

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԹԱԴԵՎՈՍՅԱՆ ԱՐԹՈՒՐ ՖԵԼԻՔՍԻ

**ՀՀ ԵՎ ԼՂՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ
ՓՈԽԳՈՐԾԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ՄԵԽԱՆԻԶՄՆԵՐԻ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐԸ**

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅՈՒՆ

**Ը.00.03-«Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում»
մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական
աստիճանի հայցման**

**ԳԻՏԱԿԱՆ ՂԵԿԱՎԱՐ՝
ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԴՈԿՏՈՐ, ՊՐՈՖԵՍՈՐ
ՎԱՐԴԱՆ ԲԱԲԿԵՆԻ ԲՈՍՏԱՆՋՅԱՆ**

ԵՐԵՎԱՆ-2017

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	3
ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱ- ԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ.....	8
1.1 Հարկերի էությունը և դերը շուկայական տնտեսության համակարգում.....	8
1.2 Հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման առանձնա- հատկությունները.....	23
1.3 Հարկային քաղաքականության իրականացման օրենսդրաիրավական ապահովվածությունը.....	36
ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ ԵՎ ԼՂՀ-ՈՒՄ.....	52
2.1 Հայաստանում և Ղարաբաղում հարկային համակարգերի ձևավորման փուլերը.....	52
2.2 Հարկային քաղաքականության առանձնահատկությունները և դրա վրա ազդող գործոնները.....	66
2.3 Հարկային համակարգերի գործունեության արդյունավետության հիմնախնդիրները.....	81
ԳԼՈՒԽ 3. ՀՀ ԵՎ ԼՂՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ՓՈԽԳՈՐԾԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ.....	92
3.1 Հայկական երկու պետություններում վարվող հարկային քաղաքականությունների կոորդինացման անհրաժեշտությունը.....	92
3.2 ՀՀ ԵՎ ԼՂՀ հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման ուղիները.....	100
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ.....	115
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....	124
ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ	

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Հետազոտության թեմայի արդիականությունը: Անկախացման և տնտեսական ինքնուրույն քաղաքականության վարման անցած ժամանակահատվածում հայկական երկու պետություններում ազատական հարաբերությունների ձևավորմանն և շուկայական մեխանիզմների ստեղծմանն ուղղված բարեփոխումներում առաջին պլան մղվեց հատկապես հարկային հարաբերությունների կարգավորման ուղղությամբ աշխատանքները, քանի որ նորանկախ հանրապետությունների համար առաջնահերթ խնդիրը պետական գործառույթների իրականացման նպատակով անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացումն էր: Արդյունքում, հայտնի պատճառներով Հայաստանում և Արցախում ձևավորվեցին ինքնուրույն հարկային համակարգեր, որոնք, ունենալով հարկման սկզբունքների, կիրառվող մեթոդների, օրենսդրավական կարգավորման և վարչարարության կազմակերպման շատ ընդհանրություններ, միաժամանակ կիրառում էին միմյանցից տարբերվող որոշ մոտեցումներ, որոնք, բնականաբար, բացասաբար էին ազդում երկու հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության ընթացքում ի հայտ եկող հարաբերությունների վրա:

ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերում առկա տարբերությունները, պայմանավորված լինելով երկու երկրների տնտեսական զարգացման անհամամասնություններով, տնտեսությունների կառուցվածքներով, քաղաքական և սոցիալական բնույթի խնդիրներով, օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ այլ հանգամանքներով, պահանջում են դրանց համահարթեցում և ներդաշնակեցում, հետևաբար նաև հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության մեխանիզմների կատարելագործում: Անկախ հարկային հարաբերությունների կարգավորման միատեսակ սկզբունքներից և հանրապետություններում սահմանված հարկատեսակներից նրանցում վարվող հարկային քաղաքականություններում առկա տարբերությունները դրսևորվում են ոլորտում կիրառվող ընթացակարգերում, հարկերի դրույքաչափերում, դրանց գանձման և հարկային պարտավորությունների կատարման կանոնակարգերում, արտո-

նությունների տրամադրման և այլ հարցերում¹: Դրանց լուծումն, անշուշտ, ենթադրում է ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում իրականացվող հարկային քաղաքականությունների համակողմանի կոորդինացում և ներդաշնակեցում, ինչը, բնականաբար, պայմանավորված է ազգային ընդհանուր շահերով, երկու հանրապետությունների տնտեսությունների ինտեգրվածությամբ, արտաքին տնտեսական կապերի ընդհանրությամբ և մի շարք այլ հանգամանքներով:

Ատենախոսությունը նվիրված է նշված հիմնահարցերի, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունների կարգավորման տեսական և մեթոդաբանական հիմքերի ուսումնասիրությանը, հայկական երկու պետություններում վարվող տնտեսական քաղաքականությունների փոխհամաձայնեցվածության աստիճանի բարձրացման և դրանցում ձևավորված հարկային համակարգերի համահունչ և համակարգված գործունեության ապահովմանն, ինչպես նաև հանրապետություններում գործարար միջավայրի բարելավման նպատակով իրականացվող հարկային բարեփոխումների ուղղությունների հստակեցմանը. ինչով էլ պայմանավորված է ատենախոսության թեմայի **հրատապությունն ու արդիականությունը**:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսության հիմնական նպատակը ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի արդյունավետությանը, դրանց փոխգործակցության ուղիների զարգացմանը, ինչպես նաև հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված մոտեցումների և մեխանիզմների մշակումն է, որին հասնելու համար աշխատանքում առաջադրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել շուկայական տնտեսությանն անցման գործընթացում հարկային հարաբերությունների ձևավորման և կարգավորման տեսական ու մեթոդաբանական հիմքերը,
- վերլուծել հարկային հարաբերությունների ձևավորման և կարգավորման միջազգային փորձը,
- հետազոտել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի ձևավորման փուլերը և բացահայտել դրանց փոխգործակցության մեխանիզմներն ու ուղղությունները

¹ Ներսիսյան Կ. Ա., «ՀՀ և ԼՂՀ հարկային քաղաքականությունների ներդաշնակեցման հիմնահարցերը», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006 մայիս, էջ 144

և դրանց հիման վրա բացահայտել այն խնդիրները, որոնք դեռևս առկա են ոլորտում,

- ուսումնասիրել հարկային քաղաքականության օրենսդրավական հիմքերը և հայկական երկու պետություններում դրանց դրսևորման առանձնահատկությունները,
- մշակել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացման ուղիներ,
- գնահատել հարկային համակարգերի դերը տնտեսության զարգացման գործում և բացահայտել ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում դրանց գործունեության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները,
- մշակել ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության խթանմանը, ինչպես նաև խոշոր բիզնեսի հարկային պարտավորությունների լիարժեք և ամբողջական կատարմանն ուղղված առաջարկություններ:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան: Հետազոտության օբյեկտը ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերն են, իսկ առարկան՝ դրանց փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված մեխանիզմներն և ուղղությունները:

Հետազոտության տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը: Ատենախոսության տեսամեթոդական հիմք են հանդիսացել տնտեսագիտության և ֆինանսական կառավարման դասական և ժամանակակից տեսությունների հիմնական դրույթները, հայեցակարգերը, մոդելներն ու մեթոդները, հարկային համակարգի կառավարման համաշխարհային փորձի հաշվառումով բարեփոխումները, հայ և արտասահմանյան հետազոտողների կողմից հարկային հարաբերությունների կարգավորման և հարկային համակարգերի ձևավորման բնագավառներում կատարված ուսումնասիրություններն, անցումային տնտեսություններին վերաբերող աշխատությունները, այդ ոլորտներում գործունեությունը կարգավորող ՀՀ և ԼՂՀ օրենքները, իրավական ակտերը, ՀՀ և ԼՂՀ կառավարությունների և հարկային մարմինների գործունեության ծրագրային ու պաշտոնական հրապարակումները:

Ատենախոսության համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել ԼՂՀ և ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայությունների և ֆինանսների նախարարությունների

հարկային վարչարարության ռազմավարությանը վերաբերվող, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պաշտոնական նյութերն ու տվյալները:

Հետազոտության ընթացքում կիրառվել են տնտեսավիճակագրական, համեմատական և գրաֆիկական վերլուծության մեթոդներն ու մոդելները:

Հետազոտության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը: Աշխատանքում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա ստացվել են տեսական և գործնական նշանակության մի շարք արդյունքներ, որոնցից որպես գիտական նորույթ կարևորվում են հետևյալները.

- ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի գործունեության կոորդինացվածության աստիճանի բարձրացման և փոխգործակցության ձևերի կատարելագործման նպատակով առաջարկվել է փոխգործակցության նոր ձևաչափ՝ համապատասխան ծրագրային միջոցների ներդրմամբ կապ հաստատել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի տեղեկատվական բազաների միջև՝ ինչը կստեղծի առցանց հարթակ տեղեկատվության ներկայացման և կնպաստի փաստաթղթաշրջանառության կրճատմանը, փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացմանը և «պետություն-մասնավոր հատված» գործընկերային կապերի ամրապնդմանը,
- փոխգործակցության ձևավորված մակարդակի գնահատման և փոխգործակցության ընթացքում առաջացող խնդիրների քննարկման և լուծման համար առաջարկվել է ստեղծել մշտական գործող խորհուրդ: Խորհրդի կազմում անհրաժեշտ է ներառվեն երկու հանրապետությունների հարկային մարմինների և մասնավոր հատվածի ներկայացուցիչներ: Խորհուրդը պետք է կոչված լինի երկարաժամկետ ռազմավարության և տարբեր գերակա ուղղություններով բարեփոխումների հայեցակարգերի և փաթեթների մշակմանը ու իրագործմանը,
- ՀՀ կողմից ԼՂՀ տրամադրվող միջպետական վարկի ձևավորման գործընթացի կանոնակարգման նպատակով հիմնավորվել է փոխգործակցության նոր մեխանիզմի ներդրման անհրաժեշտությունը, որի արդյունքում իրատեսորեն կարտացոլի երկու հանրապետությունների հավաքագրվող հարկային

եկամուտների մակարդակը, վերլուծական աշխատանքների հիմքում կդրվեն առավել ստույգ ցուցանիշներ և կսահմանվի միջպետական օգնության ավելի ճիշտ ձևաչափ,

- Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման նպատակով առաջարկվել է ինքնահայտարարագրման և արտոնությունների տրամադրման ինստիտուտների փոխկապակցվածության հենքի վրա հիմնված հարկային քաղաքականություն, որի ներդրումը և հետագա կատարելագործումը երկու հանրապետություններում կապահովի բյուջետային եկամուտների լրացուցիչ աճ, իսկ պարտաճանաչ հարկ վճարողները կօգտվեն սահմանվող մի շարք արտոնություններից:

Հետազոտության արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը: Ատենախոսությունում ստացված արդյունքները, մշակված մոտեցումներն ու առաջարկությունները կարող են օգտագործվել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված մշակումներում, հարկման նոր մեխանիզմների ներդրման ծրագրերում, ինչպես նաև տվյալ համակարգի մասնագետների ու աշխատակիցների կողմից:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները: Ատենախոսության հիմնական արդյունքները քննարկվել են ԵՊՀ տնտեսագիտության և կառավարման ֆակուլտետում և Արցախի պետական համալսարանում: Հետազոտության հիմնական արդյունքները հրապարակվել են յոթ գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը: Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից:

Ատենախոսությունը շարադրված է 130 էջի վրա՝ առանց հավելվածների, այն ընդգրկում է 6 աղյուսակ, 11 գծապատկեր և թվով 7 հավելված:

ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

1.1 Հարկերի էությունը և դերը շուկայական տնտեսության համակարգում

«Որքան հարուստ են քաղաքացիները, այնքան հարուստ է պետությունը»

Ա. Լաֆեր

Ազատական տնտեսական հարաբերություններին անցումն ենթադրում է բազմաթիվ հիմնախնդիրների լուծում, որի դեպքում միայն հնարավոր կլինի ստեղծել անհրաժեշտ նախադրյալներ շուկայական տնտեսության ձևավորման և զարգացման համար: Որպես այդպիսիք հանդիսանում են ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության արդյունավետության ապահովումը, հարկաբյուջետային և դրամավարկային քաղաքականությունների կոորդինացումը, սոցիալական, ֆինանսական, բանկային և այլ համակարգերում արմատական վերափոխումների իրականացումը: Ընդ որում, այդ գործընթացի իրականացման հիմնական կողմնորոշիչ պետք է դառնա նոր պահանջների բավարարումը, որոնք հաճախ կարող են տրամագծորեն տարբերվել կենտրոնացված կառավարման համակարգի սկզբունքներից²:

Համաշխարհային փորձը ցույց է տալիս, որ այդ ուղղությամբ վարվող քաղաքականությունն անցման սկզբնական փուլերում պետք է բացառի կտրուկ և հեղափոխական քայլերի իրականացումը, քանի որ վերջինս, որպես կանոն, չի հանգեցնում ցանկալի արդյունքների, այլ ավելի է խորացնում առկա հիմնահարցերը և ծնում նորերը: Այդ իսկ պատճառով, տնտեսական նոր հարաբերություններին անցումը պետք է իրականացվի համապատասխան նախադրյալների ստեղծման, պետական միջամտության շրջանակների աստիճանաբար նեղացման, շուկայական հարաբերությունների ձևավորման համար բարենպաստ դաշտի ընդլայնման, անհրաժեշտ ենթակառուցվածքների ստեղծման ճանապարհով³:

² Գրիգորյան Գ., Մուրադյան Մ., «Հարկաբյուջետային քաղաքականության դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում» ՀՀ սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները և առաջնահերթությունները, Եվրասիա միջազգային համալսարան գիտական նյութերի ժողովածու, Երևան, 2014թ., էջ 174

³ Տես՝ նույն տեղում

Հարկային համակարգը, որպես տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման կարևորագույն գործիք, ունի մեծ նշանակություն ինչպես պետության՝ որպես բյուջետային եկամուտների համալրման հիմնական միջոց, այնպես էլ տնտեսական և սոցիալական ոլորտների զարգացման, հետևաբար նաև ժողովրդի բարեկեցության բարձրացման համար: Հարկերը պետք է խթանեն տնտեսական աճը, բարձրացնեն աշխատանքի արտադրողականությունը, բարելավեն արտադրության որակը, նպաստեն շուկայական մեխանիզմների արդիականացմանը և, որ ամենակարևորն է, հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխմանը:

Ցանկացած պետության հարկային համակարգի վրա հիմնականում իր ազդեցությունն է թողնում ազգային արժեքների առկա համակարգը, զարգացման պատմական հետագիծը և, բնականաբար, տնտեսական պայմանները: Այդուհանդերձ, հարկային համակարգերի գլխավոր նպատակը հիմնավորված և օրինական ճանապարհով կենտրոնացված ֆինանսական ռեսուրսների առավելագույն մակարդակի ապահովումն է⁴:

Աշխարհում չկա մի երկիր, որն առանց հարկերի գանձման կարողանա լուծել իր քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական, անվտանգության և այլ հարցերի հետ կապված խնդիրները, քանի որ դրանք բյուջետային եկամուտների հիմնական աղբյուրն են: Հարկերը առաջացել են հասարակության դասակարգերի բաժանման և պետության ձևավորման ժամանակ, իբրև «քաղաքացիների վճարներ», որոնք անհրաժեշտ են հասարակական զարգացումն ապահովելու համար: Հասարակության զարգացման անցած ամբողջ ժամանակահատվածում դեռ ոչ մի պետություն չի կարողացել գոյատևել առանց հարկերի, ընդ որում պատմական վաղ ժամանակաշրջանում հարկերը գանձվել են գլխավորապես բնամթերային (պարեն, հանդերձանք հիմնական բանակի և նավատորմի համար) ձևով: Հետագայում ապրանքադրամական հարաբերությունների զարգացմանը զուգահեռ տիրապետող է դարձել հարկերի դրամական ձևը: Ներկայումս զարգացած կապիտալիստական երկրներում բյուջեի ձևավորման 60-70 տոկոսը ձևավորվում է հարկերի և տուրքերի միջոցով⁵:

Հարկերը սկզբնական շրջանում իրենց էությամբ հանդես են եկել տարբեր

⁴ Ковалев В. В., “Финансы”, Москва, 2007, стр. 89

⁵ Բադանյան Լ. Հ., «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, 2010, էջ 135

ձևերով՝ ռազմավար, ստրուկների աշխատանքների շահագործում, զոհաբերություն և այլն: Հատկանշական է, որ միջնադարյան փիլիսոփա Թ.Աքվինացին հարկերը համարել է «Թալանի թույլատրելի ձև»⁶: Ընդ որում, երբ հարկերն առավելապես կրում էին բնամթերային ձև, դրանք հանդես էին գալիս ոչ համակարգված վճարների տեսքով: Ապրանքային արտադրության զարգացմանը և պետական կառավարման ապարատի ձևավորմանը զուգընթաց ամրապնդվեցին ապրանքադրամական հարաբերությունները և հարկերը սկսեցին գանձվել դրամային ձևով:

Հարկն ունի նաև հոգեբանական կողմ, ինչը բխում է այն արժեչափից, համաձայն որի անհատը հարկ վճարելով իրեն մասնակից է դարձնում ազգային կարևորագույն խնդիրների լուծմանը: Նախորդ դարերում ձևավորված տնտեսագիտական տեսությունները հարկերը դիտարկել են որպես հարկադիր, ոչ համարժեք վճար: Այսպես, ցարական Ռուսաստանի կառավարության ֆինանսների նախարար Ս.Վիտենը հարկը սահմանել է որպես պետական բարձր նպատակների իրագործման համար գերագույն իրավասություններով լիազորված պետական մարմինների կողմից սահմանված նրա ենթակա անձանց եկամուտներից և գույքից գանձվող հարկադիր վճարներ (զոհաբերություններ)⁷:

Ֆրանսիացի փիլիսոփա Շ.Մոնտեսքյոն նշում էր, որ հարկը յուրաքանչյուր ոք վճարում է անձնական և գույքային անվտանգության ապահովման նպատակով: Նրա բնորոշմամբ «Հարկը անձնական գույքից նվիրաբերվող մաս է՝ մնացորդի նկատմամբ անվտանգության երաշխիք և տնօրինելու իրավունք ստանալու նպատակով»⁸:

Հայտնի է, որ հարկերի տնտեսական էությունն առաջին անգամ ուսումնասիրել է Դավիթ Ռիկարդոն, ըստ որի «Հարկը կազմում է նոր ստեղծված ապրանքի ու աշխատանքի այն բաժինը, որը գտնվում է կառավարության տրամադրության տակ, և այն միշտ վճարվում է, վերջին հաշվով, կապիտալից»⁹:

Հարկերի մասին պատկերավոր բնորոշում է տվել ԱՄՆ-ի սահմանադրության հեղինակ Բ. Ֆրանկլինը, 1729 թվականին հայտարարելով, որ «այս աշխարհում անխուսափելի է երկու բան՝ մահը և հարկերը», իսկ ԱՄՆ-ի 32-րդ նախագահ Ֆ. Ռուզվելտն,

⁶ Черника Д. Г., “Налоги и налогообложение”, Москва, 2010, стр. 9

⁷ Карнишина Н. Г., “История финансов и налогообложения в России”, Пенза, 2009, стр. 7

⁸ Там же, стр. 18

⁹ <https://hy.wikipedia.org/wiki/%D5%80%D5%A1%D6%80%D5%AF>

ընդունելով Բ. Ֆրանկլինի խոսքերը, միայն ավելացրել է, որ մահը հարկերից համեմատաբար հեշտ է: Հարկազանձման նպատակի դիպուկ և բովանդակալից ձևակերպելու մենաշնորհը՝ «հարկերը վճար են քաղաքակիրթ հասարակություն ունենալու համար», պատկանում է մասնագիտությամբ իրավաբան, պաշտոնով դատավոր Օլիվեր Վենդել Հոլմսին¹⁰:

Հարկեր գանձվել են նաև Հին Հայաստանում ու դրանից հետո: Մ.թ.ա. 9-7-րդ դարերում Ուրարտուում հարկման գործընթացները ղեկավարել են փոխարքաները կամ մարզային ղեկավարները: Ուրարտուում հարկեր գանձվել են ոչ միայն սեփական տիրույթների բնակիչներից, այլև հպատակեցված երկրների բնակիչներից: Վերջինս ունեցել է ռազմատուգանքի տեսք, որը հետագայում վեր է ածվել պարտադիր վճարի: Հետագա դարերում Հայաստանը ստիպված է եղել պայքարել օտարերկրյա նվաճողների դեմ: Իսկ այդ պայքարը պահանջել է մեծ ծախսեր, և այդ ժամանակ հարկման օբյեկտ է դարձել քիչ թե շատ հարկման ենթակա գրեթե ամեն ինչ (բերքը, աշխատանքը, ամուսնությունը, հողը և այլն)¹¹:

Բազրատունիների թագավորության տարիներին կարգավորվել է հարկային համակարգը և սահմանվել են 3 հարկատեսակներ.

- ավատատերերին վճարվող «աշխարհական» հարկը,
- պետությանը վճարվող «արքունական» հարկը,
- եկեղեցուն վճարվող հարկը՝ «տասանորդը» կամ «պտղին»:

Այդ ժամանակվա հարկերից են նաև մեծ տարածում գտած կոռն ու բեկարը: Կոռը կատարվում էր հողատերերի օգտին, իսկ բեկարը՝ պետության¹²:

Արցախում հարկման պատմությունը սկիզբ է առնում դեռևս 5-րդ դարից: Վաչագան Բարեպաշտի օրոք սահմանված հարկատեսակներն էին «հաս», «պտուղ», «սակ», «տասանորդ» և այլն: Հասը «հասանել» բայի արմատն է, որով սահմանվում էր ոչ միայն եկեղեցուն հասանելիքը, այլև այն, ինչ որ հասնում էր պետությանը: Պտուղը հավատացյալների այն նվիրատվություններից էր, որը եկեղեցուն պետք է մատուցվեր

¹⁰ Սամուելյոն Ա. Փոլ, Նորդիաուս Դ. Ուիլյամ, «Տնտեսագիտություն», II Մակրոտնտեսագիտություն, Երևան, 1997, էջ 324

¹¹ Հարությունյան Վ. Լ., Հարությունյան Դ. Վ., Հարությունյան Տ. Վ., «Հարկեր և հարկազանձում», Երևան, 2010, էջ 21

¹² Տես՝ նույն տեղում, էջ 22

առաջին բերքից: Ժամանակի ընթացքում դա դարձավ պարտադիր բնույթ¹³:

Այսպիսով, պարզ է դառնում, որ հարկազանձումն ընդունելի ու անհրաժեշտ էր համարվում ինչպես մ.թ.ա., այնպես էլ դրանից հետո առ այսօր, և անհրաժեշտ կհամարվի բոլոր ժամանակներում:

Հետևաբար հարկը պետք է բնութագրել որպես պետության կողմից հարկատուներին և հարկատուների կողմից պետությանը մատուցվող ծառայությունների փոխանակության գործարքի գին, որն երկկողմանի ձեռնտու է, թեպետ այդ գործարքը ոչ միշտ է կամավոր ու ոչ միշտ է արդարացի: Որպեսզի ծառայությունների փոխադարձ մատուցման գործարքի գինը, այսինքն՝ հարկը լինի կամավոր ու արդարացի, անհրաժեշտ է, նախ և առաջ, «լիաթոք շնչելու» հնարավորություն տալ հարկերի գործառույթներին և երկրորդ՝ ճիշտ զուգակցել հարկման սկզբունքները¹⁴:

Հասարակության գոյության վերջին երկու հազարամյակների ընթացքում հարկերը մշտապես համարվել են հասարակության տարբեր խավերի բուռն քննարկումների առարկա, շատ հաճախ հարկերի ցանկացած փոփոխություն վեր է ածվում քաղաքական պայքարի, զանգվածային լրատվամիջոցների սուր քննադատությունների առանցքի: Այդպիսի ուշադրությունն արդարացված է, քանզի հարկերի էության մեջ գործում են տարաբևեռ սկզբունքներ: Մասնավորապես, հարկերը¹⁵.

- նվազեցնում են տնտեսավարող սուբյեկտների եկամուտները,
- հանդիսանում են պետության եկամտի հիմնական աղբյուրը,
- համարվում են շուկայական տնտեսության կարգավորման արդյունավետ գործիք:

Հարկերի էության արդի մեկնաբանությունները թույլ են տալիս բացահայտել դրանց մի շարք բնութագրական գծեր, որոնք էլ հարկերն առանձնացնում են ֆինանսական այլ վճարներից: Այդ առանձնահատուկ գծերից անհրաժեշտ է նշել դրանց¹⁶.

1. պարտադիր բնույթը,

¹³ Հարկատու ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական 2 դեկտեմբեր 2009, Վաչագան Բարեպաշտ՝ Արցախի հարկահավաքության հիմնադիր, էջ 16

¹⁴ Հարությունյան Վ. Լ., Հարությունյան Դ. Վ., Հարությունյան Տ. Վ., «Հարկեր և հարկազանձում», Երևան, 2010, էջ 18

¹⁵ Մաթևոսյան Ա., «Հարկերի էությունը և հարկային հարաբերությունների կարգավորումը», Այլընտրանք գիտական հանդես, հունվար-մարտ 2016#1, էջ 407

¹⁶ Майбуров И. А., «Налоги и налогообложение», Учебное пособие., 4-е издание, 2011, стр. 12

2. օրինական բնույթը,
3. ոչ համարժեքությունը,
4. նպատակային բնույթը:

Պարտադիր բնույթը: Ցանկացած հարկ նվազեցնում է եկամուտը: Դժվար թե գտնվի ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձ, որը հարկերը վճարի ոգևորությամբ և խորին պատասխանատվությամբ: Ժամանակակից հասարակությունում հարկերը «տխուր» անհրաժեշտություն են: Որոշ հարկ վճարողներ կարող են լինել գիտակից և ըմբռնել դրա անհրաժեշտությունը, մյուսները հարկերի մեջ տեսնում են միայն չարիք: Սակայն անկախ հարկի նկատմամբ ունեցած սուբյեկտիվ վերաբերմունքից, բոլորը այն պետք է վճարեն պարտադիր կարգով: Հարկերը ոչ թե կամայական, այլ պարտադիր վճար են: Քաղաքակիրթ հասարակությունում հարկերի վճարումը վեր է ածվում անխուսափելիության:

Օրինական բնույթը: Հարկերը օրինական վճարներ են: Դրանք սահմանվում և գանձվում են ոչ թե միապետի, նախարարի կամ կառավարության ցանկությամբ, այլ օրենսդրական ակտերով: Հարկերը ընդունվում և չեղյալ են համարվում միայն համապատասխան օրենքներով: Հարկի օրինական բնույթը դրա տարբերակիչ գիծն է, որով այն առանձնացվում է ֆինանսական այլ վճարներից: Միայն օրենքն է որոշում, թե ով է պարտավոր վճարել տվյալ հարկը, ինչ դրույքաչափով և ինչպիսի ժամկետներում:

Ոչ համարժեք բնույթը: Հարկերն երկակի բնույթ ունեն. հարկատուի տեսանկյունից հարկերն, անկասկած, համարժեք չեն, իսկ հասարակության տեսանկյունից հարկերը կրում են երկակի բնույթ: Հարկային մուտքերով ձևավորված բյուջեի եկամուտներն օգտագործվում են պետական ծախսերի ֆինանսավորման համար, որոնք պետք է ուղղվեն բացառապես հասարակության բարեկեցությանը և կարիքներին: Եթե քաղաքացիները գտնում են, որ պետությունը վատ է կատարում իր գործառույթները, նրանք հարկերը վճարում են դժկամությամբ: Պետության կողմից վարվող տնտեսական, սոցիալական և այլ քաղաքականությունները, ինչպես նաև հարկ վճարողի պատրաստակամությունն ու աջակցությունը մեծ նշանակություն ունեն բարոյական առողջ մթնոլորտի ձևավորման համար, քանի որ այդ դեպքում հնարավոր է հասնել հարկերի հավաքագրելիության բարձր մակարդակի:

Նպատակային բնույթը: Հարկի նպատակային բնույթն արտահայտվում է պետության և տեղական մարմինների պահանջների դրամական ռեսուրսներով բավարարման մեջ, որոնք ուղղվում են բոլոր մակարդակի բյուջեներով նախատեսված միջոցառումների ֆինանսավորմանը:

Հարկերի միջոցով կատարվում է հասարակության համախառն արտադրանքի վերաբաշխում դրա ռեալ արտադրողի և պետության միջև: Հաշվի առնելով արդի տնտեսության բարդությունն՝ աշխատանքի հասարակական բաժանման մակարդակը և կիրառվող հարկերի տարատեսակները, կարելի է եզրակացնել, որ հարկերի միջոցով իրականացվում է ՀՆԱ-ի վերաբաշխումը, որի հիմնական նպատակը պետական բյուջեի եկամտային մասի ձևավորումն է: Ընդհանրացնելով, պետք է նշել, որ հարկերն իրենց էությամբ պետության և հարկ վճարողի միջև ծագող հարաբերությունների ամբողջությունն են՝ ՀՆԱ-ի վերաբաշխման և պետության կենտրոնացված դրամական ֆոնդերի ձևավորման նպատակով¹⁷:

Ցանկացած տնտեսական երևույթ ունի իր դրսևորման արտաքին ձևը: Հարկերի տնտեսական էությունն այդ հարաբերությունների կողմերի տեսանկյունից տարբեր է: Պետության տեսանկյունից հարկերը ներկայանում են պետության դրամական եկամուտների ձևով, հարկատուի տեսանկյունից՝ նրա սեփական եկամուտների մի մասի գանձում: Ընդ որում, դրանք դրսևորվում են հարկադիր և ոչ համարժեք բնույթով: Բնական է, որ հարկային հարաբերությունների մասնակիցների միջև ծագում է օբյեկտիվ հակասություն: Եթե պետությունը շահագրգռված է հարկերի աճով, ապա հարկատուներն՝ իրենց եկամուտը չփոքրացնելու նպատակով, ցանկանում են վճարել ցածր հարկեր:

Հարկատուների փաստացի վճարունակության հաշվառման անհրաժեշտությունը մի կողմից, հասարակության անդամների կոլեկտիվ պահանջները մյուս կողմից, արտահայտվում են հարկման հիմնական չափանիշներում, որոնք սահմանվում են որպես¹⁸.

- արդարություն,
- արդյունավետություն,

¹⁷ Թամազյան Ա., «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան, 2003, էջ 8

¹⁸ Жидкова Е. Ю., «Налоги и налогообложение», Москва, 2009г, стр. 30

- պարզություն:

Հարկման արդարությունը պահանջում է այնպիսի պայմանների ստեղծում, որոնց դեպքում բարձր եկամուտներով և վճարունակ հարկատուներն իրականում կվճարեն բարձր հարկեր: Արդարության դրսևորումը առաջին դեպքում ենթադրվում է որպես հորիզոնական տեսանկյունով: Ուղղահայացը ենթադրում է, որ հարկը գանձվում է կոնկրետ անձի նյութական հնարավորություններին համապատասխան, երբ եկամտի աճին զուգահեռ հարկի դրույքաչափը աճում է: Հորիզոնականը նշանակում է միատեսակ եկամուտներով անձանց նկատմամբ նույն հարկադրույքի կիրառում՝ անկախ եկամտի ստացման աղբյուրից¹⁹:

Հարկման արդյունավետությունն ենթադրում է, որ հարկային համակարգը պետք է այնպես կառուցվի, որպեսզի նպաստի արդարության ապահովմանն ու տնտեսական աճին:

Հարկման պարզությունն արտահայտվում է հարկ վճարողների լայն շրջանակների համար հարկերի հաշվարկման և հարկային մարմիններ ներկայացվող փաստաթղթերի կազմման մատչելիության, ինչպես նաև հարկային օրենսդրության կայունության և պետության տարածքում հարկային կանոնների ու հարկային պատասխանատվության նորմերի միասնականության մեջ:

Հարկերի էությունը որոշվում է նրանով, թե դրանք ինչ տեղ են գրավում արտադրական հարաբերությունների համակարգում: Հարկի վճարման աղբյուրը նոր ստեղծված արժեքն է՝ ազգային եկամուտը, որը ստանում է դրսևորման առանձնահատուկ ձևեր՝ աշխատավարձ, շահույթ, ռենտա, տոկոս: Այս սկզբնական բաշխումը լրացվում է վերաբաշխմամբ, որտեղ էլ ձևավորվում են հարկերը²⁰:

Այսպիսով, հարկերը հասարակության մեջ ստեղծված զուտ եկամտի մի մասի՝ պետության կողմից իրացման կարևոր ֆինանսական ձևեր են, իսկ պետությունն իր եկամուտների այդ մասը ուղղում է պետական նշանակության ծրագրերի և ծախսերի ֆինանսավորմանը՝ հետևյալ հիմնական ուղղություններով²¹:

- ընդհանուր բնույթի պետական ծառայություններ,

¹⁹ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., “Экономика” перевод с английского, общая редакция и предисловие Г.Г.Сапова, Москва, 1995г, стр. 380

²⁰ <http://armeco.am/blog/2013-10-15-349> Հարկերի սոցիալ-տնտեսական նշանակությունը

²¹ Սարինյան Ռ. Ն., «Տնտեսագիտություն», Երևան, 2005, էջ 229

- պաշտպանություն,
- հասարակական կարգի պահպանություն և անվտանգություն,
- կրթություն և գիտություն,
- առողջապահություն,
- սոցիալական ապահովագրություն ու սոցիալական ապահովություն և այլն:

Հարկերի սոցիալ-տնտեսական էությունը դրսևորվում է հետևյալ գործառույթներում՝ գանձարանային, սոցիալական, խթանող, բաշխիչ և կարգավորող²²:

1. Գանձարանային գործառույթը: Այս գործառույթը հիմնականն է, որի միջոցով ձևավորվում են.

- պետական դրամական ֆոնդերը,
- պետական գործունեության նյութական պայմանները,
- տնտեսությանը միջամտության նախադրյալները:

Գանձարանային գործառույթը հարկերի պատմականորեն ձևավորված առաջին գործառույթն է, որն արտացոլում է հարկերի նշանակությունը, դրանց ծագման պատճառները: Այս գործառույթի անունը ծագել է լատինական «fiscus» բառից, որը բառացիորեն նշանակում է «զամբյուղ»: Սկզբնապես Հին Հռոմում ֆիսկ է կոչվել զինվորական դրամարկը, որտեղ պահվել են հավաքագրված փողերը, հետագայում՝ կայսեր մասնավոր դրամարկը: Այսօր «ֆիսկ» տերմինի տակ հասկացվում է հենց պետական գանձարկը:

Գանձարանային գործառույթի էությունը կայանում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ լրացվում է պետական գանձարանը, որն էլ օգտագործվում է պետության ֆունկցիաների՝ պետական կառավարում, պաշտպանություն, հասարակական կարգի ապահովում, առողջապահություն, կրթություն, տնտեսական հարաբերությունների կարգավորում, գյուղատնտեսություն, շինարարություն, շրջակա միջավայրի պահպանություն, բնական ռեսուրսների ռացիոնալ օգտագործում, սոցիալ-մշակութային և այլ գործառույթների իրականացման համար: Պետության ծախսերի մեծ մասը գնում է այս գործառույթների կատարման վրա:

Պետության զարգացման, նրա քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական

²² Ковалев В. В., “Финансы”, Москва, 2007, стр. 92

գործունեության ընդլայնմանը զուգահեռ աճում է հարկերի գանձարանային գործառույթի դերը, քանի որ հարկերը այսօր վերածվել են պետական եկամուտների գլխավոր աղբյուրի: Դրա վկայություն պետք է համարել այն, որ բյուջեի եկամտային մասի 80 տոկոսից ավելին ձևավորում է հարկային մուտքերի հաշվին:

2. Հարկերի սոցիալական գործառույթը: Այս գործառույթը դրսևորվում է սոցիալական ապահովության և սոցիալական ապահովագրության աջակցության նպատակով հարկային մեթոդների կիրառման մեջ: Պետության սոցիալական ծրագրերի և, ընդհանրապես, սոցիալական ոլորտի ֆինանսավորումը հարկային մուտքերի հաշվին խոսում է դրանց սոցիալական բնույթի մասին: Ըստ էության, նյութապես ավելի ապահով բնակչությունից հարկերը պետք է գանձվեն ավելի մեծ չափերով, որի որոշակի մասը սոցիալական օգնության ձևով պետք է տրվի նվազ ապահով խավին: Հարկերի սոցիալական գործառույթի կարևորությունը հատկապես կտրուկ աճում է տնտեսական ճգնաժամերի ժամանակ, երբ հասարակության մեծ մասը սոցիալական պաշտպանվածության կարիք է ունենում: Սեփականության, եկամուտների և գների բաշխմանը զուգընթաց շուկայական տնտեսությամբ երկրներում հարկերը համարվում են սոցիալական պայքարի առանցք: Սոցիալական առումով հատկապես անարդար են համարվում անուղղակի հարկերը՝ ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը, քանի որ դրանք, ներառվելով ապրանքների ու ծառայությունների գների մեջ, նույնական են դառնում բարձր և ցածր եկամուտներով անձանց համար:

3. Հարկերի խթանող գործառույթը: Այս գործառույթի կարևորությունը կայանում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ պետությունը խթանում է գիտատեխնիկական առաջընթացը (Նոու-Հաու), աշխատատեղերի ավելացումը, զբաղվածության մակարդակի բարձրացումը և այլն, ինչն էլ, իր հերթին, նպաստում է տնտեսական աճին և բնակչության կենսամակարդակի բարելավմանը:

4. Հարկերի բաշխիչ գործառույթը: Այս գործառույթն արտահայտվում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ բյուջեում կուտակվում են դրամական միջոցներ, որոնք հետագայում ուղղվում են համապետական հիմնահարցերի լուծմանը: Հարկերի օգնությամբ պետությունը վերաբաշխում է նյութական արտադրության ձեռնարկությունների շահույթի մի մասը, ֆիզիկական անձանց եկամուտները և այն նպատակաուղղում ոչ

նյութական ոլորտի զարգացմանը:

5. Հարկերի կարգավորող գործառույթը: Այս գործառույթի իմաստն այն է, որ պետությունը գործելով հարկային դաշտում, ըստ հարկային քաղաքականության և օրենքների, սահմանում է հարկերի դրույքաչափեր, արտոնություններ, տույժեր, տուգանքներ, հարկման կանոններ և պայմաններ է ստեղծում տնտեսության ու դրա ճյուղերի զարգացման համար, այսինքն կարգավորում է շուկայական տնտեսությանը հատուկ հարաբերությունները:

Ընդհանրապես, հարկերը իրենց կարգավորող, խրախուսիչ, բաշխիչ և գանձարանային գործառույթներով ներգործում են երկրի տնտեսական հնարավորությունների օգտագործման, տնտեսության և նրա առանձին ճյուղերի զարգացման, ինչպես նաև տնտեսավարող սուբյեկտների, այդ թվում անհատ ձեռներեցների վրա: Հարկերի աճը ստեղծում է նախադրյալներ պահանջարկի իջեցման և ներդրումների կրճատման համար: Հարկերի իջեցումը պայմաններ է ստեղծում տնտեսավարող սուբյեկտների և քաղաքացիների կողմից դրամական ազատ միջոցների աճի համար: Դա էլ նախադրյալներ է ստեղծում պահանջարկի ավելացման և կապիտալ ներդրումների աճի համար:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկերին միաժամանակ բնորոշ է և կայունություն և ճկունություն: Ինչքան կայուն է հարկային համակարգը, այնքան ավելի հաստատուն է իրեն զգում ձեռնարկատերը, քանի որ նա կարող է նախօրոք և բավականին ճիշտ հաշվարկել այս կամ այն տնտեսական որոշման, կնքված պայմանագրի կամ ֆինանսական գործարքի արդյունավետությունը: Անորոշությունը ձեռնարկատիրության թշնամին է: Ձեռնարկատիրական գործունեությունը միշտ կապված է ռիսկի հետ, այդուհանդերձ, այն կրկնապատկվում է, եթե անկայուն տնտեսական վիճակին գումարվում է հարկային համակարգի անկայունությունը՝ դրույքաչափերի, հարկման պայմանների և հատկապես հարկման սկզբունքների անընդհատ փոփոխությունը: Հարկային տոկոսադրույքների և հարկման դրույքաչափերի անորոշության պայմաններում անհնար է հաշվարկել, թե սպասվող եկամտի որ մասն է գնալու բյուջե և որ մասն է մնալու ձեռնարկատերերին²³:

²³ Բոստանջյան Վ., Թադևոսյան Ա., «Հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական սկզբունքները», «Ալլընտրանք» գիտական հանդես, Երևան, 2015թ. հուլիս-սեպտեմբեր, էջ 285

Հարկային համակարգի կայունությունը չի նշանակում, որ հարկերի տեսակները, դրույքները, արտոնությունները և պատժամիջոցները կարող են հաստատվել մեկ անգամ և ընդմիջտ: «Քարացած» հարկային համակարգ չկա և չի կարող լինել: Ցանկացած հարկային համակարգ պետք է արտացոլի հասարակական զարգացման միտումներն, երկրի տնտեսական, սոցիալ-քաղաքական իրավիճակը, կառավարության նկատմամբ բնակչության վստահության աստիճանն և այլն: Հակառակ դեպքում, հարկային համակարգը դադարում է դառնալ տնտեսության կարգավորիչ և զարգացմանը խթանիչ գործոն, մտնում է հակադրության մեջ ազգային շահերի և զարգացման օբյեկտիվ այլ պայմանների հետ: Այս հանգամանքից ելնելով է, որ հարկային համակարգում և վարվող հարկային քաղաքականության մեջ կատարվում են անհրաժեշտ փոփոխություններ²⁴:

Հարկային համակարգի կայունության և արդյունավետության ապահովման համար չի կարելի հարկային համակարգում անընդհատ կատարել փոփոխություն, բացառությամբ ակնհայտ սխալների: Հարկային համակարգի կառուցվածքը (հարկերի և տուրքերի ցանկը) պետք է լինի կայուն մի քանի տարվա կտրվածքով: Հարկային համակարգը կարելի է համարել կայուն և բարենպաստ ձեռնարկատիրական գործունեության համար, եթե չեն փոփոխվում հարկահավաքման գլխավոր սկզբունքները, հարկային համակարգի բաղադրիչները, առավել էական արտոնությունները և պատժամիջոցները, եթե, միևնույն ժամանակ, հարկերի դրույքաչափերը դուրս չեն գալիս տնտեսական նպատակահարմարության սահմաններից:

Մասնակի փոփոխություններ կարելի է կատարել թեկուզ ամեն տարի, բայց միևնույն ժամանակ ցանկալի է, որ դրանք նախապես հայտնի լինեն ձեռնարկատերերին և գործեն նոր տնտեսական տարին սկսելուց մեկ ամիս առաջ: Մասնավորապես, կախված տվյալ տարվա բյուջեի եկամուտներից, ծախսերի և դեֆիցիտի մակարդակից կարող է նպատակահարմար համարվել շահութահարկի և եկամտային հարկի դրույքաչափերի մի քանի կետով իջեցումը կամ բարձրացումը: Այդպիսի մասնակի փոփոխություններն ուղղված լինելով որոշ անհետաձգելի խնդիրների լուծմանը, միևնույն ժամանակ, չեն խանգարում արդյունավետ ձեռնարկատիրական

