ներքին գուժընթաց ծրագրային ապահովման գործընթացը կատարելագործման կարիք ունի,

- հարկ վճարողներին ծառայության ու ներքին մատուցման որակի բարելավումը ժամանակի հրամայական է, քանի որ նախատեսվող փոփոխության կարող են ներդրվել միայն համապատասխան մասնագիտական կարողության ու նեցող անձնակազմի առկայության պարագայում:

ԳԼՈՒԽ 3. ՓՄՁ ՈՒ ՈՐՏԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԻՋԱԿԱՅՐԻ ԲԱՐԵԼ ԱԿՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ

3.1 ՓՄՁ ու որսի հարկային բարեփոխումների ազդեցությունը պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա

Հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումներն իրենց արտացոլում են գտնում տվյալ երկրի հարկային եկամուտների կառուցվածքում: Աշխատանքի շրջանակներում դիտարկված հարկային փոփոխությունների ազդեցությունները գնահատելու համար վերլուծվել է ՀՀ պետական բյուջեում հարկային մուտքերի կազմն ու կառուցվածքը:

Հասարակության կյանքում հարկերի դերի գնահատման առավելը նդհանրական ցուցանիշը հարկային բեռի մեծությունն է: Այն որոշվում է որպես գանձված հարկերի ընդհանուր գումարի հարաբերությունն համախառն ներքին արդյունքի (ՀՆԱ) մեծության նկատմամբ, այսինքն՝ ցույց է տալիս, թե տվյալ տարվա արտադրված արդյունքի որմասն է վերաբաշխվում բյուջետային մեխանիզմների միջոցով: Այդ ցուցանիշը զարգացած երկրներում տատանվում է 40-45%-ի սահմաններում (տե՛ս, հավելված 4): Հայաստանի Հանրապետությունում նույն ցուցանիշը 2015 թվականին եղել է 21.2% (տե՛ս, աղյուսակ 11):

Աղյուսակ 11

Հարկային բեռը ՀՀ-ում

	2007թ.	2008թ.	2009թ.	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
ՀՆԱ (մլրդ դրամ) ¹⁴⁰	3149,3	3568,2	3141,7	3460,2	3779,4	4000,7	4555,6	4828,6	5032,1
Հարկեր (մլրդ դրամ) ¹⁴¹	505,5	726,1	625,3	699,4	777,4	878,4	1000,9	1064,1	1067,9
Հարկային բեռ	16,1%	20,3%	19,9%	20,2%	20,6%	22,0%	22,0%	22,0%	21,2%

Աղյուսակ 11-ի տվյալներից պարզվում է, որ 2014թ. համեմատ 2015թ. հարկային բեռը նվազել է 0.8 տոկոսային կետով: Միևնույն ժամանակ

¹⁴⁰ <http://armstat.am/am/?nid=126&id=01001>, կայքի վերջին դիտում՝ 04.02.2015թ.:

¹⁴¹ ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվությունն, 2014թ., ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություններ 2009-2012թթ.:

ՀՆԱ-ն աճել է 4.2%-ով, իսկ հարկային եկամուտներն ավելացել են 0.36%-ով:

Դիտարկված ողջ ժամանակահատվածում հարկային եկամուտները շարունակական աճ են արձանագրել և 2007թ. համեմատ 2015թ. կրկնապատկվել են: Միևնույն ժամանակահատվածում ՀՆԱ-ն ավելացել է 1.6 անգամ: Այսինքն՝ նշված ժամանակահատվածում հարկային եկամուտների աճի տեմպը գերազանցել է ՀՆԱ-ի աճի տեմպին:

Ուսումնասիրելով հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը այլ երկրներում կարող ենք փաստել, որ ԵՄ անդամ երկրներում այդ ցուցանիշը կազմում է 36.2% (տե՛ս, հավելված 4): Հայաստանը ԵՄ անդամ երկրներից գերազանցում է միայն Լիտվային:

ԵԱՏՄ անդամ երկրների շարքում Հայաստանը երրորդն է՝ զիջելով Բելառուսին և Ռուսաստանին: Իսկ հարևան երկրների շարքում Հայաստանը թեև զիջում է Թուրքիային և Վրաստանին, սակայն գերազանցում է Ադրբեյջանին և Իրանին:

Դիտարկենք նաև ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի դինամիկան: 2015թ. ընթացքում ՓՄՁ ոլորտի հարկ վճարողների կողմից իրականացված հարկային մուտքերը (հարկեր, տուրքեր և պարտադիր վճարներ) կազմել են 275.5 մլրդ դրամ¹⁴²՝ նախորդ տարվա համեմատ արձանագրելով 15.9% աճ: Համադրելով այս ցուցանիշը աղյուսակ 11-ում նշված տվյալների հետ՝ նշենք, որ այն բազմակի անգամ գերազանցում է հանրապետության միջին ցուցանիշին, որը կազմել է 0.36%¹⁴³ (2015թ. հարկային մուտքերը կազմել են 1067.9 մլրդ դրամ, իսկ 2014թ. հարկային մուտքերը՝ 1064.1 մլրդ դրամ):

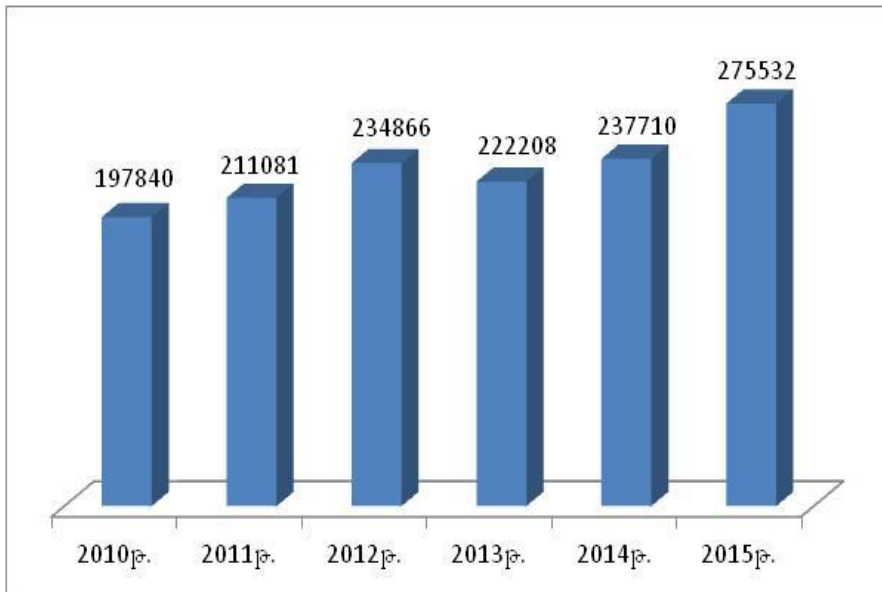
ՓՄՁ սուբյեկտների կողմից 2010-2015թթ. վճարված հարկերը ներկայացված են գծապատկեր 14-ում:

Գծապատկեր 14

¹⁴² «Վերլուծություն ՓՄՁ հարկային դաշտի վերաբերյալ. 2013-2015 համեմատական», ՎՋԵԲ գործարարության աջակցման գրասենյակ, Երևան 2016թ., էջ 12:

¹⁴³ <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=T1Y2012>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

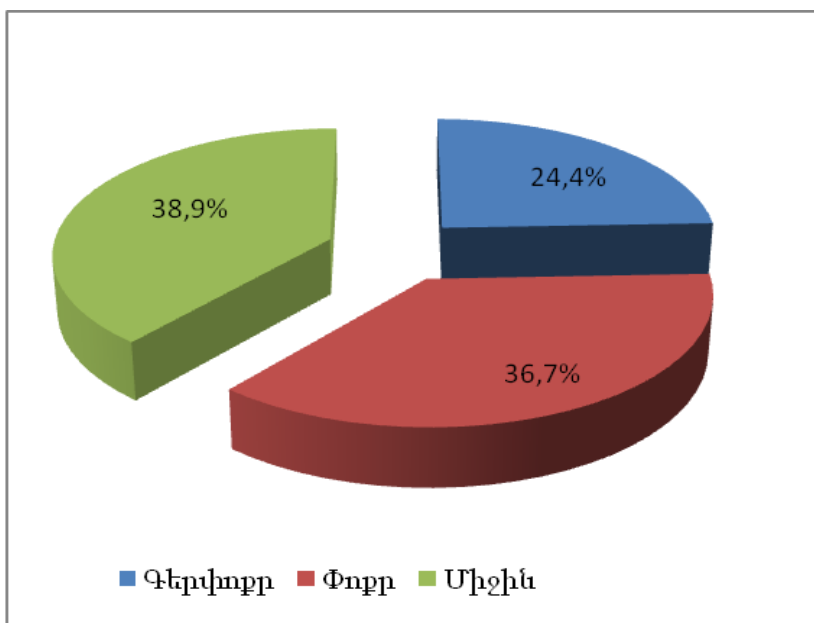
ՓՄՁ սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր 2010-2015թթ. (մլն դրամ)



Տնտեսավարող սուբյեկտների առանձին խմբերի հարկային մուտքերը վերլուծվել են 2014թ դրությամբ, համաձայն որի ընդհանուր ՓՄՁ ոլորտի մուտքերի 24.4%-ն ապահովել են գերփոք տնտեսավարող սուբյեկտները, իսկ փոքր և միջին սուբյեկտների հարկային մուտքերը գրեթե նույնն են, համապատասխանաբար՝ 36.7% և 38.9% (տե՛ս, գծապատկեր 15):

Գծապատկեր 15

ՓՄՁ ոլորտի հարկային եկամուտների կառուցվածքն ըստ տնտեսավարող սուբյեկտների



Գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից կատարված հարկային վճարումները նախորդ տարվա համեմատ կրճատվել են 2%-ով: Ի տարբերություն գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտների՝ փոքր և միջին տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից իրականացված հարկային վճարները աճել են համապատասխանաբար 8.2%-ով և 0.1%-ով: Նշենք, որ միջինում 1 գերփոքր ՓՄՁ սուբյեկտի կողմից 2015թ. պետական բյուջե է վճարվել 0.96 մլն դրամ (կամ ամսական 80.3 հազար դրամ), փոքր սուբյեկտի կողմից՝ 19.9 մլն դրամ, իսկ միջին ՓՄՁ սուբյեկտի կողմից՝ 93.6 մլն դրամ (տե՛ս, աղյուսակ 12):

Աղյուսակ 12

1 տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից վճարված միջին տարեկան հարկերը

Հարկ վճարողներ	1 տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից վճարված հարկեր (մլն դրամ)					
	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Գերփոքր	1,03	0,92	0,97	0,85	0,85	0.96
Փոքր	19,88	19,55	21,16	15,63	17,08	19.9
Միջին	82,53	85,74	94,31	78,50	81,22	93.6
Ընդամենը	3,34	3,07	3,18	3,06	3,20	3.62

Կարևոր ցուցանիշ է նաև ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից իրականացված հարկային վճարումների տեսակարար կշիռն ընդհանուր հարկային մուտքերում, որը 2015թ. կազմել է 25.8% (տե՛ս, աղյուսակ 13):

Իրականացված վերլուծությանը հարյուր տոկոսով բացահայտվել է, որ հարկային բեռի գերակշիռ մասը կրում են խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտները: Սակայն հարկ է նշել, որ 2015թ. նախորդ տարվա համեմատ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների 3.8 մլրդ դրամով աճն ապահովվել է ՓՄՁ տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից: Վերջիններս արձանագրել են հարկային եկամուտների 37.8 մլրդ դրամ աճ, մինչդեռ խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերը նվազել են:

ՓՄՁ սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի մասնաբաժինը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում մ 2010-2015թթ. (մլրդ դրամ)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Պետական բյուջեի հարկային եկամուտներ ¹⁴⁴	699,4	777,4	878,4	1000,9	1064,1	1067.9
ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր	197,8	211,1	234,9	232,2	237,7	275.5
ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի տեսակարար կշիռը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում	28%	27%	27%	23%	22%	25.8%

Կարևոր է նաև դիտարկել պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում ՓՄՁ ոլորտի առանձին խմբերի տեսակարար կշիռները (տես 'ս', աղյուսակ 14):

ՓՄՁ սուբյեկտների առանձին խմբերի կողմից վճարված հարկերի մասնաբաժինը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում մ 2010-2015թթ.

	Խմբի հարկերի մասնաբաժինը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում					
	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Գերփոքր	8%	8%	8%	6%	5%	6.3%
Փոքր	10%	9%	9%	8%	8%	9.5%
Միջին	10%	10%	10%	9%	9%	10%

Հաշվարկված ցուցանիշերը փաստում են, որ պետական բյուջեի հարկային մուտքերում բոլոր երեք խմբերի՝ գերփոքր, փոքր և միջին ձեռնարկույթյունների կողմից վճարված հարկերի տեսակարար

¹⁴⁴ ՀՀ \$Ն հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվություն և, 2014թ., ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տարեկան հաշվետվություն և ներ 2009-2012թթ.:

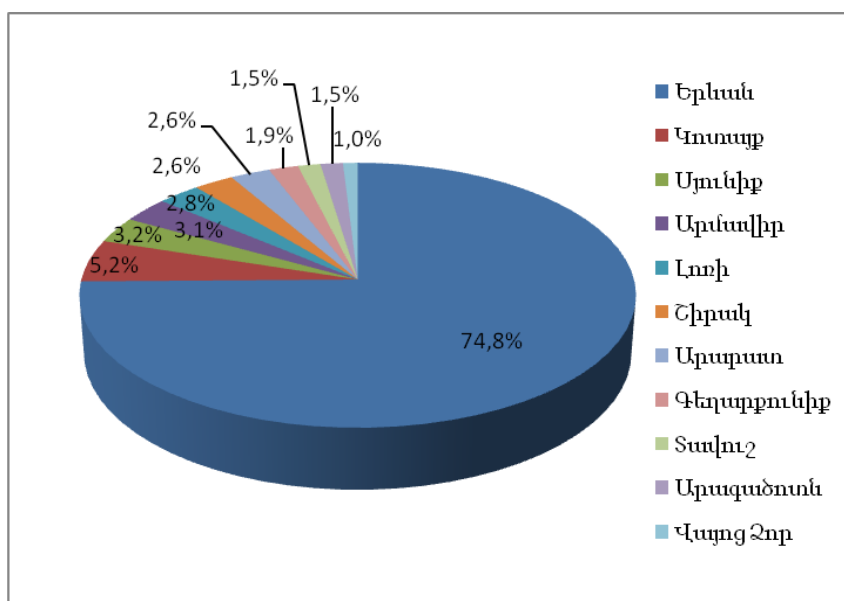
կշիռները 2013-2014թթ. նվազել են, սակայն 2015թ. արձանագրված աճի արդյունքում 2013թ. և 2014թ. ցուցանիշերը գերացանցվել են:

Հարկային բեռի վերլուծության տեսանկյունից դիտարկվել է նաև հարկային վճարների և տնտեսավարող սուբյեկտների շրջանառության հարաբերությունը: Հատկանշական է, որ 2010-2014թթ. ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի և վերջիններիս շրջանառության հարաբերակցությունը գրեթե չի փոխվել՝ կազմելով մոտ 15%՝ անկախ այն հանգամանքից, որ 2010-2014թթ. տեղի են ունեցել հարկային օրենսդրության փոփոխություններ (օրինակ՝ շրջանառության հարկի ներդրումը): Սակայն 2015թ. ցուցանիշն աճել է՝ կազմելով 16.6%:

Վճարվող հարկերի գերակշիռ մասը՝ մոտ 75%-ը, բաժին է ընկնում էրևան քաղաքին: Մարզերից առաջատար է Կոտայքը, որին 2%-ային կետով զիջում են Սյունիքի և Արմավիրի մարզերը: Ամենացածր ցուցանիշը արձանագրվել է Վայոց ձորի մարզում: Այս ցուցանիշը համադրելով ըստ մարզերի ՓՄՁ սուբյեկտների բաշխվածության հետ, ստանում ենք, որ տնտեսավարող սուբյեկտների 64%-ն ապահովում են հարկային մուտքերի 75%-ը, այսինքն՝ հարկային բեռնավելի բարձր էրևան քաղաքում, քան հանրապետության այլ մարզերում (տես, գծապատկեր 16):

Գծապատկեր 16

ՓՄՁ սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի տեսակարար կշիռն ըստ մարզերի 2014թ.



2014թ. տվյալների համաձայն տնտեսության արանձին ճյուղերում գոյացող հարկերի արումով արաջատար է մեծածախ և մանրածախ առևտրի ոլորտը (տե'ս, աղյուսակ 15):

ՓՄՁ ոչ որոտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր՝ ըստ տնտեսության ճյուղերի¹⁴⁵

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՃՅՈՒՂԵՐ	Վճարված հարկեր 2013թ. (մլն դրամ)				Վճարված հարկեր 2014թ. (մլն դրամ)			
	Գ*	Փ	Մ	ՓՄՁ	Գ	Փ	Մ	ՓՄՁ
Մեծածախ և մանրածախ առևտուր, ավտոմեքենաների և մոտոցիկլների նորոգում	27,500	22,927	20,454	70,881	27,539	24,258	21,024	72,821
Ծինարարություն	2,722	9,481	14,702	26,905	2,845	11,335	15,250	29,429
Մշակող արդյունաբերություն	6,090	8,902	13,943	28,935	5,537	8,807	13,074	27,417
Տեղեկատվություն և կապ	2,167	4,343	6,583	13,093	2,165	4,544	5,693	12,402
Փոխադրումներ և պահեստային տնտեսություն	1,600	4,373	2,372	8,345	1,873	5,490	2,987	10,351
Կացություն և հանրային սննդի կազմակերպում	2,456	3,102	3,061	8,619	2,561	3,044	3,554	9,159
Առողջապահություն և բնակչության սոցիալական ապաստարան	1,223	1,742	4,627	7,592	1,260	1,950	5,413	8,624
Հանքագործական արդյունաբերություն և բացահանքերի շահագործում	481	1,475	1,552	3,508	510	1,411	1,514	3,435
Գյուղատնտեսություն, անտառային տնտեսություն և ձկնորսություն	402	562	1,432	2,396	382	596	1,765	2,743
Կրթություն	163	736	1,328	2,227	159	846	1,592	2,597
Մշակույթ, զվարճություններ և հանգիստ	690	1,749	1,879	4,319	317	367	836	1,520
Այլ	13,667	21,259	20,463	55,389	12,813	24,079	20,319	57,212
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	59,161	80,650	92,397	232,208	57,961	87,239	92,510	237,710

* Գ-գերփոքր սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր, Փ-փոքր սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր, Մ-միջին սուբյեկտների կողմից վճարված հարկեր, ՓՄՁ-ընդամենը ՓՄՁ-ների կողմից վճարված հարկեր

¹⁴⁵ Փոքր և միջին ձեռնարկատիրություն զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն և, Հավելված 1, Աղյուսակ 4, Էջ 24:

Մեծածախ և մանրածախ առևտրի ոլորտում է գոյանում ամբողջ ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի 30.6%-ը: Առավել ցածր է մշակույթի ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարվող հարկերի մասնաբաժինը, սակայն, այս տեղառակա է որոշակի ստվեր՝ պայմանավորված երգիչների, հանդիսավարների և նմանօրինակ ծառայությունների մատուցող անձանց կողմից իրենց գործունեության արդյունքում գոյացած հարկային եկամուտների վերաբերյալ տվյալները չհայտարարագրելով: Նշենք նաև, որ տնտեսության գրեթե բոլոր ճյուղերում վճարված հարկերն ավելացել են, բացառությամբ՝ մշակող արդյունաբերության և տեղեկատվության ոլորտի:

Աշխատանքի շրջանակներում դիտարկվել են նաև առանձին հարկատեսակների գծով հարկային մուտքերը (տես՝ ս, աղյուսակ 16):

Աղյուսակ 16.

