

**ՀՀ ԿՐԹՈՒ ԹՅԱՆ ԵՎ ԳԻՏՈՒ ԹՅԱՆ ՆԱԽԱՐԱՐՈՒ ԹՅՈՒՆ
ԳԱԱՄ. ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒ ԹՅԱՆ
ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ**

ԻԱԶԱՏՐՅԱՆ ԱԼ ԲԵՐՏ ԱՐՄԵՆԻ

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ
ԱՐԴՅՈՒ ՆԱԿԵՏՈՒ ԹՅԱՆ ԲԱՐՁՐԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽԱՂԻՐՆԵՐԸ ԵՎ
ԴՐԱՆՑ ԼՈՒՆՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒ ԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Ը.00.02 - «Տնտեսություն, նրա ոլորտները
տնտեսագիտությունը և կառավարումը» մասնագիտությամբ
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտականաստիճանի հայցման
համար

**ԳԻՏԱԿԱՆ ՂԵԿԱՎԱՐ՝
ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒ ԹՅԱՆ ԴՈԿՏՈՐ, ՊՐՈՖԵՍՈՐ
ՎԱՐԴԱՆ ԲԱԲԿԵՆԻ ԲՈՍՏԱՆՁՅԱՆ**

ԵՐԵՎԱՆ 2017

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	5
ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ	
1.1 Հարկերի է ու թյ ու ն ը և ս ոց ի ալ -տն տե ս ա կ ան ն շ ան ա կ ու թյ ու ն ը	11
1.2 Հարկայ ի ն հ ա մ ա կ ա ր գ ի ձ և ա վ ո Ր մ ան հ ի մ ն ա կ ան ս կ զ բ ու ն ք ն ե Ր ը	21
1.3 Հարկերի դե Ր ը տն տե ս ու թյ ան կ ա ր գ ա վ ո Ր մ ան գ ո Ր ծ ու մ	30
ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀ ԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՎ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ	
2.1 Հարկայ ի ն հ ա մ ա կ ա ր գ ի կ ա ռ ա վ ա ր մ ան օ Ր Ե ն ս դ Ր ա կ ան և ի ն ս տ ի տ ու ց ի ո ն ալ հ ի մ ք ե Ր ը	45
2.2 Հարկայ ի ն ք ա ղ ա ք ա կ ան ու թյ ան հ ի մ ն ա կ ան ու ղ ղ ու թյ ու ն ն ե Ր ը և հ ա ր կ ա յ ի ն Ե կ ա մ ու ն ե Ր ի ձ և ա վ ո Ր մ ան դ ի ն ա մ ի կ ան	55
2.3 Հարկայ ի ն հ ա մ ա կ ա ր գ ի գ ո Ր ծ ու ն Ե ու թյ ան մ ա ր տ ա հ Ր ա վ Ե Ր ն Ե Ր ը տն տե ս ա կ ան ի ն տե գ Ր ա ց ի ա յ ի պ ա յ մ ան ն ե Ր ու մ	71
ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻ ՌԱԶՄԱՎԱՐԱԿԱՆ ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ	
3.1 Հարկայ ի ն բ Ե ռ ի հ ա վ ա ս ա ր ա չ ա ի բ ա շ խ մ ան հ ի մ ն ա կ ան մ ո տ Ե ց ու մ ն ե Ր ը	89

3.2	Հարկային քաղաքականության բարելավման ունդունելի ներքին	105
	ԵՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ	128
	ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ	126

ՆԵՐԱՆՈՒ ԹՅՈՒՆ

Յուրաքանչյուր պետության և իր գործառույթներն իրականացնելու, պետության և հասարակության առջև ծառայած խնդիրները լուծելու համար պետք է տիրապետի համապատասխան ֆինանսական միջոցների, որոնք տարբեր հասարակարգերում հավաքագրվել են տարբեր եղանակներով և մեթոդներով: Գրեթե բոլոր ժամանակաշրջաններում էլ այդ միջոցների հավաքագրման հիմնական աղբյուրն եղել և մնում են հարկերը: Վերջիններիս դերը երկրի ֆինանսական համակարգում առանձնահատուկ է, քանի որ դրանք, արտացոլելով բնակչության, տնտեսվարող սուբյեկտների և պետության միջև հարաբերությունների կարգավորվածության աստիճանը, հանդիսանում են երկրի կայունության ապահովման և պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման հիմնական գործիք: Չարկումն ուղղակիորեն ազդելով սպառման, արտադրության և բաշխման վրա, հետապնդում է տնտեսական առաջընթացի ապահովման և հասարակության բարեկեցության բարձրացման նպատակ: Այդ տեսանկյունից, սոցիալ-տնտեսական զարգացման գործում չափազանց կարևոր է հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի դերը, քանի որ դրանց արդյունավետության շարունակական բարձրացումն, անշուշտ, կհանգեցնի պետական եկամուտների ավելացման, ներդրումային քաղաքականության աշխուժացման, պետական կարևորագույն ծրագրերի իրագործման և, վերջապես, տնտեսական աճի կայուն տեմպերի ապահովման:

Ակնհայտորեն, երկրում ձևավորվող և իրականացվող հարկային քաղաքականությունն էականորեն պայմանավորված է տնտեսության պետական կարգավորման ընտրված մոդելով: ՀՀ-ում իրականացված ու իրականացվող հարկային քաղաքականությունը հիմնված է տնտեսության պետական կարգավորման մոնետարիստական սկզբունքների վրա, որը ՀՀ իշխանությունները որդեգրեցին դեռևս 1990-ական թվականների սկզբներին: Այդ առումով, շուկայական տնտեսության անցման

փոփոխում գտնվող Հայաստանի Հանրապետության նույն ամսվա էլ քան
պետք է կարևորվեր տնտեսության պետական կարգավորման դերը: Դա
պայմանավորված էր երկրում դրսևորվող այնպիսի
գործընթացներով և երևույթներով, ինչպիսիք էին պլանային
տնտեսության ապամոնտաժումը, տնտեսության ազատականացման
նույնված բազմաթիվ անհաջող փորձերը, ձեռնարկության ներքին
զանգվածային մասնավորեցումը, կապիտալի նախասկզբնական
կուտակման տեսչով տառապողների ծնունդն ու դրանց աճը,
հասարակական ու տնտեսական կյանքի քրեականացումը և արտաքին
պարտքի աճը: Մինչդեռ, հանրապետության իշխանության ներքին
կողմից վարվող հարկային քաղաքականության բնորոշ գիծը
դարձավ դրա ֆիսկալ բնույթը, որը կարճաժամկետ նպատակներ էր
հետապնդում: Ծուկայական հարաբերության ներքին ձևավորման
անցած ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետության
հարկային համակարգը շարունակաբար ենթարկվել է
փոփոխության ներքին, որը սակայն չի հանգեցրել դրա
արդյունավետության բարձրացմանը: Այդ նպատակին հասնելու
համար անհրաժեշտ է հանրապետության նույն ձևավորել այնպիսի
հարկային համակարգ, որում սահմանված հարկատեսակները, դրանց
դրույթաչափերը, պետական և տեղական բյուջեների հարկային
մուտքերը, տրամադրվող հարկային արտոնության ներքին,
հարկային պարտավորության ներքին կատարումն, ինչպես նաև
ոլորտում սահմանված պատժամիջոցների գործադրումը չստեղծեն
իրարամերժ, սուբյեկտների շահերին հակասող պայմաններ:

Հայաստանի Հանրապետության նույն իրականացվող հարկային
քաղաքականությանը, մեր կարծիքով, խոչընդոտում է
արդյունավետ շուկայական հարաբերության ներքին զարգացմանը:
Մասնավորապես, տնտեսավարող սուբյեկտների բնականոն
գործունեության վրա բացասաբար են ազդում այնպիսի
գործոններ, ինչպիսիք են հարկային համակարգի բարդության և
օրենսդրության անկայունությունը: Հարկային
հարաբերության ներքին կարգավորող օրենսդրական դաշտում
պարբերաբար կատարվող փոփոխությունն ու լրացումները
հանգեցնում են երկրի տնտեսության անկայուն վիճակի,

արդյունքում ավելի մեծացնելով անորոշությունը և կրճատելով երկարաժամկետային անավորման արդյունավետությունը:

Ներկայումս, Հայաստանում արդյունավետ, շուկայական տնտեսության պահանջներին համապատասխանող հարկային համակարգի ձևավորման գործընթացն օբյեկտիվորեն հանգեցրել է պետության և հարկատուների միջև բավականին հակասական շահերի համաձայնեցման անհրաժեշտության գիտակցմանը: Այս խնդրի լուծումից մեծապես կախված է պետության կողմից բյուջետային միջոցների համալրումը և ծախսերի իրականացումը, տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության, ինչպես նաև տնտեսության հետագա զարգացումը: Հանրապետության հարկային համակարգը կարիք ունի լուրջ վերախոխումների, որոնք հիմքում ընկած կլինեն գիտականորեն հիմնավորված մոտեցումները: Աշխատանքը նվիրված է նշված հարցերի ուսումնասիրությանը, ինչու՞մն էլ կայանում է դրա հրատապությունն ու արդիականությունը:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Աշխատանքի հիմնական նպատակը ՀՀ հարկային համակարգի զարգացմանն ուղղված մոտեցումների և առաջարկությունների մշակումն է, որին հասնելու համար աշխատանքում դրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել հարկերի էությունը և դրանց ազդեցությունը տնտեսության զարգացման վրա,
- հետազոտել հարկային համակարգի արդյունավետ կառավարումն ապահովող հիմնական սկզբունքները և գնահատել դրանց դրսևորման ձևերը ՀՀ-ում,
- վերլուծել հարկային համակարգի ձևավորման, կազմակերպման և կառավարման օրենսդրավական և ինստիտուցիոնալ հիմքերը,
- ուսումնասիրել ՀՀ-ում հարկային եկամուտների ձևավորման հիմնական ուղղությունները,
- բացահայտել ԵԱՏՄ երկրների հարկային համակարգերի առանձնահատկությունները և մշակել դրանց գործունեության ներդաշնակեցմանն ուղիները,

- առաջարկել հանրապետությանը հարկային բարեփոխումների իրականացման նազմավարական ուղղություններ:

Ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան: Հետազոտության օբյեկտը ՀՀ հարկային համակարգն է, իսկ առարկան հարկային համակարգի կառավարման արդյունավետության բարձրացման ուղիները:

Ատենախոսության տեսական, տեղեկատվական և մեթոդական հիմքերը: Ատենախոսության համար հիմք են հանդիսացել տնտեսագիտության տեսության դասական աշխատությունները, անցումային տնտեսությանը վերաբերող ուսումնասիրությունները, տնտեսական քաղաքականության տարբեր բնագավառներին վերաբերող հայկական և արտասահմանյան գրականությունը, այդ ոլորտը կարգավորող ՀՀ օրենքները, իրավական այլակերպերը: Հետազոտության համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել ՀՀ Ազգային վիճակագրական ծառայության, Ֆինանսների նախարարության, Հարկային և Մաքսային ծառայությունների կողմից հրատարակված տեղեկագրերը, հետազոտությունները, նյութերն ու տվյալները: Հետազոտության ընթացքում կիրառվել են տնտեսավիճակագրական, համակարգային, համեմատական և գործոնային վերլուծության մեթոդները:

Ատենախոսության գիտական նորոշյալը: Աշխատանքի հիմնական գիտական արդյունքները, որոնք պայմանավորված են հետազոտությունում առաջադրված խնդիրների լուծմամբ, կայանում են հետևյալում.

- հարկերի տեսական հիմքերի վերլուծության հիման վրա բացահայտվել են շուկայական տնտեսության պայմաններում պետական եկամուտների ձևավորման հիմնական առանձնահատկությունները և գնահատվել է հարկային քաղաքականության դերը երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման և տնտեսության պետական կարգավորման գործում,

- ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունները կանոնակարգող օրենսդրական դաշտի վերլուծության արդյունքում բացահայտվել են առկա բացթողումները և թերությունները, ներկայացվել են դրանց վերացմանն ուղղված լուծումներ, առաջարկվել են առանձին հարկատեսակների գծով բարեփոխումների կոնկրետ ուղղություններ,
- հարկային համակարգի գործունեությունը բնութագրող հիմնական ցուցանիշների համակողմանի վերլուծության հիման վրա ներկայացվել են ՀՀ-ում վարվող հարկային քաղաքականության բացասական կողմերը, գնահատվել է դրանց ազդեցությունը տնտեսական միջավայրի վրա և առաջարկվել են հարկային քաղաքականության և վարչարարության կատարելագործման հիմնական ուղղությունները,
- տնտեսական ինտեգրացիոն գործընթացների խորացման համատեքստում ներկայացվել են ԵԱՏՄ անդամ երկրներ հարկային համակարգերի հիմնական առանձնահատկությունները և առաջարկվել են դրանց ներդաշնակեցմանն ուղղված լուծումներ:

Ատենախոսությունում քննարկված հիմնախնդիրներից որոշները Հայաստանի Հանրապետությունում ամբողջական ու համակարգված ուսումնասիրման չեն ենթարկվել և չեն կրկնում այլոց կողմից առանձին հարցերի շուրջ կատարված ուսումնասիրությունները, որով էլ պայմանավորված է ստացված արդյունքների գիտական նորոյթը:

ՀՀ հարկային համակարգի զարգացման հիմնահարցերը դիտարկվել են ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության համալիրում, որի արդյունքում մշակված մոտեցումների գործնական կիրառումը, մեր կարծիքով, կընձեռի լայն հնարավորություններ Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական զարգացման համար: Առաջարկված մոտեցումները հիմնված են հանրապետության տնտեսության մեջ վերջին տարիներին ձևավորված իրավիճակի համակողմանի վերլուծության արդյունքում բացահայտված միտումների գնահատման վրա: Դրանց

գործնական կիրառումը, մեր կարծիքով, թույլ կտա հանրապետությանը նույն ձևավորել այնպիսի միջավայր, որն առավելագույնս կնպաստի մրցակցային առավելությանն երի ձևավորման հետ կապված խնդիրների լուծմանը և տնտեսության զարգացմանը:

Աշխատանքի գործնական նշանակությունը: ՀՀ հարկային համակարգի զարգացման վերաբերյալ առաջարկությունները կարող են օգտագործվել ՀՀ օրենսդիր և գործադիր մարմինների կողմից՝ հանրապետությանը տնտեսության զարգացման, հարկային քաղաքականության կատարելագործմանն ուղղված միջոցառումների համալիրի մշակման և դրա հետևողական իրականացման ընթացքում: Ստացված արդյունքները կարող են օգտակար լինել նաև նշված համակարգերում աշխատողների համար:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները: Ատենախոսության հիմնադրույթները և ուսումնասիրության արդյունքները քննարկվել են ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտում և միջարք գիտաժողովներում: Հետազոտության հիմնական արդյունքներն արտացոլված են հեղինակի կողմից հրապարակված 6 գիտական աշխատություններում:

Ատենախոսության ծավալը և կառուցվածքը: Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից և օգտագործված գրականության ցանկից: Ատենախոսության տեքստը շարադրված է 138 էջի վրա՝ ներառյալ օգտագործված գրականության ցանկը:

ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՁԵՎԱԿՈՐՄԱՆ ՏԵՍԱԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

1.1 Հարկերի եռլթյ ու նը և սոցիալ -տնտեսական նշանակությունը

Տնտեսությունը զարգացման, սոցիալ -տնտեսական բազմաբնույթ հիմնախնդիրների լուծման, ներդրումային հոսքերի ապահովման, ինչպես նաև պետության գործառույթների պատշաճ իրականացման գործում, ակնհայտորեն, մեծ է հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի դերը: Դրանցով են պայմանավորված ոչ միայն պետական ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման գործընթացի արդյունավետությունը, այլև տնտեսավարող սուբյեկտների կանոնակարգված և նպատակամետ գործունեությունը: Նշված ուղղություններով արդյունավետության ապահովման հիմքում, ընդհանուր առմամբ, ընկած են հարկերը, որոնք պետք է հետապնդեն այդ ուղղություններով ենթադրվող, իսկ երբեմն նաև տրամագծորեն հակառակ ուղղություն ունեցող հետաքրքրությունների համահարթեցման և ընդհանուր շահերի ապահովման նպատակ: Բոլոր, մինչև անգամ զարգացած երկրներում այդ նպատակը մնում է մշտապես արդիական և իրագործման առումով չափազանց դժվար, քանի որ պետության առաջնահերթ և հիմնական նպատակն է ապահովել առավելագույն հարկային մուտքեր, իսկ հարկ վճարողներին՝ ունենալ նվազագույն հարկային պարտավորություններ: Հասարակական զարգացման պատմությունը միանշանակ ցույց է տալիս, որ տարաբևեռ այդ նպատակները գոյություն են ունեցել մշտապես, որոնց զուգակցումը պահանջում է արդյունավետ հարկային համակարգի ձևավորում և հավասարակշռված ու համակողմանիորեն հիմնավորված հարկային քաղաքականության իրականացում:

Հարկերի կիրառումն օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է, քանի որ դրանք հանդիսանում են բոլոր մակարդակների բյուջետային մուտքերի համալրման հիմնական աղբյուր, որոնք ուղղվում են տվյալ ֆինանսական տարվա ընթացքում կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերի ֆինանսավորմանը: Հարկերի հավաքագրմամբ լուծվում է նաև մեկ այլ չափազանց կարևոր խնդիր, ինչը թույլ է տալիս համախառն ներքին արդյունքի բաշխման և վերաբաշխման գործընթացի նպատակամետ կազմակերպման արդյունքում իրականացնել տարբեր հրատապ սոցիալական ծրագրեր և ապահովել բնակչության ավելի բարձր կենսամակարդակ: Սոցիալական խնդիրների լուծմանը նպաստելուց բացի հարկերն ունեն նաև մեծ ազդեցություն կապիտալի ձևավորման և դրա կառավարման վրա: Հարկաբյուջետային հավասարակշռված ու արդյունավետ քաղաքականության իրականացման դեպքում շեշտակիորեն մեծանում են արտադրության խթանման և սպառման ցանկալի մակարդակների հասնելու հնարավորությունները: Դրանք, բնականաբար, պետությանը թույլ կտան ուղղորդված կերպով կարգավորել հասարակական հարաբերությունները՝ ապահովելով ոչ միայն ապրանքների և ծառայությունների նկատմամբ քաղաքացիների պահանջմունքները, այլ նաև տնտեսավարող սուբյեկտների շահույթ ստանալու ձգտումները:

Յուրաքանչյուր պետություն իր գործառույթներն իրականացնելու, պետության և հասարակության առջև ծառայած խնդիրները լուծելու համար պետք է տիրապետի համապատասխան ֆինանսական միջոցների, որոնք տարբեր հասարակարգերում հավաքագրվել են տարբեր եղանակներով և մեթոդներով: Գրեթե բոլոր ժամանակաշրջաններում էլ այդ միջոցների հավաքագրման հիմնական աղբյուրն եղել և մնում են հարկերը: Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկերն ամենից հաճախ են ենթարկվում քննադատության, այնուամենայնիվ, ինչպես Բ. Ֆրանկլինն է նշել, դեռ շատ վաղուց՝ «Այս աշխարհում բացի մահից ու հարկերից ուրիշ ոչ մի հաստատուն բան չկա»:¹ Միանշանակ է, որ առանց

¹ Финансы. Изд. Второе/ Под ред. проф. В. В. Ковалева. — Москва, 2003г. стр. 71.

հարկերի և կայուն հարկային համակարգի չի կարող գոյատևել ոչ մի պետություն:

«Ջարկ» տնտեսական կատեգորիան կարևոր դեր է խաղացել մարդու կյանքում դեռևս հնագույն ժամանակներից: Այն սերտորեն կապված է մարդկային հասարակության սոցիալական զարգացման, համատեղ գործունեությունն իրականացնելու անհրաժեշտության առաջացման, պետության պահպանման, նրա կառուցվածքների և հասարակական ոլորտների սպասարկման, հասարակության որոշակի խավերի պաշտպանության անհրաժեշտության հետ: Ջարկերի մասին առաջին հիշատակումներն արվել են դեռևս անտիկ մտածողների փիլիսոփայական աշխատություններում, որոնք հարկերը համարել են հասարակական բարիք և հասարակայնորեն անհրաժեշտ և օգտակար երևույթ:² Չնայած, որ հարկերն իրենց գոյություն հենց սկզբից էլ եղել են դասակարգային և խմբային շահերի, սոցիալական ուժերի, դրանց պայքարի և փոխզիջումների ամենավառ դրսևորումներից մեկը, սակայն ոչ մի տնտեսագիտական դպրոցի կամ ուղղություն կողմից չի ժխտվել հարկերի դերը պետության գոյատևման գործում:³

Ինչպես արդեն նշվեց, հարկերը հնագույն ֆինանսական ինստիտուտներից մեկն են, որոնք առաջացել են ապրանքարտադրության, հասարակության՝ դասակարգերի բաժանման և պետության առաջացման հետ միասին՝ պետության կենսագործունեության համար անհրաժեշտ պայմանների և միջոցների ապահովման նպատակով:

Ջարկերի վերաբերյալ գոյություն ունեցող տեսություններից առավել բարձր մակարդակ ունի դասական տեսությունը, որը կապված է անգլիացի տնտեսագետներ Ա. Սմիթի և Դ. Ռիկարդոյի հետ: Այս տեսության կողմնակիցները հարկերը դիտում էին որպես պետական եկամուտների տեսակ, որոնք պետք է ապահովեն կառավարության պահանջման համար անհրաժեշտ ծախսերը: Դասական տեսության գաղափարները բխում էին Ա. Սմիթի կողմից մշակված շուկայական տեսությունից, որի

² Philosophical foundation of tax law. Edition 1 by Monica Bhandari. - Oxford University Press, 2015, p. 218

³ Գրիգորյան Կ.Կ. «Ջարկային իրավունքի հիմունքներ», Երևան 2007թ., էջեր 9-13

պայ մանն երու մ անհատական պահանջ մու նքներ ի քավարարու մն, ըստ
Է ու թյան, տեղի է ունենում սուբյեկտներին տնտեսական
ազատության տրամադրման միջոցով: Սմիթը հանդես էր գալիս
տնտեսության կենտրոնացված կառավարման դեմ, համարելով, որ
ապակենտրոնացումը թույլ է տալիս առավելագույն կերպով
քավարարել պահանջ մու նքները: Միևնույն ժամանակ,
պետությանը պարտավոր է ապահովել շուկայական տնտեսության
զարգացումը՝ պաշտպանելով սեփականության իրավունքը: Քանի որ
շուկայական տնտեսության պայմաններում պետության
գործառույթների իրականացումը ենթադրում է զգալի
ֆինանսական միջոցների առկայություն, իսկ պետության
եկամուտները զգալիորեն կրճատվում են, ապա որպես պետական
եկամուտների հիմնական աղբյուր պետք է հանդես գան հարկերը:
Այս տնտեսության կողմնակիցների կարծիքով հարկերի միակ
նպատակը պետք է լինի պետական ծախսերի ֆինանսավորումը:⁴

Հարկերի տնտեսական էությունն առաջին անգամ
ուսումնասիրվել է անգլիացի տնտեսագետ Դ. Ռիկարդոյի
աշխատություններում, համաձայն որի «հարկերը կազմում են
երկրի արտադրանքի ու ծառայության այն մասնաբաժինը, որն
անցնում է կառավարության տնօրինության տակևորոնք, ի վերջո,
վճարվում են կապիտալից կամ եկամտից»:⁵ Ըստ Կ. Մարքսի,
«հարկերում արտացոլված է պետության՝ տնտեսապես
մարմնավորված գոյությունը»:⁶ Հարկի՝ որպես ապահովագրական
պարզևի, տնտեսության ներկայացուցիչներ Ա. Տյերը, Դ. Ռամսեյ Մակ-
Կուլոխը 19-րդ դարի սկզբում հարկը դիտարկում էին որպես
ռիսկերից քաղաքացիների ապահովագրման ձև:⁷

Ժամանակակից գիտնականները նույնպես նշում են, որ հարկը
քաղաքացիների կողմից կատարվող ինքնատիպ վճար է՝ պետության
կողմից նրանց մատուցվող ծառայությունների դիմաց: Այսպես,
Լ.Ի. Յակոբսոնը գտնում է, որ «հարկը պետության վրա կատարվող

⁴ Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. Издательство социально экономической литературы. М., 1962, стр. 148

⁵ Василевская, Т.И. Налоги Беларуси: теория, методика и практика [Текст]: учеб. пособие / Т.И.Левкович, В.А. Стасенко. - Мн.: Белпринт, 2001. - стр 10.

⁶ Маркс, К.. Капитал: Капитал. Критика политической экономии, Том 1/ ЭКСМО, 2016. - 16

⁷ Mac-Culloch, John-Ramsay, The principles of political economy, Edition 7, London, 1885 - pp: 25-37

ծախսերի ձև է»:⁸ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով հարկը սահմանվում է, որպես պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:⁹ Իսկ համաձայն Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի, հարկը պետական և (կամ) հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով Հայաստանի Հանրապետության պետական և (կամ) համայնքների բյուջեներ վճարվող պարտադիր և անհատույց գումար, որը վճարվում է հարկ վճարողների կողմից՝ Օրենսգրքով սահմանված կարգով, չափերով և ժամկետներում:¹⁰

Հարկերը պարտադիր վճարներ են, որոնք գանձվում են պետական մարմինների կողմից պետական կամ համայնքային բյուջեներ ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից սահմանված օրենքների հիման վրա: Հարկերը հանդիսանում են եկամուտ ստացող իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց կողմից պարտքային պարտավորություն, մասնակցելու պետական ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորմանը: Բացի այդ, հարկերը համարվում են պետության կողմից հիմնական գործիք եկամուտների և ֆինանսական ռեսուրսների վերաբաշխման գործընթացում: Հարկային քաղաքականության արդյունքում տեղի է ունենում եկամուտների վերաբաշխում՝ ելնելով պետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման առաջնահերթություններից:

Հարկերի տնտեսական էությունը բնութագրվում է դրամական հարաբերություններով, որոնք պետությունը ձևավորում է իրավաբանական ու ֆիզիկական անձանց հետ: Դրանք ունեն

⁸ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Москва: ИНФРА-М, 1998, стр 12.

⁹ ՀՀ օրենքը հարկերի մասին (14.04.1997թ. ՀՕ-107)

¹⁰ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրք 04.10.2016թ. ՀՕ-165-Ն, Հոդված 4

յ ու ր ա հ ա տ ու կ ն շ ա ն ա կ ու թ յ ու ն և ծ ա գ ու մ ե ն պ ե տ ա կ ան ֆ ի ն ա ն ս ա կ ան ռ ե ս ու ր ս ն եր ի կ ե ն տր ո ն ա գ մ ան հ ե տ կ ա պ վ ա ծ : Յ ա ր կ եր ը ի ր ե ն ց ի ց ն եր կ այ ա ց ն ու մ ե ն ֆ ի ն ա ն ս ա կ ան հ ա ր ա ք եր ու թ յ ու ն ն եր ի ա մ ք ո ղ ջ ու թ յ ու ն , ո ր ո ն ք կ ա պ վ ա ծ ե ն պ ե տ ու թ յ ան դ ր ա մ ա կ ան մ ի ջ ո ց ն եր ի ձ ն ա վ ո ր մ ան հ ե տ` հ ա մ ա պ ա տ ա ս խ ան գ ո ր ծ ա ռ ու յ թ ն եր ի ի ր ա կ ան ա ց մ ան հ ա մ ա ր : Ա յ ս պ ա տ ճ ա ռ ո վ է լ , հ ա ր կ եր ը ա ռ ա ջ ա ց ե լ ե ն ա պ ր ան ք ա ր տ ա դ ր ու թ յ ան և պ ե տ ու թ յ ան ա ռ ա ջ ա ց մ ան հ ե տ մ ի ա ս ի ն :

Ը ն դ հ ա ն ու ր ա ռ մ ա մ ք , հ ա ր կ եր ը ի ր ա կ ան ա ց ն ու մ ե ն մ ի շ ա ր ք գ ո ր ծ ա ռ ու յ թ ն եր , ո ր ո ն ց ի ց հ ա տ կ ան շ ա կ ան ե ն հ ե տ ն յ ա լ ն եր ը :

- Ֆ ի ս կ ա լ կ ա մ հ ա ր կ ա ք յ ու ջ ե տ այ ի ն , ո ր ն ա պ ա հ ո վ ու մ է պ ե տ ա կ ան ե կ ա մ ու տ ն եր ի ձ ն ա վ ո ր ու մ ը և ս տ ե դ ծ ու մ ն յ ու թ ա կ ան հ ի մ ք հ ա ն ր այ ի ն կ ա ռ ա վ ա ր մ ան հ ա մ ա ր : Յ ա ր կ եր ի մ ի ջ ո ց ո վ պ ե տ ու թ յ ու ն ը կ ե ն տր ո ն ա ց ն ու մ է ա գ գ այ ի ն ե կ ա մ տ ի գ գ ա լ ի մ ա ս ը` գ տ ն վ ե լ ո վ մ շ տ ա կ ան փ ո խ հ ա ր ա ք եր ու թ յ ու ն ն եր ի մ ե ջ տ ն տ ե ս ա վ ա ր ո ղ ս ու ր յ ե կ տ ն եր ի հ ե տ և ա պ ա հ ո վ ե լ ո վ ի ր ա կ ան հ ն ա ր ա վ ո ր ու թ յ ու ն ն եր տ ն տ ե ս ու թ յ ան գ ա ր գ ա ց ու մ ը խ թ ան ե լ ու հ ա մ ա ր :
- Կ ա ր գ ա վ ո ր ո ղ ֆ ու ն կ ց ի ան ի ր ա կ ան ց վ ու մ է հ ա ր կ այ ի ն մ ե խ ան ի գ մ ի մ ի ջ ո ց ո վ , ո ր ը ն եր ա ռ ու մ է կ ա ռ ա վ ա ր ու թ յ ան կ ո ղ մ ի ց ա ր տ ա դ ր ու թ յ ան գ ա ր գ ա ց մ ան ն ա պ ա տ ա կ ո վ ի ր ա կ ան ա ց վ ո ղ ա ն ու ղ ղ ա կ ի մ ի ջ ո ց ա ռ ու մ ն եր ի հ ա մ ա խ ու մ ք : Ա յ ն տ ե դ ի է ու ն ե ն ու մ հ ա ր կ մ ան ը ն դ հ ա ն ու ր մ ա կ ա ր դ ա կ ի փ ո փ ո խ ու թ յ ան , հ ա ր կ այ ի ն ա ր տ ո ն ու թ յ ու ն ն եր ի տր ա մ ա դ ր մ ան և պ ա ր գ ե ց վ ա ծ ը ն թ ա ց ա կ ա ր գ եր ի կ ի ր ա ռ մ ան մ ի ջ ո ց ո վ :
- Խ թ ան ո ղ գ ո ր ծ ա ռ ու յ թ ի մ ի ջ ո ց ո վ պ ե տ ու թ յ ու ն ը հ ա ր կ այ ի ն մ ու տ ք եր ի ժ ա մ ան ա կ ա վ ո ր կ ր ճ ա տ մ ան մ ի ջ ո ց ո վ ս տ ե դ ծ ու մ է ա ր տ ո ն յ ա լ պ այ մ ան ն եր այ ս կ ա մ այ ն ո լ ո ր տ ի գ ա ր գ ա ց մ ան հ ա մ ա ր :
- Վ եր ա ք ա շ խ մ ան գ ո ր ծ ա ռ ու յ թ ի մ ի ջ ո ց ո վ ա պ ա հ ո վ վ ու մ է հ ա մ ա խ ա ռ ն ա գ գ այ ի ն ա ր դ յ ու ն ք ի վ եր ա ք ա շ խ ու մ ը` ի ն չ պ ե ս ը ն դ լ այ ն վ ա ծ վ եր ա ր տ ա դ ր ու թ յ ան ա պ ա հ ո վ մ ան , այ ն պ ե ս է լ պ ե տ ա կ ան ք յ ու ջ ե ի հ ա մ ա լ ր մ ան հ ա մ ա ր :
- Վ եր ա հ ս կ ի չ գ ո ր ծ ա ռ ու յ թ ի մ ի ջ ո ց ո վ կ ա ռ ա վ ա ր ու թ յ ու ն ը հ ե տ ն ու մ է ժ ա մ ան ա կ ի ն հ ա ր կ այ ի ն մ ու տ ք եր ի հ ա վ ա ք ա գ ր մ ան ը

պետական բյուջե, համեմատում է առկա ռեսուրսները պետության համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հետևորոշում է հարկային համակարգի բարեփոխման անհրաժեշտությունը և պետության կողմից իրականացվելիք բյուջետային քաղաքականությունը:

- Սոցիալական գործառույթն ապահովում է սոցիալական հավասարակշռությունը՝ նվազեցնելով անհավասարությունը բնակչության որոշակի խմբերի իրական եկամուտների հարկմամբ:
- Տնտեսական գործառույթի միջոցով նպատակառոշված ազդեցություն է իրականացվում պահանջարկի և առաջարկի վրա:
- Բնապահպանական գործառույթի հիմնական նպատակն է բնապահպանական հարկերի և սանկցիաների միջոցով շրջակա միջավայրի պաշտպանության իրականացումը:
- Միջազգային գործառույթը ենթադրում է տնտեսական կապերի ամրապնդմանն ուղղված միջազգային համաձայնագրերի պահանջներին հարկային քաղաքականության համապատասխանեցում:¹¹

Հարկերի ֆունկցիաները փոխկապակցված են, միաժամանակ, դրանցից յուրաքանչյուրն ունի միայն իրեն բնորոշ անկախությունը և առանձնահատկությունները:

Հարկային համակարգը հարկերի, դրանց տեսակների, մեթոդների և սկզբունքների ստեղծմանը, փոփոխմանը կամ չեղարկմանը, վճարումների ճշգրիտ և ժամանակին կատարմանը, հարկային վերահսկողությանը, ինչպես նաև տույժերի և պատժամիջոցների սահմանմանն ուղղված հարկային օրենքների, իրավական ակտերի և նորմերի համախումբ է: Այն, կարգավորելով տնտեսավարող սուբյեկտների և պետության ֆինանսական փոխհարաբերությունները, համարվում է տնտեսության զարգացման կարևորագույն գործիքներից մեկը: Հարկային համակարգի միջոցով ձևավորվում են պետական ֆինանսական

¹¹ Адаменкова С.И., Евменчик О.С. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах. Мн.:Элайда, 2005. стр. 65-69.

ռեսուրսները, որոնք անհրաժեշտ են պետության առջև ծառայած կարևոր տնտեսական և սոցիալական խնդիրների լուծման համար: Չարկերը, ինչպես նաև սահմանված արտոնույթյունները և ֆինանսական պատժամիջոցները, հանդիսանում են հարկային համակարգի անբաժանելի մասը, որի միջոցով պետությունը ներագդում է տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական վարքագծի վրա, միաժամանակ ստեղծելով հավասար պայմաններ բոլոր հարկատուների համար:

Պետությունների առաջացման պահից հարկերը հանդիսացել են հասարակության մեջ տնտեսական հարաբերությունների ձևավորման անհրաժեշտ օղակ: Պետական կառուցվածքի ձևերի զարգացումն ու փոփոխությունը մշտապես ուղեկցվում են հարկային համակարգի վերափոխմամբ: Ժամանակակից քաղաքակիրթ հասարակության մեջ հարկերը պետության եկամտի հիմնական ձևն են: Բացի այս նեղ ֆինանսական գործառնությունից, հարկային մեխանիզմը կիրառվում է պետության կողմից հասարակական արտադրության, նրա դինամիկայի ու կառուցվածքի, գիտատեխնիկական առաջընթացի վրա տնտեսական ներգործությունն իրականացնելու նպատակով: Չարկային համակարգի միջոցով պետությունը ներգործում է շուկայական հարաբերությունների ամրապնդման վրա, նպաստում է ձեռներեցության զարգացմանը, խթանում է արտադրության զարգացումը և զսպում սոցիալական բևեռացման խորացումը:

Կախված սահմանված խնդիրների բնույթներից և լուծման ժամկետներից՝ հարկային քաղաքականությունը բաժանվում է հարկային մարտավարության և ռազմավարության: Վերջինս իր մեջ ներառում է մեծածավալ ընդհանուր բնույթի խնդիրների լուծման եղանակներ, իսկ մարտավարությունը՝ որոշակի ժամանակահատվածին բնորոշ խնդիրների լուծման մեթոդներ:¹² Կախված ազդեցության ոլորտներից և մասշտաբներից՝ հարկային քաղաքականությունը տարանջատվում է ներքինի և արտաքինի: Ներքին քաղաքականությունն ուղղված է ներքին խնդիրների լուծմանը, իսկ արտաքին քաղաքականությունը՝ միջազգային

¹² Хангаева Н.Л., Теоретические основы налогообложения: Уч. пособие. – Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006. – стр 128-129.

առևտրային գործարքներ իրականացնելիս կրկնակի հարկման բացառմանը, հարկային համակարգերի ներդաշնակեցմանը և միջազգային առևտրային գործարքներ իրականացնելիս հարկային հսկողության մեծացմանը:¹³

Արդյունավետ հարկային քաղաքականության մշակման և իրականացման կարևոր նախադրյալներից մեկը մշտապես եղել է պարզ հարկային համակարգի առկայությունը: Դրա ձևավորումն, այդուհանդերձ, բարդ գործընթաց է և ենթադրում է փոխկապակցած և փոխապայմանավորված բազմաթիվ քայլերի իրականացում, ինչը թույլ կտա բարձրացնել հարկային մարմինների գործունեության արդյունավետությունն ու տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարումը: Նման մոտեցման դեպքում էականորեն մեծանում է տնտեսական գործունեության արդյունքների գնահատման, ինչպես նաև հարկատուների կողմից հաշվառման և փաստաթղթաշրջանառության պարզեցման հնարավորությունները:

Ժամանակակից տնտեսագիտական գրականության մեջ կան հարկային բեռը որոշելու տարբեր մոտեցումներ: Հարկային ծանրաբեռնվածությունը կարող է չափվել որոշակի ժամանակահատվածի համար հարկային արտոնությունների ընդհանուր գումարի հարաբերությամբ՝ նույն ժամանակահատվածում հարկվող կազմակերպության եկամտին: Ա. Վ. Բրիզգալինը տալիս է հետևյալ սահմանումը. «մակրոտնտեսական մակարդակում հարկային բեռը համընդհանուր ցուցանիշ է, որը բնութագրում է հարկերի դերը հասարակության կյանքում և որոշվում է հարկերի հավաքագրման ընդհանուր գումարի և համախառն ազգային արտադրանքի հարաբերակցությամբ»:¹⁴ Վ.Գ. Պանսկովը գտնում է, որ պետության մակարդակով, երկրում հարկերի հարաբերակցությունը ՀՆԱ-ին պետք է օգտագործվի որպես հարկային բեռի ցուցանիշ:¹⁵ Դ.Գ. Չերնիկը կարծում է, որ «հարկային բեռը (ճնշումը) հանրության եւ պետության կյանքում

¹³ Грибанова Г. И., Гуторов В. Л., Теория политики: Учебное пособие У Под ред. Б. А. Исаева. — СПб.: Питер, 2008. — стр 11.