²⁴ Տես՝ նույն տեղում

գործունեությանը: Այլ խոսքով, հարկերի կայունությունը նշանակում է որոշակի, ի դեպ ոչ կարճ ժամանակահատվածի համար, հարկահավաքման հիմնական սկզբունքների, այդ թվում առավել նշանակալից հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի փոփոխության բացառում, քանի որ դրանք հանդիսանում են ձեռնարկատերերի, ինչպես նաև ձեռնարկությունների և պետական բյուջեի միջև սահմանված փոխհարաբերությունների կայունության երաշխիք: Առավելապես, դա վերաբերում է հիմնական հարկատեսակներին՝ ԱԱՀ-ին, ակցիզային հարկին, եկամտային հարկին և շահութահարկին, իսկ մնացած բոլոր հարկատեսակները կարող են և պետք է փոփոխվեն, կապված երկրում տնտեսական իրավիճակի և արտադրական հարաբերությունների կարգավորման հետ:

Գոյություն ունի կրկնակի «հարկում» հասկացությունը, որից փորձում են խուսափել հատկապես հետխորհրդային երկրները: Զարգացած երկրներում հարկում են հիմնականում իրենց տարածքում ստացած եկամուտները: Սակայն որոշ երկրներ (ԱՄՆ, Կանադա, Ճապոնիա, Անգլիա, Ռուսաստան և այլն) հարկում են նաև իրենց ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց եկամուտները, որոնք ստացվել են արտասահմանում²⁵: Դրա հետևանքով էլ առաջանում է կրկնակի հարկումը, որից խուսափելու համար շատ երկրներ իրար միջև կնքում են պայմանագրեր, երկկողմանի համաձայնագրեր, որոնք սահմանում են ԱԱՀ-ի, ակցիզային հարկի, եկամտային հարկի գումարների գանձման կարգը: Օրինակ, անշարժ գույքի համար հարկը գանձվում է այն երկրում, որտեղ գտնվում է գույքը: Կրկնակի հարկումից խուսափելու համար կարելի է կամ մեկ երկրում կատարել հարկերի հաշվառում վճարված մյուս երկրում կամ այդ հարկատեսակից ազատում մի երկրում և հարկի գանձում մյուս երկրում: Դա, անշուշտ, կարող է իրականացվել միայն երկկողմանի համաձայնագրի առկայության պայմաններում, որը կնքված պետք է լինի ՄԱԿ-ի «Տնտեսական համագործակցության և զարգացման» կազմակերպության կողմից հաստատված պայմանագրի ձևին համապատասխան:

Պետությունն իր տնտեսական շահերի պաշտպանության նպատակով կազմակերպում է հարկային հսկողություն: Պետության շահերը հարկերի հավաքագրման

²⁵ Дернберг Р. Л., “Международное налогообложение”, Москва, 1997г, стр. 22

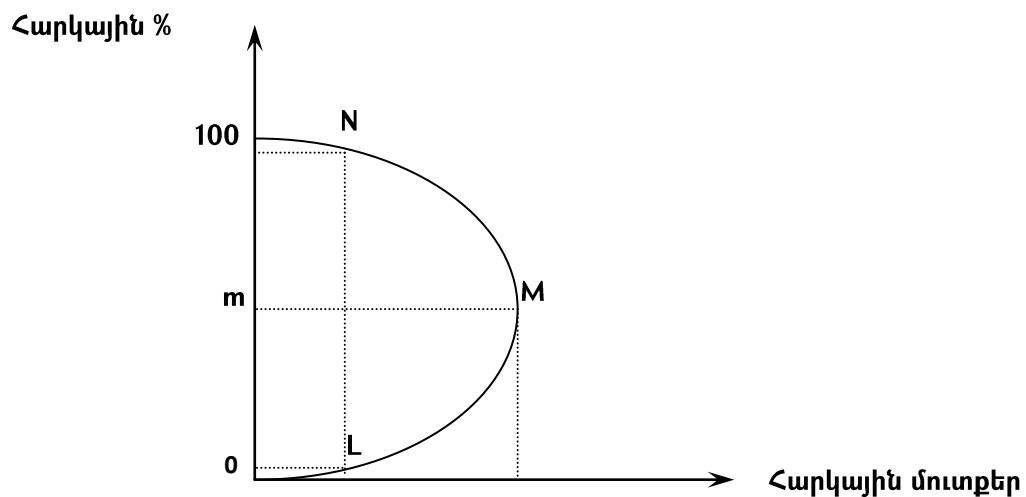
գործում ներկայացնում են հատուկ մարմիններ, ՀՀ-ում՝ նախկինում Ֆինանսների նախարարությունն էր, իսկ 2016 թվականի մարտից Պետական եկամուտների կոմիտեն, ԼՂՀ-ում՝ նախկինում կառավարությանն առընթեր Հարկային պետական ծառայությունն էր, իսկ արդեն 2015 թվականի հուլիսից Ֆինանսների նախարարությունը, Ռուսաստանի Դաշնությունում՝ Հարկային ֆեդերալ ծառայությունը և Մաքսային ֆեդերալ ծառայությունը: Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկային հսկողությունը պետք է լինի համընդգրկուն և խիստ, իսկ հարկային օրենսդրությունը խախտողների նկատմամբ կիրառվող պատժամիջոցները՝ կոշտ ու անվերապահ, քանի որ միայն պատժամիջոցների անշրջադարձելիությունը և տնտեսական կորուստների զգացողությունը կարող են հարկ վճարողներին հետ պահել իրենց եկամուտները նվազեցնելու կամ թաքցնելու «հասկանալի» ցանկությունից:

Հարկերն ունեն արտաքին դրսևորման ոչ միայն տնտեսական, այլև իրավական ձև: Այն հանգամանքը, որ հարկային հարաբերությունները շոշափում են նրա մասնակիցների տնտեսական շահերը, պետք է օրենսդրորեն ամրագրվի: Ժամանակակից պետություններում ֆինանսական իրավունքի բաղադրիչ և ինքնուրույն մաս է կազմում հարկային իրավունքը: Հարկային հարաբերությունները ֆինանսական հարաբերություններից տարբերվում են իրենց իրավաբանական և տնտեսական բովանդակությամբ, դրանց իրացման պետական ձևերով, պետական կառավարման մեջ հարկային նորմերի գործառույթներով և գույքային հարաբերությունների վերահսկողությամբ: Այսպիսով՝ հարկային համակարգն, ըստ էության, եկամուտների բաշխման համակարգ է իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց և պետության միջև, իսկ հարկերը պարտադիր վճարներ են, որոնք օրենքով սահմանված կարգով մուտքագրվում են համապատասխան մակարդակի բյուջեներ՝ հասարակական պահանջմունքների բավարարման համար: **Հարկերը արտահայտում են եկամուտներ ստացող իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց ու բնակչության պարտավորությունները մասնակցելու պետության ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորմանը**²⁶: Հանդիսանալով վերաբաշխման գործիք՝ հարկերը նախատեսված են մարելու բաշխման համակարգում առաջացող ոչ ցանկալի տատանումները և աջակցելու անձանց բնակչության

²⁶ Օսիկյան Ա., «Հարկային իրավունք», Երևան, 2009թ., էջ 39

գործունեության որևէ ձևի զարգացմանը: Հարկերի միջոցով տեղի է ունենում ֆինանսական միջոցների կուտակում՝ պետական և հասարակական կարիքների բավարարման, խնդիրների լուծման և ծրագրերի իրականացման համար²⁷:

Ոչ բարդ փորձագիտական վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ հարկային դրույքների 50 տոկոսից բարձր լինելու դեպքում, ընկնում են արտադրության տեմպերը և նվազում է բնակչության ափսոսանքները (տես գծապատկեր 1):



Գծապատկեր 1. Հարկային տոկոսադրույքի և հարկային մուտքերի փոխադարձ կապը (Լաֆերի կորը)²⁸

Լաֆերի կորի հիմքում ընկած է տրամաբանական այն գաղափարը, որ սկզբում հարկային տոկոսադրույքի աճին զուգընթաց հարկային մուտքերն աճում են, ձեռք են բերում իրենց մաքսիմալ արժեքը (M-ը ցույց է տալիս հարկային մուտքերի մաքսիմալ մակարդակը), որից հետո հարկային տոկոսադրույքի բարձրացումը ուղեկցվում է հարկային մուտքերի կրճատմամբ: 100 տոկոս դրույքաչափի դեպքում հարկային մուտքերը գտնվում են զրոյական մակարդակի վրա, այսինքն արտադրությունը դադարեցվում է: Լաֆերի կորի N կետը արտահայտում է հարկային մուտքը բարձր տոկոսադրույքի դեպքում, որն ավելի քիչ է, քան մաքսիմալ մակարդակը: L կետն

²⁷ Ալոյան Ս., «Ֆինանսական իրավունք», Երևան, 2003թ., էջ 19

²⁸ Տոնոյան Թ., «Տնտեսագիտության հիմունքներ», Երևան, 2003թ., էջ 105

արտահայտում է N կետին համապատասխան հարկային մուտքը, սակայն ավելի ցածր տոկոսադրույքի դեպքում: Դա նշանակում է, որ ցածր հարկային տոկոսադրույքը համատեղելի է այնպիսի հարկային մուտքի հետ, որը ձեռք է բերվում բարձր հարկային տոկոսադրույքի դեպքում: Դա բացատրվում է այն հանգամանքով, որ ցածր հարկային տոկոսադրույքը խրախուսում է արտադրությունը, ինչի հետևանքով ընդլայնվում է հարկման բազան: Ուստի ցածր տոկոսադրույքի պայմաններում հարկման բազայի ընդլայնումը հանգեցնում է բարձր տոկոսադրույքին համապատասխան հարկային մուտքերի ձևավորման:

Ընդհանրացնելով հարկ է նշել, որ ինչպես Հայաստանի, այնպես էլ Լեռնային Ղարաբաղի հանրապետություններում ազատական տնտեսական հարաբերությունների արմատավորման անցած ժամանակահատվածում հարկային համակարգի ձևավորման և հարկային քաղաքականության իրականացման արդյունավետությունը, պայմանավորված օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ բազմաթիվ հանգամանքներով, չի գտնվել ցանկալի մակարդակի վրա: Այդ իսկ պատճառով, հարկային համակարգի ձևավորման և հարկային հարաբերությունների կանոնակարգման ասպարեզում ցանկալի արդյունքների հասնելու համար դիտարկված սկզբունքներով և չափորոշիչներով առաջնորդվելու հարցը, բնականաբար, պետք է դառնա տվյալ ոլորտում վարվող քաղաքականության հիմնական պահանջ, իսկ դրանց պահպանումն ու ապահովումը՝ կրի անվերապահ բնույթ:

1.2. Հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման առանձնահատկությունները

Յուրաքանչյուր երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդյունավետությունը մեծապես կախված է նրանում ձևավորվող հարկային համակարգից և վարվող հարկաբյուջետային քաղաքականությունից: Սակայն հաճախ այդ ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքների արդյունքում, պայմանավորված մի շարք օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ հանգամանքներով, ինչպես նաև տվյալ երկրի առանձնահատկություններով, հնարավոր չի լինում հասնել արդյունավետության այնպիսի մակարդակի, որն, ապահովելով շարունակական առաջընթաց և զարգացում, միաժամանակ էական

նորեն կնպաստի տնտեսական աճի տեմպերի արագացմանը: Ակնհայտ է, որ այդ առումով ինչպես Հայաստանն, այնպես էլ Լեռնային Ղարաբաղը ունեն լուրջ անելիքներ:

Անկախության ձեռք բերումից հետո Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունն ավերված տնտեսության վերականգնման և հետագա զարգացման ուղի ընտրեց ազատական տնտեսական հարաբերությունների արմատավորումն, ինչն ենթադրում էր լայնածավալ տնտեսական բարեփոխումների իրականացում: Վերջիններս, անշուշտ, գլխավորապես պայմանավորված էին Հայաստանում իրականացվող բարեփոխումներով, որոնցում անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսներ կենտրոնացնելու համար առաջնահերթ լուծում պահանջող խնդիր դարձավ հանրապետությունում հարկային քաղաքականության իրականացումը:

Հարկային արդյունավետ քաղաքականության վարումը և հարկային ճկուն մեխանիզմների մշակումն ունեն ինչպես տնտեսական, այնպես էլ սոցիալական ու քաղաքական նշանակություն: Հարկերը և հարկային համակարգը կոչված են, մի կողմից, ապահովելու բյուջեի եկամուտների ժամանակին և հնարավոր առավելագույն համալրումն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով, իսկ մյուս կողմից՝ մեծապես խթանելու հասարակության տնտեսական և սոցիալական առաջընթացը: Միևնույն ժամանակ, հարկերի չհիմնավորված մակարդակների դեպքում վտանգվում են արտադրողների շահերը, նվազում է տնտեսական ակտիվությունը, կորում է ձեռնարկատիրական նախաձեռնության նկատմամբ հետաքրքրությունը և ծագում են նեգատիվ այլ միտումներ, որոնք, ի վերջո, բացասաբար են ազդում ամբողջ տնտեսության, հետևաբար նաև բնակչության կենսամակարդակի վրա²⁹:

Տնտեսական անկման, արժեզրկման, գործազրկության, տնտեսական նախկին կապերի խզման, նորերի ձևավորման, տրանսպորտային և էներգետիկ շրջափակումների, պաշտպանության ամրապնդման, սոցիալական անհետաձգելի ծախսերի իրականացման և նմանատիպ այլ խնդիրների լուծման պայմաններում առանձնահատուկ նշանակություն է ձեռք բերում հարկային քաղաքականության մշակումն ու իրականացումը: Հայտնի է, որ հարկային համակարգի ձևավորման սկզբնական

²⁹ Բադանյան Լ. Հ., «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, 2010թ., էջ 137

շրջանում ԼՂՀ տնտեսությունը գործում էր արտակարգ ծանր պայմաններում. տնտեսությունը խիստ կենտրոնացված էր, բյուջեի եկամուտների հիմնական աղբյուրը Հայաստանի Հանրապետությունից ստացվող միջպետական վարկն էր³⁰: Այս ամենն, անշուշտ, իր ազդեցությունն էր թողնում հանրապետությունում ձևավորվող հարկային համակարգի վրա: Մասնավորապես, նախկին Միության օրենսդրական ակտերի կիրառման անհամատեղելիությունը ԼՂՀ-ում ձևավորվող տնտեսական պայմաններին և Հայաստանում իրականացվող բարեփոխումներն անհրաժեշտաբար պահանջում էին երկու տնտեսությունների փոխգործակցության ամրապնդում և դրանցում վարվող քաղաքականությունների ներդաշնակեցում: Այդ ուղղությամբ կատարվող քայլերն, այդուհանդերձ, կապված էին որոշակի բարդությունների և դրանց իրականացման ժամանակ գրանցված անհամապատասխանությունների հետ: Մասնավորապես, ակցիզային հարկի դրույքաչափերի ոչ ճիշտ սահմանումը հանգեցրեց հետագայում դրանց բազմակի անգամ ճշգրտմանը, եկամտահարկի և շահութահարկի բարդ սանդղակը հանգեցնում էր հարկային վարչարարության անարդյունավետության և այլն: Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ձևավորման բեկումնային քայլ հանդիսացավ 1998 թվականին «Հարկերի մասին» օրենքի ընդունումը, որը նոր հարթություն տեղափոխեց հարկային համակարգի հիմնարար սկզբունքները, հարկային մարմինների և հարկատուների հարաբերությունների կարգավորման, հարկ վճարողների իրավունքների ու պարտավորությունների, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար պատասխանատվության հարցերը դրեց օրինական հիմքերի վրա:

Համաձայն ԼՂՀ օրենսդրության, հանրապետությունում հարկերը բաժանվեցին չորս խմբի. ուղղակի հարկեր՝ շահութահարկ, եկամտային հարկ (նախկինում եկամտահարկ), անուղղակի հարկեր՝ ավելացված արժեքի հարկ, ակցիզային հարկ, գույքային հարկեր՝ գույքահարկ, հողի հարկ և փոխարինող հարկեր՝ հաստատագրված վճարներ, առևտրի հարկ ու արտոնագրային վճարներ: Ի տարբերություն այլ պետությունների, որտեղ գործում են հարկերի եռաստիճան դասակարգում՝ ֆեդերալ, ռեգիոնալ և տեղական, ԼՂՀ-ում սահմանված են պետական հարկեր և տեղական տուրքեր ու

³⁰ Մինասյան Մ., «Ֆիզիկական անձանց եկամուտների հարկման օրենսդրական կարգավորումը ԼՂՀ-ում», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006 սեպտեմբեր #11, էջ 33

վճարներ³¹: Պետական հարկերի ցանկը, դրույքները, հարկման օբյեկտը, հարկատուները, հարկային արտոնությունները և բյուջե մուտքագրման կարգը, բնականաբար, սահմանվեց օրենսդրությամբ և սկսեց գործել ԼՂՀ ամբողջ տարածքում:

Օրենքով սահմանված կարգով ԼՂՀ պետական բյուջե են գանձվում հետևյալ հարկերը, տուրքերը և վճարները՝ շահութահարկ, եկամտային հարկ, ԱԱՀ, ակցիզային հարկ, հաստատագրված վճար, առևտրի հարկ, բնական ռեսուրսների օգտագործման և բնապահպանական վճար, ավտոմոբիլային ճանապարհների շինարարության, նորոգման և պահպանման համար կատարվող հատկացումներ (մասհանումներ) և (կամ) ճանապարհային վճար, ռադիոհաճախականության օգտագործման և թույլտվության վճար, հանրային ծառայությունների կարգավորման պարտադիր վճար, արտոնագրային վճարներ, ռոյալթի և պետական տուրքեր³²: Հավաքագրվող գույքահարկը և հողի հարկը լրիվությամբ ամրագրվում են տեղական բյուջեներին:

ԼՂՀ-ում բարեփոխումների սկզբնական փուլում հիմնական ուշադրությունը կենտրոնացվեց շահութահարկի վրա, քանի որ այն ուղղակի հարկերի համակարգում կարևոր նշանակություն ունի: Դա, լինելով, հարկ վճարողների կողմից սահմանված կարգով և չափով հարկվող շահույթից պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ, գանձվում է իրավաբանական անձի կարգավիճակ ունեցող տնտեսավարող սուբյեկտներից: Զարգացած երկրներում շահութահարկի գումարը հարկվող շահույթի նկատմամբ տատանվում է 30-ից 60 տոկոսի միջակայքում: Եվրոպական երկրներից շահութահարկի ամենաբարձր դրույքաչափերը սահմանված են Շվեդարիայում՝ 57 տոկոս, Պորտուգալիայում՝ 56.5 տոկոս և Դանիայում 55.8 տոկոս: Իսկ ԵԱՏՄ անդամ երկրներից Ռուսաստանում դրա դրույքաչափը կազմում է 13 տոկոս, Բելառուսիայում՝ 30 տոկոս, Ղազախստանում՝ 20 տոկոս³³: ԼՂՀ-ում ռեզիդենտների համար գործում է շահութահարկի 20 և 10 տոկոս դրույքաչափերը: 20 տոկոս դրույքաչափը տարածվում է վարկային կազմակերպությունների, բանկերի, ապահովագրական ընկերությունների, վերաապահովագրական ընկերությունների, ապահովագրական միջնորդային գործունեություն իրականացնող անձանց, արժեթղթերի շուկայի մասնագիտացված մասնա-

³¹ Հարկատու ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական 2 ղեկտեմբեր 2009, Արցախ աշխարհը, նրա հարկերը և ոչ միայն..., էջ 17

³² ԼՂՀ օրենքը «Բյուջետային համակարգի մասին» /24.12.2003թ./ ՀՕ-94

³³ <http://tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate>

կիցների, գրավատների, արտարժույթի և դրա դիլերային-բրոքերային առք ու վաճառքի, մետաղական օգտակար հանածոների արդյունահանման և (կամ) մետաղի խտանյութի արտադրության (վերամշակման), վառելիքաէներգետիկ հումքի արդյունահանման և (կամ) արտադրության (վերամշակման) գործունեություն իրականացնող անձանց, հեռահաղորդակցության (էլեկտրոնային հաղորդակցության) բնագավառում (բացառությամբ տվյալների հաղորդման և ինտերնետ հասանելիության ծառայությունների մատուցման) լիցենզավորված գործունեություն իրականացնող անձանց՝ գործունեության այդ մասով ստացած եկամուտների վրա, իսկ գործունեության բոլոր այլ տեսակների համար շահութահարկի գումարը հարկվող շահույթի նկատմամբ հաշվարկվում է 10 տոկոս դրույքաչափով³⁴:

Շահութահարկից հետո ուշադրության կենտրոնում հայտնվեց եկամտահարկը, քանի որ այն հարկային համակարգում իր նշանակությամբ, արտադրության, աշխատողների գործունեության խթանման և նրանց իրական եկամուտների ավելացման տեսակետից ունի բավականաչափ կարևոր դեր: Դա նույնպես հարկ վճարողների կողմից բյուջե գանձվող ուղղակի հարկ է, որի դրույքաչափը ԼՂՀ-ում ի սկզբանե սահմանվեց 5 տոկոսի չափով: Սակայն, 2014 թվականի հունվարի 1-ից գործողության մեջ դրվեց եկամտային հարկը, որպես եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական վճարների հանրագումարին փոխարինող հարկատեսակ: Դրա վճարողներ են համարվում Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք, այդ թվում՝ անհատ ձեռնարկատերերը, ովքեր հարկվում են իրենց ամսական հարկվող եկամտի 21 տոկոսի չափով³⁵:

Անկախություն ձեռք բերելուց հետո սկզբնական ժամանակահատվածում ԼՂՀ-ում քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական խնդիրներն էլ ավելի բարդացան, որոնց լուծման համար անհրաժեշտ էր հսկայական ֆինանսական միջոցներ: Ակնհայտ է, որ դրանց համար որպես աղբյուր կարող էին հանդիսանալ ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը: Ավելացված արժեքի հարկն անուղղակի հարկ է, որը գանձվում է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, դրանց արտադրության և շրջանառության, ինչպես նաև ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում, այսինքն այն

³⁴ ԼՂՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» /09.01.1999թ./ ՀՕ-47

³⁵ ԼՂՀ օրենքը «Եկամտային հարկի մասին» /28.12.2013թ./ ՀՕ-86-Ն

սահմանվում է սպառման ապրանքների նկատմամբ: ԱԱՀ վճարողներն են ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն վարող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք³⁶: Ակցիզային հարկը վճարում են ենթաակցիզային ապրանքներ ներմուծող կամ արտահանող իրավաբանական և ֆիզիկական անձինք: Ակցիզային հարկերը նախատեսված են ոչ միայն ավելացնելու պետական բյուջեի եկամուտներն, այլև նպաստելու ոգելից խմիչքների և ծխախոտի չափավոր օգտագործմանն, ինչպես նաև կարգավորելու նշված ապրանքների նկատմամբ պահանջարկը և մեղմացնելու դրանց դեֆիցիտը: ԼՂՀ-ում ենթաակցիզային ապրանքների թվին են դասվում գարեջուրը, խաղողի և այլ գինիները, վերմուտը և խաղողի այլ գինիները, խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքները (խնձորի սիդր, պերրու (տանձի սիդր), մեղրաըմպելիք), սպիրտը և սպիրտային խմիչքները, ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչները, հում նավթը և նավթամթերքը, բենզինը և դիզելային վառելիքը, նավթային գազերը և գազանման այլ ածխաջրածինները (բացառությամբ բնական գազի)³⁷:

Դիտարկվող հարկատեսակներից բացի, ԼՂՀ հարկային համակարգի ձևավորման գործում ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման գործում մեծ դեր ունեցան այդ առումով հայտնի այնպիսի աղբյուրներ, ինչպիսիք են հաստատագրված վճարը, առևտրի հարկը, արտոնագրային վճարը, պետական տուրքը և այլն:

Հաստատագրված վճարը պետական բյուջե վճարվող ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին փոխարինող պարտադիր և անհատույց վճար է: Վճարողներն են ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք: Հարկման բազա է համարվում նախատեսված գործունեության տեսակների համար սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների արտադրյալը՝ դրամական արտահայտությամբ³⁸:

Առևտրի հարկը նույնպես հանդես է գալիս որպես փոխարինող հարկատեսակ: Առևտրի հարկ վճարող են համարվում խանութների, կրպակների (տաղավարների), պահեստների միջոցով վաճառք իրականացնող առևտրային կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը: Առևտրային կազմակերպությունների համար առևտրի հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին: Առևտրի հարկի

³⁶ ԼՂՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի մասին» /18.12.1998թ./ ՀՕ-43

³⁷ ԼՂՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» /21.05.2003թ./ ՀՕ-52

³⁸ ԼՂՀ օրենքը «Հաստատագրված վճարների մասին» /19.10.1998թ./ ՀՕ-27

մեջ շահութահարկի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 40 տոկոս: Անհատ ձեռնարկատերերի համար առևտրի հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին: Առևտրի հարկով հարկվող օբյեկտ է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում առևտրի հարկ վճարողի կողմից մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների իրացման շրջանառությունը՝ ներառյալ իրենց կողմից սահմանված կարգով դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, ինչի նկատմամբ հարկը հաշվարկվում է 3 տոկոս դրույքաչափով³⁹:

Արտոնագրային վճարները պետական բյուջե վճարվող ԱԱՀ-ին, շահութահարկին և եկամտային հարկին փոխարինող պարզեցված ընթացակարգով պարտադիր վճարներ են: Վճարողներն են ֆիզիկական անձիք (այդ թվում՝ անհատ ձեռնարկատերերը)⁴⁰: Արտոնագրային վճար վճարողներն արտոնագրային վճարը վճարում են արտոնագիրն ստանալիս, այնուհետև արտոնագրում նշված ժամանակահատվածի ընթացքում պարտավորված չեն հարկային մարմին ներկայացնել որևէ հաշվետվություն կամ կատարել որևէ այլ վճարում:

Պետական տուրքը վճարում են ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք պետական բազմազան ծառայություններից օգտվելու դիմաց: Տուրքը հիմնականում գանձվում է դատարան տրված հայցադիմումների, նոտարական գործողությունների, ամուսնության, ամուսնալուծության, անվան, ազգանվան և հայրանվան փոփոխությունների, անձնագրերի տրման ու գրանցման, տուրքերի գանձման համար անհրաժեշտ փաստաթղթեր տրամադրման, ինչպես նաև լիցենզավորման ենթակա գործողությամբ զբաղվելու համար: Պետական տուրքի դրույքաչափերը սահմանվում են գնահատման ենթակա գույքի արժեքի կամ օրենքով սահմանված բազային տուրքի նկատմամբ: Բազային տուրքի չափ է սահմանված 1000 դրամը⁴¹:

Ուղղակի հարկերից են նաև գույքահարկը և հողի հարկը, որոնք բնույթով ստատիկ հարկեր են և օրենքով ամրագրված են տեղական բյուջեների հարկային եկամուտներին: Գույքահարկը վճարող են համարվում ԼՂՀ-ում և օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպությունները, միջազգային կազմակերպությունները

³⁹ ԼՂՀ օրենքը «Առևտրի հարկի մասին» /08.06.2002թ./ ՀՕ-207

⁴⁰ ԼՂՀ օրենքը «Արտոնագրային վճարների մասին» /27.12.2011թ./ ՀՕ-91-Ն

⁴¹ ԼՂՀ օրենքը «Պետական տուրքի մասին» /14.04.2004թ./ ՀՕ-104

և դրանց կողմից ԼՂՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները, ԼՂՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա քաղաքացիները, ինչպես նաև քաղաքացիություն չունեցող անձինք, որոնց ԼՂՀ տարածքում պատկանում է հարկվող օբյեկտ համարվող գույքը, բացառությամբ ԼՂՀ պետական մարմինների, ԼՂՀ տեղական ինքնակառավարման մարմինների և հիմնարկների⁴²: Հողի հարկ են վճարում հողի սեփականատերերը, ինչպես նաև պետական սեփականություն հանդիսացող հողի մշտական օգտագործողները: Վարձակալության պայմաններով օգտագործման տրամադրված հողերի համար հարկը գանձվում է վարձատուից: Հարկման օբյեկտը գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հանդիսանում է հողի կադաստրային գնահատմամբ որոշված հաշվարկային զուտ եկամուտը, իսկ ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար՝ հողի կադաստրային գնահատման արժեքը⁴³:

Շուկայական տնտեսությանը անցման հարաբերություններում ՀՀ հարկային համակարգի և այդ ուղղությամբ օրենսդրական դաշտի ձևավորման գործընթացն անցել է որոշակի փուլեր, որոնցից հատկանշական ժամանակահատված պետք է համարել 1992-1996 թվականները, երբ ձևավորվում է սեփական, նոր հարաբերություններին բնորոշ համակարգ: 1992 թվականից Հայաստանում սկսվեցին ինտենսիվ կիրառվել շուկայական տնտեսություններին հատուկ հարկերն՝ ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը: Շահութահարկի և եկամտահարկի դրույքաչափերը կրում էին պրոգրեսիվ բնույթ, 12 տոկոսից հասնելով մինչև 30: Կիրառվում էին նաև ֆոնդավճար, ճանապարհների օգտագործման և նորոգման համար վճար, հողային վճար և այլ ոչ հիմնական պարտադիր վճարներ:

Հետագա տարիներին և մինչև 90-ականների վերջը հարկային քաղաքականությունը կրեց համապատասխան փոփոխություններ, պայմանավորված 1995 թվականին ՀՀ Սահմանադրության և 1998 թվականին ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի ընդունմամբ, տնտեսության կառուցվածքային բարեփոխումներով, բյուջետային օրենսդրության զարգացմամբ, վարչատարածքային բաժանման նոր սխեմայի սահմանմամբ, կառավարման համակարգում հարաբերությունների հստակեցմամբ, ՀՀ միջազգային համագործակցության ուժեղացմամբ և այլն:

⁴² ԼՂՀ օրենքը «Գույքահարկի մասին» /26.11.2003թ./ ՀՕ-72

⁴³ ԼՂՀ օրենքը «Հողի հարկի մասին» /19.10.1998թ./ ՀՕ-28

1997 թվականին հարկային քաղաքականության մեջ սկսեցին կատարվել փաթեթային փոփոխություններ: Այն, ըստ էության, նախկին Միության մտածելակերպից, նրա օրենսդրական ազդեցություններից ձերբազատված առաջին հայաստանյան հարկային քաղաքականությունն էր, հատկապես ուղղակի հարկերի իմաստով:

Հետագա փոփոխություններն արդեն հետապնդում էին ավելի հետևողական ու արդյունավետ հարկային քաղաքականություն իրականացնելու նպատակ, որի հիմքում ավելի ու ավելի շատ սկսեցին դրվել որոշակի ծրագրեր: Դրույքաչափերի փոփոխությունները սկսեցին աստիճանաբար փոխարինվել վարչարարական նոր գործիքներով: Հիմնական մոտեցումներն ենթադրում էին.

- ուղղակի հարկերի դրույքաչափերի իջեցում և հստակեցում,
- եկամտահարկի և սոցապահովության վճարների համաձայնեցված քաղաքականության կենսագործում և ռեգրեսիվ դրույքաչափի սահմանում,
- պարզեցված հարկի գործարկում,
- անուղղակի հարկերի հավաքագրման բարելավում,
- հարկային վարչարարության նոր գործիքների կիրարկում. հարկային ապառքներ և հարկային վնասներ ունեցող հարկատուների ցանկերի հրապարակում, հարկատուի գույքի նկատմամբ ժամանակավոր արգելանք դնելու իրավասության սահմանում,
- միջազգային չափանիշներին համապատասխանող մաքսային օրենսգրքի ընդունում և այլն:

Հայկական երկու հանրապետությունների հարկային համակարգերում նշված քայլերին զուգընթաց իրականացվում էին նաև այլ աշխատանքներ, հատկապես հարկային վարչարարության բարելավման ուղղությամբ: Մասնավորապես, 2005 թվականին ընդունվեց ՀՀ Քրեական օրենսգիրքը նոր խմբագրությամբ, որտեղ ամրագրվեցին սահմանված հարկային հարաբերությունների խախտման համար նախատեսվող առավել հստակ դրույթներ, դրվեց հարկային հաշվետվությունների կամերալ ուսումնասիրությունների մեխանիզմի օգտագործման սկիզբը, հաստատվեցին միջազգային կազմակերպությունների (Արժույթի միջազգային հիմնադրամ, Համաշխարհային բանկ և այլն) հետ համագործակցության և հարկային ու մաքսային բարեփոխումների

ծրագրերը և այլն:

Հայաստանի Հանրապետությունում անցած ժամանակահատվածում հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման թույլ կողմերից մեկն էլ այն էր, որ տարբեր հարկատեսակների մասին ուժի մեջ մտած իրավական ակտերը բավականին հաճախակի էին փոփոխությունների ենթարկվում: Այդ առումով, մեր կարծիքով, շրջադարձային քայլ հանդիսացավ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունումը, որտեղ⁴⁴.

- ներմուծվեց «հարկային գործակալի» ինստիտուտը, բացահայտվեց «հարկային օրենսդրություն» տերմինի էությունը, հստակեցվեց հարկային հարաբերությունները կարգավորող նորմատիվ ակտերի «հիերարխիան»,
- ամրագրվեց հարկատուների շահերի պաշտպանությանն ուղղված հարկերի սահմանումը կամ վերացումը միայն ֆինանսական տարվա սկզբից կատարելու և կրկնակի հարկումը բացառելու մասին նորմերը,
- մեկնաբանվեց «հարկային պարտավորություն» հասկացության բովանդակությունն ու կառուցվածքը, տարանջատվեց հաշվապահական հաշվառումը հարկային հաշվառումից,
- սահմանվեցին հարկային համակարգի հիմնարար սկզբունքները, հարկային մարմինների և հարկատուների հարաբերությունները, հարկ վճարողների իրավունքներն ու պարտականությունները,
- մեղմացվեց հարկերը ժամանակին չվճարելու համար կիրառվող տույժերի համակարգը,
- միասնականացվեցին հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում կիրառվող պատժամիջոցները և այլն:

Նշված դրական կողմերի հետ միասին նոր օրենքը զերծ չմնաց նաև բացթողումներից ու թերություններից, որոնցից հատկանշական պետք է համարել վիճաբանության տեղիք տվող որոշ դրույթների վերաբերյալ մեկնաբանություններն, ինչի հետևանքով հարկատուների և հարկային մարմինների միջև որոշ հարկերի վերաբերյալ ծագող խնդիրների լուծման գործընթացը մնաց հիմնականում չկարգավորված:

«Հարկերի մասին» նոր օրենքի կիրառությունից հետո ընդունվեցին «Ավելացված

⁴⁴ ՀՀ օրենքը «Հարկերի մասին» /14.04.1997թ./ ՀՕ-107

արժեքի հարկի մասին», «Ակցիզային հարկի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Եկամտահարկի մասին» և «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքները:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով ավելացված արժեքը սահմանվեց որպես իրացված ապրանքների, կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների արժեքի և սահմանված կարգով արտադրության ու շրջանառության ծախսերի (այն ծախսերը, որոնց դիմաց մատակարարների օգտին հաշվարկվել է ավելացված արժեքի հարկ) տարբերության չափով պետական բյուջե գանձվող պարտադիր վճար: Հարկման օբյեկտ դիտարկվեց ապրանքների, կատարված աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների իրացման շրջանառությունը, մասնավորապես⁴⁵.

- ապրանքափոխանակության իրացման շրջանառությունը կամ մասնակի հատուցումով իրացումը,
- ձեռնարկությունների ներսում սեփական սպառմանն ուղղվող այն ապրանքների իրացման շրջանառությունը, որոնց գծով ծախսերը չեն մտցվում արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ, ինչպես նաև ձեռնարկության աշխատողներին իրացված ապրանքները,
- այլ ձեռնարկություններին անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ իրացվող ապրանքների շրջանառությունը (բացառությամբ ՀՀ կառավարության պետական ձեռնարկության հաշվեկշռից այլ պետական ձեռնարկության հաշվեկշռի հիմնական միջոցները և այլ գույքը փոխանցելու դեպքերի):

Օրենսդրորեն սահմանվեցին նաև ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափերը՝ ազատ գներով ու սակագներով, ինչպես նաև պետականորեն կարգավորվող մեծածախ գներով ու սակագներով իրացվող ապրանքների (աշխատանքների, ծառայությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ 20 տոկոս, իսկ այն ապրանքների (աշխատանքների, ծառայությունների) համար, որոնց գների, սակագների մեջ արդեն ներառված է ավելացված արժեքի հարկը՝ 16.67 տոկոս: Միաժամանակ, օրենսդրական մակարդակով սահմանվեցին ավելացված արժեքի հարկից ազատվելու բազմաթիվ արտոնություններ. նախկին Միության տարածքից ապրանքների արտահանումը, բնա-

⁴⁵ ՀՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» /14.05.1997թ./ ՀՕ-118

կարանային վարձը, բնակարանային-կոմունալ ծառայությունները, մարդասիրական օգնության և բարեգործական նպատակներով հանրապետություն ներմուծվող ապրանքները և այլն: Փաստորեն, նման մոտեցումների վրա ձևավորված քաղաքականությունն ևս ֆիսկալ նպատակներ էր հետապնդում, քանի որ պետական գործառույթների իրականացման համար մշտապես զգացվում էր անհրաժեշտ բյուջետային մուտքերի խիստ պակաս:

«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ ենթաակցիզային ապրանքներ դիտարկվեցին գինու-օղու արտադրանքը, շոկոլադը, ծխախոտը, մորթին ու մորթեղենը, ավտոդողերը, բարձրորակ ճենապակյա, բյուրեղապակյա և ոսկերչական իրերը, գորգերն ու գորգագործական արտադրանքը և բնական կաշվից հագուստը, որոնց գծով հարկման օբյեկտ հանդիսացավ դրանց իրացման շրջանառությունը⁴⁶: Ընդ որում, ի դեմս այս հարկատեսակի հանրապետության գործադիր մարմինների կողմից հիմնականում հետապնդվում էին նույնպես ֆիսկալ նպատակներ, քանի որ մի կողմից՝ ընդլայնվում էր այդպիսի ապրանքատեսակների ցանկը (ձեռագործ գորգեր, գարեջուր, խաղողի գինիներ, գինենյութ, զարդեղեն, բիժուտերիա, մորթի և մորթեղեն, ձկան խավիար, մարդատար ավտոմեքենաներ, ներմուծվող բենզին և այլն), իսկ մյուս կողմից՝ սահմանվում էին բարձրացված դրույքաչափեր, որոնց մեծությունը կազմում էր այդ ապրանքատեսակների բացթողման գների 5-70 տոկոսը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ նոր օրենքի ընդունմամբ զգալի փոփոխություններ տեղի ունեցավ շահութահարկի հաշվարկման ու վճարման, շահութահարկ վճարողների և շահութահարկի դրույքաչափերի բնագավառում: Առաջին անգամ շահութահարկ վճարողները բաժանվեցին ՀՀ ռեզիդենտների (ՀՀ-ում պետական գրանցում ստացած իրավաբանական անձանց կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները) և ոչ ռեզիդենտների (օտարերկրյա պետություններում ստեղծված իրավաբանական անձինք և իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների, ինչպես նաև միջազգային կազմակերպությունների և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված իրավաբանական անձանց և իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների)⁴⁷:

⁴⁶ ՀՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» /07.07.2000թ./ ՀՕ-79

⁴⁷ ՀՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» /30.09.1997թ./ ՀՕ-155

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքով որպես հարկ վճարողներ սահմանվեցին ֆիզիկական անձինք (ՀՀ քաղաքացիներ, օտարերկրյա քաղաքացիներ և ՀՀ քաղաքացիություն չունեցող անձինք), իսկ հարկման օբյեկտ՝ նրանց դրամական և բնամթերային ձևով ստացված եկամուտները (աշխատանքային և քաղաքացիական պայմանագրերի կատարումից, ձեռնարկատիրական գործունեությունից, նվիրատվությունից, օգնության կարգով, գույքը վարձակալության տրամադրելուց, արժեթղթերից, ավանդների դիմաց ստացված և այլ եկամուտներից, ինչպես նաև հեղինակային վարձատրությունից): Այս օրենքով սահմանվեցին նաև հարկման նպատակով ֆիզիկական անձանց եկամուտ չհամարվող տարրերը՝ կենսաթոշակներ, սոցիալական ապահովության նպաստներ, փոխհատուցումներ, գործազրկության նպաստներ, ալիմենտներ և այլն: Եկամտահարկի վճարման առումով սահմանվեց «ռեզիդենտ» հասկացությունը, որն եկամտահարկ էր վճարում ինչպես ՀՀ տարածքում, այնպես էլ նրա սահմաններից դուրս ստացված եկամուտներից: Ընդ որում, օտարերկրյա պետությունում ստացված եկամուտներից այդ պետության օրենսդրությանը համապատասխան վճարված եկամտահարկի գումարը հաշվանցվում էր ՀՀ օրենսդրությանը համապատասխան եկամտահարկի գումարը որոշելիս, որպեսզի կանխվի ռեզիդենտ հարկ վճարողների կրկնակի հարկումը: Ինչ վերաբերում էր ոչ ռեզիդենտի հարկմանը, ապա նրանք եկամտահարկը վճարում էին միայն այսպես կոչված «հայաստանյան աղբյուրներից» ստացված եկամուտներից⁴⁸:

Բարեփոխումների սկզբնական փուլում «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանվեցին հարկման բազան, դաշտը, դրույքաչափերը և վճարման կարգը: Որոշակի իրավունքներ վերապահվեցին նաև համայնքի ավագանուն գույքահարկի գծով արտոնություններ տրամադրելու հարցում⁴⁹: Հետագայում, «Գույքահարկի մասին» ՀՀ նոր օրենքով ամրագրվեցին և փոփոխվեցին որոշ դրույթներ, որոնք ավելի հստակեցրին այդ ուղղությամբ սահմանված հարաբերությունների կարգավորումը, իսկ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ սահմանվեցին հողի հարկ վճարողների ցանկը, հարկման օբյեկտները, տվյալ հարկատեսակի համար նախատեսված արտոնություն-

⁴⁸ ՀՀ օրենքը «Եկամտահարկի մասին» /27.12.1997թ./ ՀՕ-183

⁴⁹ ՀՀ օրենքը «Գույքահարկի մասին» /26.12.2002թ./ ՀՕ-491-Ն

ները և այլն⁵⁰:

Ամփոփելով, հարկ է նշել, որ Հայաստանում և Արցախում հարկային համակարգերի ձևավորմանը և հիմնավորված հարկային քաղաքականության վարմանն ուղղված բարեփոխումները հետապնդելով տվյալ բնագավառին հատուկ հարաբերությունների կարգավորման նպատակ, այդուհանդերձ, չհամակարգված մոտեցումների և, ընդհանուր առմամբ, չկոորդինացված քայլերի արդյունքում չհանգեցրին այդ ուղղությամբ համալիր ու արդյունավետ իրավական հիմքերի ձևավորման, որը կստեղծեր հարկային հարաբերությունների կարգավորման գործընթացների իրականացման օրենսդրաիրավական ապահովվածության համակարգված և ամբողջական դաշտ:

1.3. Հարկային քաղաքականության իրականացման օրենսդրաիրավական ապահովվածությունը

Հարկերի սահմանմամբ և հավաքագրմամբ, ինչպես նաև այդ ճանապարհով պետական գործառույթների իրականացման նպատակով կենտրոնացված ֆինանսական միջոցների հիմնական մասի ձևավորման հետ կապված գործընթացների վերլուծությունը միանշանակ ցույց է տալիս, որ ինչպես դրանց իրագործումն, այնպես էլ տվյալ բնագավառին բնորոշ հարաբերությունների կարգավորումը բացառապես պետք է իրականացվեն օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին համապատասխան, որպեսզի վերջիններիս կատարումը դառնա պարտադիր պայման տնտեսական շրջանառության բոլոր մասնակիցների համար: Այդ առումով, անշուշտ, բացառություն չեն կարող կազմել Հայաստանի և Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունները, որոնց Սահմանադրություններում է ամրագրված հարկերի պարտադիր և կարևոր բնույթի մասին դրույթը⁵¹:

Յուրաքանչյուր երկրի համար հիմնական օրենքը հանդիսանալով մարդու իրավունքների պաշտպանության և ժողովրդավարության արմատավորման, ինչպես նաև սոցիալական, տնտեսական, քաղաքական և զարգացման կարևոր այլ ուղղություն-

⁵⁰ ՀՀ օրենքը «Հողի հարկի մասին» /14.02.1994թ./ ՀՕ-101

⁵¹ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրություն, հոդված 60, /06.12.2015թ./
Արցախի Հանրապետության Սահմանադրություն, հոդված 60, /20.02.2017թ./

ներով ռազմավարական ծրագիր անձանց կողմից համակարգված ու արդյունավետ գործունեություն իրականացնելու համար՝ միաժամանակ սահմանում է բոլոր այն հիմնական սկզբունքերը, որոնք պետք է դրված լինեն երկրում գործող իրավական ակտերի հիմքում: Առաջնորդվելով նշված հրամայականով ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում իրականացվող տնտեսական բարեփոխումների համակարգում, բնականաբար, առաջնահերթ լուծման ենթակա խնդիրներից մեկը դարձավ հարկային հարաբերությունների կարգավորման դաշտի ստեղծումը:

Հարկային համակարգի ձևավորման և հարկային հարաբերությունների կարգավորման օրենսդրաիրավական ապահովվածության գործընթացը Հայաստանի Հանրապետությունում սկսվեց 1992 թվականից: Աստիճանաբար ձևավորվեցին այն իրավական հիմքերը, որոնք ստեղծեցին անհրաժեշտ նախադրյալներ հանրապետությունում հարկային քաղաքականություն իրականացնելու համար⁵²: Սակայն հարկ է նշել, որ սկզբնական փուլում տարբեր հարկատեսակների մասին ընդունված օրենքներն, ինչպես նաև հարկային դաշտի կանոնակարգմանն ուղղված այլ իրավական ակտերը, բնականաբար, հաճախակի էին ենթարկվում փոփոխությունների և լրացումների, պայմանավորված օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ տարբեր հանգամանքներով: ՀՀ-ում հարկային համակարգի բարեփոխումների ուղղությամբ արմատական միջոցառումներ սկսվեցին իրականացվել 1997 թվականից, երբ ընդունվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը: Ինչպես նշվեց վերևում, դրան հաջորդեցին «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Ակցիզային հարկի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Եկամտահարկի մասին», «Գույքահարկի մասին», «Հողի հարկի մասին» ՀՀ նոր օրենքների, ինչպես նաև այդ ուղղությամբ բազմաթիվ իրավական այլ ակտերի ընդունումը:

Հարկային բարեփոխումների սկզբնական փուլերում մեծ էր իշխանությունների կողմնորոշվածությունը դեպի հարկային ֆիսկալ քաղաքականության իրականացումը, որը, սակայն, հաճախ չէր հանգեցնում ցանկալի արդյունքների, քանի որ ապամոնտաժված պլանային տնտեսությունը խիստ դանդաղորեն էր վերաճում շուկայականի: Հարկային մուտքերի կազմում բարձր էր ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը, հարկերի և տուրքերի վճարման օրենքով սահմանված հերթականության մեջ առաջ-

⁵² Թամազյան Ա., «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան, 2003թ., էջ 12

նահերթությունը վերապահված էր գույքային հարկերին (հողի հարկ, գույքահարկ և ճանապարհային հարկ) և նմանատիպ այլ մոտեցումներ, որոնք հարկատուների համար ստեղծում էին տարբեր անհարմարություններ:

Հարկային բարեփոխումների համակարգում կարևոր քայլ դարձավ հարկվող օբյեկտի (հարկվող եկամուտի) դիտարկումը որպես համախառն եկամտի և օրենքով նախատեսված նվազեցումների դրական տարբերություն: Այդ առումով, եկամտահարկի բնագավառում կատարվեց կարևոր նորամուծություն, համաձայն որի առաջին անգամ շրջանառության մեջ դրվեց «համախառն եկամուտ» հասկացությունը՝ որպես հարկային տարում (հունվարի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ) հարկատուի ստացած բոլոր եկամուտների հանրագումար՝ անկախ դրանց ստացած աղբյուրներից՝ հստակորեն սահմանելով այդ եկամուտների կազմը (աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումներ, շահաբաժիններ, ժառանգության, նվիրատվության ու օգնության կարգով ստացված գույք, դրամական միջոցներ և այլն), ինչպես նաև եկամուտ չհամարվող սոցիալական նշանակության հատկացումները:

Լեռնային Ղարաբաղի հարկային համակարգի ձևավորման ժամանակաշրջանում՝ 1990-ականներին, երկրում հիմնականում գործում էին նախկին ԽՍՀՄ օրենքները: Մինչ համապատասխան օրենքների ընդունումը, հաշվի առնելով հանրապետությունում ստեղծված իրավիճակը, ԼՂՀ պետական պաշտպանության կոմիտեի որոշմամբ առաջնորդվում էին նախորդ տարիներին՝ 1953-1988 թվականներին ընդունված օրենքներով:

Հետագայում՝ 1994 թվականին, ԼՂՀ հարկային համակարգի հիմնական փոփոխությունները պայմանավորված էին նոր դրամական միավորի ներդրմամբ. մշակվող քաղաքականությամբ մասնավորապես փորձ էր արվում զարգացնել արտադրությունը, բարենպաստ ներդրումային դաշտ ձևավորել: Աստիճանաբար հարկերի հաշվարկման, վճարման, դրույքաչափերի սահմանման հարաբերությունները կարգավորվում էին ԼՂՀ կառավարության որոշումներով կամ ՀՀ համապատասխան օրենքներով⁵³:

Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության հարկային համակարգի ձևավորման առաջին տարիներին բնորոշ էին հարկման սահմանափակ բազան և բարձր

⁵³ Հարկատու ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական 2 դեկտեմբեր 2009, Արցախի աշխարհը, նրա հարկերը և ոչ միայն..., էջ 17

դրույքաչափերը: Հարկային եկամուտների կազմում մեծ տեսակարար կշիռ ունեին ուղղակի հարկերը, հիմնականում՝ շահութահարկը, ինչը պայմանավորված էր մի շարք հանգամանքներով:

Հարկային համակարգի ձևավորման հատկապես սկզբնական շրջանում զգալիորեն բարձր էին պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների դրույքաչափը: Վերջիններիս բարձր մակարդակը հաճախ սահմանափակում էին նոր աշխատատեղերի ստեղծման հնարավորությունը, նպաստում առկա աշխատատեղերի կրճատմանը և զբաղվածության ստվերայնացմանը:

ԼՂՀ-ում «Հարկերի մասին» նոր օրենքը ընդունվեց 1998 թվականին, որը սկզբունքորեն այլ հարթություն տեղափոխեց հարկային համակարգի գործունեության մոտեցումները՝ ապահովելով հարկային մարմինների և հարկատուների հարաբերությունների արդյունավետ կարգավորում, հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների հստակեցում, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար պատասխանատվության անհրաժեշտ մեխանիզմների գործադրում: Այդ օրենքի ընդունումն, ըստ էության, պետք է համարել Արցախում հարկային համակարգի ձևավորման և հարկային քաղաքականության իրականացման օրենսդրաիրավական ապահովվածության գործընթացի սկիզբ:

Ակնհայտ է, որ հարկային պարտավորությունների ժամանակին և լրիվ չկատարումը պետք է ենթադրի պատասխանատվության խիստ միջոցների կիրառում: Սակայն, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ԼՂՀ-ում տնտեսական հարաբերությունների ձևավորումը կրում էր ոչ սովորական բնույթ, «Հարկերի մասին» նոր օրենքով որոշակիորեն մեղմացվեց հարկերը ժամանակին չվճարելու համար կիրառվող տույժերի համակարգը: Նվազեցվեցին հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում կիրառվող տույժերի չափերը: Այդ նույն նպատակով ավելի ուշ փոփոխություն կատարվեց նաև ֆինանսական խախտումների դեպքում կիրառվող տուգանքների մեղմացման ուղղությամբ: Հարկ է սակայն նշել, որ տույժերի և տուգանքների հաշվարկման առավել մեղմ պայմանների կիրառումը հաշվեկշռված էր հարկային մարմնին տրված առավել մեծ լիազորություններով: Հարկային մարմնին իրավունք վերապահվեց անուղղակի եղանակներով որոշել հարկատուի հարկային

պարտավորություններն այն դեպքում, երբ վերջինս դրանք թաքցրել է կանխամտածված ու ակնհայտ:

Ազգային ազատագրական պայքարի արդյունքում անկախացած և ինքնորոշված Արցախում պետական գործառույթներն իրականացնելու համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ կենտրոնացնելու նպատակով ընդունվեցին անուղղակի հարկերը կարգավորող երկու նոր՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ԼՂՀ օրենքները: Դրանք ոչ միայն սկզբունքորեն վերափոխեցին հարկման մեխանիզմներն, այլ նաև զգալի դրական ազդեցություն ունեցան արդեն իսկ այդ նույն և հաջորդ տարիների պետական բյուջեների եկամուտների վրա: Այլ խոսքով, մեծապես փոխվեց անուղղակի հարկատեսակների նշանակությունը պետական բյուջեի եկամուտների համալրման գործում, որոնք դարձան հարկային եկամուտների կարևորագույն աղբյուր:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ԼՂՀ նոր օրենքով, անկախ ապրանքների և ծառայությունների ծագման երկրից, ամրագրվեց հարկման «նշանակման վայրի» սկզբունքը: Կարևորագույն քայլեր իրականացվեցին նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ: Ամրագրվեց, որ ներմուծված՝ մաքսատուրքի 10 տոկոս դրույքաչափով հարկվող (հետագայում նաև՝ ակցիզային հարկով հարկվող) ապրանքների համար ավելացված արժեքի հարկը գանձվում է մաքսային մարմինների կողմից: Բացառությունը պայմանավորված էր այն հանգամանքով, որ մաքսատուրքի գրոյական դրույքաչափով հարկվող ապրանքները հիմնականում արտադրական նշանակության սարքավորումներ էին, որոնց ներմուծման դեպքում համապատասխան հարկի հաշվարկման և վճարման պահը հետաձգվում էր, ներմուծողին տրամադրելով հարկի վճարման ժամկետային արտոնություն: Հաջորդ քայլն այդ ուղղությամբ հարկ վճարող համարվելու համար շեմի սահմանումն էր, որի նպատակը փոքր հարկատուներին հարկման դաշտից բացառելն էր, դրանց նկատմամբ իրականացվող վարչարարությունը ոչ արդյունավետ լինելու պատճառով:

Օրենքով սահմանվեցին ավելացված արժեքի հարկից ազատված մի շարք գործարքներ և գործառնություններ, որոնցից հիմնականներն էին արտադրողի կողմից գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումը և բանկային ու ապահովագրական

ծառայությունները: Հարկ է նշել, որ 2014 թվականի հունվարի 1-ից ավելացված արժեքի հարկից ազատվեց նաև ձեռագործ գորգերի արտադրությունը, որն, ամենայն հավանականությամբ, կարևոր նշանակություն կունենա հայ ազգի համար պատմամշակութային ավանդույթի վերածված գործունեության այդ տեսակի զարգացման առումով: Արտոնությունների մյուս մասն ուներ սոցիալական ուղղվածություն և նպատակ էր հետապնդում հարաբերականորեն իջեցնել որոշ ապրանքների և ծառայությունների գները՝ նպաստելով ցածր եկամուտներ ունեցող անձանց կենսամակարդակի բարձրացմանը: Դրանցից հիմնականներն էին՝ դպրոցական գրքերի իրացումը և բժշկական սպասարկման ծառայությունները:

2003 թվականին ԼՂՀ-ում ընդունվեց «Ակցիզային հարկի մասին» նոր օրենքը, որում ամրագրվեց, որ որ «Ակցիզային հարկի մասին» օրենքով Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունից ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների արտահանման դեպքում ներքին արտադրողներն ազատվում էին հարկումից, ինչը ստեղծեց արտահանման ծավալների մեծացման լուրջ խթաններ և արտաքին շուկաներում առավել ճկուն գնային քաղաքականություն վարելու նախադրյալներ:

Ակցիզային հարկի հաշվարկման և վճարման մեխանիզմի պարզության, ինչպես նաև դրանց նկատմամբ վերահսկողության ուժեղացման նպատակով հարկատեսակից ձևավորվող եկամուտների հիմնական աղբյուր հանդիսացող որոշ ապրանքների համար (ոգելից խմիչքներ) սահմանվեցին ներմուծման ժամանակ վճարման ենթակա ակցիզային հարկի նվազագույն չափեր: Ոգելից խմիչքների և ծխախոտի արտադրանքի համար ներդրվեց պարտադիր դրոշմավորման պահանջ, ինչը հնարավոր դարձրեց էականորեն բարելավել դրանց իրացման շրջանառության նկատմամբ հարկային վարչարարության արդյունավետությունը:

Այսպիսով, որդեգրած նոր քաղաքականությունը պայմանավորված էր մի շարք հանգամանքներով: Մասնավորապես, հարկման տեսության և պրակտիկայի կարևորագույն հիմնահարցերից մեկը դա ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության հարցն է: Ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտների մեջ տարբեր երկրներում տարբեր կերպ է դրսևորվում: Արտասահմանյան փորձի և վիճակագրական տվյալների հիման վրա իրականացված վերլուծություն-

ները փաստում են կարևոր մի օրինաչափություն, համաձայն որի զարգացած երկրներում հարկային եկամուտների մեջ գերակշռող է ուղղակի հարկերի, իսկ զարգացող կամ թույլ զարգացած երկրների մոտ՝ անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը:

Ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության ձևավորման վրա ազդող գործոնները տնտեսական զարգացվածության տարբեր մակարդակ ունեցող երկրներում տարբեր դրսևորումներ ունեն: Եկամուտների մակարդակի աճի պայմաններում երկրի ընդհանուր հարկման բազայի մեջ ընդարձակվում է ուղղակի հարկերի բազան⁵⁴: Այստեղից կարելի է եզրահանգել, որ շուկայական տնտեսությունում ուղղակի և անուղղակի հարկման հարաբերակցությունը կախված է եկամուտների միջին մակարդակից: Ուստի, ինչքան բարձր է եկամուտների մակարդակը, այնքան արդյունավետ է ուղղակի հարկերի կիրառությունը և հակառակը: Այդ իսկ պատճառով, ԼՂՀ-ում տնտեսական իրականությունը, որը էականորեն տարբերվում է զարգացած տնտեսություններից, պահանջում է լուրջ ֆինանսական միջոցներ, հետևաբար նաև անուղղակի հարկերի համեմատաբար բարձր դրույքաչափեր⁵⁵: Մասնավորապես, հանրապետությունում ԱԱՀ-ի գործող 20 տոկոս դրույքաչափը նշանակալի գերազանցում է այլ երկրներում գործող դրույքաչափերին: Բավական է նշել, որ այն Կանադայում և Թուրքիայում կազմում է 15, Նոր Զելանդիայում՝ 12.5, Հարավային Կորեայում՝ 10, Թայվանում՝ 5, Ճապոնիայում՝ 3, իսկ Սինգապուրում՝ 1 տոկոս⁵⁶:

Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում զարգացման ներկա փուլում վարվող տնտեսական քաղաքականությունն, անշուշտ, պետք է համարել հիմնավորված, քանի որ ինչպես հանրապետության պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում, այնպես էլ ՀՆԱ-ում ավելացած արժեքի հարկի (ԱԱՀ) մասնաբաժինն էական է: Այն կազմում է պետական բյուջեի հարկային եկամուտների 33-40 և համախառն ներքին արդյունքի (ՀՆԱ) շուրջ 5-7 տոկոսը (տես աղյուսակ 1-ը):

⁵⁴ Օսիկյան Ա., «Հարկային իրավունք», Երևան, 2009թ., էջ 60

⁵⁵ Ղահրամանյան Հ. Շ., «Հարկային բեռը և տնտեսական աճը ԼՂՀ-ում», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006թ. օգոստոս, էջ 129

⁵⁶ GLOBAL INDIRECT TAX SERVICES/2015 Asia Pacific Indirect Tax Country Guide/ <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2015-asia-pacific-indirect-tax-country-guide.pdf>

**Անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ԼՂՀ պետական բյուջեի հարկային
եկամուտներում և ՀՆԱ-ում⁵⁷**

Ցուցանիշները	Չափի միավորը	Տարիներ					
		2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Պետբյուջեի հարկային եկամուտներ, պարտադիր սոցապահովության վճարներ և պետական տուրքեր, այդ թվում՝	մլն դր.	21584,5	23773,9	26309,4	26347,2	30210,4	33175,5
1.1 ԱԱՀ	մլն դր.	8406,7	8955,6	9620,9	8295,9	11865,3	11144,6
1.2 Ակցիզային հարկ	մլն դր.	222,2	270,9	227,7	202,0	166,9	181,4
Համախառն ներքին արդյունք	մլն դր.	118187,2	135498,5	150015,7	168563,6	188840,3	209345,7
ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	38,9	37,7	36,6	31,5	39,3	33,6
Ակցիզային հարկի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	1,0	1,1	0,9	0,8	0,6	0,5
Անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	40,0	38,8	37,4	32,3	39,8	34,1
ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	7,1	6,6	6,4	4,9	6,3	5,3
Ակցիզային հարկի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
Անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	7,3	6,8	6,6	5,0	6,4	5,4

Անհրաժեշտ է նշել, որ անուղղակի հարկերի առումով Արցախում ձևավորված հարաբերությունները մեծապես պայմանավորված են Հայաստանում իրականացվող ընդհանուր տնտեսական քաղաքականությամբ, որտեղ ևս անուղղակի հարկերն (ԱԱՀ-ն և Ակցիզային հարկը) ունեն մեծ տեսակարար կշիռ ինչպես ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում (44-50 տոկոս), այնպես էլ հանրապետության ՀՆԱ-ում (9-10.5 տոկոս) (տես աղյուսակ 2-ը):

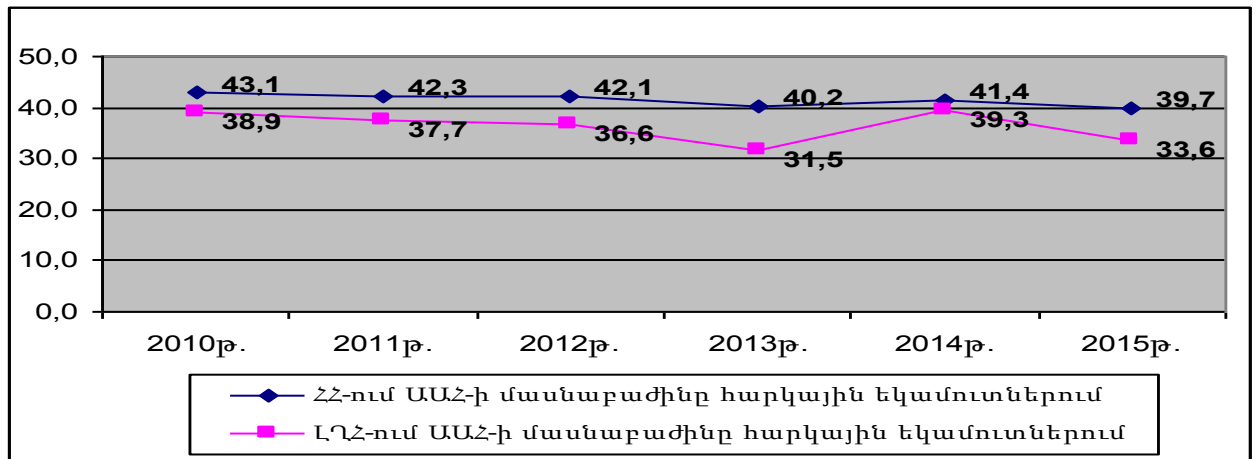
⁵⁷ Ցուցանիշները վերցված են ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://stat-nkr.am/>

**Անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՀ պետական բյուջեի հարկային
եկամուտներում և ՀՆԱ-ում⁵⁸**

Ցուցանիշները	Չափի միա- վորը	Տարիներ					
		2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Պետբյուջեի հարկային եկամուտներ, պարտադիր սոցապահովության վճարներ և պետական տուրքեր, այդ թվում՝	մլն դր.	699434,9	777409,7	878381,4	1000931,4	1064118,4	1067888,8
1.1 ԱԱՀ	մլն դր.	301724,5	328482,8	369661,6	401884,7	440361,4	423933,5
1.2 Ակցիզային հարկ	մլն դր.	48140,5	39404,5	49323,8	52097,7	50560,4	48988,9
Համախառն ներքին արդյունք	մլն դր.	3460202,7	3777945,6	4000722	4555638,2	4828626,3	5032089,0
ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	43,1	42,3	42,1	40,2	41,4	39,7
Ակցիզային հարկի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	6,9	5,1	5,6	5,2	4,8	4,6
Անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը հարկային եկամուտներում	%	50,0	47,3	47,7	45,4	46,1	44,3
ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	8,7	8,7	9,2	8,8	9,1	8,4
Ակցիզային հարկի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	1,4	1,0	1,2	1,1	1,0	1,0
Անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում	%	10,1	9,7	10,5	10,0	10,2	9,4

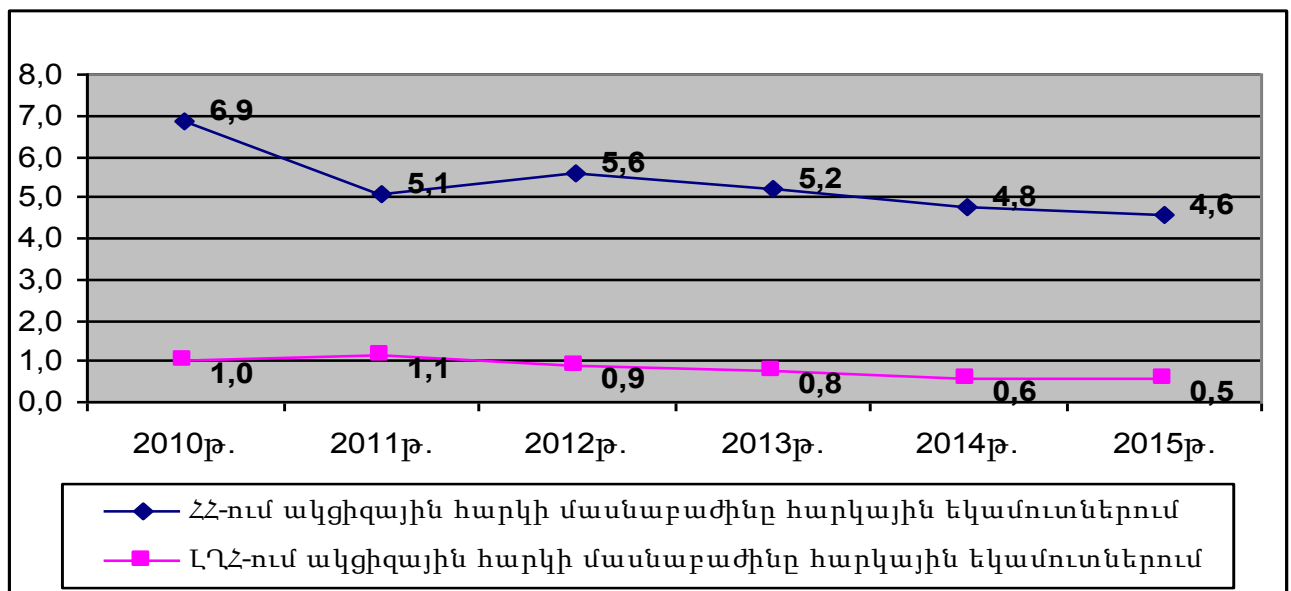
Միևնույն ժամանակ, անհրաժեշտ է նկատել, որ ԱԱՀ-ի առումով Հայաստանում և Արցախում առկա է տարբերություն, որն, ամենայն հավանականությամբ, հարկային վարչարարության արդյունք է (տես գծապատկերներ 2-ը):

⁵⁸ Ցուցանիշները վերցված են ՀՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://armstat.am/>



Գծապատկեր 2. ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը ՀՀ և ԼՂՀ հարկային եկամուտներում⁵⁹

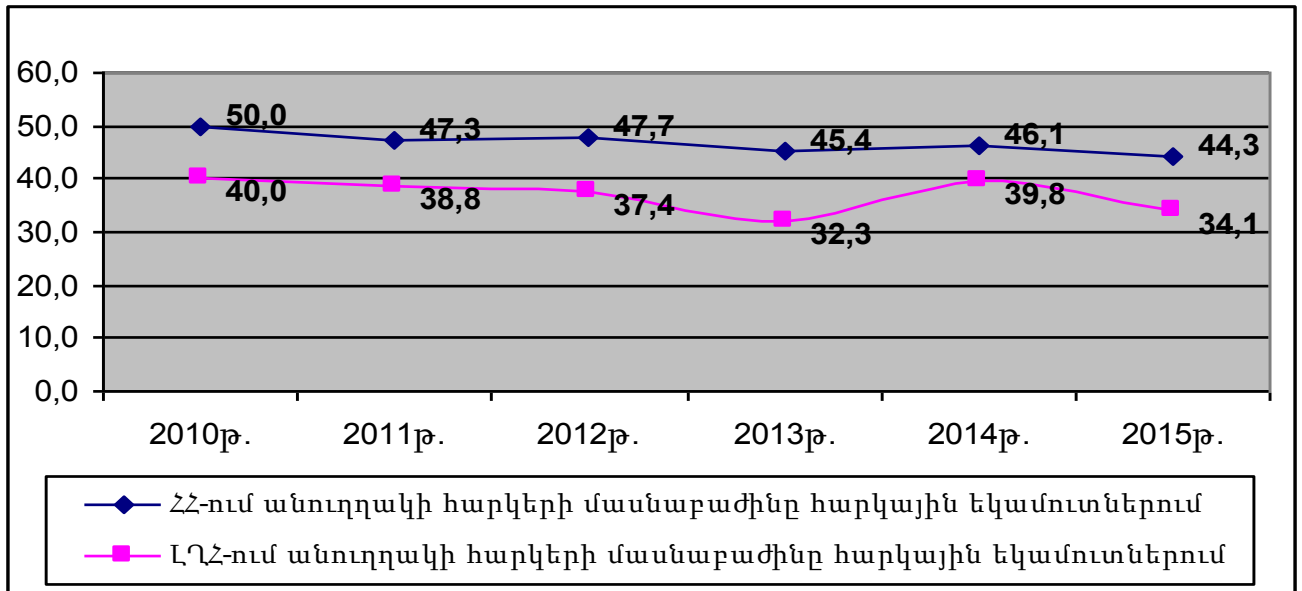
Իսկ Ակցիզային հարկի առումով Հայաստանում և Արցախում առկա էական տարբերությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ Արցախում ենթաակցիզային ապրանքների արտադրությամբ ու ներմուծմամբ զբաղվող հարկ վճարողների շրջանառության ծավալները համեմատական առումով զգալիորեն զիջում են Հայաստանում նույնպիսի գործունեությամբ զբաղվողների արձանագրած ցուցանիշներին (տես՝ գծապատկերներ 3-ը):



Գծապատկեր 3. Ակցիզային հարկի մասնաբաժինը ՀՀ և ԼՂՀ հարկային եկամուտներում

⁵⁹ Գծապատկերներ 2-ը, 3-ը և 4-ը կազմված են հեղինակի կողմից

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀ և ԼՂՀ պետական բյուջեների հարկային եկամուտներում անուղղակի հարկերի մասնաբաժինների վերաբերյալ տվյալները ներկայացված են գծապատկեր 4-ում:



Գծապատկեր 4. Անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը ՀՀ և ԼՂՀ պետական բյուջեների հարկային եկամուտներում

Լեռնային Ղարաբաղում հարկային համակարգի ձևավորման գործում մեծ նշանակություն ունեցավ հանրապետությունում «Շահութահարկի մասին» նոր օրենքի ընդունումը: Դրանով դադարեցվեց շահութահարկով հարկվել ներդրումային գործունեությունից ստացվող շահաբաժինները: Նոր օրենքի դրական կողմերից մեկն էլ այն է, որ ներդրումների ներգրավումը ԼՂՀ-ում խրախուսելու նպատակով սահմանվեց, որ ռեզիդենտի կանոնադրական կապիտալում ներդրողի փաստացի կատարած ներդրման արժեքը 2000 թվականի հունվարի 1-ից հետո առնվազն 25 մլն դրամ կազմելու դեպքում նա օգտվում է ժամկետային արտոնությունից: Ներկայումս, եթե ռեզիդենտի (բացառությամբ բանկերի, վարկային կազմակերպությունների, գրավատների, ապահովագրական ընկերությունների, ներդրումային ընկերությունների, արտարժույթի և արտարժույթի դիլերային-բրոքերային առք ու վաճառք իրականացնողների) պետական գրանցման պահին և դրան հաջորդող երեք տարիների ընթացքում կանոնադրական կապիտալում հիմնադրի (մասնակցի) փաստացի կատարած ներդրման

ընդհանուր արժեքը կազմում է առնվազն 100 մլն դրամ, ապա տվյալ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարը նվազեցվում է՝ ներդրման պահին հաջորդող առաջին երեք տարիներին 100, իսկ հետագա երկու տարիներին՝ 50 տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի, քան ներդրման ընդհանուր արժեքի 10 տոկոսը⁶⁰:

ԼՂՀ-ում վարվող հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման գործում էական նշանակություն ունեցավ ամորտիզացիոն մասհանումների նոր չափերի սահմանումը, որը հարկային պարտավորությունների տարաժամկետման և կատարված ներդրումների արագ հետգնման առումով զգալիորեն մեծացրեց ձեռնարկությունների հնարավորությունները: Մասնավորապես, շենքերի և շինությունների համար նվազագույն ամորտիզացիոն ժամկետը սահմանվեց 20 կամ 10, սարքավորումների համար՝ 5, համակարգչային տեխնիկայի համար՝ 3 տարի և այլն: Անվտանգության առումով ավելի խոցելի գոտիներում կատարված ներդրումների համար հարկ վճարողին հնարավորություն ընձեռնվեց համախառն եկամտից նվազեցումն իրականացնել հիմնական միջոցների ձեռքբերման պահից մեկ տարվա ընթացքում:

1999 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտավ «Եկամտահարկի մասին» ԼՂՀ օրենքը, որով, ինչպես արդեն նշվել է, էապես նվազեցվեց նաև եկամտահարկով հարկման բեռը⁶¹: Եկամտահարկի արտոնություններ սահմանվեցին բանկային ավանդների դիմաց ստացվող տոկոսների համար, որը մեծ խթան էր մարդկանց խնայողությունների ավելացման և հետևաբար՝ տնտեսական ավելի արագ աճ տեմպի ապահովման համար (2009 թվականի փետրվարից ավանդների դիմաց ստացված տոկոսները հարկվում են 5 տոկոս դրույքաչափով):

ԼՂՀ-ի հարկային համակարգի ձևավորման գործում, ի լրումն ուղղակի հարկերի ոլորտում կատարված շրջադարձային փոփոխությունների, չափազանց կարևոր դարձավ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների սկզբունքորեն նոր համակարգի ներդրումը: Մինչև 1999 թ. հունվարի 1-ը սահմանված 34 տոկոսի փոխարեն գործատուի կողմից վճարվող պարտադիր սոցիալական ապահովագրության

⁶⁰ ԼՂՀ օրենքը ««Շահութահարկի մասին» ԼՂՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 29.12.2008թ.

⁶¹ ԼՂՀ օրենքը «Եկամտահարկի մասին» /15.02.1999թ./

վճարների դրույքաչափն աստիճանաբար իջեցվեց, իսկ այնուհետև սահմանվեց 13 տոկոսի չափով⁶²:

1999 թ. փետրվարի 1-ից ուժի մեջ մտավ նաև «Գույքահարկի մասին» ԼՂՀ օրենքը, որի համաձայն գույքահարկ վճարողներ էին համարվում այն անձինք, որոնց ԼՂՀ տարածքում սեփականության իրավունքով պատկանում էին շինությունների և փոխադրամիջոցների առանձին տեսակներ: Հարկվող օբյեկտի կազմից հանվեց հիմնական միջոցների մի զգալի խումբ՝ մեքենաներն ու սարքավորումները, ինչը նպատակ ուներ խթանել ներդրումները: Գույքահարկով հարկման հարաբերություններում կարևոր փոփոխություն պետք է համարել նաև հարկատեսակի գծով բյուջեի եկամուտներն ապահովելու իրավասության վերաբաշխումը: Այդ նույն ժամանակ ուժի մեջ մտավ նաև «Ավտոմոբիլային ճանապարհների շինարարության, նորոգման և պահպանման համար կատարվող հատկացումների (մասհանումների) մասին» ԼՂՀ օրենքը⁶³: Համաձայն օրենքի՝ մասհանումները գանձվում էին ավտոտրանսպորտային միջոցների շահագործմամբ զբաղվող կազմակերպություններից՝ մատուցված ծառայությունների և ապրանքների իրացումից ստացված հասույթից (առանց ակցիզային հարկի և ավելացված ավելի հարկի):

ԼՂՀ-ում հարկային օրենսդրության մեջ անհրաժեշտ փոփոխություններ կատարվեցին նաև հետագա տարիների ընթացքում: Մասնավորապես, նվազեցվեցին տեղական հումքից արտադրվող ոգելից խմիչքների ակցիզային հարկի դրույքաչափերը, որոնք ուղղված էին ԼՂՀ-ում ենթակազմային ապրանքների՝ հատկապես գինու, կոնյակի և օղու արտադրության զարգացմանը: Ընդ որում, ինչպես այդ, այնպես էլ հարկային հարաբերությունների կարգավորման այլ ուղղությունների հստակեցումը պահանջում էր խիստ վերահսկողության իրականացում տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերի օրինականության նկատմամբ: Հարկերի հաշվարկային փաստաթղթերը դարձան հարկային մարմնի կողմից խիստ հաշվառման ենթակա փաստաթղթեր: Միաժամանակ, տնտեսավարող սուբյեկտներից

⁶² ԼՂՀ օրենքը «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» /14.05.1998թ./

⁶³ ԼՂՀ օրենքը «Ավտոմոբիլային ճանապարհների շինարարության, նորոգման և պահպանման համար կատարվող հատկացումների (մասհանումների) մասին» /12.02.1999թ./ ՀՕ-52

պահանջվում էր որոշակի պարբերականությամբ հարկային մարմին հաշվետվություններ ներկայացնել նախապես սահմանված ժամանակաշրջանում դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերի վերաբերյալ:

Այդուհանդերձ, ներկայումս էլ հարկատուների և պետության միջև թափանցիկ և պարզ փոխհարաբերությունների հաստատման համար դեռևս առկա են բազմաթիվ խոչընդոտներ և դրանցից բխող հիմնախնդիրներ, որոնց արագ և հետևողական լուծումը հայկական երկու պետությունների համար դարձել է հրամայական պահանջ: Նշված հարցերի կանոնակարգման և փոխհարաբերությունները նոր հարթություն տեղափոխելու առումով ՀՀ-ում շրջադարձային քայլ պետք է համարել 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին «Հարկային օրենսգրքի» ընդունումը: ՀՀ հարկային օրենսդրության մաս կազմող հիմնական օրենքներն ընդունվել են շուրջ 18 տարի առաջ, և դրանց ընդունումից մինչև այժմ այդ օրենքներում անընդհատ փոփոխություններ և լրացումներ են կատարվել: Նշյալ օրենսդրական փոփոխությունները, սակայն, կատարվել են ոչ թե նախապես մշակված և տնտեսության երկարաժամկետ զարգացմանն ուղղված ռազմավարության ներքո, այլ ընդամենը ուղղված են եղել կարճաժամկետ և տեղային խնդիրների լուծմանը: Թերևս դա է պատճառը, որ գոյության այդ տարիների ընթացքում հնարավոր չի եղել խուսափել հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխություններից: Վերջիններս հնարավորություն չեն ընձեռել ձևավորել կայուն և կանխատեսելի հարկային միջավայր, ինչը լրջորեն խոչընդոտում է տնտեսավարող սուբյեկտների ներդրումային և գործարար ակտիվությանը⁶⁴:

Ըստ էության պետք է նշել, որ ընդհանրապես տնտեսությանը վերաբերվող առանցքային օրենսդրական փաթեթներն ու փաստաթղթերը մշտապես բուռն քննարկումների են արժանացել: Նման իրողությունը ինքնին հասկանալի է, քանի որ երկրի տնտեսությունը անգամ պաշտոնական գնահատականներով հեռու է կատարյալ լինելուց, ինչը, բնականաբար, առանձնահատուկ ուշադրության էր արժանացնում նման ոլորտում իրականացվող ցանկացած փոփոխություն: «Հարկային օրենսգրքի» շուրջ նույնպես փորձագիտական կարծիքները տարբերվում, իսկ երբեմն էլ հակասում

⁶⁴ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ ՀՀ ֆինանսների նախարարություն, Երևան, 2015, էջ 2

էին միմյանց: Մասնավորապես լայնորեն քննարկման արժանացան եկամտային հարկի նոր դրույքաչափերը: Նոր փոփոխությունների արդյունքում եկամտային հարկի գծով հարկային բեռը ավելանում է հենց միջին և բարձր աշխատավարձ ստացողների համար և կարող ենք ասել, որ առավելապես թիրախավորվում է հենց միջին խավը: Բնականաբար, այս փոփոխությունը առավելապես վերաբերվում է փոքր ու միջին ձեռնարկատերերին, որոնք կազմում են հանրապետության ընդհանուր հարկատուների գերակշիռ մասը և, որպես հետևանք, այս փոփոխությունները նրանց ուղղորդելու են դեպի ստվերային դաշտ: Ինչպես նաև պաշտոնական հրապարակումների համաձայն՝ հարկային օրենսգրքի և ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների միջև առկա են մի շարք տարընթերցումներ, որոնք ՀՀ կառավարությունը նախատեսում է աստիճանաբար կրճատել⁶⁵: Այստեղ, արդենիսկ, խնդիր է առաջանում հստակեցնելու նոր հարկային օրենսգրքի հնարավոր դրական ու բացասական հետևանքները և՛ երկրի ընդհանուր տնտեսության, և՛, մասնավորապես, փոքր ու միջին բիզնեսի զարգացման ընթացքի վրա:

Նշված համատեքստում պետք է նշենք, որ ԼՂՀ-ում կենսունակ և հասարակության աջակցությունը վայելող հարկային համակարգի ձևավորման, ինչպես նաև երկու հանրապետությունների հարկային քաղաքականությունների ներդաշնակության ապահովման նպատակով անհրաժեշտ են օր առաջ աշխատանքներ իրականացնել քայլերի ճիշտ հերթականությունը սահմանելու նպատակով: Այս առումով, անհրաժեշտ է կազմել հանձնաժողով, կազմակերպել նախնական քննարկումներ, վերլուծել ՀՀ հարկային օրենսգրքում տարածայնություններ պարունակող դրույթները, խմբագրել և ներկայացնել հարկային օրենսգիրք, որը լինելու է երկարաժամկետ հեռանկարի համար նախատեսված և կայուն փաստաթուղթ, որտեղ հստակ կամրագրվեն խնդրո առարկա հանդիսացող դրույթները:

Արդյունքում, հարկային համակարգերին հատուկ և առաջադիմական լուծումներով հարկային օրենսգրքի մշակումը և կիրառումը երկու հայկական պետություններում կարևոր ներդրում կլինի հարկային համակարգերի հետագա զարգացման

⁶⁵ <https://news.am/arm/news/373294.html> Ֆինանսների փոխնախարար. Կրճատենք հարկային օրենսդրության և ՖՀՄՍ-ի միջև տարընթերցումները

գործում: Մեկ փաստաթղթում կհամախմբվեն և կպարզեցվեն հարկային օրենսդրությունն ու հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերը, կվերանան դրանցում առկա կրկնությունները, անհստակությունները, տարընթերցման պատճառ հանդիսացող դրույթները: Օրենսգրքով կամրապնդվեն հարկման հիմնարար սկզբունքները. հարկային քաղաքականությունը կլինի առավել հասցեական ու նպատակային, իսկ վարչարարությունն՝ առավել թափանցիկ: Կկատարելագործվեն նաև արդյունավետ հարկային հսկողություն իրականացնելու և հարկումից խուսափելու ռիսկերը կառավարելու գործիքները, կամրապնդվի հայրենական հարկային համակարգերի մրցունակությունը⁶⁶:

⁶⁶ Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(13) 2014, Հարկային օրենսգիրքը՝ կայուն և կանխատեսելի բիզնես միջավայրի երաշխիք, էջ 14

ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ ԵՎ ԼՂՀ-ՈՒՄ

2.1. Հայաստանում և Ղարաբաղում հարկային համակարգերի ձևավորման փուլերը

Շուկայական հարաբերությունների ձևավորման գործընթացը կապված է բազմաթիվ անորոշությունների հետ հատկապես անցումային տնտեսությամբ երկրներում, քանի որ վերջիններիս մոտ սովորաբար ծագում են ֆինանսական միջոցների հայթայթման, պետական կառավարման համակարգի արդյունավետության բարձրացման, օրենսդրական համապատասխան դաշտի ձևավորման և ազատական տնտեսավարմանն անցման համար անհրաժեշտ այլ խնդիրների լուծման հետ կապված դժվարություններ: Դրանք, իրենց հերթին, ինչպես ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության, այնպես էլ հարկային հարաբերությունների կարգավորման ասպարեզներում ստեղծում են արմատական վերափոխումների իրականացման օբյեկտիվ անհրաժեշտություն: Այդ նպատակին հասնելու համար կարևորագույն խնդիրների շարքում պետք է առաջանցիկ լուծում ստանան ժամանակակից և արդյունավետ հարկային համակարգի ձևավորման հարցերը, քանի որ տնտեսական վերափոխումների համալիրության և ամբողջականության ապահովման առումով դրանք ունեն կարևոր և սկզբունքային նշանակություն: Խնդիրն ավելի է կարևորվում հատկապես այնպիսի երկրներում, որոնք հարկային և բյուջետային քաղաքականությունների առումով նախկինում չեն ունեցել ձևավորված մոտեցումներ ու ավանդույթներ: Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի ձևավորմամբ և դրանց գործունեությամբ պայմանավորված հարկային քաղաքականության իրականացման գործառույթները պահանջում են համակողմանի բարեփոխումների իրականացում տնտեսության բոլոր ոլորտներում:

Հարկ է սակայն նշել, որ բարեփոխումները տնտեսության յուրաքանչյուր ոլորտում դրսևորվում են յուրովի և պահանջում են լուծման ոչ սովորական մոտեցումներ: Մասնավորապես, հաճախ հարկային բարեփոխումներն ենթադրում են հարկային համակարգում իրականացվող որոշակի փոփոխություն, որը նպատակաուղղված է նրա

առանձին տարրերի կատարելագործմանը: Սակայն ակնհայտ է, որ ազատական տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում Հայաստանում և Արցախում իրականացվող հարկային բարեփոխումներն, ըստ էության, պետք է դիտարկել, որպես կտրուկ վերափոխումների համակարգային մի գործընթաց, որը հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման նպատակով պետք է ենթադրի հարկազանձման և այդ գործընթացի կառավարման մեխանիզմի շարունակական կատարելագործում:

Հարկային բարեփոխումների իրականացման սահմանները և այդ ընթացքում առաջարկվող լուծումների արդյունավետության հարցերը թերևս ավելի քիչ ուսումնասիրված խնդիրներից են, այդ իսկ պատճառով բարեփոխումները սկսելուց առաջ առնվազն պետք է կողմնորոշվել, թե ինչպիսի՞նն է երկրի սոցիալ-տնտեսական վիճակը և ի՞նչ նպատակներ են հետապնդվում դրանց իրականացմամբ: Միևնույն ժամանակ, յուրաքանչյուր վերափոխում լինելով բավականաչափ ցավոտ գործընթաց, յուրաքանչյուր սուբյեկտի համար պահանջում է ակնկալվող արդյունքների հնարավորինս հստակ կանխատեսում: Վերջինս, իհարկե, այս դեպքում հիմնականում կարող է կրել որակական, այլ ոչ քանակական բնույթ: Սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության ոչ մեծ փոփոխությունների դեպքում կարելի է սահմանափակվել հարկային համակարգի ընթացիկ կատարելագործմամբ, մինչդեռ էական փոփոխության դեպքում անխուսափելի են հարկային կտրուկ վերափոխումները: Նոր սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության դեպքում, անշուշտ, կձևավորի նոր հարկային քաղաքականություն և համապատասխանաբար նաև նոր հարկային բարեփոխումներ: Ընդ որում, դրանց շնորհիվ է ապահովվում հարկային համակարգի էվոյուցիոն զարգացումը և սոցիալ-տնտեսական իրավիճակին այդ համակարգի համապատասխանեցումը: Հետևաբար, հարկային բարեփոխումները չեն կարող առաջ անցնել սոցիալ-տնտեսական բարեփոխումներից, այլ պետք է ընթանան նույն ուղղությամբ և միտված լինեն ռազմավարական բնույթի նպատակների իրագործմանը:

Շուկայական հարաբերություններին անցման սկզբնական ժամանակաշրջանում նախկին Միության գրեթե բոլոր երկրներում պետք է ձևավորվեին, ըստ էության,

սկզբունքորեն նոր հարկային համակարգեր: Ընդ որում, դրանց ձևավորման հետ կապված բարեփոխումները պետք է կրեին հետևողական, պարբերական, էվոլյուցիոն և ռազմավարական բնույթ: Իսկ հարկային վերափոխումների հիմնական նպատակը պետք է դառնար հարկային համակարգի համապատասխանեցումն երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման նոր պահանջներին: Հետևաբար հարկային բարեփոխումները, հանդիսանալով պետության ընդհանուր սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության կարևորագույն ուղղություններից մեկը, միաժամանակ պետք է իմաստավորվեն և գնահատվեն ինչպես ըստ բովանդակության, այնպես էլ ըստ իրականացման նպատակի և տևողության:

Հարկային բարեփոխումները սահմանված որոշակի ժամանակահատվածում իրականացվող արմատական վերափոխումների համալիր գործընթաց է, որը նպատակաուղղված է պետության կողմից որդեգրած նոր հարկային քաղաքականությանը համապատասխանեցմանը⁶⁷:

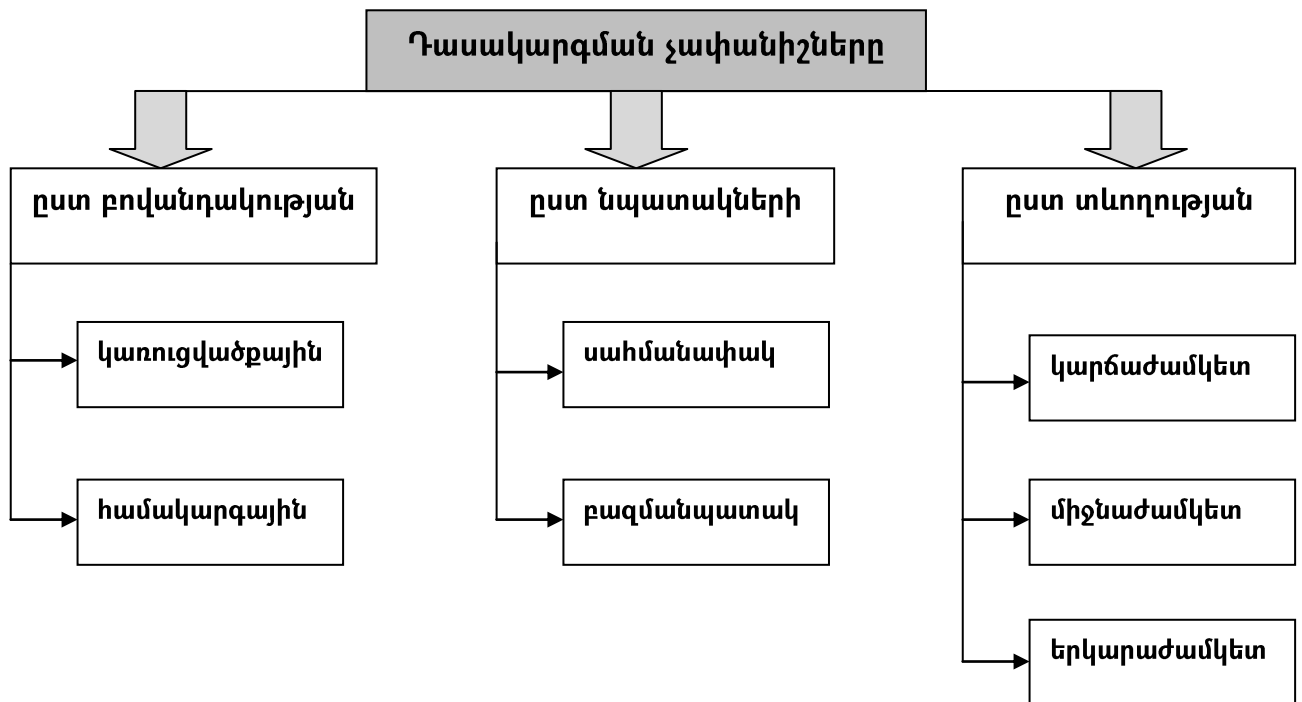
Հարկման համաշխարհային պատմության մեջ տեղ են գտել հարկային բարեփոխումների բավականին տարբերակված դրսևորումներ, որոնք ընդհանուր առմամբ կարելի է դասակարգել ըստ հետևյալ երեք հիմնական խմբերի⁶⁸ (տես գծապատկեր 5).

Հարկային բարեփոխումներն **ըստ բովանդակության** կարող են լինել համակարգային և կառուցվածքային: **Համակարգային** հարկային բարեփոխումների ժամանակ իրականացվում են ողջ հարկազանձման համակարգի սկզբունքային և համալիր վերափոխումներ: Արդյունքում, որպես կանոն, հիմնովին փոփոխվում են հարկերի տեսակները, հարկային բեռը, ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունը, հարկային համակարգի կառուցման սկզբունքները և այլն: **Կառուցվածքային** հարկային բարեփոխումներն, ընդհանուր առմամբ, ներկայացվում են որպես հարկազանձման կատարելագործում՝ առավելապես կապված հարկերի կառուցվածքի փոփոխության և հարկային վարչարարության բարելավման հետ: Հարկային վերափոխումներն առաջին հերթին պետք է ապահովեն հարկային բազայի և հարկային դրույքաչափերի որոշումը,

⁶⁷ Майбуров И. А., “Налоги и налогообложение”, Учебное пособие. 4-е издание, 2011, стр. 82

⁶⁸ Пансков В. Г., “Налоги и налоговая система Российской Федерации”, Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005, стр. 63

հարկային արտոնությունների տրամադրման մեխանիզմի արմատական վերակառուցումը:



Գծապատկեր 5. Հարկային բարեփոխումների դասակարգումը ըստ խմբերի

Ըստ նպատակների հարկային բարեփոխումները կարող են հետապնդել սահմանափակ կամ բազմաթիվ նպատակներ: **Սահմանափակ** բարեփոխումների իրականացման ընթացքում ապահովվում է առավել ակտուալ նպատակների իրագործումը՝ պայմանավորված հարկային համակարգի առանձին չափորոշիչների գործունեության փոփոխությամբ: Այդպիսի բարեփոխումների արդյունքում գլխավորապես փոփոխության են ենթարկվում հարկերի հիմնական գործառույթները, որպեսզի հնարավորինս մեծանա դրանց խթանիչ ազդեցությունը տնտեսության առանձին ոլորտների, տարածքների, սեփականության և ձեռնարակատիրության ձևերի, ինչպես նաև արտադրության և ապրանքների վրա: **Բազմանպատակ** հարկային բարեփոխումների իրականացումը կոչված է ապահովելու որոշակի փոխկապակցված նպատակների իրագործում՝ հարկային համակարգի գործունեության հիմնական չափորոշիչների փոփոխությամբ: Այդպիսի բարեփոխումների նպատակը հարկերի հիմնական

գործառույթների փոփոխությունն է՝ տվյալ երկրի տնտեսական զարգացման ռազմավարությանը և դրանով ենթադրվող գերակայություններին համապատասխան:

Բարեփոխումների **տևողությունը** նույնպես կարևոր գործոն է: Ըստ այդ գործոնի բարեփոխումները լինում են՝ կարճաժամկետ, միջնաժամկետ և երկարաժամկետ: **Կարճաժամկետ** հարկային բարեփոխումները բնորոշվում են դրանց իրականացման կարճ ժամանակահատվածով՝ որպես կանոն մոտ 3 տարի: Բնականաբար, այդպիսի կարճ ժամանակահատվածում անհնար է իրականացնել լայնածավալ վերափոխումներ, սակայն այդ ընթացքում միանգամայն հնարավոր է դառնում սահմանափակ նպատակային բարեփոխումների իրականացումը. մասնավորապես հարկային բեռի իջեցման նպատակով հարկային դրույքների նվազեցումը: **Միջնաժամկետ** բարեփոխումները, լինելով ավելի տևական, որպես կանոն 8 տարի, թույլ են տալիս իրականացնել էական կառուցվածքային վերափոխումներ: Միաժամանակ, գործող հարկային հարաբերությունների համակարգը, որպես կանոն, նշանակալից տրանսֆորմացիաների և դրանցով պայմանավորված գործընթացներին հարմարվելու կարիք չի ունենում: **Երկարաժամկետ** բարեփոխումներն, իրականացվելով առավել մեծ ժամանակահատվածի համար՝ 8 և ավելի տարի, հանգեցնում են համակարգային վերափոխումների: Հարկային վերափոխումների երկար տևողությունը պայմանավորված է հարկերի և հարկազանձման նկատմամբ կառավարության զգուշավորությամբ և բարեփոխումների ներքին տրամաբանությամբ:

Հարկային բարեփոխումների ծրագիրը պետք է սահմանի հարկային ոլորտում պետական քաղաքականության մշակման հիմնական սկզբունքներն, այդ քաղաքականության իրականացման ծրագրային հիմունքները և կարգավորի բնագավառին բնորոշ հարաբերությունները: Այն պետք է ներառի ծրագրի հիմնական խնդիրները, դրանով նախատեսված միջոցառումների իրականացման ծավալները և ժամանակացույցը, բյուջետային հատկացումների արդյունավետ օգտագործման սկզբունքները, ինչպես նաև աշխատանքների իրականացման առաջնայնությունները: Հարկային բարեփոխումների **օբյեկտիվ նախադրյալ** է հանդիսանում պետության սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության փոփոխությունները, որոնք բերում են հարկային քաղաքականու-

թյան և դրա ռազմավարության վերանայմանը: Երբ առաջանում է բարեփոխումների անցկացման օբյեկտիվ անհրաժեշտություն, տեղի է ունենում նպատակների, միջոցների և հարկային վերափոխումների ընտրություն: Կախված նպատակներից, վերափոխումների իրականացումը կարող է պլանավորվել մեկ կամ մի քանի փուլերով՝ ըստ նպատակների, ըստ միջոցների, ըստ մեթոդների: Յուրաքանչյուր փուլ բաղկացած է նախապատրաստական և անմիջական իրականացման ենթակա աշխատանքներից, ինչպես նաև եզրափակիչ ավարտական գործընթացներից:

Նախապատրաստական ժամանակաշրջանը բարեփոխումների պլանավորման և հասարակական կարծիքի ձևավորման ու հիմնավորման փուլն է, որի հաջող իրականացման համար անհրաժեշտ է մասնագիտորեն վերլուծել բնագավառին բնորոշ հարաբերությունները, մշակել դրանց կարգավորման նոր օրենսդրություն, ուսումնասիրել հասարակական կարծիքը և այլն: Բարեփոխումները պետք է լինեն օբյեկտիվորեն անհրաժեշտ և ժողովրդի կողմից հավանության արժանացած, դրանց նպատակները պետք է լինեն հասանելի հասարակությանը: Այսպես, ԱՄՆ-ում Ջորջ Բուշը նախագահ է ընտրվել 1985 թվականին և իր կարգախոսն էր «Հետևեք իմ շուրթերին՝ նոր հարկեր չեն մտցվելու», սակայն հետագայում չկարողանալով պահել իր խոստումը կորցրեց իր աթոռը: Մեծ Բրիտանիայում Մարգարետ Թետչերը կորցրեց վարչապետի պաշտոնը հիմնականում պայմանավորված նրանով, որ պնդում էր, թե անհրաժեշտ է մտցնել լրացուցիչ հարկատեսակ⁶⁹:

Բարեփոխումների հաջորդ փուլը հարկային վերափոխումների **անմիջական** իրականացումն է, երբ գործողության մեջ է դրվում նոր հարկային օրենսդրություն, ձևափոխվում են հարկման մեխանիզմները և հարկային հարաբերությունների կարգավորման սկզբունքները:

Բարեփոխումների **եզրափակիչ** փուլն իրականացվող ռեֆորմների արդյունքների վերլուծությունն է, նրանց ֆիսկալ և սոցիալ-տնտեսական նշանակության գնահատումը, հարկային օրենսդրության հետագա կատարելագործման առաջարկությունների

⁶⁹ Майбуrow И. А., “Налоги и налогообложение”, Учебное пособие. 4-е издание, 2011, стр. 84

մշակումը, դրված նպատակներին հասնելու վերաբերյալ եզրահանգումը, ռեֆորմների մեկնարկի կամ դրանց շարունակման հիմնավորումների նախապատրաստումը և այլն:

Վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ բարեփոխումների արդյունավետությունը մեծապես կախված է այն հանգամանքից, թե կրում են արդյոք դրանք պլանավորված կամ հարկադիր բնույթ, իրականացման են ենթակա աստիճանական, թե կտրուկ քայլերով: Երբ բարեփոխումների նպատակներին հասնելը կապված է որոշակի դժվարությունների հետ և պահանջվում է միջոցների, մեթոդների, նպատակների ճշգրտում և հստակեցում, բնականաբար, դրանց իրականացումը պետք է կրի հարկադիր և աստիճանական բնույթ: Բարեփոխումների փուլերը ոչ միշտ են լինում խիստ կոորդինացված, ինչը կարող է հանգեցնել մի փուլի եզրափակիչ ժամանակահատվածի հաջորդի նախապատրաստական ժամանակաշրջանի հետ համընկման, հետևաբար նաև դրանց ոչ միանշանակ սահմանազատման, քանի որ այդ փուլերը կարող են և ընկալվում են որպես փոխակերպումների շարունակական գործընթաց:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման հարցերը մշտապես գտնվել են հետազոտողների և մասնագետների ուշադրության կենտրոնում և ստացել են համապատասխան գնահատական: Վերջինիս վերաբերյալ տարբեր հեղինակներ ունեն տարբեր կարծիք, սակայն հարկային հարաբերությունների համակարգի կազմակերպման հիմնարար սկզբունքների առումով, որոնք առավել ամբողջական և ամփոփ կերպով ներկայացվել են դեռևս Ա.Սմիթի կողմից հարկային համակարգերի ձևավորման համար առանցքային են համարվել հետևյալները⁷⁰.

- արդարության սկզբունքը, որով սահմանվում է հարկային համընդհանրությունը և հարկատուների միջև բաշխման համաչափությունը,
- որոշակիության սկզբունքը, որի համաձայն հարկատուին պետք է նախօրոք և ճշգրիտ կերպով հայտնի լինի վճարման ենթակա գումարը, հարկման եղանակը և ժամանակը,
- հարմարության սկզբունքը, ըստ որի հարկման ժամկետները պետք է սահմանվեն ելնելով հարկատուի հայեցողությունից,

⁷⁰ Жидкова Е. Ю., “Налоги и налогообложение”, 2009г, Москва, стр. 29

- խնայողության սկզբունքը, ըստ որի յուրաքանչյուր հարկ պետք է գանձվի այնպես, որ հարկատուների կողմից փոխանցվող և պետական գանձարան մուտքագրվող դրամական միջոցների միջև տարբերությունը լինի հնարավորինս փոքր:

Նշված սկզբունքներից վերջին երեքը լինելով չափազանց կարևոր յուրաքանչյուր առանձին հարկատեսակի համար, միևնույն ժամանակ, ամբողջ հարկային համակարգի առումով չեն կրում այնպիսի ընդհանրական բնույթ, ինչպիսին է հարկման առաջին՝ արդարության սկզբունքը: Հետևաբար, միայն այդ սկզբունքը կարող է հարկային համակարգի կազմավորման առումով համարվել առանցքային, թեև շատ հեղինակներ Ա.Սմիթի կողմից ձևակերպված սկզբունքներին տալով ոչ միանշանակ մեկնաբանություն, այդուհանդերձ, դրանք իրենց աշխատություններում ներկայացնում են որպես հարկային համակարգի կազմավորման հիմնադրույթներ: Այլ խոսքով, չնայած տարբեր մեկնաբանություններին ու ձևակերպումներին միևնույն ժամանակ, սահմանվում են հարկային համակարգի կազմակերպման կարևորագույն սկզբունքներ, որոնք մեծապես կանխորոշում են պետության հարկային քաղաքականության իրականացման հիմնական ուղղություններն ու նպատակները: Ըստ այդմ էլ, հարկային համակարգերի համար կարևոր է, որ դրանք կառուցվեն արդարության և արդյունավետության սկզբունքների զուգորդմամբ, ունենան անհրաժեշտ ճկունություն, համապատասխանեն տվյալ երկրում առկա տնտեսական իրավիճակին, լինեն պարզ, հարկատուների համար հասկանալի և ընդունելի, համահունչ պետության տնտեսական քաղաքականությանը:

Հարկային համակարգի դիտարկված սկզբունքներն, անշուշտ, դրվել են նաև ԼՂՀ հարկային համակարգի ձևավորման հիմքում: Ներկայումս գործող հարկատեսակները, դրանց հաշվարկման կարգը, վճարման ժամկետները, ինչպես նաև հարկերի վճարումից խուսափելու համար նախատեսվող պատժամիջոցները սահմանված են բացառապես օրենքով: Դա հնարավորություն է տալիս, մի կողմից, հարկային համակարգն օգտագործել որպես օրենքի ուժ ունեցող պետական տնտեսական քաղաքականության գործիք, իսկ մյուս կողմից՝ պաշտպանել հարկատուների իրավունքները: Հարկային

համակարգի ձևավորման ժամանակ կիրառելով օբյեկտների տարատեսակության (դիվերսիֆիկացիայի) սկզբունքը՝ շատ պետություններ ձգտում են ընդլայնել հարկադրման դաշտն, այդպիսով մեղմելով հարկերով պայմանավորված ճնշումները և նրանց համար ստեղծելով պարտավորությունների կատարման ավելի նպաստավոր պայմաններ:

Հարկային համակարգի հիմնական սկզբունքներից մեկը հարկերի սահմանման և կիրառման հետ կապված մոտեցումների կայունությունն է: Դա վերաբերվում է ինչպես հարկերի գանձման և հաշվարկման կարգերին, այնպես էլ հարկային հարաբերությունների կարգավորման դրույթներին: Տնտեսական պայմանների փոփոխման հետ կարող են և պետք է փոփոխվեն նաև հարկատեսակները, հարկերի կիրառման ձևերն ու կանոնները, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունների կարգավորման մոտեցումները: Սակայն դրանք չպետք է բացասաբար ազդեն տնտեսավարման կայունության վրա, քանի որ այն հանդիսանում է ներդրումների ավելացման, հետևապես նաև տնտեսության զարգացման կարևոր պայման:

Հարկային համակարգի հիմնական սկզբունքներից մեկն է՝ հարկային համակարգի կողմնորոշումը դեպի կոնկրետ օբյեկտ, որը հնարավորություն է տալիս բացառել կրկնակի հարկումը: Վերջինիս գործնական կիրառման նպատակով ՀՀ և ԼՂՀ կառավարությունների միջև կնքվել է համաձայնագիր, ըստ որի հստակեցվել են դրույթները կապված ռեզիդենտության ինստիտուտի հետ: Մասնավորապես, Հայաստանի Հանրապետության (Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության) տարածքում գործող Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության (Հայաստանի Հանրապետության) ռեզիդենտը համարվում է նաև Հայաստանի Հանրապետության (Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության) ռեզիդենտ՝ առանց Հայաստանի Հանրապետությունում (Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում) գրանցվելու և նրանց նկատմամբ առանձնացված հաշվառում իրականացելու պայմանով: Այսինքն, Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում (Հայաստանի Հանրապետությունում) գրանցված, սակայն Հայաստանի Հանրապետության (Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության) տարածքում գործունեություն իրականացնող ռեզիդենտների հարկումն իրականացվում է Լեռնային

Ղարաբաղի Հանրապետության (Հայաստանի Հանրապետության) օրենսդրությանը համաձայն, իսկ հաշվարկված գումարները փոխանցվում է Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության (Հայաստանի Հանրապետության) պետական բյուջե:

Հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման համար բարեփոխումները հիմնականում պետք է հետապնդեն հարկման հավասար պայմանների ստեղծման, ընդհանուր հարկային բեռի նվազեցման և հարկային համակարգի պարզեցման նպատակ: Դա կլինի հնարավոր, երբ հարկային բարեփոխումները կրեն համալիր բնույթ և իրականացվեն համակարգված ու կոորդինացված փուլերով: Ընդ որում, առաջին՝ հարկերի սահմանման և ներդրման փուլում ծագող հարաբերությունների շրջանակներում անհրաժեշտ է բացահայտել տնտեսության վրա զարգացման տվյալ փուլին համապատասխանող հարկային ճնշման օպտիմալ մակարդակը և կատարելագործել հարկային եկամուտների վերաբաշխման մեխանիզմը բյուջետային համակարգի բոլոր մակարդակների միջև, ինչպես նաև ներդնել ներդրումային ակտիվությունը խթանող հարկային գործուն մեխանիզմներ⁷¹:

Երկրորդ՝ հարկերի գանձման փուլում ծագող հարաբերությունների շրջանակներում անհրաժեշտ է բացառել հարկատուների կողմից պետության վարկավորման հնարավորությունն ապահովող նորմերը (մասնավորապես, հարկերի «կանխավճարների» գանձման և վճարման ժամկետի երկարաձգման բացառումը) և ապահովել հարկային օրենսդրության որոշակիությունը:

Երրորդ՝ հարկային վերահսկողության իրականացման փուլում ծագող հարաբերությունների շրջանակներում անհրաժեշտ է նվազագույնի հասցնել ընթացիկ վերահսկողությունը, բացառել տարբեր պետական մարմինների վերահսկողական գործառույթների կրկնությունները և բարձրացնել հարկային մարմինների տեխնիկական հագեցվածության մակարդակը:

Չորրորդ՝ հարկային օրենսդրությունը խախտողներին պատասխանատվության ենթարկելու հետ կապված հարաբերությունների շրջանակներում անհրաժեշտ է

⁷¹ Բաղդասարյան Վ. Գ., «Հայաստանի հանրապետությունում գործող ուղղակի հարկերը», «Տնտեսագետ», Երևան, 2007թ, էջ 22

ֆինանսական, վարչական և քրեական պատասխանատվության միջոցների հստակ տարանջատում:

Վերը նշված խնդիրների համատեքստում եկամուտների ոլորտում իրականացվող քաղաքականությունը պետք է ուղղված լինի հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովմանը⁷²:

Հարկային բարեփոխումների իրականացումն ու դրա համար օրենսդրաիրավական անհրաժեշտ հիմքերի ձևավորումը Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում սկսվել է 1994 թվականին, և կարճ ժամանակահատվածում, ելնելով ազատ շուկայական հարաբերությունների պահանջներից, մշակվել և կատարելագործվել են՝ ապահովելով անկախ զարգացման ուղին բռնած հանրապետության ներքին և արտաքին քաղաքականությունների իրականացումը: Հանրապետության հարկային համակարգի ձևավորմանն ուղղված բարեփոխումների կարևոր քայլերից մեկը պետք է համարել հիմնական հարկատեսակների հետ կապված հարաբերությունները կանոնակարգող օրենքների ընդունումը: Հետագայում հանրապետության հարկային համակարգում իրականացվող բարեփոխումներն ենթարկվելով անհրաժեշտ փոփոխությունների և լրացումների, ընդունվելով կարևոր այլ օրենքներ, նպատակ էին հետապնդում ամբողջացնելու ԼՂՀ հարկային օրենսդրությունը և բարձրացնելու դրա արդյունավետությունը: Այս ամենն, անշուշտ, ունեցավ կարևոր նշանակություն ԼՂՀ-ում հարկային համակարգի ձևավորման համար:

Հարկային օրենսդրության ելակետը հանդիսացավ «Հարկերի մասին» ԼՂՀ օրենքի ընդունումը, որով սահմանվեցին «հարկ» հասկացությունը, դրա տեսակները, ինչպես նաև ամրագրվեցին հարկային հարաբերությունները կանոնակարգող հիմնական դրույթները: Մասնավորապես, ըստ այդ օրենքի 12-րդ հոդվածի հանրապետությունում սահմանվեցին հետևյալ հիմնական հարկատեսակները⁷³.

1. շահութահարկ,
2. եկամտահարկ (ներկայումս եկամտային հարկ),
3. ավելացված արժեքի հարկ,

⁷² Տես՝ նույն տեղում

⁷³ ԼՂՀ օրենքը «Հարկերի մասին» /16.06.1998թ./ ՀՕ-23

4. ակցիզային հարկ,
5. գույքահարկ,
6. հողի հարկ:

Հետագայում, գործունեության որոշակի տեսակների համար օրենսդրական համապատասխան փոփոխություններով սահմանվեցին և կանոնակարգվեցին վերոհիշյալ հարկատեսակներից մեկին կամ դրանց խմբին փոխարինող նոր հարկատեսակներ (հաստատագրված վճարներ, առևտրի հարկ, արտոնագրային վճարներ) և դրանց հետ կապված հարաբերություններ:

ԼՂՀ հարկային համակարգի ձևավորման սկզբնական շրջանում կիրառվում էր ՀՀ-ում գործող հարկային օրենսդրությունը: Սակայն Հայաստանի Հանրապետության անկախացման առաջին օրերից ՀՀ Գերագույն խորհրդի կողմից ընդունված հարկային օրենքները շատ չէին տարբերվում նախկին Միության հարկային օրենսդրությունից՝ կապված հետխորհրդային հանրապետությունների միջև դեռևս առկա տնտեսական որոշակի կապերի հետ: Փաստորեն բարեփոխումների սկզբնական փուլում ՀՀ-ում հարկային քաղաքականությունը ձևավորվում էր գլխավորապես հարկաբյուջետային գործառույթի և նախկին Միության հարկային օրենսդրության բազայի վրա, ինչն էլ, բնականաբար, իր արտացոլումն էր ստանում նաև ԼՂՀ հարկային համակարգի ձևավորման գործընթացում: Միևնույն ժամանակ, այդ ընթացքում կատարվեց կարևորագույն քայլ՝ սահմանվեցին պետական գործառույթների իրականացման համապետական ծրագրերի ֆինանսավորման համար անհրաժեշտ սեփական հարկային եկամուտների ձևավորման աղբյուրներ:

Հարկ է սակայն նշել, որ բարեփոխումների առավել բարդ խնդիրը հետապնդվող նպատակի ճիշտ սահմանումն է, ինչի իրագործմանը պետք է ծառայի հարկային համակարգի հետագա զարգացումների յուրաքանչյուր քայլ: Անհրաժեշտ է հստակեցնել այն սկզբունքները, որոնց վրա պետք է հենվի ձևավորվող հարկային համակարգը, և կառուցել դրանցից բխող հարկային օրենսդրություն, հարկային մեխանիզմներ և, որը առավել կարևոր է, հարկային մարմինների և մեծաթիվ հարկատուների այնպիսի հարաբերություններ, որոնք կարող են երաշխավորել դրված նպատակների

իրագործումը: ԼՂՀ կառավարության հարկային քաղաքականությունն իր ձևավորման պահից սկսած մինչև օրս աչքի է ընկնում իրավասությունների ընդգծված կենտրոնացվածությամբ: Հանրապետության հարկային համակարգի ներդրման առաջին տարիներին եկամուտների հավաքագրման եղանակներին բնորոշ էին հարկման նեղ բազան և բարձր դրույքաչափերը: Ձևավորված հարաբերություններին դեռևս բնութագրական չէին արդյունավետ հարկային համակարգերին ներկայացվող այնպիսի հիմնական պահանջներ, ինչպիսիք են հորիզոնական և ուղղահայաց արդարության, պարզության և հստակության, ինչպես նաև վճարունակության սկզբունքները: Ժամանակակից պայմաններում հարկային համակարգերը գրեթե բոլոր երկրներում ներառում են հարկերի տարբեր տեսակներ, որոնք ունեն ազգային և տարածքային առանձնահատկություններ:

Հարկային համակարգի առանցքային բնութագրիչներ են կիրառվող հարկատեսակները և դրանց դրույքաչափերը: Հարկի դրույքաչափը սահմանվում է հարկային միավորի նկատմամբ տոկոսներով կամ բացարձակ գումարներով: Դրույքաչափերը լինում են պրոգրեսիվ, ռեգրեսիվ, համամասնական և հաստատուն: Պրոգրեսիվ դրույքաչափերը բարձրանում, իսկ ռեգրեսիվներն իջնում են եկամտի (հարկման օբյեկտի) փոփոխությանը համապատասխան: Հարկի համամասնական դրույքաչափերը սահմանվում են միասնական տոկոսաչափով, իսկ հաստատուն դրույքաչափերը՝ բացարձակ գումարով, անկախ եկամտի չափից⁷⁴:

ԼՂՀ հարկային համակարգի ձևավորման հենց սկզբից հիմնական շեշտը դրվեց ֆիսկալ նպատակների վրա, քանզի տնտեսության պետական կարգավորման հիմքում նշված գործոնների ազդեցության ներքո ընտրվել էր կառավարման մոնետարիստական մոդելը: Արդյունքում սահմանվեցին հարկման, ընդհանուր առմամբ, բավական բարձր դրույքաչափեր և կարգապահության խախտման խիստ պատժամիջոցներ, որոնք հարկման ոլորտում ստեղծեցին լրացուցիչ խնդիրներ: Հարկային քաղաքականության բնորոշ գիծը դարձավ դրա կարճաժամկետ նպատակայնությունը, քանզի

⁷⁴ Բաղանյան Լ. Հ., «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, 2010թ, էջ 136

պետական քաղաքականության իրականացման գործում անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների կարևորագույն աղբյուրը հենց հարկերն էին:

Տնտեսական վերափոխումների ընթացիկ փուլում, երբ հանրապետությունում շարունակվում էր նոր հարաբերություններին անցման գործընթացը, տնտեսական համակարգում պետական միջամտության ուղղությունների և սահմանների որոշման, ինչպես նաև դրանց օրենսդրաիրավական կարգավորման հարցերը ձեռք են բերել առավել մեծ կարևորություն և հրատապություն: Ընդհանրապես, տնտեսության պետական կարգավորման անհրաժեշտությունը հատկապես անցումային տնտեսության պայմաններում անվիճարկելի է: Ուղղակի, պետք է նշել, որ գլխավոր խնդիրը կայանում էր տնտեսության կարգավորման գործում պետության մասնակցության ճիշտ սահմանների և ձևերի որոշման մեջ:

Փոփոխությունների մյուս մասն էլ պարունակում էր հարկման նոր մոտեցումներ, սկզբունքներ և ենթադրում էր հարկային օրենսդրության մեջ հարկային մարմինների և հարկ վճարողների համար հաշվառման տեսանկյունից առկա բարդեցված դրույթների հստակեցում, պարզեցում, հարկային լծակներով տնտեսավարման հավասար պայմանների ապահովում, ինչպես նաև անբարեխիղճ հարկ վճարողների նկատմամբ հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացում⁷⁵:

Այդուհանդերձ, առայսօր օրենքներում և իրավական այլ ակտերում անվերջանալի թվացող փոփոխություններ ու լրացումներ են կատարվում, որոնք երբեմն նպատակ ունեն իրավիճակային խնդիրներ լուծել, իսկ երբեմն՝ օրենսդրական բացերը լրացնել և տնտեսության այս կամ այն ոլորտը կարգավորել: Փոփոխությունների այս շարքը պայմանավորված է նաև նախկինում արձանագրված «դառը փորձով» և ավելի հարմարեցված է անկատար շուկայական հարաբերությունների պայմաններում տնտեսական գործունեության ծավալմանը: Այս առումով, իրողությունն այն է, որ ոչ միայն ԼՂՀ-ում, այլև ողջ աշխարհում հարկային օրենսդրության կատարյալ մոդել երբևէ չի կարող լինել, քանի որ այն հանդես է գալիս որպես դինամիկ զարգացող օրգանիզմ՝ իրական տնտեսական պայմաններին անընդհատ հարմարեցնելու պահանջով:

⁷⁵ Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N2(4) 2011, Նոր հայացք՝ փոքր բիզնեսին. Առաջին՝ օրենսդրական քայլերն արված են, էջ 25

2.2. Հարկային քաղաքականության առանձնահատկությունները և դրա վրա ազդող գործոնները

Հարկային բարեփոխումները վերափոխվող հարկային քաղաքականության անբաժանելի մասն են կազմում: Հարկային համակարգի բարեփոխումների հիմնական խնդիրներն են հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխումը, հարկային համակարգի պարզեցումը, հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը և ծախսատարության կրճատումը: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը պետք է իրականացվի հարկային մարմինների իրավասությունների հստակեցման, հարկատուների պատասխանատվության բարձրացման զուգակցմամբ: Հարկային համակարգում բարեփոխումների իրականացումը չպետք է սահմանափակվի միայն հարկային օրենսդրության կատարելագործմամբ: Այդ բարեփոխումներն իրենց մեջ պետք է ներառեն նաև գործող օրենքների պահանջների պահպանման նկատմամբ օպերատիվ վերահսկողության սահմանումը և հարկման չենթարկվող ստվերային տնտեսական գործարքների իրականացումը: Ընդ որում, բարեփոխումները պետք է կրեն աստիճանական ու շարունակական բնույթ և պետք է ուղղված լինեն հետևյալ նպատակների իրականացմանը⁷⁶.

- արդարության և չեզոքության մակարդակի բարձրացում, հարկատուների համար հավասար պայմանների ստեղծում, հարկային հիմնավորված արտոնությունների տրամադրում,
- տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության վրա բացասաբար ազդող ցածր արդյունավետություն ունեցող հարկերի և տուրքերի վերանայում,
- գործող հարկատեսակների հաշվարկման ընթացակարգերի և մեխանիզմների հստակեցում և պարզեցում,
- հարկային վարչարարության կատարելագործում և հարկերի հավաքման մակարդակի բարձրացում, հարկային օրենսդրության մեջ վերահսկողության գործուն մեխանիզմների ներդրում,

⁷⁶ Բաղդասարյան Վ. Գ., «Հայաստանի հանրապետությունում գործող ուղղակի հարկերը», «Տնտեսագետ», Երևան, 2007թ, էջ 23

- հարկումից խուսափելու հնարավորությունների բացառում:

Հարկային բարեփոխումների հիմնական նպատակ պետք է հանդիսանա հարկերի ֆիսկալ և կարգավորող գործառույթների միջև օպտիմալ հարաբերակցության սահմանումը: Միջնաժամկետ հեռանկարում հարկային բարեփոխումները պետք է ուղղված լինեն հարկային օրենսդրության կատարելագործմանը, դրա պարզեցմանը, հարկային համակարգի կայունության և թափանցիկության ապահովմանը, չեզոքության բարձրացմանը և այլն: Նշված պայմանների առկայության դեպքում հարկային համակարգը կարող է դառնալ երկրի տնտեսական առաջընթացին նպաստող կարևոր գործոն⁷⁷:

Ինչպես յուրաքանչյուր համակարգի, այնպես էլ հարկային համակարգի գործունեության առանցքային չափանիշը պետք է լինի դրա տարրերի միջև փոխկապվածության և ամբողջականության ապահովման, ինչպես նաև համակարգի առջև դրված խնդիրների լուծման ունակությունը: Այսինքն՝ հարկային համակարգը որոշակի բաղադրիչների օրգանական ամբողջությունն ու միասնությունն է, որոնց միջև կապերի ամրությունն ու ճկունությունը կանխորոշում են համակարգի կարճաժամկետ և ռազմավարական զարգացման հնարավորություններն, ինչպես նաև հարկային համակարգի հիմնական նպատակի՝ պետական հարկային քաղաքականության արդյունավետ իրականացման ապահովումը:

Հարկային համակարգի հիմնական **բաղադրիչներն են՝**

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

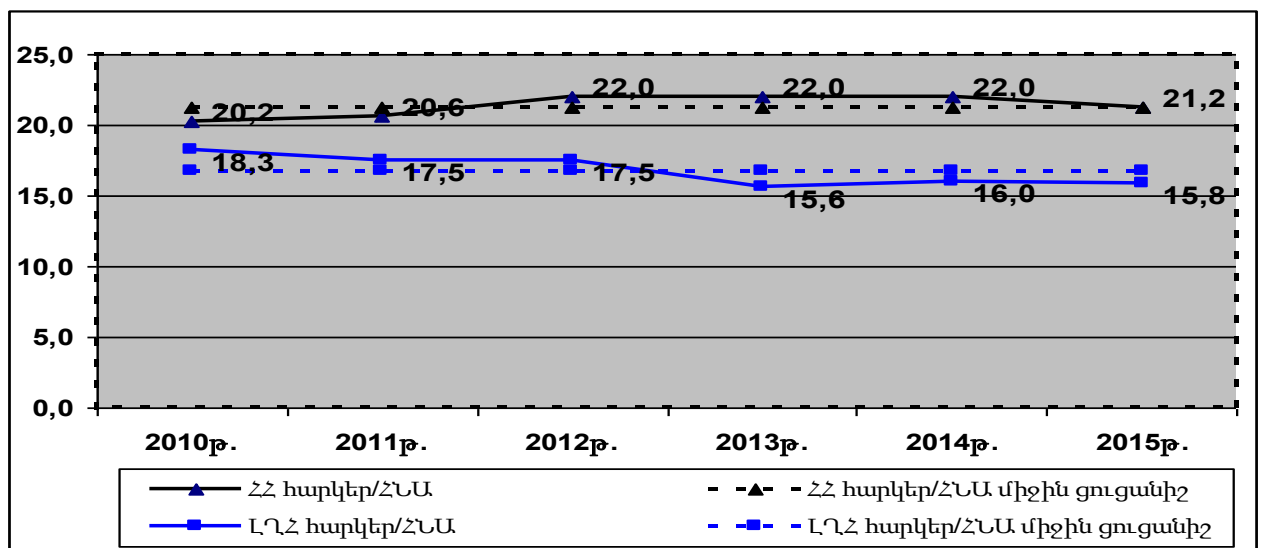
Վարչահրամայական տնտեսական մեխանիզմից շուկայական հարաբերություններին անցումը հարկաբյուջետային, դրամավարկային, գնային քաղաքականություններին առաջադրում է նոր պահանջներ ու խնդիրներ, որոնք բխում են ժամանակակից

⁷⁷ Տես՝ նույն տեղում

արտադրական հարաբերությունների ձևավորման և պետական ու հասարակական շահերի պաշտպանության հրամայականից:

Հարկային համակարգի արդյունավետության կարևորագույն ցուցանիշներից է հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության մակարդակը: Այն, ինչպես Հայաստանի Հանրապետությունում, այնպես էլ Արցախի Հանրապետությունում դեռևս մնում է ցածր (տես գծապատկեր 6-ը), ինչը ստեղծում է լրացուցիչ դժվարություններ պետական գործառույթների իրականացման և պետական պարտքի կառավարման ասպարեզներում:

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության դինամիկայի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ ՀՀ-ում այդ ցուցանիշի վերջին վեց տարվա մակարդակը գերազանցում է ԼՂՀ համապատասխան ցուցանիշը: ԼՂՀ-ում հարկային մուտքերի և ՀՆԱ-ի ցուցանիշի հարաբերակցությունը նվազել է 2010-2013 թվականների ընթացքում, 2014 թվականին արձանագրվել է աննշան աճ, որը գրեթե պահպանվել է 2015 թվականի համար: Կազմելով 15.8 տոկոս այն, այդուհանդերձ, նկատելիորեն զիջում է Հայաստանում գրանցված նույնանուն ցուցանիշի նույնիսկ միջին մակարդակը⁷⁸:



Գծապատկեր 6. ՀՀ և ԼՂՀ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի դինամիկան 2010-2015 թթ.⁷⁹

⁷⁸ ՀՀ և ԼՂՀ ՀՆԱ-ի, հարկային եկամուտների և անուղղակի հարկերի ընդհանուր շարժընթացը 2010-2015թթ. համար ներկայացված է 7-րդ հավելվածում

⁷⁹ Ցուցանիշները վերցված են ՀՀ ԱՎԾ և ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքերից <http://armstat.am/>, <http://stat-nkr.am/>