Պետական բյուջեի հարկային եկամուտներ 2007-2015թթ.¹⁴⁶

Հարկատեսակ	Հարկային եկամուտներ (մլրդ դրամ)								
	2007թ	2008թ	2009թ	2010թ	2011թ	2012թ	2013թ	2014թ	2015թ
Հարկեր	505,5	726,1	625,3	699,4	777,4	878,4	1000,9	1064,1	1067,9
ԱԱՀ	226,1	297,9	250,1	301,7	328,5	369,1	401,3	440,6	423,9
այդ թվում՝									
ԱԱՀ ներքին շրջանառության հից	-	103,6	83,3	115,7	121,2	138,3	152,2	172,7	187,3
ԱԱՀ ներմուծումից		194,3	166,8	186,0	207,3	230,8	249,1	267,9	236,7
Շահութահարկ	74,6	85,1	81,8	79,0	98,1	118,7	124,6	103,6	103,7
այդ թվում՝									
շահութահարկ ռեզիդենտից	63,1	76,8	73,3	69,0	87,6	105,8	104,5	83,9	83,9
շահութահարկ ոչ ռեզիդենտից	11,5	8,3	8,5	10,0	10,5	12,9	20,1	19,7	19,8
Եկամտային հարկ*	46,8	53,7	163,1	179,4	204,6	220,7	274,5	301,6	320,2

¹⁴⁶ ՀՀ \$Ն հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվություն, 2014թ., ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տարեկան հաշվետվություններ 2009-2012թթ., http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2014.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

Աղյուսակ 16.2 արուևակու թյուև

այդ թվում՝									
աշխատանքային և քաղաքացիական պայմանագրերի կատարումից ստացված եկամուտներից	43,4	50,0	152,0	163,9	187,9	201,3	260,0	290,6	304,2
ձեռնարկատիրական գործունեության հիցնայլ եկամուտներից	3,4	3,7	11,1	15,5	16,7	19,4	14,5	11,0	16,0
Ակցիզային հարկ	41,0	46,0	42,0	48,0	39,0	49,0	39,0	52,0	49,0
Շրջանառության հարկ	-	-	-	-	-	-	13,4	15,6	11,9
այդ թվում՝									
առևտրական (առքուվաճառքի) գործունեության հիցնայլ եկամուտներից	-	-	-	-	-	-	9,2	9,9	6,1
արտարկական գործունեության հիցնայլ եկամուտներից	-	-	-	-	-	-	1,1	1,4	1,3
վարձակալության հիցնայլ եկամուտներ, տոկոսներ, ույալ թիներ, ակտիվների (այդ թվում մանշարժ գույքի) օտարումից ստացված եկամուտներ	-	-	-	-	-	-	0,6	0,8	0,7
նոտարական գործունեության հիցնայլ եկամուտներից	-	-	-	-	-	-	0,2	0,3	0,2
այլ գործունեության տեսակներից ստացվող եկամուտներից	-	-	-	-	-	-	2,3	3,3	3,6
Արտնագրային վճար	-	-	0,00007	0,01275	0,04	5,7	6,8	6,7	6,6
Պարզեցված հարկ	10,1	6,9	0,5	-	-	-	-	-	-
Հաստատարված վճար	25,8	28,9	33,7	32,4	27,1	25,1	19,2	5,1	3,1
Այլ	81,1	207,6	54,0	58,8	80,0	90,1	122,0	138,9	149,5

* Եկամտային հարկի մինչև 2013 թվականի տվյալներում ներառված են եկամտահարկի և սոցիալական ապահովության վճարների մուտքերը

Աղյուսակ 16-ում ներկայացված տվյալները ցույց են տալիս, որ հարկային մուտքերում գերակշռում են անուղղակի հարկերը: Մասնավորապես՝ ԱԱՀ-ի տեսակարար կշիռն ընդհանուր հարկային մուտքերում կազմում է 39.7%: Նշենք, որ 2007-2014թթ. ընթացքում հարկային մուտքերի կառուցվածքում էական փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել: ԱԱՀ-ի գծով մուտքերը տատանվել են ընդհանուր հարկային մուտքերի 40-45% շրջանակներում, շահութահարկը՝ 10-15%, իսկ եկամտային հարկը՝ 26-30%: Միաժամանակ կարևոր է այն հանգամանքը, որ զարգացած տնտեսությամբ երկրներում գերակշռում են ուղղակի հարկերի գծով մուտքերը, քանի որ անուղղակի հարկերը հիմնականում հանդիսանում են վերջնական սպառողի հարկային բեռը՝ բարձրացնելով ապրանքների գները: Ուշադրության է արժանի նաև այն, որ հարկային եկամուտների աճի վրահիմնականում ազդել է եկամտային հարկի աճը, մասնավորապես՝ աշխատանքային և քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի կատարումից վճարված եկամտային հարկերն ավելացել 20 մլրդ դրամով: Առավել մանրամասն անդրադառնանք ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարվող հարկատեսակներին (տես՝ ս, աղյուսակ 17):

Աղյուսակ 17

ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարվող հարկատեսակներ¹⁴⁷

Հարկատեսակ	Հարկային մուտքեր (մլրդ դրամ)								
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ձեռնարկատիրական գործունեության հիցնայլ եկամուտներից եկամտային հարկ	3.4	3.7	11.1	15.5	16.7	19.4	14.5	11.0	16.0
Շրջանառության հարկ	-	-	-	-	-	-	13.4	15.6	11.8
Արտնագրային վճար	-	-	0.00007	0.01275	0.04	5.7	6.8	6.7	6.6
Պարզեցված հարկ	10.1	6.9	0.5	-	-	-	-	-	-
Հաստատարված վճար	25.8	28.9	33.7	32.4	27.1	25.1	19.2	5.1	3.1
Ընդամենը	39.3	39.5	45.4	48.0	43.9	50.2	54.0	38.4	37.5

¹⁴⁷ ՀՀ \$Ն հարկային և մաքսային մարմինների տարեկան հաշվետվություն, 2014թ., ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություններ 2009-2012թթ.

Աղյուսակ 17-ում ներկայացված տվյալները ցույց են տալիս, որ նշված հարկատեսակների գծով հարկային մուտքերը 2014 թվականին 2013 թվականի համեմատ կտրուկ նվազել են: Այս միտումը պահպանվել է նաև 2015թ. և ներկայումս գիջում է անգամ 2007 թվականի մուտքերին: Նվազումը հիմնականում պայմանավորված է շրջանառության հարկի և հաստատագրված վճարների գծով հարկային մուտքերի կրճատմամբ: Հաստատագրված վճարներով հարկվող գործուներության տեսակների նվազմամբ պայմանավորված՝ աստիճանաբար կրճատվել են նաև հարկային մուտքերը, մասնավորապես՝ նախկինում հաստատագրված վճարով հարկվող որոշ գործուներության տեսակներ տեղափոխվել են արտոնագրային վճարի դաշտ, որոշ տեսակներ էլ՝ ընդհանուր հարկման դաշտ: Հարկային մուտքերի կրճատումը բացատրվում է նաև ոլորտին տրամադրվող հարկային արտոնություններով, մասնավորապես՝ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտներին և սահմանամերձ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործուներության ազատումը հարկերից:

Ընդհանրացնելով վիճակագրական տվյալների վերլուծությանը՝ կարող ենք փաստել¹⁴⁸.

- 2015թ. նախորդ տարվա համեմատ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների 3.8 մլրդ դրամով աճն ապահովվել է ՓՄՁ տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից: Վերջիններս արձանագրել են հարկային եկամուտների 37.8 մլրդ դրամ աճ, մինչդեռ խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերը նվազել են:

- ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի տեսակարար կշիռը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում կազմել է 25.8%՝ փաստելով, որ հարկային բեռը հիմնականում իրենց վրա են կրում խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտները,

- ՓՄՁ ոլորտի հարկային բեռն ըստ մարզերի անհավասարաչափ է բաշխված: Մասնավորապես՝ Երևան քաղաքում, որտեղ կենտրոնացած է Հայաստանի բնակչության մոտ 1/3-ը, վճարված հարկերը 3 անգամ

¹⁴⁸ Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի դինամիկան Հայաստանի Հանրապետությունում», «Այլ ընտրանք» գիտական հանդես, #4, 2015, էջ 107-115:

գերազանցում են մարզերի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերին: Սա պայմանավորված է ինչպես Երևանում և մարզերում տնտեսավարող սուբյեկտների քանակների անհավասարաչափ բաշխմամբ, այնպես էլ սահմանամերձ գյուղական համայնքների տնտեսավարող սուբյեկտներին տրամադրվող հարկային արտոնություններով,

- մանրածախ և մեծածախ առևտրի ոլորտը շարունակում է հանդիսանալ ՓՄՁ ոլորտի կողմից վճարվող հարկերի գերակշիռ մասնապահովող ճյուղ,

- «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունները հանգեցրել են ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարվող հարկերի կրճատման,

- պարզեցված հարկի դադարեցումը հարկային մուտքերի վրա Էական ազդեցություն չի ունեցել, քանի որ այդ հարկատեսակով հարկվող գործունեության տեսակները տեղափոխվել են հաստատագրված վճարով հարկման դաշտ,

- շրջանառության հարկի ներդրմամբ, թեև 2014թ. որոշ չափով կրճատվել է ձեռնարկատիրական գործունեությանից վճարվող եկամտային հարկը, սակայն 2015թ. արձանագրվել է հակառակ պատկերը՝ շրջանառության հարկի գծով մուտքերը կրճատվել են, իսկ ձեռնարկատիրական գործունեությանից վճարվող եկամտային հարկը՝ աճել: Այնուամենայնիվ, այս Երկու հարկատեսակների մասով վճարված հարկերը գումարային առումով 2014-2015թթ. մնացել են գրեթե անփոփոխ:

Հարկ է նշել, որ հարկային բարեփոխումների ազդեցության գնահատումը չի սահմանափակվում դրանք իրագործելուց հետո առաջացած արդյունքների գնահատմամբ:

Նախքան որևէ բարեփոխում նախաձեռնելը՝ ՀՀ-ում օրենքները ենթակա են կարգավորման ազդեցության գնահատման՝ տնտեսական, այդ թվում՝ փոքր և միջին ձեռնարկատիրության, մրցակցության, հակակոռուպցիոն, բյուջետային բնագավառներում¹⁴⁹: Նորմատիվ իրավական ակտի նախագծի տնտեսական բնագավառում կարգավորման

¹⁴⁹ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-320, 03.04.2002թ., ՀՀ ՊՏ 2002.05.21/15(190):

ազդեցութեան յարմար գնահատում է Հայաստանի Հանրապետության
Էկոնոմիկայի նախարարութեանը, որն իրականացվում է 3 փուլով¹⁵⁰

- 1) նախնական դիտարկումներ,
- 2) ծախսերի և օգուտների վերլուծություն,
- 3) կարգավորման ազդեցության գնահատման արդյունքներ:

Նշենք սակայն, որ այս համակարգը դեռևս զարգացած է ՀՀ-ում,
ազդեցության գնահատականները չեն կրում պարբերական բնույթ,
կամ հարցումներ կատարվում են միայն հարկային համակարգի
վերաբերյալ, այլ ոչ կոնկրետ բարեփոխման, կամ հարկատեսակի
մասով, իսկ օրենսդրական նախագծերին ՀՀ Էկոնոմիկայի
նախարարության կողմից տրված եզրակացությունում նշված են
միայն դրա դրական կամ բացասական ազդեցությունը գործարար
միջավայրի վրա և հարկային բոլոր սուբյեկտների արձագանքը
համարվում են միատեսակ հաշվի չառնելով գործունեության
առանձնահատկությունները, սեփականության ձևը և ձեռնարկության
չափերը: Հաշվի առնելով այս հանգամանքը՝ առաջարկում ենք
յուրաքանչյուր նախագծի համար տրված ազդեցության
գնահատականների համար սահմանել նոր նախապայմաններ և տալ
առավել համակողմանի գնահատական: Միաժամանակ, մեր կարծիքով
անհրաժեշտ է հարկային բարեփոխման ազդեցության գնահատական
տալ նաև օրենքն ուժի մեջ մտնելուց 1 տարի հետո՝ օրենքի
արդյունավետությանը գնահատելու նպատակով:

3.2. Համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահությունը՝ որպես ՓՄՁ ոլորտի հարկային վարչարարության նորարարական մոտեցում

Փոփոխությունները հանդիսանում են զարգացման շարժիչ ուժը:
Ամենուր դրանք ուղեկցում են մեզ թե՛ կյանքում, թե՛ գործարար
միջավայրում: Փոփոխություններից անմասն չի կարող մնալ նաև
պետական կառավարման համակարգը: Մինչ այժմ ՀՀ հարկային
համակարգում իրականացված օրենսդրական և վարչարարական
բարեփոխումները վկայում են, որ իրականացված բազմաթիվ

¹⁵⁰ «Նորմատիվ իրավական ակտերի նախագծերի տնտեսական, այդ թվում՝ նաև փոքր և միջին
ձեռնարկատիրության բնագավառում կարգավորման ազդեցության գնահատման կարգը
հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 1159-Ն որոշում, 15.10.2009թ., ՀՀՊՏ
2009.10.28/57(720):

փոփոխությունները չեն կրել համակարգային բնույթ: Վերջիններիս միջոցով փորձ է արվել հաղթահարել պարբերաբար ի հայտ եկող խնդիրները, ինչն էլ եականորեն բարդացրել է հարկային օրենսդրական դաշտը:

Կարող ենք նշել, որ հարկային բարեփոխումները սովորաբար կրել են տարերային բնույթ, պայմանավորված են եղել պահի հրամայականով և շատ հաճախ հանդիպել են հասարակության, այդ թվում՝ ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների դիմադրությանը: Ելնելով ստացված արդյունքներից և կարևորելով բարեփոխումների դերը հարկային համակարգի զարգացման գործում՝ առաջարկում ենք ՀՀ հարկային համակարգում որպես նորարարական մոտեցում կիրառել փոփոխությունների կառավարման մոդելը (Change Management):

Մոդելը եվրոպական երկրներում սովորաբար կիրառվում է մասնավոր ձեռնարկության ներքին կառավարման գործընթացում: Ատենախոսության շրջանակներում մշակվել է մոդելի կիրառելի տարբերակ՝ ուղղված հարկային համակարգում բարեփոխումների իրականացմանը:

Հարկային բարեփոխումների իրականացումը բարդ և աշխատատար գործընթաց է: Այն ընդգրկում է հասարակության գրեթե բոլոր շերտերը: Այնուամենայնիվ հաճախ բարեփոխումները չեն ընդունվում տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից և հանդիպում են վերջիններիս դիմադրությանը: Սրա վառ օրինակ կարող է հանդիսանալ 21.06.2014թ. «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-128-Ն օրենքը, որն ուղեկցվեց տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից կազմակերպված բողոքի ցույցերով: Արդյունքում «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքը դարձյալ փոխվեց՝ հաշվի առնելով նաև տնտեսավարող սուբյեկտների առաջարկության ներքին¹⁵¹: Ելնելով բարեփոխումների գործընթացն առավել արդյունավետ կազմակերպելու անհրաժեշտությանից՝ կարծում ենք, որ վերջինիս կանոնակարգումն արդիական և առաջնահերթ լուծում պահանջող հիմնախնդիր է:

¹⁵¹ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-38-Ն, 07.05.2015թ., ՀՀՊՏ 2015.06.10/33(1122):

Փոփոխութեան թշուարները իրականացման անհրաժեշտութեան նախադրանքներն են, երբ առկա իրավիճակի նկատմամբ բավարարվածութեանը նվազում է կամ փոխվում է խնդրի ընկալումը: Յենց սա էլ հանգեցնում է բարեփոխումների իրականացման անհրաժեշտութեան, որը ենթադրում է առավել նախընտրելի իրավիճակի նկարագրություն: Փոփոխութեան թշուարները իրականացման համար հիմք կարող են հանդիսանալ ներքին և արտաքին աղբյուրները¹⁵²:

Արտաքին աղբյուրներով պայմանավորված փոփոխութեան թշուարներ: Յուրաքանչյուր համակարգ, չնայած իր ինքնուրույնութեանը, պարբերաբար ենթարկվում է արտաքին գործոնների ազդեցության: Բացառությունն չի հանդիսանում նաև հարկային համակարգը: Ժամանակակից գլոբալ իզացիայի պայմաններում հարկային մարմինը համագործակցում է այլ երկրների հարկային մարմինների, տարբեր միջազգային կազմակերպությունների հետ: Այդ համագործակցության շրջանակներում անհրաժեշտութեան է առաջանում որոշ կարգավորումների մոտարկման, լավագույն միջազգային փորձի կիրառման, ինչն էլ հանդիսանում է փոփոխութեան թշուարների իրականացման սկզբնաղբյուրը: Կարևոր գործոն են հանդիսանում նաև հարկ վճարողների պահանջմունքները, ինչպես նաև այս ոլորտի հիմնախնդիրները համակարգող և դիտարկող հասարակական կազմակերպությունները և այլ շահագրգիռ մարմինները: Վերջիններս կարող են լուրջ ազդակ հանդիսանալ բարեփոխումների իրականացման համար:

Ներքին աղբյուրներով պայմանավորված փոփոխութեան թշուարներ: Ծառ հաճախ հարկային մարմինն ինքն է նախանշում փոփոխութեան թշուարների իրականացման անհրաժեշտութեանը: Հարկային մարմնի ռազմավարության իրագործման, հարկ վճարողներին ժամանակակից ծառայություններ մատուցելու, կատարված վերլուծությունների արդյունքում բացահայտված խնդիրները լուծելու նպատակով հարկային մարմինը կարող է նախաձեռնել բարեփոխումներ: Ներքին գործոնների փոփոխութեան թշուարները, ինչպիսիք են, օրինակ, հարկային եկամուտների կամ հարկ վճարողների թվաքանակի կրճատումը,