¹⁴ Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. — 2009. — № 2. — С. 40.

¹⁵ Пансков В.Г. «Показатель налогового бремени» // Налоговая политика и практика. — 2009-. - №3. — С. 64.

հարկերի դերը բնութագրող ամենատարածված ցուցանիշն է:»¹⁶ Գ. Պանսկովը հարկային բեռը համարում է պետական հարկային համակարգը բնութագրող տնտեսական ցուցանիշներից մեկը, որն արդյունավետ կերպով գնահատում է երկրում իրականացվող հարկային քաղաքականությունը: ¹⁷

Հարկերի սոցիալ-տնտեսական բնույթը դրսևորվում է այն ժամանակ, երբ հարկատուի ֆինանսական միջոցների սեփականության իրավունքը անցնում է պետությանը: Հարկային բեռը սահմանելիս պետք է հաշվի առնել ինչպես մեկ անհատի վրա բաժին ընկնող հարկերի, այնպես էլ դրա կշիռը մակրոմակարդակում՝ այսինքն՝ հարկեր ՀՆԱ հարաբերությունը: Հարկերի տնտեսական բնույթը կայանում է նաև պետության կողմից ի օգուտ հասարակության ՀՆԱ-ի որոշակի չափի կենտրոնացման մեջ՝ պարտադիր վճարի տեսքով: Հարկային գանձումների, տուրքերի և այլ վճարների համընդհանուր ելակետային աղբյուր, անկախ հարկահավաքման օբյեկտից, հանդիսանում է ՀՆԱ-ն, որը ձևավորում է հասարակական արտադրության ու պետության մասնակիցների առաջնային դրամական եկամուտները՝ աշխատողների աշխատանքի վարձատրությունը, ձեռնարկությունների շահույթն ու պետության կենտրոնացված եկամուտը:

Հարկերն օբյեկտիվորեն անհրաժեշտ են բոլոր մակարդակների բյուջեների համալրման համար: Հարկերի գանձումից ստացված միջոցների հաշվին ֆինանսավորվում են համապատասխան տարվա բյուջեի մասին օրենքով նախատեսված տարբեր պետական ծրագրեր: Հարկերի օգնությամբ իրականացվում է նաև ՀՆԱ-ի բաշխումն ու վերաբաշխումը, այդ թվում՝ ուղղված սոցիալական ապահովությանն ու բնակչության կենսամակարդակի բարձրացմանը: Բացի այդ, դրանք ներգործում են կապիտալի վրա՝ վերջինիս շրջանառության բոլոր փուլերում: Եթե իրենց ֆիսկալ գործառույթի իրականացման ժամանակ հարկերը ներգործություն են ունենում միայն կապիտալի՝ ապրանքայինից դրամական ձևի

¹⁶ Черник Д. Г., Алексеев М.Ю., Брусиловская Н.А. и др. Налоги: Учебное пособие для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2009. – С. 120.

¹⁷ Пансков В.Г. «Показатель налогового бремени» // Налоговая политика и практика. – 2009. - №3. – С. 88.

վերափոխվելու փուլում և հակառակը, ապա կարգավորիչ գործառույթն իրականացնելիս հարկային համակարգը ներգործություն է ունենում ինչպես արտադրական, այնպես էլ սպառման փուլերում: Սաթույլ է տալիս պետությանը վերահսկել ոչ միայն արտադրանքի, այլև կապիտալի պահանջարկն ու առաջարկը: Այս առումով, հարկերի հետադարձ կապի սկզբունքը կարող է իրարոյունավետությունն ունենալ միայն հարկային կարգավորման համապատասխան միջոցների՝ ճիշտ ժամանակին ընդունելու պայմանի պարագայում:¹⁸

Ամփոփելով, պետք է նշել, որ հարկերը մեծ նշանակություն ունեն պետության տնտեսական կյանքում, ինչը ենթադրում է արոյունավետ հարկային համակարգի ստեղծում՝ հիմնված հարկման հիմնարար սկզբունքների վրա: Վերջիններիս ուսումնասիրությունն է նվիրված աշխատանքի հաջորդ բաժինը:

1.2 Հարկային համակարգի ձևավորման հիմնական սկզբունքները

Յուրաքանչյուր պետություն, մշակելով և իրականացնելով հարկային քաղաքականություն, հետապնդում է երեք հիմնական նպատակ. 1. ֆիսկալ, երբ պետական գործառույթների իրականացման համար կենտրոնացվում են համապատասխան ֆինանսական միջոցներ, 2. վերաբաշխման, երբ լուծվում են սոցիալական ապահովության հետ կապված խնդիրներ, 3. կարգավորիչ, երբ ստեղծվում են տնտեսության զարգացման նախադրյալներ և գործարար միջավայրի բարելավման պայմաններ: Այդ խնդիրների լուծումն, անշուշտ, պահանջում է համապատասխան տնտեսական քաղաքականության և համալիր միջոցառումների իրականացում, որում մեծապես կարևորվում է հարկային համակարգերի դերը: Միևնույն ժամանակ, վերջինիս արոյունավետ գործունեությունն, իր հերթին, ենթադրում է որոշակի սկզբունքների սահմանում և դրանց հետևողական պահպանում:

¹⁸ Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2007. – стр. 108

Յարկման սկզբունքներն առաջին անգամ սահմանվել են Ա. Սմիթի կողմից, որոնք հետևյալներն են¹⁹.

- հավասարությունն՝ հարկումը պետք է իրականացվի յուրաքանչյուրից ըստ իր ստացած եկամտի,
- որոշակիությունն՝ հարկը պետք է լինի հստակ սահմանված, այլ ոչ թե կրի անընդհատ փոփոխություններ,
- հարմարավետությունն՝ ցանկացած հարկ պետք է վճարվի հարկ վճարողների կողմից ավելի նպատակահարմար ժամանակահատվածում և պայմաններում՝ չխոչընդոտելով նրանց գործունեությանը,
- արդարությունն՝ հարկի չափը, չվճարված հարկերի համար սահմանված տույժերը, պետք է լինեն արդարացի:

Վերոնշյալ սկզբունքներից ակնհայտ է, որ Ա. Սմիթը դրանք ձևակերպել է՝ ելնելով հարկային հարաբերությունների մի կողմի՝ հարկատուի շահերից: Այդ իսկ պատճառով էլ նրա կողմից ձևակերպված սկզբունքները ստացել են «հարկատուի իրավունքների դեկլարացիա» անվանումը:²⁰ Ի տարբերություն Ա. Սմիթի, ով հարկերը համարում էր պետության անօգուտ ծախսերի մարման աղբյուր, գերմանացի տնտեսագետ Ա. Վալեներն ելնում էր կոլեկտիվ պահանջմունքների տեսությունից:²¹ Յամապատասխան այս տեսության՝ 19-րդ դարի վերջում նա հարկման ինը հիմնական կանոնները միավորեց չորս խմբերի մեջ հետևյալ ձևով:

1. Ֆինանսական՝
 - հարկման բավարար լինելը,
 - էլաստիկություն, այսինքն՝ հարկման շարժունակությունը, ճկունությունը,
2. տնտեսական՝
 - հարկման աղբյուրի պատշաճ ընտրություն (եկամուտ կամ կապիտալ),

¹⁹ Налоги и налогообложение: учебник для прикладного бакалавриата / под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. — М.: Издательство Юрайт, 2014. — 503 с.

²⁰ Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. Издательство социально экономической литературы. М., 1962, 16 с.

²¹ Налоги и налогообложение : учебник [Электронный ресурс] ; Региональный финансово-экономический техникум. — Курск, 2010. — 356 с.

- հարկային համակարգի կառուցման բանականությունը, որը հաշվի է նստում նրանց առաջարկման պայմանների ու հետևանքների հետ,
3. բարոյագիտական կամ արդարություն սկզբունքներ՝
- հարկման համընդհանրությունը,
 - հարկման հավասարաչափությունը,
4. հարկման վարչարարություն սկզբունքները՝
- հարկման որոշակիությունը,
 - հարկի վճարման հարմարավետությունը,
 - հարկի գանձման հետ կապված ծախսերի մաքսիմալ նվազեցում:

Ընդ որում՝ Ա. Վագները, ի տարբերություն Ա. Սմիթի, առաջին հերթին, ելնում էր պետության շահերից: Նա անհրաժեշտ էր համարում այնպիսի հարկային համակարգի կառուցումը, որը կապահովեր հարկերի հավաքագրման մակարդակի բարձրացում՝ պետական ծախսերի պահանջների ավելացման դեպքում:

Ժամանակակից պայմաններում ճիշտ կազմակերպված հարկային համակարգը պետք է ապահովի հետևյալ հիմնական սկզբունքները²²՝

- հարկային օրենսդրություն կայունություն ապահովում,
- հարկատուների և պետության փոխհարաբերությունների իրավական դաշտի խստագույն պահպանում,
- հարկատուների միջև հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխում,
- հարկատուների եկամուտներից հարկերի համաչափ գանձում,
- հարկերի գանձման մեթոդների և ժամանակահատվածի նպատակային ընտրություն,
- օրենքի առջև հարկատուների հավասարություն սկզբունքի պահպանում,
- հարկերի գանձման հետ կապված ծախսերի նվազագույն մակարդակի ձևավորում,

²² Principles of Taxation, Musonda Kabinga, BA; reviewed by Dr. Jorg Alt SJ, MA, BD; Emmanuel Tendet Kiprotich, BA, Paper 5 of the Introduction to the Project “Tax Justice & Poverty”, 2016

- տնտեսական գործունեության ձևերի ու մեթոդների հանդեպ հարկման չեզոքությունն ապահովում,
- հարկման վերաբերյալ տեղեկատվության հասանելիության ու թափանցիկության ապահովում,
- հարկային գաղտնիքի պահպանում:

Հարկ է նշել, որ ցանկացած գործընթացի կամ համակարգի հիմքում դրվում են որոշակի սկզբունքներ, որոնց պահպանումը պարտադիր է դրանց հետ առնչվողների համար այդպիսի գործընթացների իրականացման կամ համակարգերի գործունեության արդյունավետությանն ապահովելու համար:²³ Ակնհայտ է, որ նման սկզբունքներ պետք է դրված լինեն նաև հարկային հարաբերությունների կարգավորման նպատակ հետապնդող հարկային համակարգերի հիմքում, որոնք, ընդհանուր առմամբ, բաժանվում են երկու խմբի.

- հարկվողի և հարկման ենթարկողի փոխհարաբերությունների կարգավորմանն ուղղված սկզբունքներ,
- հարկային համակարգի բնականոն գործունեության ապահովմանն ուղղված սկզբունքներ:

Հարկման սկզբունքները, որպես կանոն, սահմանվում են համապատասխան օրենքներով և այլ իրավական ակտերով, հարկային հարաբերությունների կողմերի համար կրում են պարտադիր բնույթ և հետապնդում են նրանց փոխհարաբերությունների թափանցիկության և հստակեցման ապահովման նպատակ: Ընդ որում, դրանցից որպես հիմնականներ պետք է առանձնացնել որոշները, որոնք յուրաքանչյուր հարկային համակարգի արդյունավետության առումով ունեն սկզբունքային նշանակություն: Հարկային հարաբերությունների կարգավորման հիմնական սկզբունքներից է հարկման համընդհանրությունը և համապարտադիրությունը, որը թույլ է տալիս հարկային պարտավորությունը սահմանված կարգով ամրագրել հարկման ենթակա յուրաքանչյուր անձի վրա: Համաձայն այս սկզբունքի, պետական գործառնությունների իրականացման համար հարկման ենթակա

²³ Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle, The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, 2nd edition, The Urban Institute Press, Washington, D.C., page 431-432

Ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք իրենց եկամուտների՝ օրենքով սահմանված մասը փոխանցում են համապատասխան բյուջեներ: Ընդ որում, հարկերն ունեն անհատույց բնույթ և դրանց դիմաց պետության կողմից կոնկրետ հատույց չի տրամադրվում հարկ վճարողին:

Յարկման կամավորության սկզբունքն, ըստ էության, պետք է կրի կամավոր բնույթ այնքանով, որքանով այն սահմանվում է օրենքով: Ակնհայտ է, որ այս դեպքում հարկատուի կողմից դրա չկատարման համար տվյալ սկզբունքի կիրառումը պետք է կրի պարտադրելի բնույթ: Այս համատեքստում հարկման կամավորության սկզբունքը պետք է դիտարկել որպես օրենսդրությամբ նախատեսված հարկի վճարման գործառնություն, ինչը, հետևաբար, չի կարելի համարել հարկային քաղաքականության հիմնական սկզբունքներից մեկը, չնայած այն հանգամանքին, որ այդ մասին նշվում է մի շարք երկրների հարկային օրենսգրքերում:

Յարկային համակարգի հիմքում դրվող սկզբունքներից էական նշանակություն ունի անաչառության սկզբունքը: Յամձայն այս սկզբունքի, Ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք, պարտավոր լինելով մասնակցել պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման գործում սեփական եկամուտներին համաչափորեն, չպետք է օգտվեն հարկային արտոնություններից և ստանան որոշակի առավելություններ: Այս սկզբունքով չառաջնորդվելու դեպքում պետությունը ստեղծում է անհավասար պայմաններ տնտեսավարող սուբյեկտների համար և հարկ վճարողների մի հատված իր վրակրում է լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների բեռ: Սկզբունքի խաթարումը հանգեցնում է տնտեսական այնպիսի բացասական հետևանքների, ինչպիսիք են հարկային և պետական համակարգի նկատմամբ հասարակության վստահության կորուստը, գործարարությամբ զբաղվելու ցանկության նվազումը, երկրի միջազգային վարկանիշի անկումը և այլն:

Անաչառության և հավասարության սկզբունքը հիմնականում դիտարկվում է երկու տեսանկյունից՝ ուղղահայաց և

հորիզոնական: Առաջին տեսանկյունից կարևորվում է հարկման սոցիալական արդարության ապահովման խնդիրը, որի լուծումը պահանջում է հարկման դրույքաչափերի սահմանում՝ կախված եկամտի մեծություց: Այսինքն, եկամտի աճին զուգընթաց հարկատուներն պետք է վճարի ավելի մեծ հարկ, քան ցածր եկամուտ ստացողը: Նման դեպքում սկզբունքի չափորոշիչ պետք է լինի հարկատուի հարկ վճարելու ունակությունն, այսինքն՝ հարկվող դրույքաչափը պետք է համապատասխանի հարկատուի զուտ եկամտին և կենսամակարդակի նվազագույն շեմին:

Անաչառության և հավասարության սկզբունքի հորիզոնական ասպեկտը ենթադրում է, որ միանման եկամուտներ ունեցող հարկատուների նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով պետությունը կիրառում է հարկերի նույն դրույքաչափը՝ հարկումը կատարելով եկամտից հավասար հիմքերով: Պետք է նշել, որ հարկային համակարգերի ձևավորման գործընթացում այս երկու ասպեկտները զուգակցվում են, ինչը ստեղծում է առավել բարենպաստ պայմաններ հարկման անաչառության և հավասարության սկզբունքի պահպանման համար:

Հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման առումով չափազանց կարևոր է տարբերակված մոտեցումների կիրառման սկզբունքը: Այդ դեպքում, ստեղծվում են նախադրյալներ ճկուն հարկային քաղաքականություն իրականացնելու համար: Մասնավորապես, երբ անհրաժեշտ է լինում հաշվի առնել հարկային բեռի համաչափ բաշխումը, ազդել սպառման և կուտակման մակարդակների վրա, խթանել ներդրումային կարևոր ծրագրերի իրագործումը և այլն: Ընդ որում, այդպիսի մոտեցման գործնական կիրառման համար անհրաժեշտ է բոլոր՝ ինչպես ուղղակի, այնպես էլ անուղղակի հարկատեսակների համադրմամբ հաշվի առնել հարկատուների վճարունակությունը, գույքային պայմանները, ձևավորվող եկամուտները և այլն: Հարկային համակարգը պետք է հիմնվի հարկման օբյեկտների և տարբեր հարկատեսակների վրա, ապահովելով հարկերի օպտիմալ վերաբաշխում:

Հարկ վճարողի և հարկային մարմնի փոխհարաբերությունները հստակեցնելու և սուբյեկտիվ մոտեցումները բացառելու նպատակով պետք է կարևորել նաև ինքնակառավարման սկզբունքը:²⁴ Ըստ այս մոտեցման, հարկատու ն ինքնուրույն է իրականացնում հաշվարկները և որոշում իր պարտավորությունների չափը՝ հիմնվելով երկրում գործող հարկային օրենսդրության, այլ պարտադիր վճարների, ինչպես նաև պետության կողմից թույլատրելի հատկացումների և հարկային նվազեցումների սահմանաչափերի վրա: Հարկատու ն ինքնուրույն պետք է կազմի հաշվեկշիռը, ներկայացնի հարկային մարմին, իրականացնի հարկերի վճարում, իսկ հարկային մարմինը պետք է հիմնականում վերահսկի նրա գործունեության հստակությունը և օրինականությունը:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման արդյունավետության ապահովման առումով կարևոր նշանակություն ունի կայունության սկզբունքը, առանց որի պահպանման հնարավոր չէ երաշխավորել հարկային համակարգի բնականոն գործունեությունը: Այն, նախ և առաջ, ենթադրում է հարկային օրենսդրությունում հաճախակի փոփոխությունների և լրացումների բացառում: Համակարգի կայունությունն ապահովելու համար հարկային օրենքները չպետք է մեկնաբանվեն հայեցողաբար, դրանց պահանջների կատարումը պետք է ունենան անմիջական ուժ, ինչը թույլ կտա ակնկալել հարկային կայուն մոտեցեր: Հարկային համակարգում փոփոխությունները բերում են գնային քաղաքականության փոփոխման, ինչն էլ, իր հերթին, բացասաբար է ազդում հարկատուների եկամուտների և ծախսերի, հետևաբար նաև, հարկատուի և հարկման ենթարկողի փոխհարաբերությունների վրա: Այլ խոսքով, ի դեմս կայունության սկզբունքի պահպանման հարկային համակարգը կարողանում է տիրապետել որոշակի ճկունության և ավելի դյուրին հարմարվել սոցիալ-տնտեսական պայմանների փոփոխություններին:

²⁴ S.P.Gupta, Peter Knight, Yin-Kann Wen, Intergovernmental Fiscal Relations and Macroeconomic Management in Large, The International Bank Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, D.C., USA, 1993, page 317-318.

Հարկային համակարգի ձևավորման հիմքում դրվող հիմնական սկզբունքներից թերևս պետք է առանձնացնել իրավական ապահովվածության սկզբունքը, որը երաշխավորում է հարկային համակարգի կարգավորվածության և լիարժեքության ու ամբողջականությանը:²⁵ Այս սկզբունքն ենթադրում է միասնական և ընդհանուր իրավանորմատիվային դաշտ, հարկային համակարգերի կանոնակարգված գործունեություն և հիմնավորված վարչարարություն: Երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման և ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության իրականացման առումով իրավական ապահովվածության սկզբունքը նշանակում է, որ.

- սահմանված հարկատեսակները, ինչպես նաև տուրքերը, վճարները ներդրում և չեղարկվում են միայն պետական իրավասու մարմինների կողմից՝ դրանցից յուրաքանչյուրին օրենսդրությամբ և լիազորված գործառնությանների սահմաններում,
- ապահովված է տնտեսական տարածական միասնականություն, ինչը բացառում է երկրի տնտեսական տարածքի և հարկային համակարգի միասնականության խախտում և ոչ օրինական հարկատեսակների սահմանում: Այլ խոսքով, արգելվում է այնպիսի հարկատեսակների ներդրումը, որոնք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն սահմանափակում են երկրի տարածքում ապրանքների, ծառայությունների, աշխատանքի և ֆինանսական միջոցների ազատ տեղաշարժը: Հարկային արտոնությունների տրամադրումը և հարկատուների իրավունքների պաշտպանությունը իրականացվում են բացառապես օրենքով:

Հարկային համակարգի համախմբված օրենսդրական և կենտրոնացված վարչարարությունն ենթադրում է բոլոր հարկերի և վճարների սահմանում միասնական իրավական ակտով՝ օրենքով կամ օրենսգրքով, որը գործում է երկրի ամբողջ տարածքում, որտեղ հարկատուները գտնվում են հավասար կարգավիճակում, կրում են նույն պատասխանատվությունը և իրավունքներով

²⁵ Agustín José Menéndez, *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer-Science+Business Media, B.V., 1st edition, 2001, page 100-101

հավասար են օրենքի առջև: Չի կարելի սահմանել այնպիսի հարկեր և տուրքեր, որոնք սահմանափակում են քաղաքացիների սահմանադրական իրավունքների իրացումը: Սակայն, քանի որ հարկումը միշտ էլ ենթադրում է որոշակի իրավունքների սահմանափակում, ապա հարկերի սահմանման ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ մարդու և քաղաքացիների իրավունքների սահմանափակումը կարող են սահմանափակվել այնքանով, որքանով պահանջում է սահմանադրական կարգի և պետության անվտանգության պահպանումը: Այլ խոսքով, հարկերը պետք է այնպիսի ներգործություն ունենան տնտեսության զարգացման վրա, որպեսզի չվտանգվի ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց իրավունքները և օրինական շահերը:

Չարկային համակարգի հիմքում դրվող սկզբունքները հանդիսանալով հարկային օրենսգրքում ամրագրված հիմնարար ելակետային դրույթներ, ըստ էության, կողմնորոշում են դրանում օրենսդրարվական կարգավորման առարկա հանդիսացող հասարակական հարաբերությունների ամբողջականությունն ու բովանդակությունը: Չարկման սկզբունքների պահպանումը և հարկային գործառույթների արդյունավետ իրականացումը մեծապես կախված է հարկային վարչարարությունից: Այդ իսկ պատճառով ցանկացած երկրում հարկային հավասարակշռված քաղաքականություն իրականացնելու և գործունե հարկային համակարգ ձևավորելու նպատակով հիմնական ուղղորդությունը կենտրոնանում է հարկային վարչարարության շարունակական կատարելագործման և դրա արդյունավետության բարձրացման վրա: Արդյունքում հարկային հիմնավորված վարչարարության դեպքում ոչ միայն ապահովվում է պետական գործառույթների համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացում, այլ նաև բարելավվում է գործարար միջավայրը, աշխուժանում է ներդրումային գործունեությունը, ապահովվում է սոցիալ-տնտեսական անհրաժեշտ զարգացում և տնտեսական կայուն աճ: Ըստ էության, նշված խնդիրների լուծմանն է ուղղված տնտեսության հարկային կարգավորումը, որի ուսումնասիրությունն է նվիրված ատենախոսության հաջորդ բաժինը:

1.3 Հարկերի դերը տնտեսության կարգավորման գործում

Պետության ծագման պահից հարկերը համարվել են հասարակության մեջ տնտեսական հարաբերություններին կարգավորման կարևորագույն միջոց: Յուրաքանչյուր երկրի ֆինանսական համակարգում առանձնահատուկ է հարկերի դերը, քանի որ դրանք արտացոլելով բնակչության, տնտեսվարող սուբյեկտների և պետության միջև հարաբերություններին կարգավորվածության աստիճանը, հանդիսանում են երկրի կայունության ապահովման և պետական գործառնությունների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման հիմնական գործիք: Հարկումն ուղղակիորեն ազդելով սպառման, արտադրության և բաշխման վրա, հետապնդում է տնտեսական առաջընթացի ապահովման և հասարակության բարեկեցության բարձրացման նպատակ: Այդ տեսանկյունից, սոցիալ-տնտեսական զարգացման գործում չափազանց կարևոր է հարկային քաղաքականության և հարկային համակարգի դերը, քանի որ դրանց արդյունավետության շարունակական բարձրացումն, անշուշտ, կհանգեցնի պետական եկամուտների ավելացման, ներդրումային քաղաքականության աշխուժացման, պետական կարևորագույն ծրագրերի իրագործման և, վերջապես, տնտեսական աճի կայուն տեմպերի ապահովման:

Նշված նպատակներին հասնելու համար, անհրաժեշտ են բավարար ֆինանսական միջոցներ, որոնց կենտրոնացումն իրականացվում է հարկային և ոչ հարկային մուտքերի, ինչպես նաև պաշտոնական տրանսֆերտների և այլ մուտքերի միջոցով: Այդ եկամուտների հիմնական մասը կազմում են հարկերը, որոնք ըստ գանձման եղանակի դասակարգվում են ուղղակի և անուղղակի հարկերի: Առաջին դեպքում հարկային պարտավորություններն առաջանում են միայն տնտեսական գործունեության արդյունքում ձևավորված շահույթի կամ եկամտի առկայության պայմաններում, իսկ երկրորդի դեպքում հարկերը գանձվում են ապրանքների, արտադրանքի, ծառայությունների վերջնական սպառողներից և

ուղղակիորեն կապված չեն տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության ֆինանսական արդյունքների հետ: Այլ խոսքով, դրանք կախված են հարկատուի անմիջական տնտեսական գործունեության արդյունքից:

Ներկայումս զարգացած շուկայական տնտեսությունում նույնպես մի շարք երկրներում հարկային քաղաքականությունը հիմնված է առաջարկի տնտեսագիտության տեսական դրույթների վրա: Հարկային ցածր հարկային դրույթաչափերի կիրառումը կարող է դրական ազդեցություն ունենալ .

- աշխատանքի և ձեռնարկատիրական գործունեության խթանման ,
- արտադրանքի ծավալի ավելացման և արտադրողականության բարձրացման ,
- տնտեսության հիմնական ոլորտների պետական միջամտության անհրաժեշտության սահմանափակման ,
- գների և գնաճի մակարդակի զսպման ,
- օրինական և սովետային տնտեսության հարաբերակցության կարգավորման վրա:

Այսպիսով, զարգացած երկրներում հարկային մեխանիզմի միջոցով պետական վերահսկողությունն երկրի տնտեսության համար ստեղծում է առաջընթացի և կառավարության մակրոտնտեսական նպատակների իրագործման լայն հնարավորություններ:

Հարկերը տնտեսության պետական կարգավորման առանցքային գործիքներն են, որոնց գործառնությունը պայմանավորվում է գործողության բնույթով ու կիրառման ոլորտով: Հարկերի ֆիսկալ գործառնությունի միջոցով ձևավորվում են բյուջետային քաղաքականության իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսները: Այն ստեղծում է հասարակության կենսագործունեության համար օբյեկտիվ նյութական բազայի ձևավորման պայմաններ և այդ գործառնությունի շնորհիվ իրականանում են պետության մյուս գործառնությունների մեծ մասը:

Տնտեսության պետական կարգավորման կարևոր ուղղություններին մեկը հարկային կարգավորումն է, որը պետության կողմից մակրոտնտեսական հավասարակշռության և

տնտեսության առաջընթացի ապահովման նպատակով հարկային գործիքների նպատակառոշոված և հետևողական կիրառման գործընթաց է:²⁶ Տնտեսության զարգացման նպատակով հարկային ներգործությունն իրականացվում է հարկային դրույքաչափերի, արտոնությունների, պատժամիջոցների և այլ գործիքների կիրառման միջոցով:

Շուկայական տնտեսությանն անցման պայմաններում հարկային համակարգը կոչված է պետությանը տրամադրել տնտեսական և սոցիալական խնդիրների լուծման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ: Հարկերի միջոցով պետությունն ազդում է տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական վարքագծի վրա՝ ստեղծելով հավասար պայմաններ հասարակական արտադրության բոլոր մասնակիցների համար: Ազգային տնտեսությունում ֆինանսական և տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման հարկային եղանակներն այլ տնտեսական լծակների հետ համատեղ ստեղծում են անհրաժեշտ նախադրյալներ միասնական շուկայի ձևավորման և կազմավորման համար: Հարկերը և հարկային համակարգը ոչ միայն բյուջեի եկամուտների աղբյուրներն են, այլ և շուկայական տնտեսության ամենակարևոր կառուցվածքային տարրերը: Այն հայտ է, որ առանց ռացիոնալ հարկային համակարգի ձևավորման չի կարող խթանվել ձեռնարկատիրական գործունեությունը և այն հնարավորություն է տալ իսվարել արդյունավետ բյուջե տային քաղաքականություն, առանց որի հնարավոր չէ լիարժեք տնտեսական փոփոխությունների իրականացնել:²⁷

Հարկ է նշել, որ զարգացած երկրներում հարկային համակարգերը ձևավորվել են հարյուրամյակների ընթացքում՝ բազմաբնույթ քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական և այլ գործոնների ազդեցությամբ: Հետևաբար՝ բնական է, որ տարբեր երկրների հարկային համակարգերը միմյանցից տարբերվում են ձևավորված կառուցվածքով և սահմանված հարկատեսակներով, դրույքաչափերով, գանձման մեթոդներով, պետական մարմինների

²⁶ Мырзалиев Б. С., Государственное регулирование экономики: Учебник.— Алматы: «Нур-Пресс», 2007.— стр 11

²⁷ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. — М.: Юрайт-Издат, 2008. с.89

լիազորություններով, տրամադրվող արտոնություններով և այլ գործունեություններով: Այդուհանդերձ, գոյություն ունեն հարկային հարաբերությունների կարգավորման ընդհանուր սկզբունքներ, որոնք թույլ են տալիս ձևավորել արդյունավետ հարկային համակարգեր:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային հարաբերությունների կարգավորման առումով առանձնանում են հարկային քաղաքականություն վարող երկրների երեք հիմնական խմբեր: Մասնավորապես, կան երկրներ, որոնցում սահմանված է հարկային դրույքաչափերի համեմատաբար բարձր մակարդակ, այսինքն՝ այդպիսի երկրներում տնտեսավարող սուբյեկտների վրա ընկնում է հարկային ավելի ծանր բեռ: Այդպիսի քաղաքականություն իրականացնող երկրներում կարող է եականորեն դժվարանալ տնտեսական աճի կայուն տեմպերի, ինչպես նաև բյուջետային անհրաժեշտ մոնտաժների ապահովումը:

Երկրորդ խմբում ընդգրկված երկրներում սահմանված է հարկային բեռի համեմատաբար ցածր մակարդակ, որոնցում կառավարություններն իրենց հարկային քաղաքականությամբ հաշվի են առնում ոչ միայն պետության, այլ նաև հարկ վճարողների շահերը: Նման քաղաքականությունը մեծապես նպաստում է երկրի տնտեսական զարգացմանը, հատկապես տնտեսության իրական հատվածում, քանի որ ապահովում է ավելի բարենպաստ հարկային և ներդրումային միջավայր: Արդյունքում, հարկային բեռը տնտեսավարող սուբյեկտների վրա զգալիորեն մեղմվում է, սակայն պետական սոցիալական ծրագրերի իրագործման համար սահմանափակվում են կառավարության հնարավորությունները հարկային մոնտաժների կրճատման պատճառով:

Երրորդ խմբի երկրներում իրականացվող հարկային քաղաքականությամբ սահմանվում են հարկման բարձր մակարդակ բոլոր հարկ վճարողների համար: Այդպիսի մոտեցումը հետապնդում է երկրի քաղաքացիների սոցիալական պաշտպանության բարձր մակարդակի ապահովման նպատակ, որը

հանգեցնում է անհրաժեշտ երաշխիքների տրամադրման և սոցիալական կարևոր ծրագրերի իրականացման:

Այսպիսով, տնտեսության կարգավորման գործում մեծ է հարկային համակարգի դերը, որն, ըստ էության, հանդիսանում է տնտեսության զարգացման և կայունացման հիմնական գործիք: Տնտեսության հարկային կարգավորման գործիքներն առավել ապես կիրառվում են զարգացած պետությունների, մասնավորապես Ջյուսիսային Ամերիկայի և Արևմտյան Եվրոպայի երկրներում:²⁸ Դրանցից առավել բնութագրական է ԱՄՆ-ի հարկային համակարգը, որի կառուցվածքը բավականաչափ նման է երկրի բյուջետային համակարգին: Այն ունի դաշնային, նահանգային և տեղական մակարդակներ, որոնցից առաջինի բյուջե է ուղղվում հարկային մուտքերի մոտ 70, նահանգների՝ 20 և տեղական՝ 10 տոկոսը: Դաշնային եկամուտներում գերիշխում են ուղղակի հարկերը, նպատակային պահումները, կազմակերպությունների եկամուտներից գանձվող հարկերը և այլն: Նահանգների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների եկամուտները հիմնականում ձևավորվում են անուղղակի հարկերի և գույքահարկի միջոցով:²⁹

ԱՄՆ-ում հարկային մուտքերում գերակշռում է բնակչությանից գանձվող եկամտահարկը, որը գանձվում է համաձայն հարկման պրոգրեսիվ սանդղակի: Դրանք գանձվում են ինչպես գործատուից, այնպես էլ վարձու աշխատողից: Յուրաքանչյուր նահանգ ունի հարկային իր համակարգը: Տարբեր նահանգների եկամուտների կառուցվածքն էականորեն տարբերվում է, քանի որ նահանգներում կարող են կիրառվել ոչ միատեսակ ոչ բոլոր հարկատեսակները: Մասնավորապես, ԱՄՆ նահանգներում գանձվում է առևտրից ընդհանուր հարկ, 9-ում՝ անհատական եկամտահարկ՝ ընդգրկու են բազայով, ևս 5-ում հարկ չեն գանձում ձեռնարկությունների եկամուտներից:³⁰

ԱՄՆ-ի հարկային համակարգում տեղական հարկերը կարևոր դեր են կատարում, որոնցից իր տեսակարար կշռով առանձնանում է գույքահարկը: Միևնույն ժամանակ, անհրաժեշտ է նշել, որ

²⁸ In the World of Scientific Discoveries , 2013, Issue 47.10, p211-217

²⁹ Кухаренко В. Б., Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран – М.: РАГС, 2014. – 435 с.

³⁰ Source: <https://www.usa.gov/taxes>

տեղական հարկերն, անկախ դրանց բավականաչափ բարձր մակարդակից, առանց կառավարությունների կողմից սուբսիդավորման, ակնհայտորեն, չեն կարող բավարարել նաև նահանգների առջև ծառայած խնդիրների լուծում համար: Դրամասին է վկայում այն, որ Նյու-Յորքում սուբսիդավորման ծավալը կազմում է քաղաքի բյուջեի 32 տոկոսը: Ի տարբերություն պետական հարկերի, տեղական հարկերը տարբերվում են բազմազանությամբ ու ռեգրեսիվությամբ: ԱՄՆ-ում տեղական հարկերը կազմում են համապետական բյուջե տային միջոցների մոտ 30 տոկոսը:³¹

ԱՄՆ-ում վարվող հարկային քաղաքականությունը միտված է ամբողջ աշխարհում երկրի ռեզիդենտների, քաղաքացիների և ձեռնարկությունների եկամուտների, ինչպես նաև սվյալ երկրում գտնվող և այդ երկրի ոչ ռեզիդենտ հանդիսացող սուբյեկտների եկամտային աղբյուրների հարկմանը: Եկամուտների նկատմամբ կիրառվող առավելագույն դրույքաչափը ֆիզիկական անձանց դեպքում կազմում է 31, իսկ ձեռնարկությունների՝ 34 տոկոս:³²

ԱՄՆ հարկային համակարգի առանձնահատկություններից է երկրի այն քաղաքացիների եկամուտների հարկումը, որոնք չեն հանդիսանում ռեզիդենտներ, ինչը չի կիրառվում շատ երկրներում: Հարկային քաղաքականությամբ փորձ է կատարվում ռեզիդենտներին, քաղաքացիներին և ձեռնարկություններին զերծ պահել միջազգային կրկնակի հարկումից: Այդ նպատակով երկրների միջև կնքվող պայմանագրերով կարող են երաշխավորվել վարկերի տրամադրում, որոնք չեն հանգեցնում պայմանավորվող կողմերի ներքին հարկային ստանդարտների փոփոխության:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման տեսանկյունից Ֆրանսիայի Հանրապետությունում վարվող հարկային քաղաքականությունն որոշակիորեն տարբերվում է ԱՄՆ-ից: Ֆրանսիան Եվրոպայի այն երկրներից է, որտեղ հարկերը տարանջատված են անուղղակի հարկերի, հարկ եկամտից և

³¹ Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран. — М.: Дашков и Ко, 2012. — 466 с.

³² Source: <https://www.usa.gov/taxes>

ուև նեցվածքից: Բյուջե տային մուտքերի հիմնական աղբյուր են հանդիսանում անուղղակի հարկերը, որոնցում ամենամեծ տեսակարար կշիռն ունի ավելացված արժեքի հարկը: Ֆրանսիայում գործում է այդ հարկատեսակի ստանդարտացված և նվազեցված դրույքաչափեր, համապատասխանաբար 18.6 և 5.5 տոկոս դրույքաչափերով: Նվազեցված դրույքաչափը գործում է միշտաբայում դատն տեսական արտադրանքների, սննդամթերքի, դեղորայքի, բժշկական սարքավորումների, բեռնափոխադրումների, ուղևորափոխադրումների, մշակութային, ժամանակային գործունեության, տուրիստական և հյուրանոցային ծառայությունների համար:³³

Համաձայն Ֆրանսիայի հարկային օրենսդրության ԱԱՀ վճարողներին տրվում են միշտաբար տոնոթյուններ, իսկ, երբեմն նաև ազատում տվյալ հարկատեսակից: Այդպիսի մոտեցման են ենթակա՝

- փոքր և միջին բիզնեսը, որի շրջանառությունը ֆինանսական տարում չի գերազանցում օրենքով սահմանված ծավալները: Ընդ որում, դրամեծությունը պարբերաբար վերանայվում է՝ կախված երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականությունից և գնաճի մակարդակից,
- արտահանման նուղղված գործունեությունը,
- բանկային և ֆինանսական գործունեությունը,
- գյուղատնտեսությունն ու ձկնաբուծությունը,
- պետական հաստատությունները, որոնք իրականացնում են վարչական, սոցիալական, մշակութային և սպորտային գործունեություն:

Բյուջեի եկամուտների ձևավորման կարևոր աղբյուրներից են նաև ակցիզային հարկը, որով հարկվող ապրանքների ցանկը բավականին մեծ է: Ակցիզային հարկ կիրառվում է նավթամթերքների, էլեկտրաէներգիայի, ոգելից խմիչքների, գարեջրի, հանքային ջրի, ծխախոտի, հացահատիկային տնտեսության, շաքարավազի, լուցկիների, կրակայրիչների, թանկարժեք մետաղների և գարդերի, արվեստի գործերի և հնաճ

³³ Source: "French taxes", French government. 2014. Retrieved 2014-03-20.