Համեմատելով դրանք մի շարք առաջադեմ երկրների համապատասխան ցուցանիշների հետ կարելի է եզրահանգել, որ այն գտնվում է ոչ բավարար մակարդակի վրա: Այսպես, հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի հարաբերությունը 2014թ. համար Դանիայում կազմել է 50.9, Ֆրանսիայում՝ 45.2, Բելգիայում՝ 44.7, Ֆինլանդիայում՝ 43.9, Իտալիայում՝ 43.6, իսկ հարևան Թուրքիայում 28.7 տոկոս, որը 7.5 տոկոսով գերազանցում է Հայաստանի Հանրապետությունում 2015թ. դրությամբ արձանագրված ցուցանիշը⁸⁰:

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի անբավարար մակարդակն, անշուշտ, հանրապետությունների առջև ծառացած հիմնախնդիրներից մեկն է, որի հետևողական և արագ լուծումը մեծապես կնպաստի նրանց սոցիալ-տնտեսական զարգացմանը: Այս հանգամանքն, անշուշտ, պահանջում է հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված համալիր քայլեր: Ընդ որում, դրանք պետք է լինեն փոխկապակցված և կրեն համակարգային բնույթ, քանի որ նույնիսկ արդյունավետ դրույքաչափերի կիրառման պարագայում հիմնականում հավասարակշռված և հիմնավորված վարչարարությամբ կարելի է հասնել հարկային համակարգի և հարկային քաղաքականության արդյունավետության⁸¹:

Համաշխարհային տնտեսական ճգնաժամի հետևանքով մի շարք երկրներ կանգնեցին ֆինանսական լուրջ խնդիրների առջև՝ գրանցելով պետական պարտքի կառավարման մեծ դժվարություններ և գործազրկության բարձր մակարդակ: Այդպիսի իրավիճակում հարկային եկամուտների ավելացումը դառնում է գրեթե անհնար, իսկ պետական պարտքի կառավարման գործառույթը՝ ոչ արդյունավետ: Պետությունը, հայտնվելով հարկային եկամուտները մեծացնելու խնդրի առջև, մյուս կողմից ստիպված է լինում աջակցել սնանկացման եզրին կանգնած այն ձեռնարկություններին, որոնք ամբողջական պահանջարկի խթանման տեսանկյունից ունեն սկզբունքային նշանակություն: Դա, բնականաբար, ենթադրում է էական ներդրումներ, որոնց ներ-

⁸⁰ <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-a-total-tax-revenue--gdp.htm>

⁸¹ Բոստանջյան Վ., Հարությունյան Տ., «Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», Այլընտրանք գիտական հանդես, հունվար-մարտ 2016#1, էջ 328

գրավումն իր հերթին ստեղծում է լրացուցիչ դժվարություններ: Ծագած իրավիճակից դուրս գալու համար անցումային փուլում գտնվող երկրներն աշխատում են օգտվել Համաշխարհային բանկի կողմից մշակված մեթոդաբանությունից, ըստ որի **ընդհանուր հարկային բեռի առավել հավասարակշռված մակարդակի սահմանման համար անհրաժեշտ է հիմնվել** վճարումների քանակի, հարկային վճարումների համար ծախսված ժամանակահատվածի, ընկերության կողմից կատարված հարկային բոլոր պարտավորությունների և ստացված շահույթի տվյալների որոշակի համամասնությունների ապահովման վրա: Այսպիսի մեթոդաբանությունը թույլ է տալիս համադրել առանձին երկրների հարկային համակարգերի գործունեությունը, երբ իրականացված բարեփոխումները գնահատվում են նշված ցուցանիշներով: Միևնույն ժամանակ, հարկ է նկատել, որ այստեղ չի կարևորվում, թե ինչպիսի՞ն է երկրի ֆինանսական կայունությունը, մակրոտնտեսական իրավիճակը կամ էլ պետության կողմից հարկային եկամուտների հավաքագրումը և հետագայում պետական գործառույթների իրականացմանը դրանց ուղղումը: Փաստորեն, պետությունը հարկային բեռն օգտագործում է ոչ միայն տնտեսական, այլ քաղաքական նպատակների կենսագործման համար, ինչը հարկային քաղաքականության իրականացման ձևերի մեջ հայտնի է «**քաղաքականացված հարկ**» անվանմամբ:

Հարկային համակարգի արդյունավետության առումով չափազանց կարևոր է նաև **ստվերային տնտեսության դեմ պայքարը**, որն, անշուշտ, չի կարող սահմանափակվել միայն վարչարարական մեթոդներով: Դրա համար պետք է երկրում ձևավորել այնպիսի տնտեսական միջավայր, որի պայմաններում գործող սուբյեկտները ցանկություն ունենան վճարելու հարկեր և ստանալու օրինական եկամուտներ: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման ժամանակ նախապատվությունը տալ հարկերի կարգավորիչ գործառույթի իրացմանը:

Անշուշտ, երկու հանրապետությունների հարկային մարմինների կողմից ստվերի կրճատմանն ու տնտեսական գործունեության բնագավառում նպաստավոր պայմանների ստեղծմանն ուղղված աշխատանքներում վերջին տարիներին արձանագրվել են նշանակալի արդյունքներ: Իրականացված վարչարարություն արդյունքում աճել են

փաստաթղթաշրջանառության ծավալները, էականորեն նվազել են գների թերհայտարարագրման և ՀԴՄ կտրոնների չտրամադրման դեպքերը: Նշված արդյունքների ապահովման գործում երկու հանրապետություններում զգալի ներդրում ունեցավ մի խումբ ապրանքատեսակների շրջանառության նկատմամբ պարտադիր դրոշմապիտակավորման պահանջի սահմանումը, ինչպես նաև ՀՀ-ում հարկային ներկայացուցչի ինստիտուտի գործարկումը:

Հատկանշական է, որ ստվերը և հարկերի հավաքագրումը պետք է դիտարկել մեկ ընդհանուր շղթայի մեջ, և եթե ստվերն առկա է այդ շղթայի անգամ մի փոքր օղակում, ապա խաթարվում է ամբողջ շղթայի գործունեությունը, որքան էլ որ նրա մյուս բոլոր օղակները փորձեն լիարժեք գործել⁸²:

Հարկման մեխանիզմների արդյունավետ կիրառման առումով կարևոր նշանակություն ունի հասարակության գնահատականը: Հարկատու-հարկային մարմին հարաբերությունները պետք է լինեն ոչ թե հարկերից խուսափող-պատժող հարաբերություններ, այլ կառուցվեն գործընկերային հարթությունում, հարկային մարմինը հարկ վճարողին ծառայություն մատուցելով վերահսկի և օժանդակի հարկերի ժամանակին և պատշաճ չափով վճարմանը⁸³:

Յուրաքանչյուր պետության բյուջեի ձևավորման հիմնական աղբյուրը հարկային մուտքերն են: Զարգացման ներկա փուլում կառավարությունը պետք է կարևորի ինչպես այդ եկամուտների մակարդակը, այնպես էլ դրանց ապահովմանն ուղղված վարչարարության ժամանակակից և հետևողական միջոցառումների իրականացումը: Հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակը պետք է լինի կայուն պետական եկամուտների ապահովումը՝ **«դեմքով դեպի հարկատուն»** սկզբունքի գերակայությամբ⁸⁴: Հարկային համակարգի նպատակային, իրատեսական և վերահսկելի

⁸² Հարկատու ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական N1 օգոստոս 2009, Հարկայինն ու մաքսայինը՝ բարեփոխումների ճանապարհին, էջ 12

⁸³ Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1, ապրիլ-հունիս 2010, Հարկատու-հարկային մարմին հարաբերությունները պետք է կառուցվեն գործընկերային հարթությունում, էջ 5

⁸⁴ Հայաստանի հանրապետության պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011թթ. ծրագիր, էջ 3

http://www.taxservice.am/Shared/Documents/_TS/Tax_Service_Reform_Projects/cr_hhpekn_SRC_adm_strategy_2008_2011.pdf

բարեփոխումները կբարելավեն գործարար միջավայրը, կխթանեն տնտեսական աճը և որպես հետևանք՝ կապահովեն հարկային եկամուտների աճ:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ խոշոր հարկատուներն ապահովում են բյուջեի հարկային մուտքերի հիմնական մասը, անհրաժեշտ է առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել **խոշոր բիզնեսի** լիարժեք և ամբողջական, իրական ծավալներով հարկմանը: Խոշոր գործարարների կողմից հարկային պարտավորությունների կատարումն էականորեն կնպաստի հարկային համակարգի կայացմանն ու զարգացմանը: Խոշոր կազմակերպությունները պետք է հետևեն օրենքի տառին, կատարեն դրանից բխող բոլոր պարտավորությունները և օրինակ լինեն մյուս կազմակերպությունների և գործընկերների համար⁸⁵: Հարկային ոլորտում հանրային հսկողության դերը բարձրացնելու նպատակով պետք է հրապարակվեն խոշոր հարկային իրավախախտումների ու դրանց նկատմամբ հարկային ծառայության կիրառած գործողությունների, պատասխանատվության միջոցների մասին: Այս պարագայում նշված քաղաքականությունը կնպաստի հարկ չվճարող կազմակերպությունների թվաքանակի նվազմանը և հարկային մշակույթի զարգացմանը:

Վերլուծելով ԼՂՀ հարկային եկամուտների աճի միտումները և դրանց կազմում խոշոր հարկ վճարողների մասնաբաժինը վերջին վեց տարիների կտրվածքով կարելի է եզրահանգել, որ դիտարկվող ժամանակաշրջանում հարկային եկամուտների աճին զուգընթաց՝ առաջին 100 և առաջին 10 հարկ վճարողների մուտքերի մասնաբաժինները ընդհանուր մուտքերում աճել են, հատկապես առավելագույն ցուցանիշները արձանագրվել են 2014-2015 թվականների համար, ինչը հիմնավորում է տնտեսության նկատելի կախվածությունը խոշոր հարկ վճարողներից (տես՝ աղյուսակ 3-ը): Միևնույն ժամանակ, ձեռնարկատիրության ընդհանուր կառուցվածքում փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության մասնաբաժինը շարունակում է մնալ ոչ էական:

⁸⁵ Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(15) 2015, Հարկային ներկայացուցչի ինստիտուտը՝ թափանցիկության երաշխիք, էջ 11

ԼՂՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում առաջին 100 և առաջին 10 հարկ վճարողների մասնաբաժինները⁸⁶

Ցուցանիշները	Չափի միավորը	Տարիներ					
		2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Պետբյուջեի հարկային եկամուտներ, պարտադիր սոցապահովության վճարներ և պետական տուրքեր, այդ թվում՝	մլն դր.	21584.5	23773.9	26309.4	26347.2	30210.4	33175.5
առաջին 100 հարկ վճարողներ	մլն դր.	10813.9	12414.7	11524.8	12333.9	18921.2	16807.8
առաջին 10 հարկ վճարողներ	մլն դր.	7488.7	8678.1	7424.8	7491.2	9970.1	10014.4
առաջին 100 հարկ վճարողների տեսակարար կշիռը	%	50.1	52.2	43.8	46.8	62.6	50.7
առաջին 10 հարկ վճարողների տեսակարար կշիռը	%	34.7	36.5	28.2	28.4	33.0	30.2

Նույնափափ վերլուծություն կատարելով ՀՀ-ում արձանագրվող ցուցանիշների կտրվածքով՝ նույնպես կարող ենք փաստել, որ թեև ՀՀ առաջին 100 և առաջին 10 հարկ վճարողների վճարումների մասնաբաժինները ընդհանուր մուտքերում որոշակիորեն զիջում են ԼՂՀ-ում արձանագրվող ցուցանիշներին, այնուամենայնիվ, գտնվում են բավականաչափ բարձր մակարդակի վրա (տես՝ աղյուսակ 4-ը):

Ընդհանրացնելով պիտի արձանագրենք, որ ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում պետական բյուջեի հարկային մուտքերի աղյուծի բաժինը ընկած է առաջին 100 հարկ վճարողների ուսերին՝ ՀՀ-ում վերջին վեց տարիների միջին ցուցանիշը կազմում է 39.8 տոկոս, իսկ ԼՂՀ-ում՝ 51.0 տոկոս:

⁸⁶ ԼՂՀ ՀՊԾ պաշտոնական կայք <http://tax.nk.am> հրապարակվող տեղեկություններ

ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում առաջին 100 և առաջին 10 հարկ վճարողների մասնաբաժինները⁸⁷

Ցուցանիշները	Չափի միավորը	Տարիներ					
		2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Պետբյուջեի հարկային եկամուտներ, պարտադիր սոցապահովության վճարներ և պետական տուրքեր, այդ թվում՝	մլն դր.	699434.9	777409.7	878381.4	1000931.4	1064118.4	1067888.8
առաջին 100 հարկ վճարողներ	մլն դր.	263538.2	299728.3	349595.2	409956.5	432330.6	438337.9
առաջին 10 հարկ վճարողներ	մլն դր.	118185.1	142465.7	155429.4	184140.7	182232.7	191872.8
առաջին 100 հարկ վճարողների տեսակարար կշիռը	%	37.7	38.6	39.8	41.0	40.6	41.0
առաջին 10 հարկ վճարողների տեսակարար կշիռը	%	16.9	18.3	17.7	18.4	17.1	18.0

Ակնհայտ է, որ հետագա քաղաքականությունն ավելի շատ պետք է նպատակաուղղված լինի փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացմանը և տնտեսության ճյուղերի կառուցվածքի դիվերսիֆիկացմանը, որոնք հիմք կծառայեն տնտեսության արդիականացման և դրա արդյունավետության բարձրացման համար:

Հարկային մարմինների հիմնական **առաքելությունը** բյուջեների հարկային եկամուտների ապահովումն է՝ հարկային օրենսդրության ամբողջական ու համահավասար կիրառման և առկա ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման միջոցով⁸⁸: Հարկային ծառայության մասին օրենքով սահմանվում է հարկային մարմինների խնդիրները, գործառույթները, ինչպես նաև հարկային ծառայողների պարտականություններն ու իրավունքները, որոնք, ընդհանուր առմամբ, խմբավորվում են հետևյալ գործառույթներում.

⁸⁷ ՀՀ ՊԵԿ պաշտոնական կայք <http://taxservice.am> հարկ վճարողների վերաբերյալ տեղեկատվական ցանկեր

⁸⁸ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական կայք - Հարկային ծառայության առաքելություն <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=ATSMission>

- հարկատուների և հարկային մուտքերի հաշվառման կազմակերպում (ըստ հարկադրման տեսակների, կատեգորիաների, գործունեության տեսակների, ոլորտների և տարածքների),
- մուտքագրվող հարկերի դինամիկայի վերլուծություն և գնահատում,
- հարկային մուտքերի մասին իշխանության մարմիններին իրազեկում,
- հարկահավաքման համակարգի կատարելագործում (օրենսդրական նախաձեռնություն, մեթոդական մշակումներ, տեղակատվական ապահովվածություն, իշխանության այլ մարմինների հետ փոխհամագործակցություն),
- հարկատուներին հարկային օրենսդրության հարցերի պարզաբանում և իրազեկում (տեղեկատվության տրամադրում, մեթոդական ուսուցում, սեմինարների անցկացում և այլն),
- հարկային աշխատողների մասնագիտական պատրաստվածության բարձրացում,
- համակարգի աշխատանքների ավտոմատացում և ծրագրավորում:

Հայկական երկու պետություններում իրականացվող բարեփոխումները պետք է հիմնվեն հարկային բարեփոխումների առաջավոր փորձի վրա և ներառեն բոլոր այն առանձնահատկությունները, որոնք բնորոշ են հանրապետությունների տնտեսություններին: Ընդ որում, հարկային վարչարարությունն, ինչպես արդյունաբերական առաջատար երկրներում, պետք է հիմնվի ինքնահայտարարագրման սկզբունքի վրա:

Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է մշակել և կիրառության մեջ դնել ինքնահայտարարագրման և արտոնությունների տրամադրման ինստիտուտների փոխկապակցվածության հենքի վրա հիմնված հարկային քաղաքականություն: Բոլոր հիմնական հարկատեսակների գծով հարկատուները ինքնուրույն պետք է լրացնեն և ներկայացնեն հայտարարագրեր: Հարկային մարմինները վարչական եղանակով հարկեր չպետք է հաշվարկեն, ինչն, անշուշտ, կկրճատի հարկային վարչարարության ծախսատարությունը: Այդ առումով, ժամանակին և կոռեկտ հայտարարագրեր ներկայացնողներն ու սահմանված կարգով հաշվապահական հաշվառում վարողները,

պետք է խրախուսվեն, որոնց, որպես «վստահելի» հարկատուներ, պետք է տրվեն լրացուցիչ արտոնություններ:

Ներկայումս ՀՀ-ում ներդրված է «օրինապահ հարկ վճարող» համակարգը, որտեղ գրանցվող և որպես օրինապահ ճանաչվող հարկ վճարողների նկատմամբ կիրառվում է հարկային մեղմ վարչարարություն⁸⁹: Սակայն, կարծում ենք, անհրաժեշտ է հստակեցնել և կանոնակարգել արտոնությունների տրամադրման հետագա գործիքակազմը: Ժամանակին ու պատշաճ ձևով հայտարարագրեր ներկայացնող և սահմանված ժամեւտներում ու լրիվությամբ հարկային պարտավորությունները կատարող հարկ վճարողների համար անհրաժեշտ է հաջորդող որոշակի ժամանակահատվածի համար գործեն արտոնություններ, մասնավորապես հաջորդող բյուջետային տարվա ընթացքում զերծ մնան.

- բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ստուգումներից,
- ուսումնասիրություններից, գույքագրումներից և չափագրումներից,
- հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտումների ստուգումներից,
- հարկային մարմինների հետ ավելորդ փոխհարաբերվելուց:

Վարվող հարկային քաղաքականությանը զուգահեռ պետք է պարբերաբար ուսումնասիրել հարկ վճարողների կարծիքը դրա վերաբերյալ, ինչպես նաև քայլեր ձեռնարկել պարզաբանումների հիմնավորման ամրապնդման ուղղությամբ, ինչի արդյունքում կհստակեցվի արտոնությունների տրամադրման հիմքերը, կանոնները և հրապարակայնությունը: Իրականացվող քաղաքականությամբ կապահովվի «դեմքով դեպի հարկատուն» սկզբունքի գերակայություն՝ հաստատելով տնտեսավարող սուբյեկտների հետ գործընկերային կապեր: Արդյունքում երկու հանրապետություններում կապահովվի բյուջետային եկամուտների լրացուցիչ աճ, իսկ պարտաճանաչ հարկ վճարողները կօգտվեն սահմանվող մի շարք արտոնություններից:

Իրականացվող հարկային քաղաքականության մեջ անհրաժեշտ է հատկապես հաշվի առնել ներկայիս աշխարհաքաղաքական իրավիճակը և հատուկ ուշադրության

⁸⁹ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրաման «օրինապահ» հարկ վճարողների ցանկի ձևավորման մասին առ 11 հունվարի 2013թ. N 14-Ա

կենտրոնում պահել երկու հանրապետությունների սահմանային գոտիներում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնողների տնտեսական ակտիվության պահպանման և համեմատաբար մեղմ հարկային դաշտի ստեղծման խնդիրները: Այս առումով, առանձնահատուկ կարևորություն ունի ՀՀ-ում համապատասխան օրենքի ընդունումը, որի կիրառմամբ 2015 թվականի հունվարի 1-ից համաձայն ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված ցանկի՝ սահմանամերձ համայնքներում իրականացվող գործունեությունը լրիվությամբ ազատվում է հարկերից⁹⁰: ԼՂՀ-ում նման քաղաքականության որդեգրումը կարծում ենք առավել քան երբևէ պահանջված է՝ հատկապես 2016 թվականի ապրիլյան պատերազմական գործողություններից հետո ստեղծված և թերևս պահպանվող սահմանային լարվածության պայմաններից ելնելով: Այս առումով, անհրաժեշտ է նշել, որ սույն խնդիրների հաղթահարման նպատակով ԼՂՀ կառավարությունը փորձել է այլ օրենսդրական նախաձեռնությամբ կարգավորել ստեղծված իրավիճակը: Մասնավորապես՝ արտոնագրային վճար վճարողների և հաստատագրված վճար վճարողների գործունեության որոշ տեսակների համար սահմանվել են լրացուցիչ նվազեցվող գործակիցներ, որոնց կիրառմամբ 2016 թ. ապրիլի 1-ից մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը ներառող ժամանակահատվածում Ստեփանակերտ քաղաքում գործունեություն ծավալողների համար հարկերի վճարումը նվազեցվել է 40 տոկոսի, իսկ շրջկենտրոններում և այլ վայրերում համապատասխանաբար 70 տոկոսի չափով:

Մեկ այլ օրենսդրական նախաձեռնությամբ 2016 թվականի հունվարի 1-ից սկսած ԼՂՀ-ում նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) և հարկային մարմնում հավաստագրված հարկ վճարողները եռամսյա ժամկետով ազատվում են «Առևտրի հարկի մասին», «Հաստատագրված վճարների մասին» և «Արտոնագրային վճարների մասին» ԼՂՀ օրենքներով սահմանված՝ առևտրի հարկի, հաստատագրված վճարի և արտոնագրային վճարի կատարումից⁹¹: Արտոնությունը,

⁹⁰ ՀՀ օրենքը «Սահմանամերձ համայնքներում իրականացվող գործունեությունը հարկերից ազատելու մասին» /20.11.2014թ./ ՀՕ-156-Ն

⁹¹ ԼՂՀ օրենքը ««Հարկերի մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության օրենքում լրացում և փոփոխություններ կատարելու մասին» /23.12.2015թ./ ՀՕ-63-Ն

անշուշտ, կնպաստի ձեռնարկատիրության զարգացմանն ու կայացմանը, ինչպես նաև որոշակիորեն կիջեցնի գործարարության ռիսկայնության մակարդակը գործունեության սկզբնական փուլում: Արտոնության կիրառման պարագայում սկսնակ գործարարները կունենան տնտեսված միջոցներ, որոնք էլ կուղղեն բիզնեսի զարգացմանը: Այդ գործընթացին օժանդակելու նպատակով սկզբնական շրջանում հարկային մարմնի կողմից այցելություններ են կազմակերպվում հարկային օրենսդրության իրազեկման, օժանդակման նպատակով, ինչի շնորհիվ նվազագույնի են հասցվում նրանց կողմից թույլ տրվող թերություններն ու սխալները⁹²:

2017 թ. հունվարի 1-ից սկսած գործունեության որոշ տեսակների համար հարկային արտոնյալ նոր ռեժիմ գործում է նաև ՀՀ-ում: Մասնավորապես, գործունեության 23 տեսակով ինքնազբաղված անձինք ազատվել են հարկումից: Ինքնազբաղված անձինք են համարվում տարեկան մինչև 9 մլն դրամ շրջանառությամբ վարձու աշխատող չունեցող ֆիզիկական անձինք և անհատ ձեռնարկատերերը, ովքեր տնտեսական գործունեությունը կազմակերպում են ինքնուրույն, մեկ վայրում և չեն հանդիսանում համատեղ գործունեության պայմանագրի կողմ⁹³: Կարծում ենք, օրենսդրական այս փոփոխությամբ առավել բարենպաստ դաշտ կստեղծվի ինքնազբաղված անձանց գործունեության համար և կհանգեցնի մի իրավիճակի, որ արտադրական ծավալների ավելացմամբ պայմանավորված նրանց մի մասը հետագայում հանդես կգա արդեն որպես գործատու: Այս պարագայում, երկու հանրապետությունների հարկային քաղաքականությունների ներդաշնակության աստիճանի բարձրացման և ԼՂՀ-ում փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության համար առավել բարենպաստ հարկային դաշտի ապահովման նպատակով անհրաժեշտ է ԼՂՀ-ում նույնպես որդեգրել նման քաղաքականություն և խրախուսել ինքնազբաղված անձանց գործունեությունը:

Երկու հանրապետություններում վարվող տնտեսական քաղաքականությունների ներդաշնակության ապահովման, կոորդինացվածության աստիճանի բարձրացման և

⁹² <https://www.tax.nk.am/index.php?name=&op=view&id=688> Ստվերային տնտեսության կրճատումը կիսբանի սոցիալ-տնտեսական առաջընթացը ԼՂՀ ֆինանսների նախարարի տեղակալ Ա. Հարությունյանի հարցազրույցը՝ «Ազատ Արցախ» թերթին

⁹³ ՀՀ օրենքը «Ինքնազբաղված անձանց հարկային արտոնությունների մասին» /16.12.2016թ./ ՀՕ-261-Ն

գործարար աշխարհի համար հարկային բեռի թեթևացման առումով, անշուշտ, կարևոր է ընդգծել 2017 թվականից երկու հանրապետություններում կիրառության մեջ դրված համաներման համակարգերը: Սահմանվածության առումով արտոնությունների տրամադրման դրույթները երկու հանրապետություններում որոշակիորեն տարբերվում են, սակայն երկուստեք նպատակ են հետապնդում հարկ վճարողներին հնարավորություն ընձեռնել ազատվել տարիներով կուտակված հարկերի, դրանց նկատմամբ կիրառված տույժերի և տուգանքների որոշ մասի վճարման պարտականությունից:

Ներկայումս հարկային համակարգի գնահատման համար չկա ընդհանուր միասնական չափանիշ: Դրա գործունեության արդյունավետությունը գնահատվում է տարբեր չափորոշիչներով, որոնք վերաբերում են հարկային համակարգի գործունեության համապատասխան պահանջներին: Սակայն հարկային համակարգի գործունեության գնահատման համար, մեր կարծիքով, կարևոր է, առաջին հերթին, իրականացնել.

- մակրոտնտեսական ցուցանիշների միջոցով առանձին ճյուղերի ձեռնարկությունների ընդհանուր ֆինանսական իրավիճակի գնահատում,
- ՀՆԱ-ի մեծության և ներդրումային միջոցների ծավալների հետ հարկային գործունեության առանձին և ընդհանուր ցուցանիշների համեմատություն,
- հարկային դրույքաչափերի մակարդակի գնահատում:

Հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման ժամանակ անհրաժեշտ է նշված ուղղություններով բացահայտել և կիրառել այնպիսի չափորոշիչներ, որոնք ամբողջական պատկերացում կտան դրանց արդյունավետության վրա հարկերի ներգործության վերաբերյալ:

Հարկային մարմինների արդյունավետ գործունեության չափանիշ է համարվում հարկերի հավաքագրելիության ցուցանիշը: Հարկ է սակայն նշել, որ գործնականում չկա և մեկ զարգացած երկիր, որտեղ հարկերի հավաքագրելիությունը մոտ լինի 100 տոկոսի: Այսպես, ԱՄՆ ներքին եկամուտների ծառայության տվյալներով՝ երկրի տարածքում հարկերի հավաքագրելիության միջին մեծությունը կազմում է 83 տոկոս: Զարգացած այլ երկրներում՝ Մեծ Բրիտանիայում, Ֆրանսիայում, Իտալիայում,

Հոլանդիայում, Դանիայում և այլ երկրներում հարկերի հավաքագրելիության ցուցանիշը կազմում է 81-88 տոկոս: Ընդ որում՝ որպես կանոն, նման երկրներում հարկերի հավաքագրելիությունը մեկ տոկոսով ավելացնելու համար պահանջվող ծախսերն ավելի մեծ են, քան հավաքագրվող լրացուցիչ հարկային եկամուտներն, ինչը նման միջոցառումները դարձնում է տնտեսապես աննպատակահարմար⁹⁴:

ԼՂՀ-ում և ՀՀ-ում հարկային մարմինների գործունեության արդյունավետության գնահատումը հանգամանքների բերումով ներկայումս կրում է դրվագային բնույթ, ինչը նշանակում է, որ գնահատման հիմքում ներդրված չեն ժամանակակից, այդ թվում քանակական վերլուծության մեթոդներ: Որպես հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման ցուցանիշ ներկայումս գերազանցապես օգտագործվում է հարկերի հավաքագրելիության ցուցանիշը, որը ներկայացվում է որպես ընթացիկ տարվա բյուջեով նախատեսված հարկային եկամուտների ապահովման կատարողական: Հարկային համակարգի արդյունավետությունը բացառապես ծրագրված հարկային եկամուտների միջոցով գնահատելը սկզբունքորեն սխալ է: Այն չի արտացոլում հարկային մարմնի աշխատանքը, տնտեսական ընթացիկ դժվարությունները, հարկատուների բավարարվածության մակարդակը և այլն:

Ամփոփելով, հարկ է նշել, որ յուրաքանչյուր երկրի հարկային համակարգն ունի իր առանձնահատկություններն, որտեղ հարկերը, պատկերավոր ասաց, կարելի է համեմատել դեղամիջոցի հետ, որի բուժական հատկությունները կդրսևորվեն միայն դրա խելացի չափաքանակի օգտագործման դեպքում: Այլ խոսքով, հարկային բարեփոխումները ցանկացած երկրում պետք է ենթադրեն այնպիսի միջոցառումների իրականացում, որոնք մեծապես կնպաստեն պետական գործառույթների կատարմանը և երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման նպատակների իրագործմանը:

⁹⁴ Սարգսյան Դ., «Հարկային ներուժի գնահատման տնտեսագիտական հիմնախնդիրները», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, 2012թ. փետրվար #2(140), էջ 23

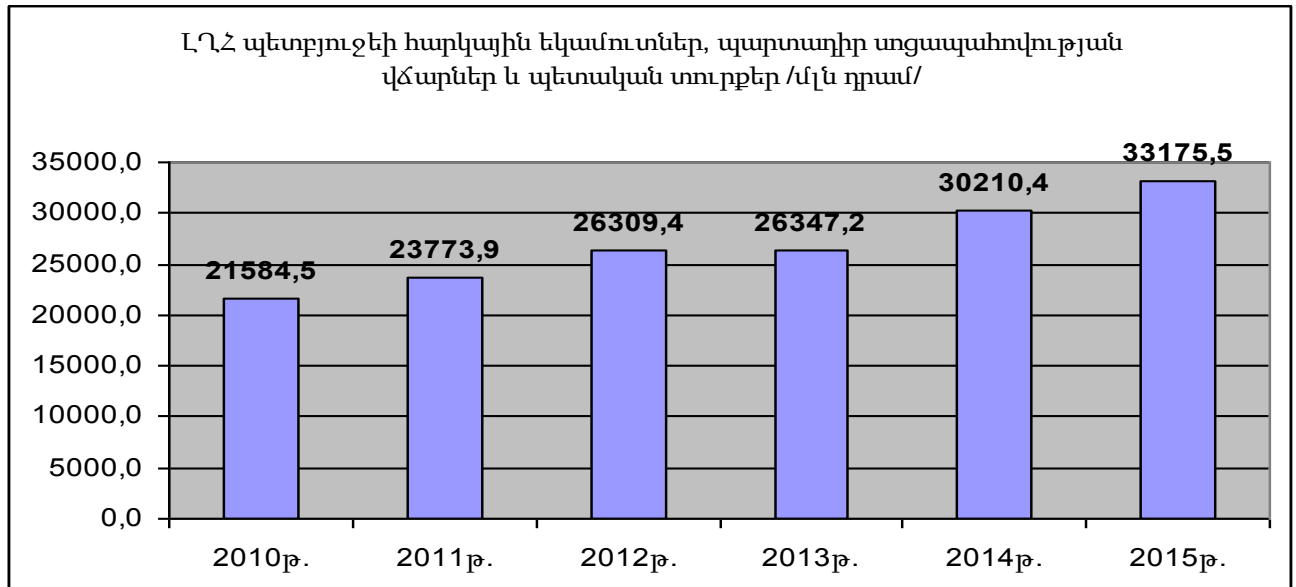
2.3. Հարկային համակարգերի գործունեության արդյունավետության հիմնախնդիրները

Զարգացման ներկա փուլում ԼՂՀ-ում և ՀՀ-ում ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության, այդ թվում նաև հարկային կարգավորման ոլորտում առկա են բազմաթիվ խնդիրներ, որոնց լուծումը պահանջում է արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացում, անհրաժեշտ իրավական դաշտի ստեղծում, ռեսուրսների ռացիոնալ օգտագործում և մի շարք այլ նպատակների իրագործում, որոնք տարբեր դրսևորումներով խանգարում են հանրապետությունների տնտեսական համակարգերի զարգացմանն ու արդիականացմանը:

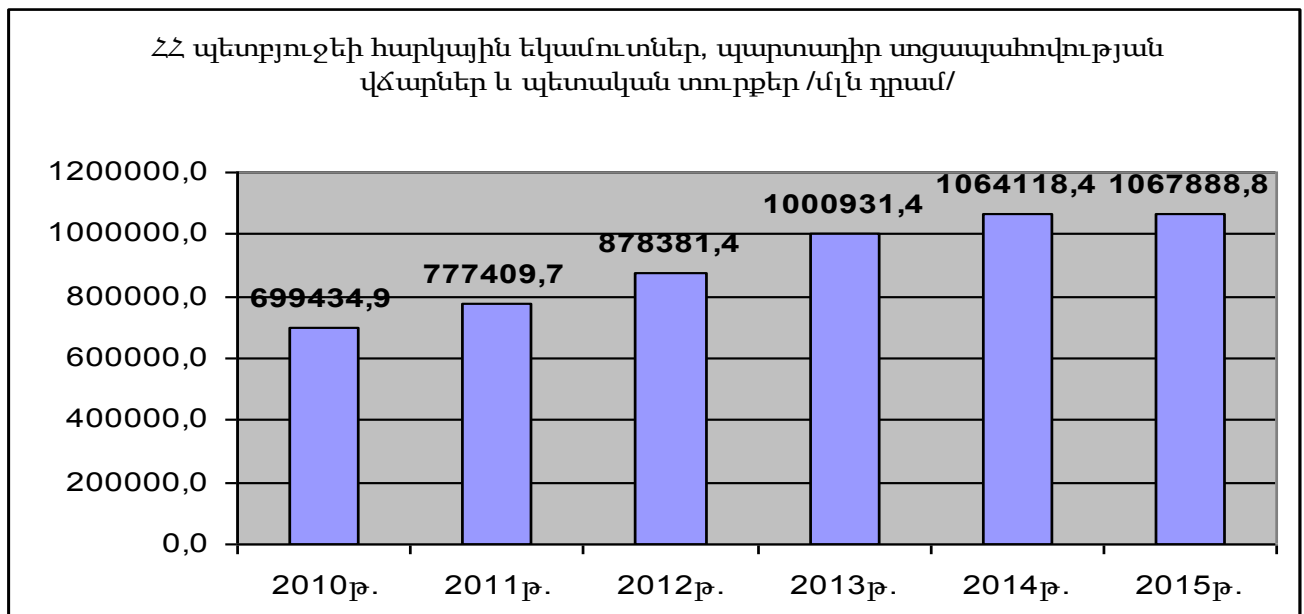
Հայկական երկու պետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության, ինչպես նաև նրանցում իրականացվող հարկային քաղաքականության ասպարեզներում կարելի է հասնել արդյունավետության միայն այդ բնագավառում ժամանակակից մեխանիզմների ստեղծման և գործարար մթնոլորտի բարելավման պայմաններում: Այդ առումով, առաջնային պետք է համարել օրենսդրական այնպիսի փաթեթի ընդունումը, որը պետք է ուղղված լինի երկրի հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացմանը, հարկային հարաբերությունների կանոնակարգվածության ու հիմնավորվածության ապահովմանը, վարչարարության արդիական մոտեցումների կիրառմանը և այլն: Միասնական տնտեսական տարածքի ձևավորումն ու ամրապնդումը պահանջում են նաև գործող օրենսդրության կատարելագործում և կոորդինացում, տնտեսավարող սուբյեկտների գործարար ներուժի ռացիոնալ օգտագործման և զարգացման իրատեսական ծրագրերի իրականացում: Խիստ կարևոր է հարկային ընթացակարգերի կիրառության կայունության ապահովումը, դրանց հաճախակի փոփոխությունների բացառումը, եթե, իհարկե, այդպիսի փոփոխություններն էականորեն չեն բարելավում ձեռնարկատիրության զարգացման պայմանները կամ պայմանավորված չեն տնտեսական խնդիրների լուծման անհետաձգելիությամբ:

Հարկ է նշել, որ, ընդհանուր առմամբ, վերջին տարիներին հարկային վարչարարության համակարգը հայկական երկու պետություններում ենթարկվել է էական

փոփոխությունների, որոնց մասին որոշակի պատկերացում կարելի է կազմել նախորդ տարիների պետական բյուջեների հարկային մուտքերից (տես գծապատկեր 7-ը և 8-ը):



Գծապատկեր 7. ԼՂՀ հարկային մուտքերի կառուցվածքը 2010-2015թթ.⁹⁵

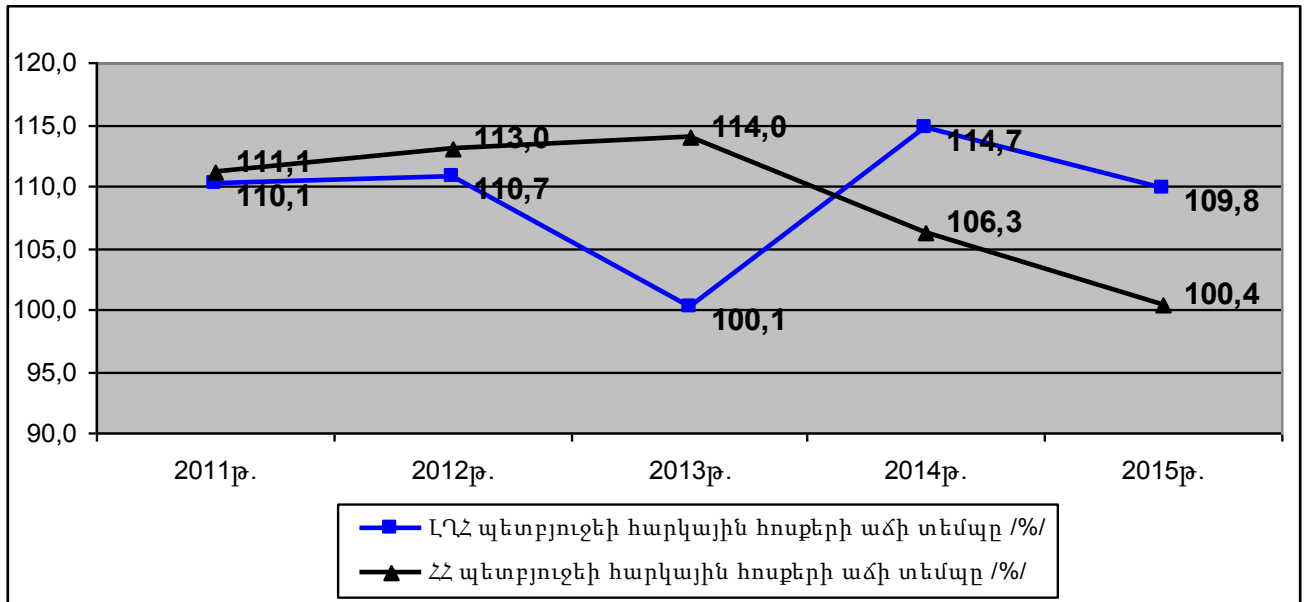


Գծապատկեր 8. ՀՀ հարկային մուտքերի կառուցվածքը 2010-2015թթ.⁹⁶

⁹⁵ ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայք <http://stat-nkr.am/>

⁹⁶ ՀՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայք <http://armstat.am/>

Հարկային մուտքերի բացարձակ աճն, անշուշտ, դեռևս չի կարող համարվել արդյունավետության ցուցանիշ այդ ասպարեզում: Դրա համար անհրաժեշտ է համեմատել նաև երկու հանրապետություններում արձանագրված աճի տեմպի տոկոսային ցուցանիշները (տես գծապատկեր 9-ը):



Գծապատկեր 9. ՀՀ և ՀՀ հարկային մուտքերի աճի տեմպերը⁹⁷

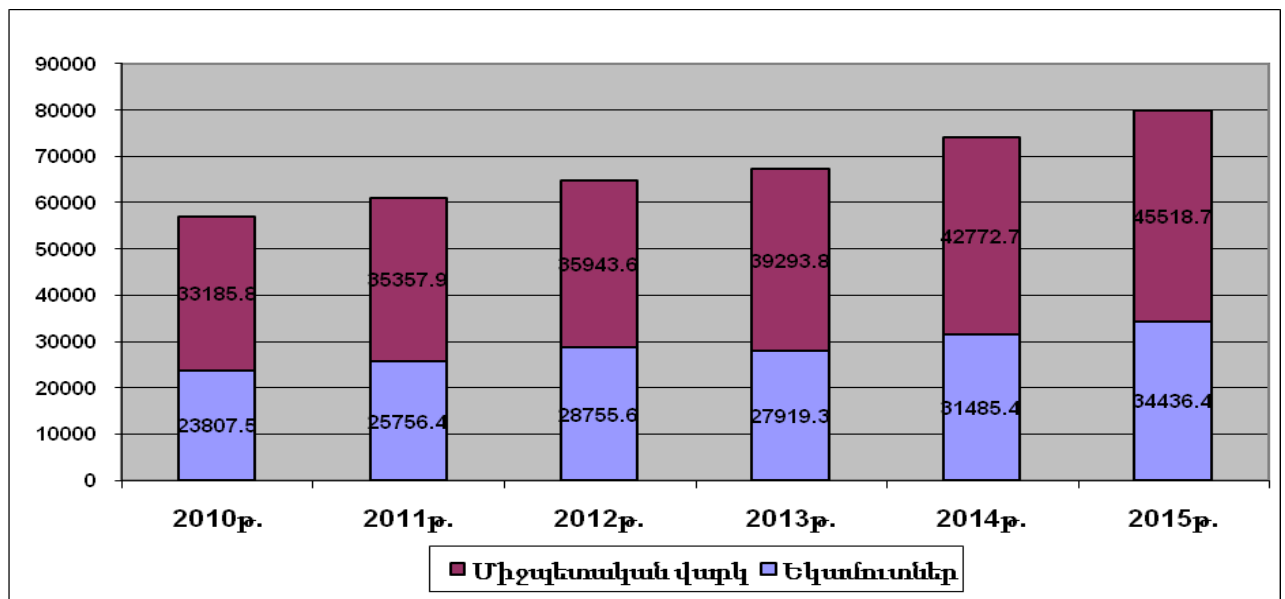
Հարկ է նշել, որ դիտարկվող բնագավառում արդյունավետության գնահատման առումով, ՀՀ-ում 2015 թվականին այդ ցուցանիշը կազմել է 109.8, իսկ ՀՀ-ում՝ 100.4 տոկոս, որը թեև զիջում է նախորդ տարիներին արձանագրված ցուցանիշներին, այդուհանդերձ, կարելի է համարել բավարար: Ընդ որում, կարող ենք ասել, որ եկամուտների աճը հնարավոր է դարձել տնտեսական աճի և վարչարարության խստացման շնորհիվ, սակայն արձանագրված ցուցանիշները նաև ցույց են տալիս, որ հարկային վարչարարության բնագավառում իրականացված բարեփոխումներն ևս, իրենց հերթին, ապահովել են որոշակի արդյունավետություն⁹⁸:

Ներկայումս ՀՀ կառավարությունն ակտիվ քայլեր է ձեռնարկում հարկային վարչարարության առկա խնդիրները լուծելու համար: Այդ ուղղությամբ բարեփո-

⁹⁷ Գծապատկեր 9-ը կազմված է գծապատկեր 7-ի և 8-ի արդյունքներով

⁹⁸ ՀՀ և ՀՀ պետական բյուջեների ընդհանուր կառուցվածքը 2010-15թթ. համար ներկայացված են 5-6 հավելվածներում

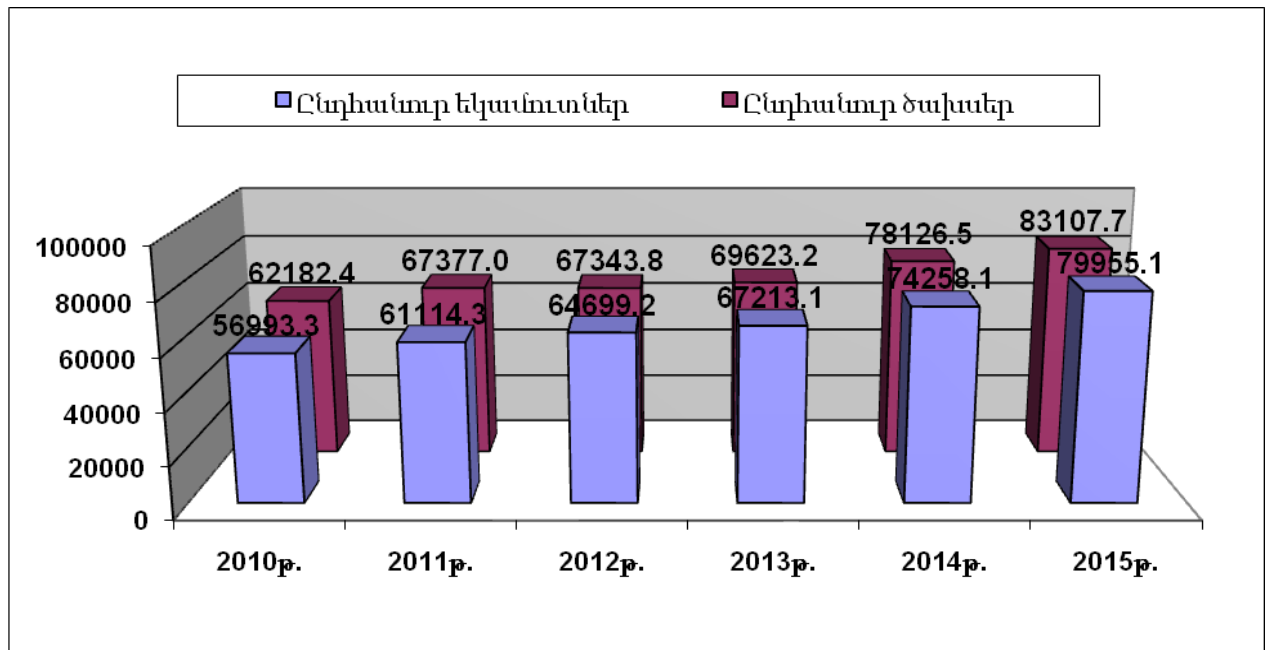
խումների արագացումն ու հստակեցումը կհանգեցնի դրանց արդյունքների շուտափույթ կենսագործման և գործարար մթնոլորտի առողջացման, որն, իր հերթին, կհանգեցնի զբաղվածության մակարդակի բարձրացման, եկամուտների արդարացի բաշխման, հետևաբար նաև համախառն պահանջարկի մեծացման: Նշված նպատակների իրագործման համար հարկային բարեփոխումների գլխավոր խնդիրը միջնաժամկետ հեռանկարում պետք է դառնա կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ բարեփոխումների ապահովման միջոցով տնտեսական զարգացման համար համապատասխան պայմանների ստեղծումը: Ընդ որում՝ բյուջեի եկամտային բազան պետք է լինի իրատեսական, քանի որ դրանից է մեծապես կախված բարեփոխումների հաջողությունը: Մասնավորապես, ԼՂՀ 2015 թվականի բյուջեի ընդհանուր եկամուտները կազմել են 79955.1 մլն. դրամ, այդ թվում 45518.7 մլն. դրամ ՀՀ կողմից տրամադրված միջպետական վարկը (տես գծապատկեր 10-ը):



Գծապատկեր 10. ԼՂՀ պետական բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը 2010-2015թթ.⁹⁹

⁹⁹ Ցուցանիշները վերցված են ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://stat-nkr.am/>

Ընդ որում, այն ԼՂՀ պետական բյուջեի ամենամեծ եկամտային հոդված է, որը կազմում է ընդհանուր եկամտի միջինում 57.4 տոկոսը: Եկամուտները (առանց միջ-պետական վարկի) 2010-2015 թվականների ընթացքում աճել են 1.44 անգամ՝ միջինում գրանցելով 7.8 տոկոս տարեկան աճ: Պետական բյուջեի ծախսերը դիտարկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացել են 1.33 անգամ. առավելագույն ցուցանիշը գրանցվել է 2015 թվականին՝ կազմելով 83107.7 մլն դրամ (տես գծապատկեր 11-ը):



Գծապատկեր 11. ԼՂՀ պետական բյուջեի եկամուտները և ծախսերը 2010-2015թթ.¹⁰⁰

Հարկ է նշել, որ ԼՂՀ ներկրվող ապրանքների և հիմնական միջոցների համար ՀՀ մաքսային սահմանին հաշվարկվող ԱԱՀ-ի, ակցիզային հարկի, բնապահպանական վճարների, հաստատագրված վճարների և մաքսատուրքի գումարները գանձվում են ՀՀ պետական բյուջե: Ինչպես նաև ՀՀ հարկ վճարողների կողմից ԼՂՀ հարկ վճարողներին դուրս գրվող հարկային հաշիվներով առանձնացված անուղղակի հարկերի գումարները, որոնք մի քանի անգամ գերազանցում են ԼՂՀ հարկ վճարողների կողմից ՀՀ հարկ վճարողներին դուրս գրվող հարկային հաշիվներով առանձնացված անուղղակի հարկերի գումարներին, նույնպես հաշվեգրվում են ՀՀ պետական բյուջե:

¹⁰⁰ Ցուցանիշները վերցված են ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://stat-nkr.am/>

Այդ առումով, ՀՀ պետական բյուջե գանձվող նշված գումարները կարելի է համարել ՀՀ կողմից տրամադրվող միջպետական վարկի մասնակի փոխհատուցում:

Կարևորելով ԼՂՀ պետական բյուջեին ՀՀ պետական բյուջեից հատկացվող միջպետական վարկի նշանակությունը, այնուամենայնիվ, պետք է անցնել երկու հանրապետությունների միջև միջպետական օգնության նոր, ավելի արդյունավետ ձև՝ ամսական կտրվածքով տնտեսական գործարքների արդյունքում առաջացող տարբերությունը փոխանցելով համապատասխանող պետական բյուջե: Արդյունքում իրատեսորեն կարտացոլվի հավաքագրվող հարկային եկամուտների մակարդակը, վերլուծական աշխատանքների հիմքում կդրվեն առավել ստույգ ցուցանիշներ և կսահմանի միջպետական օգնության ավելի ճիշտ ձևաչափ: Այս մոտեցումը թույլ կտա լուծել երկու հիմնախնդիր. ֆինանսական ռեսուրսներով ապահովել ներդրումների պահանջարկը 2014-2018 թվականների համար և լրացուցիչ ռեսուրսներին տիրապետելու հնարավորություն տալ ինչպես ԼՂՀ կառավարությանը, այնպես էլ գործարար աշխարհին: Ըստ էության նման մոտեցում առկա է նաև ԼՂՀ կառավարությունում, ինչը ամրագրված է համապատասխան փաստաթղթում¹⁰¹:

Միևնույն ժամանակ, հանրապետությունում քննարկման առարկա պետք է դառնա հետագայում հարկային բեռը տնտեսավարող սուբյեկտներից աստիճանաբար անձնական եկամուտների և գույքի վրա տեղափոխման հարցը: Այն, մի կողմից, կնպաստի սուբյեկտների տնտեսական գործունեության ընդլայնմանը, մյուս կողմից՝ հարկային համակարգի սոցիալական գործառույթի առավել լիարժեք իրացմանը:

Ակնհայտորեն, հարկային բարեփոխումները նախ և առաջ պետք է դրսևորվեն համապատասխան օրենսդրական դաշտի կատարելագործման գործընթացում, որի առնչությամբ կարևոր ուղղություններ պետք է դառնան.

- տնտեսության զարգացմանն ուղղված հարկային օրենսդրության ստեղծումը,
- արտադրության խթանումը և սոցիալական ապահովության մակարդակի բարձրացումը,
- ստվերի դեմ պայքարի արդյունավետ մեխանիզմների կիրառումը,

¹⁰¹ ԼՂՀ կառավարության 2014-2018թթ. տնտեսական քաղաքականության ծրագիր, էջ 35

- հարկ վճարողների շահերի պաշտպանությունը և նրանց սպասարկման որակի բարձրացումը, որով հարկման հարաբերություններում կընդլայնվեն ինքնագնահատման համակարգի կիրառման մոտեցումները¹⁰²,
- ներդրումային բարենպաստ միջավայրի ստեղծման նպատակով հարկային համապատասխան ռեժիմի սահմանումը:

Այդ նպատակով կարևորվում է հետևյալ քայլերի իրականացումը.

- ԱԱՀ-ի դրույքաչափի աստիճանական նվազեցում և միաժամանակ ԼՂՀ-ում եկամտային հարկի պրոգրեսիվ սանդղակի կիրառում: Եկամտային հարկի պրոգրեսիվ սանդղակը պետք է ունենա մի քանի դրույքաչափ, որով միջինից ցածր աշխատավարձ ստացող վարձու աշխատողների համար կսահմանվի ավելի ցածր դրույքաչափ քան ներկայիս գործող 21 տոկոսը: Իսկ ավելի բարձր եկամուտներ ստացողների համար կսահմանվեն համապատասխանաբար ավել բարձր դրույքաչափեր: Հարկման նման քաղաքականության պետք է կիրառել այնքան ժամանակ, քանի դեռ չի հաստատվել սոցիալական բևեռվածության, ինչպես նաև խոշոր բիզնեսի և ՓՄՁ-ի տեսակարար կշիռների լավագույն և արդյունավետ հարաբերակցություն,
- հարկային վարչարարության պարզեցում, էլեկտրոնային հաշվետվական համակարգի կատարելագործում, ապառքների կառավարման, հաշվանցումների իրականացման և տեղեկանքների տրամադրման էլեկտրոնային համակարգի ներդրում, տնտեսական շրջանառության գործընթացից առաջ պարտադիր կանխավճարային գանձումների հնարավորինս բացառում,
- հարկային մարմինների գործունեության թափանցիկության ապահովում և հսկողական համակարգում արդյունավետության բարձրացում՝ ռիսկային տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ ստուգումների և ուսումնասիրությունների տարբերակված մոտեցումների կիրառմամբ:

Հարկային մարմնում իրականացվող բարեփոխումների կարևորագույն ուղղություններից է նաև հարկային վարչարարության տեղեկատվական հոսքերի արդյու-

¹⁰² ԼՂՀ 2016-2018թթ. պետական միջնաժամկետ ծախսերի ծրագիր, էջ 22

նավետ կառավարման համակարգի ներդրումը: Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների զարգացման առումով ԼՂՀ հարկային համակարգի գերակա նպատակն է հանրապետությունում ներդրվող էլեկտրոնային կառավարման համակարգի շրջանակներում ստեղծել հարկային մարմնի միջազգային չափանիշներին համապատասխանող ավտոմատացված հարկային տեղեկատվական վերլուծական համակարգ:

Հարկային համակարգում էլեկտրոնային կառավարման միասնական համակարգի գործարկման շնորհիվ անհամեմատ բարելավվում է հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակը, տնտեսվում են զգալի մարդկային և ժամանակային ռեսուրսներ, էապես բարձրանում է հարկային վարչարարության արդյունավետությունը, զգալիորեն մեծանում է հարկային համակարգի ընդհանուր ինտելեկտուալ ներուժը: Համակարգի ներդրմամբ պետության տեսանկյունից կապահովվի¹⁰³.

- աշխատանքների որակի բարձրացում և արագության ապահովում,
- թղթային կրիչներով ներկայացվող հաշվետվությունների քանակի կրճատում,
- հաշվետվությունների մշակման ծախսերի կտրուկ նվազեցում,
- վերլուծական և հսկողական կարողությունների ուժեղացում:

Միևնույն ժամանակ հարկատուի տեսանկյունից կապահովվի.

- հաշվետվությունների լրացման պարզության և հստակության ապահովում,
- հարկային մարմին այցելելու անհրաժեշտության բացառում,
- լրացման կարգերի փոփոխությունների անմիջական արտացոլում,
- հաշվետվությունների պատմության պահպանում և անհրաժեշտ փաստաթղթերի արխիվավորում:

Համակարգի գործարկման արդյունքում հարկատուները տարբերակված ծառայություններ ստանալու համար կարիք չեն ունենա անցնել տարբեր ստորաբաժանումներով՝ արդյունքում զգալիորեն կրճատելով իրենց կողմից ծախսվող ժամանակը: Երկրորդ՝ հարկային համակարգում կբացառվի սուբյեկտիվ և ոչ օրինական մոտեցումները, քանի որ հարկատուին դժվար կլինի կապի մեջ գտնվել հարկային մասնագետի հետ՝ պայմանավորված այն հանգամանքով, որ համակարգում կապահովվի

¹⁰³ Հարկային մարմնի ՏՏ ոլորտի զարգացման ռազմավարություն
http://taxservice.am/Shared/Documents/_TS/Tax_Service_Reform_Projects/cr_hhpekn_IT_dev_strategy.pdf

գործունեության թափանցիկության բարձր մակարդակ:

Էլեկտրոնային վերահսկման և նամակագրության համակարգերը թույլ են տալիս ավելի կառուցողական մոտենալ խնդիրների լուծմանը և հարկային մարմնի հետ փոխհարաբերությունները կառուցել՝ հիմնվելով վստահության և համագործակցության սկզբունքների վրա¹⁰⁴:

ԼՂՀ գործող հարկային համակարգի վերլուծությունը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ այն ունի ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վրա հիմնված միասնական էլեկտրոնային կառավարման համակարգի մշակման ու ներդրման անհրաժեշտություն: Ներկայումս ԼՂՀ հարկային համակարգում աշխատանքներ են իրականացվում էլեկտրոնային կառավարման համակարգի ամբողջական ներդրման ուղղությամբ: 2012 թվականին իրականացվել է էլեկտրոնային կառավարման համակարգի (ԷԿՀ) էլեկտրոնային եղանակով անձնական հաշիվների քարտերի վարման ենթահամակարգի պիլոտային ծրագրի գործարկում: Միաժամանակ, հաստատվել են էլեկտրոնային կառավարման համակարգի ենթածրագրերի տեխնիկական առաջադրանքները, որոնք հնարավորություն են ընձեռել իրականացնել ԷԿՀ մյուս ենթահամակարգերի, մասնավորապես՝ էլեկտրոնային հաշվարկ-հաշվետվությունների ներկայացման, էլեկտրոնային եղանակով անձնական հաշիվների քարտերի վարման, ավտոմատացված կամերալ հսկողության սահմանման, հատուկ հարկային հաշիվների խաչաձև ստուգման, էլեկտրոնային փաստաթղթաշրջանառության կազմակերպման հետ կապված նախագծային աշխատանքները: Այս համակարգի կիրառմամբ իրավիճակը 180 աստիճանով կփոխվի: Բոլոր այն առավելությունները, որ ունի նոր համակարգը, շահեկան են ոչ միայն պետության, այլ նաև՝ բիզնեսի համար: Ծրագրի առանձին համակարգերի մշակումից հետո հնարավորություն կստեղծվի հարկային մարմիններ բոլոր հաշվետվությունները ներկայացնել էլեկտրոնային եղանակով¹⁰⁵:

¹⁰⁴ Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(15) 2015, Հարկերի վճարումը՝ սոցիալական պատասխանատվության դրսևորում, էջ 39

¹⁰⁵ Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1, ապրիլ-հունիս 2010, Հարկատու ON-LINE, էջ 33

Ներկայումս մասնակիորեն կիրառվում է հաշվետվությունների էլեկտրոնային ընդունման տարբերակը և ծրագրվում է առաջիկայում լրիվությամբ անցնել այս համակարգին, ինչը նվազագույնի կհասցնի հարկատու-հարկային մարմին շփումը¹⁰⁶:

Այսպիսով, հարկային բարեփոխումների արդյունավետ իրականացումն ենթադրում է բացահայտված և դիտարկված հիմնախնդիրների լուծում, ինչը կարող է տեղի ունենալ միայն համապատասխան օրենսդրական դաշտի առկայության և հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման պայմաններում:

Այդ նպատակների իրագործման համար պետք է շարունակել և ընդլայնել աշխատանքները նախանշված հիմնական ուղղություններով՝ ուշադրությունը կենտրոնացնելով հետևյալ միջոցառումների իրականացման վրա.

- էլեկտրոնային հաշվետվությունների համակարգի ներդրում, որը կկրճատի հարկ վճարող-հարկային մարմին անմիջական շփումները, կապահովի հաշվետվությունների ներկայացման ցածր ծախսեր, դրանց լրացման հարմարություն, մեխանիկական սխալների բացառում, լրացման կարգերի փոփոխությունների անմիջական արտացոլում և այլն¹⁰⁷,
- հարկային հաշվետվությունների քանակի կրճատում,
- ապառքների կառավարման էլեկտրոնային համակարգի ներդրում, որը կնպաստի հարկային պարտավորությունների արդյունավետ վերահսկմանը, օպերատիվ միջոցառումների իրականացմանը և արդյունքում դրանց մարման գործընթացի բարելավմանը: Դրան զուգահեռ անպարտաճանաչ հարկ վճարողների նկատմամբ կկիրառվեն պարտավորությունների գանձման նոր մեխանիզմներ,
- կամերալ հսկողության (ուսումնասիրությունների) կատարելագործում և ավտոմատացում, ինչը թույլ կտա կամերալ ուսումնասիրության ենթարկել բոլոր հարկ վճարողների հաշվարկ-հաշվետվությունները,

¹⁰⁶ <http://www.artsakhtert.com/arm/economy/item/20350-stverayin-tntesutyun> «Ստվերային տնտեսության կրճատումը կխթանի սոցիալ-տնտեսական առաջընթացը» ԼՂՀ ֆինանսների փոխնախարար Արթուր Հարությունյան

¹⁰⁷ ԼՂՀ կառավարության 2012-2017թթ. գործունեության ծրագիր, 3.3.6 Հարկային համակարգը, Ստեփանակերտ, 2012թ, էջ 35

- ռիսկային չափանիշներով ստուգումների իրականացման համակարգի ամբողջական ներդրում և կատարելագործում, որի արդյունքում ստուգումների գործընթացը կդառնա առավել հասցեական և արդյունավետ,
- ԼՂՀ տարածք ներմուծվող և արտահանվող ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման էլեկտրոնային համակարգի ներդրում, ինչը կհանգեցնի ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման ընթացակարգի պարզեցմանն ու բարելավմանը,
- հարկ վճարողների հետ պարբերաբար ուսուցումների կազմակերպում՝ ապահովելով հարկ վճարողների ժամանակին տեղեկացվածության աստիճանի բարձրացումը:

Այսպիսով, իրականացվող հարկային բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները նախանշում են ենթադրվող միջոցառումների համալիրը, որոնց հետևողական իրականացումը կդառնա հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության գրավականը:

ԳԼՈՒԽ 3. ՀՀ ԵՎ ԼՂՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ՓՈԽԳՈՐԾԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ

3.1 Հայկական երկու պետություններում վարվող հարկային քաղաքականությունների կոորդինացման անհրաժեշտությունը

Հասարակական զարգացման պատմությունը ցույց է տալիս, որ ընդհանուր պետական կառավարման համակարգում առանցքային է հարկային քաղաքականության դերը: Դա, անշուշտ, պայմանավորված է պետական գործառույթների իրականացման անհրաժեշտությամբ, սոցիալ-տնտեսական կյանքի վերափոխումներով, հասարակական և տնտեսական հարաբերությունների կարգավորվածությամբ, կառավարման համակարգի կատարելագործմամբ և այլն: Ակնհայտ է, որ նշված գործոնները հիմք են հանդիսացել հարկային հարաբերությունների համակարգում շարունակական բարեփոխումներ իրականացնելու համար: Սակայն, հայկական երկու պետությունների առումով բարեփոխումները, բնականաբար, պետք է կրեն առանձնահատուկ բնույթ, պայմանավորված այն հանգամանքով, որ Արցախը, լինելով Հայաստանի օրգանական ու անքակտելի մասն, այդուհանդերձ, կապված քաղաքական որոշ իրողությունների հետ, դեռևս չի ստացել միջազգային ճանաչում:

Հայաստանում և Արցախում, ինչպես նաև հետխորհրդային երկրներում, կենտրոնացված պլանային տնտեսությունից շուկայական ուղղվածությամբ տնտեսությանն անցումը, կարևորելով միջազգային զարգացումներին ինտեգրվելու անհրաժեշտությունը, ենթադրվում էր հրատապ և կենսական նշանակություն ունեցող այնպիսի խնդիրների լուծում, ինչպիսիք էին նոր սկզբունքներով գործող հարաբերությունների ձևավորումը և նոր կառուցվածքով պետության ֆինանսական համակարգի կառուցումը: Այս պարագայում հարկային բարեփոխումները չէին կարող կրել էվոլյուցիոն բնույթ, դրանց իրականացումը պահանջում էր սկզբունքային որոշումների կայացում և համապատասխան ծրագրերի իրագործում, որից հետո միայն հայկական երկու պետությունների հարկային համակարգերը կարող էին և պետք է մտնեին էվոլյուցիոն զարգացման փուլ՝ ձգտելով կայուն դիրքեր գրավել աշխարհաքաղաքական

նոր իրականության մեջ:

ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում վարվող տնտեսական քաղաքականությունները, լինելով խիստ փոխկապակցված և փոխալսմանավորված, իրենց ուղղակի և անուղղակի ազդեցությունն են թողել հանրապետությունների հարկային համակարգերի զարգացման կողմնորոշիչների վրա: Հարկային բարեփոխումների իրականացման ճանապարհին առանձնապես ուշադրության կենտրոնում էր երկու համակարգերի փոխգործակցության մեխանիզմների կատարելագործման և ներդաշնակեցման հարցերը:

ԼՂՀ և ՀՀ հարկային համակարգերի ուղղորդված և կոորդինացված փոխգործակցությունն ունի օբյեկտիվ հիմքեր, քանի որ ընդհանուր նպատակներով և ազգային գաղափարախոսությամբ հայկական երկու պետությունների գլխավոր նպատակը միասնական տնտեսական համակարգի ստեղծումն է, ինչը պահանջում է հարկային հարաբերությունների կարգավորման, նրանցում վարվող հարկային քաղաքականությունների իրականացման, հարկման մակարդակների հավասարեցման, հարկման արդյունավետ բազաների ձևավորման, հիմնավորված հարկային արտոնությունների տրամադրման միասնական մոտեցումներ: Նշված խնդիրների լուծումը և հարկային հարաբերությունների կարգավորման հետ կապված գործընթացների ներդաշնակեցումն ենթադրում է այդ ուղղությամբ հնարավոր խոչընդոտների վերացում ու ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի և աշխատուժի ազատ շարժի ապահովում: Այս նպատակներին հասնելու համար և՛ ԼՂՀ, և՛ ՀՀ հարկային համակարգերի ներդաշնակեցումն ապահովելու համար անհրաժեշտ է¹⁰⁸.

- երկու հանրապետությունների տնտեսավարող սուբյեկտների համար մրցակցային հավասար պայմաններ ապահովելու նպատակով հարկային սահմանների պարզեցում,
- տնտեսական գործընթացների կոորդինացման նպատակով ներքին շուկաների միասնականացում,

¹⁰⁸ Ղահրամանյան Հ. Շ., «ԼՂՀ և ՀՀ հարկային համակարգերի ներդաշնակեցման հիմնահարցերը», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2005 ապրիլ-մայիս, էջ 78

- հարկային համակարգերի կառուցվածքի և հարկերի հիմնական տեսակների գանձման կարգերի համապատասխանեցում,
- հարկերի վճարումից խուսափելու դեմ պայքարի նպատակով անհրաժեշտ տեղեկատվության փոխանակում:

ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերն, ունենալով հարկման սկզբունքների, օրենսդրաիրավական հիմքերի և վարչարարության կազմակերպման էական ընդհանրություններ, միաժամանակ, առանձնանում են որոշակի տարբերություններով: Երկու հանրապետություններում էլ սահմանված են հարկման ընդհանուր սկզբունքներ, ինչպես նաև դրված է հարկման օբյեկտների և բազաների որոշման միասնական տրամաբանություն: Գործում են ուղղակի, անուղղակի, գույքային և նույնատիպ այլ հարկատեսակներ¹⁰⁹: Միաժամանակ, ընտրված տնտեսական ռազմավարությամբ պայմանավորված, կան տարբերություններ ընդհանուր հարկման ռեժիմին փոխարինող հարկատեսակների կառուցվածքներում, հարկատեսակների դրույքաչափերի սանդղակներում և հարկային արտոնությունների տրամադրման ընթացակարգերում: Այս համատեքստում, հարկային քաղաքականության իրականացման կարևոր խնդիր է դառնում հարկային դրույքաչափերի և հարկման օբյեկտների մեծությունների փոխկապվածության ապահովումը: Այդ առումով, հարկային բարեփոխումների կարևորագույն ուղղություններից մեկը պետք է դառնա առանձին հարկատեսակների գծով հարկման օբյեկտների և համապատասխան դրույքաչափերի այնպիսի համամասնությունների սահմանումը, որոնց առկայության պայմաններում հարկման օբյեկտների և հարկային դրույքաչափերի ընդհանուր մակարդակների հարաբերակցությունը չհանգեցնի արտադրության ծավալների անկման և պետական բյուջեի եկամտային մասի կրճատման: Այդպիսի բարեփոխումների իրականացման ժամանակ անհրաժեշտ է սահմանել հնարավոր առավելագույն օպտիմալ հարաբերակցություն հարկերի ֆիսկալ և կարգավորիչ գործառույթների միջև, հավասարաչափ բաշխել հարկային բեռը, կիրառել տնտեսապես արդարացված և հիմնավորված հարկային

¹⁰⁹ ՀՀ և ԼՂՀ հարկային օրենսդրությամբ գործող հարկատեսակների հարկման օբյեկտների և բազաների ընդհանրական համեմատական վերլուծությունները ներկայացված են 1-4 հավելվածներում

արտոնությունների տրամադրման համակարգ և այլն: Հակառակ դեպքում, ամենայն հավանականությամբ, կուժեղանան տնտեսական շրջանառության ծավալների կրճատման, ստվերային տնտեսության ընդլայնման, տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից սեփական գործունեության դադարեցման, կապիտալի օտարման և, վերջին հաշվով, տնտեսությունում ճգնաժամային երևույթների դրսևորման միտումները:

Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի փոխգործակցությունը կայուն հիմքերի վրա դնելու նպատակով ընդունվել են համաձայնագրեր, որոնք միտված են համակարգերի փոխհարաբերություններում ծագող հավանական հարցերի կարգավորմանը և դրանց հետ կապված խնդիրների լուծմանը: Մասնավորապես, մաքսային սահմանով ներմուծման և արտահանման գործընթացում ծագող հարաբերությունների կարգավորման առումով երկու հանրապետություններում էլ հարկային օրենսդրության մեջ «ներմուծում», «ներմուծում ազատ շրջանառության համար», «արտահանում» և «արտահանում ազատ շրջանառության համար» հասկացությունները սահմանված են որպես ՀՀ մաքսային սահմանով ներմուծում կամ արտահանում, իսկ միմյանց միջև մաքսային սահմանների բացակայության պարագայում գործում են միայն ապրանքանյութական արժեքների ներմուծումն ու արտահանումը հաշվառող հսկիչ կետեր: Հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացման նպատակով արդեն իսկ ընդունված մեկ այլ համաձայնագրով հստակեցվել են մի հանրապետության տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից մյուս հանրապետության վարչական տարածքում առանձնացված ստորաբաժանումներով, ներկայացուցչություններով ու մասնաճյուղերով գործունեության իրականացման արդյունքներից առաջացող հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգերը և լուծվել են երկու հանրապետությունների հարկ վճարողների միջև փաստաթղթաշրջանառության գործընթացում առաջացող խնդիրները:

Հարկ է նշել, որ մի հանրապետությունից մյուս հանրապետություն մատակարարվող ապրանքների և մատուցվող ծառայությունների նկատմամբ անուղղակի հարկերի հաշվանցման և վերադարձման մեխանիզմների կարգավորման նպատակով մշակվել և ներդրվել են հարկային հաշիվների և հատուկ հարկային հաշիվների

լրացման և դուրսգրման կարգեր, որոնց վերաբերյալ տեղեկությունները համագործակցության ծրագրի շրջանակներում փոխանակվում են նրանց հարկային մարմինների միջև:

Համաձայնեցված գործողությունների արդյունքում եկամուտների կրկնակի հարկումը բացառվում է: Նշված գործընթացների ժամանակ ծագող հարցերի վերաբերյալ հանրապետությունների հարկային մարմինները միմյանց տրամադրում են համապատասխան տեղեկատվություն, սակայն դա դեռևս չի հանդիսանում հանրապետությունների հարկային համակարգերի արդյունավետ փոխգործակցության երաշխիք: Փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է համապատասխան ծրագրային միջոցների ներդրմամբ կապ հաստատել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի տեղեկատվական բազաների միջև՝ ինչը կստեղծի առցանց հարթակ տեղեկատվության ներկայացման և փոխանակման ու հնարավորություն կտա հրաժարվելու թե՛ հարկային մարմինների կողմից միմյանց տրամադրվող, թե՛ հարկ վճարողների կողմից հարկային մարմիններ ներկայացվող բազմաթիվ թղթային կրիչներից: Նշված միջոցառումների ապահովումը կնպաստի փոխգործակցության կատարելագործմանը, փաստաթղթաշրջանառության կրճատմանը և «պետություն-մասնավոր հատված» գործընկերային կապերի ամրապնդմանը:

Հարկ է նշել, որ փոխգործակցության ձևավորված մակարդակի գնահատման և փոխգործակցության ընթացքում առաջացող խնդիրների քննարկման և լուծման համար որպես օրակարգային հարց ենք համարում մշտական գործող խորհրդի ստեղծումը: Այն անհրաժեշտ է լինի հարկային մարմիններին կից, որի կազմում կներառվեն նաև մասնավոր հատվածի ներկայացուցիչներ երկու հանրապետություններից: Խորհուրդը պետք է կոչված լինի ապահովելու երկու հանրապետությունների հարկային համակարգերի համահունչ և ներդաշնակ քաղաքականությունների որդեգրումը, երկարաժամկետ ռազմավարության և տարբեր գերակա ուղղություններով բարեփոխումների հայեցակարգերի և փաթեթների մշակումը՝ մասնավոր հատվածի հետ սերտ համագործակցության միջոցով: Նշված նպատակների իրագործման նպատակով անհրաժեշտ է հստակ ամրագրել նիստերի ժամանակացույց,

որտեղ քննարկման առարկա պետք է դառնան երկու հանրապետությունների հարկային մարմինների և տնտեսավարող սուբյեկտների փոխգործակցության ընթացքում ի հայտ եկող խնդիրները: Արդյունքում այս մարմինը կդառնա այն հարթակը, որը իր գործունեությամբ պետք է ուղենշի հայրենական տնտեսությունների զարգացման երկարաժամկետ ռազմավարությունը:

Հայաստանում և Արցախում հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված բարեփոխումների շրջանակում հարկային մարմինների կողմից իրականացվող գործունեության առաջնահերթություններից է հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումն, ինչը պետք է հանգեցնի հարկերի կամավոր վճարման սկզբունքի աստիճանական արմատավորմանը՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ հարկերի կամավոր վճարման համակարգի ներդրումն արդյունավետ վարչարարություն կիրառող հարկային մարմին ունենալու կարևորագույն պայմանն է: Սա հնարավորություն է ընձեռնում հարկային մարմինն միայն խիստ անհրաժեշտության դեպքում միջամտություն ունենալ հարկերի հաշվարկման և վճարման պրոցեսներին՝ բացառելով հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման ժամանակ սուբյեկտիվ մոտեցումների կիրառությունը:

Հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացման առումով կարևոր նշանակություն ունի ժամանակային գործոնը. նվազեցնելով հարկ վճարողի կողմից իր հարկային պարտավորությունները հասկանալու և կատարելու համար անհրաժեշտ ժամանակային ծախսումները՝ հնարավոր է նվազեցնել օրենսդրության պահանջների խախտման և հարկերի չվճարման հավանականությունը: Այդ առումով, հարկային մարմինները պետք է շարունակական քայլեր ձեռնարկեն իրենց աշխատանքի թափանցիկությունը բարձրացնելու, հարկ վճարողների նկատմամբ հավասար սկզբունքներ որդեգրելու և նրանց շրջանակում վստահության մթնոլորտ ձևավորելու ուղղությամբ:

Հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների իրականացման համար պետք է ներդնել այնպիսի տեխնոլոգիաներ, որոնք ապահովեն հաշվետվությունների կազմման ու ներկայացման ցածր ծախսեր և «հարկային մարմին-հարկատու»

հարաբերությունների բարձր արդյունավետություն: Հարկային մարմինը պետք է իրականացնի համալիր աշխատանքներ մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավման ուղղությամբ՝ հարկ վճարողներին առաջարկելով ծառայությունների նոր ուղիներ և ընդլայնելով նրանց մատուցվող էլեկտրոնային ծառայությունների դաշտը:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային բարեփոխումները հայկական երկու հանրապետություններում պետք է համարել հաջողված, սակայն, դեռևս անհրաժեշտ է շարունակել արդեն իսկ որդեգրած քաղաքականությունը: Հարկային համակարգի արդյունավետության, ինչպես նաև դրա մատչելիության և պարզության ապահովման նպատակով զարգացած պետությունները հիմնականում ձգտում են հարկերի նվազեցման, իսկ ավելի ճիշտ՝ հարկային օրենսդրության բարելավման, տարբեր հարկերի համախմբման, հարկային գործընթացի պարզեցման և այլն: ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի արդյունավետ փոխգործակցության և դրանց ծառայություններից հանրապետությունների տնտեսավարողների օգտվելու մատչելիության մակարդակի բարձրացման համար առաջին հերթին պետք է լուծել հետևյալ հիմնական չափորոշիչների՝ հարկատեսակների քանակի, հարկերի դրույքաչափերի և դրանց վճարելու համար պահանջվող ժամանակի որոշման հետ կապված խնդիրները: Հարկային բարեփոխումների մյուս հիմնական խնդիրները պետք է լինեն հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխումը, հարկային համակարգի պարզեցումը, հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը և ծախսատարության կրճատումը: Այս խնդիրների լուծումն ենթադրում է ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության արմատական վերանայում: Այդ գործում ակնհայտորեն խիստ մեծ է պետության դերը, որին հիմնականում վերապահված է «խաղի կանոնների» սահմանման և դրանց պահպանման նկատմամբ անհրաժեշտ վերահսկողություն իրականացնելու գործառույթ:

Ընդհանրացնելով արված վերլուծության արդյունքները՝ կարելի է եզրակացնել, որ Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերում ենթադրվող վերափոխումները պետք է իրականացնել հետևյալ **երեք հիմնական ուղղություններով.**

- հարկային դրույքաչափերի կայունացում,

- հարկային օրենսդրության պարզեցում,
- հարկային ծառայությունների մասնագիտական և տեխնիկական հագեցվածության մակարդակի բարձրացում:

Նշված ուղղություններով բարեփոխումներին զուգահեռ պետք է խիստ կարևորել նաև իրականացվող քաղաքականության կայունության և կանխատեսելիության ապահովումը: Ցանկացած երկրի հարկային վարչարարությունն երկարաժամկետ հատվածում պետք է ձգտի հարկային կարգապահության կամավորության և հարկային հարաբերությունների ինքնակարգավորման սկզբունքների արմատավորմանը: Ընդ որում, դիտարկված ուղղություններից չշեղվելու և դրանցով ենթադրվող խնդիրները լուծելու համար պետք է.

- արտադրության, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների, գիտության և կրթության զարգացման ոլորտներում ներդրումների նկատմամբ կիրառել հարկային արտոնությունների տրամադրման ճկուն մեխանիզմ,
- սեփական արտադրանքով արտաքին շուկաներ դուրս եկած ընկերություններին սկզբնական փուլում ազատել հարկերից,
- հարկման բազայի ընդլայնման ճանապարհով թեթևացնել հարկային բեռը,
- ակտիվ կառուցվածքային քաղաքականության իրականացման և հայրենական ապրանքների մրցունակության մակարդակի բարձրացման համար տնտեսության տարբեր ճյուղերում կիրառել հարկային դրույքաչափերի տարբերակված մոտեցում:

Ամփոփելով, հարկ է նշել, որ համակարգված և նպատակաուղղված հարկային քաղաքականության մշակումն ու հետևողական իրագործումը դարձել է հրամայական պահանջ, որի հիմնական նպատակը պետք է լինի.

- տնտեսական շրջանառության բոլոր մասնակիցների նկատմամբ արդարացի հարկման սկզբունքի կիրառումը,
- օրենքի գերակայության և պատժի անխուսափելիության ապահովումը,

- հարկային եկամուտների կառուցվածքային փոփոխությունների իրականացումը, անուղղակի հարկերից դեպի ուղղակի հարկեր հարկային բեռի վերաբաշխումը:

Բարեփոխումներն, անշուշտ, հնարավորություններ կստեղծեն լուծել բազմաթիվ խնդիրներ, այդ թվում բացառել եկամուտների կրկնակի հարկումը: Սակայն, ակնհայտ է, որ բարեփոխումներն այդքանով չեն կարող համարվել ավարտված, քանի որ դրանց հետ կապված աշխատանքներից բացի, վերևում իրականացված վերլուծությունում ներկայացվեցին մի շարք հրատապ խնդիրներ, որոնց լուծումն էականորեն կբարձրացնի Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի փոխգործակցության արդյունավետության մակարդակը: Դրա վկայություն պետք է համարել այն, որ Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության կառավարությունը զարգացման ընթացիկ փուլում հատկապես կարևորում է հարկման նոր մեխանիզմների և մոտեցումների ներդրման անհրաժեշտությունը՝ շեշտը դնելով հարկման մեխանիզմների կատարելագործման և առավել օպտիմալ դրույքաչափերի սահմանման վրա¹¹⁰:

3.2. ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման ուղիները

ՀՀ և ԼՂՀ տնտեսական և հասարակական կայուն և ներդաշնակ զարգացման խնդիրն այսօր դարձել է հրամայական պահանջ, որի լուծման կարևորագույն ուղղություններից մեկը պետք է դառնա հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխադասարկումը և փոխկապակցված գործունեությունն ապահովող, ինչպես նաև համակարգված հարկային քաղաքականության իրականացումն երաշխավորող մոտեցումների ու առաջարկությունների մշակումն ու ներդրումը: Կարևորելով հայկական երկու հանրապետությունների հարկային համակարգերի փոխգործակցության դերը և դրանց գործունեության արդյունավետության բարձրացման հրատապությունն, ինչպես նաև գնահատելով ներկա մարտահրավերները և այդ համակար-

¹¹⁰ ԼՂՀ կառավարության 2012-2017թթ. գործունեության ծրագիր, 3.3.6 Հարկային համակարգը, Ստեփանակերտ, 2012թ, էջ 35

գերի առջև ծառացած խնդիրները՝ ուսումնասիրությունում առաջարկված լուծումները և մշակված մոտեցումները, մեր կարծիքով, էականորեն կնպաստեն դիտարկվող հիմնահարցի լուծման ուղղությամբ դրված նպատակի իրագործմանը:

ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի փոխգործակցության անհրաժեշտությունը, պայմանավորված լինելով ինչպես երկու երկրների տնտեսությունների սերտ ինտեգրվածությամբ, այնպես էլ միասնական մաքսային սահմանների առկայությամբ, ենթադրում է նոր իրողությունների պայմաններում փոխգործակցային կապերի արդյունավետության բարձրացում և այդ ուղղությամբ կիրառվող մոտեցումների հստակեցում: Դրանք պետք է կարևորել հատկապես Հայաստանի Հանրապետության Եվրասիական տնտեսական միությանն անդամակցության պայմաններում, քանի որ այն, իր հերթին, ենթադրում է ՀՀ մաքսային և հարկային օրենսդրության համապատասխանեցում ԵԱՏՄ մաքսային օրենսդրությանը: Ընդ որում, առաջարկությունների մշակման ժամանակ հաշվի է առնվել այն հանգամանքը, որ Արցախի Հանրապետության միջազգային ճանաչման հետ կապված խնդրի դեռևս չլուծվածության պայմաններում, հայկական երկու պետությունների տարածքային ամբողջականության ու անվտանգության ապահովման անհրաժեշտությունից, ինչպես նաև տնտեսական, սոցիալական և մշակութային կապերի խորացումից բացի, անհրաժեշտ է որդեգրել և իրականացնել այնպիսի քաղաքականություն, որպեսզի չխախտվեն միջազգային համաձայնագրերը և դրանցում ամրագրված նորմերը: Դրա համար, Եվրասիական Տնտեսական Միությանը ՀՀ անդամակցությամբ պայմանավորված՝ ԼՂՀ հարկ վճարողների կողմից ԵԱՏՄ անդամ երկրներ ապրանքների արտահանում և այդ երկրներից ներմուծում իրականացնելու համար ՀՀ-ում պետք է սահմանվեն հետևյալ ընթացակարգերը.