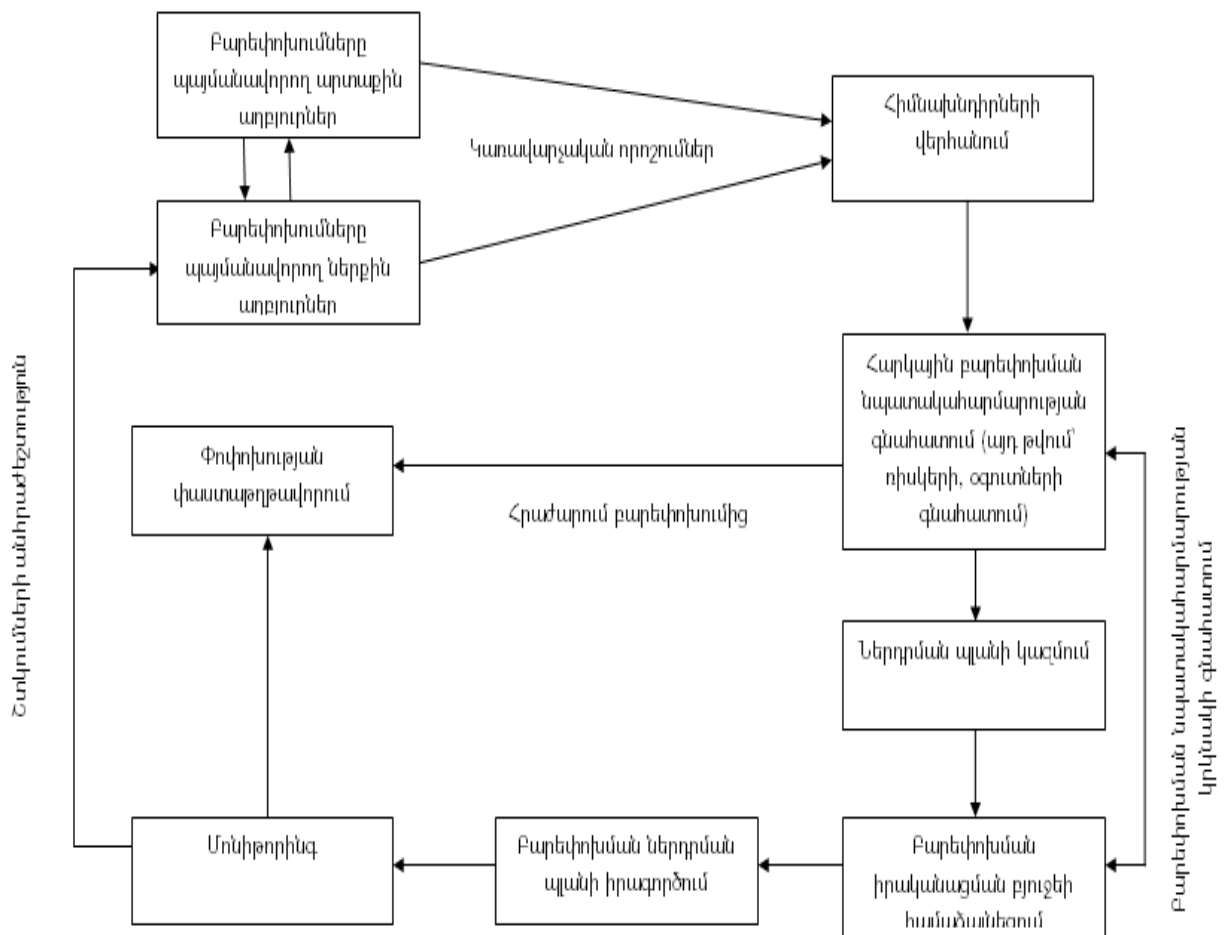
¹⁵² O. H. Melchor “Managing Change” 2008, pp 9-13, <http://www.oecd.org/gov/42142231.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 02.12.2015թ.:

առանձին ոլորտների զարգացումը խթանելու անհրաժեշտությամբ, ևս կարող են հանգեցնել հարկային բարեփոխումների իրականացնելու անհրաժեշտությանը:

Տարբեր տնտեսագետների կողմից փոփոխության ներքին կառավարումը սահմանվում է որպես համակարգի առկա վիճակից ցանկալի վիճակին ձևափոխելու գործընթաց¹⁵³: Հարկային համակարգում փոփոխության ներքին կառավարման նպատակով առաջարկում ենք ներդնել և կիրառել բարեփոխումների իրականացման ներթուրանյալ մոդելը (տե'ս, գծապատկեր 17)¹⁵⁴:

Գծապատկեր 17

ՀՀ հարկային համակարգում բարեփոխումների իրականացման մոդել



¹⁵³ Change Management Best Practices Guide, Queensland Government, p 3:

¹⁵⁴ Մանվելյան Մ. Փոփոխության ներքին կառավարումը ՀՀ հարկային համակարգում, Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա հանդես, # 11-12 (183-184), 2015թ., էջ 6-7:

Հարկային մարմինը ներքին և արտաքին գործունեւորի համատեղ ուսու մնասիրութեան և վերլուծութեան արդյունքում որոշում է կայացնում փոփոխութեան իրականացման անհրաժեշտութեան վերաբերյալ: Նշենք, որ արտաքին և ներքին գործունեւորի փոխգործակցութեանը և (կամ) նախընտրելիութեանը կախած է մի շարք գործունեւորից: Նման գործունեւոր կարող են հանդիսանալ երկրի տնտեսական իրավիճակը, հարկային մարմնի ընտրած ռազմավարութեանը և ընթացիկ նպատակները:

Այս փուլին հաջորդում է հիմնախնդիրների վերհանումը և հարկային բարեփոխումների նպատակահարմարութեան գնահատումը, որի ընթացքում վերլուծվում են փոփոխութեան իրականացման հետ կապված հնարավոր ռիսկերը, ինչպես նաև գնահատում փոփոխութեան ներդրման ակնկալվող արդյունքները: Այս փուլին կարող է հաջորդել կամ փոփոխութեան իրաժարվումը, կամ փոփոխութեան ներդրման ակնկալվումը:

Այնուհետև փոփոխութեան իրականացման բյուջեն համաձայնեցվում է հարկային մարմնի ղեկավարի հետ, որից հետո միայն իրականացվում է փոփոխութեանը: Այս գործընթացում շատ կարևոր է հատկապես ստացվող արդյունքների մոնիթորինգը, որը կարող է հիմք հանդիսանալ հետագա փոփոխութեան ներքին համար: Վերահսկողութեան ճիշտ և արդյունավետ կազմակերպման նպատակով ողջ գործընթացը փաստաթղթավորվում է: Նշենք, որ հարկային համակարգի բարեփոխումների իրականացումը, որքան էլ որ անթերի ակնավորված լինի, այնուամենայնիվ լիարժեք չի իրագործվի, առանց համապատասխան արհեստավարժ կադրերի¹⁵⁵: Ուստի, այս գործընթացը պետք է սկսել կադրերի վերապատրաստումից:

Վերոնշյալ մոդելը ներկայացնում է հարկային մարմնում բարեփոխումների իրականացման քայլերի հերթականութեանը, սակայն այդ բարեփոխումների իրականացումը պահանջում է բարձր հմտութեան և մասնագիտական կարողութեան ներքին:

Որպես մոդելի արդյունավետ իրագործման պայման կարող է հանդիսանալ հայտնի տնտեսագետ Ջոն Կոտտերի կողմից մշակված 8 քայլերի հաջորդականութեանը, որը հանգեցնում է

¹⁵⁵ Change Management Leadership Guide, Ryerson University, 2011, p8:

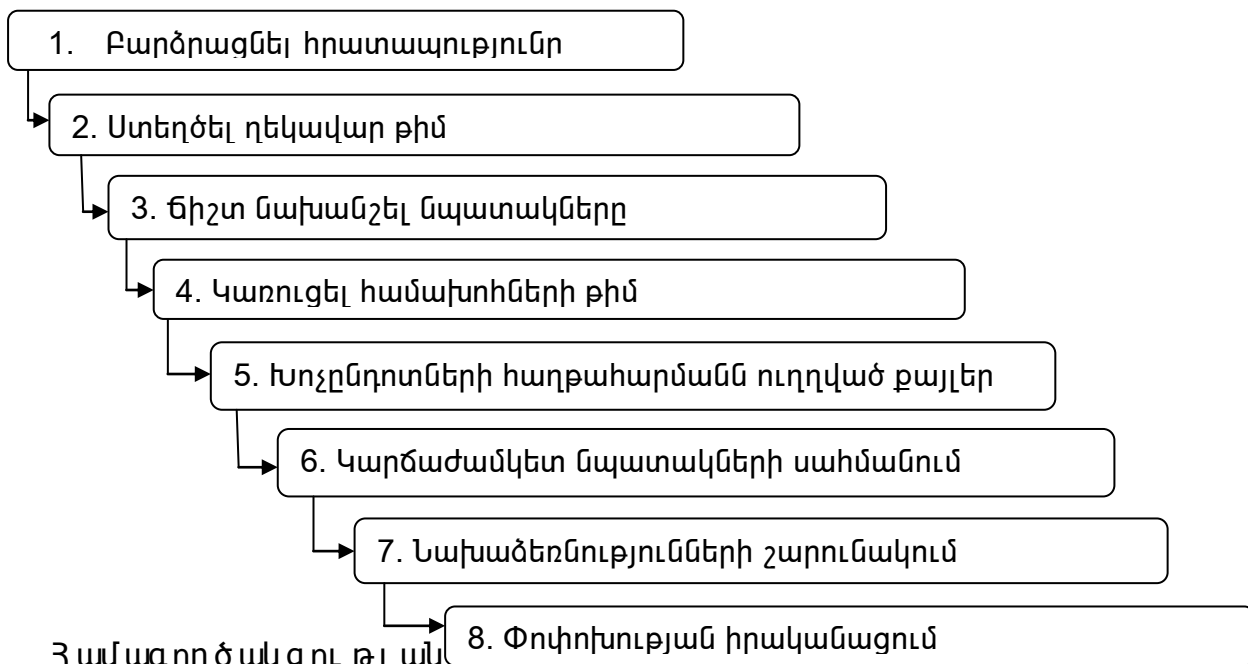
փոփոխություններին արդյունավետ կառավարման¹⁵⁶ (տե՛ս, գծապատկեր 18):

Ելնելով վերոնշյալ մոտեցումներից, երբ փոփոխության նախաձեռնության հիմք են հանդիսանում հարկային համակարգի ռազմավարության դրույթները՝ կարևորվում է դրանց ուսումնասիրությունը և իրագործման լավագույն ուղիների կիրառումը:

Ներկայումս հարկային մարմնի կողմից որդեգրված քաղաքականության հիմք է հանդիսանում դեմքով դեպի հարկ վճարողը մոտեցումը, որի ապահովման լավագույն եղանակ կարող է հանդիսանալ համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահության մոդելի ներդրումը:

Գծապատկեր 18

Փոփոխությունների իրականացման Կոտտերի 8 քայլերը



Չամագործակցության մոդելի (Cooperative Compliance) ներդրմանն ուղղված աշխատանքներն առաջին անգամ ներկայացվել են Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպության կողմից (ՏՀԶԿ-OECD)՝ որպես հարկային վարչարարության բարելավմանն ուղղված նորարարական

¹⁵⁶ Leading Change, J.P. Kotter, Boston, Mass., Harvard Business School Press, 1996, pp. 33-35:

մոտեցում¹⁵⁷: Քանի որ մոտեցումը ենթադրում էր վստահության վրա հիմնված հարաբերությանների ձևավորման սկզբունքի վրա, անհրաժեշտության էր առաջանում ստեղծել այդ հիմքերը, կոտրել կարծրատիպերը և ձևավորել այն գաղափարը, որ հաջողության հասնել կարելի է միայն համագործակցության արդյունքում: Այդ նպատակով Նիդերլանդներում կիրառվեց փորձնական (պիլոտային) տարբերակ, որն ունեցավ ցանկալի արդյունք: Ներկայումս որոշ եվրոպական երկրներ փորձ են անում ներդնել այս մոդելը: Այն կիրառվում է խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ:

Հայաստանում մոդելը դեռևս չի կիրառվում, սակայն կարծում ենք, որ վերջինիս ներդրումը էապես կփոխի բիզնես միջավայրը և կհանդիսանա հարկային վարչարարության կարևորագույն բարեփոխումներից մեկը: Աշխատանքի շրջանակներում մեր կողմից մոդելը համապատասխանեցվել է ՓՄՁ ոլորտի առանձնահատկությաններին:

Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության մոդելը ենթադրում է հարկային մարմնի և հարկ վճարողի միջև կամավորության սկզբունքով և փոխհամագործակցության նպատակով կնքված համաձայնագրի հիման վրա հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ընթացիկ հսկողության և հարկային մարմնի կողմից հարկ վճարողին լրացուցիչ ծառայության ներքին մատուցում:

Մոդելի ներդրման նպատակն է բարձրացնել հարկային հաշվետվությանների ներկայացման որակը, ապահովել հարկ վճարողների հետ փոխշահավետ համագործակցությունը՝ վերջիններիս հետ համակարգված աշխատանքի միջոցով:

Այն հիմնված է լինելու հետևյալ սկզբունքների վրա.

- համագործակցությանը հիմնվում է վստահության և թափանցիկության վրա,
- համաձայնությանը և էժեք բերվում համագործակցության ողջ փուլերի համար,
- համակարգի մասնակիցների մոտ հարկային հսկողական գործիքները կիրառվում են հազվադեպ,

¹⁵⁷ Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship To Co-operative Compliance, OECD, 2013:

- համակարգի մասնակիցներն ապահովում են իրենց մոտ առկա համակարգերի պատշաճ գործունեությանը՝ վերջինիս կողմից հարկային մարմիններ կայացվող տեղեկության ներքին և հաշվետվության ներքին նկատմամբ վստահության ձևավորման համար:

Մոդելի ներդրումը հնարավորություն կընձեռնի ապահովել հասանելիությանը հարկ վճարողի էլեկտրոնային փաստաթղթաշրջանառության և հաշվապահական հաշվառման ծրագրին իրական ժամանակում: Դրա շնորհիվ հարկային մարմինը մշտական հսկողություն կիրականացնի տնտեսավարող սուբյեկտի գործարքների նկատմամբ և պարզաբանումներ, խորհրդատվություն կտրամադրի առաջացած հարցերի վերաբերյալ:

Մոդելի հիմնական խնդիրը կայանում է նրանում, որ հատկապես մեծաթիվ փոքր և միջին ձեռնարկությունների հետ հարկային մարմնի համագործակցությունը կարող է լինել բավականին ժամանակատար, ներդրված միջոցները կարող են չհանգեցնել ցանկալի արդյունքի կամ էլ ծախսեր-օգուտներ համադրության տեսանկյունից լինել ոչ շահավետ:

Այս հիմնախնդրի լուծման նպատակով առաջարկվում է ներդրել հատուկ միջնորդ օղակ՝ հարկային ծառայություններ մատուցողներ, որոնք կարող են միաժամանակ իրականացնել մի քանի տասնյակ փոքր և միջին ձեռնարկությունների հաշվետվողականությանն ապահովումը: Սա էապես նվազեցնում է հարկային մարմնի հետ անմիջական շփում ունեցողների քանակը, ինչպես նաև ապահովում հարկային հաշվետվության ներքին լրացումը մասնագիտական բարձր գիտելիքներ ունեցող անձանց կողմից (տե՛ս, գծապատկեր 19)¹⁵⁸: Այս ծառայությունը կարող է մատուցվել հաշվապահական կազմակերպության ներքին կողմից:

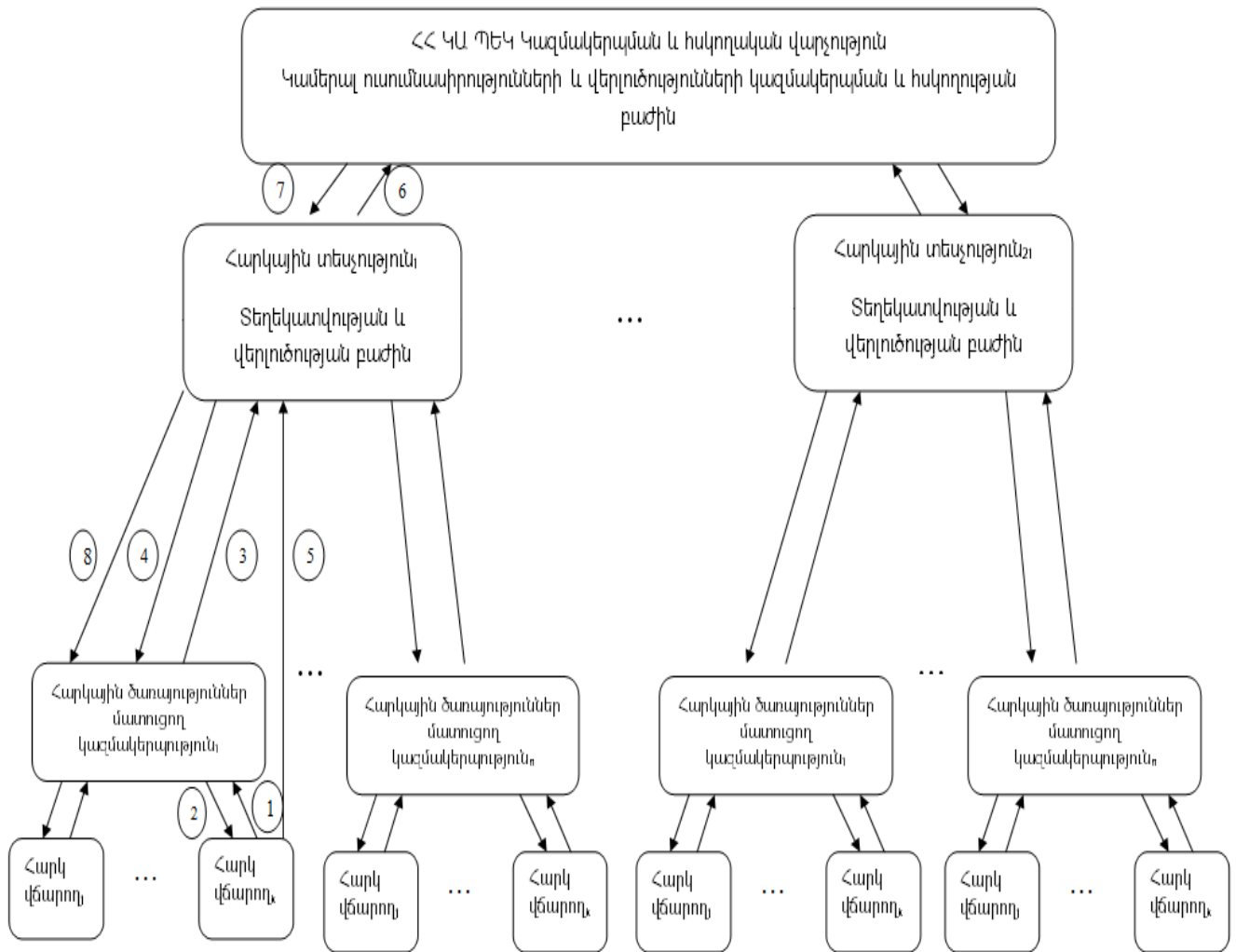
Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության մոդելի ձևավորման շրջանակներում հարկային ծառայություններ մատուցողների հետ համագործակցության նպատակով հարկային մարմնում առաջարկվում է ստեղծել հատուկ ստորաբաժանում

¹⁵⁸ Մանվելյան Մ. «Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության համակարգը՝ որպես ՓՄՁ ոլորտի բարեփոխումների իրականացման նորարարական մոտեցում», «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» հանդես, # 11-12 (183-184), 2015թ., էջ 7-9:

(նախնական պիլոտային տարբերակի ներդրման դեպքում այդ գործառույթները կարող են իրականացվել հարկային տեսչության ներքին տեղեկատվության և վերլուծության ծրագրի ներքո), որը պատասխանատու է լինելու միայն համագործակցության նպատակով պայմանագիր կնքած տնտեսավարող սուբյեկտներին հարկային ծառայության ներքին մատուցողներին խորհրդատվության տրամադրման համար:

Գծապատկեր 19

Համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահության մոդել



որ տեղ՝

- 1 –հարկային և ֆինանսական հաշվետվություններին և րացման համար տեղեկություններին տրամադրում հարկային ծառայություններ մատուցողներին,
- 2 –հարկային և ֆինանսական հաշվետվություններին կազմում,
- 3 –նախնական հարկային հաշվարկներին ներկայացում հարկային տեսչություն տեղեկատվության և վերլուծության բաժին համաձայնեցման,
- 4 –խորհրդատվության տրամադրում հաշվարկներին ճշգրտման նպատակով,
- 5 –տնտեսավարող սուբյեկտի հաշվապահական ծրագրերին հասանելիություն հարկային մարմնին իրական ժամանակում,
- 6 –պարզաբանման կարիք ունեցող հարցերի քննարկում,
- 7 – պարզաբանումների տրամադրում,
- 8 – հարկային օրենսդրությանը և վարչարարությանը վերաբերող առանձին հարցերի պարզաբանում:

Ստորաբաժանման աշխատանքներն իրականացվելու են երկու մակարդակներում՝ գործառնության և կառավարման: Գործառնության մակարդակը ենթադրում է ամենօրյա համագործակցություն հարկային ծառայություններ մատուցողներին հետ, վերջիններին հարցերի պարզաբանում և իրականացվող փոփոխություններին ներկայացում նրանց: Կառավարման մակարդակում ստորաբաժանման աշխատակիցները համագործակցում են հարկային ծառայություններ մատուցողներին ղեկավար օղակների հետ, վերջիններին հետ քննարկում կազմակերպչական և վարչարարական հարցեր:

Համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահության մոդելը հիմնվում է այն մոտեցման վրա, որ հարկ վճարողները ցանկանում են և հարկային ծառայություններ մատուցողներին շնորհիվ ունակ են ապահովելու հարկային հաշվետվողականության ճիշտ և ժամանակին ներկայացում հարկային մարմին:

Եվս մեկ կարևոր սկզբունք է բոլոր հարկ վճարողներին նկատմամբ միանման մոտեցման կիրառությունը: Ինչպես ցույց են տալիս նախորդ գլխում ներկայացված հարցման արդյունքները, հարկ վճարողները, որպես հարկային մարմնի թերություն, շատ հաճախ մատնանշում են հենց խտրական մոտեցումը: Ուստի հարկային մարմնի

կողմից անհրաժեշտ է քայլեր ձեռնարկել՝ ուղղված վերոնշյալ խնդիրների լուծմանը, ինչը կբարձրացնի հարկ վճարողների վստահությունը հարկային մարմնի նկատմամբ:

Մոդելի կիրառումը կարող է սահմանափակվել որոշ հարկ վճարողների համար: Սովորաբար դրանք ռիսկային և հաճախ հարկային իրավախախտումներ իրականացնող հարկ վճարողներն են, որոնք հարկային մարմնի տեսանկյունից որպես վստահելի գործընկեր չեն դիտվում:

Մոդելի շրջանակներում հստակեցվում են նաև հարկային ծառայությունների մատուցողների գործառույթները.