իրերի, ապահովագրական և բորսայական գործարքների, վիճակախաղերի, ժամանցային միջոցառումների և հեռուստատեսային գովազդների վրա:³⁴

Արդյունավետության տեսանկյունից ուշագրավ է Գերմանիայի Դաշնային Հանրապետությունում իրականացվող հարկային քաղաքականությունը: Երկրում հարկային մուտքերը դաշնային, հողերի և տեղական բյուջեների միջև բաշխված է համապատասխանաբար 42.5, 42.5 և 15 տոկոս համամասնությամբ: Ֆիզիկական անձանցից գանձվող եկամտահարկը պետական եկամուտների հիմնական աղբյուրն է:³⁵ Ճավային առումով այս հարկատեսակին հաջորդում է ձեռնարկություններից գանձվող հարկը, որը դաշնային և հողերի բյուջեների միջև բաժանվում է 50 տոկոս հարաբերակցությամբ: Այնուհետև գալիս է վաճառքից գանձվող հարկը, որը ևս բաշխվում է բոլոր երեք բյուջեներով, որոնց հարաբերակցությունները հաճախ կարող են փոփոխվել: Հարկ է նկատել, որ վաճառքից ստացվող հարկը հանդիսանում է եկամուտները կարգավորող աղբյուր, որի միջոցով տեղի է ունենում հողերի ֆինանսական դրույթան հավասարեցում:

Գերմանիայի հարկային համակարգի տարբերությունը եվրոպական միության մի շարք երկրների հարկային համակարգերից կայանում է նրանում, որ ԱԱՀ փոխարեն այստեղ գործում է վաճառքից հարկը: Պետական եկամուտներում այն կազմում է մոտավորապես 28 տոկոս, ինչը տեսակարար կշռով եկամտահարկից հետո երկրորդն է: Նշված հարկատեսակի ընդհանուր դրույթաչափը 15 տոկոս է, սակայն հիմնական պարենամթերքների, ինչպես նաև գրքերի և թերթերի վաճառքից հարկումը 7 տոկոս է: Ձեռնարկությունների հարկումը կատարվում է ընկերության հաշվեկշռային եկամուտից: Փաստաթղթերով չհիմնավորված եկամուտը հարկվում է 50 տոկոս դրույթաչափով, իսկ շահաբաժինները՝ 36: Բյուջետային մուտքերում ամենամեծ տեսակարար կշիռն ունի եկամտահարկը,

³⁴ Налоги и налогообложение. 6-е изд., доп./ Под ред. М. Романовского, О.Врублевской. – СПб.: Питер, 2009. – стр. 36.

³⁵ Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В., Пузин А.М. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: Дашков и Ко, 2013. – стр. 42.

որի նվազագույն դրույքաչափը 19 տոկոս է, իսկ առավելագույնը՝ 53: Սոցիալական պահուստներն աշխատավարձի ֆոնդից կազմում են 6.8 տոկոս:³⁶ Պահուստների գումարն, ինչպես և ԱՄՆ-ում, հավասարաչափ բաշխվում է ձեռնարկատերի ու աշխատողների միջև: Տեղական հարկերը չեն կրում ֆիսկալ բնույթ, քանի որ դրանցով տարածաշրջաններում հիմնականում կարգավորվում է գործարար ակտիվությունը:

Գերմանիայի հարկային համակարգի խթանիչ գործառույթը գլխավորապես դրսևորվում է ներդրումային քաղաքականության իրականացման ժամանակ, երբ կատարվում է տնտեսավարող սուբյեկտների եկամտի այն մասի արտոնյալ հարկում, որն ուղղվում է պահուստների ձևավորմանը և նպաստում դրանց հեռանկարային զարգացմանը:

Հարկերը Գերմանիայում բաժանվում են ըստ դաշնային և հողերի, ինչպես նաև լիներում են համատեղ (դաշնային ու հողերի, մուսիցիպալ համայնքային ու եկեղեցական հարկեր):³⁷

Դաշնային հարկերն ենթակա չեն վերաբաշխման, դրանք ձևավորվում են բյուջե գանձվող սպառողական ապրանքների հարկումից՝ բենզին և այլ նավթային վառելիք (5.6 %), ծխախոտ (3.1 %), ջրային և օդային ապրանքներ (0.8 %), իսկ հողերի բյուջեներում հարկային մուտքերը ձևավորվում են միջարք սպառողական ապրանքների վաճառքից (գարեջուր, սուրճ, շաքարավազ և այլն): Գերմանիայի բյուջեներում առավել կարևոր քաղաքիչ են հանդիսանում ունեցվածքի և տրանսպորտային միջոցներից գանձվող հարկերը: Համայնքային բյուջեների մուտքերում կարևոր դեր են կատարում արհեստագործական ու հողի հարկերը: Ի տարբերություն դաշնային և հողերի հարկերի, որոնք ամբողջությամբ ուղղվում են համապատասխան կառավարչական մակարդակների բյուջեներ, համայնքային արհեստագործական հարկը մասամբ (18 %) փոխանցվում է դաշնային ու հողի բյուջեների տնօրինմանը³⁸:

³⁶ Doing Business in Germany, Crowe Horwath Germany, 2017, page 10,24.

³⁷ Ronald L. Watts, Paul Hobson, Fiscal Federalism in Germany, Montreal and Kingston: McGillQueen's University Press, December 2000, page 6

³⁸ Официальный сайт федерального казначейства Германии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: bundesfinanzministerium.de.

Հարկային մուտքերի ընդհանուր գումարը բաժանվում է հետևյալ մասերի՝ դաշնային՝ 48, հոդեր՝ 34, համայնքներ՝ 13 տոկոս: Բացի այդ, գոյություն ունի նաև եկեղեցական հարկ, որը ֆինանսական վիճակագրությամբ չի համարվում պետական եկամուտ: Մաքսատուրքերը դիտարկվում է որպես հարկի տեսակներ:

Գերմանիայում հարկային օրենսդրություներում ամրագրված են ոչ միայն հարկման ընդհանուր պայմաններն և դրանցով պայմանավորված հարաբերությունների կարգավորման իրավական հիմքերը (հաշվարկման կարգը, նրանց գանձման փոխհարաբերություններն ու լիազորությունները), այլ և՛ հարկատեսակները, ինչպես նաև հարկային բաշխումը և ունեցվածքից գանձվող հարկերը:

Ռուսաստանի Դաշնությունում հարկային օրենսդրություները ներառում է դաշնային, տարածաշրջանային և տեղական նորմատիվ-իրավական ակտերը, որոնցով կարգավորվում են հարկային իրավահարաբերությունների կոնկրետ տեսակները:³⁹ Ռուսաստանի հարկային օրենսգրքով կարգավորվում են հարկման ընդհանուր խնդիրները, որտեղ սահմանված են հարկատեսակներն ու տուրքերը, հարկային պարտավորությունների կատարման կարգը, հարկման հարաբերությունների մասնակիցների իրավունքները, նրա պարտականություններն ու պատասխանատվությունն, ինչպես նաև մի շարք այլ դրույթներ: Օրենսդրությամբ սահմանված են երկրում գործող հարկատեսակները, դրանց դրույթաչափերը և վճարման ժամկետները:

Դաշնային հարկեր և տուրքերից իր ամանձնահատկություններով տարբերվում է ավելացված արժեքի հարկը, որի վճարողներ են հանդիսանում երկրի տարածքում որոշակի արտադրանք իրացնող և այն երկրի սահմաններից դուրս արտահանող անձիք: Տվյալ հարկատեսակի ընդհանուր դրույթաչափը կազմում է 18 տոկոս, բայց սահմանված են նաև արտոնյալ դրույթաչափեր՝ 0 և 10 տոկոս: Հաջորդ ամանձնահատկությունը պայմանավորված է կենդանական աշխարհի

³⁹ Демин А.В. Д Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – стр 41.

օբյեկտներն օգտագործելու համար սահմանված տուրքերով: Դրանց վճարողներն են այն անձինք, որոնք թույլ տվու թյու են ստացել օգտագործելու այդպիսի օբյեկտներ ՌԴ տարածքում: Տուրքի դրույքաչափը կախված է օբյեկտի տեսակից: Առանձնառում է նաև ջրային հարկը, որի հարկատուները համապատասխան լիցենզիա ունեցող ջրային օբյեկտներն օգտագործողներն են: Ջրային հարկի դրույքաչափերը տարբեր են՝ կախված օգտագործման տեսակից և ջրային օբյեկտի կարևորությունից:

Տարածաշրջանային հարկերից է տրանսպորտային հարկը, որի հարկատուներն են տրանսպորտային միջոցի սեփականատերը: Օբյեկտները ավտոմոբիլային, ջրային, օդային տրանսպորտի տարբեր տեսակներն են: Հարկի դրույքաչափը պրոգրեսիվ է, կախված շարժիչի հզորությունից: Տարածաշրջանային հարկերից է նաև խաղային բիզնեսից գանձվող հարկը, որի վճարողներն են դրանց կազմակերպիչները: Օբյեկտը խաղային սարքավորումներն են: Այստեղ դրույքաչափերը տարբեր են՝ կախված խաղային սարքավորման տեսակից:⁴⁰

Տեղական հարկերից է հողի հարկը, որի հարկատուները հողային տարածքների սեփականատերերն են: Հարկման բազան կադաստրային արժեքն է: Դրույքաչափերը սահմանվում են տեղական իշխանությունների կողմից և չեն կարող գերազանցել ՌԴ Հարկային օրենսգրքով սահմանված չափերը:⁴¹

Ռուսաստանի Դաշնությունում սահմանված են հարկային հատուկ ռեժիմների ձեռներեցության համար բարենպաստ պայմաններ ստեղծելու նպատակով: Հարկային հատուկ ռեժիմների պարագայում կարող են կիրառվել՝

- միասնական գյուղատնտեսական հարկ գյուղատնտեսության մեջ զբաղվողների նկատմամբ, որը փոխարինում է եկամտահարկին: Հարկի կազմում է 6 տոկոս: Դրիմի ու Սևաստոպոլի հարկատուների համար նախատեսված են արտոնություններ:

⁴⁰ Большухина, И. С. Налоги и налогообложение : учебное пособие / И. С. Большухина. – Ульяновск: УлГТУ, 2012. – стр 65.

⁴¹ Большухина, И. С. Налоги и налогообложение : учебное пособие / И. С. Большухина. – Ульяновск: УлГТУ, 2012. – стр 69.

- հարկման պարզեցված համակարգ, որի դեպքում հարկատուներն որոշակի պահանջների համապատասխանող կազմակերպություններն ու ձեռներեցներն են: Այս դեպքում տվյալ անձիք ազատվում եկամտահարկից և ունեցվածքից գանձվող հարկից: Օբյեկտը եկամուտներն են առանց ծախսերի: Դրույթաչափերը սահմանվում են տարածաշրջանային օրենքներով,
- անվանական եկամտի համար նախատեսված միասնական հարկ, որը սահմանվում է գործունեության կոնկրետ տեսակների համար: Վերջիններս, սահմանված են ՌԴ Հարկային օրենսգրքով: Այս հարկը նույնպես փոխարինում է եկամտահարկին և ունեցվածքից գանձվող հարկին: Հարկատուները կազմակերպություններն ու ձեռներեցներն են, որոնք համապատասխանում են օրենքով սահմանված պահանջներին: Հարկման օբյեկտը եկամուտն է, որի սահմանաչափը կախված է գործունեության տեսակից, հաստատված է ՌԴ Հարկային օրենսգրքով և ենթակա է փոփոխման՝ համաձայն տեղական գործակիցների:
- արտոնագրային համակարգ որոշակի ձեռնարկատիրական գործունեության տեսակներ իրականացնելու դեպքում: Հարկման օբյեկտը՝ պրոտենցիալ հնարավոր տարեկան եկամուտն է: Դրույթաչափերը սահմանվում է 6 տոկոս, իսկ Ղրիմի ու Սևաստոպոլի համար նախատեսված են արտոնություններ:

Ընդհանուր առմամբ, Ռուսաստանի Դաշնության Հարկային օրենսգիրքը կարելի է հիմնականում արդիական, պարզ ու արդյունավետ: Այն շատ մանրամասն կարգավորում է ինչպես հարկման ընդհանուր հարցերն, այնպես էլ առանձին վերցրած յուրաքանչյուր հարկի հաշվարկման ու վճարման առանձնահատկությունները: Հարկային բեռը կարելի դիտարկել չափավոր, հիմնական հարկերի դրույթաչափերը ոչ շատ բարձր են, ոչ էլ շատ ցածր: Բացառապես բիզնեսով զբաղվողների կողմից վճարվող հարկերի մեծ մասի վրա երկար ժամանակ նախատեսված են լուրջ արտոնություններ Ղրիմի ու Սևաստոպոլի համար:

Հարկային օրենսդրություննը կարելի է բնութագրել նաև որպես «գյուղատնտեսական կողմնորոշում ունեցող», քանի որ դրանով նախատեսված են բազմաթիվ արտոնություններ տվյալ ոլորտում զբաղվածների համար:

Բելառուսի Հանրապետության Հարկային օրենսդրության առանձնահատկություննը կայանում է նրանում, որ այն բաղկացած է Հարկային օրենսգրքից, դրանից բխող օրենքներից, միջազգային պայմանագրերից, Նախագահի, Կառավարության, պետական իշխանության ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավական ակտերից: Օրենսդրության ընդհանուր մասով սահմանում են երկրի հարկային համակարգը և դրանում օգտագործվող հասկացությունները, կարգավորվում է հարկման ընդհանուր հարաբերությունները, իսկ հատուկ մասով՝ երկրի տարածքում գործող հարկատեսակներն ու հարկային ռեժիմները:⁴²

Բելառուսում սահմանված հանրապետական հարկեր են.

- ավելացված արժեքի հարկը, որի հարկատուները կազմակերպություններն և ձեռներեցներն են, իսկ որոշ ապրանքների ներկրման դեպքում՝ նաև ֆիզիկական անձիք: Հարկման օբյեկտը՝ որոշ տեսակի ապրանքների, աշխատանքների ու ծառայությունների իրացման շրջանառությունն է, ինչպես նաև դրանց ներկրումը: Հարկման նվազագույն դրույքաչափը սահմանված է 10 տոկոս,
- ակցիզային հարկը, որի հարկատուներն են թաակցիզային ապրանքների արտադրողներն ու ներկրողներն են: Ենթաակցիզային ապրանքներ են սպիրտ պարունակող և ծխախոտային արտադրանքը, վառելիքի ու վառելայուղերի որոշ տեսակները, վարակազերծման ու կենցաղային քիմիայի միջոցները և այլն: Դրույքաչափը կախված է արտադրանքի տեսակից,
- եկամտահարկը, այս հարկով հարվողները ֆիզիկական անձիք և կազմակերպություններն են, որի հարկման օբյեկտը ներքին հասույթն է, բազան՝ որոշակի ժամանակաշրջանում

⁴² Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть. Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. - Москва: Волтерс Клувер, 2009. - стр 11.

եկամուտների ու ծախսերի միջև տարբերությունը: Սահմանված է հարկատեսակի 18 տոկոս դրույքաչափ, գիտական ճյուղերի և բարձր տեխնոլոգիական արտադրանք արտադրողների համար գործում են արտոնյալ դրույքաչափեր,

- արտասահմանյան կազմակերպությունների եկամտահարկը, որով հարկվում են հանրապետության տարածքում կառավարության որոշմամբ ոչ մշտական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները: Հարկային բազան հաստատված ծախսերի և ստացված եկամուտի դրական տարբերությունն է: Դրույքաչափը կախված է իրականացվող գործունեության տեսակից ու տատանվում է 6-15 տոկոս միջակայքում,
- գույքահարկը, որի հարկատուները սեփականատերերն են: Հարկային հիմքը որոշվում է՝ ելնելով ունեցվածքի մնացորդային հաշվեկշռային կամ նրա գնահատման արժեքից: Դրույքաչափը սահմանվում է 0.1 մինչև 1 տոկոս՝ կախված ունեցվածքի տեսակից,
- հողի հարկը, հարկատուները սեփականատերերն ու հողատարածքների օրինական տերերն են: Բազան հողի կադաստրային արժեքն է: Դրույքաչափերը տարբեր են տարբեր տեսակի հողերի համար,
- բնապահպանական հարկը, որի հարկատուները շրջակա միջավայր վնասակար արտանետումներ կատարող անձինք են: Հարկման բազան արտանետումների ծավալներն են, իսկ դրույքաչափը կախված է դրանց վնասակարության աստիճանից,
- օձնորային գանձում, որի հարկատուները ռեզիդենտներն են: Օբյեկտը օձնորային գոտի փոխանցվող դրամական միջոցների և օձնորում գրանցում ունեցող ոչ ռեզիդենտի առջև այլ, ոչ դրամական պարտավորությունների ծավալն է: Բազան փոխանցման կամ համաձայնության արժեքն է, իսկ դրույքաչափը սահմանված է 15 տոկոս,
- դրոշմատուրքը, որի օբյեկտը մուրհակներով գործառնություններն են: Հարկման բազան մուրհակի

գումարն է: Դրույքաչափը, օրենքով սահմանված դեպքերում, տատանվում է 15–25 տոկոսի սահմաններում՝ կախված գործողության տեսակից, ինչպես նաև գործարքի կողմերից: Այն դեպքերում, երբ դրանք չեն կարգավորվում օրենքով, գանձման դրույքաչափը կազմում է 0.1 տոկոս:⁴³

Բելառուսի Հանրապետությունում սահմանված են նաև տեղական հարկեր ու տուրքեր և գործում են հարկային հատուկ ռեժիմներ: Վերջիններից հատկանշականներն են՝

- հարկման պարզեցված համակարգը,
- միասնական հարկերը՝ անհատական ձեռներեցներից և այլ ֆիզիկական անձանցից, գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողներից,
- խաղային բիզնեսից հարկը,
- վիճակախաղային գործունեությունից հարկը,
- արհեստագործական և ագրոէկոտուրիզմից հարկը և այլն:

Բելառուսում գործում է բավականաչափ արդյունավետ հարկային համակարգ, որն իր կառուցվածքով, պարզեցված հարկային ռեժիմներով, ինչպես նաև սահմանված արտոնություններով էական դրական ազդեցություն է ունենում փոքր և միջին գործարարության, բարձր տեխնոլոգիաների ոլորտում գործունեություն իրականացնող ճյուղերի, ինչպես նաև գյուղատնտեսական արտադրության զարգացման վրա:⁴⁴

⁴³ Адаменкова, С.И. Практическое налогообложение / С.И. Ада менкова, О.С. Евмен чик, Л.И. Тарарышкина / под общей ред. С.И. Адаменковой. — Минск : Регистр, 2015. — стр 83-299.

⁴⁴ Домбровская, Е. Н. Налоги и налогообложение : курс лекций / Е. Н. Домбровская, Е. А. Коровушкин. — Витебск: УО «ВГТУ», 2013. — стр 55-63.

**ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ
ԱՌԱՆՁՆԱՐԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՎ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

**2.1 Հարկային համակարգի կառավարման օրենսդրական և
ինստիտուցիոնալ հիմքերը**

Յուրաքանչյուր երկրում ձևավորվող և իրականացվող հարկային քաղաքականությունը տնտեսության պետական կարգավորման այն տեսության ածանցյալն է, որը որդեգրում է տվյալ երկրի իշխանությունը: ՀՀ-ում իրականացված ու իրականացվող հարկային քաղաքականությունն ածանցյալն է տնտեսության պետական կարգավորման մոնետարիստական տեսության, որը ՀՀ իշխանությունները որդեգրեցին դեռևս 1990-ական թվականների սկզբներին: Այդ առումով, շուկայական տնտեսության անցման փուլում գտնվող Հայաստանի Հանրապետությունում առավել քան պետք է կարևորվել տնտեսության պետական կարգավորման դերը, որն իր ամբողջական ձևակերպումն է ստացել քեյնսյան և նեոքեյնսյան տեսություններում: Դապայմանավորված էր երկրում դրսևորվող այնպիսի գործընթացներով և երևույթներով, ինչպիսիք էին պլանային տնտեսության ապամոնտաժումը, տնտեսության ազատականացմանն ուղղված բազմաթիվ անհաջող փորձերը, ձեռնարկությունների զանգվածային մասնավորեցումը, կապիտալի նախասկզբնական կուտակման տեսչով տառապողների ծնունդն ու դրանց աճը, հասարակական ու տնտեսական կյանքի քրեականացումը և արտաքին պարտքի աճը:

Հանրապետության իշխանությունների կողմից վարվող հարկային քաղաքականության բնորոշ գիծը դարձավ նրա ֆիսկալ բնույթը, որը կարճաժամկետ նպատակներ էր հետապնդում: Բացի դրանից, հանրապետության անկախացման առաջին օրերից ՀՀ Գերագույն խորհրդի կողմից ընդունված հարկային օրենքները զգալի ընդհանրություններ ունեին նախկին ԽՍՀՄ հարկային

օրենսդրության հետ կապված ԽՍՀՄ նախկին հանրապետությունների հետ դեռևս առկա տնտեսական զգալի փոխկապակցվածության հետ:⁴⁵

Ստեղծված իրավիճակից դուրս գալու կարևորագույն քայլերից մեկը հարկային օրենսդրության ձևավորումն էր, որը բաժանվում է երկու փուլի.

- Հարկային օրենսդրության առաջին կամ ձևավորման փուլը՝ 19.04.1992-14.04.1997թթ.,⁴⁶
- Հարկային օրենսդրության ձևավորման երկրորդ կամ բարեփոխումների փուլը՝ 14.04.1997-31.12.2017թթ.,
- Հարկային օրենսդրության երրորդ կամ միասնական հարկային համակարգի ստեղծման փուլը՝ 01.01.2018-ից:

Հարկային օրենսդրության ձևավորման սկիզբ դրվեց, երբ ՀՀ Գերագույն խորհրդի կողմից ընդունվեցին «Հայաստանի Հանրապետության հարկերի ու տուրքերի մասին» (19.04.1992թ.), «Ակցիզային հարկի մասին» (6.06.1992թ.), «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» (30.06.1992թ.), «Շահույթահարկի մասին» (18.01.1992թ.), «Հողի հարկի մասին» (27.04.94թ.), «Գույքահարկի մասին» (03.02.95թ.) և «Եկամտահարկի մասին» (08.02.95թ.) ՀՀ օրենքները:⁴⁷

Հանրապետությունում, փաստորեն, ինքնուրույն հարկային ռազմավարություն սկսեց իրականացվել 1992 թվականից: Նշված ժամանակահատվածում աստիճանաբար ձևավորվեց այն համապատասխան օրենսդրական բազան, որն անհրաժեշտ նախադրյալ էր հանդիսանում հարկային ռազմավարության իրականացման համար: Սակայն հարկ է նշել, որ ուժի մեջ մտած տարբեր հարկատեսակների մասին օրենքները, ինչպես նաև հարկային դաշտը կարգավորող այլ օրենքներ բավականին հաճախակի են փոփոխությունների ենթարկվում և լրացվում առ այսօր: Դրանց մեծ մասը արդեն հասցրել են ամբողջովին ուժը կորցրած ճանաչվել, իսկ մի քանիսը, մասնավորապես, գույքահարկի և

⁴⁵ Հարկեր և հարկագանձում / Վ.Լ.Հարությունյան, Դ.Վ.Հարությունյան, Տ.Վ.Հարությունյան եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2010, էջ 148-151:

⁴⁶ Հարկեր և հարկագանձում / Վ.Լ.Հարությունյան, Դ.Վ.Հարությունյան, Տ.Վ.Հարությունյան եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2010, էջ 154:

⁴⁷ Հարկեր և հարկագանձում / Վ.Լ.Հարությունյան, Դ.Վ.Հարությունյան, Տ.Վ.Հարությունյան եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2010, էջ 155:

ակցիզային հարկի մասին ՀՀ օրենքները նույնիսկ երկու անգամ ուժը կորցրած են ճանաչվել և ուժի մեջ են մտել տվյալ ոլորտները կարգավորող ամբողջովին նոր օրենքներ: Այսպիսով՝ կարելի ասել, որ ՀՀ հարկային համակարգի հիմքերը դրվել են 1992 թվականին ՀՀ Գերագույն խորհրդի կողմից «ՀՀ-ում հարկերի և տուրքերի մասին» օրենքի ընդունմամբ:⁴⁸

1997 թվականի ապրիլին ընդունվեց «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության նոր օրենքը, որով նորովի սահմանվեցին հարկային համակարգի հիմնարար սկզբունքները, մասնավորապես՝ հարկային մարմինների և հարկատուների հարաբերությունների կարգավորումը, հարկ վճարողների իրավունքներն ու պարտականությունները, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար պատասխանատվությունը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են՝

- հարկային օրենսդրությամբ, որը բաղկացած է «Հարկերի մասին» օրենքից և առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներից,
- Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում և սահմաններում,
- հարկային մարմնի, ինչպես նաև օրենքով սահմանված դեպքերում պետական կառավարման այլ մարմինների կողմից ընդունված ակտերով՝ հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով սահմանված դեպքերում և սահմաններում:⁴⁹

Օրենքով սահմանվում է հարկի հասկացությունը. հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից,

⁴⁸ Հարկային ռազմավարությունը ՀՀ-ում 1991-2013թթ.

⁴⁹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2, ընդունված՝ 14.04.1997թ.

օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:⁵⁰

2018 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ կմտնի ՀՀ Հարկային օրենսգիրքը, որի միջոցով կձևավորվի տարիներ շարունակ հանրապետությունում իրականացված հարկային վերափոխումների, համակարգի առջև ծառայած խնդիրների և կարգավորումների միասնական համակարգ, որը հնարավորություն կտա դրական արժեքներ ավելի թափանցիկ և վերահսկելի:

Հարկային օրենսգիրքը բաղկացած է 4 հիմնական մասերից՝ առաջին մասում ներկայացված են հիմնական հասկացությունները, երկրորդում՝ հիմնական հարկատեսակներին վերաբերող կարգավորումները երրորդում հարկային վարչարարության մասն է, իսկ չորրորդում դրանցումային մասն է:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրքը բոլոր տեսակի հարկերի և վճարների, պետական մարմինների և հարկատուների միջև փոխհարաբերությունների ամբողջությունն է: Այն ենթադրում է իր կազմի մեջ մտնող բոլոր օբյեկտների միջև մշտական փոխառնչություն (վճարողներ, օրենսդրական հիմքեր, վերահսկիչ մարմիններ, պարտադիր վճարների տեսակներ և այլն): Հարկային համակարգի կառուցվածքը երկմակարդակ է՝ պետական և տեղական:

Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվում են պետական հարկեր՝ ավելացված արժեքի հարկը, ակցիզային հարկը, շահույթահարկը, եկամտային հարկը, բնապահպանական հարկը, ճանապարհային հարկը, շրջանառության հարկը, արտոնագրային հարկը: Տեղական հարկերը, ինչպես և ՀՀ հարկային համակարգի մյուս տարրերը, սահմանված և ամրագրված են Հարկային օրենսգրքում: Տեղական հարկեր են անշարժ գույքի հարկը և փոխադրամիջոցների գույքահարկը: Պետական վճարներն են՝ պետական տուրքը, բնօգտագործման վճարը, սոցիալական վճարը,

⁵⁰ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3, ընդունված՝ 14.04.1997թ.

ռադիոհաճախականության օգտագործման թույլ տվող անհատական տրամադրման (գործողության ժամկետի երկարաժամանակյա պարտադիր վճարը և օգտագործման պարտադիր վճարը, հանրային ծառայողական ներքին կարգավորման պարտադիր վճարը, տեղական վճարներ՝ տեղական տուրքը և տեղական վճարը: Յայաստանի Յանրապետության նույն չեն կարող սահմանվել այնպիսի հարկեր և վճարներ, որոնք սահմանված չեն Յարկային օրենսգրքով:⁵¹

Յայաստանի Յանրապետության նույն գործում են հարկման ընդհանուր և հատուկ համակարգեր: Յարկման ընդհանուր համակարգի շրջանակներում կազմակերպության ներքին, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները հարկվում են, մասնավորապես, ԱԱՀ-ով և (կամ) շահույթահարկով: Յարկման հատուկ համակարգերից՝

- շրջանառության հարկի համակարգի շրջանակներում կազմակերպության ներքին, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները հարկվում են, մասնավորապես, ԱԱՀ-ին և (կամ) շահույթահարկին փոխարինող շրջանառության հարկով,
- արտոնագրային հարկի համակարգի շրջանակներում կազմակերպության ներքին և անհատ ձեռնարկատերերը հարկվում են, մասնավորապես, ԱԱՀ-ին և (կամ) շահույթահարկին փոխարինող արտոնագրային հարկով,
- ընտանեկան ձեռնարկատիրության համակարգի շրջանակներում կազմակերպության ներքին և անհատ ձեռնարկատերերը Օրենսգրքի 56-րդ գլխով սահմանված դեպքերում ազատվում են, մասնավորապես, ԱԱՀ-ով և (կամ) շահույթահարկով, ինչպես նաև շրջանառության հարկով հարկումից:⁵²

Այսպիսով, կարելի է նշել, որ հարկային համակարգը կառուցվում է դրա մասնակիցների շահերի փոխկապվածության հիման վրա՝ պետության ֆիսկալ նպատակներն իրականացնելու և տարբեր մեխանիզմներով դրամական միջոցները հավաքագրելու համար:

⁵¹ Յայաստանի Յանրապետության հարկային օրենսգրքի 04.10.2016թ. ՅՕ-165-Ն հոդված 6,7

⁵² Յայաստանի Յանրապետության հարկային օրենսգրքի 04.10.2016թ. ՅՕ-165-Ն, հոդված 8

ՀՀ հարկային քաղաքականությունն իրականացվում է համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի, Սահմանադրության, Քաղաքացիական օրենսգրքի և այլ իրավական ակտերի, ինչպես նաև կարող է սահմանվել տեղական նորմատիվային բազա, որը ստեղծվում է տեղական ինքնակառավարման մակարդակում և կարգավորում է բացառապես տեղական հարկերն ու վճարները:

Բացի վերոնշյալը, Հայաստանի ֆինանսների նախարարությունը, հարկային և մաքսային ծառայությունները հրապարակում են տարեկան մեծ թվով տեղեկագրեր, վերլուծություններ, հրամաններ, հրահանգներ և այլ փաստաթղթեր: Նրանք պարտավոր են հարկատուներին և ստուգող մարմիններին տեղեկացնել ինչպես գործող օրենքների, այնպես էլ ցանկացած կատարվող փոփոխության մասին: Հաճախ նման փաստաթղթերը կազմվում են ի պատասխան ֆիզիկական անձանց կամ ձեռնարկությունների հարցադրումների ու բողոքների:

Հարկային քաղաքականության շարունակական կատարելագործումն ապահովելու համար անհրաժեշտ է իրականացնել արդյունավետ հարկային վարչարարություն:

Հարկային վարչարարության նպատակն, ըստ էության, օրենքով սահմանված կարգով պետական եկամուտների հավաքագրումը և, միաժամանակ, հանրային ծառայության պատշաճ մատուցումն է: Ակնհայտ է, որ ոչ մի հարկային բարեփոխում չի կարող ունենալ հաջողություն առանց հարկային վարչարարության, այդ իսկ պատճառով էլ կառավարությունները սկսել են հատուկ ուշադրություն դարձնել հարկային վարչարարության բարելավմանը:

Հարկային վարչարարության հիմնական գործառնություններն են.

- հարկատուներին անհրաժեշտ տեղեկատվության տրամադրում,
- հարկային եկամտի հաշվառում, կազմակերպում, մշակում, տվյալների մուտքագրում, հայտարարագրերի կազմում և վճարում,
- անբավարար հարկային եկամուտների հայտնաբերման, հարկային վարչարարության մատյաներում գրանցման,

հաշվառման հսկողության և վերահսկողության իրականացում,

- իրավաբանական ծառայությունների և բողոքների, ինչպես նաև դատարան դիմելու, օրենքին համապատասխան կամ անհամապատասխան գործընթացների բացահայտում:

Ժամանակակից ժողովրդավարական հասարակությունները կարիք ունեն այնպիսի հարկային վարչարարության, որը հնարավորինս կբավարարի հանրության պահանջները: Այն ժամանակ առ ժամանակ պետք է ենթարկվի փոփոխությունների՝ հարմարեցվելով անընդհատ փոփոխվող պահանջներին: Մի կողմից, այն պետք է լինի արդյունավետ՝ կիրառելով ժամանակակից կառավարման կանոնները, մյուս կողմից էլ՝ ժողովրդավար, ազնիվ և քաղաքակրթական լավագույն փորձի պահպանիչ գործիք:

Որոշ տնտեսագետներ հարկային վարչարարությունը սահմանում են, որպես \$ինանսական ծառայությունների ինստիտուտ, որի հիմնական գործառնությունը հարկերի հավաքագրումն է օրենքով նախատեսված կարգով, միաժամանակ հանրային ծառայությունների օպտիմալ մատուցումը, իսկ որոշների կարծիքով էլ հարկային վարչարարության հիմնական դերը պետություն-հարկատու փոխհարաբերության բարելավումն է:⁵³

Այսօր հարկային վարչարարության բարեփոխումների հիմնական միտումները անկախացումն ու մասնագիտացումն է: Կառավարությունների հիմնական դերը հարկային վարչարարության բարեփոխումների իրականացման համար բարձր վարձատրվող մասնագետների մասնագիտական պատրաստվածության աստիճանի ապահովումն է: Վերջին տարիներին աշխարհի գրեթե բոլոր երկրների հարկային համակարգերը ենթարկվել են փոփոխությունների, և դրանց թվում հարկային վարչարարություններում փոփոխություններն և բարեփոխումները եղել են ամենաարդյունավետը:

Ընդհանուր առմամբ, առկա են հարկային վարչարարության բարեփոխումների երկու հիմնական խնդիրներ՝ բարձր

⁵³ Bill McCloskey, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), page 7-11.

արդյունավետության (հարկային համապատասխանության բարձր մակարդակ) և ազդեցության (պետական եկամուտների մեկ միավորի համար կատարվող վարչական ծախսի նվազեցում) ապահովումը: Յիմնական նպատակը դրանց գույքորդումն է, քանի որ երբեմն դրանք կարող են միմյանց հակասել:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը հիմնականում պայմանավորված է.

- կամավոր հարկային պատասխանատվության սահմանմամբ: Հարկային վարչարարության մարմինը հարկատուին պետք է ծանոթացնի հարկային պատասխանատվության նվազեցման տարբեր գործընթացների հետ,
- ինքնուրույն գնահատելու և վճարելու սկզբունքների արմատավորմամբ, որն արդյունավետ է դարձնում հարկային վարչարարությունն ու հարկերի հավաքագրումը, ինչպես նաև հնարավոր է դարձնում համապատասխանաբար ավելի քիչ հարկային գործակալությունների առկայությունը,
- կառավարման և վերահսկողության բարելավմամբ: Հարկատուները կարող են խուսափել հարկային պարտավորությունների կատարումից և դրանց բացահայտումը այնքան էլ հեշտ գործընթաց չէ: Անհրաժեշտ է, որ հարկատուները տեղյակ լինեն, որ հարկային վարչարարության մարմինը մշտապես իրականացնում է ուժեղ վերահսկողություն: Վերահսկողության գիտակցումը ուժեղացնում է հարկերի վճարման պատասխանատվությունը: Անհրաժեշտ է նաև, որ վերահսկողությունն իրականացնող մարմինն ունենա պարտավորությունների ավելի լայն շրջանակ և ստուգումներ իրականացնելու մեծ հնարավորություններ, ընդ որում, այն պետք է իրականացվի համակարգված,
- համապատասխան պատժամիջոցների կիրառմամբ: Չնայած այն կարծիքին, որ բարձր տուգանքները հանգեցնում են ավելի ցածր հսկողության, հսկողությունն ու տուգանքները պետք է համակարգված լինեն և կիրառվեն գույքահեռաբար: Ըստ էության, բարձր սահմանված տուգանքները պատճառ են

հանդիսանում կաշառակերության: Այսպիսով՝ ավելի նպատակահարմար է կիրառել ավելի մեղմ տուգանքներ, բայց ակնհայտ պատժամիջոցներ, ինչպես օրինակ հարկատուի գործունեության ժամանակավոր կասեցումը:

Յարկային վարչարարության բարելավումը ենթադրում է.

- խոշոր ձեռնարկությունների համար հարկային հսկողությունն իրականացնող հատուկ ստորաբաժանման ստեղծում,
- որոշ հարկերի համար նվազագույն շեմի հիմնավորված սահմանում (ԱԱՀ և այլն),
- փոքր հարկատուների համար այլ ընտրանքային հարկման մեխանիզմի մշակում (տարեկան հարկում, հարկի չափի սահմանում ըստ գնումների և այլն),
- ըստոյն որտեղի հարկում,
- հարկերի հավաքագրման համար բանկային ծառայությունների կիրառում:

Յարկման գործընթացում, ըստ էության, առկա է պետության ու հարկատուի շահերի բախում, որոնցից յուրաքանչյուրը յուրովի է մեկնաբանում հարկային պարտավորության սկզբունքի իմաստը: Բնական է, որ հարկման համակարգի դերը չի կարող միևնույն կերպով ընկալվել հարկային հարաբերությունների մասնակիցների կողմից: Պետության և հարկատուների շահերը ավելի են բևեռացվում հատկապես \$ինանսատնտեսական ճգնաժամերի պայմաններում: Այդ իսկ պատճառով, իշխանությունները պետք է տիրապետեն հարկային հարաբերությունների կարգավորման ճկուն մեխանիզմների, որպեսզի կարողանան ժամանակին իրականացնել անհրաժեշտ փոփոխություններ հարկային համակարգում՝ կիրառելով վարչարարության համապատասխան մոտեցումներ: Անկախ \$որս մաժորային իրավիճակներից, պետությունը պետք է ապահովի.