- արտահանման դեպքում ԼՂՀ տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից ԵԱՏՄ անդամ պետություններ դրա իրականացումը պետք է կազմակերպել ՀՀ-ում գրանցված՝ հատուկ այդ նպատակով ստեղծված կառույցի (ներկայացուցչության) միջոցով: Ընդ որում, վերջինս պետք է զբաղվի բացառապես ԼՂՀ տնտեսավարող սուբյեկտի ապրանքների արտահանման կազմակերպմամբ և ՀՀ տարածքում չվարի այլ գործունեություն՝ բնականաբար, նշված

գործառույթի իրականացման հետ կապված հաշվարկ-հաշվետվությունները ներկայացնելով բացառապես ԼՂՀ հարկային մարմիններին,

- ներմուծման դեպքում՝ նախքան ներմուծումը ՀՀ հարկային մարմնի կողմից ԼՂՀ տնտեսավարող սուբյեկտներին առանց հատուկ կառույցի կամ ներկայացուցչության գրանցման պահանջի պետք է շնորհվի հարկ վճարողի հաշվառման համար, որով կառույցը ՀՀ-ում կգրառվի միայն ապրանքների ներմուծման կազմակերպմամբ և դրա վերաբերյալ հաշվարկ-հաշվետվությունները կներկայացնի բացառապես ԼՂՀ հարկային մարմիններին:

Հանրապետությունների հարկային համակարգերի հետագա ձևավորումը և հիմնավորված հարկային քաղաքականության իրականացումը բխում են սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի փուլի խնդիրներից: Հարկային համակարգերի կոորդինացված փոխգործակցության և դրանց արդյունավետ գործունեության կարելի է հասնել միայն այն դեպքում, երբ տնտեսական, ֆինանսական և հարկային քաղաքականությունները հիմնված կլինեն հարկային հարաբերությունների կարգավորման և հարկադրման միջազգային առաջավոր փորձի վրա և ապահովված կլինի հարկային դրույքաչափերի, ինչպես նաև ուղղակի ու անուղղակի հարկերի հարաբերակցության հիմնավորված մակարդակ: Յուրաքանչյուր երկիր, իրականացնելով իր ընդհանուր տնտեսական քաղաքականությունն, առաջին հերթին, ուշադրությունը պետք է կենտրոնացնի հարկային քաղաքականության և հարկման եղանակների վրա: Տնտեսական քաղաքականության առանցքային հարցերից է, թե հարկային համակարգի ձևավորման ժամանակ ի՞նչ գերակայություն պետք է տրվի եկամտային կամ գույքային հարկերին, ինչպիսի՞ն պետք է լինեն ապրանքների և ծառայությունների իրացման շրջանառության նկատմամբ սահմանված հարկերը և այլն: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը պետք է իրականացվի հարկային մարմինների իրավասությունների հստակեցման, հարկատուների պատասխանատվության բարձրացման զուգակցմամբ: Հարկային համակարգում բարեփոխումների իրականացումը չպետք է սահմանափակվի միայն հարկային օրենսդրության կատարելագործմամբ: Այդ բարեփոխումներն իրենց մեջ պետք է ներառեն

նաև գործող օրենքների պահանջների պահպանման նկատմամբ օպերատիվ վերահսկողության սահմանումը և հարկման չենթարկվող ստվերային տնտեսական գործարքների վերհանումը: Ընդ որում, բարեփոխումները պետք է կրեն աստիճանական և շարունակական բնույթ:

Ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության կարևորագույն հիմնախնդիրներից մեկը հարկեր-ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի հնարավոր բարձր մակարդակի ապահովումն է: Այդ ուղղությամբ զարգացած երկրներում իրականացվում է հետևողական աշխատանք, մինչդեռ զարգացող և նորանկախ երկրները, որոնք պարտադրված են լինում միջազգային ֆինանսական կազմակերպություններից ներգրավել այսպես կոչված «արտոնյալ» վարկեր, պարտավոր են լինում առաջնորդվել Համաշխարհային բանկի կողմից մշակված մեթոդաբանությամբ, ըստ որի ընդհանուր հարկային բեռը ձևավորվում է կատարված վճարումների քանակի, դրանց վրա ծախսված ժամանակահատվածի, ինչպես նաև տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից կատարված հարկային բոլոր պարտավորությունների և ստացված շահույթի մեծությունների հարաբերակցության ցուցանիշների միջոցով: Այս մեթոդաբանությունը, հնարավորություն տալով իրենց տեսանկյունից համադրել և գնահատել առանձին երկրների հարկային համակարգերի գործունեության արդյունավետությունը, միևնույն ժամանակ չի կարևորում, թե ինչպիսի՞նն է երկրի ֆինանսական կայունությունը կամ մակրոտնտեսական իրավիճակը, կամ էլ պետության կողմից ինչպե՞ս են հավաքագրվում հարկային եկամուտները և հետագայում վերաժվում հանրային ծառայությունների:

Հարկային համակարգերի արդյունավետության ապահովման գործում չափազանց կարևոր է հնարավոր ռիսկերի նախապես կանխատեսումը և դրանց հետ կապված բացասական հետևանքների կանխարգելումը: Այդ նպատակով ստեղծվում են ռիսկերի վերլուծության համակարգեր, որոնք, լինելով հարկային վարչարարության արդյունավետ գործիք, շարունակաբար կատարելագործվում և արդիականացվում են: Ռիսկերի վերլուծության համակարգի արմատավորումը հնարավորություն է տալիս կանխարգելել պոտենցիալ ռիսկերը, նվազեցնել վարչարարական ընթացակարգերը,

հետևաբար նաև շփումները հարկ վճարողների և հարկային մարմնի միջև¹¹¹: Դա ծառայում է որպես միջազգային լավագույն փորձի փոխանակման հարթակ՝ նպաստելով ամենատարբեր ռիսկերի բացահայտմանը, դրանց վերլուծությանն ու գնահատմանը, ինչպես նաև բացասական միտումների մեղմմանը: Այդ առումով, ինչպես ՀՀ-ում, այնպես էլ ԼՂՀ-ում, անհրաժեշտ է դեռևս կատարելագործել արդեն իսկ ձևավորված ռիսկերի վերլուծության համակարգ, որը թույլ կտա էականորեն բարձրացնել հանրապետությունների հարկային համակարգերի արդյունավետությունը:

Տեղեկատվության հավաստիության և թափանցիկության, ինչպես նաև մատչելիության ապահովումը տնտեսավարող սուբյեկտների համար ունի կարևոր նշանակություն, քանի որ ձեռնարկություններն անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հիմնականում ստանում են հարկային ծառայությունների կողմից հրապարակվող նյութերից և այդ ծառայությունների համապատասխան պաշտոնական կայքերից: Որոշ երկրներ օրենսդրական փոփոխությունները և համապատասխան ցուցումները ձեռնարկություններին ուղարկում են էլեկտրոնային փոստի միջոցով, ինչպես նաև կազմակերպում են համապատասխան թրեյնինգներ ու սեմինարներ՝ ձեռնարկությունների հաշվապահներին վերապատրաստելու և իրազեկելու համար, կամ ստեղծում են կենտրոններ, որտեղից օպերատիվ ձևով կարելի է ստանալ համապատասխան տեղեկատվություն: Տեղեկատվության հավաստիության և թափանցիկության հարցերն, անշուշտ, կարևոր են նաև ՀՀ-ի և ԼՂՀ-ի համար: ԼՂՀ-ում գլխավոր նպատակներից մեկը, բնականաբար, հարկատուին աջակցելն է՝ ճիշտ ընկալել և կիրառել հարկային օրենսդրությունը, հարկայինի գործունեության հրապարակայնություն և թափանցիկություն ապահովել: Ծրագրում սա է անցնում կարմիր թելի նման¹¹²: Այս առումով, առանձնահատուկ կարևորություն ունի 2016 թվականի դեկտեմբեր ամսից ԼՂՀ-ում ներդրված «Skype» հեռաձայնային ծառայության միջոցով հարկային օրենսդրության դրույթների իրազեկման համակարգը: Սա ծառայության բոլորովին նոր տեսակ է, որի նպատակն է ուղիղ կապ հաստատելու միջոցով պայմաններ ապահովել Արցախում ներդրումներ

¹¹¹ <http://armenpress.am/arm/news/759187/> ՊԵԿ-ն ու IOTA-ն ընդլայնում են միջազգային գործակցությունը

¹¹² Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N3(5) 2011, Լինել հարկատուի կողքին. Տարվա նշանաբառը հեռանկարային արդյունք է երաշխավորում, էջ 9

կատարելու պատրաստականություն ունեցող գործարարների, գործող հարկ վճարողների և հարկային ոլորտով հետաքրքրվող այլ անձանց համար՝ ցանկացած կետից մասնագետին հղել իրենց հետաքրքրող հարկային օրենսդրությանը վերաբերող հարցերը և օպերատիվ կարգով ստանալ դրանց պատասխանները¹¹³:

Հարկ վճարողների իրազեկվածության առավել բարձր մակարդակի ապահովումը թերևս գերակա խնդիրներից է, որի արդյունքում նվազում են հարկատուների կողմից կատարվող օրենսդրական խախտումները, պայմաններ ստեղծվում նրանց կողմից պետական բյուջե վճարման ենթակա հարկերի և այլ պարտադիր վճարների ինքնուրույն, ինքնակամ գնահատման և վճարման համար, որն էլ, ի վերջո, նպաստում է բյուջեի եկամուտների աճին¹¹⁴: Իհարկե, այս ուղղությամբ կատարվում են որոշակի քայլեր, մասնավորապես, հանրային իրազեկման, դասընթացների և թրեյնինգների կազմակերպման, հարկային համակարգի աշխատակիցների մասնագիտական մակարդակի բարձրացման, ուսումնական կենտրոնների ստեղծման և այլ ուղղություններով, սակայն, տվյալ բնագավառում աշխատանքները դեռևս չեն կրում համակարգված բնույթ և պահանջվում են դրանց կատարման համալիրության և շարունակականության ապահովում:

Հարկային համակարգերի գործունեության արդյունավետության տեսանկյունից էական նշանակություն ունի տնտեսավարող սուբյեկտների պետական գրանցման և հարկային պարտավորությունների կատարման հետ կապված գործընթացների կազմակերպումը և կարգավորումը: Զարգացած երկրներում մեծ ուշադրություն է դարձվում այդ պրոցեսներին, պայմանավորված այն հանգամանքով, որ տնտեսական շրջանառության մասնակիցները չպետք է իրենց ուժերը ջլատեն ու փոշիացնեն արտադրության կամ ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն չկապված գործողությունների կատարման վրա: Ավելին, դրանց համար իրականացվում են հնարավորինս փոքրագույն ծախսեր և չեն գործադրվում մեծ ճիգեր, այդ թվում նաև

¹¹³ <http://tax.nk.am/index.php?name=&op=view&id=758> Հարկային օրենսդրության դրույթների իրազեկում «Skype» հեռաձայնային ծառայության միջոցով

¹¹⁴ Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1(7) 2012, Համակարգի արդիականացումից մինչև հանրային իրազեկում. Բարեփոխվում են առանցքային 4 ուղղությունները, էջ 22

ժամանակային առումով: Այդ իսկ պատճառով, զարգացած երկրներում տարվում են հետևողական աշխատանքներ տվյալ գործընթացների շարունակական պարզեցման և դրանց իրականացման մատչելիության աստիճանի բարձրացման ուղղությամբ: Այդ առումով, համաշխարհային պրակտիկայում հաճախ են հանդիպում դեպքեր (Շվեյցարիա, Չեխիա, Սինգապուր և այլն), երբ ձեռնարկություններն, առնչվելով ընդամենը մեկ մարմնի հետ, կարող են ավարտել այդ գործընթացի հետ կապված բոլոր գործողություններն, իսկ շատ երկրներում արդեն գործում է ձեռնարկությունների գրանցման և հարկերի մուծման էլեկտրոնային համակարգ: Այլ խոսքով, այդ երկրներում նվազագույնի են հասցված բյուրոկրատական քաշքշուկները և սուբյեկտների գրանցման նպատակով կատարվող ծախսերը՝ ստեղծելով այդ գործընթացների իրականացման առավելագույն պարզեցված տարբերակներ: Նշվածն ուղղակիորեն ցույց է տալիս, որ հարկային համակարգերի գործունեության արդյունավետության ապահովման գործում սկզբունքային հարցերից մեկն է տնտեսավարող սուբյեկտների պետական գրանցումը և նրանց կողմից հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարումը: Սակայն, այդ գործառույթների առումով, ինչպես ՀՀ-ում, այնպես էլ ԼՂՀ-ում դեռևս չեն գործում հստակ ու թափանցիկ մոտեցումներ:

Ակնհայտ է, որ ձեռնարկություններն ու կազմակերպություններն իրենց գործունեությունը սկսելուց առաջ պետք է անցնեն մի շարք գործընթացներ՝ կապված կազմակերպության ստեղծման և գրանցման հետ: Հայաստանում ձեռնարկատիրական գործունեություն սկսելու գործընթացն անցած ժամանակահատվածում ենթարկվել է որոշակի փոփոխությունների և ներկա դրությամբ բնագավառի մի շարք խնդիրներ կարելի է համարել լուծված, քանի որ փոփոխված ընթացակարգերից շատերն ուղղված են ձեռնարկությունների շահերի պաշտպանությանը: Մասնավորապես, գրանցման ժամանակը 18 օրից հասցվել է 2 օրվա, Հայաստանում արդեն գործում է իրավաբանական անձանց պետական գրանցման էլեկտրոնային համակարգ, որի ներդրմամբ քաղաքացիներին և կազմակերպություններին հնարավորություն տրվեց գրանցել իրենց բիզնեսը «մեկ պատուհանի» սկզբունքով և ժամանակի էական խնայողությամբ: Գործընթացի դրական փոփոխություններից անհրաժեշտ է նշել այն,

որ գրանցման համար այլ պետական մարմիններից ակնկալվող անհրաժեշտ տեղեկատվությունը կարելի է ստանալ համացանցի միջոցով նույն պահին, ինչպես նաև դրա համար էլեկտրոնային համակարգի միջոցով կատարել անհրաժեշտ տուրքի վճարումը¹¹⁵:

ԼՂՀ-ում ձեռնարկությունների գրանցման գործընթացը 2016 թվականից նույնպես թևակոխել է նոր փուլ: Հանրապետությունում ստեղծվել է էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշվառման կանգնելու համար ծրագրային ապահովմամբ ենթահամակարգ, որը հնարավորություն է տալիս տնտեսավարող սուբյեկտների գրանցումը իրականացնել մեկ օրում՝ հարկ վճարողի տրամադրած էլեկտրոնային փոստի հասցեով մեկ աշխատանքային օրում ուղարկելով հարկ վճարողի հաշվառման վկայականի էլեկտրոնային տարբերակը¹¹⁶:

Բարեփոխումները նշված ուղղությամբ, անշուշտ, պետք է շարունակել ինչպես Հայաստանում, այնպես էլ Արցախում, մինչև հանրապետություններում չգործի ձեռնարկությունների և կազմակերպությունների գրանցման, ինչպես նաև դրանց կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման միջազգային չափորոշիչներին ու ստանդարտներին բավարարող համակարգ:

Հարկային համակարգերի արդյունավետության մյուս կարևոր գործոնը կապված է վճարումների քանակի և ժամկետների հետ: Հարկային առավել բարդ համակարգ ունեցող երկրներում տարվա ընթացքում կատարվում են հարկային մի շարք վճարումներ: Բնականաբար, այդ գործընթացը պահանջում է աշխատանքների իրականացման ժամանակակից տեխնոլոգիաներ և կառավարման նոր մոտեցումներ: Այդ առումով, ՀՀ-ում ներդրվել, իսկ ԼՂՀ-ում ձևավորման փուլում է գտնվում հարկերի վճարման Online (առցանց) համակարգ: Այս համակարգի առավելությունն այն է, որ ընկերությունների և կազմակերպությունների եկամտային հարկը, շահութահարկը և

¹¹⁵ ՀՀ օրենքը «Իրավաբանական անձանց պետական գրանցման, իրավաբանական անձանց առանձնացված ստորաբաժանումների, հիմնարկների և անհատ ձեռնարկատերերի պետական հաշվառման մասին» /03.04.2001թ./ ՀՕ-169

¹¹⁶ ԼՂՀ օրենքը ««Կազմակերպություններին և ֆիզիկական անձանց հարկային հաշվառման վերցնելու և հարկային հաշվառումից հանելու մասին» ԼՂՀ օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին» /20.04.2015թ./ ՀՕ-27-Ն

մնացած այլ հարկերը վճարվում են միևնույն կարգով: Համակարգի հիմնական առավելությունը հարկերի նույնականացված հաշվարկման գործընթացն է: Հայաստանում և Արցախում հարկերի վճարման Online («առցանց») համակարգի ներդրման գործընթացի նկատմամբ պետական վերահսկողությունն ու հետևողականությունը ցույց են տալիս, որ այդ առումով, հանրապետություններում տվյալ գործը դրված է կայուն հիմքերի վրա, որն, ամենայն հավանականությամբ, կհանգեցնի ցանկալի արդյունքների:

Հարկային արդյունավետ վարչարարությունը կարող է խթանել ձեռնարկատերերի կողմից իրենց գործունեության օրինական գրանցումը և նպաստել ընդհանուր տնտեսական աճին, դրանով իսկ ընդլայնել հարկային բազան ու ավելացնել հարկային եկամուտները: Սուբյեկտիվ և չհիմնավորված վարչարարական մոտեցումները հանգեցնում են հարկային համակարգի վարկանիշի անկման և կառավարման անարդյունավետության: Հարկային օրենքներին համապատասխանությունը հարկային համակարգը գործուն վիճակում պահպանելու կարևոր պայման է: Հարկային պարտավորությունների բարեխիղճ կատարման խրախուսման ճանապարհներից մեկը հարկային կանոնների հնարավոր պարզ և հասկանալի լինելն է: Չկանոնակարգված ու բարդ հարաբերությունների վրա հիմնված հարկային համակարգերը, որպես կանոն, ստեղծում են հարկերից խուսափելու յուրահատուկ տարբերակներ և ենթադրում են հարկային պարտավորությունների կատարման չհիմնավորված բարձր ծախսեր, որոնք էլ, իրենց հերթին, դառնում են կոռուպցիոն ռիսկերի մեծացման և ներդրումների ներհուսքի սահմանափակման պատճառ:

Հարկ է նշել, որ աշխարհում այլևս դադարել է քննարկման առարկա լինել հարկային բարեփոխումների ուղղությունները: Դրանք են.

- գործարարության համար հարկային բեռի հիմնավորված մակարդակի ապահովումը,
- հարկային ընդլայնված բազայի ստեղծումը,
- հավաքագրումների պարզեցված համակարգի ձևավորումը:

Այդ առումով, առավել հատկանշական են մի շարք երկրներում տեղի ունեցող

հարկային բարեփոխումները, որոնք հիմնականում իրականացվել են հարկային վճարումների կրճատման, մի շարք հարկերի գծով փաստաթղթերի համար վճարվող տուրքերի վերացման, կանխավճարների գանձման անհրաժեշտության վերացման, հարկային տոկոսադրույքների նվազեցման և այլ ուղղություններով: Համաշխարհային փորձով ապացուցված է, որ նման մոտեցումը բավական մեծ դրական ազդեցություն է ունենում տնտեսության զարգացման վրա: Այդ փորձը ցույց է տալիս նաև, որ հարկային առավել պարզ համակարգ ունենալու և հարկերի վճարման գործընթացի դյուրինացնելու հանգամանքն ունենում է առանցքային նշանակություն գործարար աշխարհի համար: Այդ նպատակով տարբեր երկրներում գործում է ընկերությունների և կազմակերպությունների հարկման մեկ աստիճանի համակարգ, որի դեպքում եկամուտները հիմնվում են ընկերության ընդհանուր շրջանառության ծավալի վրա: Եթե ընկերության և կազմակերպության հիմնադիրը տվյալ երկրի բնակիչ է, ապա նրա ստացած դիվիդենդներն ամբողջությամբ ազատվում են հարկերից և մաքսերից: Ընկերությունների եկամուտը հարկվում է մեկ միասնական դրույքաչափով՝ անկախ նրանից՝ ընկերությունը տեղական, թե օտարերկրյա է: Ոչ տեղական ընկերությունների արտասահմանյան աղբյուրներից ստացված և տվյալ երկիր չփոխանցված եկամուտն ընդհանրապես չի ենթարկվում եկամտահարկով հարկման:

Տարածքային սկզբունքով հարկային համակարգեր գործում են մի քանի այսպես կոչված «քաղաք-պետություններում», որոնցում կորպորատիվ եկամտահարկից և ծառայությունների ու ապրանքների դիմաց վճարվող հարկից բացի, տեղական ընկերությունները վճարում են սեփականության հարկ: Անշարժ գույքի հարկը ֆիզիկական անձանց համար կազմում է վարձակալության պոտենցիալ արժեքի չնչին տոկոսը: Այդպիսի երկրներում հարկային վճարումների զգալի մասը կազմում է եկամտահարկը, իսկ մնացած հարկատեսակների և գործունեության այլ ուղղությունների համար սահմանված հարկային դրույքաչափերը ձևավորվում են ըստ նշանակության: Դրանց հաջորդում են ներմուծման և ակցիզային հարկերն, ինչպես նաև տուրքերը: Ընդ որում, այդ երկրներում գոյություն ունեն ժառանգության, աճուրդների, ունեցվածքի գնահատման, անգամ մասնագիտական որակավորման և հիմնա-

դրամներում ներդրումներ կատարելու համար նախատեսված հարկեր: Այլ խոսքով, այդ երկրները տնտեսական գործունեություն ծավալելու առումով դարձել են իդեալական վայր՝ ոչ միայն ընկերությունների գործունեության աջակցող հարկային օրենսդրության առկայության, այլև դրա պահանջների կատարման պարզության շնորհիվ:

Մասնավորապես, այսօր Շվեյցարիան դարձել է աշխարհի ֆինանսական կենտրոններից մեկը, իսկ շվեյցարական բանկերը՝ ամենահուսալիները: Շվեյցարական բանկային համակարգը նույնպես ազատված է հարկերից, ուստի դա թույլ է տալիս նրանց կուտակել հսկայական եկամուտներ հարկ չվճարելու հաշվին: Ի տարբերության ԱՄՆ-ի և Եվրամիության զարգացած շատ երկրների, որոնցում հարկերը կազմում են 30-55 տոկոս, Շվեյցարիայում այդ թիվը չի գերազանցում մաքուր եկամտի 22 տոկոսը: Սինգապուրն արդեն մի քանի տարի է, ինչ առաջին տեղն է զբաղեցնում տարբեր երկրներում բիզնես վարելու շահավետ պայմանների առումով, որոնք ներառում են կազմակերպության բացման կամ փակման համար անհրաժեշտ ժամանակը, հարկա-հավաքության մեխանիզմները, հաջող բիզնեսի վարման համար անհրաժեշտ ենթակառուցվածքների առկայությունը և այլն: Այս ցուցանիշներով Սինգապուրն իդեալական վայր է բիզնես սկսելու համար: Առաջին հերթին՝ այստեղ կոռուպցիան իսպառ բացակայում է, կազմակերպության գրանցումը տևում է մի քանի ժամից մի քանի օր, իսկ մնացած բոլոր գործընթացները հիմնականում իրականացվում են առցանց: Ներդրողներին գրավելու նպատակով՝ Սինգապուրը նոր կազմակերպություններին առաջարկում է հարկային արտոնյալ պայմաններ՝ ընդհուպ մինչև հարկերից ամբողջովին ազատվելը գործունեության առաջին երեք տարիների ընթացքում: Դուբայի հարկային քաղաքականությունը և օֆշորը հետզհետե ավելի մեծ ճանաչվածություն են ձեռք բերում: Կորպորատիվ մեխանիզմների իրագործումն այս երկրում աստիճանաբար ավելի հասանելի է դառնում, իսկ ներդրումային հնարավորությունները՝ ավելի գրավիչ: Ի դեպ, այս երկրում բոլոր ընկերությունները, բացառությամբ նավթային արդյունաբերությունում և բանկային համակարգում ներգրավվածների, ազատվում են կորպորատիվ եկամտահարկից, իսկ մի շարք ապրանքների ներկրման դեպքում՝ մաքսատուրքից: Մնացած բոլոր ներկրվող ապրանքների համար գործում է միևնույն

դրույքաչափը, այն էլ 4 տոկոսի չափով¹¹⁷:

Մի շարք ոչ մեծ երկրների հարկային համակարգերի գործունեության և վերջինիս օրգանական շարունակությունը հանդիսացող հարկային հարաբերությունների կանոնակարգման համալիրությունն ու ամբողջականությունն ապահովող հարկային քաղաքականությունների իրականացման արդյունավետության առանձնահատկություններին առավել համակողմանի կենտրոնանալը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ Հայաստանում, մեր կարծիքով, առկա են բոլոր այն նախադրյալները, որոնք համապատասխան մոտեցումների պարագայում կարող են երաշխավորել հանրապետության հարկային համակարգի գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը մեծապես նպաստող գործնական ուղիներ:

Հարկային վարչարարության բարեփոխումները դրական ազդեցություն են թողել ոչ միայն բիզնես միջավայրի բարելավման, այլև Հայաստանի դիրքի վրա տարբեր միջազգային վարկանիշներում: Հարկային մարմնի շարունակական բարեփոխումների արդյունքում արձանագրված էական առաջընթացը բարձր է գնահատվել միջազգային հեղինակավոր կառույցների կողմից: «Գործարարությամբ զբաղվելը-2017» (Doing Business) զեկույցի համաձայն Հայաստանն ընդհանուր ցուցանիշի բարելավման հետ մեկտեղ առաջընթաց է արձանագրել նաև «Հարկերի վճարումը» ցուցանիշում: Այդ ցուցանիշով Հայաստանը բարելավել է իր դիրքերը՝ 190 երկրների շարքում զբաղեցնելով 88-րդ տեղը: Ընդ որում, համաձայն GCI 2012-2013 զեկույցի՝ դեռևս 2013 թվականին Հայաստանն իր զարգացման մակարդակով վերջնականապես անցել էր անցումային փուլը և առաջին անգամ ընդգրկվել ռացիոնալ զարգացող պետությունների շարքում¹¹⁸: Ցուցանիշի հաշվարկման ժամանակ հաշվի են առնվել հարկերի և պարտադիր վճարումների ընդհանուր թվաքանակը, վճարման մեթոդը, հաճախականությունը, հաշվետվությունների ներկայացման պարբերականությունը, հիմնական հարկային հաշվետվությունների կազմման, ներկայացման և վճարման համար

¹¹⁷ Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(13) 2014, Օֆշորային երկիր կամ հարկային դրախտ... Հարկային արտոնյալ պայմանները՝ տնտեսությունը խթանելու միջոց, էջ 112-116

¹¹⁸ Հարկատու ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական N2(10) 2012, Գնահատում են միջազգային հեղինակավոր կառույցները Doing Business-2013. Հարկային վարչարարության ոլորտում Հայաստանը բարելավել է վարկանիշը, էջ 8

ծախսվող ժամանակը, ինչպես նաև հարկի դրույքաչափը՝ շահույթի նկատմամբ: «Հարկերի վճարում» ցուցանիշի գծով առաջընթացն արձանագրվել է հենց «վճարումներ» և «Ժամանակ» բաղադրիչների բարելավման շնորհիվ:

Միևնույն ժամանակ, ՀՀ հարկային համակարգը դեռևս հեռու է կատարյալ լինելուց, ինչի վկայություն պետք է համարել «Գործարարությամբ զբաղվելը-2017» (Doing Business) զեկույցի՝ աշխարհի երկրների վարկանիշային սանդղակի, տվյալները (տես՝ աղյուսակ 5):

Աղյուսակ 5

Աշխարհի մի շարք երկրների «Doing Business-2017» վարկանիշային ցանկը¹¹⁹

Երկիր	Գործարարությամբ զբաղվելու մատչելիության վարկանիշային սանդղակ	Ձեռնարկատիրության կազմակերպում	Սեփականության գրանցում	Վարկերի ստացում	Ներդրողների շահերի պաշտպանություն	Հարկերի վճարում	Միջազգային առևտուր
Նոր Զելանդիա	1	1	1	1	1	11	55
Սինգապուր	2	6	19	20	1	8	41
Դանիա	3	24	12	32	19	7	1
Հոնկոնգ	4	3	61	20	3	3	42
Կորեա	5	11	39	44	13	23	32
Նորվեգիա	6	21	14	75	9	26	22
Մեծ Բրիտանիա	7	16	47	20	6	10	28
ԱՄՆ	8	51	36	2	41	36	35
Շվեդիա	9	15	10	75	19	28	18
Մակեդոնիա	10	4	48	16	13	9	27
Հայաստան	38	9	13	20	53	88	48

Անհրաժեշտ է, սակայն, հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ, միևնույն ժամանակ, այդ զեկույցում Հայաստանի առումով (Doing Business 2017 data for Armenia) նշվում է, որ վարկերի ստացում, էլեկտրաէներգիայի միացում, պայմանագրերի կի-

¹¹⁹ <http://www.doingbusiness.org/rankings>

րարկում և մի շարք այլ ցուցանիշների գծով հանրապետությունում նախորդ ժամանակահատվածի համեմատ արձանագրվել է որոշակի առաջընթաց (տես՝ աղյուսակ 6-ը):

Աղյուսակ 6

ՀՀ-ում գործարարությամբ զբաղվելու մատչելիության ցուցանիշներ

2016-2017թթ.¹²⁰

Ցուցանիշներ	2017թ. գնահատական	2016թ. գնահատական	Փոփոխություն
Ընդհանուր	38	43	+5
Ձեռնարկատիրության կազմակերպում	9	9	անփոփոխ
Շինարարական թույլտվությունների ստացում	81	78	-3
Էլեկտրաէներգիայի միացում	76	85	+9
Սեփականության գրանցում	13	13	անփոփոխ
Վարկերի ստացում	20	42	+22
Ներդրողների շահերի պաշտպանություն	53	51	-2
Հարկերի վճարում	88	88	անփոփոխ
Միջազգային առևտուր	48	48	անփոփոխ
Պայմանագրերի կիրարկում	28	35	+7
Սնանկության ճանաչում	78	75	-3

Տվյալների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ Հայաստանի Հանրապետությունն, այդուհանդերձ, ունի բոլոր հնարավորություններն արագորեն բարձրացնելու հարկային համակարգի և երկրում վարվող հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը: Այս հանգամանքը չափազանց կարևոր է նաև Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության համար: Միևնույն ժամանակ հանրապետությունում գործող հարկային համակարգը դեռևս գտնվում է ձևավորման փուլում: Այդ իսկ պատճառով, քաղաքական և սոցիալ-տնտեսական իրավիճակից ելնելով, բնականաբար, պետք է ավելի կարևորել հանրապետության հարկային համակարգի կոորդինացումն ու փոխգործակցությունը Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի հետ և ապահովել

¹²⁰ <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/armenia/>

դրանց արդյունավետ գործունեությունը՝ իհարկե, կարևորելով զարգացման ընթացիկ փուլում Արցախում հարկերի հատկապես ֆիսկալ գործառույթը:

Ընդհանրացնելով, անհրաժեշտ է նշել, որ դիտարկված մոտեցումները և հայկական երկու հանրապետություններում ընտրված հարկային բարեփոխումների ուղին պետք է հիմնվի զարգացած երկրներում ձևավորված հարկային բարեփոխումների առաջավոր փորձի վրա և հաշվի առնվեն հիմնական այն առանձնահատկությունները, որոնք բնորոշ են հայրենական տնտեսություններին:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Ատենախոսությունում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա ստացված արդյունքներն ամփոփված են հետևյալ **եզրակացություններում**.

1. ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում տնտեսական ազատական հարաբերությունների ձևավորման անցած ժամանակահատվածում իրականացված հարկային բարեփոխումների հետ կապված գործընթացների համակողմանի ուսումնասիրության արդյունքում հիմնավորվել է հայկական երկու պետությունների հարկային համակարգերի կոորդինացված գործունեության իրականացման և դրանցում վարվող տնտեսական քաղաքականությունների համակարգվածության մակարդակի բարձրացման անհրաժեշտությունը: Հատկապես կարևորվել է ՀՀ-ում ընթացող հարկային ոլորտի բարեփոխումների ուղղությունների հաշվառումով ԼՂՀ-ում համապատասխան մեխանիզմների և մոտեցումների, ինչպես նաև գործիքակազմի մշակումը և ներդրումը: Դրանց անհրաժեշտությունը պայմանավորված է ոչ միայն երկու հայկական հանրապետությունների տնտեսությունների ինտեգրվածության աստիճանի բարձրացմամբ, այլև այնպիսի կարևոր հանգամանքներով, ինչպիսիք են ՀՀ-ում վերջերս ընդունված «Հարկային օրենսգրքի» կիրառմամբ և մաքսային հարաբերությունների կարգավորման միասնականությամբ: Այս առումով, քննարկման և հստակեցման է ենթակա ԼՂՀ-ում «Հարկային օրենսգրքի» ընդունման նպատակահարմարությունը, մաքսային հարաբերությունների կատարելագործման, ինչպես նաև վարչարարության հարթությունում առավել արդյունավետ գործիքակազմի ընտրության և կիրառման հիմնախնդիրների լուծումը: Այս իմաստով, ակնկալվում է, որ «Հարկային օրենսգրքի» ընդունումը կարևոր ներդրում կլինի տնտեսության ակտիվացման, գործարար միջավայրի հետագա բարելավման ու օտարերկրյա ներդրումների ներգրավման գործում, ինչի արդյունքում հնարավոր կլինի ապահովել երկարաժամկետ և կայուն տնտեսական աճ:

2. ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի փոխադարձ կապի կարևորությունը, պայմանավորված լինելով հանրապետությունների տնտեսությունների սերտ ինտե-

գրվածությամբ և միասնական մաքսային սահմանների առկայությամբ, նոր իրողությունների, հատկապես, ԵԱՏՄ-ին ՀՀ-ի անդամակցության պայմաններում ենթադրում է նրանց հարկային համակարգերի գործունեության կոորդինացում և փոխգործակցության ձևերի կատարելագործում: Մեծ նշանակություն է ձեռք բերում ՀՀ-ի ԵԱՏՄ-ի անդամակցությամբ պայմանավորված Արցախի հարկատուների համար համագործակցության մեխանիզմների մշակման և ներդրման հարցերի ուսումնասիրությունը, ԵԱՏՄ մաքսային օրենքների պահանջների կատարման, հարկ վճարողների համար էլեկտրոնային ծառայությունների, ինչպես նաև հարկային տեղեկատվության ավտոմատացված փոխանակման շրջանակում առաջացող հարցերի կարգավորումը:

3. Հարկային հարաբերությունների կարգավորման նպատակով ՀՀ և ԼՂՀ կառավարությունները ներկայումս առաջնորդվում են որոշակի համաձայնագրերով, որոնցով, ընդհանուր առմամբ, լուծվում են մաքսային սահմանով ներմուծման և արտահանման, հարկերի հաշվարկման և վճարման, ինչպես նաև փաստաթղթաշրջանառության հետ կապված խնդիրները: Մասնավորապես, երկու հանրապետությունների հարկային օրենսդրությամբ էլ «ներմուծում», «ներմուծում ազատ շրջանառության համար», «արտահանում» և «արտահանում ազատ շրջանառության համար» հասկացությունները սահմանված են որպես ՀՀ մաքսային սահմանով ներմուծում կամ արտահանում, իսկ միմյանց միջև մաքսային սահմանների փոխարեն գործում են ապրանքանյութական արժեքների ներմուծումն ու արտահանումը հաշվառող հսկիչ կետեր: Հստակեցված են մի հանրապետության տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից մյուս հանրապետության վարչական տարածքում առանձնացված ստորաբաժանումներով, ներկայացուցչություններով ու մասնաճյուղերով գործունեության իրականացման արդյունքներից առաջացող հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգերը: Ձևավորված են մատակարարվող ապրանքների և մատուցվող ծառայությունների նկատմամբ անուղղակի հարկերի հաշվանցման և վերադարձման մեխանիզմները, ներդրված են հարկային հաշիվների լրացման ու դուրսգրման կարգեր և այլն: Համաձայնեցված գործողությունների արդյունքում նրանց միջև եկամուտների կրկնակի հարկումը բացառվում է: Նշված գործընթացների ժամանակ ծագող հարցերի վերաբերյալ

հանրապետությունների հարկային մարմինները միմյանց տրամադրում են համապատասխան տեղեկատվություն, սակայն դա դեռևս չի հանդիսանում հանրապետությունների հարկային համակարգերի արդյունավետ փոխգործակցության երաշխիք: Փոխգործակցության արդյունավետության բարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է համապատասխան ծրագրային միջոցների ներդրմամբ կապ հաստատել ՀՀ և ԼՂՀ հարկային համակարգերի տեղեկատվական բազաների միջև՝ ինչը կստեղծի առցանց հարթակ տեղեկատվության ներկայացման և փոխանակման համար ու հնարավորություն կտա հրաժարվելու թե՛ հարկային մարմինների կողմից միմյանց տրամադրվող, թե՛ հարկ վճարողների կողմից հարկային մարմիններ ներկայացվող բազմաթիվ թղթային կրիչներից: Նշված միջոցառումների ապահովումը կնպաստի փոխգործակցության կատարելագործմանը, փաստաթղթաշրջանառության կրճատմանը և «պետություն-մասնավոր հատված» գործընկերային կապերի ամրապնդմանը:

4. Փոխգործակցության ձևավորված մակարդակի գնահատման և փոխգործակցության ընթացքում առաջացող խնդիրների քննարկման և լուծման համար անհրաժեշտ է ստեղծել մշտական գործող խորհուրդ: Այն պետք է լինի հարկային մարմիններին կից, որի կազմում կներառվեն նաև մասնավոր հատվածի ներկայացուցիչներ երկու հանրապետություններից: Խորհուրդը պետք է կոչված լինի ապահովելու երկու հանրապետությունների հարկային համակարգերի համահունչ և ներդաշնակ քաղաքականությունների որդեգրումը, երկարաժամկետ ռազմավարության և տարբեր գերակա ուղղություններով բարեփոխումների հայեցակարգերի և փաթեթների մշակումը՝ մասնավոր հատվածի հետ սերտ համագործակցության միջոցով: Նշված նպատակների իրագործման նպատակով անհրաժեշտ է հստակ ամրագրել նիստերի ժամանակացույց, որտեղ քննարկման առարկա պետք է դառնան երկու հանրապետությունների հարկային մարմինների և տնտեսավարող սուբյեկտների փոխգործակցության ընթացքում ի հայտ եկող խնդիրները: Արդյունքում այս մարմինը կդառնա այն հարթակը, որը իր գործունեությամբ պետք է ուղենշի հայրենական տնտեսությունների զարգացման երկարաժամկետ ռազմավարությունը:

5. Հարկային բարեփոխումների գլխավոր խնդիրը միջնաժամկետ հեռանկարում

պետք է դառնա կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ բարեփոխումների ապահովման միջոցով տնտեսական զարգացման համար համապատասխան պայմանների ստեղծումը: Ընդ որում, բյուջեի եկամտային բազան պետք է լինի իրատեսական, քանի որ դրանից է մեծապես կախված բարեփոխումների հաջողությունը: Մասնավորապես, աշխատանքում կատարված վերլուծությունների արդյունքում ներկայացվել է, որ ՀՀ կողմից տրամադրվող միջպետական վարկը ԼՂՀ պետական բյուջեի ամենամեծ եկամտային հոդված է, որը 2010-2015 թվականների համար կազմել է ընդհանուր եկամուտների միջինում 57.4 տոկոսը: Սակայն պետք է նշել, որ ԼՂՀ ներկրվող ապրանքների և հիմնական միջոցների համար ՀՀ մաքսային սահմանին հաշվարկվող հարկերի և մաքսատուրքի գումարները գանձվում են ՀՀ պետական բյուջե: Ինչպես նաև ՀՀ հարկ վճարողների կողմից ԼՂՀ հարկ վճարողներին դուրս գրվող հարկային հաշիվներով առանձնացված անուղղակի հարկերի գումարները, որոնք մի քանի անգամ գերազանցում են ԼՂՀ հարկ վճարողների կողմից ՀՀ հարկ վճարողներին դուրս գրվող հարկային հաշիվներով առանձնացված անուղղակի հարկերի գումարներին, նույնպես հաշվեգրվում են ՀՀ պետական բյուջե: Այդ առումով, ՀՀ պետական բյուջե գանձվող նշված գումարները կարելի է համարել ՀՀ կողմից տրամադրվող միջպետական վարկի մասնակի փոխհատուցում: Կարևորելով ԼՂՀ պետական բյուջեին ՀՀ պետական բյուջեից հատկացվող միջպետական վարկի նշանակությունը, այնուամենայնիվ, պետք է կիրառել երկու հանրապետությունների միջև միջպետական օգնության նոր, ավելի արդյունավետ մեխանիզմ՝ ամսական կտրվածքով տնտեսական գործարքների արդյունքում առաջացող տարբերությունը փոխանցելով համապատասխանող պետական բյուջե: Արդյունքում իրատեսականորեն կարտացոլի հավաքագրվող հարկային եկամուտների մակարդակը, վերլուծական աշխատանքների հիմքում կդրվեն առավել ստույգ ցուցանիշներ և կսահմանվի միջպետական օգնության ավելի ճիշտ ձևաչափ:

6. Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է մշակել և կիրառության մեջ դնել ինքնահայտարարագրման և արտոնությունների տրամադրման ինստիտուտների փոխկապակցվածության հենքի վրա հիմնված հարկային քաղաքականություն: Բոլոր հիմնա-

կան հարկատեսակների գծով հարկատուները ինքնուրույն պետք է լրացնեն և ներկայացնեն հայտարարագրեր:

Ներկայումս ՀՀ-ում ներդրված է «օրինապահ հարկ վճարող» համակարգը, որտեղ գրանցվող և որպես օրինապահ ճանաչվող հարկ վճարողների նկատմամբ կիրառվում է հարկային համեմատաբար մեղմ վարչարարություն: Սակայն, կարծում ենք անհրաժեշտ է հստակեցնել և կանոնակարգել արտոնությունների տրամադրման հետագա գործիքակազմը: Ժամանակին ու պատշաճ ձևով հայտարարագրեր ներկայացնող և սահմանված ժամեւոներում ու լրիվությամբ հարկային պարտավորությունները կատարող հարկ վճարողների համար անհրաժեշտ է հաջորդող որոշակի ժամանակահատվածի համար գործեն արտոնություններ, մասնավորապես հաջորդող բյուջետային տարվա ընթացքում զերծ մնան.

- բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ստուգումներից,
- ուսումնասիրություններից, գույքագրումներից և չափագրումներից,
- հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտումների ստուգումներից,
- հարկային մարմինների հետ ավելորդ փոխհարաբերվելուց:

Վարվող հարկային քաղաքականությանը զուգահեռ պետք է պարբերաբար ուսումնասիրել հարկ վճարողների կարծիքը դրա վերաբերյալ, ինչպես նաև քայլեր ձեռնարկել պարզաբանումների հիմնավորման ամրապնդման ուղղությամբ, ինչի արդյունքում կհստակեցվի արտոնությունների տրամադրման հիմքերը, կանոնները և հրապարակայնությունը: Իրականացվող քաղաքականությամբ կապահովվի «դեմքով դեպի հարկատուն» սկզբունքի գերակայություն՝ հաստատելով տնտեսավարող սուբյեկտների հետ գործընկերային կապեր: Արդյունքում երկու հանրապետություններում կապահովվի բյուջետային եկամուտների լրացուցիչ աճ, իսկ պարտաճանաչ հարկ վճարողները կօգտվեն սահմանվող մի շարք արտոնություններից:

7. Հարկային բարեփոխումներն, առաջին հերթին, պետք է հետապնդեն հարկերի ֆիսկալ և կարգավորող գործառույթների միջև օպտիմալ հարաբերակցության հաստատման նպատակ: Հարկային համակարգի արդյունավետության չափորոշիչներ

պետք է դառնան հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխումը, հարկերի նպատակահարմար դրույքաչափերի սահմանումը, հարկային համակարգի պարզեցումը, հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը և այդ նպատակով կատարվող ծախսերի կրճատումը: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը պետք է իրականացվի հարկային մարմինների իրավասությունների հստակեցման, հարկատուների պատասխանատվության բարձրացման զուգակցմամբ: Միջնաժամկետ հեռանկարում հարկային բարեփոխումները պետք է ուղղված լինեն հարկային օրենսդրության կատարելագործմանը, դրա պարզեցմանը, հարկային համակարգի կայունության և թափանցիկության ապահովմանը, չեզոքության բարձրացմանը և այլն: Մասնավորապես, աշխատանքում կատարված վերլուծությունների արդյունքում հիմնավորվել է, որ անուղղակի հարկերի մասնաբաժինը ՀՆԱ-ի կազմում բավական բարձր է: Կարևորվել է ԱԱՀ-ի դրույքաչափի աստիճանական նվազեցման և ԼՂՀ-ում եկամտային հարկի պրոգրեսիվ սանդղակի ներդրման անհրաժեշտությունը, ինչի արդյունքում կնվազի հարկային բեռի ծանրությունը փոքր ու միջին ձեռնարկատերերի և բնակչության անապահով խավերի վրա: Նշված պայմանների առկայության դեպքում հանրապետությունների հարկային համակարգերն, անշուշտ, կարող են դառնալ նրանց սոցիալ-տնտեսական առաջընթացին նպաստող կարևոր գործոն:

8. Հարկային բարեփոխումների հիմնական նպատակի իրագործումն ենթադրում է դրանց կայունության և կանխատեսելիության, հարկային կարգապահության և պարտավորությունների կատարման կամավորության, ինչպես նաև հարկման արդարացիության սկզբունքների ապահովում: Ակնհայտ է, որ այդ ուղղությամբ ցանկալի արդյունքների հասնելու համար, առաջին հերթին, պետք է հնարավորինս պարզեցնել հարկերի վճարման գործընթացը և կրճատել դրա հետ կապված փաստաթղթերի ձևակերպման համար պահանջվող ժամանակը: Արդի պայմաններում հարկային վարչարարության բարեփոխումների առաջնահերթություններից մեկը դարձել է նշված մոտեցումների ապահովումը և հարկային մարմնի կողմից հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը: Այս հանգամանքը մեծապես կնպաստի հարկերի

կամավոր վճարման սկզբունքների արմատավորմանն, ինչն արդյունավետ վարչարարության իրականացման անհրաժեշտ հիմքն է: Արդյունքում, հարկերի հաշվարկման և վճարման պրոցեսին հարկային մարմնի միջամտությունը կհասցվի նվազագույնի և էականորեն կփոքրանա սուբյեկտիվ մոտեցումների հավանականությունը: Այլ խոսքով, նվազեցնելով հարկ վճարողի կողմից իր հարկային պարտավորությունները ճիշտ գնահատելու և կատարելու համար անհրաժեշտ ժամանակը, հարկերի չվճարման հավանականությունը կհասցվի նվազագույնի: Ակնհայտ է, որ դրա համար հարկային մարմինները պետք է ձեռնարկեն շարունակական քայլեր իրենց աշխատանքի թափանցիկությունը բարձրացնելու, հարկ վճարողների նկատմամբ անաչառ մոտեցումներ կիրառելու և հարկ վճարողների շրջանակում վստահության մթնոլորտ ստեղծելու ուղղությամբ:

9. Հայաստանի և Արցախի հարկային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման գործում մեծ դեր կարող է ունենալ հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավումը: Այդ ուղղությամբ ցանկալի արդյունքների հասնելու համար հարկային մարմինները հարկ վճարողներին պետք է առաջարկեն ծառայությունների մատուցման արդյունավետ ուղիներ, էապես ընդլայնելով էլեկտրոնային ծառայությունների շրջանակը և նվազագույնի հասցնելով «հարկային մարմին-հարկատու» շփումները: Այդ առումով, հանրապետություններում շարունակվող հարկային բարեփոխումները պետք է ուղղված լինեն հարկային համակարգերի մատչելիության և արդյունավետության ապահովմանն, ինչն, իր հերթին, ենթադրում է հետևողական աշխատանքների իրականացում հարկային օրենսդրության կատարելագործման, հարկատեսակների ձևավորման, դրանց համախմբման, հարկային գործընթացի պարզեցման և, ընդհանրապես, հարկ վճարողների համար պարտավորությունների կատարման առավել նպաստավոր պայմանների ստեղծման ուղղությամբ: Այս առումով, ՀՀ և ԼՂՀ հարկային մարմինները հանրապետությունների տնտեսավարողների հետ առնչվելիս պետք է, առաջին հերթին, առաջնորդվեն հարկային համակարգի մատչելիության մակարդակը բնութագրող երեք հիմնական չափորոշիչներով՝

հարկատեսակների քանակի, հարկագանձման դրույքաչափի և հարկային պարտավորությունները կատարելու համար պահանջվող ժամանակի ճիշտ սահմանմամբ:

10. ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում համակողմանիորեն խթանելով փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացումը, միևնույն ժամանակ, հատուկ ուշադրություն պետք է դարձնել խոշոր բիզնեսի լիարժեք և ամբողջական, իրական ծավալներով հարկմանը, քանի որ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների հիմնական մասն այսօր ապահովվում է հատկապես դրա կողմից: Խոշոր գործարարների կողմից հարկային պարտավորությունների կատարումն էականորեն կնպաստի հարկային համակարգի կայացմանն ու զարգացմանը: Հարկային ոլորտում հանրային հսկողության դերը բարձրացնելու նպատակով հարկային իրավախախտումների, դրանց նկատմամբ հարկային ծառայության կիրառած գործողությունների, ինչպես նաև պատասխանատվության միջոցների մասին պետք է պարբերաբար կազմակերպել համապատասխան հրապարակումներ: Նշված աշխատանքները պետք է կրեն շարունակական բնույթ և ուղղված լինեն հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում արդարության և չեզոքության մակարդակի բարձրացմանը և հարկատուների համար հավասար պայմանների ստեղծմանը: Սույն նպատակների իրագործումը պահանջում է հարկային հարաբերությունների կարգավորման գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության գործունե մեխանիզմների ներդրում, հարկումից խուսափելու հնարավորությունների բացառում և այլն: Նման քաղաքականության կիրառումը, անշուշտ, կնպաստի հարկ չվճարող կազմակերպությունների թվաքանակի նվազմանը և հարկային մշակույթի զարգացմանը:

11. Հարկային համակարգի արդյունավետության առումով չափազանց կարևոր է ստվերային տնտեսության դեմ պայքարը, որն, անշուշտ, չի կարող սահմանափակվել միայն վարչարարական մեթոդներով: Դրանք պետք է հետապնդեն նաև հարկային օրենսդրության պահանջների պահպանման նկատմամբ օպերատիվ վերահսկողության մեխանիզմների կատարելագործման և ստվերային տնտեսական գործարքների բացահայտման գործունե մոտեցումների ներդրման նպատակ: Դրա համար պետք է ՀՀ-ում և ԼՂՀ-ում ձևավորել այնպիսի տնտեսական միջավայր, որի պայմաններում գործող

սությեկտները ցանկություն ունենան վճարելու հարկեր և ստանալու օրինական եկամուտներ: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման ժամանակ նախապատվությունը տալ հարկերի կարգավորիչ գործառույթի իրացմանը:

Դիտարկված խնդիրների լուծման և հարկային համակարգերի կոորդինացված գործունեության արդյունքում կարելի է ներդաշնակեցնել հայկական երկու պետություններում վարվող տնտեսական քաղաքականությունները, ինչը կարևոր դեր կխաղա «պետություն-մասնավոր հատված» երկխոսության խթանման, հարկային համակարգի նկատմամբ վստահության ամրապնդման և օրինապահության մշակույթի զարգացման գործում:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

1. Արցախի Հանրապետության Սահմանադրություն, /20.02.2017թ./ [51]
2. Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրություն, /06.12.2015թ./ [51]
3. ԼՂՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» /21.05.2003թ./ ՀՕ-52 [37, 124]
4. ԼՂՀ օրենքը «Առևտրի հարկի մասին» /08.06.2002թ./ ՀՕ-207 [39, 130]
5. ԼՂՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի մասին» /18.12.1998թ./ ՀՕ-43 [36, 122]
6. ԼՂՀ օրենքը «Ավտոմոբիլային ճանապարհների շինարարության, նորոգման և պահպանման համար կատարվող հատկացումների (մասհանումների) մասին» /12.02.1999թ./ ՀՕ-52 [63]
7. ԼՂՀ օրենքը «Արտոնագրային վճարների մասին» /27.12.2011թ./ ՀՕ-91-Ն [40, 136]
8. ԼՂՀ օրենքը «Բյուջետային համակարգի մասին» /24.12.2003թ./ ՀՕ-94 [32]
9. ԼՂՀ օրենքը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» 22.12.2000թ, ՀՕ-133 [134]
10. ԼՂՀ օրենքը «Գույքահարկի մասին» /26.11.2003թ./ ՀՕ-72 [42]
11. ԼՂՀ օրենքը «Եկամտահարկի մասին» /15.02.1999թ./ [61, 128]
12. ԼՂՀ օրենքը «Եկամտային հարկի մասին» /28.12.2013թ./ ՀՕ-86-Ն [35]
13. ԼՂՀ օրենքը ««Կազմակերպություններին և ֆիզիկական անձանց հարկային հաշվառման վերցնելու և հարկային հաշվառումից հանելու մասին» ԼՂՀ օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին» /20.04.2015թ./ ՀՕ-27-Ն [116]
14. ԼՂՀ օրենքը «Հաստատագրված վճարների մասին» /19.10.1998թ./ ՀՕ-27 [38, 132]
15. ԼՂՀ օրենքը «Հարկերի մասին» /16.06.1998թ./ ՀՕ-23 [73]
16. ԼՂՀ օրենքը ««Հարկերի մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության օրենքում լրացում և փոփոխություններ կատարելու մասին» /23.12.2015թ./ ՀՕ-63-Ն [91]
17. ԼՂՀ օրենքը «Հողի հարկի մասին» /19.10.1998թ./ ՀՕ-28 [43]
18. ԼՂՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» /09.01.1999թ./ ՀՕ-47 [34, 126]

19. ԼՂՀ օրենքը ««Շահութահարկի մասին» ԼՂՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 29.12.2008թ. [60]
20. ԼՂՀ օրենքը «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» /14.05.1998թ./ [62]
21. ԼՂՀ օրենքը «Պետական տուրքի մասին» /14.04.2004թ./ ՀՕ-104 [41]
22. ՀՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» /07.07.2000թ./ ՀՕ-79 [46, 123]
23. ՀՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» /14.05.1997թ./ ՀՕ-118 [45, 121]
24. ՀՀ օրենքը «Արտոնագրային վճարների մասին» /22.12.2010թ./ ՀՕ-209-Ն [135]
25. ՀՀ օրենքը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» 28.12.1998թ, ՀՕ-270 [133]
26. ՀՀ օրենքը «Գույքահարկի մասին» /26.12.2002թ./ ՀՕ-491-Ն [49]
27. ՀՀ օրենքը «Եկամտահարկի մասին» /27.12.1997թ./ ՀՕ-183 []
28. ՀՀ օրենքը «Եկամտային հարկի մասին» 22.12.2010թ, ՀՕ-246-Ն [48, 127]
29. ՀՀ օրենքը «Ինքնազբաղված անձանց հարկային արտոնությունների մասին» /16.12.2016թ./ ՀՕ-261-Ն [93]
30. ՀՀ օրենքը «Իրավաբանական անձանց պետական գրանցման, իրավաբանական անձանց առանձնացված ստորաբաժանումների, հիմնարկների և անհատ ձեռնարկատերերի պետական հաշվառման մասին» /03.04.2001թ./ ՀՕ-169 [115]
31. ՀՀ օրենքը «Հաստատագրված վճարների մասին» 07.07.1998թ, ՀՕ-236 [131]
32. ՀՀ օրենքը «Հարկերի մասին» /14.04.1997թ./ ՀՕ-107 [44]
33. ՀՀ օրենքը «Հողի հարկի մասին» /14.02.1994թ./ ՀՕ-101 [50]
34. ՀՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» /30.09.1997թ./ ՀՕ-155 [47, 125]
35. ՀՀ օրենքը «Շրջանառության հարկի մասին» 19.12.2012թ, ՀՕ-236-Ն [129]
36. ՀՀ օրենքը «Սահմանամերձ համայնքներում իրականացվող գործունեությունը հարկերից ազատելու մասին» /20.11.2014թ./ ՀՕ-156-Ն [90]
37. ԼՂՀ կառավարության 2012-2017թթ. գործունեության ծրագիր, 3.3.6 Հարկային համակարգը, Ստեփանակերտ, 2012թ, Էջ 35 [107, 110]

38. ԼՂՀ կառավարության 2014-2018թթ. տնտեսական քաղաքականության ծրագիր, էջ 35 [101]
39. ԼՂՀ 2016-2018թթ. պետական միջնաժամկետ ծախսերի ծրագիր, էջ 22 [102]
40. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ ՀՀ ֆինանսների նախարարություն, Երևան, 2015, էջ 2 [64]
41. Հայաստանի հանրապետության պետական եկամուտների (հարկային և մաքսային) վարչարարության ռազմավարության 2008-2011թթ. ծրագիր, էջ 3 [84]
42. Հարկային մարմնի ՏՏ ոլորտի զարգացման ռազմավարություն [103]
43. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հրաման «օրինապահ» հարկ վճարողների ցանկի ձևավորման մասին առ 11 հունվարի 2013թ. N 14-Ա [89]
44. Ալոյան Տ., «Ֆինանսական իրավունք», Երևան, 2003թ., էջ 19 [27]
45. Բադանյան Լ. Հ., «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, 2010, էջ 135, 136, 137 [5, 29, 74]
46. Թամազյան Ա., «Հարկային օրենսդրության հիմունքներ», Երևան, 2003, էջ 8, 12 [17, 52]
47. Հարությունյան Վ. Լ., Հարությունյան Դ. Վ., Հարությունյան Տ. Վ., «Հարկեր և հարկազանձում», Երևան, 2010, էջ 18, 21, 22 [11, 12, 14]
48. Սամուելսոն Ա. Փոլ, Նորդհաուս Դ. Ուիլյամ, «Տնտեսագիտություն», II Մակրոտնտեսագիտություն, Երևան, 1997, էջ 324 [10]
49. Սարինյան Ռ. Ն., «Տնտեսագիտություն», Երևան, 2005, էջ 229 [21]
50. Տոնոյան Թ., «Տնտեսագիտության հիմունքներ», Երևան, 2003թ., էջ 105 [28]
51. Օսիկյան Ա., «Հարկային իրավունք», Երևան, 2009թ., էջ 39, 60 [26, 54]
52. Բաղդասարյան Վ. Գ., «Հայաստանի հանրապետությունում գործող ուղղակի հարկերը», «Տնտեսագետ», Երևան, 2007թ, էջ 22, 23 [71, 72, 76, 77]
53. Բոստանջյան Վ., Թադևոսյան Ա., «Հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական սկզբունքները», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, Երևան, 2015թ. հուլիս-սեպտեմբեր, էջ 285 [23, 24]

54. Բոստանջյան Վ., Հարությունյան Տ., «Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», Այլընտրանք գիտական հանդես, հունվար-մարտ 2016#1, էջ 328 [81]
55. Գրիգորյան Գ., Մուրադյան Մ., «Հարկաբյուջետային քաղաքականության դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում» ՀՀ սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները և առաջնահերթությունները, Եվրասիա միջազգային համալսարան գիտական նյութերի ժողովածու, Երևան, 2014թ., էջ 174 [2, 3]
56. Ղահրամանյան Հ. Շ., «ԼՂՀ և ՀՀ հարկային համակարգերի ներդաշնակեցման հիմնահարցերը», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2005 ապրիլ-մայիս, էջ 78 [108]
57. Ղահրամանյան Հ. Շ., «Հարկային բեռը և տնտեսական աճը ԼՂՀ-ում», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006թ. օգոստոս, էջ 129 [55]
58. Մաթևոսյան Ա., «Հարկերի էությունը և հարկային հարաբերությունների կարգավորումը», Այլընտրանք գիտական հանդես, հունվար-մարտ 2016#1, էջ 407 [15]
59. Մինասյան Մ., «Ֆիզիկական անձանց եկամուտների հարկման օրենսդրական կարգավորումը ԼՂՀ-ում», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006 սեպտեմբեր #11, էջ 33 [30]
60. Ներսիսյան Կ. Ա., «ՀՀ և ԼՂՀ հարկային քաղաքականությունների ներդաշնակեցման հիմնահարցերը», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, Երևան, 2006 մայիս, էջ 144 [1]
61. Սարգսյան Դ., «Հարկային ներուժի գնահատման տնտեսագիտական հիմնախնդիրները», Հայաստան «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» ամսագիր, 2012թ. փետրվար #2(140), էջ 23 [94]
62. Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1, ապրիլ-հունիս 2010, Հարկատու-հարկային մարմին հարաբերությունները պետք է

- կառուցվեն գործընկերային հարթությունում, էջ 5 [83]
63. Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1, ապրիլ-հունիս 2010, Հարկատու ON-LINE, էջ 33 [105]
64. Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N1(7) 2012, Համակարգի արդիականացումից մինչև հանրային իրազեկում. Բարեփոխվում են առանցքային 4 ուղղությունները, էջ 22 [114]
65. Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N2(4) 2011, Նոր հայացք՝ փոքր բիզնեսին. Առաջին՝ օրենսդրական քայլերն արված են, էջ 25 [75]
66. Հարկատու ԼՂՀ հարկային պետական ծառայության պարբերական N3(5) 2011, Լինել հարկատուի կողքին. Տարվա նշանաբառը հեռանկարային արդյունք է երաշխավորում, էջ 9 [112]
67. Հարկատու ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական N1 օգոստոս 2009, Հարկային ու մաքսայինը՝ բարեփոխումների ճանապարհին, էջ 12 [82]
68. Հարկատու ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական N2(10) 2012, Գնահատում են միջազգային հեղինակավոր կառույցները Doing Business-2013. Հարկային վարչարարության ոլորտում Հայաստանը բարելավել է վարկանիշը, էջ 8 [118]
69. Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(13) 2014, Հարկային օրենսգիրքը՝ կայուն և կանխատեսելի բիզնես միջավայրի երաշխիք, էջ 14 [66]
70. Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(13) 2014, Օֆշորային երկիր կամ հարկային դրախտ... Հարկային արտոնյալ պայմանները՝ տնտեսությունը խթանելու միջոց, էջ 112-116 [117]
71. Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(15) 2015, Հարկային ներկայացուցչի ինստիտուտը՝ թափանցիկության երաշխիք, էջ 11 [85]
72. Հարկատու ՀՀ ֆինանսների նախարարության պարբերական N1(15) 2015,

- Հարկերի վճարումը՝ սոցիալական պատասխանատվության դրսևորում, էջ 39 [104]
73. Հարկատու ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական 2 դեկտեմբեր 2009, Արցախի աշխարհը, նրա հարկերը և ոչ միայն..., էջ 17 [31, 53]
 74. Հարկատու ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի պարբերական 2 դեկտեմբեր 2009, Վաչագան Բարեպաշտ՝ Արցախի հարկահավաքության հիմնադիր, էջ 16 [13]
 75. Дернберг Р. Л., “Международное налогообложение”, Москва, 1997г, стр. 22 [25]
 76. Жидкова Е. Ю., “Налоги и налогообложение”, Москва, 2009г, стр. 29, 30 [18, 70]
 77. Карнишина Н. Г., “История финансов и налогообложения в России”, Пенза, 2009, стр. 7, 18 [7, 8]
 78. Ковалев В. В., “Финансы”, Москва, 2007, стр. 89, 92 [4, 22]
 79. Майбуров И. А., “Налоги и налогообложение”, Учебное пособие., 4-е издание, 2011, стр. 12, 82, 84 [16, 67, 69]
 80. Пансков В. Г., “Налоги и налоговая система Российской Федерации”, Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005, стр. 63 [68]
 81. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., “Экономика” перевод с английского, общая редакция и предисловие Г.Г.Сапова, Москва, 1995г, стр. 380 [19]
 82. Черника Д. Г., “Налоги и налогообложение”, Москва, 2010, стр. 9 [6]
 83. GLOBAL INDIRECT TAX SERVICES/2015 Asia Pacific Indirect Tax Country Guide/
<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2015-asia-pacific-indirect-tax-country-guide.pdf> [56]
 84. <http://armeco.am> [20]
 85. <http://armenpress.am> [111]
 86. <http://armstat.am> [58, 79, 96, 137, 139]
 87. <http://artsakhtert.com> [106]
 88. <http://doingbusiness.org> [119, 120]

89. <http://news.am> [65]
90. <http://oecd.org> [80]
91. <http://stat-nkr.am> [57, 79, 95, 99, 100, 138, 139]
92. <http://tax.nk.am> [86, 92, 113]
93. <http://taxservice.am> [84, 87, 88, 103]
94. <http://tradingeconomics.com> [33]
95. <http://wikipedia.org> [9]

ՀՀ և ԼՂՀ անուղղակի հարկերի օրենսդրության համեմատական վերլուծություն

Հարկման բազա		ՀՀ	ԼՂՀ
Ավելացված արժեքի հարկ ^{121 122}			
Հարկվող շրջանառություն	Մինչև տարեկան 58.35 մլն. դրամ, բացառությամբ ա) ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրող կամ ներմուծող անձանց բ) 100 000 դրամ և ավելի պետական տուրքով լիցենզիա ունեցող անձանց գ) կանոնադրական կապիտալով փոխկապակցված անձանց Մնացած դեպքերում	- 20%	20%
Ակցիզային հարկ ^{123 124}			
Գարեջուր	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք կամ 1 լիտր, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր	30%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 105 դրամ	70 դրամ 105 դրամ
Խաղողի և այլ գինիներ	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր	10%, բայց ոչ պակաս քան 1 լիտրի համար 100 դրամ	10%, բայց ոչ պակաս քան 1 լիտրի համար 100 դրամ 10%, բայց ոչ պակաս քան 1 լիտրի համար 150 դրամ
Վերմուտ և խաղողի այլ գինիներ, որոնք պարունակում են բուսական և արոմատիկ էքստրակտներ	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր	50%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 750 դրամ	500 դրամ 600 դրամ
Խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքներ (խնձորի սիդր), պերրու (տանձի սիդր), մեղրաըմպելիք (բացառությամբ պտղային և հատապտղային գինեկոթեր)	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր	25%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 270 դրամ	180 դրամ 200 դրամ
Էթիլային սպիրտ	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր (100% սպիրտ վերահաշվարկով) Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, , իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր (100-տոկոսանոց սպիրտի վերահաշվարկով)	50%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 900 դրամ	600 դրամ 700 դրամ

¹²¹ ՀՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» 14.05.1997թ, ՀՕ-118¹²² ԼՂՀ օրենքը «Ավելացված արժեքի մասին» /23.01.1999թ./ ՀՕ-43¹²³ ՀՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» 07.07.2000թ, ՀՕ-79¹²⁴ ԼՂՀ օրենքը «Ակցիզային հարկի մասին» /01.07.2003թ./ ՀՕ-52

Հարկման բազա		ՀՀ	ԼՂՀ
Ակցիզային հարկ			
Սպիրտային խմիչքներ, բացառությամբ ԱՏԳ ԱԱ 2208 ապրանքային ծածկագրին դասվող օղիների	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողնման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 լիտր Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 լիտր	55%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 550 դրամ	30%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 250 դրամ 30%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 600 դրամ
ԱՏԳ ԱԱ 2208 ապրանքային ծածկագրին դասվող օղիների	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողնման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի), իսկ ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեքի		30%, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 500 դրամ
Ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչներ	1 կիլոգրամ		1 500 դրամ
Հում նավթ և նավթամթերք	1 տոննա	27 000 դրամ	
Նավթային գազեր և գազանման այլ ածխաջրածիններ (բացառությամբ բնական գազի)	1 տոննա	1 000 դրամ	
Բենզին	1 տոննա	25 000 դրամ	
Դիզելային վառելիք	Մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 տոննա	10 %, բայց ոչ պակաս, քան 1 տոննայի համար՝ 35 000 դրամ	10 %, բայց ոչ պակաս, քան 1 տոննայի համար՝ 32 500 դրամ
Քսայուղեր	Տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողնման գին (առանց ԱԱՀ և ակցիզային հարկի) կամ 1 կգ Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծման դեպքում՝ ապրանքների արժեք կամ 1 կգ	10%, բայց ոչ պակաս, քան 1 կգ-ի համար 400 դրամ	-
25 մլն. դրամ և ավելի մաքսային արժեք ունեցող կամ մինչև 2 տարին ներառյալ թողարկման տարեթիվ և 4500 սմ ² և ավելի շարժիչի աշխատանքային ծավալ ունեցող թեթև մարդատար ավտոմեքենաներ	Ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեք	20%	-

ՀՀ և ԼՂՀ ուղղակի հարկերի օրենսդրության համեմատական վերլուծություն

Հարկման բազա		ՀՀ	ԼՂՀ
Շահութահարկ ^{125 126}			
Հարկվող շահույթը	Վարկային կազմակերպություններ, բանկեր, ապահովագրական ընկերություններ, գրավատներ, արտարժույթի առք ու վաճառք իրականողներ, արտարժույթի դիլերային-բրոքերային առք ու վաճառք, հանքարդյունաբերության, հեռահաղորդակցության (էլեկտրոնային հաղորդակցության) բնագավառում (բացառությամբ տվյալների հաղորդման և ինտերնետ հասանելիության ծառայությունների մատուցման) լիցենզավորված գործունեություն իրականացնողներ և այլն	20%	20%
	Այլ կազմակերպություններ		10%
Ներդրումային ֆոնդերի համար՝ զուտ ակտիվների նկատմամբ		0.01 %	-
Եկամտային հարկ ^{127 128}			
Հարկվող եկամուտը (ամսական)	Մինչև 120 000 դրամ	Հարկվող եկամտի 24.4 %	21 %
	120 000-2 000 000 դրամ	29.280 + 120 000 գեր. 26%	
	2 000 000 դրամից ավելի	518.080 + 2 000 000 գեր. 36%	
Հարկվող եկամուտը (ծեռն. գործ. համար) (տարեկան)	մինչև 1 440 000 դրամ	Հարկվող եկամտի 24.4 %	ընդհանուր հարկման ռեժիմ 21%, մնացածը՝ 10%
	1 440 000 դրամից ավելի	351 360 + 1 440 000 գեր. 26%	
Հարկվող եկամուտը	Առանց հիմնավորող փաստաթղթերի ապրանքների, ծառայությունների գնում կազմակերպությունների և անհատ ձեռնակարկատերերի (ՀՀ նաև նոտարների) համար	11%	10%
	Ֆիզիկական անձանց կողմից կառուցապատված տարածքների մինչև 10% (սակայն ոչ ավելի, քան 500մ²), իսկ բնակելի թաղամասերում 4-ից ավելի անհատական բնակելի տների քանակը գերազանցող տարածքների վաճառքից ստացած եկամուտները	10%	6%
	Տոկոսները, բացառությամբ ԼՂՀ-ում բացված նպատակային ժամկետային ավանդների հաշվեգրած և/կամ վճարված տոկոսները կամ այլ հատուցումը		5%
	Հարկային գործակալի կողմից ֆիզիկական անձանցից գույք ձեռք բերելու դիմաց վճարվող եկամուտները		6%
Շրջանառության հարկ ¹²⁹ ՀՀ-ում և առևտրի հարկ ¹³⁰ ԼՂՀ-ում (փոխարինում է ԱԱՀ-ին և/կամ շահութահարկին/եկամտային հարկին)			
Հարկվող եկամուտը (ամսական)	Առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից եկամուտներ	5%	3%
	Արտադրական գործունեությունից եկամուտներ	3.5%	
	Այլ գործունեության (եկամուտների) տեսակներից եկամուտներ	5%	

¹²⁵ ՀՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» 30.09.1997թ, ՀՕ-155¹²⁶ ԼՂՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին» /15.02.1999թ./ ՀՕ-47¹²⁷ ՀՀ օրենքը «Եկամտային հարկի մասին» 22.12.2010թ, ՀՕ-246-Ն¹²⁸ ԼՂՀ օրենքը «Եկամտային հարկի մասին» /28.12.2013թ./ ՀՕ-86-Ն¹²⁹ ՀՀ օրենքը «Շրջանառության հարկի մասին» 19.12.2012թ, ՀՕ-236-Ն¹³⁰ ԼՂՀ օրենքը «Առևտրի հարկի մասին» /08.06.2002թ./ ՀՕ-207

ՀՀ և ԼՂՀ վճարների օրենսդրության համեմատական վերլուծություն

Հարկվող օբյեկտ համարվող գործունեության տեսակներ և /կամ վճարների/ հարկերի հաշվարկ	
ՀՀ	ԼՂՀ
Հաստատագրված վճարներ ^{131 132}	
ա) ավտոտրանսպորտային գործունեության իրականացում, բ) ավտոտրանսպորտային միջոցների գազացման (գազալիցքավորման) գործունեություն, գ) վիճակախաղերի իրականացում, դ) խաղատների գործունեության կազմակերպում, ե) շահումով խաղային ավտոմատների շահագործում, զ) ինտերնետ շահումով խաղերի կազմակերպում	ա) առևտրի իրականացման վայրերից դուրս գտնվող 10 քառակուսի մետր առևտրական տարածքը չզերազանցող խանութների, կրպակների (տաղավարների) և այլ վաճառատեղերի միջոցով առևտրական գործունեություն, բ) առևտրի իրականացման վայրերում գտնվող 10 քառակուսի մետր առևտրական տարածքը չզերազանցող խանութների, տաղավարների, կրպակների միջոցով առևտրական գործունեություն, գ) հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեություն, դ) ավտոտրանսպորտային գործունեություն, ե) վարսավիրական ծառայությունների մատուցման գործունեություն, զ) ավտոտեխսպասարկման կայանների (կետերի) գործունեություն, է) ավտոկանգառների գործունեություն, ը) արդյունագործական ձկնորսության գործունեություն, թ) խաղատների գործունեության կազմակերպում, ժ) շահումով խաղային ավտոմատների շահագործում, ժա) ինտերնետ շահումով խաղերի կազմակերպում, ժբ) համակարգչային խաղերի կազմակերպումը, ժգ) վիճակախաղերի կազմակերպում, ժդ) ավտոտրանսպորտային միջոցների գազացման (գազալիցքավորման) գործունեություն, ժե) բիլիարդ խաղի կազմակերպումը, ժզ) բաղնիքների և ցնցուղարանների կազմակերպում, ժէ) ատամնաբուժական ծառայությունների մատուցման գործունեություն, ժը) ատամնատեխնիկական ծառայությունների մատուցման գործունեություն
Բնօգտագործման և բնապահպանական վճարներ ^{133 134}	
ա) ջրօգտագործման համար. բ) պինդ օգտակար հանածոների, բացառությամբ մետաղական օգտակար հանածոների, մարված պաշարների, ստորերկրյա քաղցրահամ ու հանքային ջրերի և աղի արդյունահանված պաշարների համար. գ) կենսապաշարների օգտագործման համար, դ) ռոյալթին՝ արդյունահանված մետաղական օգտակար հանածոների և դրանց վերամշակման արդյունքում ստացված արտադրանքի իրացման համար:	
Ռոյալթի	
R = 4 + [Շ/ (Հ x 8)] x 100, որտեղ՝ R - ռոյալթիի դրույքաչափն է տոկոսով, Շ - շահույթն է նախքան հարկումը՝ դրամով: Այն որոշվում է որպես ռոյալթիի հաշվարկման բազայի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ և ԼՂՀ օրենքներով սահմանված նվազեցումների (բացառությամբ ֆինանսական գործունեության գծով ծախսերի և նախորդ տարիների հարկային վնասների) դրական տարբերություն, Հ - արտադրանքի իրացումից հասույթն է՝ առանց ԱԱՀ-ի՝ դրամով:	

¹³¹ ՀՀ օրենքը «Հաստատագրված վճարների մասին» 07.07.1998թ, ՀՕ-236
¹³² ԼՂՀ օրենքը «Հաստատագրված վճարների մասին» /16.11.1998թ./ ՀՕ-27
¹³³ ՀՀ օրենքը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» 28.12.1998թ, ՀՕ-270
¹³⁴ ԼՂՀ օրենքը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» 22.12.2000թ, ՀՕ-133

**ՀՀ և ԼՂՀ արտոնագրային վճարների օրենսդրության համեմատական
վերլուծություն**

Հարկային բազա		ՀՀ	ԼՂՀ
Արտոնագրային վճար ^{135 136}			
Ֆիզիկական անձինք, որոնց համար նախորդ տարվա ընթացքում իրացման շրջանառության ընդհանուր գումարը (առանց ԱԱՀ-ի) չի գերազանցել 9.0 մլն. (ԼՂՀ՝ 7.2 մլն.) դրամը	Մայրաքաղաքում (եռամսյակային)	19 500-45 000 դրամ	12 000-35 000 դրամ
	Մարզկենտրոններում (եռամսյակային)	7 500-30 000 դրամ	5 000-18 000 դրամ
	Այլ քաղաքներում և մայրաքաղաքի վարչական սահմաններից մինչև 20 կմ հեռավորության վրա գտնվող բնակավայրերում (եռամսյակային)	6 000-30 000 դրամ	-
	Հեռավոր և սահմանամերձ բնակավայրերում (եռամսյակային)	900-15 000 դրամ	-
	Այլ վայրերում (եռամսյակային)	3 000-15 000 դրամ	2 000-15 000 դրամ
Անհատ ձեռնակատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձինք, որոնց համար նախորդ տարվա ընթացքում շրջանառության ընդհանուր գումարը (առանց ԱԱՀ-ի) չի գերազանցել 9.0 մլն. (ԼՂՀ՝ 7.2 մլն.) դրամը	Մայրաքաղաքում (եռամսյակային)	15 000 դրամից սկսած	2 500-75 000 դրամ
	Մարզկենտրոններում (եռամսյակային)	12 000 դրամից սկսած	1 500-45 000 դրամ
	Այլ քաղաքներում և մայրաքաղաքի վարչական սահմաններից մինչև 20 կմ հեռավորության վրա գտնվող բնակավայրերում (եռամսյակային)	9 000 դրամից սկսած	-
	Հեռավոր և սահմանամերձ բնակավայրերում (եռամսյակային)	6 000 դրամից սկսած	-
	Այլ վայրերում (եռամսյակային)	3 000 դրամից սկսած	500-30 000 դրամ

¹³⁵ ՀՀ օրենքը «Արտոնագրային վճարների մասին» /22.12.2010թ./ ՀՕ-209-Ն

¹³⁶ ԼՂՀ օրենքը «Արտոնագրային վճարների մասին» /17.12.2011թ./ ՀՕ-91-Ն

ՀՀ պետական բյուջեի կառուցվածքը 2010-15թթ.¹³⁷

մլն դրամ

	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Ընդամենը պետական բյուջեի եկամուտներ	780439,4	880851,0	946193,4	1071370,6	1144762,7	1147178,2
1. Հարկեր և տուրքեր	699434,9	777409,7	878381,4	1000931,4	1064118,4	1067888,8
այդ թվում՝						
ավելացված արժեքի հարկ	301724,5	328482,8	369661,6	401884,7	440361,4	423933,5
շահութահարկ	77813,8	97842,3	118653,4	124597,8	103597,4	103659,9
եկամտահարկ	73939,8	81210,6	91667,3	5795,0	171,5	-169,5
ակցիզային հարկ	48140,5	39404,5	49323,8	52097,7	50560,4	48988,9
գույքահարկ	1,4	0,3	-0,2	0,1	0,2	0,1
հողի հարկ	10,9	8,2	0,3	-0,3	0,1	1,1
մաքսատուրք	29366,7	36289,4	43040,1	46320,2	48397,1	61487,5
հաստատագրված վճարներ	21976,4	20741,8	14859,7	11041,1	4859,1	3105,0
բնօգտագործման և բնապահպանման վճարներ	9102,5	12199,7	26133,1	35065,2	35177,5	31255,6
պարզեցված հարկ	-50,4	-50,0	-44,6	-105,0	-18,7	-9,6
շրջանառության հարկ				13397,4	15638,6	11859,4
եկամտային հարկ				251068,1	289171,8	311691,9
այլ հարկային եկամուտներ	12038,3	15463,5	12202,3	14850,2	19914,4	20105,5
պետական տուրքեր	20034,6	22367,0	23826,0	27287,4	39281,8	32405,2
պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	105335,9	123449,6	129058,6	17631,7	12213,9	8698,6
նպատակային սոցիալական վճարներ					4791,9	10875,6
2. Այլ եկամուտներ	50415,7	44025,3	49137,3	57165,5	63393,9	69060,9
3. Պաշտոնական դրամաշնորհներ	30588,8	59416,0	18674,6	13273,7	17250,4	10228,5
Ընդամենը ծախսեր	954316,5	986509,2	1006102,2	1142890,4	1235053,4	1293877,5
Հավելուրդ (+), պակասուրդ (-)	-173877,1	-105658,2	-59908,8	-71519,9	-90290,7	-146699,3

Ծանոթություն՝ 2013թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ են մտել «Եկամտային հարկի մասին» և «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքները, ինչպես նաև ուժը կորցրած են ճանաչվել «Եկամտահարկի մասին» և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքները:

¹³⁷ Ցուցանիշները վերցված են ՀՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://armstat.am/>

ԼՂՀ պետական բյուջեի կառուցվածքը 2010-15թթ.¹³⁸

մլն դրամ

	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
Ընդամենը պետական բյուջեի եկամուտներ	23807,5	25756,4	28755,6	27919,3	31485,4	34436,4
1. Հարկեր, տուրքեր և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	21584,5	23773,9	26309,4	26347,2	30210,4	33175,5
1.1 Հարկեր և տուրքեր	15486,3	17097,9	18936,3	18291,7	30210,4	33175,5
1.1.1 Հարկային եկամուտներ	15122,7	16659,8	18534,5	17884,4	29795,7	32744,3
այդ թվում՝						
ավելացված արժեքի հարկ	8406,7	8955,6	9620,9	8295,9	11865,3	11144,6
ակցիզային հարկ	222,2	270,9	227,7	202,0	166,9	181,4
շահութահարկ	1279,2	1570,6	1830,7	2448,0	2065,7	2277,2
եկամտահարկ	2005,6	2180,9	2414,7	2566,5		
հաստատագրված վճարներ	525,8	454,6	490,8	566,4	580,7	617,6
բնօգտագործման և բնապահպանման վճարներ	507,9	617,6	753,3	372,4	512,0	687,1
առևտրի հարկ	1347,9	1518,6	1728,9	2022,7	1822,2	1823,1
ավտոմոբիլային ճանապարհների շինարարության, նորոգման և պահպանման համար կատարվող հատկացումներ	489,6	575,7	651,6	458,8	456,4	430,0
հանրային ծառայությունների կարգավորման պարտադիր վճար	44,4	62,1	83,3	81,8	126,4	151,8
ռադիոհաճախականության թույլտվության և օգտագործման վճար						267,7
ռոյալթի	181,5	362,0	654,0	769,4		318,9
կոնցեսիոն վճար	6,0	6,5	6,5	5,9	10,4	
եկամտային հարկ					12110,7	14767,8
այլ հարկային եկամուտներ	105,9	84,7	72,1	94,6	79,0	77,1
1.1.2 Պետական տուրքեր	363,6	438,1	401,8	407,3	414,7	431,2
1.2 Պարտադիր սոցապահովության վճարներ	6098,2	6676,0	7373,1	8055,5		
2. Պաշտոնական դրամաշնորհներ	450,0		1000,0			
3. Այլ եկամուտներ	1773,0	1982,5	1446,2	1572,1	1275,0	1260,9
Միջպետական վարկ	33185,8	35357,9	35943,6	39293,8	42772,7	45518,7
Ընդամենը ծախսեր	62182,4	67377,0	67343,8	69623,2	78126,5	83107,7
Հավելուրդ (+), պակասուրդ (-)	-38374,9	-41620,6	-38588,2	-41703,9	-46641,1	-48671,3

Ծանոթություն՝ 2014թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ է մտել «Եկամտային հարկի մասին» ԼՂՀ օրենքը, ինչպես նաև ուժը կորցրած են ճանաչել «Եկամտահարկի մասին» և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ԼՂՀ օրենքները:

¹³⁸ Ցուցանիշները վերցված են ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքից <http://stat-nkr.am/>

**ՀՀ և ԼՂՀ ՀՆԱ-ի, հարկային եկամուտների և անուղղակի հարկերի շարժընթացը 2010–
2015թթ.¹³⁹**

	2010թ.	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.
ՀՀ						
ՀՆԱ (մլն դրամ)	3460202,7	3777945,6	4000722,0	4555638,2	4828626,3	5032089,0
ՀՆԱ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	1140,3	1250,4	1321,7	1509,9	1603,9	1678,1
Հարկային եկամուտներ (մլն դրամ)	699434,9	777409,7	878381,4	1000931,4	1064118,4	1067888,8
Հարկային եկամուտներ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	230,5	257,3	290,2	331,8	353,5	356,1
Հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցություն	20,2	20,6	22,0	22,0	22,0	21,2
Անուղղակի հարկեր (մլն դրամ)	349865,0	367887,3	418985,4	453982,4	490921,8	472922,4
Անուղղակի հարկեր 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	115,3	121,8	138,4	150,5	163,1	157,7
Անուղղակի հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցություն	10,1	9,7	10,5	10,0	10,2	9,4
ԼՂՀ						
ՀՆԱ (մլն դրամ)	118187,2	135498,5	150015,7	168563,6	188840,3	209345,7
ՀՆԱ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	823,2	936,1	1023,0	1137,9	1268,1	1413,5
Հարկային եկամուտներ (մլն դրամ)	21584,5	23773,9	26309,4	26347,2	30210,4	33175,5
Հարկային եկամուտներ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	150,3	164,3	179,5	177,9	202,9	224,0
Հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցություն	18,3	17,5	17,5	15,6	16,0	15,8
Անուղղակի հարկեր (մլն դրամ)	8628,9	9226,5	9848,6	8497,9	12032,2	11326,0
Անուղղակի հարկեր 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	60,1	63,8	67,2	57,4	80,8	76,5
Անուղղակի հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցություն	7,3	6,8	6,6	5,0	6,4	5,4
տարբերություն (ՀՀ-ԼՂՀ)						
ՀՆԱ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	317,1	314,3	298,7	372,0	335,8	264,6
Հարկային եկամուտներ 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	80,2	93,0	110,7	153,9	150,6	132,1
Հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցություն	2,0	3,0	4,4	6,3	6,0	5,4
Անուղղակի հարկեր 1 շնչի հաշվով (հազ. դրամ)	55,2	58,0	71,2	93,1	82,3	81,2
Անուղղակի հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցություն	2,8	2,9	3,9	4,9	3,8	4,0

¹³⁹ Ցուցանիշները վերցված են ՀՀ և ԼՂՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայքերից <http://armstat.am/>, <http://stat-nkr.am/>