- Ֆինանսական հաշվետվողականության ապահովում,
- հաշվապահական հաշվետվությունների պատրաստում,
- հաշվապահական հաշվետվությունների աուդիտ,
- հարկային հաշվետվությունների պատրաստում,
- հարկային հաշվետվությունների ներկայացում հարկային մարմին քննարկման և խորհրդատվության ստացման նպատակով,
- վերջնական հարկային հաշվետվությունների ներկայացում հարկային մարմին:

Համագործակցության վրահիմնված հարկային կարգապահության մոդելը ենթադրում է 6 հաջորդական քայլերի իրականացում, որոնք ապահովում են համակարգի ամբողջական գործարկումը.

1. պայմանագրի դրույթների ներկայացում և քննարկում,
2. տնտեսավարող սուբյեկտի դիմումների ընդունում և դիտարկում,
3. նախնական եզրակացությունների կազմում,
4. հարկային հաշվետվությունների կազմում և ներկայացում,
5. հարկային հաշվետվությունների ստուգում,
6. գործընթացի ստուգում և գնահատում:

Որոշ դեպքերում վերոնշյալ քայլերին կարող է նախորդել հրատապ այնուրահատուկ գործարքների արտատերք քննարկումը:

1-ին, 3-րդ, 5-րդ և 6-րդ քայլերը ենթադրում են հարկային ծառայությունների մատուցողների և հարկային մարմնի միջև անմիջական շփում: 2-րդ և 4-րդ քայլերը կարող են իրականացվել

Ելեկտրոնային եղանակով, սակայն խնդիրներ կամ պարզաբանման կարիք ունեցող հարցեր առաջանալու դեպքում կարող են պահանջվել նաև անմիջական քննարկումներ:

Մոդելը հիմնվում է այն սկզբունքի վրա, որ հարկային ստուգումները կարող են կրճատվել, եթե հարկային մարմինն առցանց հասանելիություն ունենա հարկ վճարողների հաշվապահական և հարկային հաշիվների վարման համակարգին: Հնարավորություն ունի ստանալով հետևել հաշվառումների վարմանը և անմիջական մասնակցություն ունենալով հարկային հաշվետվությունների կազմման գործընթացին՝ հարկային մարմինը այլևս կարիք չի ունենա տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ իրականացնել հարկային ստուգումներ: Դա փոխառնված է երկու կողմերի համար էլ և հիմք է հանդիսանում համագործակցության նոր որակների ձևավորման համար:

Մոդելի կիրառման 1-ին քայլն իր հերթին բաժանվում է երեք ենթաքայլերի՝

- համաձայնագրի քննարկում,
- հարկային ծառայություններ մատուցողների որակի հավաստագրի դիտարկում,
- համաձայնագրի կազմում և ստորագրում:

Համաձայնագրի քննարկում: Գործընթացը սկսում է հավանական գործընկերների հետ քննարկումներից: Վերադաս ղեկավարների մակարդակով անց են կացվում հանդիպումներ հարկային մարմնի և հարկային ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների միջև: Այս փուլում ներկայացվում են համակարգի հիմնական սկզբունքները, հնարավոր օգուտները համակարգին միանալու դեպքում: Քննարկվում են պայամանագրի դրույթները: Ճիշտ մարքեթինգային քաղաքականության վարումը հանդիսանում է ողջ գործընթացի ամուր հիմքերի գրավականը: Եվ հենց ղեկավար օղակների միջև հանդիպումներն են նպաստում համակարգի վերաբերյալ առավել հստակ պատկերացումների ձևավորմանը, հուզող հարցերի քննարկմանը և արդյունքում հետագա փուլերում բարդություններից խուսափմանը:

Սովորաբար, պահանջվում են մի քանի հանդիպումներ հարցերի ողջ շարքը քննարկելու համար: Այս փուլում քննարկվող հարցերը ներառում են.

- հարկային ծառայություններ մատուցողի վերաբերմունքը համակարգին, վերջինիս պատրաստակամությունը համագործակցելու ու վստահելու հարկային մարմնին,
- համակարգի հիմնական սկզբունքների ներկայացում,
- յուրաքանչյուր կողմի իրավունքներն ու պարտականությունները,
- հարկային ծառայություններ մատուցողների որակի հավաստագրի առկայություն,
- հարկային ծառայություններ մատուցողների ակնկալիքները համակարգից,
- համակարգի ներդրման 6 քայլերը,
- նախկինում առկա համագործակցության փորձը:

Չարկային ծառայություններ մատուցողների որակի հավաստագրի դիտարկում: Չարկային մարմնի հետ համագործակցության նպատակով անհրաժեշտ է, որ հարկային ծառայություններ մատուցողների կազմակերպչական կառուցվածքը համապատասխանի հարկային մարմնի պահանջներին: Սա ներառում է ինչպես որակական, այնպես էլ քանակական արդյունքների՝ կիրառվող հաշվետվական սկզբունքներին, արդյունքների նկատմամբ պատասխանատու մոտեցմանը և այլն:

Մասնագիտական որակավորման պահանջները ներառում են.

- հարկային ծառայություններ մատուցող կազմակերպության պատասխանատվությունը ներկայացված հաշվետվությունների որակի ապահովման համար,
- ներքին մասնագիտական էթիկայի ստանդարտների ներդրում,
- մասնագիտացում և փորձառություն,
- ռիսկերի կառավարման համակարգի առկայություն,
- աշխատանքային ծրագրեր,
- փաստաթղթաշրջանառության ապահովում,
- հարկային հարաբերությունների համար պատասխանատու բաժնի առկայություն,

- որակի կառավարում:

Համաձայնագրի կազմում և ստորագրում: Այս փուլի վերջին գործողությունները պայմանագրի կազմումն է և դրա վավերացումը մասնակիցների կողմից:

2-րդ քայլը տնտեսավարող սուբյեկտների դիմումների ընդունման և դրանց քննարկման գործընթացն է: Քանի որ ՓՄՁ ոչ որտեղ տնտեսավարող սուբյեկտները բավականին մեծաթիվ են, ուստի բոլոր ցանկացողների ներկայացված դիմումների քննարկումը ժամանակատար կլինի: Այդ նպատակով նախքան հարկային մարմին դիմումի ներկայացումը հարկային ծառայություններ մատուցողը փորձում է ծանոթանալ տնտեսավարողի հարկային պատմությանը, վերջինիս կողմից իրականացվող գործունեության առանձնահատկություններին, գնահատել հնարավոր ռիսկերը, որից հետո միայն դիմումը ներկայացնել հարկային մարմնին: Այս փուլում ուսումնասիրվում է նաև տնտեսավարող սուբյեկտի հաշվապահական ծրագրերի՝ իրական ժամանակում դիտման հնարավորությունը: Նշենք որ ներկայումս Հայաստանում մեծաթիվ գերփոքր և փոքր ձեռնարկություններ իրենց հաշվապահությունը չեն վարում էլեկտրոնային եղանակով, ինչն անհրաժեշտ պայման է հանդիսանում հարկային մարմիններին դրանց հասանելիության ապահովման դեպքում: Կարծում ենք գերփոքր տնտեսավարող սուբյեկտների համար սակարող է որոշակի ֆինանսական բեռ հանդիսանալ: Հատկապես սահմանամերձ գյուղերում գործունեություն իրականացնող գերփոքր հարկ վճարողների ֆինանսական բեռը թեթևացնելու համար կարող է նախատեսվել առավել ցածր գին: Համանման կարգավորում կիրառվել է նաև նոր սերնդի ՀԴՄ-ների ներդրման դեպքում:

Նախնական եզրակացությունների կազմման փուլում հարկային մարմինը և հարկային ծառայություններ մատուցողները քննարկում են հարկային հաշվետվությունների լրացման հետ կապված հարցերը՝ փորձելով ճշտել հնարավոր սխալները: Միաժամանակ այս փուլում շփումները նպաստում են համագործակցության և վստահության մթնոլորտի ձևավորմանը:

Քննարկումները հիմնականում վերաբերում են երկիմաստու թյուր նկեր պարունակող հարկային օրենսդրությանը և հարկային պարզաբանում պահանջող հարցերին: Հարկային ծառայություններ մատուցողների կողմից մանրամասնորեն ներկայացվում են գործարքի բոլոր պայմանները, ինչը թույլ է տալիս հարկային մարմնին ճիշտ ուղղորդել վերջիններիս:

Պարբերաբար քննարկումների անցկացումը կարող է հիմք հանդիսանալ, որ նույնաման գործարքների դեպքում հարկային ծառայություններ մատուցողները այդ գործարքները հարկային մարմնի նախնական համաձայնությանը չներկայացնեն:

Գործնականում հնարավոր են այնպիսի իրավիճակներ, երբ հարկային մարմնի և հարկային ծառայություններ մատուցողները միասնական որոշման չհանգեն: Այս դեպքում որևէ իրավական պատասխանատվություն չի առաջանում: Հարկային մարմինը այս դեպքում արդեն կարող է հարկ վճարողի մոտ իրականացնել հարկային ստուգում:

Հարկային հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման փուլում հարկային ծառայություններ մատուցողների կողմից լրացվում և ներկայացվում են հարկային հաշվետվությունները: Հարկային մարմնի առանձնացված ստորաբաժանման աշխատակիցները ևս մեկ անգամ դիտում են ներկայացված հաշվետվությունները և դրանց ճիշտլիները դեպքում ընդունում:

5-րդ փուլում համակարգի գործարկման բոլոր փուլերում հավաքագրված տվյալները ընտրանքային կարգով ենթարկվում են աուդիտի: Ընտրանքային ստուգման վերաբերյալ որոշումը կայացվում է հարկային մարմնի կողմից:

Վերջին փուլում իրականացվում է պայմանագրի կատարման պայմանների մոնիթորինգ և գնահատումը: Այս փուլում հարկային մարմնի կողմից իրականացվում են հետևյալ միջոցառումները.

- փաստացի և ակնկալվող արդյունքների համեմատում,
- գործընթացի, ծախսված ժամանակի և օրակագի փաստացի և ակնկալվող արդյունքների համեմատում,
- տվյալների մոնիթորինգ,
- փոփոխման և շտկման կարիք ունեցող հարցերի դուրս բերում,

- նոր պայմանագրերի կնքում:

Որոշ դեպքերում կողմերը կարող են դադարեցնել պայմանագիրը: Պայմանագիրը կարող է դադարեցվել այն դեպքում, երբ ինդրահարույց հարցերի քննարկման արդյունքում հնարավոր չի եղել ձևավորել լուծման որևէ միասնական մոտեցում:

Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկային հաշվետվությունները լրացվում են մասնագիտական գիտելիքներ ունեցող հարկային ծառայություններ մատուցողների կողմից և, նախքան ընդունվելը, ստուգվում են հարկային մարմնի կողմից, այնուամենայնիվ հնարավոր են վրիպակներ կամ սխալներ: Այդ նպատակով պայմանագրում ներառվում է դրույթ, համաձայն որի, հետագայում կատարված ընտրանքային ստուգման արդյունքում հայտնաբերված սխալների համար պատասխանատվությունը ստանձնում է հարկային ծառայություններ մատուցողը և պարտավորվում է ներկայացնել ճշտված հաշվետվություններ:

Սխալներ հայտնաբերվելու դեպքում անհրաժեշտ է պարզել, թե որն է սխալի առաջացման պատճառը, ինչպես պետք է այն ուղղվի և արդյոք սխալը կրում է պարբերական բնույթ:

Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության համակարգի սկզբունքներից ելնելով՝ ենթադրվում է, որ սխալը կանխամտածված չի եղել: Սխալի ուղղման հնարավոր տարբերակները քննարկվում են կողմերի միջև: Պարբերաբար կրկնվող սխալի դեպքում, անհրաժեշտություն է առաջանում վերստուգել բոլոր նախորդ հաշվետվությունները և կատարել համապատասխան ուղղումներ:

Սխալների հայտնաբերման դեպքում հնարավոր է նաև հարկային տույժերի կիրառում, այն դեպքում, երբ ապացուցվում է հարկային ծառայություններ մատուցողի կողմից դրա կանխամտածված իրականացման փաստը: Տույժերը կիրառվում են տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ, անկախ այն հանգամանքից, որ սխալ հաշվետվությունները ներկայացվել են հարկային ծառայություններ մատուցողների կողմից:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ եվրոպական որոշ երկրներում, օրինակ՝ Նիդերլանդներում¹⁵⁹, խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար նախատեսված համակարգը ներդրվել է որպես փորձնական (պիլոտային) տարբերակ և գործել է կամավորության սկզբունքի հիման վրա, կարծում ենք կարելի է նույն մոտեցումը կիրառել նաև Հայաստանում ՓՄՁ ոլորտի համար:

Ներկայումս ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կազմում գործում են 22 հարկային տեսչություններ¹⁶⁰, որոնցից 7-ը՝ Երևան քաղաքում (այդ թվում՝ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչությունը) և 15-ը՝ մարզերում, իսկ ՓՄՁ տնտեսավարող սուբյեկտների քանակը կազմում է 74365: Ստացվում է, որ յուրաքանչյուր հարկային տեսչություն (առանց խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության) միջինում սպասարկում է 3541 ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտ:

Նիդերլանդներում կիրառված պիլոտային համակարգին կամավորության սկզբունքով մասնակցել է խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների 10-15%-ը:

Ենթադրելով, որ նախնական փուլում Հայաստանում ևս հնարավոր է ներգրավել գործող ՓՄՁ-ների 10%-ը, ստացվում է, որ յուրաքանչյուր հարկային տեսչության հաշվարկով կներգրավվեն մոտ 350 տնտեսավարող սուբյեկտ:

Այս փուլում, կարծում ենք, հարկային տեսչությունների տեղեկատվության և վերլուծության բաժինների աշխատակիցների քանակը բավարար կլինի համակարգի բնականոն գործարկման համար: Սա ենթադրում է, որ լրացուցիչ աշխատակիցների ներգրավման կարիք չի առաջանա, ինչի արդյունքում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը լրացուցիչ ծախսերի կարիք չի ունենա:

Ինչ վերաբերում է տնտեսավարող սուբյեկտների և հարկային մարմնի միջև լրացուցիչ օղակի՝ հարկային ծառայությունների մատուցողների ինստիտուտի ներդրմանը, ապա այն ևս հարկ վճարողների համար լրացուցիչ ֆինանսական բեռ չի առաջացնի: Ներկայումս տնտեսավարող սուբյեկտների գերակշիռ մասն օգտվում է հաշվապահի ծառայություններից: Վերջիններիս փոխարեն

¹⁵⁹ Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship To Co-operative Compliance, OECD, 2013:

¹⁶⁰ http://taxservice.am/ATS_StructuralUnits.aspx?itn=ATSTerTaxInspectorates, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

տնտեսավարող սուբյեկտները կարող են օգտվել հարկային ծառայությունների մատուցող կազմակերպությունների ծառայություններից:

Կարծում ենք, որպես ախլոսային տարբերակի ներդրումը թույլ կտա գնահատել արդյունքները, բացահայտել հնարավոր թերությունները և շտկել դրանք: Համադրելով մոդելի ներդրման հետ կապված ծախսերը և ստացված օգուտները, կարող ենք, որպես հաջորդ քայլ, ձեռնամուխ լինել մոդելի ամբողջական գործարկմանը:

Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության մոդելի ներդրմամբ նախատեսում ենք արձանագրել հետևյալ դրական արդյունքները.

- երկարաժամկետ կայունության ապահովում և կանխատեսելիության բարձրացում,
- հարկ վճարողների մոտ վստահության վրա հիմնված հարաբերությունների ձևավորում,
- հարկ վճարողների շրջանում ինքնագնահատման համակարգի արմատավորում,
- հարկային մարմնի համար լրացուցիչ ֆինանսական ծախս հանդիսացող, ինչպես նաև հարկ վճարողների կողմից որպես լրացուցիչ ժամանակի և ռեսուրսների ծախս նախանշվող հարկային ստուգումների քանակի կրճատում,
- ճշգրտվող հարկային հաշվետվությունների թվաքանակի էական կրճատում:

3.3. Հարկային բարեփոխումների իրականացման գերակայությունները

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով, առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով, ՀՀ կառավարության որոշումներով, հարկային մարմնի, ինչպես նաև օրենքով սահմանված դեպքերում պետական կառավարման այլ մարմինների կողմից ընդունված ակտերով¹⁶¹: Հարկային

¹⁶¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-107, 14.04.1997թ., ՀՀՊՏ 1997.05.20/11:

իրավահարաբերության նկատմամբ կարգավորող օրենսդրական դաշտը բավականին բազմազան է, ինչի արդյունքում լրացուցիչ բարդության նկատմամբ առաջանում հարկ վճարողների համար, իսկ որոշ դեպքերում էլ միևնույն նշանակությունամբ հասկացությունները տարբեր իրավական ակտերում տարբեր կերպ են մեկնաբանվում: Բացի այդ, օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունների արդյունքում մեծացել է օրենսդրական դրույթների երկիմաստ մեկնաբանությունների, տարընթերցումների և թյուրըմբռնումների հնարավորությունը:

Այս հանգամանքներով պայմանավորված՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից մշակվել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի նախագծային տարբերակը: Նախատեսվում է, որ հարկային օրենսգրքի նախագիծը ՀՀ Ազգային ժողովի քննարկմանը կներկայացվի 2016 թվականի գարնանը, որը գործողության մեջ կմտնի 2018 թվականի հունվարի 1-ից:

Հարկային օրենսգրքի նախագծին զուգահեռ մշակվել է նաև ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգը (այսուհետ՝ հայեցակարգ), որում ամփոփ կերպով ներկայացվել են հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղությունները, օրենսգրքի կառուցվածքը, հիմնական սկզբունքները, ինչպես նաև նախատեսվող հիմնական փոփոխությունները:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի նախագիծը մշակվել է հետևյալ հիմնական սկզբունքների հիման վրա¹⁶².