- կայուն տնտեսական աճ,
- առաջին անհրաժեշտության ապրանքների ու ծառայությունների գների կայունություն,
- զբաղվածության առավելագույն մակարդակ,

- նվազագույն եկամտի հնարավոր քարձր մակարդակ,
- սոցիալական պաշտպանության համակարգի բնականոն գործունեությունն այլև:

Նշված նպատակների իրագործումը պահանջում է ընդլայնված վերարտադրության գործընթացի վրա պետության \$ինանսական լծակների և հատկապես հարկաբյուջե տային և դրամավարկային մեխանիզմների ազդեցության արդյունավետության հետևողական քարձրացում, ինչն, իր հերթին, ենթադրում է այնպիսի խնդիրների լուծում, ինչպիսիք են պետական ներդրումների ծավալի մեծացումը, ձեռնարկությունների հետգործընկերային կապերի ամրապնդումը, դրամավարկային սահմանափակումների կիրառումը, գների կարգավորումը, գործունեության որոշ տեսակների լիցենզավորումը, գիտահետազոտական և փորձակոնստրուկտորական աշխատանքների \$ինանսավորումը և այլն:

Պետության կողմից կիրառվող լծակներից ու գործադրվող կարգավորիչներից թերևս առավել ազդեցիկ դեր ունի հարկային քաղաքականությունը, որը հանդիսանում է հարկային հարաբերությունների կարգավորման գլխավոր գործիքը: \$իսկալ գործառույթից բացի, հարկային համակարգը հանդիսանում է հասարակական արտադրության, նրա կառուցվածքի ու դինամիկայի, գիտատեխնիկական առաջընթացի վրա տնտեսական ներգործության կարևոր մեխանիզմ: Հարկային քաղաքականությունը կարելի է քարձրացնել տնտեսական ակտիվությունը, աջակցել ձեռնարկատիրական գործունեությանը, նպաստել արտադրությունների արդիականացմանը, խթանել տեխնոլոգիական զարգացումը, ակտիվացնել ներդրումային քաղաքականությունը և այլն: Այդպիսի մոտեցումն, անշուշտ, կունենա էական դրական ազդեցություն և հայրենական տնտեսավարողների մրցունակության քարձրացման վրա՝ մեծացնելով նրանց արտահանման ծավալները և արտաքին շուկաների մուտք գործելու հնարավորությունները:

Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության զարգացմանը և հասարակության սոցիալական վիճակի բարելավմանն ուղղված

ուսումնասիրությունները միանշանակ ցույց են տալիս, որ պետության հարկային քաղաքականության ռազմավարությունը մշակելիս պետությունը պետք է հետապնդի հետևյալ հիմնական` ֆիսկալ, տնտեսական, սոցիալական, ինչպես նաև արտաքին տնտեսական կապերի ամրապնդման նպատակ: Վերջիններիս իրագործումը կհանգեցնի պետության եկամուտների բարձրացման, տնտեսական աճի ապահովում, ինֆլյացիոն գործընթացների հաղթահարման, բնակչության եկամուտների աստիճանական մեծացման, արտաքին շուկաներում հայրենական ապրանքարտադրողների մրցունակություն բարձրացման և այլն:

2.2 Հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղությունները և հարկային եկամուտների ձևավորման դինամիկան

Տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործում հարկային համակարգն ունի բացառիկ կարգավորիչ դեր: Այն մեծացնելու և ֆինանսական հոսքերն արդյունավետ կառավարելու համար անհրաժեշտ է հավասարակշռված և նպատակամետ հարկային քաղաքականության իրականացում, որի պայմաններում է միայն հնարավոր պետական գործառույթների ֆինանսավորման նպատակով առավելագույն դրամական միջոցների կենտրոնացումը, ինչպես նաև երկրի սոցիալ-տնտեսական զարգացման բարձր ու կայուն տեմպերի ապահովումը: Միաժամանակ պետք է նշել, որ հարկային համակարգի կարգավորիչ դերի բարձրացման համար անհրաժեշտ է իշխանության օրենսդիր և գործադիր թևերի արդյունավետ փոխգործակցության հաստատում և շուկայական հարաբերություններին բնորոշ սկզբունքների պահպանում:

Հարկ է նշել, որ ինչպես ՀՀ-ում, այնպես էլ միջառքեր կրնեցնում հնարավոր պարզեցված հարկային համակարգի ձևավորումն ենթադրում է ուղղորդված և համակողմանիորեն հիմնավորված բարեփոխումների իրականացում: Միևնույն ժամանակ, ի տարբերություն խոշոր երկրների, Հայաստանում այդպիսի համակարգի ձևավորումը, մեր կարծիքով, ավելի

իրատեսական է: Սակայն, հանգամանքների բերումով, շուկայական հարաբերությունների ձևավորման անցած ժամանակահատվածում հանրապետությունում իրականացված բարեփոխումները, պայմանավորած ֆինանսական ռեսուրսների սղությունը, ուղղված են եղել հարկային առավելագույն մուտքերի ապահովման, ինչը բացառել է պարզեցված հարկային համակարգի առկայությունը:

Ակնհայտ է, որ հարկային համակարգի գործունեության հիմնական նպատակը պետության առջև ծառայած խնդիրների լուծումն է, ինչը սակայն չպետք է խաթարի հասարակական զարգացման ընթացքը: Միևնույն ժամանակ հարկային համակարգի կողմից հետապնդվող նպատակները կախված քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական զարգացումներից կարող են ենթարկվել էական փոփոխությունների: Ընդ որում, դրանք կարող են դրսևորվել հարկային դրույթաչափերի, ծախսային ուղղությունների, դրանց մեծությունների, բնակչության եկամուտների, ինչպես նաև պարտքային պարտավորությունների, երբեմն նաև ոչ ցանկալի փոփոխություններով: Այդուհանդերձ նշված ուղղություններով հնարավոր առավելագույն կայունություն ապահովելու նպատակով անհրաժեշտ է ձևավորել ճկուն ու արդյունավետ հարկային համակարգ: Այն, առաջին հերթին, ենթադրում է հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխում: Հանդիսանալով պետության կողմից կիրառվող տնտեսական հարաբերությունները կարգավորող կարևորագույն գործիք, նման հարկային համակարգը պետք է հիմնված լինի սոցիալական բոլոր խմբերի՝ տնտեսավարող սուբյեկտների, ծառայողների, քաղաքացիների, սոցիալապես խոցելի խավերի և բնակչության այլ շերտերի, շահերի հիմնավորված գույակցման և հետևողական պաշտպանության վրա: Նշված ուղղությունով Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս առկա է ոչ ցանկալի իրավիճակ, ինչը, հանդիսանալով էական խոչընդոտ, ունի խիստ բացասական ազդեցություն հարկային համակարգի վրա:

Շուկայական հարաբերությունների ձևավորման անցած ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգը շարունակաբար ենթարկվել է փոփոխությունների,

որը սակայն չի հանգեցրել դրա արդյունավետության բարձրացմանը: Այդ նպատակին հասնելու համար անհրաժեշտ է հանրապետությունում ձևավորել այնպիսի հարկային համակարգ, որում սահմանված հարկատեսակները, դրանց դրույքաչափերը, պետական և տեղական բյուջեների հարկային մուտքերը, տրամադրվող հարկային արտոնությունները, հարկային պարտավորությունների կատարումն, ինչպես նաև ոլորտում սահմանված պատժամիջոցների գործադրումը չստեղծեն իրարամերժ, սուբյեկտների շահերին հակասող պայմաններ:

Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է հարկման երկու մակարդակ, որոնք նախատեսված են պետական և տեղական բյուջեների համալրման համար: Երկմակարդակ հարկային համակարգը ձևավորվել է տվյալ ասպարեզում առկա միջազգային փորձի հիման վրա, որը սակայն դեռևս ունի կատարելագործման անհրաժեշտություն, քանի որ այլ երկրներում հարկային համակարգերի ձևավորումն ու զարգացումն, որպես կանոն, տեղի է ունեցել տասնամյակների, անգամ հարյուրամյակների ընթացքում: Այդ իսկ պատճառով, առաջնորդվելով միջազգային փորձով անհրաժեշտ է առաջին հերթին հաշվի առնել հանրապետության առանձնահատկությունները, ինչպես նաև նրանում ստեղծված տնտեսական իրավիճակը: Միաժամանակ պետք է ելնել այն իրողությունից, որ երկիրը կենտրոնացված կառավարման համակարգից կատարել է կտրուկ անցում շուկայական տնտեսական հարաբերություններին:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունների կարգավորման ասպարեզում շարունակաբար կատարվող օրենսդրական փոփոխությունները և լրացումներն, այդուհանդերձ, չեն հանգեցրել արդյունավետ հարկային համակարգի ձևավորման: Դրավկայություն պետք է համարել այն, որ մինչև օրս հանրապետությունում հստակորեն սահմանված չէ փոքր շրջանառություն ունեցող տնտեսավարող սուբյեկտների հարկման շեմը: Տարիներ շարունակ հանրապետությունում գործում էր «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ըստ որի, փոքր

և միջին ձեռնարկությունների համար սահմանված էր հարկային համեմատաբար նպաստավոր պայմաններ: Սակայն, որոշ ժամանակ անց դադարեցվեց այդ հարկատեսակի կիրառումը: Այսօր հանրապետությունում գործում է «Ճրջանառություն հարկի մասին» ՀՀ օրենքը, ըստ որի, դրավճարողներ են համարվում անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի, չի գերազանցել 58.35 մլն դրամը: Այդ շեմը բարձրացվեց 115, իսկ 2019 թվականի հունվարի 1-ից այն կրկին սահմանվելու է 58.35 մլն դրամ: Նշված բոլոր դեպքերում էլ չեն ներկայացվել անհրաժեշտ վերլուծություններ և համապատասխան գնահատականներ, որոնք կհիմնավորեին սահմանված մակարդակների արդյունավետությունը:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման արդյունավետության տեսանկյունից չափազանց կարևոր է հարկվողի և հարկման ենթարկողի միջև ճիշտ և արդյունավետ հարաբերությունների ձևավորումը: Ներկայումս հանրապետությունում հարկատուի իրավունքները խիստ սահմանափակ են՝ հարկերի պարտադիր հավաքագրման գործընթացում սուբյեկտիվ մոտեցումների կիրառում, չհիմնավորված տուգանքների և տույժերի սահմանում, հարկային մարմինների կողմից մակերեսային հարկային խորհրդատվության մատուցում, հարկային փոփոխությունների մասին աղոտ իրազեկում, ինչպես նաև դատական կարգով դիտարկվող հարցերում ի վնաս տնտեսավարող սուբյեկտների վճռի կայացում:

Ներկա փուլում Հայաստանի Հանրապետության հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղություններն են.

- փոքր և միջին բիզնեսի խթանումը և զարգացումը,
- օտարերկրյա կազմակերպությունների հարկման բարելավումը,
- ներդրումային միջավայրի աշխուժացումը,
- անշարժ գույքի հարկման նորմերի բարելավումը,

- տնտեսական աճի խթանման լրացուցիչ միջոցառումներ ապահովումը,
- օգտակար հանածոների հարկման դաշտի բարելավումը,,
- հարկային վարչարարության կատարելագործումը:

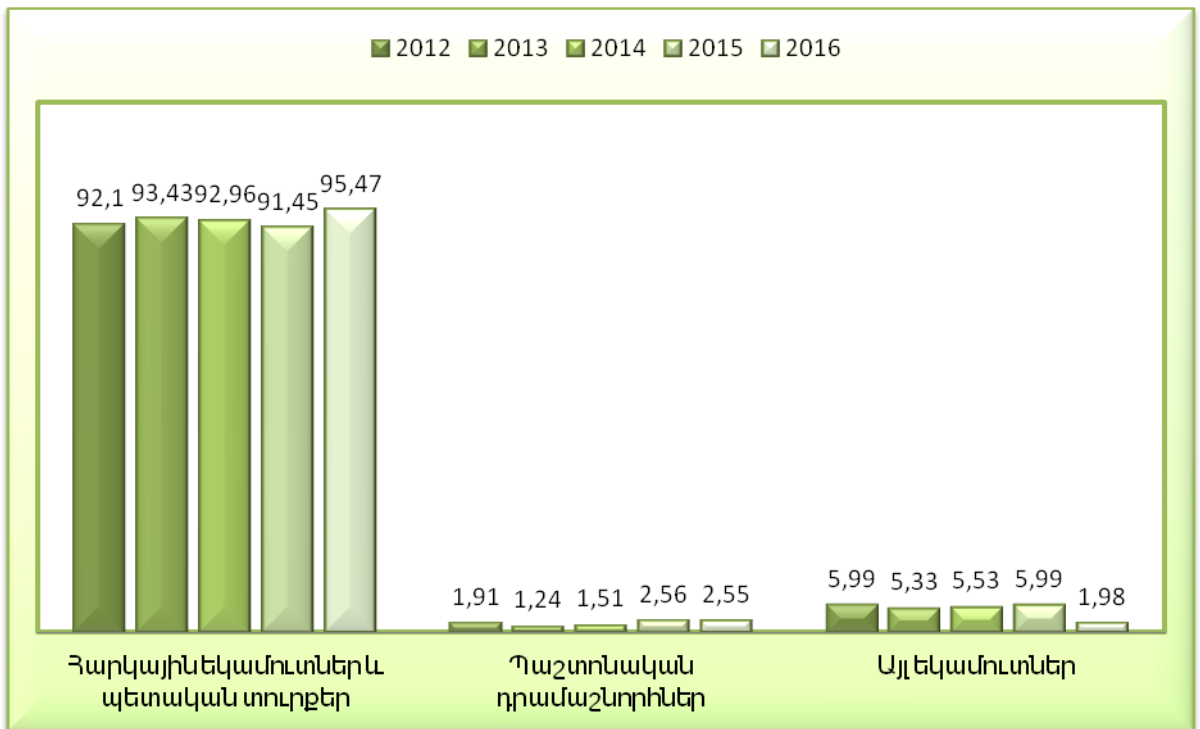
Ինչպես տեսնում ենք, հարկային օրենսդրության փոփոխությունների միջոցով իրականացվող հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղություններն ու գործիքները կապված են հարկային համակարգի ֆիսկալ գործառնություն իրականացման հետ: Ժամանակակից պայմաններում ոչ պակաս կարևոր է հարկերի կարգավորման գործառնությունի զարգացումը: Դավերաբերում է հարկերի վճարման, հարկային դրոյքաչափերի սահմանման և հարկային բազայի նվազեցմանը և լրիվ կամ մասնակի ազատմանը:

Հայաստանի Հանրապետությունում տնտեսական գործընթացներին պետական միջամտության կարևորագույն ուղղություններինց մեկը պետական հրատապ նախագծերի և հատկապես սոցիալական առաջնահերթ ծրագրերի իրագործման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների ներարկումն է: Ծուկայական հարաբերություններին պայմաններում այն լինելով ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության կարևոր գործառնություններից մեկը, միաժամանակ հանդիսանում է պետական քաղաքականության իրականացման հիմնական միջոց: Ծուկայական տնտեսությունում դրակենսսագործման գլխավոր աղբյուրը երկրի բյուջե տային համակարգն է:

Յուրաքանչյուր երկրի բյուջե տային համակարգը հանդիսանում է տնտեսության և սոցիալական ոլորտի զարգացման վրաներագդող կարևորագույն պետական գործիք: Դրա օգնությամբ պետությունն, իրականացնելով ազգային եկամտի և ազգային հարստության վերաբաշխում, կարող է փոփոխել հասարակական արտադրության կառուցվածքը, ներգործել տնտեսական արդյունքների վրա, իրականացնել սոցիալական վերափոխումներ և այլն: Ակնհայտ է, որ ազատ տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում բյուջե տային համակարգի դերը պետք է ավելի կարևորվի, քանի որ երկրի անվտանգության և հատկապես

սոցիալական պաշտպանության հարցերը բացառապես հանդիսանում են պետության կարևորագույն գործառնություններ:

Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային համակարգում չափազանց մեծ է պետական բյուջեի դերը: Լինելով պետական գործառնությունների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացման և տեղաբաշխման կարևորագույն գործիք, այն, ըստ էության, արտահայտում է պետության և հասարակության միջև օրենքով սահմանված դրամական հարաբերությունների վիճակը որոշակի ժամանակահատվածի համար: Այլ խոսքով, ի դեմս այդ հարաբերությունների տեղի է ունենում ազգային հարստության մի մասի բաշխում և վերաբաշխում, երբ ընթանում է պետական ֆոնդերի ձևավորմանը և դրանցում կենտրոնացված ֆինանսական միջոցներն ընդլայնված արտադրության, սոցիալական ու այլ հասարակական պահանջմունքների բավարարմանն ուղղված գործընթաց: Ակնհայտ է, որ այդ գործընթացի արդյունավետությունը մեծապես կախված է պետական բյուջեի կառուցվածքից, որը Հայաստանում վերջին չորս տարիների ընթացքում ունեցել է գծապատկեր 1-ում ներկայացված տեսքը:



**Գծապատկեր 1. ՀՀ պետական բյուջեի կառուցվածքը՝ տոկոսային
արտահայտությամբ. 2013-2016թթ.⁵⁴**

ՀՀ պետական բյուջեի կառուցվածքում 2012-2015 թվականին գրանցվել է հարկային եկամուտների և պետական տուրքի ոչ զգալի փոփոխություն, իսկ 2016 թվականին այն աճել է: Միևնույն ժամանակ, արձանագրվել են պաշտոնական դրամաշնորհների չնչին անկում և այլ եկամուտների զգալի անկում: 2015 թվականի համեմատ հարկային եկամուտները և պետական տուրքերն ավելացել են 4.02 տոկոսով կամ 12.6 մլրդ դրամով: ՀՀ 2016 թվականի պետական բյուջեի եկամուտների 95.47 տոկոսը ձևավորվել է հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի հաշվին, որոնք կազմել են 1078.2 մլրդ դրամ: Նշված գումարից ավելի քան 1044.9 մլրդ դրամը կազմել են հարկային եկամուտները, 33.3 մլրդ դրամը՝ պետական տուրքերը:

Աղյուսակ 1⁵⁵

ՀՀ պետական բյուջեի հարկային մուտքերը 2012-2016թթ.

(մլն.դրամ)

	2012	2013	2014	2015	2016
Հարկային եկամուտներ, այդ թվում	852845	972187	1023577	1033239	1044984
ԱԱՀ, այդ թվում	369662	401885	440361	423933	391087
ԱԱՀ ներքին շրջանառություներից	138300	152200	172700	187300	157000
ԱԱՀ ներմուծումից	230800	249000	267900	191000	168200
ԵԱՏՄ պետական ներքին ներմուծվող	-	-	45600	45600	65900

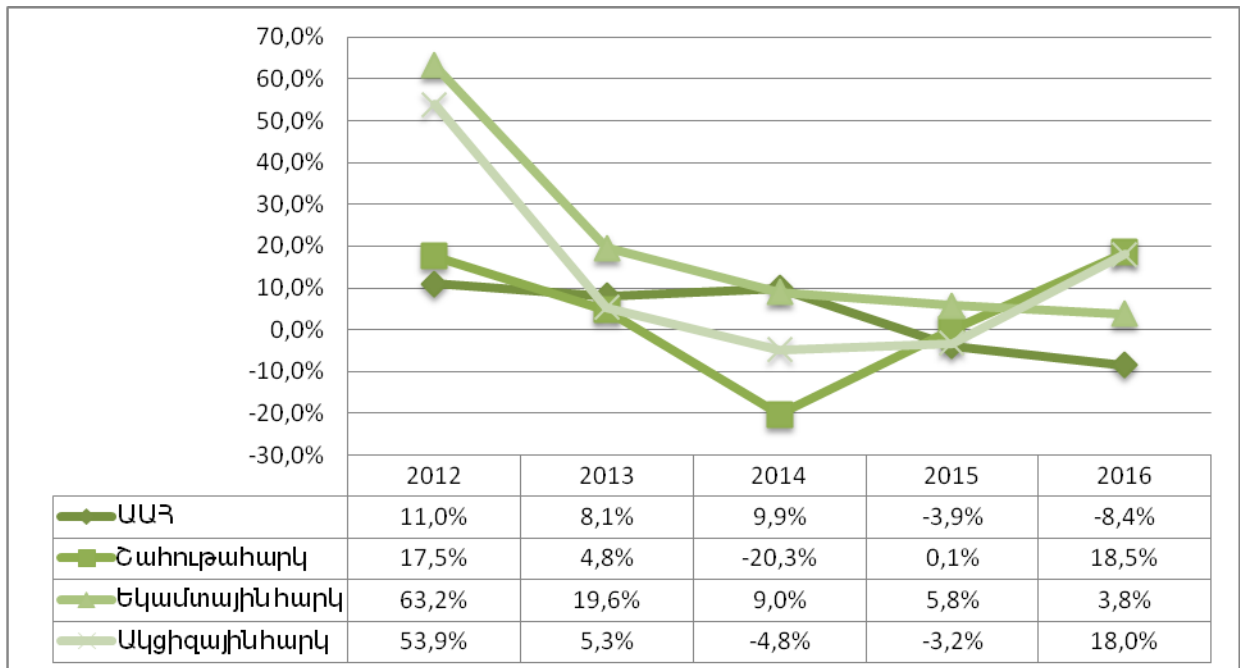
⁵⁴ ՀՀ ԱՎԾ պաշտոնական կայք՝ www.armstat.am

⁵⁵ ՀՀ Հարկային ծառայության պաշտոնական կայք՝ www.petekamutner.am

ապրանքների համար					
Շահույթահարկ, այդ թվում	118653	124597	103597	103659	127186
Շահույթահարկ նեգիդենտներից	105800	104500	83900	83900	98400
Շահույթահարկ ոչ նեգիդենտներից	12900	20100	19700	19800	28800
Եկամտային հարկ, այդ թվում	220725	274494	301549	320220	332778
Աշխատանքային և քաղաքացիաիրավական սայմանագրերի կատարումից ստացված եկամուտներից	201300	260000	290600	304200	317200
Ձեռնարկատիրական գործու նեղույթ ու նից և այլ եկամուտներից	19400	14500	11000	16000	15600
Ակցիզային հարկ	50200	53000	50560	48988	59745
ՀՀ-ում արտադրվող ապրանքներից	16100	14600	19500	18400	24100
ՀՀ ներմուծվող ապրանքներից	34100	38400	32200	26900	25700
ԵԱՏՄ անդամ ախտույթ ու ններից ներմուծվող ապրանքների համար				3700	9900
Շրջանառույթ անհարկ	-	13397	15638	11859	15259
Առևտրական (առք ու վաճառքի) գործու նեղույթ ու նից ստացվող եկամուտներից	-	9200	9900	6100	8200
Արտադրական գործու նեղույթ ու նից	-	1100	1400	1200	1400

ստացվող եկամուտներից					
Վարձակալ ու թյուր ունից եկամուտներ, սոկոսներ, ռոյալ թիներ ակտիվների (այդ թվում մ` անշարժ գույքի) օտար ու մից ստացվող եկամուտներից	-	600	800	700	800
Նոտարական գործու նե ու թյուր ունից ստացվող եկամուտներից	-	200	300	200	300
Այլ գործու նե ու թյուր ան տեսակներից ստացվող եկամուտներից	-	2300	3300	3600	3600

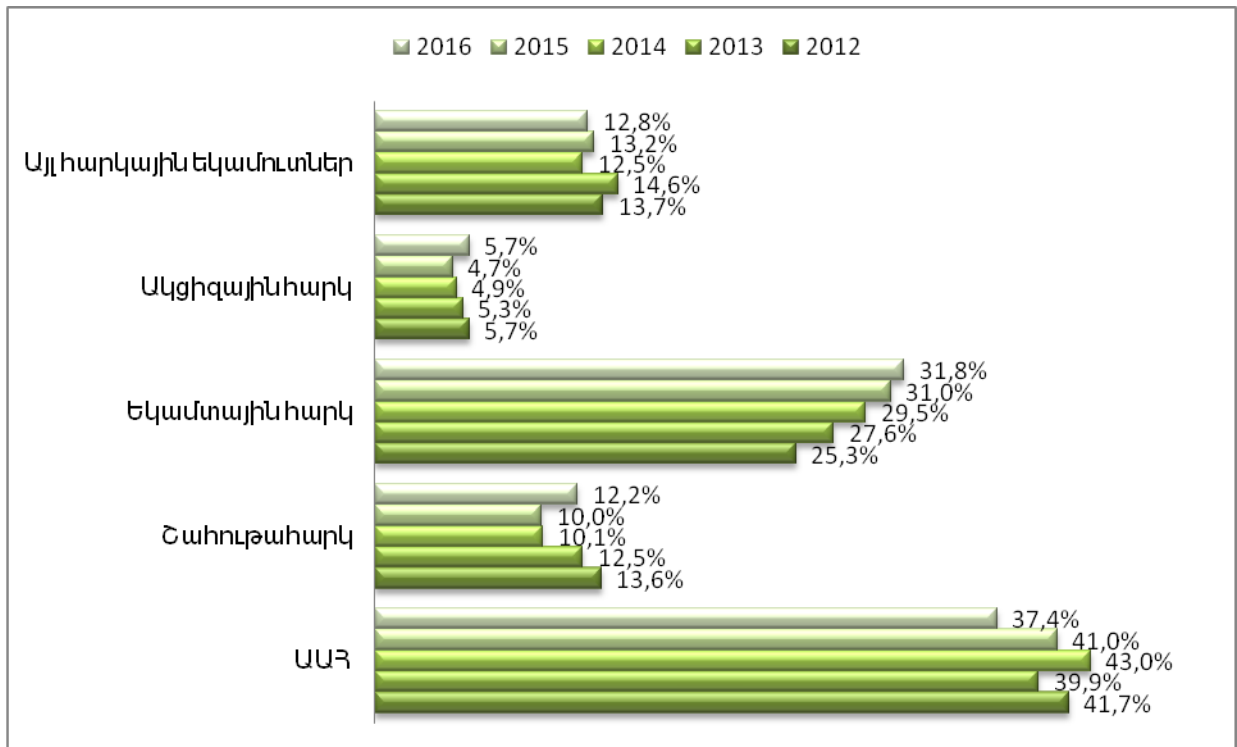
2013 թվականին հարկային օրենսդրության մեջ կատարված փոփոխությունները նախկինում սահմանված եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների փոխարեն ներդրվել է մեկ միասնական` եկամտային հարկ, որի գծով անցած ժամանակահատվածում պետական բյուջե է մուտքագրվել շուրջ 332.7 մլրդ դրամ: Այդ ընթացքում ներդրվեց նաև մեկ նոր հարկատեսակ` շրջանառության հարկը, որի գծով հաշվետու տարվա ընթացքում ՀՀ պետական բյուջե է մուտքագրվել շուրջ 15.2 մլրդ դրամ:



Գծապատկեր 2. 33 հարկատեսակների փոփոխությունը, 2015-2016թթ.⁵⁶

Ինչպես երևում է աղյուսակից գրեթե բոլոր հարկատեսակների գծով եղել են և աճի և անկում, որի հիմնական պատճառն եղել են օրենսդրական փոփոխությունները: 2012 թվականից սկսած նկատվել է ԱԱՀ-ի անկում, իսկ եկամտային հարկը մշտապես գրանցել է աճ:

⁵⁶ Գծապատկերը կազմվել է Ազգային վիճակագրության ծառայության և Հարկային ծառայության պաշտոնական կայքերի հրատարակած վիճակագրության հիման վրա (www.armstat.am, www.taxservice.am)



Գծապատկեր 3. ՀՀ-ում հարկային եկամուտների կառուցվածքը, 2012-2016 թթ.⁵⁷

Հայաստանի Հանրապետության ընդհանուր հարկային եկամուտների կազմում ամենամեծ տեսակարար կշիռն ունի ավելացված արժեքի հարկը, որն ընդհանուր հարկային եկամտում կազմում է 37.4 տոկոս կամ 391.087 մլն դրամ: 2015 թվականի համեմատ ԱԱՀ մուտքերը նվազել են 8.4 տոկոսով կամ 32.846 մլն դրամով, որի հիմնական պատճառներն էին՝ ոչ բարենպաստ մակրոտնտեսական միջավայրը, ներմուծման ծավալի անկումը և օրենսդրական փոփոխությունները, մասնավորապես, վերացվել է ԵԱՏՄ տարածքից ՀՀ տարածք ավտոմեքենաների ներկրման ժամանակ ֆիզիկական անձանցից ԱԱՀ գանձման պահանջը, ԱԱՀ վճարող համարվելու համար սահմանված ԱԱՀ-ի շեմի բարձրացումը 58.35 մլն դրամից բարձրացել է մինչև 115 մլն դրամ և այլ: ⁵⁸

Հարկային մուտքերում բավականին մեծ է նաև եկամտային հարկի տեսակարար կշիռը՝ 31.8 տոկոս կամ 332.778 մլն դրամ, որը գերազանցում է նախորդ տարվան 3.8 տոկոսով կամ 12.558 մլն

⁵⁷ Գծապատկերը կազմվել է Ազգային վիճակագրության ծառայության և Հարկային ծառայության պաշտոնական կայքերի հրատարակած վիճակագրության հիման վրա (www.armstat.am, www.taxservice.am)

⁵⁸ ՀՀ ԿԱ ՊԵ տակն եկամուտների կոմիտե, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, Երևան 2016թ, Էջ 9:

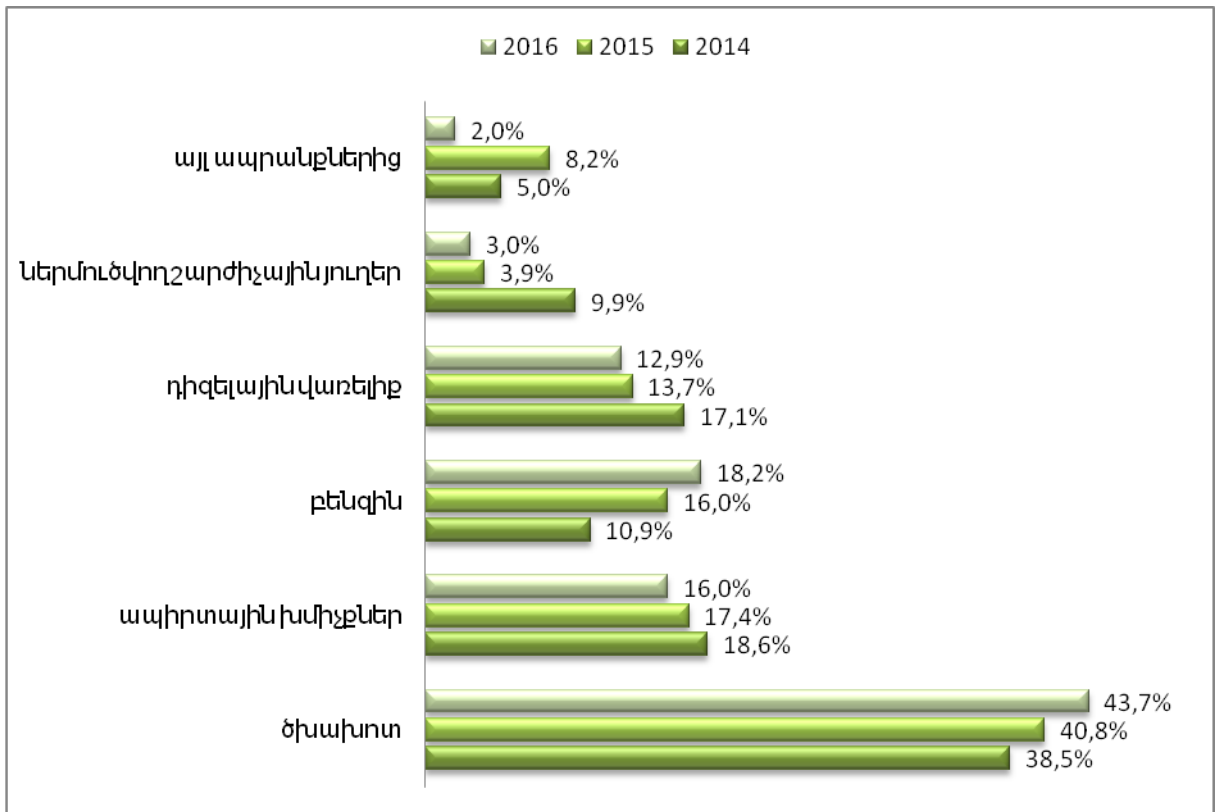
դրամով: Եկամտային հարկը 2012 թվականի համեմատ աճել է մոտ 110 մլրդ դրամով: 2016 թվականին գրանցված աճը հիմնականում պայմանավորված է նվազագույն ամսական աշխատավարձի բարձրացմամբ, ինչպես նաև միջին ամսական աշխատավարձով աճով (2016թ. այն աճել է 1.7 տոկոսային կետով⁵⁹):

Շահույթահարկը 2016 թվականին կազմել է 127.187 մլն դրամ, որը 22.7 տոկոսով կամ 23.5 մլրդ դրամով ավել է նախորդ տարվա համեմատ: Նշված աճի մեջ իրենց դրական ազդեցությունն են ունեցել ոչ պետական կազմակերպությունների, ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից վճարվող շահույթահարկի և ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների եկամուտների վճարման աղբյուրի մոտիաշվարկված և պահված շահույթահարկի աճերը:⁶⁰

2016 թվականի ակցիզային հարկի մուտքերը կազմել են 59.745 մլն դրամ: Այս ցուցանիշը գերազանցում է նախորդ տարվան 10.7 մլրդ դրամով կամ 21.9 տոկոսով: Աճը հիմնականում պայմանավորված է ակցիզային հարկի դրույթաչափերի, ինչպես նաև ենթակցիզային ապրանքների ցանկի փոփոխության հետ, մասնավորապես, խմիչքի և ծխախոտի արտադրանքի: ԵԱՏՄ երկրներից 2016 թվականի ներմուծումից ակցիզային հարկը կազմել է 35.6 մլրդ դրամ, իսկ ՀՀ ներմուծվող ապրանքներից ստացվող ակցիզային հարկն ըստ ապրանքատեսակների պատկերված է գծապատկեր 4-ում:

⁵⁹ http://armstat.am/file/article/sv_12_16a_142.pdf

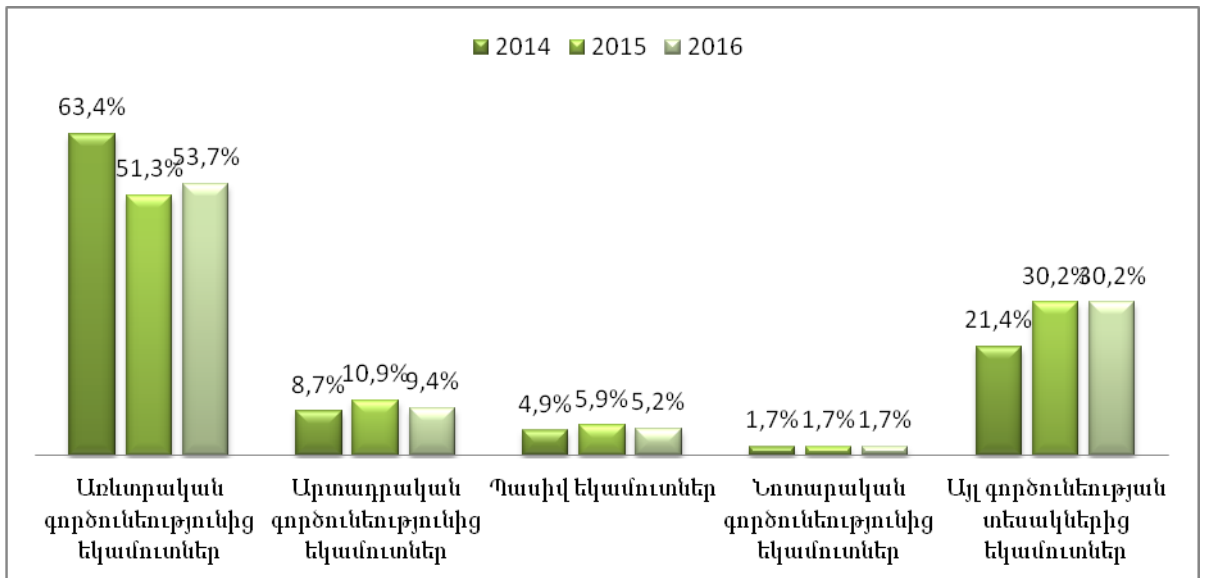
⁶⁰ ՀՀ ԿԱ Պետական եկամուտների կոմիտե, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունն արտերկրյան աշխատանքի տարեկան հաշվետվություն, Երևան 2016թ, էջ 10:



Գծապատկեր 4.33. Ներմուծվող ապրանքներից ակցիզային հարկն՝ ըստ ապրանքատեսակների, 2014-2016 թթ.⁶¹

Շրջանառության հարկի մուտքերը կազմել են 15.3 մլրդ դրամ, որն աճել է 3.4 մլրդ դրամով կամ 28.6 տոկոսով, որը պայմանավորված է իրացումից հասույթի շեմը 58.35 մլն դրամից 115 մլն դրամ սահմանելը: Այս հարկով հարկվող գործունեության տեսակների մասնաբաժինները տես գծապատկեր 5-ում:

⁶¹ ՀՀ ԿԱ Պետական եկամուտների կոմիտե, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, Երևան 2016թ, էջ 18:



Գծապատկեր 5. Շրջանառության հարկով հարկվող գործունեությունների տեսակարար կշիռն ընդհանուր շրջանառության հարկի կազմում 2014-2016թթ.⁶²

2016 թվականին ակցիզային հարկ/ՅԱ, շահույթահարկ/ՅԱ և եկամտային հարկ/ՅԱ ցուցանիշները աճել են համապատասխանաբար 0.2, 0.4 և 0.3 տոկոսային կետերով, իսկ ԱԱՅ/ՅԱ ցուցանիշը նվազել է 0.7 տոկոսային կետով (տես աղյուսակ 2):

Աղյուսակ 2.⁶³

Առանձին հարկատեսակների գծով մուտքերի տեսակարար կշիռը ՅԱ-ում (%), 2012-2016թթ.