1. կարևորվում է տնտեսության երկարաժամկետ աճը՝ չկենտրոնանալով կարճաժամկետ արդյունքների վրա,
2. կարևորվում է պետական բյուջեի թե՛ կարճաժամկետ, և թե՛ երկարաժամկետ կայունության նպատակները,
3. հարկային արտոնություններն աստիճանաբար փոխարինվում են սուբսիդիաներով՝ այն դեպքում, երբ հնարավոր է դրանց թիրախավորված տրամադրումը կարիքավոր խավերին՝ փոխատուցելով գների հնարավոր աճը,

¹⁶² ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Երևան 2015, էջ 9-31
http://www.taxservice.am/Shared/Documents/_TL/Projects/ng_hhfn_hk_orensgirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

4. առավել արդարացի հարկային համակարգ ձևավորել ու նպատակով ներդրվում է հարկման այլ ընտրանքային համակարգերի կիրառության շրջանակը,
5. հարկ վճարողների և ներդրողների համար կանխատեսելի հարկային միջավայր ձևավորել ու նպատակով հարկային օրենսդրությանը և լիներել ու է կայուն, չի ենթարկվել ու հաճախակի փոփոխությունների, իսկ հարկային օրենսդրությանում այդուհանդերձ կատարվող փոփոխությունները և լրացումները կիրառվել ու են դրանց ընդունումից որոշակի ժամանակ հետո,
6. տնտեսության ստվերային շրջանառությունների դեմ պայքարի արդյունավետության բարձրացման նպատակով խտացվել ու են գործարքների և առանձին ապրանքների փաստաթղթավորման նկատմամբ պահանջներն ու հսկողությունը,
7. հարկային կարգապահությունը բարձր մակարդակում պահել ու համար աստիճանաբար կատարել ագործվել ու է հարկային վարչարարությունը,
8. հարկ վճարողների սպասարկման մակարդակը բարելավել ու համար ներդրվում են նոր համակարգեր ու գործիքներ,
9. բարեփոխումներն իրականացվել ու են 3-5 տարիների ընթացքում, որպեսզի հնարավոր լինի հարկային համակարգում ապահովել կայունություն և սահունություն:

Հարկային օրենսգրքով նախատեսվող փոփոխությունները ներառում են ինչպես առանձին հարկատեսակների վերաբերյալ փոփոխություններ, այնպես էլ հարկային վարչարարությանը վերաբերող փոփոխություններ:

Ավելացված արժեքի հարկում նախատեսվող փոփոխություններից կարելի է առանձնացնել հետևյալները.

- 1) նախատեսվում է ավելացնել ներմուծումից հետո միայն ԱԱՀ-ի վճարում նախատեսող ապրանքների շրջանակը: Այս փոփոխությունը թույլ կտա Եվրասիական տնտեսական միության անդամ չհամարվող պետություններից կատարվող ներմուծումների մասով ԱԱՀ-ի վճարման համակարգը համապատասխանեցնել Եվրասիական

տնտեսական միության անդամ պետության ներքին կատարվող ներմուծումների մասով ԱԱՀ-ի վճարման համակարգին,

2) նախատեսվում է կրճատել ԱԱՀ-ից ազատման արտոնության ներքին շրջանակը: Հարկային օրենսգրքի նախագծով առաջարկվում է կրճատել ԱԱՀ-ից ազատման արտոնության ներքին շրջանակը և փոխարենը հասարակության սոցիալապես անապահով խմբերին աջակցել պետական բյուջեից հասցեական ձևով տրամադրվող սուբսիդիաների ծավալի մեծացման միջոցով: Մասնավորապես, հարկային օրենսգրքի նախագծով առաջարկվում է ԱԱՀ-ով հարկել`

ա. բժշկական պարագաների և տեխնիկայի օտարումը, բուժօգնության և բուժսպասարկման (այդ թվում` կանխարգելիչ և ախտորոշման) ծառայության ներքին մատուցումը` 2018 թվականի հունվարի 1-ից.

բ. բարձրագույն ուսումնական հաստատության ներքին կողմից ուսուցման ծառայության ներքին մատուցումը` 2019 թվականի հունվարի 1-ից.

գ. գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողների կողմից գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումը: Գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրության ոլորտում, մասնավորապես, հարկային օրենսգրքի նախագծով առաջարկվում է`

➤ գերփոքր գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողները կշարունակեն ազատվել հարկերից,

➤ ԱԱՀ-ի շեմը չգերազանցող գյուղատնտեսական գործունեությամբ զբաղվող փոքր և միջին ձեռնարկատիրության սուբյեկտներին 01.01.2020թ. տեղափոխել շրջանառության հարկի համակարգ,

➤ գյուղատնտեսական գործունեությամբ զբաղվող խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտների հարկումն իրականացնել հարկման ընդհանուր համակարգի շրջանակներում` ԱԱՀ-ով և շահույթահարկով.

դ. դիզելային վառելիքի ներմուծումը և օտարումը.

ե. այլ ոլորտներ և (կամ) գործարքներ, որոնց մասով ԱԱՀ-ից ազատման արտոնության կիրառության` նախորդ տարիների փորձի

ուսու մնասիրութեան արդյունքներով այդ արտոնութեան ներքին կիրառութեանը չի հիմնավորվում ծախսեր-օգուտներ վերլուծութեամբ¹⁶³:

Նախատեսվող փոփոխութեան ներքին խնդրահարույց է նաև Տիգրիկական անձանց կողմից գյուղատնտեսական գործունեության իրականացումից ստացված եկամուտների հարկումը եկամտային հարկով, ինչը դժվար է վարչարարության իրականացման առումով, ինչպես նաև կարող է նպաստել երկրում աղքատության ավելացմանը: Այս պարագայում կարող է առաջանալ նաև գյուղատնտեսական գործունեության փաստաթղթավորման խնդիր՝ հատկապես գերփոքր և փոքր տնտեսավարող սուբյեկտների համար:

Փոփոխութեան ներքին նախատեսվել նաև շահութահարկով հարկմանը վերաբերող դրույթներում: Կարևոր փոփոխութեան ներքին կարելի է համարել այն, որ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության ներքին ստացած շահաբաժինները կազատվեն հարկումից: Այս փոփոխութեամբ հնարավոր է սկզբնական փուլում հարկային եկամուտների կրճատում, սակայն միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հեռանկարում այն կհանգեցնի երկրի ներդրումային գրավչության բարձրացմանը:

Նախատեսվող հաջորդ փոփոխութեանը վերաբերում է շահութահարկի կանխավճարների հաշվարկման համակարգին: Փոփոխութեանը թույլ կտա հարկ վճարողներին կամավորության սկզբունքով ընտրել կանխավճարների հաշվարկման այլ ընտրանքային եղանակ՝ հիմնված նախորդ եռամսյակի իրացման շրջանառության 2 տոկոսի վրա:

Նախատեսվում է նաև վերացնել հարկման նպատակով նորմավորվող որոշ ծախսերի նորմաները: Հարկային օրենսգրքի նախագծով առաջարկվում է վերացնել ապրանքների արտահանման, ինչպես նաև արտերկրում կադրերի վերապատրաստման ծախսերը:

Եկամտային հարկի վերաբերյալ հիմնական փոփոխութեանը կայանում է հարկի դրույթաչափի նվազեցման մեջ: Համաձայն

¹⁶³ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Երևան 2015, էջ 18
http://www.taxservice.am/Shared/Documents/_TL/Projects/ng_hhfn_hk_orensqirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

օրենսգրքի նախագծի՝ պետք է սահմանվի եկամտային հարկի մեկ միասնական 20 տոկոս դրույքաչափ¹⁶⁴:

Իրականացված վերլուծության ներքո փաստում են, որ աշխատավարձից վճարվող եկամտային հարկի բեռը բարձր է: Այս հանգամանքը հաճախ հանգեցնում է աշխատավարձի թերհայտարարագրման: Ուստի խնդրի հաղթահարման նպատակով նախատեսվել է սահմանել առավել ցածր դրույքաչափ:

Առաջարկված փոփոխության ներքո կարող է ունենալ իր դրական ազդեցությունը սոցիալ տնտեսական ոլորտի բարելավման գործընթացում: Մասնավորապես՝ կաճեն տնօրինվող եկամուտները և, հետևաբար, կավելանա սպառումը, կավելանան հարկային եկամուտները, կբարձրանա զբաղվածության մակարդակը: Միաժամանակ, եկամտային հարկի հաստատուն դրույքաչափի կիրառության պարագայում հարկման ուղղահայաց արդարության սկզբունքը պահպանելու նպատակով նախատեսվում է քննարկել բնակչության առավել խոցելի խմբերին «սոցիալական կրեդիտներ» տրամադրելու հնարավորությունները, որոնք ուղղված կլինեն այդ խմբերի ազգաբնակչության կոնկրետ սոցիալական, կրթական և (կամ) առողջապահական խնդիրների լուծմանը, ինչպես նաև բարձր եկամուտներ ստացողների լիարժեք հարկման հարցը¹⁶⁵:

Ներկայումս ՀՀ-ում կիրառվող եկամտային հարկի դրույքաչափերը¹⁶⁶ (տե՛ս, աղյուսակներ 18 և 19), չնայած որ պրոգրեսիվ են, սակայն սանդղակի առաջին երկու մակարդակների դրույքաչափերի միջև տարբերությունն աննշան է, իսկ 120 հազար դրամից 2 մլն դրամ միջակայքը բավականին ընդարձակ է:

Կարծում ենք եկամտային հարկի միասնական դրույքաչափի սահմանումը խնդրի լուծում հանդիսանալ չի կարող: Միասնական դրույքաչափի սահմանումն ինքնին հակասում է հարկման արդարության սկզբունքին: Բացի այդ նշված փոփոխությանն առավել մեծ ազդեցություն կունենա բարձր եկամուտ ստացողների համար,

¹⁶⁴ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Երևան 2015, էջ 15
http://www.taxservice.am/Shared/Documents/ TL/Projects/ng_hhfn_hk_orengirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

¹⁶⁵ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Երևան 2015, էջ 15
http://www.taxservice.am/Shared/Documents/ TL/Projects/ng_hhfn_hk_orengirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

¹⁶⁶ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-246-Ն, 22.12.2010թ.

մասնավորապես՝ 2 մլն դրամից ավելի եկամուտ ստացողների համար դրույքաչափը նվազեցվում է 16 տոկոսային կետով, մինչդեռ մինչև 120 հազար դրամի դեպքում՝ 4.4 տոկոսային կետով:

Աղյուսակ 18

Հարկային գործակալի կողմից հաշվարկվող եկամտային հարկի դրույքաչափեր

Ամսական հարկվող եկամտի չափը	Հարկի գումարը
Մինչև 120000 դրամ	Հարկվող եկամտի 24.4 տոկոսը
120000-2000000 դրամ	29280 դրամին գումարած 120000 դրամը գերազանցող գումարի 26 տոկոսը
2000000 դրամից ավելի	518080 դրամին գումարած 2000000 դրամը գերազանցող գումարի 36 տոկոսը

Աղյուսակ 19

Հարկային գործակալի միջոցով չհարկված եկամուտներից եկամտային հարկի դրույքաչափեր

Տարեկան հարկվող եկամտի չափը	Հարկի գումարը
մինչև 1.440.000 դրամ	Հարկվող եկամտի 24.4 տոկոսը
1.440.000 դրամից ավելի	351.360 դրամին գումարած 1.440.000 դրամը գերազանցող գումարի 26 տոկոսը

Նշենք, որ Վրաստանում նույնպես կիրառվում է 20 տոկոս միասնական դրույքաչափ, սակայն ի տարբերություն հարկային օրենսգրքի նախագծով առաջարկվող փոփոխության՝ այնտեղ հատուկ արտոնություններ են սահմանվում ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների համար, մասնավորապես՝ գերփոքր ձեռնարկատիրությունն ազատված է եկամտային հարկից (աշխատակիցներ չունենալու դեպքում), իսկ փոքր ձեռներեցների ստացած եկամուտները հարկվում են 3 տոկոս (եթե առկա ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերը կազմում են համախառն եկամտի 60 տոկոսը) կամ 5 տոկոս դրույքաչափերով¹⁶⁷: Ի տարբերություն Վրաստանի՝ ԵՄ

¹⁶⁷ Налоговый кодекс Грузинской Республики, Статья 86, Статья 90:

անդամ երկրներում կիրառվում են հարկման պրոգրեսիվ դրույքաչափեր, միևնույն ժամանակ, երկրների մեծամասնությունում սահմանված է ստորին շեմ, որից ցածր եկամուտներն ազատվում են հարկումից:

Ելնելով վերոնշյալ ից կարևոր ենք համարում եկամտային հարկի դրույքաչափի կրճատումը՝ միաժամանակ պահպանելով հարկման պրոգրեսիվությունը սկզբունքը: Անհրաժեշտ է նաև սահմանել չհարկվող ստորին շեմ, ինչպես նաև վերանայել 120 հազար դրամից 2 մլն դրամ միջակայքը՝ բարձրացնելով ստորին շեմը, որպեսզի հարկային բեռն ընկնի բարձր եկամուտ ստացողների վրա:

Փոփոխություններ են նախատեսվում նաև ուղղված ակցիզային հարկի դրույքաչափի վերանայմանը: Միջազգային պրակտիկայում ներկայումս իրականացվող հարկային բարեփոխումները հիմնականում ուղղված են ակցիզային հարկի՝ հատկապես սիգարետների դրույքաչափի բարձրացմանը: Այս քայլերը բացատրում են սիգարետների սպառումը կրճատելու հիմնավորմամբ, քանի որ այն խիստ վտանգավոր է առողջապահության տեսանկյունից: Հայաստանում ակցիզային հարկի բարձրացման անհրաժեշտությունը հիմնավորվում է այն հանգամանքով, որ վերջինս բավականին զիջում է ԵԱՏՄ անդամ երկրներում կիրառվող դրույքաչափերին, բացի այդ, այս փոփոխությամբ լրացուցիչ հարկային եկամուտներ կարող են ապահովել պետական բյուջեի համար

Մասնավորապես, առաջարկվում է.

- Եվրասիական տնտեսական միությունում իրականացվող՝ ակցիզային հարկի դրույքաչափերի ներդաշնակեցման քաղաքականության ներքո՝ մինչև 2020 թվականը, շարունակաբար բարձրացնել ծխախոտի արտադրանքի և ալկոհոլային խմիչքների համար նախատեսված ակցիզային հարկի դրույքաչափերը.

- բարձրացնել բենզինի և դիզելային վառելիքի համար նախատեսված ակցիզային հարկի դրույքաչափերը. ինչպես նաև, որպես ակցիզային հարկով հարկման ենթակա նոր ապրանքներ, ներառել սուրճը, օժանելիքը և սեղմված բնական գազը¹⁶⁸.

¹⁶⁸ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Երևան 2015, էջ 19
http://www.taxservice.am/Shared/Documents/_TL/Projects/ng_hhfn_hk_orensigirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

Բացի առանձին հարկատեսակների վերաբերյալ դրույթներում փոփոխություններ կատարելը՝ նախատեսվում է ներդնել միասնական գանձապետական հաշվի համակարգ: Մասնավորապես՝ մշակվել է պետական բյուջեի նկատմամբ հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների հաշվառման նոր համակարգ: Գործող կարգի համաձայն՝ առանձին հարկատեսակների գծով հարկային պարտավորությունները կատարելու համա վճարումները կատարվում են տարբեր գանձապետական հաշիվների: Առաջարկվող մոտեցման նորարարական սկզբունքը կայանում է նրանում, որ հարկ վճարողների կողմից միասնական գանձապետական հաշվին վճարված գումարները դեռևս չեն համարվում պետական բյուջեի հարկային եկամուտներ, քանի դեռ հարկ վճարողը չի ներկայացրել հարկային պարտավորությունն արտացոլող հարկային հաշվարկ:

Միասնական գանձապետական հաշվի ներդրումը թույլ կտամինչև հաշվարկների ներկայացումը տնօրինել հաշվում առկագումարները, այսինքն դրանք ենթակա են հետվերադարձման:

Առաջարկվող համակարգը, հնարավորություն կընձեռի պարզեցնել հարկ վճարողների համար ինքնուրույն գումարների հետ վերադարձման գործընթացը՝ բացառելով գերավճարների կուտակման հնարավորությունը:

Հարկային օրենսգրքի նախագծով նախատեսվող այլ բարեփոխումներից կարելի է առանձնացնել հետևյալները.

- ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի հաշվարկները փոխարինվում են մեկ միասնական՝ անուղղակի հարկերի հաշվարկով,
- ներկայումս ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտներից հարկային գործակալի կողմից շահույթահարկի պահումները պահվում ենամսական պարբերականությամբ, ինչը նախատեսվում է փոխարինել կիսամյակային պահումներով,
- ակցիզային դրոմանիշերի, ինչպես նաև դրոշմապիտակների տրամադրումը կիրականացվի առանց կանխավճարների,
- նույնականացվում են բոլոր հարկատեսակների և վճարների գծով հարկային հաշվարկների ներկայացման և հարկային պարտավորությունների կատարման ժամկետները:

Յարկային օրենսգրքով նախատեսվող փոփոխությունները կարող են դրական ազդեցություն ունենալ հարկ վճարողների գործունեության իրականացման վրա, սակայն նույնը չի կարելի ասել եկամտային հարկի միասնական դրույթաչափի սահմանման վերաբերյալ: Յարկային օրենսգրքով նախատեսվում է նաև աստիճանաբար կրճատել հարկային արտոնությունները: Դրան է ուղղված նաև ներկայիս հարկային քաղաքականությունը՝ նախատեսելով արտոնություններ տրամադրել միայն բացառիկ դեպքերում¹⁶⁹:

Յարկային օրենսգրքի նախագծով նախանշվում են առաջիկա տարիների հարկային բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները: Նշված փոփոխությունների իրականացումը, համաձայն բերվող հիմնավորումների, կարող է նպաստել հարկեր/ՅԱ հարաբերակցության բարձրացմանը, ինչպես նաև հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքի ամրապնդմանը, երբ միասնական տնտեսական իրավիճակներում գործող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ կիրառվում են հարկման միևնույն կանոնները: Այն ուղղված է հարկային հարաբերություններում խտրական մոտեցումների բացառմանը:

Յարկ է նշել, որ նախագծով նախանշվող արտոնությունների կրճատման գործընթացը բավականին բարդ է և կարող է էական ազդեցություն ունենալ այդ արտոնություններից օգտվողների ֆինանսական վիճակի վատթարացման գործում: Մեր կարծիքով այս մոտեցումը կարող է բավականին խնդրահարույց լինել հատկապես ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների համար և նպաստել սովերային տնտեսության աճին: Միաժամանակ, կիրառվող արտոնությունները լուծում են նաև երկրում առկա սոցիալական խնդիրներ: Ուստի, այդ արտոնությունների կրճատումը նպատակահարմար չէ իրականացնել՝ հաշվի առնելով նաև երկրի սոցիալ-տնտեսական իրավիճակը:

Վերլուծելով ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների փաստացի շրջանառության ծավալները (գծապատկերներ 5-7)՝ կարծում ենք ԱԱՅ-

¹⁶⁹ Յարկային մաքսային օրենսդրության վերանայման ռազմավարական սկզբունքների ուղեցույցին և սկզբունքներից բխող միջոցառումների իրականացման ժամանակացույցին հավանություն տալու մասին ՀՀ կառավարության 25.07.2013թ թիվ 29 նիստի արձանագրություններից քաղվածք

ով հարկման շեմի իջեցու մը մինչև 40 մլ ն դրամ նպատակահարմար չէ սոցիալ-տնտեսական տեսանկյունից: Միաժամանակ առաջարկում ենք հարկային օրենսդրությամբ սահմանված վերոնշյալ շեմը հնարավորինս մոտարկել մեր կողմից առաջարկված ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների դասակարգմամբ առաջարկվող շեմին:

Հարկ է նշել, որ նախատեսվող հարկային բարեփոխումը, ուղղված հարկային օրենսգրքի ներդրմանը, ընդհանուր առմամբ իր դրական ազդեցությունը կունենա ՓՄՁ ոլորտի վրա: Սակայն անհրաժեշտ է կազմակերպել քննարկումներ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների և հասարակական և միջազգային կազմակերպությունների հետ՝ ինդրահարույց դրույթների կատարելագործման նպատակով: Համատեղ քննարկումների արդյունքում կբարձրանա նախատեսվող փոփոխությունների արդյունավետությունը, և վերջինիս կիրառությունը կդառնա առավել դյուրին հարկվճարողների համար:

ԵՉՐԱԿԱՑՈՒ ԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒ ԹՅՈՒՆՆԵՐ

Ներկայ ու մս, Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական զարգացման համար կարևորագույն նախապայմաններից է ՓՄՁ ոլորտի գործարար և ներդրումային միջավայրի բարելավումը, իսկ դրան հասնելու համար ՀՀ կառավարությունը իրականացնում է Լայնածավալ բարեփոխումներ հատկապես հարկային համակարգում:

Պետությունը պետք է մշակի և իրականացնի այնպիսի հարկային քաղաքականություն, որի կիրառումը կապահովի հարկերի հավաքագրման բարձր մակարդակ և միաժամանակ չի խոչընդոտի տնտեսության զարգացմանը: Կարծում ենք, հարկային համակարգը կարիք ունի համակարգային բարեփոխումների, մասնավորապես՝ անհրաժեշտ է ծանրության կենտրոնը անուղղակի հարկերից տեղափոխել ուղղակի հարկերի վրա, բարձրացնել հարկային համակարգի կայունության աստիճանը, խստացնել հարկային վարչարարությունը՝ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար հարկման հավասար պայմաններ ստեղծելու առումով:

Հարկային քաղաքականության բարեփոխումների հիմքում պետք է դրված լինի, նախ և առաջ, հարկային օրենսդրության կատարելագործումը, որի առանցքը պետք է հանդիսանա ՀՀ-ում հարկային օրենսգրքի մշակումն ու ընդունումը:

Նշված խնդրի լուծման առումով կարևոր գործոն կարող է հանդիսանալ հարկային բարեփոխումների ոլորտում հաջողություններ արձանագրած երկրների փորձի ու սուբնասիրությունը: Աշխատանքի շրջանակներում իրականացված դիտարկումները ցույց են տալիս, որ հարկային համակարգերի արդյունավետ մոդելների կիրառության ամբ պետական եկամուտների ոլորտում կարելի է վարել այնպիսի հավասարակշռված քաղաքականություն, որի համատեքստում կստեղծվեն կայուն նախադրյալներ գործունեության համար, ինչպես նաև զուգահեռաբար կապահովվեն բյուջեի մուտքերի աճը:

Կարևոր հիմնախնդիրներից են օրենսդրական դաշտի կատարելագործումը, միասնական հարկային երկարաժամկետ նազամավարության և կարճաժամկետ մարտավարական

միջոցառումների մշակումը, դրանց հիման վրա կառուցված հարկային բարեփոխումների իրականացումը, որոնք կհստակեցնեն պետության կողմից գործունեության ոլորտում միջամտության մասշտաբները:

Միաժամանակ, հարկային համակարգը սահմանելիս անհրաժեշտ է ունենալ ստույգ, վիճակագրական տեղեկությունների հարկվճարողների քանակի, դրանց փոփոխությունների, հարկվող միջոցների, բնույթի ու չափերի, դրանց վիճակագրական բնութագրերի մասին:

Ատենախոսության շրջանակներում կատարված դիտարկումների և հետազոտությունների արդյունքները թույլ են տալիս կատարել հետևյալ եզրակացությունները՝

1. ուսումնասիրելով Հայաստանի Հանրապետության ում գործարար միջավայրի վրա հարկային բարեփոխումների ազդեցության գնահատականները՝ նկատում ենք, որ այս համակարգը դեռևս զարգացած չէ ՀՀ-ում, ազդեցության գնահատականները չեն կրում պարբերական բնույթ, կամ հարցումները կատարվում են միայն հարկային համակարգի վերաբերյալ, այլ ոչ կոնկրետ բարեփոխման, կամ հարկատեսակի մասով, իսկ օրենսդրական նախագծերին ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարության կողմից տրված եզրակացությունում նշվում է միայն դրա դրական կամ բացասական ազդեցությունը գործարար միջավայրի վրա և հարկային բոլոր սուբյեկտների արձագանքը համարվում է միատեսակ՝ հաշվի չառնելով գործունեության առանձնահատկությունները, սեփականության ձևը և ձեռնարկության չափերը,

2. ուսումնասիրելով Հայաստանի Հանրապետության ում իրականացվող հարկային բարեփոխումները, նկատում ենք, որ տարեցտարի ավելանում են օրենսդրական փոփոխությունները, որոնք Էլ Լրացուցիչ պահանջներ են դնում գործարարների առջև: Միաժամանակ, կատարվող փոփոխությունների պարբերականությունը բացասաբար է անդրադարձնում գործարար միջավայրի վրա, քանի որ յուրաքանչյուր փոփոխություն ենթադրում է ծախսեր ոլորտում իրականացված փոփոխություններին ծանոթանալու, համար, ինչպես նաև նվազեցնում է հարկային դաշտի կանխատեսելիությունը,

3. ուսու մնասիրությունները, ինչպես նաև «Շրջանառության հարկի մասին» և «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքներում կատարված փոփոխությունների շուրջ ծավալված իրադարձությունները վկայում են այն մասին, որ շատ դեպքերում տարբեր հարկային փոփոխությունների մասով ցածր է տնտեսավարող սուբյեկտների իրազեկվածության մակարդակը: Մասնավորապես, հասարակության շրջանում օրենքների նախագծերի վերաբերյալ տարածվում են կամ սխալ մեկնաբանություններ և թյուրընկալումներ, կամ նախագծի վերաբերյալ տեղեկանում են միայն նախագծի ընդունումից հետո,

4. իրականացված հարկային բարեփոխումները սովորաբար կրել են տարերային բնույթ, պայմանավորված են եղել պահի հրամայականով և շատ հաճախ հանդիպել են հասարակության, այդ թվում՝ ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների դիմադրությանը,

5. իրականացված հարկային բարեփոխումների արդյունքում ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի տեսակարար կշիռը պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում 2015թ. կազմել է 25.8%՝ փաստելով, որ հարկային բեռը հիմնականում իրենց վրան կրում խոշոր տնտեսավարող սուբյեկտները:

Վերոնշյալ եզրակացությունները հիմք են հանդիսացել հետևյալ առաջարկությունների համար.

1. «Գործարարությանը զբաղվելը» գեկույցներում Հայաստանի վարկանիշի բարելավման, ինչպես նաև հարկատուների համար հարկային վարչարարական բեռի նվազեցման նպատակով՝ առաջարկում ենք, «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված հարկի հաշվետու ժամանակաշրջան եռամսյակի փոխարեն սահմանել կիսամյակը, քանի որ հարկային եկամուտներում բացառապես ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարվող շրջանառության հարկը կազմում է 1.1%, իսկ այն պետական բյուջեի տեսանկյունից մեծ մուտքեր չի ենթադրում, ուստի կիսամյակային վճարումներով նույնպես հնարավորություն կլինի ապահովել բյուջեի ծախսերը,

2. հաշվի առնելով հարկային բարեփոխումների ազդեցության գնահատման համակարգի կատարելագործման անհրաժեշտությունը՝

առաջարկում ենք յուրաքանչյուր նախագծի համար տրված ազդեցության գնահատականների համար սահմանել նոր նախապայմաններ և տալ առավել հիմնավորված գնահատական: Միաժամանակ, առաջարկում ենք հարկային բարեփոխման ազդեցության գնահատական տալ նաև օրենքն ուժի մեջ մտնելուց 1 տարի հետո, նախագծի արդյունավետության գնահատման նպատակով,

3. առավել կանխատեսելի հարկային դաշտ ձևավորելու նպատակով կարծում ենք անհրաժեշտ է կրճատել հարկային օրենքներում կատարված փոփոխության ներքին պարբերականությանը և դրանց ուժի մեջ մտնելու համար սահմանել առավել երկար ժամանակահատված,

4. հարկ վճարողների իրազեկվածության բարձրացման, ինչպես նաև թյուրլմբռնումներից խուսափելու համար, բացի ինտերնետ հարթակում քննարկումներից, կարելի է քննարկումներ կազմակերպել նաև այլ հարթակներում, որտեղ ներկայ կլինեն ինչպես տարբեր կազմակերպությաններին ներկայացուցիչներ, այնպես էլ ՀՀ կառավարության ներկայացուցիչներ: Սա հնարավորություն կտա բարելավել ոչ միայն հասարակության իրազեկվածությունը, այլ և լսել նոր առաջարկներ, իսկ անհարժեշտության դեպքում ներառել նախագծերում,

5. «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի սկզբունքների նմանությանից ելնելով, ինչպես նաև հաստատագրված վճարների համակարգ կիրառող գործուներության տեսակների սակավության պայմանավորված՝ նպատակահարմար կլինի սահմանել մեկ միասնական վճար՝ արտոնագրային վճար, ինչը կպարզեցնի հարկային օրենսդրությունը և կնպաստի «Գործարարությանը զբաղվելը» զեկույցում ՀՀ դիրքերի բարելավմանը,

6. ՀՀ-ում արտոնագրային վճարները կատարվում են արտոնագիրը ստանալիս, ինչը լրացուցիչ հարկային բեռ է հանդիսանում հարկ վճարողների համար: Հատկապես կարևորում ենք նորաստեղծ հարկ վճարողների համար նման վճարումների բացասական հետևանքները, քանի որ, վերջիններս, նախքան եկամուտ ստանալը, ստիպված են վճարումներ կատարել: Այս առումով առաջարկում ենք կիրառել ՌԴ

օրինակը՝ 6 ամսից մինչև 1 տարի ժամանակահատվածով ձեռքբերված արտոնագրերի գումարի 1/3-ը վճարել արտոնագրի գործունեության մեջ մտնելուց հետո ոչ ուշ 25 օրացուցային օրվա ընթացքում, իսկ 2/3-ը՝ ոչ ուշ, քան արտոնագրի գործունեության դադարումից 30 օր առաջ,

7. հաշվի առնելով վերլուծության արդյունքում ստացված փաստացի արդյունքները՝ կարծում ենք ՓՄՁ դասակարգման չափորոշիչները կատարելագործման կարիք ունենա: Մասնավորապես՝ առաջարկվում է ԶԶ-ում կիրառել ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների հետևյալ դասակարգումը.

1) գերփոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 5 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեության հից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 50 մլն դրամը,

2) փոքր՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 25 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեության հից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չի գերազանցում 250 մլն դրամը,

3) միջին՝ առևտրային կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր, որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը կազմում է մինչև 125 մարդ, իսկ նախորդ տարվա գործունեության հից ստացված հասույթը կամ նախորդ տարեվերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը չեն գերազանցում համապատասխանաբար 750 մլն դրամը և 500 մլն դրամը,

8. ԶԶ հարկային մարմնի և ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների միջև փոխվստահության, փոխշահավետ համագործակցության և փոխհարաբերությունների որակապես նոր մոտեցումների ներդրման նպատակով մշակվել է համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության մոդելը, որը թույլ կտա ապահովել երկարաժամկետ կայունություն և, հարկ վճարողների շրջանում արմատավորել ինքնագնահատման

համակարգը, կրճատել հարկային մարմնի համար լրացուցիչ ֆինանսական ծախս հանդիսացող, ինչպես նաև հարկ վճարողների կողմից որպես լրացուցիչ ժամանակի և ռեսուրսների ծախս նախանշվող հարկային ստուգումների քանակը և էապես կրճատել ճշգրտվող հարկային հաշվետվությունների թվաքանակը,

9. վերջին տարիների ՀՀ հարկային համակարգում իրականացված բարեփոխումների բացթողումները շտկելու, թերությունները վերացնելու համար առաջարկվում է հարկային համակարգում փոփոխություններն իրականացնել փոփոխությունների կառավարման մոդելի կիրառմամբ, որը հնարավորություն կտաներ քիչ և արտաքին աղբյուրներից ստացված վերլուծության արդյունքում ունենալ քայլերի տրամաբանական հաջորդականության վրա հիմնված բարեփոխումների ներդրման մեխանիզմ:

Ատենախոսության մեջ ներկայացված հետազոտության արդյունքների կիրառումը հնարավորություն կտա ՀՀ-ում ՓՄՁ ոլորտի հարկման դաշտում ձևավորել նոր հարկային մշակույթ, ինչպես նաև բարձրացնել հարկ վճարողներ-հարկային մարմին շփումների մակարդակը:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒ ԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

Նորմատիվ իրավական ակտեր

1. «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-134-Ն, 24.11.2004թ., ՀՀ ՊՏ 2004.12.28/72(371)
2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-118, 14.05.1997թ., ՀՀ ՊՏ 1997.06.21/14
3. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-59, 30.06.1993թ., ՀՀ ԳԽՏ 1993/12, չի գործում
4. «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-209-Ն, 22.10.2010թ., ՀՀ ՊՏ 2010.12.29(803)
5. «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-129, 03.02.1995թ., ՀՀ ԳԽՏ 1995/3-4, չի գործում
6. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-130, 08.02.1995թ., ՀՀ ԳԽՏ 1995/2-3, չի գործում
7. «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-246-Ն, 22.12.2010թ., ՀՀ ՊՏ 2010.12.30/69(803)
8. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-148-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀ ՊՏ 2008.09.24/59(649)
9. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-148-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀ ՊՏ 2008.09.24/59(649)
10. «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-320, 03.04.2002թ. ՀՀ ՊՏ 2002.05.21/15(190)
11. «Հասարակական սննդի բնագավառում գործունեություններ իրականացնող ոչ պետական ձեռնարկություններից բյուջե գանձումների մասին» թիվ 599 որոշում, 10.10.1991թ., չի գործում
12. «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236, 07.07.1998թ. ՀՀ ՊՏ 1998.07.27/15(48)
13. «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-407-Ն, 03.07.2002թ., ՀՀ ՊՏ 2002.08.14/33(208)
14. «Հարկային և մաքսային օրենսդրության վերանայման ռազմավարական սկզբունքների ուղեցույցին և սկզբունքներից

- բխող միջոցառումների իրականացման ժամանակացույցին հավանություն տալու մասին» ՀՀ կառավարության 25.07.2013թ. թիվ 29 նիստի արձանագրության նից քաղվածք, 29 էջ
15. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-107, 14.04.1997թ., ՀՀՊՏ 1997.05.20/11
 16. «ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությանը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 195-Ն որոշում, 23.02.2012թ., ՀՀՊՏ 2012.03.07/13(887)
 17. «ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք», ՀՕ-239, 05.05.1998թ., ՀՀՊՏ 1998.08.10/17(50)
 18. «ՀՀ պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թվականների ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 941-Ն որոշում, 07.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.03/55(645)
 19. «ՀՀ-ում հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-22, 23.03.1992թ., ՀՀԳԽՏ 1992/8, չի գործում
 20. «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-101, 14.02.1994թ., ՀՀԳԽՏ 1994/8
 21. «Մարտական գործողությունների հետևանքով չօգտագործվող հողատարածքներ ունեցող այն սահմանամերձ գյուղական համայնքների ցանկը հաստատելու մասին, որտեղ իրականացվող գործունեությունն ազատվում է հարկերից» ՀՀ կառավարության թիվ 30-Ն որոշում, 15.01.2015թ., ՀՀՊՏ 2015.02.04/5(1094)
 22. «Նորմատիվ իրավական ակտերի նախագծերի տնտեսական, այդ թվում՝ նաև փոքր և միջին ձեռնարկատիրության բնագավառում կարգավորման ազդեցության գնահատման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 1159-Ն որոշում, 15.10.2009թ., ՀՀՊՏ 2009.10.28/54(720)
 23. «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-8, 18.01.1992թ., ՀՀԳԽՏ 1992.01.23/14, չի գործում
 24. «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-155, 30.09.1997թ., ՀՀՊՏ 1997.12.03/27
 25. «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-147-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀՊՏ 2008.09.24/59(649):

26. «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236-Ն, 19.12.2012թ., ՀՀ ՊՏ 2012.12.28/66(940)
27. «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-61, 05.06.2000թ., ՀՀ ՊՏ 2000.06.23/14(112), չի գործում
28. «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքն ու ժը կորցրած ճանաչելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-149-Ն, 21.08.2008թ., ՀՀ ՊՏ 2008.09.24/59(649):
29. «Սահմանափակ գյուղական համայնքներում իրականացվող գործունեությանը հարկերից ազատելու մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-156-Ն, 20.11.2014թ., ՀՀ ՊՏ 2014.12.17/69(1082)
30. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-41-Ն, 18.02.2004թ., ՀՀ ՊՏ 2004.03.31/18(317)
31. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2002 թվականի պետական ծրագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության N 1281 որոշում, 27.12.2001թ., ՀՀ ՊՏ 2002.01.18/5(180)
32. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-121, 05.12.2000թ. ՀՀ ՊՏ 2000.12.30/33(131)
33. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)", N 117-ФЗ, 05.08.2000г.
34. "Федеральный закон о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" N209-ФЗ, 24.07.2007г.
35. Tax Code of Georgia, <https://matsne.gov.ge/en/document/view/1043717>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.