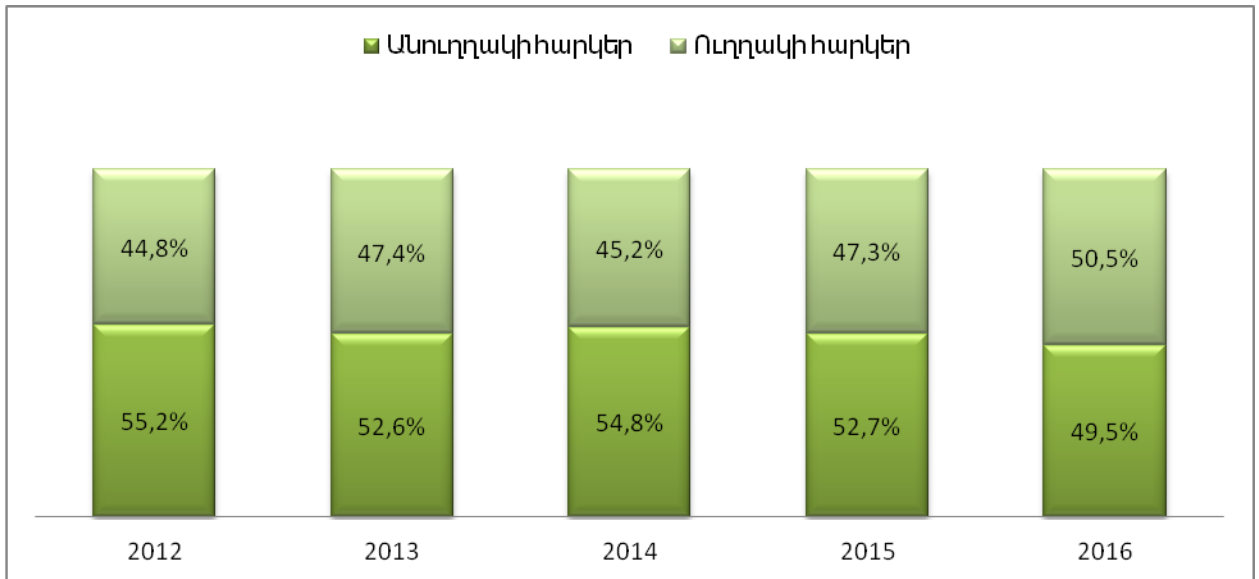
	2012	2013	2014	2015	2016
ԱԱՅ	9.1	8.7	9.1	8.4	7.7
Ակցիզային հարկ	1.3	1.2	1.0	1.0	1.2
Շահույթահարկ	3.0	2.7	2.1	2.1	2.5
Եկամտային հարկ	5.5	6.0	6.2	6.3	6.6

2012 թվականից անուղղակի հարկերը միշտ գերազանցել են ուղղակի հարկերին, սակայն 2016 թվականին ուղղակի հարկերը գերազանցեցին: Մասնավորապես 2016 թվականին նախորդ տարվա

⁶² ՀՀ ԿԱ Պետական եկամուտների կոմիտե, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունների տարեկան հաշվետվություն, Երևան 2016թ, Էջ 16:

⁶³ Աղյուսակը կազմվել է Հարկային ծառայության պաշտոնական կայքի հրատարակած վիճակագրության հիման վրա (www.taxservice.am)

համեմատ անուղղակի հարկերը նվազել, իսկ ուղղակի հարկերը ավելացել են 3.2 տոկոսային կետով:

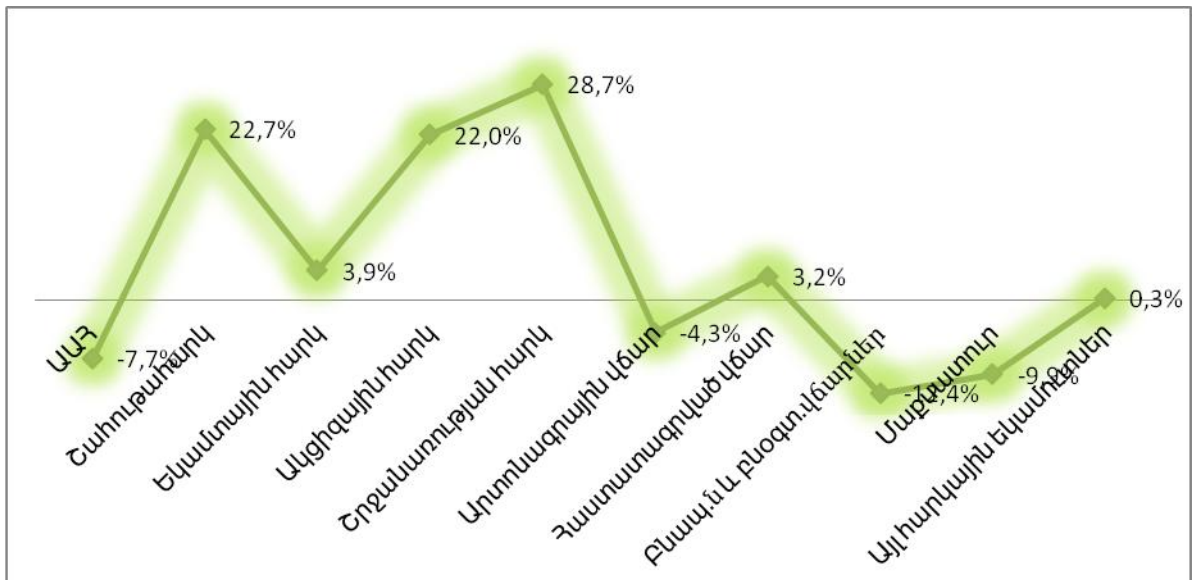


Գծապատկեր 6. Անուղղակի և ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում, 2012-2016 թթ.⁶⁴

ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների ավելի քան 90%-ն ապահովվում է հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի հաշվին: Դրանցում մեծ է ավելացված արժեքի հարկի, եկամտային հարկի և շահույթահարկի տեսակարար կշիռը, որոնց ընդհանուր գումարը գերազանցում է պետական եկամուտների 70%-ը: Այդ իսկ պատճառով, հանրապետությանում տվյալ հարկատեսակների արդյունավետության բարձրացման հիմնահարցերը մշտապես կառավարության առաջնային ու շարժական կենտրոնում են:

Հարկ է նշել, որ հարկային օրենսդրությունում կատարված փոփոխություններն, այդուհանդերձ, չհանգեցրին հարկման արդյունավետության մակարդակի բարձրացման: Հարկային մուտքերի գծով արձանագրվեց դրանց նվազման միտում, ինչը հիմնականում պայմանավորված էր ավելացված արժեքի, մաքսատուրքի, արտոնագրային և բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների ցածր մակարդակով, իսկ մյուս հարկատեսակների ոչ այդքան զգալի աճով (տե՛ս գծապատկեր 7):

⁶⁴ Գծապատկերը կազմվել է Հարկային ծառայության պաշտոնական կայքի հրապարակած վիճակագրության հիման վրա (www.taxservice.am)



Գծապատկեր 7. ՀՀ հարկատեսակների փոփոխությունները 2015-2016 թ.⁶⁵

Հայաստանի Հանրապետությունում ներկայումս սահմանված հարկատեսակներն են ավելացված արժեքի հարկը, ակցիզային հարկը, շահութահարկը, եկամտային հարկը, հողի հարկը, գույքահարկը, շրջանառության հարկը, հաստատագրված վճարները, բնապահպանական և բնօգտագործման վճարները, արտոնագրային վճարը, մաքսատուրքը, պետական տուրքը, ինչպես նաև տեղական տուրքեր և վճարները: Հարկ է նշել, որ օրենքով կարող են սահմանվել նաև այլ հարկատեսակներ, որոնք, անշուշտ, պետք է լինեն համակողմանիորեն հիմնավորված և հետապնդեն հասարակության սոցիալ-տնտեսական առաջընթացի խթանման նպատակ:

Բոլոր առանձնահատկություններին զուգահեռ ՀՀ-ում դեռևս առկա են մի շարք խնդիրներ, որոնք բացասաբար են ազդում արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացման վրա.

- հարկային քաղաքականության անկայունությունը,
- հարկատուի վրա դրված ծանր հարկային բեռը,
- հարկահավաքման և ձեռնարկությունների վճարունակության ցածր մակարդակները,
- հարկային արտոնությունների տրամադրման զգալի մեծ

⁶⁵ Գծապատկերը կազմվել է Հարկային ծառայության պաշտոնական կայքի հրատարակած վիճակագրության հիման վրա (www.taxservice.am)

ծավալները, որը հանգեցնում է բյուջետային մուտքերի նվազմանը,

- տնտեսության իրական հատվածի զարգացման խթանի բացակայությունը,
- աշխատավարձից գանձումների չափազանց մեծ ծավալը,
- արտադրական ոլորտների վրա հիմնական հարկային բեռի փոխանցումը,
- ստվերային տնտեսության մեծ ծավալները,
- ենթաօրենսդրական ակտերի քանակը, որը բարդացնում է հարկային ծառայությունների աշխատանքը:

2.3 Հարկային համակարգի գործունեության մարտահրավերները տնտեսական ինտեգրացիայի պայմաններում

Յուրաքանչյուր պետությունում հարկային քաղաքականության զարգացման հիմնական գործոնները ձևավորելիս անհրաժեշտ է որոշել տնտեսության վրա հարկային բեռի մակարդակը, իրականացնել օտարերկրյա գործընկերներ պետությունների հետ համեմատական վերլուծություն: Հարկային քաղաքականությունն, ընդհանուր առմամբ, սահմանվում է որպես հարկային դաշտում պետական միջոցառումների համակարգ, որը կառուցվում է՝ հաշվի առնելով պետության և հարկատուների շահերի փոխզիջումը:⁶⁶ Հարկային քաղաքականությունը հանդիսանում է ֆինանսական քաղաքականության մի մասը, որի բովանդակությունը և խնդիրները որոշվում են հասարակության սոցիալ-տնտեսական համակարգի և իշխանության կողմից: Տնտեսապես «առողջ» հարկային քաղաքականության նպատակն է օպտիմալացնել հարկային համակարգի միջոցով դրամական ռեսուրսների կենտրոնացումը:⁶⁷

⁶⁶ Налоговая политика» - http://www.terver.ru/socialstudies/nalogovaya_politika.php

⁶⁷ Ковалева А. М. «Налоговая политика РФ на современном этапе» - <http://www.pandia.ru/>

Պետության ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության մասով հարկային քաղաքականությունը որոշվում է հասարակության նպատակներով, որոնք պայմանավորում են հարկային բազայի պահանջները, հարկային բեռի ծանրությունը և եկամուտների բաշխման ուղիները: Կախված իր սոցիալական և քաղաքական կառուցվածքից՝ պետությունը հարկային բեռը բաշխում է այնպես, որ հավասարակշռի երկրի բյուջեն և տնտեսությունը:⁶⁸

Կախված պետական կառուցվածքից, հարկային համակարգը կարող է լինել .

- եռաստիճան – դաշնային կառույց ունեցող երկրներում (Ռուսաստան) հարկային քաղաքականությունը գոյություն ունի երեք մակարդակներով՝ դաշնային, տարածաշրջանային և տեղական:
- երկաստիճան – միատարր կառույց ունեցող երկրներում (Բելառուս, Ղազախստան, Ղրղզստան, Չայաստան) երկու մակարդակներում՝ պետական և տեղական:

Կենտրոնացված կառավարման համակարգից շուկայական հարաբերություններին անցման պայմաններում Արևելյան Եվրոպայի երկրները և հետխորհրդային հանրապետությունները պարտադրված էին փնտրել համագործակցության ուղիներ այլ երկրների ու տնտեսական միությունների հետ դժվար կառավարելի զարգացումներով պայմանավորված մարտահրավերներին դիմակայելու և իրենց տնտեսությունների կառուցվածքը բարելավելու, ինչպես նաև այն արդիականացնելու համար: Այդ առումով ՀՀ իշխանությունները վարում էին բանակցության ունեցող եվրոասոցացման համաձայնագրի և Մաքսային Միության շրջանակներում, ինչի արդյունքում 2013 թվականի սեպտեմբերին ներկայացվեց հայտ, իսկ 2014 թվականի մայիսի 29-ին Աստանայում ստորագրվեց (ԵՏՄ) Չայաստանի անդամակցության պայմանագիրը: Այդպիսով, Չայաստանը, Բելառուսը, Ղազախստանը, Ղազախստանը և Ռուսաստանը դարձան Եվրասիական տնտեսական միության լիիրավ անդամներ: Հետագա

⁶⁸ Шмелев Ю.Д. Основы налогов и налогообложения. Учебное пособие. – М.: ГУУ, 2004

զարգացումներն ԵՏՄ-ում միտված էին անդամ երկրներում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորմանը և միասնական տնտեսական տարածքի ստեղծմանը:

Եվրասիական տնտեսական միությունն հիմնական նպատակներն են.

- անդամ պետությունների տնտեսությունների կայուն զարգացման համար պայմանների ստեղծումը և բնակչության կենսամակարդակի բարձրացումը,
- Միությունն շրջանակներում ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի և աշխատուժի միասնական շուկայի ձևավորելու մը,
- անդամ երկրների տնտեսությունների արդիականացումը, համագործակցությունը և ազգային տնտեսությունների մրցունակության բարձրացումը:⁶⁹

ԵՏՄ պայմանագրի համաձայն անդամ պետությունների Մաքսային միությունն շրջանակներում.

- գործում է ապրանքների ներքին շուկա,
- կիրառվում է Եվրասիական տնտեսական միությունն միասնական մաքսային սակագին,
- երրորդ կողմի երկրների հետ հարաբերություններում գործում է ապրանքների առևտրի միասնական ռեժիմ,
- իրականացվում է միասնական մաքսային կարգավորում,
- անդամ պետությունների տարածքներով իրականացվում է ապրանքների ազատ տեղափոխում՝ առանց մաքսային հայտարարագրման և պետական հսկողության՝ բացառությամբ Պայմանագրով նախատեսված դեպքերի:⁷⁰

ԵՏՄ անդամ երկրների կողմից վճարված (գանձված) ներմուծման մաքսատուրքերը ենթակա են հաշվեգրման և բաշխման անդամ պետությունների բյուջեների միջև:⁷¹

⁶⁹ «Եվրասիական տնտեսական միությունն մասին» պայմանագիր, Յունիվալ 4

⁷⁰ «Եվրասիական տնտեսական միությունն մասին» պայմանագիր, Յունիվալ 25,

⁷¹ «Եվրասիական տնտեսական միությունն մասին» պայմանագիր, Յունիվալ 5, Արձանագրություններ ներմուծման մաքսատուրքերի (համարժեքայլ տուրքերի, հարկերի և հավաքագրումների) գումարների հաշվեգրման և բաշխման, դրանք որպես եկամուտ անդամ պետությունների բյուջեներ փոխանցելու կարգի վերաբերյալ, Էջ 2

Եվրասիական տնտեսական միության անդամ յուրաքանչյուր երկրի ընթացիկ հարկային քաղաքականությունը բնութագրում է տվյալ երկրի հարկային միջավայրը և հիմնական առանձնահատկությունները:

Ռուսաստանի Դաշնությունում ձևավորված հարկային քաղաքականության հիմնական առանձնահատկություններն են.

- բոլոր հարկատեսակները սահմանվում են օրենքով, մասնավորապես, հարկային օրենսգրքով պետք է ամրագրվեն հարկատեսակները, սահմանվեն հարկ վճարողները և հարկի այլ տարրերը,
- օրենսգրքով սահմանված սկզբունքների խիստ պահպանումը. համընդհանրության, արդարության (յուրաքանչյուր հարկ վճարող պետք է վճարի իր եկամուտներին և հնարավորություններին համապատասխան), համամասնականության (հարկային ծանրաբեռնվածությունը պետք է տնտեսապես հավասարակշռված լինի հարկ վճարողի և պետության շահերի միջև, տնտեսությունը չպետք է ենթարկի հարկային ճնշման) և այլ սկզբունքներ,
- քաղաքացիների համար սահմանադրական իրավունքների իրականացման հնարավորությունների պահպանումը, քանի որ հարկումը միջտկապված է իրավունքների սահմանափակման հետ,
- Ռուսաստանի Դաշնության Սահմանադրության 8-րդ հոդվածով երաշխավորված միասնական տնտեսական տարածքը չպետք է խախտվի հարկերի և տուրքերի միջոցով,
- հարկերի, տուրքերի և այլ վճարումների վճարման պարտավորության բացառումն այն դեպքում, երբ դրանք ՌԴ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված չեն:⁷²

Ռուսաստանի Դաշնության Կառավարության հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակներն են.

- բյուջեի կայունության պահպանումը,
- բյուջեի եկամուտների պահանջվող մակարդակի ապահովումը,

⁷² Купцов М.М. Денежное обращение, финансы, кредит и налоговая система : Учеб. пособие / М.М. Купцов. - М.: РИОР, 2007. - стр. 25:

- ձեռնարկատիրական և ներդրումային գործունեության աջակցությունը, որն ապահովում է երկրի հարկային մրցունակությունը համաշխարհային ասպարեզում:
Բելառուսի Հանրապետությունում, որն ունի իր հարկային քաղաքականության առանձնահատկությունները, չի թույլատրվում.

- հարկերի հաստատումը, որոնք խախտում են ընդհանուր տնտեսական տարածքը և պետության միասնական հարկային համակարգը,
- հարկերի սահմանումը, որոնք անմիջականորեն կամ անուղղակիորեն սահմանափակում են կապիտալի, ապրանքների, փողի ազատ տեղաշարժը կամ վճարողների օրինական գործունեությունը,
- լրացուցիչ հարկերի ստեղծումը կամ ներդնումը, տարբերված հարկային դրույքաչափերի օգտագործում՝ կախված սեփականության իրավունքի ձևից, տնտեսվարող սուբյեկտների կազմակերպական ու իրավական ձևերից, անհատի քաղաքացիությունից:⁷³

Հարկային արդյունավետ համակարգ կառուցելու համար կարևոր սկզբունք է հարկման նպատակահարմարությունն ու ճշգրտությունը:⁷⁴ Բելառուսում այս սկզբունքներն ապահովելու համար կան հետևյալ պահանջները.

- հարկերը պետք է կարևոր տեղ ունենան հարկային դաշտում տնտեսական որոշումներ կայացնելիս,
- հարկային կառուցվածքը չպետք է հակասի երկրի կայուն աճման և տնտեսական զարգացման ընթացիկ քաղաքականությանը,
- անթույլատրելի է, որ երկրում ընդունված հարկային համակարգը մեկնաբանվի կամայականորեն, պետք է ամրագրվի օրենսդրական մակարդակում, որը պետք է հասանելի լինի բոլոր տնտեսվարող սուբյեկտների համար,

⁷³ Налоговая система республики беларусь и механизм ее функционирования - <http://bargu.by/2953-nalogovaya-sistema-respubliki-belarus-i-mehanizm-ee-funkcionirovaniya.html>

⁷⁴ Воробей Г.А. Фискальное право Республики Беларусь "Налоги"(газета), 2011, N 42

- հարկային կառավարման և վերահսկողության վարչական ծախսերը պետք է լինեն նվազագույն:

Ղազախստանի հարկային քաղաքականությունը բնութագրելով, կարելի է ասել, որ այն միավորում է «հնարավորինս ավել եկամուտ հայթայթելու» սկզբունքը, բայց միևնույն ժամանակ հարկվող սուբյեկտների հարկերի ավելացումը չի հանգեցնում պետական եկամուտների աճին: Յարկերի բարձր մակարդակի դեպքում քաղաքացիներին տրամադրվում է զգալի սոցիալական պաշտպանվածություն:

Յետաքրքիր է նշել, որ Ղազախստանի բյուջեի եկամուտը սերտորեն կապված է միկրոտնտեսական ցուցանիշների (ծառայությունների ոլորտում աճի, մասնավոր բիզնեսի աճի հետ կապված խոշոր պետական ձեռնարկությունների ռազմավարությունների փոփոխությունների, արագ փոփոխվող տնտեսական իրողությունների մեջ հարկային կարգապահության վատթարացման) և մակրոտնտեսական գործոնների (գնաճի, ձեռնարկությունների միջև պարտքերի աճի, ինչպես նաև ձեռնարկությունների պարտքերի աճը բյուջեին): Յարկային բազայի, հարկային քաղաքականության և գնաճի միջև հարաբերակցության բացակայությունը հանգեցնում է որոշակի հարկերի սահմանման անկատարությանը՝ տարբեր գնաճային գործընթացներին արձագանքելու համար: Սակայն գործնականում շատ դժվար է բացահայտել գնաճի ազդեցությունը իրական հարկային եկամուտների վրա:

Ղրղզստանը, որպես ագրարային պետություն, ԽՍՀՄ փլուզումից հետո, որպես անկախ պետություն, տնտեսապես թուլացավ: Ղրղզստանի բյուջեի եկամտի հիմնական աղբյուրն ավելացված արժեքի հարկ է: Ղրղզստանում գործում են հատուկ հարկային ռեժիմների ճտեսակներ՝ ֆիքսված հարկի վճարմամբ:

- պարտադիր արտոնագրով ռեժիմը փոխարինում է կորպորատիվ եկամտահարկին, ԱԱՀ-ին և շրջանառության հարկին: Կամավոր հիմունքով արտոնագրերը տրվում են առանձին հարկ վճարողներին՝ ԱԱՀ-ի սահմանային մակարդակից ցածր

շրջանառության ամբ և փոխարինում եկամտահարկին և շրջանառության հարկին,

- պարզեցված ռեժիմը մեկ հարկի հիման վրա փոխարինում է եկամտահարկին և շրջանառության հարկին, որը նախատեսված է ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող հարկատուների համար: Այս ռեժիմով ձևավորվում է բյուջեի աննշան եկամուտը (հարկային եկամուտների ընդհանուր գումարի 0.1 տոկոսը),
- հարկային ռեժիմի շրջանակներում պայմանագրերի հիման վրա հարկ վճարողները հաստատում են ֆիքսված հարկի վճարման պայմանագիր, որը հաշվարկվում է որպես վերջին երեք տարիների ընթացքում առվելագույն հարկային պարտավորության (եկամտահարկ, ԱԱՀ և վաճառքի հարկ) 25 տոկոսը,
- ազատ տնտեսական գոտիները՝ չհաշվառված չորս տարածքներ: Երկրում ապրանքների և ծառայությունների մատուցումը հարկվում է ընդհանուր հարկային ռեժիմի համաձայն, մինչդեռ երկրի այլ մասերից ապրանքների և ծառայությունների մատակարարումը ԱՏԳ-ից ԱԱՀ-ն գանձվում է,
- Բարձր տեխնոլոգիաների ոլորտը ազատվում է եկամտահարկից, ԱԱՀ-ից և վաճառքի հարկերից, այն վճարվում է 5 տոկոսի չափով:⁷⁵

Այսպիսով, ամփոփելով ԵԱՏՄ-ին անդամակցող երկրների հարկային քաղաքականության նպատակները և խնդիրները կարող են առանձնացնել նրանց բնորոշ հարկային քաղաքականության տեսակները և մոդելները:

Աղյուսակ 3.
ԵԱՏՄ երկրների հարկային քաղաքականության տեսակները և մոդելները

Երկիրը	Հարկային քաղաքականության տեսակը	Հարկային քաղաքականության մոդելը
Ռուսաստանի Դաշնություն	Ֆինանսական վերաբաշխում կարգավորիչ	առվելագույն հարկային մուտքերի ապահովում

⁷⁵ Омуркожоева Г.Н., Налоговое право Кыргызской Республики. Учебное пособие. – Бишкек: Изд-во КРСУ, 2010. – стр 118-137.

	տարրերով	
Բել առուս	\$իսկալ , կարգավորիչ տարրերով	առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովում
Ղազախստան	\$իսկալ - վերաբաշխող, \$իսկալ կառավարման ձևի տարրերով	պետության սոցիալական պաշտպանության տարրերով առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովում
Չայաստան	հարկաբյուջե տային վերաբաշխող կարգավորող տարրերով	առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովում համակցված օպտիմալ հարկային քաղաքականության տարրերի հետ
Ղրղզստան	կարգավորող	հարկերի օպտիմալացման քաղաքականություն

Ինչպես երևում է աղյուսակ 3-ից, ԵԱՏՄ պետության ներքին հիմնական հարկային քաղաքականության մոդելը առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովման քաղաքականությունն է: Շատ երկրներում առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովման քաղաքականության մոդելի առաջացման պատճառն այն է, որ պետություններն երկար ժամանակ զարգանում էին պլանավորված (վարչարարական) տնտեսությունով, որտեղ պետությունը կարգավորում էր երկրի տնտեսական կյանքի բոլոր ոլորտները:

ԵԱՏՄ-ի տարածքի հարկային քաղաքականության առավել բարենպաստ և ընդունելի տեսակը միջին հարկային բեռի սահմանամբ տնտեսության գերակա ճյուղերի խթանումն է: Այսպիսով, յուրաքանչյուր մասնակից պետության դերը հարկային քաղաքականության ընտրված տիպի և մոդելի մեջ կդառնան շանակալի ու կարևոր:

Աղյուսակ 4.

ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային օրենսգրքերում գործող հարկառեսակները⁷⁶

Հարկի տեսակը	ԵԱՏՄ երկրներ/ հարկային դրույքաչափեր				
	Ռուսաստան	Բել առուս	Ղազախ	Չայաստան	Ղրղզստ

⁷⁶ Աղյուսակը կազմված է Ռուսաստանի, Բել առուսի, Ղազախստանի, Չայաստանի և Ղրղզստանի Հարկային օրենքների և օրենսգրքերի հիման վրա

	ն		տան		ան
Ավելացված արժեքի հարկ	0%, 10%, 18%	0%, 10%, 20%; Նվազեցված ԱԱՀ դրույքաչափեր : 0.5%; 9.09%; 16.67%.	0%, 12%	0%, 20%	0%, 12%
Ակցիզային հարկ	Կախված ակցիզային ապրանքների տեսակից՝ կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր	Կախված ակցիզային ապրանքների տեսակից՝ կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր	Կախված ակցիզային ապրանքների տեսակից՝ կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր	Կախված ակցիզային ապրանքների տեսակից՝ կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր	Կախված ակցիզային ապրանքների տեսակից՝ կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր
Շահույթահարկ	20%	5%, 10%, 24%	10%, 15%, 30%	20%	0%, 5%, 10%
Հարկ վճարում	Բացակայում է	Բացակայում է	Բացակայում է	Բացակայում է	1.5%, 2.5%, 3.5%, 5%
Բնական հանածոների արդյունահանման հարկ	Կոշտև ադվալորային դրույքաչափեր՝ կախված բնական հանածոյի տեսակից	Ֆիքսված դրույքաչափեր՝ կախված արդյունահանման օբյեկտից	2.5%-10.6%՝ կախված հարկման օբյեկտից	Բացակայում է	Բոնուսներ, ռոյալթիներ – կոշտ դրույքաչափեր
Ֆիզիկական անձանց եկամտային հարկ	9%, 13%, 15%, 30%, 35%	9%, 12%, 15%	Անհատական հարկ - 5%, 10%	10%, 20%	10%
Ջրային օբյեկտների հարկ	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված ջրային օբյեկտի տեսակից	Բացակայում է	Բացակայում է	Բացակայում է	Բացակայում է
Կազմակերպությունների գույքահարկ	Չի գերազանցում 2.2%	1%	0.5%, 1.5%	Դիվերսիֆիկացված դրույքաչափեր 0.1% - 0.8% սահմաններ	0.35%, 0.5%, 0.8%, Կոշտ դրույքաչափեր

				ր ու մ	
Ֆիզիկական անձանց գույքահարկ	Չի գերազանցում 2%	0.10%	Կոշտ դրույքաչափեր և կարգավորող գործակիցներ	Դիվերսիֆիկացված դրույքաչափեր	0.35%, 0.5%, 0.8%, Կոշտ դրույքաչափեր
Փոխադրամիջոցների հարկ	Կախված փոխադրամիջոցի տեսակից՝ կոշտ դրույքաչափեր	Կոշտ դրույքաչափեր	Կոշտ դրույքաչափեր	Փոխարինված գույքահարկով	Փոխարինված գույքահարկով
Խաղային բիզնեսի հարկ	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված խաղային բիզնեսի օբյեկտից	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված խաղային բիզնեսի օբյեկտից	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված խաղային բիզնեսի օբյեկտից	Գործում է հարկման հատուկ ռեժիմի դաշտում	Բացակայում է
Հողի հարկ	0.3%; 1.5%՝ կախված հողատարածքի արժեքից	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված գյուղատնտեսական հողերի տեսակից	Կոշտ դրույքաչափեր՝ կախված հողատարածքի մեծությամբ և տեսակից	Կախված հողի օգտագործման նշանակու թյունից և գտնվելու վայրից	Կոշտ դրույքաչափեր
Վճարներ արտաքին շեռային ֆոնդերին	2.9% (Սոցիալական ապահովագրության ֆոնդ), 22% (Կենսաթոշակային ֆոնդ), 5.1% (Պարտադիր բժշկական ապահովագրության ֆոնդ)	0.6% (վնասներ), 34%	Սոցիալական հարկեր 7% - 20% սահմաններում	Կոշտ ադվալորային դրույքաչափեր	Կոշտ ադվալորային դրույքաչափեր
Այլ հարկեր և սուրբեր	Կոշտ ադվալորային	Կոշտ ադվալորային	Կոշտ ադվալորային	Կոշտ ադվալորային	Կոշտ ադվալորային

	դրույթաչափեր	դրույթաչափեր	դրույթաչափեր	դրույթաչափեր	դրույթաչափեր
--	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

ԵԱՏՄ անդամ երկրներում գործող հարկերը մեծամասամբ նման են: Դրույթաչափերը առավել բարձր են ՌԴ-ում, մնացած անդամ երկրներում դրանց տատանումները նշանակալի չեն: Որոշ հարկեր առանձին երկրներում չեն գործում, օրինակ՝ խաղային բիզնեսի հարկը Ղրղզստանում, որտեղ խաղային բիզնեսն արգելված է օրենսդրությամբ: Կան նաև հարկեր, որոնք գործում են միայն մեկ երկրում՝ ելնելով տվյալ երկրի տնտեսական առանձնահատկություններից, օրինակ՝ ջրային օբյեկտների հարկը գործում է միայն ՌԴ-ում:

Ամփոփելով, կարելի է եզրակացնել, որ Եվրասիական տնտեսական միությունը պատկանող երկրները տարբերվում են

1. ըստ տարածքային պետական կառուցվածքի (դաշնային, միասնական), հետևաբար հարկային քաղաքականությունը իրականացվում է տարբեր մակարդակներով,
2. բյուջեում եկամտի հիմնական աղբյուրի,
3. «Ջարկային հաշվարկ» հայեցակարգի տարբեր մոտեցումների,
4. ըստ վարած հարկաբյուջեային քաղաքականության, քանի որ յուրաքանչյուր անդամ երկրի շահերից է բխում վարել իր երկրի հարկային համակարգին համապատասխան քաղաքականություն:

Այսպիսով, երկրների միասնական տնտեսական տարածության մեջ ընդգրկվելու դեպքում հարկային քաղաքականությունը հարկային համակարգի հայեցակարգի մշակման համար հետևողական գործողություններ ամբողջությունն է, որոնք հաշվի են առնում միասնական տնտեսական տարածքի մաս հանդիսացող յուրաքանչյուր պետության առանձնահատկությունները և ազգային շահերը՝ օգտագործելով հարկային մեխանիզմները, կիրառելով հարկային համակարգերի գործնական կիրառումը և վերահսկելով դրանց արդյունավետությունը: Միևնույն ժամանակ, հարկման հիմնական սկզբունքը, միասնական տնտեսական տարածության մեջ ինտեգրվելու դեպքում, միանշանակ

թափանցիկության սկզբունքն է: Տնտեսական փոխարարությունները կառուցելիս ինտեգրացիոն տարածքում իրականացվող հարկային քաղաքականության տեսակի ընտրության ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվի առնել իրենց երկրների փոխգործակցության պատմական առանձնահատկությունները: ԵԱՏՄ անդամ երկրների համար կարող է ընտրվել առավել ազույն հարկային մոտեցրի ապահովման քաղաքականությունը՝ նշանակալի պետական սոցիալական պաշտպանության մակարդակում:

Այսօր շատ կարևոր է համընդհանուր մոտեցումներ ցուցաբերել միասնական տնտեսական տարածքի երկրներում հարկային քաղաքականության հիմնական սկզբունքները ձևավորելիս, որպեսզի արտաքին գործոնները չկարողանան զգալի ազդեցություն ունենալ ԵԱՏՄ-ի անդամ պետությունների ներքին տնտեսական քաղաքականության վրա: ԵԱՏՄ-ին ինտեգրվելիս պետք է հաշվի առնել, որ յուրաքանչյուր անդամ պետությունում՝

- տնտեսական զարգացման մակարդակը տարբեր է,
- ազգային տնտեսական շահերը կարող են չհամընկնել այլ երկրների շահերին,
- պետք է ձևավորվի յուրաքանչյուր երկրին բնորոշ արտադրության հատուկ ստանդարտներ, հաշվի առնելով, որ ԵԱՏՄ յուրաքանչյուր անդամ երկրի տնտեսական զարգացման հիմնական ճյուղերն առաջ են շարժվում, այնպես որ այդ ստանդարտները չհանգեցնեն դրանց խաթարմանը կամ փլուզմանը:
- արդեն իսկ ձևավորված է արտաքին պարտքի կայունացման քաղաքականություն,
- «մրցակցություն» հասկացությունը սկզբունքորեն երկար ժամանակ գոյություն չի ունեցել, քանի որ ԵԱՏՄ երկրները անցումային տնտեսություններ ունեցող երկրներն են, որտեղ բիզնեսի սուբսիդավորման և աջակցության մոտեցումը պետք է լինի հավասար և օպտիմալ,

- անհրաժեշտ է մշակել հատուկ չափորոշիչներ, որոնցով այլ երկրները կարոն են ինտեգրվել միասնական տնտեսական գոտի:

Հարկային հարաբերությունների կարգավորման առումով այդպիսի մոտեցումները կիրառվում են նաև Եվրոպական միության մյուս երկրներում: Վերջիններիս օրենսդրությունում հարկային հարաբերությունների կարգավորման վերաբերյալ ամրագրված մոտեցումներն, ընդհանուր առմամբ, հետապնդում են ոչ միայն պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների կենտրոնացման նպատակ, այլ նաև կարգավորում ու խթանում են տնտեսավարողների գործունեությունը և ստեղծում են անհրաժեշտ պայմաններ ներքին ու արտաքին գործընկերների հետ արդյունավետ տնտեսական համագործակցություն իրականացնելու համար: Այդ տեսանկյունից նրանց հետ համագործակցության ուղիների ձևավորումն ու ամրապնդումը Հայաստանի համար կլինի սկզբունքային քայլ հանրապետության տնտեսության կառուցվածքի բարելավման և դրա արդիականացման առումով:

Հարկ է նշել, որ տնտեսական համագործակցության տեսանկյունից, անշուշտ, չափազանց կարևոր է հարևան երկրների հետ տնտեսական կապերի խորացումն ու զարգացումն, ինչը պետք է դառնա հանրապետության տնտեսության կառուցվածքի արդիականացման, ժամանակակից տեխնոլոգիական արտադրությունների զարգացման, ներդրումային քաղաքականության ակտիվացման և, ընդհանրապես, տնտեսական կապերի ամրապնդման կարևորագույն գործոն: Տարածաշրջանի երկրներից հատկապես պետք է կարևորել Իրանի Իսլամական Հանրապետությունը, որն ունի ռազմավարական բնույթի արժեքավոր ռեսուրսներ և իրացման մեծ շուկա: Իրանի ու Հայաստանի անմիջական հարևանությունն, ինչպես նաև պատմական հետագիծը ստեղծում են համագործակցության լայն հնարավորություններ էներգետիկայի, գազի և նավթի

մատակարարման համակարգի, գյուղատնտեսության և առևտրատնտեսական կապերի զարգացման ասպարեզներում:

Հարևան երկրների հետ Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական համագործակցության համար կարևոր նշանակություն ունի Թուրքիայի Հանրապետության հետ ցամաքային սահմանների առկայությունը և հատկապես նրա Արևելյան շրջանների հետ տնտեսական կապերի ձևավորումը: Այս հանգամանքն ունի էական նշանակություն, քանի որ այդ դեպքում մեծապես ընդլայնվում են եվրոպական երկրների հետ Հայաստանի տնտեսական համագործակցության հնարավորությունները:

Տնտեսական զարգացման առումով չափազանց կարևոր է նաև Վրաստանի Հանրապետության հետ գործարար կապերի խորացումը: Ընդ որում, այստեղ ևս առկա են անհարժեշտ նախադրյալներ և զարգացման նպաստավոր հեռանկարներ բոլոր այն ուղղություններով, որոնք ներկայացվեցին Իրանի հետ Հայաստանի Հանրապետության հնարավոր կապերի ձևավորման հիմնախնդրի լուծման ուղիների բացահայտմանը նվիրված քննարկումների ժամանակ: Վրաստանի հետ Հայաստանի տնտեսական կապերի խորացման տարանցիկ և առևտրատնտեսական գործընթացների զարգացումը կարող է շատ ավելի կարևորվել «Դուսաստան-Վրաստան-Հայաստան-Իրան» ուղղաձիգ առանցքի ձևավորման հեռանկարի դեպքում:

Վրաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի երկմակարդակ է.

- պետական հարկեր, որտեղ հարկվող օբյեկտները, հարկված արողները, հարկման մեթոդները և հարկերի դրույքաչափերն, ինչպես նաև հարկերի վճարման կարգը տարբեր մակարդակների բյուջեներում որոշվում են Վրաստանի հարկային օրենսդրությամբ,
- տեղական ներկայացուցչական մարմինների կողմից տեղական հարկերը և տուրքերը: Ինքնավար հանրապետությունների գերագույն խորհուրդները և տեղական ներկայացուցչությունները վրացական խորհրդարանի համապատասխան որոշումից հետո կարող են իրենց

տարածքում տեղական հարկերի ու տուրքերի լրացուցիչ տեսակներ ներկայացնել:⁷⁷

Այն դեպքում, երբ օրենքով չնախատեսված տեղական հարկերի և տուրքերի լրացուցիչ տեսակները ներդրվում են առանց Վրաստանի խորհրդարանի որոշման, հարկերի ու տուրքերի այդ տեսակներից ստացվող եկամուտները պետական հարկային մարմինների կողմից ուղղվում են Վրաստանի պետական բյուջե: Տեղական հարկերը և տուրքերը կարող են հանվել Վրաստանի խորհրդարանի կողմից, եթե դրանք հակասում են օրենսդրությանը: Վրաստանը ցածր հարկային դրույքաչափերով և թափանցիկ հարկային համակարգով երկիր է: Հարկային և մաքսային օրենսդրությունը համակցված է մեկ հարկային օրենսգրքում, իսկ հարկերի հավաքագրման ու հարկային միջավայրի մշտադիտարկումն իրականացվում և տրամադրվում է Վրաստանի հարկային ծառայության կողմից: Հարկային վարչարարության և մաքսային ձևակերպումների բոլոր ընթացակարգերն իրականացվում են առցանց ռեժիմով: Վրաստանում գոյություն ունեն \$իքսված հարկի միայն 6 տեսակներ կորպորատիվ եկամտահարկ՝ 15, անձնական եկամտահարկ (եկամտահարկ)՝ 20, ավելացված արժեքի հարկ՝ 18, ակցիզային հարկի մի քանի տեսակներ՝ 0, 5 կամ 12 և գույքահարկ մինչև 1 տոկոս: Միայն գույքահարկը տեղական հարկ է, մյուս բոլոր հարկերը տարածվում են ամբողջ երկրի վրա: Ֆիզիկական անձանց շահույթահարկի, շահաբաժինների և ռոյալթիների (օգտակար հանածոների արդյունահանման հարկի) նկատմամբ անձնական եկամտի հարկը 5 տոկոս է: Վրաստանում աշխատավարձի, սոցիալական ապահովության, կապիտալ ձեռքբերումների, հարստության կամ ժառանգության համար հարկեր չկան: Ընդ որում, Վրաստանի հարկային օրենսգիրքը թույլ է տալիս ընկերություններին օգտագործել կապիտալի ակտիվների արագացված արժեզրկում և եկամտահարկի հետագա ժամանակահատվածում կորուստների փոխանցում՝ 10 տարի ժամկետով:⁷⁸

⁷⁷ Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: СНГ. - М.: Гелиос АРБ, 2002.

⁷⁸ <https://investinggeorgia.org/ru/georgia/taxation>

Վրաստանի հարկային համակարգի առանձնահատկություններն այն է, որ Հարկային օրենսգրքի ներդրմամբ հարկ վճարողների պատասխանատվությունն ավելացել է պետական պարտքի չկատարման համար: Սակայն դա չի նվազեցրել հարկային բազան՝ այսինքն եկամուտն ու շահույթը: Բացի այդ, Վրաստանն ունի անձնական եկամտահարկի և կորպորատիվ եկամտահարկի ցածր տեսակարար կշիռ: Երկրի ֆիսկալ համակարգը բնութագրվում է բյուջետային ֆունկցիայի և բաշխման գործառնությունների արտահայտմամբ և իրավաբանական անձանց ու անհատների միջև հարկային վճարումների ստացման միջոցով: Վրաստանում հարկային պլանավորման նպատակն է՝ ինչպես պետական, այնպես էլ տեղական մակարդակներում, հարկային ներուժի և հարկերի ու տուրքերի փաստացի ստացման գնահատումն, հարկատեսակների արդյունավետության ստուգումն, իսկ տնտեսական առումով հարկվող գումարների հստակ ժամանակահատվածի սահմանումը: Միևնույն ժամանակ, հարկային պլանավորումն իրականացվում է բյուջետային համակարգում հարկերի և վճարների մոբիլիզացման ամենաբարձր մակարդակով: Մակրո և միկրո մակարդակի հարկային կանխատեսումը հարկային ներուժի գնահատումն է և հարկերի ու տուրքերի ստացումը բյուջետային համակարգում և իրականացվում է Վրաստանի ու նրա սուբյեկտների սոցիալ-տնտեսական զարգացման կանխատեսումների հիման վրա:⁷⁹

Ինչպես Հայաստանի Հանրապետությունում, այնպես էլ վերը նկարագրված գրեթե բոլոր երկրներում դեռևս ամբողջությամբ կանոնակարգված չեն միջազգային հարկային հարաբերությունները: Մասնավորապես, անհրաժեշտ է կատարել ազործել.

- մաքսային տուրքերի և այլ հարկերի ու տուրքերի օգտագործումը, երբ է ապրանքները հատում են մաքսային սահմանները,
- արտերկրից ռեզիդենտների կողմից ստացված եկամտի հարկումը,

⁷⁹ Финансовое планирование и контроль: Пер. с англ. / Под. ред. М.А. Поукока и А.Х. Тейлора. – М.: ИНФРА–М., 1996. – 479с.

- միջազգային փոխադրամիջոցների, ինչպես նաև ապրանքների առաքման և պահպանության ծառայությունների հարկումը,
- պետության տարածքում գտնվող աղբյուրներից ստացված ոչ ռեզիդենտների (ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձանց) եկամուտների հարկումը,
- տվյալ երկրի տարածքից դուրս գտնվող գույքի հարկումն, ինչպես նաև այդ գույքի վաճառքից ստացված եկամուտի,
- միջազգային տնտեսական հարաբերությունների ոլորտում ծառայությունների հարկումը (ապահովագրություն, բանկային գործ, ներդրում և այլն), որը կախված է արտաքին առևտրից,
- արտերկրից ստացված ժամանցության և նվիրատվությունների հարկումը,
- միջազգային կազմակերպությունների, դիվանագիտական ներկայացուցչությունների, հյուպատոսական հիմնարկների, ինչպես նաև նրանց աշխատակիցների համար արտոնություններ ու անձեռնմխելիություն սահմանելը՝ մաքսային տուրքերի, եկամուտների և գույքի հարկերի, տարբեր տեսակի սպառման և վճարների որոշակի տեսակների համար,
- հարկային մարմինների միջազգային պայմանագրերի նորմերի կիրառման ոլորտում համագործակցության, ինչպես նաև հարկերի պահպանության միջոցների կիրառումը (փոխադարձ օգնություն և համագործակցության վերաբերյալ միջազգային համաձայնագրերը ընթացիկ հարկային օրենսդրության պահպանման վերաբերյալ):
Ամփոփելով, ՀՀ հարկային համակարգի գործունեության մարտահրավերները տնտեսական ինտեգրման պայմաններում անհրաժեշտ է նշել, որ այն շատ բարդ գործընթաց է, որտեղ առկա են միջարք խնդիրներ այդ հարաբերությունների կանոնակարգման առումով, մասնավորապես.
 - իրավաբանական անձանցից հարկվող շահույթի հաշվարկման կարգը, ինչպես նաև մշտական բնակության երկրից դուրս գտնվող անձանց հարկվող եկամուտները,

- կրկնակի հարկից խուսափելու միակողմանի (երկկողմ կամ բազմակողմ) համաձայնագրերի իրականացման գործնական խնդիրներ,
- հարկերի գծով գնաճի ազդեցությունը և հարկերի ինդեքսավորման մեթոդների կիրառումը,
- օտարերկրյա կապիտալի ներգրավման հարկային խթանների օգտագործումը,
- միջազգային կապիտալի շարժման հարկային խոչընդոտների վերացում, ինչպես նաև միջազգային տնտեսական ինտեգրման համարարդյունավետ պայմանների ձևավորումը,
- հարկային օրենսդրության նորմերի կիրառման, հարկային օրենքների և կրկնակի հարկումը բացառելու միջազգային համաձայնագրերի համապատասխանեցման ու փոխադարձ օգնության մասին միջազգային համաձայնագրերի կիրառման նպատակով «հարկերը շրջանցելու» և «հարկից խուսափելու» հասկացությունների սահմանում,
- արտոնյալ հարկման ռեժիմներով օձնորային գոտիներում և պետություններում (տարածքներում) հաստատված ձեռնարկությունների ու միջազգային արժեթղթերի ներգրավման սխեմաների կիրառմամբ հարկերից խուսափելու միջոցների կիրառումը,
- տարբեր պետությունների հարկային մարմինների միջազգային համագործակցության շրջանակներում օգտագործվող տեղեկատվության գաղտնիության պահպանման խնդիրը,
- ներդրումային ֆոնդերի հարկումը, ինչպես նաև այդ ֆոնդերում ներդրումներից եկամուտը,
- ածանցյալ ֆինանսական գործիքներով գործարքներից եկամտի հարկումը:

ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈՒՄԻ ՄԼԵՐԻ ՈԱԶՄԱԿԱՐԱԿԱՆ ՈՒՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

3.1 Հարկային բեռի հավասարաչափ ափսոսանքային հիմնական մոտեցումները

Հարկային բեռը և դրա օպտիմալացման խնդիրը ցանկացած երկրի տնտեսական քաղաքականության գերակայություններին է: Ընդ որում, այդ ուղղությամբ իրականացված բոլոր միջոցառումներն ուղղակիորեն կապված են պետական ծախսերի իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական բազայի ձևավորման հետ: Պետական բյուջեի հիմնական եկամուտ հանդիսացող հարկերի հետ մեկտեղ պետական ծախսերը հանդես են գալիս որպես պետության կողմից տնտեսության զարգացման վրա ներգործող գործիք: Պետական ծախսերի համակարգի միջոցով տեղի է ունենում ազգային եկամտի էական մասի վերաբաշխում պետության տնտեսական ու սոցիալական քաղաքականության իրականացման համար:⁸⁰

Շուկայական տնտեսության պայմաններում հարկերն, ըստ էության, պետության բյուջեային մուտքերի ապահովման և ծախսերի ֆինանսավորման հիմնական աղբյուրն են: Այնուամենայնիվ, բարձր հարկային բեռը խոչընդոտում է տնտեսական ակտիվությանը և նվազեցնում երկրում ներդրումային գրավչությունը:

Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման ռազմավարությունը, մեր կարծիքով, պետք է ուղղված լինի նաև հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացմանը՝ նպատակամետ և գործունե հարկային համակարգի ձևավորման միջոցով: Պետք է հատկապես կարևորել հարկերի

⁸⁰ Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Գիտական հոդվածների ժողովածու: Ք. Յ. Բաղդասարյան, «Հարկային բեռի գնահատման հարցի շուրջ», 2017թ., Երևան, էջ 60,

կարգավորիչ գործառույթի ուժեղացումը՝ այն ուղղորդելով
ֆիսկալ գործառույթի բավարար իրականացմամբ: Այդ
գործընթացում էական է նաև հարկային համակարգի
մրցունակությունը, որը միջազգային մրցունակ ֆինանսական
տարածքի ստեղծման հիմնական սկզբունքն է:

Հարկային համակարգի բարեփոխումների գործընթացում
շարունակաբար փոփոխվում են տնտեսության տարբեր ոլորտների
զարգացման առաջնահերթությունները՝ կախված երկրում տիրող
տնտեսական, սոցիալական և քաղաքական վիճակից: Հայաստանի
Հանրապետության Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ հարկման
տեսանկյունից էական փոփոխությունների ենթարկվեցին
տնտեսության համար կարևոր և առաջնային ոլորտներ: Հաշվի
առնելով անցումային տնտեսության առանձնահատկությունները
և տնտեսական գործունեության պայմանները, կարծում ենք,
անհրաժեշտ է խորացնել ՀՀ-ում հարկային բեռի մակարդակի
տեսական ուսումնասիրությունները, որոշել դրա
ազդեցությունը գործարար միջավայրի, հարկային համակարգի
մրցունակության և ձեռնարկատիրական գործունեության
զարգացման վրա: Այս տեսանկյունից, հարկային բեռի
օպտիմալացումը և դրա արդարացի ու հավասարաչափ բաշխումը
տնտեսական քաղաքականության կարևոր
առաջնահերթություններից մեկն է:

Հարկային բեռի օպտիմալ մակարդակի որոշումը, ըստ
էության, ենթադրում է դրա վերին և ստորին մակարդակի
սահմանում, օպտիմալ դրույքաչափերի կիրառում, ինչպես նաև
հարկային քաղաքականության ֆիսկալ, կարգավորիչ և վերահսկիչ
գործառույթների արդյունավետ համադրում: Օպտիմալ հարկային
բեռը, մեր կարծիքով, ենթադրում է հարկային
հարաբերությունների մասնակիցների շահերի արդյունավետ և
նպատակային հաշվեկշռում, որի արդյունքում կապահովվի
պետության և հարկ վճարողների եկամուտների ընդհանուր
մակարդակի աճ: Հարկային բեռի հավասարակշռված մակարդակի
ձևավորման համար անհրաժեշտ է նաև ապահովել այնպիսի
միջավայր, որտեղ գրեթե բոլոր հարկատուները կկատարեն իրենց

հարկային պարտավորությունները՝ տվյալ հարկատեսակներով սահմանված դրույքաչափերի, բազայի դեպքում և արդյունքում ստանալով հանրային բարիքների բավարար քանակ և որակ: Յուրաքանչյուր երկիր, իր զարգացման տարբեր ժամանակաշրջաններում, կարող է ունենալ օպտիմալ հավասարակշռված հարկային բեռի և հարկային սահմանների (ստորին և վերին) տարբեր մակարդակ, որը կախված երկրի առանձնահատկություններից և տիրող իրավիճակից:

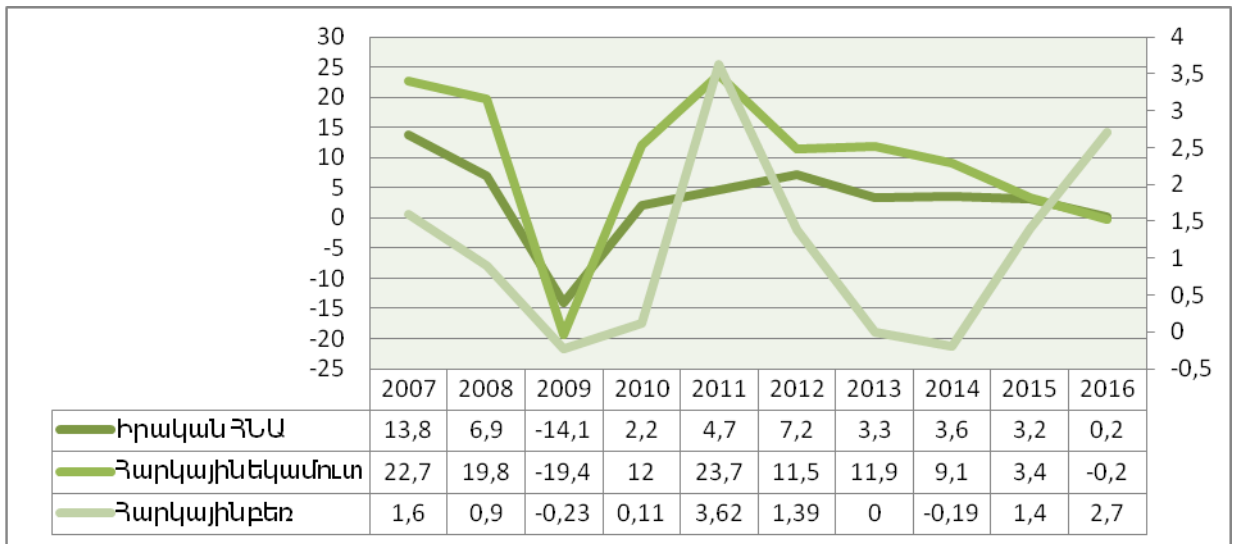
ՀՀ-ում հարկային բեռի օպտիմալացման հիմնական ուղղությունները, մերկարծիքով, պետք է լինեն.

- տնտեսավարող սուբյեկտների համար (իրավաբանական և և՛ կամ անհատ ձեռնարկատեր) գործող հարկման համակարգի գնահատումը,
- տարբեր մեթոդներով ձեռնարկության հարկային բեռի հաշվարկումը և առավել ողջամիտ մեթոդաբանության ընտրությունը,
- ձեռնարկության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, դրա պայմանագրային բազայի օպտիմալացման հնարավորության ուսումնասիրությունը, ձեռնարկության ներքին ստանդարտների կատարելագործումը,
- տվյալ ժամանակահատվածում գործող իրավական ակտերին համապատասխան հաշվապահական հաշվառման իրականացումը և հարկերի հաշվարկումը,
- կրկնակի հարկման բացառումը,
- ձեռնարկությունների համար հարկման համակարգի ընտրությունը և դրահիմնավորումը,
- ձեռնարկության հարկման օպտիմալ սխեմաների որոշման գործընթացում առկա և հնարավոր ռիսկերի (հարկային, գույքային) գնահատումը:

Հարկային պարտավորությունների կատարման և հարկման արդյունավետության փոխազդեցության հարցերը մշտապես գրավել են մասնագետների ուշադրությունը: Սակայն, պետք է նշել, որ նրանց շրջանում հարկման արդյունավետության

վերաբերյալ դեռևս միասնական մոտեցում գոյություն չունի: Ավելին, այն հաճախ մեկնաբանվում է տարբեր դիրքերից, և այդ նկատառումով բոլորը միակարծիք են հարկման արդյունավետության բարձրացման հարցում, բայց տարակարծիք՝ իրացման միջոցների ու ուղղությունների հետ կապված հարցերի շուրջ: Դա բնական է, քանի որ հարկման արդյունավետության մակարդակը մեծապես պայմանավորված է մի կողմից՝ ֆինանսական միջոցների նկատմամբ պետության ունեցած պահանջարկով և մյուս կողմից՝ հարկ վճարողների վճարունակությամբ: Յետևաբար, «հարկման արդյունավետություն» հասկացությունը կապված է որոշակի հակասության հետ, այն է. որքան մեծ է ինչի հարկ վճարողների հարկային բեռը, այնքան ամուր կլինի պետության ֆինանսական վիճակը և ավելի քիչ՝ բյուջեի հաշվեկշռման խնդիրներն ու ընդհակառակը: Սակայն, շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրների պրակտիկան ցույց է տալիս, որ հարկային բեռի մեծացումը նոր հարկատեսակների սահմանման ու ներդրման, հարկի դրույթաչափի բարձրացման և հարկային արտոնությունների կրճատման միջոցով միայն սկզբնական շրջանում է ապահովում հարկային եկամուտների որոշակի աճ, իսկ հետագայում, որպես կանոն, առաջանում են նոր ռիսկեր: Արդյունքում, որքան կարևոր, նույնքան էլ բարդ է հարկային բեռի սահմանաչափի ճիշտ որոշումը, քանի որ այն հանդիսանում է կարևորագույն և հիմնական չափորոշիչ որոշելու հարկային համակարգի արդյունավետության, պետության ֆինանսական կարիքների բավարարման, հարկ վճարողների տնտեսական ակտիվության, ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու շահագրգռվածության աստիճանները:⁸¹

⁸¹ Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում / Տ. Վ. Հարությունյան.-Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2016. Էջ 159-160:



Գծապատկեր 8.33-ում հարկային բեռը (%), 2007-2016թթ.⁸²

2014 թվականից Հայաստանում սկսեց նվազել և իրական ՀՆԱ-ի, և հարկային եկամուտների աճի տեմպերը, արդյունքում տեղի ունեցավ հարկային բեռի ավելացում, մասնավորապես, 2016 թվականին հարկային բեռը 2015 թվականի համեմատ աճեց 2.7 տոկոսով: Հանրապետության առաջնահերթ ուղղություններից պետք է համարել արդյունավետ հարկային բեռի սահմանումը, որին հասնելու համար անհրաժեշտ է.

- սահմանված մակարդակի օպտիմալացում, որը հնարավորություն կտա ապահովել բյուջեն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով, սակայն հարկային բեռի ամբողջական մակարդակի նվազեցման դեպքում պետք է հաշվի առնել դրաստորին սահմանը, քանի որ այդ սահմանից ցածր հարկման մակարդակը կարող է հանգեցնել պետության հարկային մուտքերի անվերադարձ կորուստի,
- օպտիմալացնել ընդհանուր հարկային բեռի կառուցվածքը, հատկապես աշխատավարձից գանձվող հարկերը: Դրանք չպետք է գերազանցեն շահույթահարկից ուղղակի հարկային գանձումները, կանխելու հարկատուների կողմից

⁸² Գծապատկերը կազմվել է Հարկային և Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքերի հրատարակած վիճակագրության հիման վրա (www.taxservice.am, www.armstat.am)

Եկամտի գաղտնիությունը և մեկ հարկատեսակից ձևավորվող եկամուտների արհեստական փոխանցումը այլ հարկատեսակի՝ դրանց վրա հարկային բեռի տարբերությունների ծածկման նպատակով,

- հարկային բեռի աստիճանաբար և փուլային թեթևացում: Ընդհանուր հարկային բեռի միանվագ, կտրուկ անկումը կարող է հանգեցնել ընթացիկ եկամուտների լուրջ կորուստների, որը կստեղծի խոչընդոտներ պետության գործառույթների իրականացման համար և կխաթարի հետագա հարկային բարեփոխումները:

Հարկային բեռը պետության կողմից տնտեսության հարկային կարգավորման մշակման և իրականացման կարևորագույն մեխանիզմն է: Պետությունը պետք է սահմանի իր երկրին համապատասխան հարկային բեռի մակարդակ և չպետք է խախտի տնտեսության վրա ճնշման թույլատրելի մակարդակը, որոնք կարող են առաջացնել տնտեսական զարգացման բացասական հետևանքներ: Հարկային ծանրաբեռնվածության մակարդակն օգտագործվում է բյուջեի եկամուտների կանխատեսման, տնտեսության հարկային բազայի զարգացման և հարկային համակարգի սոցիալ-տնտեսական ազդեցության գնահատման համար: Բացի այդ, հարկային բեռի ցուցանիշը օգտագործվում է որպես տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական վարքի ցուցանիշ: Հենց այս ցուցանիշի մակարդակից է մեծապես կախված տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից տնտեսության այս կամ այն ճյուղում սեփական միջոցների ներդրման վերաբերյալ որոշումների ընդունումը (տես աղյուսակ 5): Հարկային բեռի հիմնավորված օպտիմալ հարաբերակցության ընտրությունը թույլ կտա պետությանն ունենալ տնտեսական զարգացման բարձր մակարդակ, իսկ երկրում ստեղծված բարդ իրավիճակներում գտնել լուծելի ուղիներ:

Աղյուսակ 5.

***Հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատականն
ըստտարբեր երկրների, 2016 թ.⁸³***

⁸³ <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>

Երկրներ	Ցուցանիշներ						
	Հարկման արդյունավետություն	Հարկային վճարումների մակարդակ	Տարեկան հարկային վճարումների քանակ	Վճարման պարբերականություն	Համախառն հարկային դրույթաչափի տից	Հաշվետվությունների կայացման և հարկերի վճարման ընթացակարգերի ինդեքսը	Համախառն հարկային դրույթաչափ
Տարածաշրջանային երկրներ							
Հայաստան	72.5	88	14	313	18.5	49.1	18.5
Ադրբեջան	83.5	40	6	195	39.8	81	39.8
Վրաստան	87.4	22	5	270	16.4	87.2	16.4
Իրան	69.8	100	20	344	44.1	78.8	44.1
Թուրքիա	60.8	128	11	216.5	41.1	3.9	41.1
ԵՍՏՄ երկրներ							
Բելառուս	70.4	99	7	176	54.8	50	54.8
Ղազախստան	79.5	60	7	178	29.2	49.1	29.2
Ղրղզստան	56.4	148	51	225	29	36.9	29
Ռուսաստան	82.9	45	7	168	47.4	87.6	47.4
Եվրամիության երկրներ							
Ավստրիա	83.4	42	12	131	51.6	98.5	51.6
Բելգիա	77.3	66	11	161	58.7	88.3	58.7
Բուլղարիա	72.8	83	14	453	27	73.3	27
Խորվաթիա	81.7	49	31	206	20.9	97.9	20.9
Էստոնիա	88.0	21	8	84	48.7	98.6	48.7
Ֆրանսիա	78.7	63	8	139	62.8	92.4	62.8
Գերմանիա	82.1	48	9	218	48.9	97.5	48.9
Հունաստան	78.2	64	8	193	50.7	79.3	50.7
Հոլանդարիա	74.5	77	11	277	46.5	75.8	46.5
Իտալիա	61.6	126	14	240	62	48.4	62
Լատվիա	89.8	15	7	168.5	35.9	98.1	35.9
Լիտվիա	85.4	27	11	171	42.7	97.6	42.7
Լյուքսեմբուրգ	88.9	16	23	55	20.8	89.9	20.8
Մալթա	84.6	33	8	139	43.8	86	43.8
Մոլդովա	84.8	31	10	181	40.4	91.4	40.4

Պորտուգալիա	83.7	38	8	243	39.8	92.7	39.8
Սլովենիա	86.5	24	10	245	31	95	51.6
Իսպանիա	83.8	37	8	152	49	92.6	49
Շվեդիա	85.2	28	6	122	49.1	90.8	49.1
Այլ երկրներ							
Չինաստան	60.5	131	9	259	68	48.6	68
Հնդկաստան	46.5	172	25	241	60.6	4.3	60.6
Իսրայել	71	96	33	235	28.1	65.5	28.1
Ճապոնիա	77.0	70	14	175	48.9	78.9	48.9
Ուկրաինա	72.7	84	5	355.5	51.9	79.3	51.9
Ուզբեկստան	59.1	138	46	192.5	38.1	47	38.1
Բոլոր երկրների միջին	67.9	85.4	24.9	274.9	41.5	57.9	42.9

Հարկման արդյունավետության ցուցանիշը հաշվի է առնվում ընթացիկ տարում վճարվող բոլոր տեսակի հարկերն ու պարտադիր վճարները, ինչպես նաև հարկային արտոնույթյունները՝ նվազեցման և ազատման դեպքերը և հարկային փաստաթղթաշրջանառության և հարկերի վճարման և հետվերադարձման ժամկետները: Հաշվարկվող ցուցանիշը հաշվարկվում է աղյուսակ 4-ում ներկայացված այլ ցուցանիշների միջոցով: Այդ ցուցանիշը հաշվարկվում է 0-100 սահմանաչափի սանդղակով, որտեղ 0-ն նվազագույն կատարողականն է, իսկ 100-ը առավելագույն: Հայաստանի Հանրապետությունում 2016 թվականին այս ցուցանիշը կազմել է 72.5, այսինքն՝ տնտեսությունը 27.5 տոկոսով գիջում է բոլոր տարիների լավագույն կատարողականի հիման վրա որոշված մակարդակին, իսկ 2015 թվականին այս ցուցանիշը կազմել է 68.7 տոկոս, որը վկայում է հանրապետությունում տարվա ընթացքում տնտեսության զգալի բարելավման մասին: 2016 թվականին բարձր կատարողականի մակարդակ են ապահովել տարածաշրջանային երկրներից Վրաստանը և Ադրբեյջանը, ԵԱՏՄ անդամ երկրներից Ռուսաստանը և Ղազախստանը, ԵՄ երկրներից Լատվիան, Լյուքսեմբուրգը և Էստոնիան, իսկ այլ երկրներից Ճապոնիան և Ուկրաինան: 210 երկրների կտրվածքով տվյալ ցուցանիշի միջին մակարդակը

կազմել է 67.9 տոկոս, այսպիսով՝ Հայաստանում այդ ցուցանիշի գտնվում է բավարարման արդյունավետ վրա:

Ցուցանիշը հաշվի է առնում ընկերության գործունեության երկրորդ տարում վճարված հարկերը և նվազեցումները: Հարկը կամ նվազեցումը համարվում է որպես առանձին վճար, եթե այն ունի տարբեր հարկման բազա, տարբեր դրույքաչափեր կամ գանձում է առանձին գործակալության ներքին կողմից: Տարեկան հարկային վճարումների քանակը հաշվարկվում է հարկերի և նվազեցումների քանակի բազմապատկման միջոցով ինչպես յուրաքանչյուր հարկի վճարման հաճախականության, այնպես էլ կանոնավոր վճարումների կամ նվազեցումների միջոցով:

Տարեկան հարկային վճարումների քանակ ցուցանիշը ցույց է տալիս ընդհանուր վճարված հարկերի և վճարների քանակը, վճարման ձևը, վճարման հաճախականությունը, հաշվետվություններ ներկայացման հաճախականությունը ներգրավված գործընթացներում: Այս ցուցանիշն իր մեջ ներառում է ընկերությունների կողմից վճարվող հարկերը, ինչպիսիք են հարկ վճարումը, ԱԱՀ և աշխատավարձից գանձվող հարկերը: Հարկային վճարումներում հաշվի են առնվում նաև էլեկտրոնային վճարման ձևերը: Այն երկրներում, որտեղ օգտագործվում են միայն հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային եղանակը, ապա վերլուծության իրականացման համար այդ ցուցանիշը ընդունվում է մեկ:

Վճարման տարեկան պարբերականությունը ցույց է տալիս հարկային փաստաթղթերի կազմման և ներկայացման, ինչպես նաև որոշ հարկատեսակների և վճարների վրա ծախսված ժամանակը հաշվարկվում է ժամերով՝ մեկ տարվա կտրվածքով: Ցուցանիշի հաշվարկման ժամանակ կիրառվում են հաշվետվությունների նախապատրաստման և ներկայացման, ինչպես նաև շահույթահարկի, ԱԱՀ-ի և/կամ վճարումից հարկի, ֆիզիկական անձանցից աշխատավարձի հարկման և սոցիալական նվազեցումների հաշվարկման, վճարման և ետվերադարձի տևողությունը: Ինչպես նաև հաշվի է առնվում առցանց կամ անձամբ վճարումների կատարելու համար պահանջվող ժամանակը:

Եկամտից համախառն հարկային դրույթաչափն հաշվարկվում է ընկերության գործունեության երկրորդ տարվանից սկսած և ցույց է տալիս առևտրային շահույթի հարկման չափը: Հարկային դրույթաչափի ցուցանիշի հաշվարկման մեջ կիրառվում են շահույթից, սոցիալական ապահովության և գործատուի կողմից վճարված աշխատավարձից, աշխատողների համար գործատուի կողմից վճարված բոլոր հատկացումներից, սեփականությանը, շրջանառությանը և այլ հարկեր (տեղական հարկեր, տրանսպորտային հարկեր և այլն): Այս ցուցանիշի միջոցով հնարավոր է համապարփակ կերպով գնահատել բոլոր վճարումները, որոնք ընկերությանը կատարում են հարկեր վճարելու ժամանակ: Այն տարբերվում է օրենքով սահմանված հարկային դրույթաչափերից, որոնք կիրառվում են միայն բազային կառավարմամբ: Հարկի դրույթաչափի հաշվարկը կատարվում է ընդհանուր հարկային մուտքերի հարաբերությանը փաստացի առևտրից վճարվող հարկերի:

Հաշվետվությանը ներկայացման և հարկերի վճարման ընթացակարգերի ինդեքսը հիմնվում է հետևյալ հիմնական բաղադրիչների վրա՝ ԱԱՀ-ի և/կամ վաճառքից հարկի հետ վերադարձման համար նախատեսված և դրա ստացման ժամանակահատվածի, շահույթահարկի գծով հարկերի ստացման համապատասխանության և հարկային ստուգում անցկացնելու ժամանակահատվածի: Այն երկրներում, որտեղ սահմանված են երկու հարկատեսակներն էլ՝ ԱԱՀ (հարկ վաճառքից) և շահույթահարկը, ապա ինդեքսը հաշվարկվում է հաշվետվության ներկայացման և հարկի վճարման ժամանակահատվածների միջին թվաքանակների միջոցով: Եթե երկրներում կիրառվում է միայն մեկը, ապա դրան համապատասխան այդ երկու ցուցանիշների միջին թվաքանակները: Ցուցանիշը հաշվարկվում է 0-100 միջակայքում, երբ ցուցանիշը մոտ է 100-ի նշանակում է գործընթացը ամենաարդյունավետն է, իսկ 0-ի՝ անարդյունավետը:

Հարկատուների և հարկային մարմինների միջև փաստաթղթային շրջանառության մակարդակի որոշումը, հարկային համակարգի բարելավման տեսանկյունից, կարևոր ցուցանիշ է:

Այդ փոխհարաբերությունները սկսվում են գործունեության սկսման և առաջին իսկ եկամուտ ստանալուց: Փաստաթղթերի ներկայացումը, մասնավորապես, ԱԱՀ-ի փոխատուցման պահանջը, հարկային ստուգումը, հարկային գնահատման բողոքարկումը ձևավորում են հարկատուի և հարկային մարմնի միջև փոխհարաբերությունների բարդ գործընթաց: Երկկողմանի արդյունավետ և նվազ ռիսկային է փաստաթղթաշրջանառության էլեկտրոնային տարբերակը, որտեղ միջնորդ է հանդես գալիս համակարգիչը: Հայաստանում այս ցուցանիշը կազմում է 49.1 տոկոս, որը 8.8 տոկոսային կետով ցածր է համաշխարհային միջինից: Փաստաթղթային շրջանառության ինդեքսը նույնպես հաշվարկվում է 0-100 միջակայքով: Լավագույն ցուցանիշը գրանցած է Լատվիայում, Էստոնիայում և Ավստրիայում:

Համախառն հարկային դրույքաչափը հաշվարկվում է հարկերի և պարտադիր վճարների ընդհանուր վճարումների միջոցով, որոնք ստացվել են համապատասխան նվազեցումների և արտոնությունների վճարման հաշվարկների կատարումից հետո: Հայաստանն այս ցուցանիշով գտնվում է երկրների միջինից ցածր մակարդակում:

Պետական եկամուտների ապահովման գործընթացում կարևոր է ճիշտ սահմանել հարկային դրույքաչափերը և հարկման բազան, որի միջոցով հնարավոր կլինի ներգրավել նոր հարկատուներ, այլ ոչ թե նվազեցնել նրանց թիվը: Համաշխարհային բանկի կողմից կատարված վերլուծությունների արդյունքում 147 տնտեսավարող սուբյեկտներ իրենց բիզնեսի 5 խոշորագույն խոչընդոտներ են համարել հարկային դրույքաչափերն ու հարկային վարչարարությունը:⁸⁴ Այս ցուցանիշով Հայաստանը գտնվում է միջին մակարդակից բարձր և կարիք ունի կատարել ագործման:

Աղյուսակ 6.

ՀՀ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը՝ ըստ 2012-2016 թթ.⁸⁵

	2012	2013	2014	2015	2016

⁸⁴ <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/other-resources>

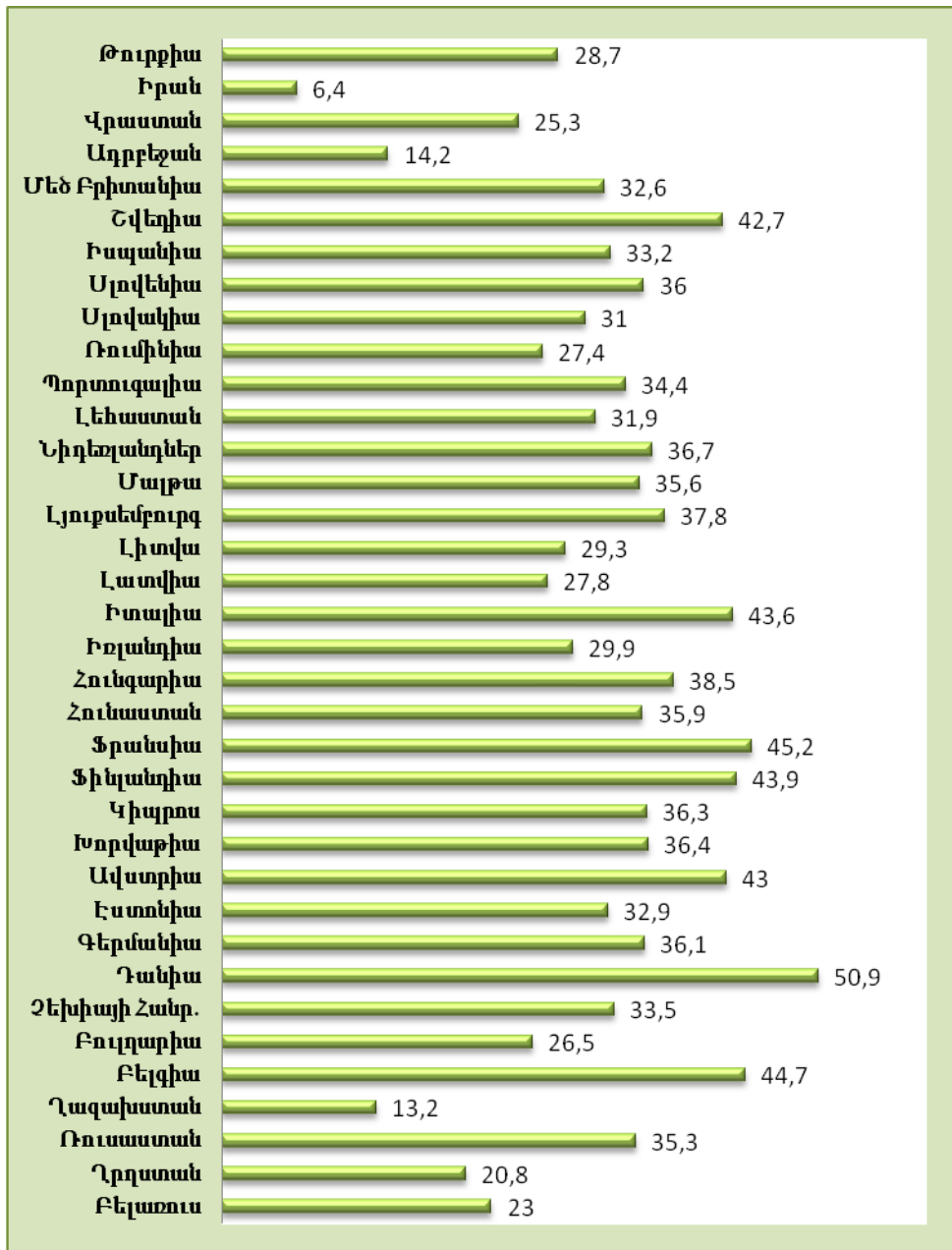
⁸⁵ Աղյուսակը կազմվել է Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական կայքի հրապարակած վիճակագրության հիման վրա (www.armstat.am)

Հարկեր, մլրդ դրամ	876.6	999.4	1062.8	1065.6	1078.2
Հարկերի հավելանքի տեմպ (%)	11.5	12.2	5.96	0.26	1.16
ՉՆԱ, մլրդ դրամ	4000.7	4555.6	4828.6	5043.6	5079.8
ՉՆԱ հավելանքի տեմպ (%)	7.2	3.3	3.6	3.2	0.2
Հարկեր/ՉՆԱ (%)	21.91	21.93	22.01	21.12	21.22
Հարկեր/ՉՆԱ հավելանքի տեմպ (%)	1.38	0.02	0.08	-0.89	0.1
Հարկերի սահունություն գործակից	2.2	2.1	1.1	0.1	1.6

Հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխմանը կարելի է հասնել արդյունավետ հարկային քաղաքականության և հարկերի լրիվ ու ամբողջական հավաքագրմամբ, որոնք գնահատվում են հարկեր/ՉՆԱ հարաբերակցության մակարդակով: Այդ ցուցանիշը Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս գտնվում է ցածր մակարդակի վրա (տես աղյուսակ 6), ինչը պայմանավորված է մի շարք օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ հանգամանքներով: Մասնավորապես, որպես այդպիսիք կարող են լինել ոչ արդյունավետ հարկային վարչարարությունը, հարկերի ոչ լրիվ և ամբողջական հավաքագրումը, տնտեսության ստվերային հատվածի շրջանակները, ֆինանսական ռեսուրսների կենտրոնացման գործընթացի ոչ թափանցիկությունը և այլն: Ակնհայտ է, որ նման իրավիճակում հնարավոր չէ իրականացնել համախառն ներքին արդյունքի արդյունավետ վերաբաշխում, ինչը, բնականաբար, կունենա եական բացասական ազդեցություն ինչպես գործարար միջավայրի, այնպես էլ տնտեսական աճի տեմպերի վրա:

Ակնհայտ է, որ հարկման արդյունավետության գնահատականը մեծապես կախված է երկրի աշխարհագրական դիրքից, նրա զարգացածության աստիճանից, տնտեսության կառուցվածքից,

ռեսուրսային ապահովվածությունից, հաղորդակցության միջոցներից և այլ գործոններից: Այդ իսկ պատճառով, հարկման արդյունավետության գնահատման առումով դեռևս չկամիասնական մոտեցում, ինչը հաճախ կատարվում է այլ երկրներում արձանագրված նույնանուն ցուցանիշների համեմատության միջոցով՝ հիմք ընդունելով փաստացի վճարված հարկերի ընդհանուր գումարի և համախառն ներքին արդյունքի տոկոսային հարաբերակցության ցուցանիշը: Վերջինս, ի տարբերություն աշխարհի այլ երկրների, Հայաստանի Հանրապետությունում ունի բավականաչափ ցածր մակարդակ, ինչը զգալիորեն ազդում է պետական գործառնության իրականացման արդյունավետության վրա (տե՛ս գծապատկեր 9):



Գծապատկեր 9. Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը ուղևորների կողմից, 2016թ.⁸⁶

Ցանկացած երկրի բյուջե տային համակարգի եկամտային բազայի մեծությունն էականորեն կախված է նրա տնտեսական և ֆինանսական համակարգերի արդյունավետությունից: Տարբեր ժամանակահատվածներում եկամտային բազայի նվազումը կարող է հանդիսանալ ինչպես ավտոմատ, այնպես էլ դիսկրեցիոն փոփոխությունների արդյունք: Առաջին դեպքում, երբ տեղի է ունենում հարկային բազայի նեղացում, արձանագրվում է