Գրքեր, մենագրություններ և ժողովածուներ

36. Բարայան Է. Ա., Կարապետյան Ի. Վ. «Փոքր բիզնես: Կարևորություններ ազգային տնտեսության զարգացման գործում», Երևան, Ասողիկ, 2003թ., 43 էջ
37. Թամազյան Ա. «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան, 2003թ., 81 էջ
38. Համբարձումյան Վ. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հարկային բեռի կարգավորման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» թեմայով ատենախոսության սեղմագիր, Երևան 2012թ., 25 էջ

39. Մարկոսյան Ա. «Ձեռնարկատիրության Էկոնոմիկա», Երևան, 2000թ., 325 էջ
40. Մելքումյան Մ. Ս. «Ձեռնարկատիրական գործունեության կազմակերպում», Երևան, Չանգակ-97, 2007թ., 484 էջ
41. Մելքումյան Մ. Ս., Յակոբյան Վ. Մ. «Ձեռնարկատիրությունը Հայաստանի Հանրապետությունում», Երևան, Չանգակ-97, 2008թ., 448 էջ
42. Օհանջանյան Ս.Յ. «ՀՀ հարկային համակարգը», ուսումնական ձեռնարկ, ՀՊՃՀ, 2005թ., 64 էջ էջ 320
43. «Առողջություն և առողջապահություն վիճակագրական տարեգիրք», Երևան, 2015 թ., 215 էջ
44. «ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ», Երևան, 2015թ., 21 էջ
45. «ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություն 2009թ.», Երևան, 2010թ., 74 էջ
46. «ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություն 2010թ.», Երևան, 2011թ., 60 էջ
47. «ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություն 2011թ.», Երևան, 2012թ., 56 էջ
48. «ՀՀ ԿԱՊԵԿ տարեկան հաշվետվություն 2012թ.», Երևան, 2013թ., 72 էջ
49. «ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության 2014թ-ի տարեկան հաշվետվություն», Երևան, 2015թ., 68 էջ
50. «Վերլուծություն ՓՄՁ հարկային դաշտի վերաբերյալ. 2013-2015 համեմատական», ՎՉԵԲ գործարարության աջակցման գրասենյակ, Երևան 2016թ., 19 էջ
51. «ՓՄՁ աջակցության ռազմավարություն 2015-2017», Երևան, 2014թ., 147 էջ
52. «ՓՄՁ իրավիճակային համապարփակ հետազոտություն մակրո և միկրո մակարդակներում», Երևան, 2015թ., 24 էջ
53. «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2010-2012», Երևան, 2013թ., 22 էջ
54. «ՓՄՁ ոլորտը Հայաստանում 2007-2009», Երևան, 2010թ., 110 էջ
55. «ՓՄՁ ոլորտի հարկային բարեփոխումները գործարարների աչքերով», Երևան, 2009թ., 53 էջ
56. «ՓՄՁ քաղաքականության համաթիվ. Արևելյան գործընկեր երկրներ 2012, հիմնական ուղերձ», Երևան, 2013թ., 28 էջ
57. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն», Երևան, 2015թ., 33 էջ

58. Акимов О.Ю. “Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития”, Москва, 2011г., 193 с.
59. Блинов А. О., Шапкин И. Н. “Малое предпринимательство: Теория и практика” Учебник, Москва, 2003г., 356 с.
60. Бусыгин А. В., “Предпринимательство: основной курс” Москва, 1994г., 256 с.
61. Вишневский В., Липницкий Д. “Оценка возможностей снижения налогового бремени в переходной экономике”, Вопросы экономики № 2, 2000г., с. 107-116
62. Газалиев М.М., Осипов В.А. “Особенности налогообложения малого бизнеса: Учебное пособие”, Москва, 2014г., 116 с.
63. Дернберг Р. Л. “Международное налогообложение”, Москва, 1997г., 375 с.
64. Дуканич Л. В. “Налоги и налогообложение”, учебное пособие, Ростов на Дону, 2004г., 415 с.
65. Кугаенко А. А. “Теория налогообложения”, Москва, 1999г., 344 с.
66. Майбуров И. А., Иванов Ю. Б., Крисоватов А. И “Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография”, Киев, Кондор, 2011г., 352 с.
67. Шувалова Е. Б, Климовицкий В. В., Пузин А. М. “Налоговые системы зарубежных стран”, Москва, 2010г., 133 с.
68. Australian Taxation Office “Tax Basics for Small Business”, Canberra, 2011, 65 p.
69. Cadden D., Lueder S, “Small business Management in the 21st Century”, New York, 2003, 1002 p.
70. “Change Management Best Practices Guide”, Queensland Government, 2015, 19 p.
71. “Change Management Leadership Guide”, Ryerson University, 2011, 30 p.
72. Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship To Co-operative Compliance, OECD, 2013, 110 p.
73. “Doing Business 2015”, The World Bank, Washington DC, 2014, 318 p.
74. “Doing Business 2016”, The World Bank, Washington DC, 2015, 338 p.
75. Forum on Tax Administration “Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies”, OECD, 2010, 67 p.
76. Frederick W. Daily “Tax Savvy for Small Business”, Berkeley, 2011, 366 p.
77. “Global Competitiveness Report 2014-2015”, World Economic Forum, Geneva, 2014, 549p.
78. "Report: The Costs of Tax Compliance in Armenia", International Finance Corporation, Yerevan, 2011, 152 p.

79. Kohler J. Mark “The Tax and Legal Playbook: Game-Changing Solutions to Your Small-Business Questions”, USA, 2015, 224 p.
80. J.P. Kotter “Leading Change”, Boston, Mass., Harvard Business School Press, 1996, 187 p.
81. Melchor O. H. “Managing Change”, Washington, 2008, 71 p.
82. Paying Taxes 2015, PwC, 2014
83. Stiglitz E. Joseph “Reforming Taxation to Promote Growth and Equity”, Roosevelt Institute, 2014, 28 p.
84. “Guide to Taxation and Investment in Georgia 2015” Deloitte, 2015, 20 p.

Գիտական հոդվածներ

85. Բաղդասարյան Գ., Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ ոլորտի հարկման առանձնահատկությունները ԵՄ անդամ երկրներում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, #5-6 (177-178), 2015թ, էջ 92-94
86. Մանվելյան Մ., Չարոյան Չ. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության ոլորտի զարգացման դինամիկան Հայաստանի Հանրապետությունում», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, #4, 2015, էջ 65-74
87. Մանվելյան Մ. «Համագործակցության վրա հիմնված հարկային կարգապահության համակարգը՝ որպես ՓՄՁ ոլորտի բարեփոխումների իրականացման նորարարական մոտեցում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, # 11-12 (183-184), 2015թ., էջ 7-9
88. Մանվելյան Մ. «ՓՄՁ ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վճարված հարկերի դինամիկան Հայաստանի Հանրապետությունում», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, #4, 2015, էջ 107-115
89. Մանվելյան Մ. «Փոփոխությունների կառավարումը ՀՀ հարկային համակարգում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, # 11-12 (183-184), 2015թ., էջ 6-7
90. Մանվելյան Մ. «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հարկման ռեժիմները Ռուսաստանի Դաշնությունում», «Եվրոպական ակադեմիա» գիտական հոդվածների ժողովածու 6, Երևան 2015թ., էջ 19-27

91. Մանվել յան Մ. ՓՄՁ սուբյեկտների դասակարգման առանձնահատկությունները ՀՀ-ում, Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա հանդես, #7-8 (191-192), 2016թ., էջ 23-24

Ինտերնետային աղբյուրներ

89. http://armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.02.2016թ.
90. <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=ATSHistory>, կայքի վերջին դիտում՝ 02.11.2015թ.
91. <http://blogfiscal.ru/?p=10266>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
92. http://armstat.am/file/article/sv_12_14a_6200.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
93. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/, կայքի վերջին դիտում՝ 07.10.2015թ.
94. http://taxservice.am/TI_Publications.aspx?ptname=TIOtherPublications, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.
95. <http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/PMDZ-2010.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 01.02.2015թ.
96. [http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_ughecuyc_2013_shri_hark\(2\).pdf](http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_ughecuyc_2013_shri_hark(2).pdf), կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
97. <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TILists>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
98. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:en:PDF>, կայքի վերջին դիտում՝ 19.05.2015թ.
99. <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.
100. http://www.sbagency.sk/sites/default/files/sba_fact_sheet-slovakia-2012_en.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.
101. http://www.spin-project.eu/downloads/Country_report_barriers-incentives_LT_update101102.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
102. <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.

103. [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-14-549_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-549_en.htm), կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
104. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf, կայքի վերջին դիտումը՝ 19.01.2015թ.
105. <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/taxation-smes/#h2-1>, կայքի վերջին դիտումը՝ 15.01.2015թ.
106. http://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/declaration/imposition/, կայքի վերջին դիտումը՝ 15.01.2015թ.
107. <http://www.doingbusiness.org/Reports/Subnational-Reports/poland>, կայքի վերջին դիտումը՝ 15.01.2015թ.
108. <http://www.doingbusiness.org/reforms/overview/economy/russia>, կայքի վերջին դիտումը՝ 20.07.2015թ.
109. <http://www.doingbusiness.org/rankings>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
110. http://www.icnl.org/research/library/files/Azerbaijan/Tax_Code_RUS.pdf, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
111. <https://matsne.gov.ge/en/document/view/1043717>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
112. <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TITaxStatData&pt=parent>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
113. <http://armstat.am/am/?nid=126&id=08015&submit>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
114. http://www.armstat.am/file/RegStat/marz/MARZ_01.pdf, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
115. <http://armstat.am/am/?nid=126&id=07001>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
116. http://www.doingbusiness.org/~/_media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
117. <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
118. <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.
119. <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2014-2015/>, կայքի վերջին դիտումը՝ 05.11.2015թ.

120. [http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_f_lir\[1\]\(1\).pdf](http://www.mineconomy.am/uploads/SME_Eurasia_EAP_Brochure_Arm_f_lir1.pdf), կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.
121. <http://armstat.am/am/?nid=126&id=01001>, կայքի վերջին դիտում՝ 04.11.2015թ.
122. <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=TIY2012>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
123. http://taxservice.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_2014.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
124. <http://www.oecd.org/gov/42142231.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
125. http://taxservice.am/ATS_StructuralUnits.aspx?itn=ATSTerTaxInspectorates, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
126. http://www.taxservice.am/Shared/Documents/TL/Projects/ng_hhfn_hk_orensqirg_2015_hayecakarg.doc, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.
127. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.
128. http://kgd.gov.kz/sites/default/files/npa/Kodeks/nk_rk_2015.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.
129. <http://www.nalog.gov.by/uploads/documents/TAX-CODE-OF-THE-REPUBLIC-OF-BELARUS-most-often-2015.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.
130. http://www.economywatch.com/economic-statistics/economic-indicators/Tax_Burden_Percentage_GDP/, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.
131. <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.

ՀԱՎԵԼ ՎԱՃՆԵՐ

Հավելված 1

ՀՀ հարկային օրենսդրությանը¹⁷⁰

Օրենքի անվանումը	Փաստաթղթի համարը	Աժ-ի կողմից ընդունված ամսաթիվը	Գործողության մեջ դրվելու ամսաթիվը	Փոփոխության քանակ
Հարկերի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-107	14.04.1997 թ.	30.05.1997թ.	50
Շահույթահարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-155	30.09.1997թ.	01.01.1998թ.	46
Եկամտային հարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-246	22.12.2010թ.	01.01.2013թ.	14
ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-118	14.05.1997թ.	01.07.1997թ.	75
Ակցիզային հարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-79	07.07.2000թ.	01.08.2000թ.	18
Հողի հարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-101	14.02.1994թ.	08.05.1994թ.	10
Գույքահարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-491	26.12.2002թ.	01.01.2003թ.	16
Հաստատագրված վճարների մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-236	07.07.1998թ.	01.08.1998թ.	26
Արտոնագրային վճարների մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-209-Ն	22.12.2010թ.	01.01.2011թ.	4
Շրջանառության հարկի մասին ՀՀ օրենք	ՀՕ-236-Ն	19.12.2012թ.	01.01.2013թ.	3

¹⁷⁰ www.artis.am, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

ԵԱՏՄ անդամ երկրներում կիրառվող ՓՄՁ ու որոտի տնտեսավարող սուբյեկտների հարկման հատուկ հարկային համակարգեր

	Ռուսաստան ¹⁷¹	Ղազախստան ¹⁷²	Բելառուս ¹⁷³	Հայաստան
Արտոնագրային վճար				
Հարկման օբյեկտ	Կոնկրետ գործունեության տեսակների մասով օրենքով սահմանված պրոտեկցիա տարեկան եկամուտ	Եկամուտներ	-	Օրենքով սահմանված գործունեության տեսակները, որոնց իրականացման արդյունքում հարկ վճարողը ստացել է կամ նպատակ է ունեցել ստանալ եկամուտ ¹⁷⁴ :
Հարկ վճարողներ	Անհատ ձեռնարկատերեր	Անհատ ձեռնարկատերեր	-	Անհատ ձեռնարկատերեր, ֆիզիկական անձիք և իրավաբանական անձիք
Հարկման դրույքաչափ	6%	2%	-	Գործունեության յուրաքանչյուր տեսակի մասով օրենքով սահմանվում է արտոնագրային վճարի չափ:

¹⁷¹ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

¹⁷² http://kgd.gov.kz/sites/default/files/npa/Kodeks/nk_rk_2015.pdf, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

¹⁷³ <http://www.nalog.gov.by/uploads/documents/TAX-CODE-OF-THE-REPUBLIC-OF-BELARUS-most-often-2015.pdf>, կայքի վերջին դիտում՝ 29.11.2015թ.:

¹⁷⁴ «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-209-Ն, 22.12.2010թ., ՀՀ ՊՏ 2010.12.29(803):

		Հավելված 2 շարունակությու		
Սահմանափակումներ	Աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը հաշվետու ժամանակահատվածում չպետք է գերազանցի 15-ը: Օրենքով սահմանվում է տարեկան պրտենցիալ եկամտի չափը, որը չի կարող պակաս լինել 100 հազար ռուբլուց և ավել` 1 մլն ռուբլուց:	<ul style="list-style-type: none"> ✓ չունեն աշխատուժ, ✓ գործունեություն են իրականացնում որպես անհատ ձեռնարկատեր ✓ եկամուտը օրացուցային տարում չի գերազանցում նվազագույն աշխատավարձի 300-ապատիկը 	-	Առևտրի իրականացման վայրերում (ոսկու շուկաներ) վաճառատեղանների կամ վաճառատների միջոցով թանկարժեք մետաղների, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված իրերի կամ թանկարժեք քարերի առքու վաճառքի գործունեություն իրականացնողները` տարեկան մինչև 115 մլն դրամ իրացման շրջանառությամբ: Արտոնագրային վճարվճարող կարող են համարվել այն ֆիզիկական անձինք, որոնց կողմից նախորդ տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապանքների, մատուցված ծառայությունների և կատարված աշխատանքների (բացառությամբ` որպես վարձու աշխատող կատարած աշխատանքների), ինչպես նաև վարձավճարների իրացման շրջանառության ընդհանուր գումարը (առանց ԱԱՀ-ի) չի գերազանցել 9,0 մլն

			դրամը:	
Հավելված 22 արունակություն				
Ազատում այլ հարկատեսակներին վճարումից	Եկամտահարկ, գույքահարկ և ԱԱՀ	Արտոնագրի արժեքի մեջ ներառվում է եկամտահարկի, սոցիալական հարկի, պարտադիր կենսաթոշակային վճարների և սոցիալական պահումների գումարը (բացառությամբ աղբյուրի մոտ վճարման ենթակա եկամտահարկի): Գումարի վճարումը բյուջե կատարվում է հետևյալ կերպ. ✓ Եկամտահարկ – հաշվարկված գումարի 1/2 մասը ✓ Սոցիալական հարկ - հաշվարկված գումարի 1/2 մասը	-	Շահույթահարկ, ԱԱՀ
Վճարման ժամկետները	Եթե արտոնագիրը ձեռք է բերվել 6 ամսով, հարկի ողջ գումարը վճարվում է արտոնագրի գործունեության մեջ մտնելուց հետո ոչ ուշ 25 օրացուցային օրվա ընթացքում: Իսկ 6 ամսից մինչև 1 տարի ժամանակահատվածով ձեռքբերված արտոնագրերի գումարի 1/3-ը վճարվում է արտոնագրի գործունեության մեջ մտնելուց հետո ոչ ուշ 25	✓ Մինչև արտոնագրի ուժի մեջ մտնելու ամսվա 1-ը, եթե հարկ վճարողը անցում է կատարում ընդհանուր հարկման ռեժիմից արտոնագրային վճարի հատուկ ռեժիմ ✓ Մինչև նախորդ արտոնագրի ժամկետի ավարտը, եթե հարկ վճարողը արդեն իսկ արտոնագրային վճար վճարող էր	-	Արտոնագիրը ստանալիս

	օրացուցային օրվա ընթացքում, իսկ 2/3-ը՝ ոչ ուշ, քան արտոնագրի գործունեության դադարումից 30 օր առաջ:			
Հավելված 22 արունակություն				
Պարզեցված հարկային համակարգ				
Հարկման օբյեկտ	Եկամուտներ, եկամուտներ՝ ծախսերը նվազեցնելուց հետո	Եկամուտներ	Եկամուտներ	-
Հարկ վճարողներ	Իրավաբանական անձիք, անհատ ձեռնարկատերեր	Իրավաբանական անձիք, անհատ ձեռնարկատերեր	Իրավաբանական անձիք, անհատ ձեռնարկատերեր, նոտարներ, փաստաբաններ	-
Հարկման դրույքաչափ	Այն դեպքում, երբ հարկման օբյեկտ հանդիսանում են եկամուտները, հարկման դրույքաչափը կազմում է 6%, իսկ ծախսերով նվազեցված եկամուտների դեպքում՝ 15%:	3%	Մինչև 50 աշխատող և 9.4 մլրդ բելառուսական ռուբլի համախառն եկամուտ ունեցող հարկ վճարողները կարող են վճարել ԱԱՀ: Այս հարկման համակարգի դեպքում կիրառվում է 2 հարկային դրույքաչափ՝ ➢ 5% - այն հարկ վճարողների համար, ովքեր չեն վճարում ԱԱՀ ➢ 3% - այն հարկ վճարողների համար, ովքեր	-

			վճարում են ԱԱՀ	
Հավելված 2 շարունակություն				
Սահմանափակումներ	Համակարգի անցման վերաբերյալ դիմումի ներկայացման տարվա 9 ամսի ներքին ընթացքում եկամուտները չպետք է գերազանցել 45 մլն ռուբլին:	<p>1) ԱՁ-ների համար՝ աշխատողների առավելագույն թվաքանակը հարկային ժամանակաշրջանում կազմում է մինչև 25 մարդ՝ ներառյալ ԱՁ-ն, հարկային ժամանակաշրջանում առավելագույն եկամուտը կազմում է նվազագույն աշխատավածի 1400-ապատիկը (մոտ 27մլն տեղե, կամ 62.5մլն դրամ)</p> <p>2) Իրավաբանական անձանց համար՝ աշխատողների առավելագույն թվաքանակը կազմում է մինչև 50 մարդ, առավելագույն եկամուտը հարկային ժամանակաշրջանում (հաշվետու հարկային ժամանակաշրջանի անդիսանում կիսամյակը) կազմում է նվազագույն</p>	Աշխատողների թվաքանակը նախորդող տարվա 9 ամսի ներքում չգերազանցի 100-ը, իսկ համախառն եկամուտը՝ 10.3 մլրդ բելարուսական ռուբլին (342 մլն դրամ):	-

		աշխատավարձի 2800- ապատիկը (56 մլն տեղեկամ մոտ 125 մլն դրամ):		
Հավելված 2.2 արժեքային հարկի օրենքի նախագիծ				
Ազատում այլ հարկատեսակներ ի վճարումից	Եկամտահարկ/2 անհատական արկ, ԱԱՀ և գույքահարկ	Եկամտահարկ/2 անհատական արկ, սոցիալական հարկ, պարտադիր կենսաթոշակային վճարներ և սոցիալական պահուստների գումարը (բացառելով ամբողջ արժեքի մոտ վճարման ենթակա եկամտահարկի):	Եկամտահարկ/2 անհատական արկ և գույքահարկ	-
Վճարման ժամկետները	Օրացուցային տարի	Հարկի վճարումը կատարվում է հաշվետու հարկային ժամանակաշրջանին հաջորդող երկրորդ ամսվա 25-ից ոչ ուշ:	Հարկման ժամանակաշրջանի հանդիսանում օրացուցային տարին: Իսկ հաշվետվության ներկայացվում են՝ ➤ յուրաքանչյուր ամիս՝ պարզեցված հարկման համակարգին գույքահարկ ԱԱՀ վճարող հարկ վճարողների համար, ➤ յուրաքանչյուր բեռամսյակ՝ ԱԱՀ չվճարող հարկ	-

			վճարողների համար: Ծճարումներն իրականացվում են մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսի 20-ը:	
Հավելված 2 շարունակություներ				
Հաշվեգրված եկամուտներից միասնական հարկ				
Հարկման օբյեկտ	<p>Հաշվեգրված եկամուտ, որը հաշվարկվում է՝</p> $\text{ՀԵ} = \frac{\text{ԲԵ} \times \text{ՖԳ}}{\text{ՕրացուցայինՕր}} \times \text{ՕրացուցայինՕր}^*$ <p>որտեղ՝ ՀԵ – ամսական հաշվեգրված եկամուտ է, ԲԵ – բազային եկամտաբերությունն է՝ ճշգրտված հակտուկ գործակիցներով, ՖԳ – ֆիզիկական գործակիցն է, Օրացուցային օր – ամսվա օրացուցային օրերի թիվն է, Օրացուցային օր* – ամսվա ընթացքում փաստացի գործունեություն իրականացրած օրացուցային օրերի թիվն է:</p>	-	Նորոգման և տեխնիկական սպասարկման ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտը	-
Հարկ վճարողներ	Իրավաբանական անձիք, անհատ ձեռնարկատերեր	-	Ավտոտրանսպորտային միջոցների նորոգում	-

			<p>և տեխնիկական սպասարկում հրականացնող հրավաքանական անձիք: Հաշվեգրված եկամուտն իր հերթին հաշվարկվում է որպես մեկ աշխատողի ամսական բազային եկամուտաբերության և աշխատողների թվաքանակի արտադրյալ:</p>	
Հավելված 2.2 արունակություն				
Հարկման դրույքաչափ	<p>15% Հարկի գումարը նվազեցվում է պարտադիր կենսաթոշակային, սոցիալական և բժշկական ապահովագրությունների, ինչպես նաև ժամանակավոր անաշխատունակության վճարների գումարի չափով: Հաշվետու հարկային ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը:</p>	-	5%	-
Սահմանափակումներ	<p>Միասնական հարկային ռեժիմ չեն կարող կիրառել այն հարկ վճարողները՝</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ Որոնց աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը նախորդ տարում գերազանցել է 	-	<p>Աշխատողների թվաքանակը չի գերազանցում 15-ը:</p>	-

	<p>100-ը, ➤ Որոնց մասնաբաժինը այլ կազմակերպություններում գերազանցում է 25%-ը, ➤ Որոնք իրականացնում են կրթական, առողջապահական և սոցիալական գործառնություններ և հանրային սննդի ծառայությունների տրամադրումն իրականացվում է այդ գործառնությունների շրջանակում:</p>			
Հավելված 2 շարունակություն				
Ազատում այլ հարկատեսակների վճարումից	Եկամտահարկ/շահութահարկ, ԱԱՀ և գույքահարկ	-	Ավտոտրանսպորտային միջոցների սպասարկումից և վերանորոգումից առաջացած իրացման հասուն թը ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ չի համարվում և շահութահարկի հաշվարկման նպատակով չի ներառվում համախառն եկամտում (չեն ներառվում նաև այդ գործունեության հետ կապված ծախսերը):	-
Վճարման ժամկետները	Մինչև 1 յուրաքանչյուր հաշվետու	-	Մինչև 1 յուրաքանչյուր ամսվան հաջորդող	-

	Ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 25-ը:		ամսի 20-ը:	
Գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար կ				
Հարկման օբյեկտ	Եկամուտներ՝ ծախսերը նվազեցնելու ց հետո	Եկամուտներ	Եկամուտներ	-
Հարկ վճարողներ	Միասնական գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար կ վճարողներ են հանդիսանում այն իրավաբանական անձիք և անհատ ձեռնարկատերերը, ովքեր գբաղվում են գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար տադրանքի արտադրող թյ ամբ և օրենքով սահմանված կարգով անցել են այդ հարկատեսակի վճարմանը: Վերջիններս իրավունք ունեն ինքնակամ անցնել տվյալ հարկային ընթացակարգին:	Իրավաբանական անձիք	Իրավաբանական անձիք	-
Հավելված 2 շարունակական				
Հարկման դրույքաչափ	6%	-	1%	-
Սահմանափակումներ	Գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար տադրանքի արտադրող թյ ու ն, դրա առաջնային և հետագա վերամշակում և իրացում իրականացնող կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը համարվում են	Գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար տադրանքի արտադրող թյ ու ն և իրացում իրականացնող կազմակերպությունները համարվում են միասնական գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար կ վճարողներ,	Ընդհանուր շրջանառության մեջ գյ ու ղ առն տե ս ա կ ան հ ար տադրանքի իրացումը պետք է կազմի առնվազն 50 տկոս :	-

	<p>միասնական գյուղատնտեսական հարկ վճարողներ, եթե վերջիններիս կողմից ապրանքների (ծառայությունների, աշխատանքների) իրացումից ստացված ընդհանուր հասույթում գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից հասույթը կազմում է առնվազն 70 տկոս:</p>	<p>եթե վերջիններիս կողմից ապրանքների (ծառայությունների, աշխատանքների) իրացումից ստացված ընդհանուր հասույթում գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից հասույթը կազմում է առնվազն 90 տկոս:</p>		
<p>Ազատում այլ հարկատեսակների վճարումից</p>	<p>Եկամտահարկ/2 ահույթահարկ, ԱԱՀ և գույքահարկ</p>	<p>Շահույթահարկը, ԱԱՀ-ն, սոցիալական հարկը, գույքահարկը և տրանսպորտային միջոցների հարկը վճարվում են ընդհանուր սահմանված կարգով` նվազեցվելով 70%-ի չափով:</p>	<p>Չեն ազատվում ԱԱՀ-ից:</p>	<p>-</p>
<p>Հավելված 2 շարունակություն</p>				
<p>Վճարման ժամկետները</p>	<p>Օրացուցային տարի</p>	<p>-</p>	<p>Ամսական ԱԱՀ վճարողների համար - ամիսը Եռամսյակային ԱԱՀ վճարողների համար - եռամսյակը</p>	<p>-</p>
<p>Հաստատարված վճար</p>				
<p>Հարկման օբյեկտ</p>	<p>-</p>	<p>-</p>	<p>-</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ավտոտրանսպորտային գործուներությունը, վիճակախաղերի կազմա-

				կերպումը, • ավտոտրանսպորային միջոցների գազալցման գործունեությանը ¹⁷⁵
Հարկ վճարողներ	-	-	-	Ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք
Հարկման դրույթացափ	-	-	-	Գործունեության յուրաքանչյուր տեսակի մասով օրենքով սահմանվում է հաստատագրված վճարի չափ:
Սահմանափակումներ	-	-	-	Հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության տեսակներն են՝ • ավտոտրանսպորտային գործունեության իրականացնելու համար հաստատագրված վճարներ, • ավտոտրանսպորային միջոցների գազալցման (գազալիցքավորման) գործունեության համար հաստատագրված վճարներ, • վիճակախղերի կազմակերպման համար հաստատագրված վճարներ:
Հավելված 2 շարունակություն				
Ազատում այլ հարկատեսակների վճարումից	-	-	-	Շահույթահարկ, ԱԱՀ
Վճարման ժամկետները	-	-	-	Յուրաքանչյուր ամսվան հաջորդող ամսվա 15-ը:
Շրջանառության հարկ				
Հարկման օբյեկտ	-	-	-	Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության

¹⁷⁵ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236, 07.07.1998թ.

				հարկ վճարողի կողմից մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացման շրջանառությունը (իրացումից հասույթը), ինչպես նաև ստացվող այլ եկամուտները ¹⁷⁶ :
Հարկ վճարողներ	-	-	-	Իրավաբանական անձիք, անհատ ձեռնարկատերեր, Նոտարներ
Հարկման դրույքաչափ	-	-	-	Առևտրական (առքուվաճառքի) գործունեությունից եկամուտներ-5% Արտադրական գործունեությունից եկամուտներ-3.5% Վարձակալությունից եկամուտներ, տոկոսներ, ռոյալթիներ, ակտիվների (այդ թվում՝ անշարժ գույքի) օտարումից եկամուտներ-10% Նոտարական գործունեությունից եկամուտներ-20% Այլ գործունեության (եկամուտների) տեսակներից եկամուտներ-5%
Հավելված 2 շարունակություն				
Սահմանափակումներ				Շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների

¹⁷⁶ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-236-Ն, 19.12.2012թ.

				իրացումից հասուն թը 2015թ. հունիսի 1-ից սահմանվում է 115.0 մլ ն դրամ:
Ազատում այլ հարկատեսակները վճարումից				Շահույթահարկ, ԱԱՀ
Վճարման ժամկետները				<ul style="list-style-type: none"> • Շրջանառության հարկ վճարողները շրջանառության հարկի գումարը պետական բյուջե են վճարում մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող առաջին ամսվա 20-ը: • Շրջանառության հարկ վճարողներն այդ գործունեության մասով շահույթահարկի և եկամտային հարկի կանխավճարներ չեն կատարում: • Շրջանառության հարկ վճարող անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները եկամտային հարկը հաշվարկում և վճարում են <input type="checkbox"/> եկամտային հարկի մասին <input type="checkbox"/> Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներով:

ՓՄՁ սուբյեկտների քանակն ըստ տնտեսության ճյուղերի 2014թ.¹⁷⁷

ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՃՅՈՒՂԵՐ*	2014թ.			
	Գ**	Փ	Մ	ՓՄՁ
Մեծածախ և մանրածախ առևտուր, ավտոմեքենաների և մոտոցիկլների նորոգում	42308	1151	169	43628
Մշակող արդյունաբերություն	5629	678	184	6491
Կացության և հանրային սննդի կազմակերպում	2443	385	74	2902
Փոխադրումներ և պահեստային տնտեսություն	2248	272	53	2573
Տեղեկատվություն և կապ	1182	247	53	1482
Ծինարարություն	794	453	138	1385
Առողջապահություն և բնակչության սոցիալական սպասարկում	879	294	145	1318
Կրթություն	296	161	55	512
Մշակույթ, զվարճություններ և հանգիստ	396	69	21	486
Գյուղատնտեսություն, անտառային տնտեսություն և ձկնորսություն	377	72	36	485
Հանքագործական արդյունաբերություն և բացահանքերի շահագործում	252	75	12	339
Այլ	11313	1251	201	12765
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	68117	5108	1141	74366

* ճյուղերի դասակարգումն իրականացվել է համաձայն NACE 2 դասակարգչի

** Գ-գերփոքր սուբյեկտների քանակ, Փ- փոքր սուբյեկտների քանակ, Մ-միջին սուբյեկտների քանակ, ՓՄՁ-ընդամենը ՓՄՁ-ների քանակ

¹⁷⁷ Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման 2016-2018թթ. ռազմավարություն և, Հավելված 1, Աղյուսակ 1, Էջ 21:

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցություն (2014թ.)¹⁷⁸

Երկրներ	Հարկեր/ՀՆԱ (%)
ԵՄ անդամ երկրներ	36,2
Ավստրիա	43,2
Բելգիա	45,3
Չեխիա	35,5
Դանիա	48,0
Էստոնիա	32,5
Ֆինլանդիա	44,1
Ֆրանսիա	45,3
Գերմանիա	37,6
Հունաստան	33,8
Հունգարիա	38,9
Իսլանդիա	37,2
Իռլանդիա	28,3
Իտալիա	44,4
Լատվիա	27,6
Լիտվա	16,0
Լյուքսեմբուրգ	37,8
Մալդոնիա	25,6
Նիդերլանդներ	38,6
Ռումինիա	28,2

Հավելված 4.2 արուևակցություն

Մեծ Բրիտանիա	35,2
--------------	------

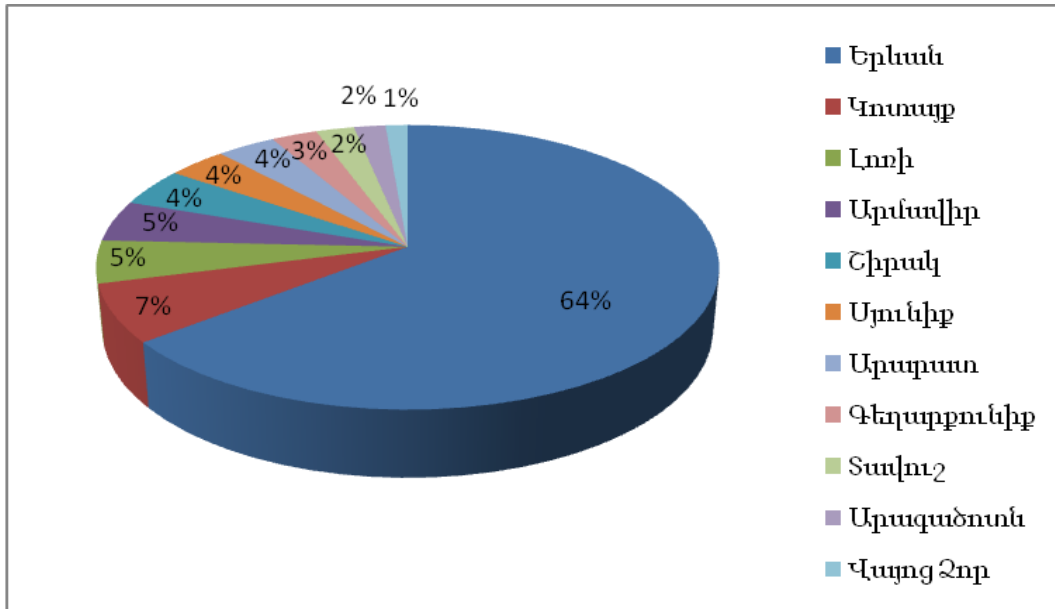
¹⁷⁸ http://www.economywatch.com/economic-statistics/economic-indicators/Tax_Burden_Percentage_GDP/, կայքի վերջին դիտում՝ 05.11.2015թ.:

ԵՍՄ անդամ երկրներ	23,3
Ռուսաստան	28,7
Ղազախստան	13,5
Բելառուս	29,8
Ղրղզստան	21,0
Հայաստան	22,0
Այլ երկրներ	18,0
Ադրբեջան	12,7
Վրաստան	25,5
Իրան	5,9
Թուրքիա	27,7

Տնտեսավարող սուբյեկտների միջին տարեկան շրջանառությունը

Հարկ վճարողներ	2014թ.			1 տնտեսավարող սուբյեկտի աշխատողների միջին թվաքանակ	1 տնտեսավարող սուբյեկտի միջին տարեկան շրջանառությունը
	Աշխատողների թվաքանակ	Շրջանառություն (մլն դրամ)	Հարկ վճարողների թվաքանակ		
Գերփոքր	137268	417251	68117	2,0	6,1
Փոքր	113100	524548	5109	22,1	102,7
Միջին	119901	624135	1139	105,3	548,0
Ընդամենը	370 269	1 565 934	74365	5,0	21,1

ՓՄՁ սուբյեկտներում գրադվածների բաշխումն ըստ մարզերի
(2014թ)



ՀՀ դիրքը համաշխարհային մրցու նակու թյան զեկույցու մ` ըստ առանձին հենասյուների¹⁷⁹

Հենասյու	Չբաղեցրած դիրքը 2014-2015թթ.	Չբաղեցրած դիրքը 2013-2014թթ.	Փոփոխություն
Ինստիտուտներ	72	65	-7
Ենթակառուցվածքներ	78	80	+2
Մակրոտնտեսական միջավայր/կայունություն	77	64	-13
Առողջապահություն և տարրական կրթություն	99	85	-14
Բարձրագույն կրթություն և վերապատրաստում	75	77	+2
Աարանքների շուկայի արդյունավետություն	64	58	-6
Աշխատուժի շուկայի արդյունավետություն	74	50	-24
Ֆինանսական շուկայի զարգացվածություն	97	76	-21
Տեխնոլոգիական պատրաստվածություն	71	72	+1
Շուկայի չափ	118	117	-1
Գործարարության կատարելագործվածություն	93	87	-6
Նորարարություն	104	103	-1

¹⁷⁹ Global Competitiveness Report 2014-2015, p. 16

ՓՄՁ ու նոր ստի 2013թ վիճակագրական տվյալներ¹⁸⁰

Երկիր	ՓՄՁ քանակ	ՓՄՁ-ի տեսակարար կշիռն ընդհանուր ձեռնարկու թյունների քանակում, %	ՓՄՁ ու նոր ստի մ գրադվածների թիվը, մարդ	ՓՄՁ ու նոր ստի մ գրադվածների տեսակարար կշիռն ընդհանուր գրադվածների մեջ, %	ՓՄՁ ու նոր ստի կողմից ստեղծված ալել սցված արժեքը, մլրդ եվրո	Ընդհանուր ալել սցված արժեքի մեջ ՓՄՁ ու նոր ստի կողմից ստեղծված ալել սցված արժեքի տեսակարար կշիռը, %
Հայաստան *	89 936	98.9	1 033 787	88.1	-	26 (տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում)
Ռուսաստան	5 800 000	97.2	13 500 000	27	-	21 (տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում)
Կայուն տնտեսության երկրներ						
Ավստրիա	300 374	99.7	2 521 310	67.1	154	61.4
Բելգիա	432 390	99.8	1 683 556	65.7	96	58.2
Դանիա	202 467	99.7	1 135 023	66.2	77	66.5
Ֆինլանդիա	217 129	99.7	768 781	60.6	56	54.9
Ֆրանսիա	2 561 292	99.8	8 772 352	60.4	473	56
Գերմանիա	1 862 476	99.5	13 616 742	60.9	657	53.8
Իռլանդիա	86 764	99.5	659 716	66.8	39	47.9
Լիխտենշտեյն	1625	99.4	11 419	60.4	-	-
Նիդերլանդներ	577 575	99.7	3 645 954	68.2	204	62
Նորվեգիա	266 894	99.8	987 075	68.6	243	79.2
Շվեդիա	585 621	99.8	1 855 274	64.2	106	56.8

¹⁸⁰ <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme>, կայքի վերջին դիտում՝ 15.03.2015թ.:

Հավելված 8 շարունակություն

Մեծ Բրիտանիա	1 659 946	99.6	9 805 001	53.9	456	50.2
Նախկին «սոցիալ իստական» հանրապետություններ						
Բուլղարիա	278 269	99.7	1 435 259	73.5	14	59.2
Խորվաթիա	143 434	99.7	737 158	67.2	13	57.1
Չեխիա	920 419	99.8	2 369 682	67.7	47	55.7
Էստոնիա	46 108	99.7	299 158	77.8	5	76.2
Հունգարիա	546 894	99.9	1 848 932	71.7	25	54.6
Լատվիա	97 908	99.7	435 479	77.8	6	70
Լիտվա	195 751	99.8	701 232	75.9	7	64.1
Լեհաստան	1 552 965	99.8	5 899 620	67.5	99	54
Ռումինիա	523 501	99.7	3 002 381	68.1	26	45.7
Սերբիա	282 259	98.8	787 584	65.9	8	56.3
Սլովակիա	65 849	99.2	560 408	57.2	13	52
Սլովենիա	106 720	99.8	402 991	64.2	11	63.2
Տնտեսական ճգնաժամից իստատված երկրներ						
Կիպրոս	42 609	99.8	196 904	83.2	7	75
Հունաստան	745 677	99.9	2 150 438	85.6	55	71.7
Իսլանդիա	35 585	99.8	-	-	-	-
Իտալիա	3 762 921	99.9	12 264 408	81.4	465	71.3
Մալթա	35 218	99.9	87 813	77.4	3	73.4
Պորտուգալիա	1 008 322	99.9	2 642 673	80.9	52	67.2
Իսպանիա	2 408 662	99.9	9 377 167	76.3	387	67.9
Ասիական երկրներ						
Իսրայել	202 453	99.4	-	-	-	-
Թուրքիա	2 406 218	99.9	7 386 510	78	75	55.1

* Որպես ՓՁՑ սուբյեկտներ դիտարկվել են ՀՀ ԿԱՊԵԿ կողմից հրապարակվող 1000 խոշոր հարկ վճարողների ցանկում չընդգրկված հարկ վճարողները