⁸⁶ Տե՛ս՝ <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>

բյուջետային մուտքերի նվազում, իսկ երկրորդ դեպքում դրանք կարող են փոփոխվել, երբ փոփոխությունները կատարվում են բուն հարկային համակարգում: Դրանք կարող են տեղի ունենալ հարկային դրույքաչափերի վերանայման, պետական հարկերից պահումների նորմատիվների փոփոխության, հարկերի չեղարկման, գոյություն ունեցող հարկատեսակների արդիականացման, հարկահավաքման համակարգի արդյունավետության անկման և նման այլ փոփոխությունների ժամանակ: Դիտարկված փոփոխությունները արդյունքում հարկային մուտքերի գնահատման նպատակով առանձնացվում են ավտոմատ և դիսկրետ և մոտեցումների միջև եղած տարբերությունները: Այն հայտ է, որ հիմնականում դրանցով է պայմանավորված հարկային մուտքերի մեծության փոփոխությունները:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկային համակարգի արդյունավետությունն, անկախ դրանում իրականացված ավտոմատ և դիսկրետ փոփոխություններից, որոշվում է դիտարկվող ժամանակահատվածում հարկային մուտքերի փաստացի գումարի և համախառն ներքին արդյունքի հարաբերականության մեջ: Տվյալ հարաբերակցության ցուցանիշը մասնագիտական գրականության մեջ անվանվում է նաև հարկային համակարգի դինամիկայի գործակից: Վերջինս մակարդակը մեկ միավորը գերազանցող դինամիկայի դեպքում ենթադրում է, որ հարկային մուտքերի գումարի տոկոսային փոփոխությունն ավելի մեծ է, քան ՅՆԱ-ի այդ նույն ցուցանիշը, իսկ մեկ միավորից ցածրի դեպքում հակառակը:

Ավտոմատ փոփոխություններով պայմանավորված հարկային մուտքերը դիսկրետ և ցուցանիշից տարբերակելու համար օգտագործվում է առաձգականության գործակիցը, որը ցույց է տալիս ՅՆԱ-ի ցուցանիշի 1 տոկոսով փոփոխվելու դեպքում, հարկային մուտքերի տոկոսային փոփոխությունը, ի հարկե այն ենթադրության մեջ, որ դիտարկվող ամբողջ ժամանակահատվածում հարկային համակարգում էական փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել: Վերլուծություններում առաձգականության գործակիցն, ըստ էության, կարող է փոխարինել հարկային համակարգի դինամիկայի գործակիցին, բայց, այն կարևոր

տարբերությամբ, որ դրա մեծություներն արտացոլում է միայն ավտոմատ փոփոխություններով պայմանավորված հարկային մուտքերը: Այսինքն, եթե առաձգականության գործակիցը հավասար է մեկ միավորի, ապա հարկային համակարգում փոփոխություններ չկատարելու դեպքում հարկային մուտքերը և ՅՆԱ-ը կաճեն նույն տեմպերով:

Տնտեսական աճի և հարկերի միջև կապը բնութագրելու համար հիմնականում օգտագործվում է հարկերի սահունության գործակիցը, որը ցույց է տալիս ՅՆԱ-ի միավոր աճին համապատասխանող հարկային եկամուտների աճը: 2016 թվականին ՅՆԱ-ում այն կազմել է 1.6, իսկ նախորդ երկու տարիներին այդ ցուցանիշը եղել է համապատասխանաբար 0.1 և 1.1 տոկոս (տե՛ս աղյուսակ 5), չնայած այն հանգամանքին, որ 2016 թվականին 2015 թվականի համեմատ տեղի է ունեցել և ՅՆԱ-ի, և հարկային մուտքերի աճ: Տվյալ ցուցանիշի ցածր մակարդակն, ամենայն հավանականությամբ, պայմանավորված է տնտեսական աճն ապահովող այնպիսի արտադրությունների առկայությամբ, որոնց հարկային պարտավորությունների տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում բավականաչափ փոքր է: Այստեղ չափազանց կարևոր է նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության հարցը, որի մակարդակը Յայաստանում դեռևս մնում է բավականաչափ ցածր: Այս հանգամանքն, անշուշտ, խիստ բացասաբար է ազդում հարկեր/ՅՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի վրա, ինչի մասին են վկայում գծապատկեր 6-ում բերված տվյալները: Այդ առումով առկա է բարձր մակարդակ եվրոպական երկրներում, իսկ Յայաստանի Յանրապետությունը գտնվում է ստորին հորիզոնականներում:

ՅՆԱ-ում ստեղծված տնտեսական իրավիճակը, հարկային պարտավորությունների ոչ լիարժեք ու ամբողջական կատարումը պահանջում են հրատապ ու հետևողական գործողությունների իրականացում բյուջետային մուտքերի ապահովման, հարկային արտոնությունների տրամադրման, հարկային բեռի արդարացի բաշխման, ՅՆԱ-ի նկատմամբ հարկային մուտքերի մեծացման, ինչպես նաև հարկային այլ կարևոր հարաբերությունների

կարգավորման ուղղություններով: Ընդ որում, նշված ուղղություններով ցանկալի արդյունքների հասնելու համար անհրաժեշտ է իրականացնել՝

- արդյունավետ կառավարում, որն ենթադրում է ֆինանսական և հարկային մարմիններում կազմակերպական և վարչական գործունեության հստակության ապահովում, ոլորտը կարգավորող օրենսդրության պահանջների պարտադիր կատարում,
- համապատասխան տեղեկատվության տրամադրում, որը թույլ կտա տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից հարկային պարտավորությունների ամբողջական և պատշաճ կատարում,
- գործունե խորհրդատվության մատուցում, որը կապահովի ֆինանսական և հարկային մարմինների կողմից հարկատուներին ներկայացվող օրինական պահանջների կատարման և օրենսդրական փոփոխությունների կիրառման հստակեցում,
- հիմնավորված արտոնությունների սահմանում, որը կնպաստի բարեխիղճ հարկատուների գործունեության շրջանակների ընդլայնում, ներդրումային գործունեության ակտիվացում, ինչպես նաև տնտեսության զարգացման ապահովում,
- համալիր մշտադիտարկում, որն կենթադրի հարկային իրավախախտումների բացառում, հարկվողների և հարկման ենթարկվողների փոխհարաբերությունների կատարելագործում:

3.2 Չարկային քաղաքականության բարելավման ուղղությունները

Չարկային համակարգը հանդիսանում է պետության կողմից տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման հիմնական գործիքը: Յենց սա է պատճառը, որ շուկայական հարաբերությունների ձևավորման պայմաններում շատ կարևոր է

հարկային քաղաքականության բարելավումը, որից մեծապես կախված է երկրի տնտեսական, սոցիալական և քաղաքական զարգացումը: Այս խնդիրը շարունակում է մնալ արդիական՝ պայմանավորված այն հանգամանքով, որ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից ընտրված հարկային քաղաքականությունը, մեր կարծիքով, խոչընդոտում է արդյունավետ շուկայական հարաբերությունների զարգացմանը: Մասնավորապես, դրագարգացմանը հիմնականում խոչընդոտում են.

- հարկային համակարգի բարդությունը, որը դրսևորվում է հարկերի, տուրքերի, վճարների բազմազանությամբ, որոնք գործնականում չեն տարբերվում միմյանցից, սակայն ծավալով և առանձնահատկություններով բարդացնում են աշխատանքը,
- հարկային օրենսդրության անկայունությունը, քանի որ, պարբերաբար կատարվող փոփոխություններն ու լրացումները հանգեցնում են երկրի տնտեսության անկայուն վիճակի, արդյունքում ավելի մեծացնելով անորոշությունը և կրճատելով երկարաժամկետ պլանավորման արդյունավետությունը: Հարկ է նշել, որ օրենքների ու ենթաօրենսդրական ակտերի քանակը և անճշտությունները, ևս չեն նպաստում հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեությանը:

Հարկային համակարգի խնդիրների մեծ մասը, որպես կանոն, արդյունք է անհետևողականության, կարգավորիչ դաշտի ոչ միանշանակության ու գործադիր և օրենսդիր մարմինների ոչ արդյունավետ փոխգործակցության:

Ներկայումս, համաշխարհային տնտեսության զարգացման ժամանակաշրջանում, հարկման սկզբունքները նույնպես կարիք ունեն մշտական կատարելագործման: Մասնավորապես, Ա. Սմիթի⁸⁷ խնայողության սկզբունքը կամ Վագների՝ հարկերի հավաքագրման ծախսերի առավելագույն կրճատման սկզբունքը ներկայումս ներկայացվում է որպես հարկերի հավաքագրման ծախսերի

⁸⁷ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. М. : Юрайт-Издат, 2005. Стр 16.

օպտիմալացման սկզբունք: ⁸⁸ Մեր կարծիքով, հարկերի հավաքագրման ծախսերի օպտիմալացման սկզբունքը ենթադրում է հարկերի և տուրքերի հավաքագրման գործընթացում պետության միջոցների այնպիսի օգտագործում, որը կապահովի լավագույն արդյունք: Այլ կերպ, լավագույն արդյունք՝ տվյալ ռեսուրսային ծախսերով կամ որոշակի ցանկալի արդյունք՝ ամենացածր ռեսուրսային ծախսերով:

Հանրապետությունում իրականացվող հարկային քաղաքականության հիմնախնդիրներն անընդհատ գտնվում են հայրենական հետազոտողների ուշադրության կենտրոնում: Սակայն արդիական է մնում այն, թե «ինչպիսի հարկային քաղաքականություն պետք է իրականացնի մեր երկիրը: Որևէ այլ երկրի հարկային քաղաքականության մեխանիզմը հնարավոր չէ կիրառել ՀՀ տնտեսությունում և դրական արդյունքներ ապահովել, քանի որ այդ դեպքում հաշվի չեն առնվի մեր տնտեսության առանձնահատկությունները»: ⁸⁹ Ներկայումս, Հայաստանի Հանրապետությունում արդեն իսկ իրագործվում է որոշակի հարկային քաղաքականություն: Ուստի, հարկային քաղաքականության կատարելագործման ուղիները նախանշելու տեսանկյունից անհրաժեշտ է, առաջին հերթին, պարզել դրատեսական, ապա այն տնտեսա-իրավական հիմքերը, որի շրջանակներում երկրում իրագործվում են հարկային հարաբերությունները: ⁹⁰

Հարկման սկզբունքներով չեն սահմանվում և չեն տարանջատվում սոցիալական չափանիշները, որոնց շարքին են դասվում հարկատուների հետևյալ հատկանիշները՝ սեռ, տարիք, ընտանիքի անդամների քանակ, ընտանիքում աշխատող անձանց քանակ, կրթություն, պաշտոն, մասնագիտական գործունեության տեսակ, հարստություն, ունեցվածք, բիզնես կամ բնականության վայր: Նմանապես, սոցիալական չափանիշները պետք է սահմանվեն և

⁸⁸ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 1996. Стр 9.

⁸⁹ Գ. Կիրակոսյան, «Անցումային տնտեսության վերափոխումները», Երևան, 2002թ., 57 էջ:

⁹⁰ Ա.Գ. Ճուղուրյան, Ս.Ս. Սուքիասյան, Դ.Ս. Ավետիսյան, «Հարկեր և հարկային հաշվառում», Ուս. ձեռնարկ, Երևան, Վան Արյան, 2007թ., էջ 21:

ամրագրվեն Յայաստանի Յանրապետության հարկային օրենսգրքում՝ հարկ վճարող կազմակերպությունների նկատմամբ: Մասնավորապես, հանրապետությունում գանձվող հարկատեսակները «անտեսում են» հարկատուի հարկ վճարելու փաստացի ունակությունը: «Վճարման փաստացի ունակություն» նշանակում է ցանկացած անձի տարեկան եկամուտները՝ ներառյալ աշխատավարձերի, թոշակների և բանկային ավանդների եկամուտների, արժեթղթերի գծով եկամուտների, գույքի եկամտի արժեքները՝ ստացված բնեղենով և այլ մուտքերով: Նույնիսկ ներկայիս հարկային սկզբունքներում համապատասխանությունը անտեսվել է ինչպես հարկային օրենսդրության կազմման ժամանակ, այնպես էլ հարկային քաղաքականության պրակտիկայի ընթացքում: Չնայած այն հանգամանքին, որ արդարության սկզբունքը ՀՀ հարկային օրենսգրքում հայտարարված է որպես «համընդհանրություն և հավասարություն», այդ հասկացությունների բնութագրական սահմանումները բացակայում են: Ենթադրվում է, որ ցանկացած հարկ, որը սահմանված է հարկային օրենսգրքով, տնտեսապես ու սոցիալապես արդարացված է և ընդունելի հարկ վճարողների կողմից: Սահմանված չէ նաև նվազագույն ֆինանսական շեմը (նվազագույն կենսաթոշակային եկամուտ), որի դեպքում հարկատուն ազատվում է հարկեր վճարելու պարտավորությունից:

Հարկման հավասարության սկզբունքն իրավական ոլորտում գործող անձանց հավասարության սկզբունքի մասնավոր դրսևորումն է: Մեր կարծիքով, հարկային հարաբերություններում հավասարության սկզբունքն ենթադրում է, որ միևնույն խտությունում իրականացվեն հարկային ստուգումները, կիրառվեն տույժերն ու տուգանքները՝ անկախ հարկատուի սեփականության ձևից, բիզնեսի կազմակերպական-իրավական ձևից, հարկատուի գտնվելու վայրից և այլ չափանիշներից:

Յայաստանի Յանրապետության «Հարկերի մասին» օրենքով սահմանված էին հարկային արտոնությունների հետևյալ տեսակները՝ հարկվող օբյեկտի, հարկի դրույքաչափի, հարկի

նվազեցում, հարկի հաշվարկման ժամկետի, հարկի վճարման ժամկետի հետաձգում, հարկային օրենսդրությունը և ՀՀ հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատում, նվազեցում, վճարման ժամկետների հետաձգում, քանկի կամ վարկային կազմակերպության կողմից հարկային պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար տուգանքների և այլ ֆինանսական պատժամիջոցների վճարման պարտավորության հետաձգում:⁹¹ Իսկ Հարկային օրենսգրքի համաձայն վերը թվարկվածներին ավելանում են նաև հարկից ազատում և հարկման բազայի նվազեցում արտոնությունները:⁹² Անկախ տրամադրված հարկային արտոնության տեսակից, անհրաժեշտ է գնահատել դրա արդյունավետության մակարդակը բյուջեի հարկային եկամուտների մասով կրած կորստի հետ: Իսկ սահմանված արտոնությունները չպետք է լինի անժամկետ:

Տնտեսական արդյունավետության տեսանկյունից բարդ է գնահատել հարկային արտոնությունների տրամադրումը, քանի որ դրա արդյունքում նվազում են հարկային մուտքերը տրված հարկային արտոնությունների չափով և որոնք կարող են չուղղվել տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության զարգացմանը, ինքնարժեքի նվազմանը, աշխատավարձի բարձրացմանը և այլն: Հետևաբար, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է օրենսդրորեն սահմանել ֆինանսական միջոցների օգտագործման ուղղությունները, ինչպես նաև հարկային արտոնություններից ստացվող միջոցների կարգավորման այլ գործիքներ, որոնք կնպաստեն դրանց արդյունավետ և նպատակային օգտագործմանը: Որպես այդպիսին կարող է հանդես գալ այդ միջոցների օգտագործման մշտադիտարկումը, որի միջոցով հանրապետությունում հնարավոր կլինի վերահսկել հարկային

⁹¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք 14.04.1997թ. ՀՕ-107, Հոդված 13

⁹² Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք 04.10.2016թ. ՀՕ-165-Ն, Հոդված 19

արտոնութիւնները տրամադրման արդյունավետութիւնը: Այդ տեսանկյունից անհրաժեշտ է .

- մշակել և ներդնել հարկային արտոնութիւնները գնահատման ընդհանուր մեթոդաբանութիւն, որի միջոցով հնարավոր կլինի նույն մոտեցմամբ գնահատել հարկային արտոնութիւնները տրամադրման տեսակը, չափը և ժամկետները,
- հարկային արտոնութիւնները տրամադրման արդյունավետութիւն գնահատման տեսանկյունից, որպէս հաշվարկման հիմնական տարր պետք է դիտարկել հարկման բազան և ոչ թէ հարկատեսակների դրույքաչափերի փոփոխութիւնները,
- ներդրումային ուղղվածութիւն հարկային արտոնութիւնները, նախ պետք է գնահատվեն ներդրումային արդյունավետութիւն տեսանկյունից, որը միջնաժամկետ հատվածում պետք է ենթադրի հարկային մուտքերի ավելացման պարագայում կապիտալի գումարի ներդրման ազդեցութիւնը հիմնական արտադրական միջոցների և սեփական միջոցների ներդրումների ֆինանսավորման մասի փոխհարաբերութիւնը,
- հարկային արտոնութիւնները տրամադրման տեսանկյունից տնտեսական արդյունավետութիւն գնահատումը պետք է հաշվի առնի արդյունաբերական արտադրական աճը, համախառն տարածաշրջանային արտադրանքը, ինչպէս նաև այդ շրջանում սոցիալ-տնտեսական զարգացման ցուցանիշների բավարարման արդիակի ապահովումը:

Հարկային արտոնութիւնները նման ընթացակարգի ձևավորման պարագայում հանրապետութիւնում հնարավոր կլինի ապահովել .

- պետական շահերի գերակայութիւնը տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական շահերի համեմատ,
- անհրաժեշտ ապրանքների, ծառայութիւնների արտադրութիւն և սոցիալ-տնտեսական զարգացման ծրագրերի իրականացման շրջանակներում արտադրական օբյեկտների և

տեխնոլոգիաների ստեղծման, ընդլայնման և նորացման ուղղությամբ ֆինանսական միջոցների օգտագործման խթանումը,

- տնտեսության առանձին ոլորտներում ներդրումային և նորարարական գործունեության զարգացման համար անհրաժեշտ տնտեսական պայմանների ստեղծումը,
- որոշակի կատեգորիայի աշխատակիցներ ունեցող կազմակերպությունների գործունեության համար բարենպաստ տնտեսական պայմանների ստեղծումը,
- կազմակերպության համար առաջնային սոցիալական խնդիրների լուծմանը տնտեսական աջակցության տրամադրումը,
- սոցիալապես անապահով խավերին աջակցումը:

Հարկային հսկողությունը հանդիսանում է պետական վերահսկողության կարևոր մեխանիզմներից մեկը: Այն իրականացվում է օրենսդրական հիմքի վրա, որի նպատակն է հարկային մարմնին հսկողության լիազորություններ վերապահող իրավական ակտերի պահանջներին դրանց կատարման համապատասխանությունը պարզելը, այդ պահանջների խախտումների կանխելն ու խափանելը, դրանց հայտնաբերելը, հարկային մարմնին հսկողության լիազորություններ վերապահող իրավական ակտերով սահմանված դեպքերում ու կարգով հարկային պարտավորությունները ճշգրտելը, այդ թվում՝ ինքնուրույն հաշվարկելն ու վերահաշվարկելը, ինչպես նաև հայտնաբերված խախտումների համար պատասխանատվություն կիրառելը:⁹³

Այլ կերպ ասած, հարկային հսկողությունը օրենսդրությամբ սահմանված մեթոդների համախումբ է, որի միջոցով ապահովվում են հարկային օրենսդրության կատարումը, հաշվարկների ճշտությունը, բյուջե վճարման ենթակա գումարների ժամանակին և ամբողջովին վճարումը⁹⁴:

⁹³ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք 04.10.2016թ. ՅՕ-165-Ն, Հոդված 328

⁹⁴ Հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը, Ռաֆայել Պապյան, ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #8 2012թ., էջ 34

ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանվում է հարկային հսկողությունն իրականացման հետևյալ եղանակները՝ հարկային ստուգումներ, հարկային ուսումնասիրություններ և հարկային վարչարարության շրջանակներում իրականացվող՝ Հարկային օրենսգրքով և Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված այլ գործողություններ:

Հանրապետության հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է հարկային ստուգումներ իրականացնող աշխատակիցների պարտականությունների մեջ ներառել կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության մշտադիտարկում, որը կներառի հետևյալ մակարդակները.

- հաշվեգրված և վճարված հարկերի վերլուծություն: Հարկային մարմնի կողմից անհրաժեշտ է բոլոր հարկատեսակների գծով իրականացնել վերլուծություն, ինչպես ընթացիկ և նախորդ ժամանակահատվածների համար, որի արդյունքում կորոշվեն հաշվեգրված վճարումների բացարձակ և հարաբերական փոփոխությունների նշանակությունները: Արդյունքում, պարզ է դառնում տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային պարտավորությունների դինամիկան: Անցկացրած վերլուծությունը հնարավորություն կտա բացահայտել այն հարկատուներին, որոնց վճարած հարկային պարտավորությունները նվազել են և դրանք անհրաժեշտ է ներառել հարկային ստուգումների պլանի մեջ:
- կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների վերլուծություն: Տվյալ վերլուծությունը թույլ է տալիս իրականացնել վերահսկողություն հարկային հայտարարագրերի լրացման ճշգրտության և ամբողջականության, ինչպես նաև հարկատուների հարկային վերահսկողության՝ կառուցված ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների համադրման հիմքի վրա, որոնք ներկայացված են հարկային հայտարարագրերում, որի արդյունքում որոշվում են հարկատուները, որոնց

Նկատմամբ անհրաժեշտ է իրականացնել հարկային ստուգում: Այդ ստուգումների անցկացման համար հիմք են հանդիսանում տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության ընթացիկ տարվա ֆինանսատնտեսական գործունեության ցուցանիշների նշանակալի շեղումները, նախորդ ժամանակահատվածների համանուն ցուցանիշների համեմատ, կամ էլ համանուն տնտեսավարող սուբյեկտների միջին վիճակագրական ցուցանիշների շեղումները որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում: Նման վերլուծության անցկացումը թույլ է տալիս նշանակալիորեն կրճատել հարկային տեսչության աշխատակիցների կողմից հարկման ենթակա կազմակերպությունների ընտրության գործընթացը և էականորեն բարձրացնում է հարկային մարմինների աշխատանքի արդյունավետությունը:

Նման մոտեցմամբ վերահսկողության կիրառման պարագայում այն պետք է համապատասխանեցնել Հարկային օրենսգրքի հետ, որը թույլ կտա բարձրացնել հարկային վճարումների հավաքագրման մակարդակը: ՀՀ հարկային ծառայության կողմից անհրաժեշտ է կազմել, մշակել և համաձայնեցնել հարկային ստուգումների անցկացման ընդհանուր ընթացակարգ՝ կոնկրետ մեթոդների նկարագրմամբ և դրանց իրականացման հնարքների հետ:

ՀՀ հարկային ծառայության տեսչության ներքին աուդիտի ստորաբաժանումների գործառնությունները: Ներքին աուդիտի որևէ ստորաբաժանման հիմնական գործառնությունը պետք է լինի հարկային ստուգումների ակտերի հետ կապված առարկությունների վերլուծությունը, որը թույլ կտա հարկային ստուգումներ իրականացնող բաժնի տեսչական կազմին ազատվել հարկատուների հետ նախնական դատավարություններից և երկարացնել այլ կազմակերպություններում իրականացվող կրկնակի մշտադիտարկման ժամանակահատվածը:

Հարկային ստուգումների կատարելագործման համար անհրաժեշտ է նվազեցնել հարկատու և հարկային մարմին փոխհարաբերությունները: Հարկատուների հետ հարկային

մարմինների աշխատանքի հիմնական ուղղությունների շրջանակներում աշխատանքային պրակտիկաներում ծել էլեկտրոնային փաստաթղթաշրջանառությունը բոլոր հարկատուների համար, որի արդյունք պետք է դառնա հարկատուների հետ աշխատանքային բաժնի տեսչական կազմի թվաքանակի կրճատումը, աշխատավարձի ֆոնդի խնայումը և այդ փոխհարաբերությունում առաջացած հնարավոր ռիսկի նվազումը, այսինքն՝ կնվազի հարկային վերահսկողության անցկացման ծախսերը:

Հատուկ նշանակություն պետք է հատկացնել նաև ՀՀ քաղաքացիների «հարկային» կրթություն համալիր համակարգի ստեղծմանն, ինչպես նաև ժամանակակից տեխնիկական միջոցների կիրառմամբ հարկ վճարողների հետ իրականացնել գործնական տեղեկատվությունների տրամադրում և բացատրական աշխատանքների ապահովում: Մասնավորապես, անհրաժեշտ է Հանրային հեռուստատեսությունում ստեղծել ծրագիր, որտեղ կքննարկվեն հարկերի վերաբերյալ ամենատարածված հարցերը և կիրառելի են հարկային օրենսգրքի փոխանունությունների մասին:

Հարկային վերահսկողության կազմակերպման հետագա բարելավումն անհնար է առանց հարկատուների սեփական հարկերի վճարների հետ կապված պարտականությունների հանդեպ բարեխիղճ կատարման: Հարկ վճարողների մեծամասնությունը թույլ է տալիս տարբեր տեսակի հարկային խախտումներ՝ նոր օրենսդրական ակտերի ընդունման մասին տեղեկատվության բացակայության, դրանց սխալ մեկնաբանման և հարկային հաշվետվությունների պատրաստման բարդության հետ կապված:

Տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային վերահսկողության ձևերի և մեթոդների կատարելագործումը Հայաստանի Հանրապետությունում հնարավոր է միայն ընդգրկուն հավասարակշռված ծրագրի իրականացման դեպքում, որը նախատեսում է կոնկրետ բարեփոխումների իրականացում, որոնք պետք է ներառեն գոյություն ունեցող հարկային համակարգի բոլոր տարրերը՝ օրենսդրություն, փոխհարաբերությունների

ձևավորման թափանցիկությունը, տեխնոլոգիաների գործընթացների օգտագործումը: Այս բաղադրիչները փոխկապակցված են և դրանցից որևէ մեկի փոփոխությունն առանց մյուս բաղադրիչների համապատասխան փոփոխության չի հանգեցի ցանկալի արդյունքի: Չարկային վերահսկողության արդյունավետ և գործուն համակարգի ստեղծումը, որը հիմնվում է կառավարման բարձր ներուժի, ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառման և բանիմաց մասնագետների աշխատանքի ապահովման վրա թույլ կտա իրականացնել ավելի բարձր մակարդակով հարկային վերահսկողությունը:

Չնայած առկա հիմնախնդիրներին՝ Չայաստանի Չանրապետության հարկային օրենսդրությունը աստիճանական բարելավվում է: Մոտ ապագայում Չայաստանի հարկային հսկողությունն մեջ հնարավոր կլինի հասնել պետության և հասարակության շահերի միջև հավասարակշռության:

Չայաստանի Չարկային օրենսգրքում կիրառվում են «սխալ» և «սխալի հայտնաբերում» տերմինները, մասնավորապես սահմանվում են «հարկի վճարում կատարելու ժամանակ սխալի առկայության դեպքեր», «հարկ վճարողի կողմից հարկային մարմին ներկայացված հարկային հաշվարկում սխալների ինքնուրույն հայտնաբերման դեպքում դրանց ճշտման արդյունքներով կարող են ներկայացվել ճշտված հարկային հաշվարկներ», և շատ քիչ հարկատեսակների գծով սխալի հայտնաբերման դեպքեր: Սակայն, օրենսգրքում չկա որևէ սահմանում սխալներ գործած հարկ վճարողի կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման մասին, իսկ որ ամենակարևորն է՝ չկա սահմանված «հարկային սխալը» և ներկայացված չեն հարկային սխալներն ուղղելու ժամանակահատվածները կամ հետաձգման տուգանքները, բացառությամբ որոշ դեպքերի: Բացի այդ, հարկային օրենսգիրքը չի սահմանում դա իրավական տեսանկյունից և հարկային սխալների միջև չկա որևէ հստակ տարանջատում և այն դեպքերը, երբ հնարավոր է իրականացնել հարկային սխալի հայտնաբերում և ուղղում: Այս ամենի բացակայության պարագայում հարկային պարտավորությունների

կատարման գրեթե բոլոր տեսակի սխալ գործողությունները կարգավորում են հարկային մարմինների և դատարանների կողմից:

Մեր կարծիքով, սխալի կատարման համար հարկատուին չպետք է ենթարկել պատասխանատվության կամ պատժի, նույնիսկ եթե դրա հայտնաբերումն և ուղղումը տեղի է ունեցել հարկային մարմինների կողմից իրականացված ստուգումների արդյունքում: Սա կարող է տեղի ունենալ հատուկ սահմանված հարկային ռեժիմի դեպքում:

ՀՀ հարկային օրենսգրքում պետք է ներառել «հարկային սխալ» հասկացությունը, այն սահմանելով հետևյալ կերպ. «Հարկատուի՝ հարկային մարմնի կողմից ստուգման հետևանքով կամ ինքնուրույնաբար հայտնաբերած առանց դիտավորության թույլ տված թերացում»:

Ցանկացած հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության հիմքը հարկային վարչարարությունն է, առանց գործունե հարկային վարչարարության հնարավոր չէ ձևավորել և ապահովել հարկային մուտքերը: Հարկային վարչարարության կառուցվածքը պետք է համապատասխանի սահմանված օրենքների: Համաձայն վերլուծության և ներքին, կարևոր նշանակություն ունի հարկային վարչարարության անկախացումն ու մասնավորեցումը: Անկախացումը կարելի է ձեռք բերել հարկային վարչարարությունը ֆինանսների նախարարությունից ֆինանսական և վարչարարական տեսանկյունից առանձնացնելու եղանակով՝ հետևելով Կենտրոնական բանկի օրինակին:

Հարկային վարչարարության ազդեցությունն ու ժեղացնելու գործընթացում, մեր կարծիքով, հատկանշական է խոշոր ձեռնարկությունների համար հատուկ ստորաբաժանման ստեղծումը: Այս ստորաբաժանում պետք է աշխատեն ոլորտի վավազույն մասնագետները, որոնք բարձր պրոֆեսիոնալ ներեն և անցել են կաշառակերության ստուգման փորձություններ, քանի որ վերահսկվելու են խոշոր ձեռնարկությունների հարկահավաքագրման գործընթացը, որոնք թեպետ թվով կարող է և քիչ են, սակայն, ԱԱՀ-ի, շահույթահարկի և եկամտային հարկի

երբեմն մինչև 90% ներդրում են ունենում պետական եկամուտների ձևավորման գործընթացում:

Այդպիսի ստորաբաժանումն իրականացնում է ինչպես հարկերի հավաքագրում, այնպես էլ վերահսկողություն: Վերահսկողությունը խոշոր ձեռնարկությունների հարցում կարևոր է, քանի որ վերջիններս մեծաքանակ դրամական փոխանցումներ են իրականացնում, ունեն բարդ գործառնություններ, որոշակի ենթաբաժիններ իրենց երկրում և արտասահմանում, որպես կանոն այնտեղ են աշխատում լավագույն հաշվապահներն ու իրավաբանները, ովքեր հմտորեն կարող են խուսափել հարկային պարտավորություններն իրականացնել անբացատրելի ու անբացահայտելի եղանակով: Ընդամենը 26 երկիր է, որտեղ գործում են խոշոր ձեռնարկությունների հարցերով զբաղվող հատուկ ստորաբաժանումներ, որոնցից 17-ը իրականացնում են հավաքագրում և հսկողություն, 1-ը միայն հավաքագրում, 8-ը միայն հսկողություն: Սակայն, ինչպես ցույց է տալիս միջազգային փորձը միայն այս երկու գործառնությունների համակցումն է բերում ժողովրդավարական հարկային վարչարարական մեխանիզմի, որի նպատակն է պետության և հարկատուի ազնիվ հարաբերությունների ապահովումը:⁹⁵

ՀՀ-ում հարկային վարչարարության կատարելագործման համար, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է.

- պետական հետևողական աջակցություն: Հարկային վարչարարության բարելավումը ենթադրում է բարձր մակարդակի քաղաքական օժանդակություն: Այդ օժանդակությունը պետք է կրի շարունակական և հետևողական բնույթ:
- բարձր մասնագիտական որակավորում ունեցող աշխատակիցների ներգրավում: Հարկային բարեփոխումների բոլոր փուլերում անհրաժեշտ են բարձր որակավորում ունեցող մասնագետներ առաջացած խնդիրների օպտիմալ լուծման համար: Մասնագիտական պատրաստվածության հետ միասին անհրաժեշտ է ապահովել անձնակազմին անհրաժեշտ

⁹⁵ FORUM ON TAX ADMINISTRATION Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series (2010) <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>

սարքավորումներ և ծրագրերով, ինչը էապես կբարձրացնի աշխատողների արտադրողականությունը:

- տնտեսական իրավիճակին համապատասխան ազմավարության մշակում: Հարկային վարչարարության բարելավումը պետք է համապատասխանի տվյալ երկրի պահանջներին, ինչպես նաև հարկային համակարգի իրավական դաշտի առանձնահատկություններին: Օտարերկրյա փորձի կրկնօրինակումն, ըստ էության, անարդյունավետ է, քանի որ այն հաշվի չի առնում տվյալ երկրում ձևավորված տնտեսական և քաղաքական առանձնահատկությունները: Ռազմավարությունը մշակելիս պետք է ապահովել նաև դրա ճկունությունը, ինչը թույլ կտա իրավիճակի և գործոնների փոփոխման դեպքում արագ արձագանքել դրանց:

- հարկատուների և հարկային մարմինների աշխատակիցների մոտիվացիայի բարձրացում: Հարկային վարչարարության արդյունավետության և թափանցիկության բարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է բարձրացնել աշխատակիցների, ինչպես նաև հարկատուների շահագրգռվածությունը հարկերի հավաքագրման գործընթացում: Դրանք կարող են դրսևորվել հարկային արձակուրդների, աշխատավարձերի բարձրացման, տարբերակված աշխատավարձերի սահմանման և այլ մեթոդներով:

Իրականացվող հարկային բարեփոխումների ընթացքում հիմնական ուղարկությունն է պետք է կենտրոնացվի հարկատեսակների սահմանման, տնտեսավարող սուբյեկտների հետաքրքրություններին ու շահերին ապահովման, փոքր և միջին ձեռնարկատիրության խթանման, դրանից խոշոր հարկ վճարողների տարանջատման և հարկային այլ հարաբերությունների կարգավորման վրա:

Ավելացված արժեքի հարկը հանդիսանալով ՀՀ-ում պետական եկամուտների ձևավորման հիմնական աղբյուրներից մեկը, միևնույն ժամանակ, տարբեր օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ պատճառներով պայմանավորված, մեր կարծիքով, դեռևս չի ընդգրկում տնտեսական գործունեության բոլոր շրջանակները և

չի տարածվում արտադրության ներքին և ծառայության ներքին ողջ սպեկտրի վրա, ինչը թույլ չի տալիս ձևավորել այդ հարկատեսակի հարկման ընդհանրական և ամբողջական բազան: Այդ առումով, անշուշտ, անհրաժեշտ է դառնում ԱԱՀ-ի տարբերակված դրույքաչափերի կիրառումը: Ընդ որում, պետք է ներդնել ԱԱՀ-ի դրույքաչափերի այնպիսի սանդղակ, որը կախված է ինի ապրանքի կամ ծառայության տեսակից և դրանց սոցիալ-տնտեսական նշանակությունից: Մասնավորապես, գյուղատնտեսական արտադրանքի, դեղորայքի և բժշկական սարքավորումների, գրքերի, թերթերի, ուղևորատար տրանսպորտի և հյուրանոցների համար կարելի է կիրառել ցածր (7-10%), իսկ արդյունաբերական, հանրային բնակարանների կառուցման, բույսերի պաշտպանության միջոցների, գյուղատնտեսական մեքենաների և այլ ապրանքների ու ծառայությունների նկատմամբ ստանդարտ դրույքաչափեր (12-17%): Ծքեղության առարկա հանդիսացող ապրանքների ու ծառայությունների նկատմամբ բնականաբար, կարելի է սահմանել ԱԱՀ-ի ավելի բարձր դրույքաչափեր (25-35%):

«Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենքով արգելված է շահույթահարկի գծով կանխավճարների կատարումն, ինչից հաճախ օգտվում են հարկային մարմինները: Սակայն այդպիսի մոտեցումն, ըստ էության, ենթադրում է վճարումների կատարում չիրականացված գործունեության համար, այն դեպքում, երբ այդ գումարները կարող էին ուղղվել իրականացվող գործունեության շրջանակների ընդլայնմանն և արդիականացմանը, հետևաբար, նաև նոր արտադրությունների ստեղծմանը և արդյունավետության բարձրացմանը:

Կարևորելով հարկային հարաբերությունների կարգավորման արդարության և անաչառության սկզբունքները, անհրաժեշտ է այս օրենքով սահմանել շահույթահարկի պրոգրեսիվ դրույքաչափեր, ըստ որի, մեծ եկամուտ ստացող տնտեսավարող սուբյեկտները կհարկվեն ավելի բարձր, իսկ ցածր եկամուտ ստացողները՝ փոքր դրույքաչափով: Արդյունքում կընդլայնվի տվյալ հարկատեսակով հարկման բազան և կաճեն պետական բյուջեի հարկային մուտքերը:

ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ավելացման տեսանկյունից կարևոր քայլ դարձավ 2013թ. եկամտահարկի մասին օրենքում կատարված փոփոխություններն, երբ ուժի մեջ մտավ «Եկամտային հարկի մասին» նոր օրենքը և որով էլ ուժը կորցրած ճանաչվեցին «Եկամտահարկի մասին» և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքները: Այս փոփոխությունը հիմնականում պայմանավորված էր երկրում իրականացվող կենսաթոշակային բարեփոխումներով և հետապնդում էր համապատասխան հիմնադրամի ձևավորման և տնտեսական շրջանառության մեջ, այսպես կոչված, «երկար փողերի» ներդրման նպատակ: Հայաստանի Հանրապետության հարկային եկամուտների ձևավորման գործընթացում մեծ է եկամտային հարկի տեսակարար կշիռը: Եկամտային հարկը տվյալ պարագայում հանդես է գալիս որպես պրոգրեսիվ հարկ, սակայն սահմանված հարկային դրույթաչափերի միջև տարբերությունը, մեր կարծիքով, շատ փոքր է, ինչն, ըստ էության, չի կարող ապահովել ակնկալվող արդյունքը: Այդ առումով, ավելի նպատակահարմար կլիներ կիրառել նույն դրույթաչափն՝ անկախ եկամտի չափից, որը կարող է տատանվել 20-22% միջակայքում: Հարկ է նշել, որ եկամտային հարկի միասնական դրույթաչափ ներկայումս կիրառվում է Չեխիայում, Էստոնիայում, Ռուսաստանում, Մոլդովիայում, Ղազախստանում և մի շարք այլ երկրներում, որտեղ համապատասխանաբար սահմանված է այդ հարկատեսակների 15, 20, 13, 7 և 10 տոկոս դրույթաչափ:⁹⁶ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ նախատեսվում էր ոչ միայն ապահովել պետական եկամուտների աճ, այլ նաև բարձրացնել կենսաթոշակային բարեփոխումների արդյունավետությունը: Այդուհանդերձ, տվյալ ուղղությամբ դեռևս կան բացեր, որոնք կարող են բացասաբար ազդել բարեփոխումների ընթացքի վրա: Մասնավորապես, անհատը չունի հնարավորություն էլ եկտրոնային եղանակով հետևել կուտակային հիմնադրամի կառավարիչի կողմից իր ֆինանսական միջոցների կառավարման գործընթացին, ինչպես նաև կառավարիչն իր կողմից չի ապահովում պարզ և հասանելի

⁹⁶ <https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-the-world-2017/>

միջոցներ հասարակությանն իրագրելու այդ միջոցների կառավարման վերաբերյալ :

Անուղղակի հարկերի մասով հարկային օրենսգրքում կատարված փոփոխություններում նշանակալի է ակցիզային հարկի դրույքաչափերի փոփոխությունը: Փոփոխությունների արդյունքում բարձրացել են որոշ ապրանքատեսակների հարկման դրույքաչափերը (տես աղյուսակ 7):

Աղյուսակ 7.

Ակցիզային հարկի դրույքաչափերի փոփոխությունը

Ապրանքախմբի անվանումը	Համաձայն ՀՀ ակցիզային հարկի մասին օրենքի	Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի
սպիրտային խմիչքներ	50 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար 500 դրամ	2021 թվականից՝ 110 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 լիտրի համար՝ 1100 դրամ
քսայուղեր	10 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 կգ-ի համար 400 դրամ	50 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 կգ համար՝ 400 դրամ
բենզին	1 տոննան՝ 25.000 դրամ	1 տոննան՝ 40.000 դրամ
դիզելային վառելիք	10 տոկոս, բայց ոչ պակաս, քան 1 տոննայի համար 32500 դրամ	13000 դրամ
սեղմված բնական գազ	-	1000մ ³ ՝ 25.000 դրամ

Այսինքն, կատարված փոփոխությունների արդյունքում սպիրտային խմիչքների ակցիզային հարկի դրույքաչափը

կավելանա 60, քսայ ուղերինը՝ 40 տոկոսով, բենզինինը՝ 15.000 դրամով և ավելանում է նոր ապրանքատեսակ սեղմված բնական գազ: Միայն դիզելային վառելիքի ակցիզային հարկի գումարն է, որ նվազում է 19500 դրամով: Այդ ապրանքատեսակի գծով հարկումը 2014 թվականի համեմատ նվազել է 4.2 տոկոսով: Նման մոտեցման պարագայում տեղի կունենա որոշ ապրանքատեսակների գնի աճ: Դրոյ քաջափերի բարձրացումը հիմնավորված չէ և կարող է բացասական հետևանք ունենալ և, արդյունքում, ոչ թե ապահովել հարկային մուտքերի աճ, այլ գների մակարդակի բարձրացման և սպառման կրճատման հետևանքով այն նվազեցնել: Դրոյ քաջափերի փոփոխություն դեպքում, նախ և առաջ, անհրաժեշտ է հաշվի առնել տվյալ ապրանքատեսակի շուկայական պահանջարկը և տնտեսավարող սուբյեկտների եկամուտների մակարդակի փոփոխությունները:

Ակցիզային հարկի արդյունավետ դրոյ քաջափերի սահմանման համար, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է սահմանված որոշ ապրանքատեսակների գծով իրականացնել արտադրանքի դիֆերենցում, մասնավորապես բենզինը հարկել ըստ դրա որակի, իսկ որոշ խմիչքների դեպքում սահմանել դրանց սպիրտայնություն աստիճանը: Բացի այդ, անհրաժեշտ է ինդեքսավորվել սահմանված դրոյ քաջափերը՝ կախված գնաճի մակարդակից և գնահատել հարկային դրոյ քաջափերի փոփոխություն ազդեցությունը սպառման ծավալի վրա: Ակցիզային հարկի դրոյ քաջափերի սահմանման համար կարևոր է նաև հաշվի առնել հարևան երկրներում գործող ակցիզային հարկի դրոյ քաջափերը, որը հնարավորություն կտա մրցել հարևան երկրների արտադրանքի հետ:

Ներկայիս գլոբալ տնտեսական աճին զուգընթաց մեծացել են բնապահպանական մարտահրավերները, ինչի արդյունքում պետությունները փորձում են գտնել բնապահպանական վնասների կրճատման նորանոր գործիքներ: Այդ գործիքների շարքին են պատկանում կանոնակարգերը, տեղեկատվական ծրագրերը, նորարարական քաղաքականությունները, բնապահպանական սուբսիդիաներն և բնապահպանական հարկերը: Թվարկված

գործիքակազմում բնապահպանական հարկերն ունենա
առանձնահատուկ նշանակություն և առանցքային դեր: Դա
պայմանավորված է մի շարք առավելություններով, որոնցով
օժտված են հարկերը: Ամենակարևոր առավելությունը պետական
եկամուտների բարձրացման հնարավորությունն է, ինչպես նաև
թափանցիկությունը, որոնց միջոցով հնարավորություն կլինի
ապահովել այնպիսի խնդիրների լուծումը, ինչպիսիք են
աղբահանությունը, ջրային աղտոտումը, օդային
արտանետումները և այլն:

Բնապահպանական հարկերը, ելնելով հարկման օբյեկտից,
անհրաժեշտ է դասակարգել հետևյալ խմբերի՝ էներգիայի,
տրանսպորտային, աղտոտման և ռեսուրսային հարկեր: Այս խմբերը
իրենց հերթին պետք է բաժանել մի քանի ենթախմբերի: Նման
տարանջատման միջոցով հնարավոր կլինի առավել հստակ և անաչ առ
որոշել հարկման օբյեկտը և չափը: Մասնավորապես, անհրաժեշտ է
էներգիայի հարկերում ներառել տրանսպորտային նպատակով
կիրառվող էներգետիկ արտադրանքը կամ ապրանքը (չֆիլտրված և
ֆիլտրված բենզին, դիզել, տրանսպորտային նպատակով կիրառվող
այլ էներգետիկ արտադրանք կամ ապրանքներ՝ հեղուկ գազ, բնական
գազ, կերոսին կամ վառելայուղ), ստացիոնար նպատակներով
կիրառվող էներգետիկ արտադրանքներ կամ ապրանքներ (թեթև
վառելայուղ, ծանր վառելայուղ, ածուխ, քոքս, բիովառելիքներ,
էլեկտրոէներգիայի սպառում և արտադրություն,
տարածաշրջանային ջերմասպառում և արտադրություն և այլն):
Տրանսպորտային հարկում՝ ավտոմեքենաների ներմուծում կամ
վաճառք, ավտոտրանսպորտային միջոցների գրանցում կամ
օգտագործում, պարբերաբար կրկնվող, ճանապարհի օգտագործումը
(ավտոճանապարհային հարկեր), գերծանրաբեռնվածություն և
քաղաքային տրանսպորտի ծախսերը, այլ տրանսպորտային
միջոցներ (նավեր, ինքնաթիռներ, երկաթուղային տրանսպորտի և
այլն), թռիչքներ և չվերթներ, ավտոմեքենաների
ապահովագրություն (բացառությամբ ընդհանուր ապահովագրական
հարկերի): Աղտոտման հարկեր՝ օդի մեջ սահմանված կամ
գնահատված արտանետումները, օգոնից տարանջատող նյութեր

(հալ ունեներ), սահմանված կամ գնահատված արտահոսքեր ջրի մեջ, ջրի աղտոտման ոչ կետային աղբյուրներ (պեստիցիդներ (հիմնվելով քիմիական նյութերի, գների կամ ծավալների վրա), արհեստական պարարտանյութեր (ըստ \$ոս\$որի կամ ազոտի պարունակության կամ գների), գոմաղբ/բնական պարարտանյութեր), թափոնների կառավարում (հավաքում, մշակում կամ օտարում, առանձին ապրանքներ (փաթեթավորում, խմիչքներ, մարտկոցներ, անվադողեր, քսանյութեր): Ռեսուրսային հարկեր՝ ջրահեռացում, կենսաբանական ռեսուրսների մաքրության (փայտանյութ, որսորդական և ձկնաբուծական տեսակներ), հումքի արդյունահանումը (հանքանյութեր, նավթ և գազ), լանդշաֆտի փոփոխություններ և ծառերի կտրում:

Էներգիայի հարկերը և տրանսպորտային հարկերը պետական եկամուտների համատեքստում ամենակարևորն են: Ծառ հաճախ դիտարկվում են սահմանային դեպքեր, որոնք պետք է քննվեն և որոշվեն՝ արդյոք դրանք հարկման օբյեկտ են, և եթե այո, ապա որ դասակարգի: Նմանօրինակ դեպքերի վճիռը հիմնվում է հարկման բազայի և հարկային կանոնների վերլուծության վրա:

Բնապահպանական հարկեր կատարելագործումը, մեր կարծիքով, ունի մի շարք առանձնահատկություններ: Մասնավորապես, բնապահպանական հարկի շրջանակը պետք է ներառի բնապահպանական բոլոր հնարավոր վնասների շրջանակը, հարկի չափը պետք է համապատասխանի վնասի չափին, բնապահպանական հարկային եկամուտները կարող են բերել \$իսկալ համախմբման և այլ հարկերի նվազեցմանը, որոշակի խնդիրներ լուծելու նպատակով բնապահպանական հարկերը պետք է գուգակցել այլ քաղաքական գործիքների հետ, բնապահպանական հարկի հանրային ընդունման համար կարևոր է հարկատուների հետ անմիջական հաղորդակցումը:

Յողի հարկը և գույքահարկը, մեր կարծիքով, հանրապետությունում միավորելով մեկ հարկատեսակում և այն դիտարկել որպես ամբողջական սեփականության հարկման մոտեցումն իրատեսակ և արդյունավետ քայլ էր: Նման մոտեցումը պետք է կարևորել հատկապես գյուղացիական

տնտեսությունների կտրվածքով, քանի որ այդպիսի տնտեսությունների փոքրության և գույքային սահմանփակ հնարավորությունների պայմաններում, նշված հարկատեսակների տարանջատումը դառնում է ոչ նպատակահարմար: Միասնական հարկումը թույլ կտամեկ հարկատեսակով հարկել ամբողջ անշարժ և շարժական գույքի բոլոր տեսակներն, ինչպես նաև իրականացնել դրանց հստակ տարանջատում: Ընդ որում, հիմք ընդունելով անշարժ և շարժական գույքի բացարձակ արժեքները, հնարավոր է դառնում դրանց գնահատման գործառույթներն իրականացնել իրավասու մեկ մարմնի կողմից:

Համայնքային բյուջեներ հարկային մուտքերի ավելացման նպատակով անհրաժեշտ է եականորեն բարձրացնել հողի հարկման արդյունավետությունը: Ներկայումս այդ հարկատեսակով հարկ վճարողները վճարում են խորհրդանշական գումար չօգտագործվող հողի դիմաց, ինչի արդյունքում նրանք չեն հրաժարվում այդպիսի տարածքներից, այդ իսկ պատճառով նման հողերի հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը կստիպի սեփականատիրոջը վաճառել իր հողը, որի արդյունքում այն կհայտնվի առավել ռացիոնալ տնօրինողի մոտ, կամ էլ տնօրինողի կողմից այդ տարածքները կտրվեն վարձով, ինչի հետևանքով կբարելավվի հողային ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործումը: Արդյունքում կընդլայնվի արտադրության ծավալները, կմեծանան հարկային պարտավորությունները և կավելանան բյուջետային մուտքերը:

Նշված քայլերի իրականացումը, ինչպես նաև հարկերի դիվերսիֆիկացումը թույլ կտա բացառել սուբյեկտիվ մոտեցումները և կենտրոնացված ֆինանսական ռեսուրսներն ուղղել հասարակության համար առաջնահերթ և կարևոր նպատակների իրագործմանը: Այդ ուղղությամբ ցանկալի արդյունքների հասնելու համար անհրաժեշտ է.

- հարկային հարաբերությունների կարգավորման մոտեցումներն ու մեխանիզմները մշակել մասնագիտական հատուկ հանձնաժողովների կողմից, իրականացնել դրանց

փորձագիտական վերլուծություն, դրահիման վրա ընդունել համապատասխան որոշում,

- հստակորեն սահմանել ընկերությունների իրավունքներն ու պարտականություններն, գործադրել բացառապես դրանցից բխող հարկային գործողություններ և կիրառել համապատասխան ընթացակարգեր,
- բիզնես գործարքներն իրականացնել միայն օրինական փաստաթղթերի և սահմանված կարգով կնքված պայմանագրերի հիման վրա,
- կազմակերպել յուրաքանչյուր գործարքի մշտադիտարկում,
- հաշվապահական վերլուծությունները, ֆինանսական հաշվետվությունները և հարկային վճարումները կատարել մեկ կառույցի կողմից,
- իրականացնել հարկային հայտարարագրերի հստակ գրանցում:

ՀՀ-ում շուկայական հարաբերություններին ձևավորման անցած ժամանակահատվածում հարկային ջեռանակները հարաբերություններին կարգավորման ուղղությամբ իրականացված բարեփոխումների արդյունքում դեռևս չեն մշակվել տվյալ ոլորտը կանոնակարգող ընդհանրական մոտեցումներ և արդյունավետ մեխանիզմներ: Դա հիմնականում վերաբերվում է հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման, ժամանակակից հարկային համակարգի ձևավորման, հարկային վարչարարության բարելավման, հարկման տարբերակված դրոյքաչափերի կիրառման, ինչպես նաև նոր հարկատեսակների սահմանման հիմնահարցերին:

Ամփոփելով իրականացված վերլուծությունը կարելի է եզրահանգել, որ պետական եկամուտների համալրման և հարկման անաչառության ու արդարության սկզբունքների պահպանման համար անհրաժեշտ է բացահայտել Հայաստանի Հանրապետության սահմանված հարկատեսակների հարկման բազաների ընդլայնման, դրանց գործարքման մեխանիզմների կատարելագործման, ինչպես նաև նոր հարկատեսակների սահմանման արդյունավետ ուղիներ և մշակել այնպիսի մեթոդներ և մոտեցումներ, որոնք հիմնված լինելով հարկման պրոգրեսիվ

դրույքաչափի ներդրման սկզբունքի վրա, մեծապես նպաստեն ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատմանը, պետական գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացմանը և հանրապետությունում գործարար միջավայրի բարելավմանը:

ԵՁՐԱԿԱՑՈՒ ԹՅՈՒՆ

Կատարված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա կարելի է մի շարք հետևություններ անել Յայաստանի Յանրապետությունում հարկային համակարգի զարգացման հիմնական ուղղությունների վերաբերյալ: Իրականացված վերլուծությունների և ուսումնասիրությունների ամփոփ արդյունքները արտացոլված են հետևյալ առավել հատկանշական եզրակացություններում:

1. Յուրաքանչյուր պետություն, մշակելով և իրականացնելով հարկային քաղաքականություն, հետապնդում է երեք հիմնական նպատակ. 1. ֆիսկալ, երբ պետական գործառույթների իրականացման համար կենտրոնացվում են համապատասխան ֆինանսական միջոցներ, 2. վերաբաշխման, երբ լուծվում են սոցիալական ապահովության հետ կապված խնդիրներ, 3. կարգավորիչ, երբ ստեղծվում են տնտեսության զարգացման նախադրյալներ և գործարար միջավայրի բարելավման պայմաններ: Այդ խնդիրների լուծումն, անշուշտ, պահանջում է համապատասխան տնտեսական քաղաքականություն և համալիր միջոցառումների իրականացում, որում մեծապես կարևորվում է հարկային համակարգերի դերը: Միևնույն ժամանակ, վերջինիս արդյունավետ գործունեությունն, իր հերթին, ենթադրում է որոշակի սկզբունքների սահմանում և դրանց հետևողական պահպանում:

2. Յարկային համակարգի հիմքում դրվող սկզբունքները հանդիսանալով հարկային օրենսգրքում ամրագրված հիմնարար ելակետային դրույթներ, ըստ էության, կողմնորոշում են դրանում օրենսդրավական կարգավորման առարկա հանդիսացող հասարակական հարաբերությունների ամբողջականությունն ու բովանդակությունը: Յարկման սկզբունքների պահպանումը և հարկային գործառույթների արդյունավետ իրականացումը մեծապես կախված է հարկային վարչարարությունից: Այդ իսկ պատճառով ցանկացած երկրում հարկային հավասարակշռված

քաղաքականությունն իրականացնելու և գործունե հարկային համակարգ ձևավորելու նպատակով հիմնական ուշադրությունը կենտրոնանում է հարկային վարչարարության շարունակական կատարելագործման և դրաարդյունավետության բարձրացման վրա: Արդյունքում հարկային հիմնավորված վարչարարության դեպքում ոչ միայն ապահովվում է պետական գործառույթների համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների կենտրոնացում, այլ նաև բարելավվում է գործարար միջավայրը, աշխուժանում է ներդրումային գործունեությունը, ապահովվում է սոցիալ-տնտեսական անհրաժեշտ զարգացում և տնտեսական կայուն աճ:

3. Ծուկայական տնտեսությանն անցման պայմաններում հարկային համակարգը կոչված է պետությանը տրամադրել տնտեսական և սոցիալական խնդիրների լուծման համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներ: Չարկերի միջոցով պետությունն ազդում է տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական վարքագծի վրա՝ ստեղծելով հավասար պայմաններ հասարակական արտադրության բոլոր մասնակիցների համար: Ազգային տնտեսությունում ֆինանսական և տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման հարկային եղանակներն այլ տնտեսական լծակների հետ համատեղ ստեղծում են անհրաժեշտ նախադրյալներ միասնական շուկայի ձևավորման և կազմավորման համար: Չարկերը և հարկային համակարգը ոչ միայն բյուջեի եկամուտների աղբյուրներն են, այլ և շուկայական տնտեսության ամենակարևոր կառուցվածքային տարրերը: Այն հայտ է, որ առանց ռացիոնալ հարկային համակարգի ձևավորման չի կարող խթանվել ձեռնարկատիրական գործունեությունը և այն հնարավորություն է տալ իսկ վարել արդյունավետ բյուջե տային քաղաքականություն, առանց որի հնարավոր չէ լիարժեք տնտեսական փոփոխությունների իրականացնել:

4. Չարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումը հիմնականում պայմանավորված է.

- կամավոր հարկային պատասխանատվության սահմանմամբ: Չարկային վարչարարության մարմինը հարկատուին պետք է

ծանոթացնի հարկային պատասխանատվության նվազեցման տարբեր գործընթացների հետ,

- ինքնուրույն գնահատելու և վճարելու սկզբունքների արմատավորմամբ, որն արդյունավետ է դարձնում հարկային վարչարարությունն ու հարկերի հավաքագրումը, ինչպես նաև հնարավոր է դարձնում համապատասխանաբար ավելի քիչ հարկային գործակալությունների առկայությունը,
- կառավարման և վերահսկողության բարելավմամբ: Չարկատուները կարող են խուսափել հարկային պարտավորությունների կատարումից և դրանց բացահայտումը այնքան էլ հեշտ գործընթաց չէ: Անհրաժեշտ է, որ հարկատուները տեղյակ լինեն, որ հարկային վարչարարության մարմինը մշտապես իրականացնում է ուժեղ վերահսկողություն: Վերահսկողության գիտակցումը ուժեղացնում է հարկերի վճարման պատասխանատվությունը: Անհրաժեշտ է նաև, որ վերահսկողություն իրականացնող մարմինն ունենա պարտավորությունների ավելի լայն շրջանակ և ստուգումներ իրականացնելու մեծ հնարավորություններ, ընդ որում, այն պետք է իրականացվի համակարգված,
- համապատասխան պատժամիջոցների կիրառմամբ: Չնայած այն կարծիքին, որ բարձր տուգանքները հանգեցնում են ավելի ցածր հսկողության, հսկողությունն ու տուգանքները պետք է համակարգված լինեն և կիրառվեն գույքահեռաբար: Ըստ էության, բարձր սահմանված տուգանքները պատճառ են հանդիսանում կաշառակերության: Այսպիսով՝ ավելի նպատակահարմար է կիրառել ավելի մեղմ տուգանքներ, բայց ակնհայտ պատժամիջոցներ, ինչպես օրինակ հարկատուի գործունեության ժամանակավոր կասեցումը:

5. Չարկման գործընթացում, ըստ էության, առկա է պետության ու հարկատուի շահերի բախում, որոնցից յուրաքանչյուրը յուրովի է մեկնաբանում հարկային պարտավորության սկզբունքի իմաստը: Բնական է, որ հարկման համակարգի դերը չի կարող միևնույն կերպով ընկալվել հարկային հարաբերությունների

մասնակիցների կողմից: Պետություն և հարկատուների շահերը ավելի են բևեռացվում հատկապես \$ինանսատնտեսական ճգնաժամերի պայմաններում: Այդ իսկ պատճառով, իշխանությունները պետք է տիրապետեն հարկային հարաբերությունների կարգավորման ճկուն մեխանիզմների, որպեսզի կարողանան ժամանակին իրականացնել անհրաժեշտ փոփոխություններ հարկային համակարգում՝ կիրառելով վարչարարություն համապատասխան մոտեցումներ: Անկախ \$որս մաժորային իրավիճակներից, պետությունը պետք է ապահովի.

- կայուն տնտեսական աճ,
- առաջին անհրաժեշտության ապրանքների ու ծառայությունների գների կայունություն,
- զբաղվածության առավելագույն մակարդակ,
- նվազագույն եկամտի հնարավոր բարձր մակարդակ,
- սոցիալական պաշտպանության համակարգի բնականոն գործունեություն և այլն:

6. Հարկային համակարգի գործունեության հիմնական նպատակը պետության առջև ծառայած խնդիրների լուծումն է, ինչը սակայն չպետք է խաթարի հասարակական զարգացման ընթացքը: Միևնույն ժամանակ հարկային համակարգի կողմից հետապնդվող նպատակները կախված քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական զարգացումներից կարող են ենթարկվել էական փոփոխությունների: Ընդ որում, դրանք կարող են դրսևորվել հարկային դրույքաչափերի, ծախսային ուղղությունների, դրանց մեծությունների, բնակչության եկամտների, ինչպես նաև պարտքային պարտավորությունների, երբեմն նաև ոչ ցանկալի փոփոխություններով: Այդուհանդերձ նշված ուղղություններով հնարավոր առավելագույն կայունություն ապահովելու նպատակով անհրաժեշտ է ձևավորել ճկուն ու արդյունավետ հարկային համակարգ: Այն, առաջին հերթին, ենթադրում է հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխում: Հանդիսանալով պետության կողմից կիրառվող տնտեսական հարաբերությունների կարգավորող կարևորագույն գործիք, նման հարկային համակարգը պետք է հիմնված լինի սոցիալական բոլոր

խմբերի՝ տնտեսավարող սուբյեկտների, ծառայողների, քաղաքացիների, սոցիալապես խոցելի խավերի և բնակչության այլ շերտերի, շահերի հիմնավորված գույքակցման և հետևողական պաշտպանության վրա:

7. Ներկա փուլում Հայաստանի Հանրապետության հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղություններն են փոքր և միջին բիզնեսի խթանումը և զարգացումը, օտարերկրյա կազմակերպությունների հարկման բարելավումը, ներդրումային միջավայրի աշխուժացումը, անշարժ գույքի հարկման նորմերի բարելավումը, տնտեսական աճի խթանման լրացուցիչ միջոցառումներ ապահովումը, օգտակար հանածոների հարկման դաշտի բարելավումը, հարկային վարչարարության կատարելագործումը: ՀՀ-ում դեռևս առկա են մի շարք խնդիրներ, որոնք բացասաբար են ազդում արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացնելու վրա: ՈՐպես այդպիսիք կարելի է նշել, հարկային քաղաքականության անկայունությունը, հարկատուի վրադրված ծանր հարկային բեռը, հարկահավաքման և ձեռնարկությունների վճարունակության ցածր մակարդակները, հարկային արտոնությունների տրամադրման զգալի մեծ ծավալները, որը հանգեցնում է բյուջետային մուտքերի նվազմանը, տնտեսության իրական հատվածի զարգացման խթանի բացակայությունը, աշխատավարձից գանձումների չափազանց մեծ ծավալը, արտադրական ոլորտների վրա հիմնական հարկային բեռի փոխանցումը, ստվերային տնտեսության մեծ ծավալները, ենթաօրենսդրական ակտերի քանակը, որը բարդացնում է հարկային ծառայությունների աշխատանքը:

8. ՀՀ-ում հարկային բեռի օպտիմալացման հիմնական ուղղությունները, մերկարժիքով, պետք է լինեն.

- տնտեսավարող սուբյեկտների համար (իրավաբանական անձ կամ անհատ ձեռնարկատեր) գործող հարկման համակարգի գնահատումը,
- տարբեր մեթոդներով ձեռնարկության հարկային բեռի հաշվարկումը և առավել ողջամիտ մեթոդաբանության ընտրությունը,

- ձեռնարկություն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, դրա պայմանագրային բազայի օպտիմալացման հնարավորությունը, սուբմոնասիրությունը, ձեռնարկություն ներքին ստանդարտների կատարելագործումը,
- տվյալ ժամանակահատվածում գործող իրավական ակտերին համապատասխան հաշվապահական հաշվառման իրականացումը և հարկերի հաշվարկումը,
- կրկնակի հարկման բացառումը,
- ձեռնարկությունների համար հարկման համակարգի ընտրությունը և դրահիմնավորումը,
- ձեռնարկություն հարկման օպտիմալ սխեմաների որոշման գործընթացում առկա և հնարավոր ռիսկերի (հարկային, գույքային) գնահատումը:

9. Հանրապետությունում ձևավորված հարկային քաղաքականությունն առաջնահերթ ուղղություններից պետք է համարել արդյունավետ հարկային բեռի սահմանումը, որին հասնելու համար անհրաժեշտ է.

- սահմանված մակարդակի օպտիմալացում, որը հնարավորություն կտա ապահովել բյուջեն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով, սակայն հարկային բեռի ամբողջական մակարդակի նվազեցման դեպքում պետք է հաշվի առնել դրաստորին սահմանը, քանի որ այդ սահմանից ցածր հարկման մակարդակը կարող է հանգեցնել պետության հարկային մուտքերի անվերադարձ կորուստի,
- օպտիմալացնել ընդհանուր հարկային բեռի կառուցվածքը, հատկապես աշխատավարձից գանձվող հարկերը: Դրանք չպետք է գերազանցեն շահութահարկից ուղղակի հարկային գանձումները, կանխելու հարկատուների կողմից եկամտի գաղտնիությունը և մեկ հարկատեսակից ձևավորվող եկամուտների արհեստական փոխանցումը այլ հարկատեսակի՝ դրանց վրա հարկային բեռի տարբերությունների ծածկման նպատակով,
- հարկային բեռի աստիճանաբար և փուլային

թեթևացում: Ընդհանուր հարկային բեռի միանվագ, կտրուկ անկումը կարող է հանգեցնել ընթացիկ եկամուտների լուրջ կորուստների, որը կստեղծի խոչընդոտներ պետության գործառույթների իրականացման համար և կխաթարի հետագա հարկային բարեփոխումները:

10. Հարկային բեռը պետության կողմից տնտեսության հարկային կարգավորման մշակման և իրականացման կարևորագույն մեխանիզմն է: Պետությունը պետք է սահմանի իր երկրին համապատասխան հարկային բեռի մակարդակ և չպետք է խախտի տնտեսության վրա ճշման թույլատրելի մակարդակը, որոնք կարող են առաջացնել տնտեսական զարգացման բացասական հետևանքներ: Հարկային ծանրաբեռնվածության մակարդակն օգտագործվում է բյուջեի եկամուտների կանխատեսման, տնտեսության հարկային բազայի զարգացման և հարկային համակարգի սոցիալ-տնտեսական ազդեցության գնահատման համար: Բացի այդ, հարկային բեռի ցուցանիշը օգտագործվում է որպես տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական վարքի ցուցանիշ: Հենց այս ցուցանիշի մակարդակից է մեծապես կախված տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից տնտեսության այս կամ այն ճյուղում սեփական միջոցների ներդրման վերաբերյալ որոշումների ընդունումը: Հարկային բեռի հիմնավորված օպտիմալ հարաբերակցության ընտրությունը թույլ կտա պետությանն ունենալ տնտեսական զարգացման բարձր մակարդակ, իսկ երկրում ստեղծված բարդ իրավիճակներում գտնել լուծելի ուղիներ:

11. ՀՀ-ում ստեղծված տնտեսական իրավիճակը, հարկային պարտավորությունների ոչ լիարժեք ու ամբողջական կատարումը պահանջում են հրատապ ու հետևողական գործողությունների իրականացում բյուջետային մուտքերի ապահովման, հարկային արտոնությունների տրամադրման, հարկային բեռի արդարացի բաշխման, ՀՆԱ-ի նկատմամբ հարկային մուտքերի մեծացման, ինչպես նաև հարկային այլ կարևոր հարաբերությունների կարգավորման ուղղություններով: Ընդ որում, նշված ուղղություններով ցանկալի արդյունքների հասնելու համար անհրաժեշտ է իրականացնել՝

- արդյունավետ կառավարում, որն ենթադրում է ֆինանսական և հարկային մարմիններում կազմակերպական և վարչական գործունեության հստակության ապահովում, ոլորտը կարգավորող օրենսդրության պահանջների պարտադիր կատարում,
- համապատասխան տեղեկատվության տրամադրում, որը թույլ կտա տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից հարկային պարտավորությունների ամբողջական և պատշաճ կատարում,
- գործունե խորհրդատվության մատուցում, որը կապահովի ֆինանսական և հարկային մարմինների կողմից հարկատուներին ներկայացվող օրինական պահանջների կատարման և օրենսդրական փոփոխությունների կիրառման հստակեցում,
- հիմնավորված արտոնությունների սահմանում, որը կնպաստի բարեխիղճ հարկատուների գործունեության շրջանակների ընդլայնում, ներդրումային գործունեության ակտիվացում, ինչպես նաև տնտեսության զարգացման ապահովում,
- համալիր մշտադիտարկում, որը կենթադրի հարկային իրավախախտումների բացառում, հարկվողների և հարկման ենթարկվողների փոխհարաբերությունների կատարելագործում:

12. Տնտեսական արդյունավետության տեսանկյունից բարդ է գնահատել հարկային արտոնությունների տրամադրումը, քանի որ դրա արդյունքում նվազում են հարկային մուտքերը տրված հարկային արտոնությունների չափով և որոնք կարող են չուղղվել տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության զարգացմանը, ինքնարժեքի նվազմանը, աշխատավարձի բարձրացմանը և այլն: Յետևաբար, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է օրենսդրորեն սահմանել ֆինանսական միջոցների օգտագործման ուղղությունները, ինչպես նաև հարկային արտոնություններից ստացվող միջոցների կարգավորման այլ գործիքներ, որոնք կնպաստեն դրանց արդյունավետ և նպատակային օգտագործմանը: Որպես այդպիսին կարող է հանդես գալ այդ միջոցների օգտագործման մշտադիտարկումը, որի միջոցով

հանրապետությունում հնարավոր կլինի վերահսկել հարկային արտոնությունների տրամադրման արդյունավետությունը: Այդ տեսանկյունից անհրաժեշտ է.

- մշակել և ներդնել հարկային արտոնությունների գնահատման ընդհանուր մեթոդաբանություն, որի միջոցով հնարավոր կլինի նույն մոտեցմամբ գնահատել հարկային արտոնությունների տրամադրման տեսակը, չափը և ժամկետները,
- հարկային արտոնությունների տրամադրման արդյունավետության գնահատման տեսանկյունից, որպես հաշվարկման հիմնական տարր պետք է դիտարկել հարկման բազան և ոչ թե հարկատեսակների դրույքաչափերի փոփոխությունները,
- ներդրումային ուղղվածության հարկային արտոնությունները, նախ պետք է գնահատվեն ներդրումային արդյունավետության տեսանկյունից, որը միջնաժամկետ հատվածում պետք է ենթադրի հարկային մուտքերի ավելացման պարագայում կապիտալի գումարի ներդրման ազդեցությունը հիմնական արտադրական միջոցների և սեփական միջոցների ներդրումների ֆինանսավորման մասի փոխարարությունը,
- հարկային արտոնությունների տրամադրման տեսանկյունից տնտեսական արդյունավետության գնահատումը պետք է հաշվի առնի արդյունաբերական արտադրական աճը, համախառն տարածաշրջանային արտադրանքը, ինչպես նաև այդ շրջանում սոցիալ-տնտեսական զարգացման ցուցանիշների բավարարման արդյակի ապահովումը:

13. Հանրապետության հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է հարկային ստուգումներ իրականացնող աշխատակիցների պարտականությունների մեջ ներառել կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության մշտադիտարկում, որը կներառի հետևյալ մակարդակները.

- հաշվեգրված հարկային վճարումների վերլուծություն: Հարկային մարմնի կողմից անհրաժեշտ է բոլոր հարկատեսակների գծով իրականացնել վերլուծություն, ինչպես ընթացիկ և նախորդ ժամանակահատվածների համար, որի արդյունքում կորոշվեն հաշվեգրված վճարումների բացարձակ և հարաբերական փոփոխությունների նշանակությունները: Արդյունքում, պարզ է դառնում տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային պարտավորությունների դինամիկան: Անցկացրած վերլուծությունը հնարավորություն կտա բացահայտել այն հարկատուներին, որոնց վճարած հարկային պարտավորությունները նվազել են և դրանք անհրաժեշտ է ներառել հարկային ստուգումների պլանի մեջ:
- կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների վերլուծություն: Տվյալ վերլուծությունը թույլ է տալիս իրականացնել վերահսկողություն հարկային հայտարարագրերի լրացման ճշգրտության և ամբողջականության, ինչպես նաև հարկատուների հարկային վերահսկողության՝ կառուցված ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների համադրման հիմքի վրա, որոնք ներկայացված են հարկային հայտարարագրերում, որի արդյունքում որոշվում են հարկատուները, որոնց նկատմամբ անհրաժեշտ է իրականացնել հարկային ստուգում: Այդ ստուգումների անցկացման համար հիմք են հանդիսանում տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության ընթացիկ տարվա ֆինանսատնտեսական գործունեության ցուցանիշների նշանակալի շեղումները, նախորդ ժամանակահատվածների համանուն ցուցանիշների համեմատ, կամ էլ համանուն տնտեսավարող սուբյեկտների միջին վիճակագրական ցուցանիշների շեղումները որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում: Նման վերլուծության անցկացումը թույլ է տալիս նշանակալիորեն կրճատել հարկային տեսչության աշխատակիցների կողմից հարկման ենթակա կազմակերպությունների ընտրության գործընթացը

և էականորեն բարձրացնում է հարկային մարմինների աշխատանքի արդյունավետությունը:

14. Հայաստանի Հարկային օրենսգրքում կիրառվում են «սխալ» և «սխալի հայտնաբերում» տերմինները, մասնավորապես սահմանվում են «հարկի վճարում կատարելու ժամանակ սխալի առկայության դեպքեր», «հարկ վճարողի կողմից հարկային մարմին ներկայացված հարկային հաշվարկում սխալների ինքնուրույն հայտնաբերման դեպքում դրանց ճշտման արդյունքներով կարող են ներկայացվել ճշտված հարկային հաշվարկներ», և շատ քիչ հարկատեսակների գծով սխալի հայտնաբերման դեպքեր: Սակայն, օրենսգրքում չկա որևէ սահմանում սխալներ գործած հարկ վճարողի կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման մասին, իսկ որ ամենակարևորն է՝ չկա սահմանված «հարկային սխալը» և ներկայացված չեն հարկային սխալներն ուղղելու ժամանակահատվածները կամ հետաձգման տուգանքները, բացառությամբ որոշ դեպքերի: Բացի այդ, հարկային օրենսգիրքը չի սահմանում դա իրավական տեսանկյունից և հարկային սխալների միջև չկա որևէ հստակ տարանջատում և այն դեպքերը, երբ հնարավոր է իրականացնել հարկային սխալի հայտնաբերում և ուղղում: Այս ամենի բացակայության պարագայում հարկային պարտավորությունների կատարման գրեթե բոլոր տեսակի սխալ գործողությունները կարգավորում են հարկային մարմինների և դատարանների կողմից: ՀՀ հարկային օրենսգրքում պետք է ներառել «հարկային սխալ» հասկացությունը, այն սահմանելով հետևյալ կերպ. «Հարկատուի՝ հարկային մարմնի կողմից ստուգման հետևանքով կամ ինքնուրույնաբար հայտնաբերած առանց դիտավորության թույլ տված թերացում»:

15. ՀՀ-ում հարկային վարչարարության կատարելագործման համար, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է.

- պետական հետևողական աջակցություն: Հարկային վարչարարության բարելավումը ենթադրում է բարձր մակարդակի քաղաքական օժանդակություն: Այդ օժանդակությունը պետք է կրի շարունակական և հետևողական բնույթ:

- քարձր մասնագիտական որակավորում ունեցող աշխատակիցների ներգրավում: Հարկային քարտի խումբների բոլոր փուլներում անհրաժեշտ են քարձր որակավորում ունեցող մասնագետներ առաջացած խնդիրների օպտիմալ լուծման համար: Մասնագիտական պատրաստվածություն հետ միասին անհրաժեշտ է ապահովել անձնակազմին անհրաժեշտ սարքավորումներ և ծրագրերով, ինչը էապես կքարձրացնի աշխատողների արտադրողականությունը:

- տնտեսական իրավիճակին համապատասխան ռազմավարության մշակում: Հարկային վարչարարության քարտեզավորմը պետք է համապատասխանի տվյալ երկրի պահանջներին, ինչպես նաև հարկային համակարգի իրավական դաշտի առանձնահատկություններին: Օտարերկրյա փորձի կրկնօրինակումն, ըստ էության, անարդյունավետ է, քանի որ այն հաշվի չի առնում տվյալ երկրում ձևավորված տնտեսական և քաղաքական առանձնահատկությունները: Ռազմավարությունը մշակելիս պետք է ապահովել նաև դրա ճկունությունը, ինչը թույլ կտա իրավիճակի և գործոնների փոփոխման դեպքում արագ արձագանքել դրանց:

- հարկատուների և հարկային մարմինների աշխատակիցների մոտիվացիայի քարձրացում: Հարկային վարչարարության արդյունավետության և թափանցիկության քարձրացման նպատակով անհրաժեշտ է քարձրացնել աշխատակիցների, ինչպես նաև հարկատուների շահագրգռվածությունը հարկերի հավաքագրման գործընթացում: Դրանք կարող են դրսևորվել հարկային արձակուրդների, աշխատավարձերի քարձրացման, տարբերակված աշխատավարձերի սահմանման և այլ մեթոդներով:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒ ԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

ՀՀ օրենքներ և նորմատիվային այլ ակտեր

1. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 07.07.2000թ, ՀՕ-79
2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 14.05.1997թ, ՀՕ-118

3. «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենք, 22.12.2010թ. ՀՕ-209-Ն
 4. «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002թ. ՀՕ-491-Ն
 5. «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 22.12.2012թ., ՀՕ-246-Ն
 6. «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագիր
 7. «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, 07.07.1998թ. ՀՕ-236
 8. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք 14.04.1997թ. ՀՕ-107
 9. «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 14.02.1994թ. ՀՕ-101
 10. «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 30.09.1997թ. ՀՕ-155
 11. «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 19.12.2012թ., ՀՕ-236-Ն
 12. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք 04.10.2016թ. ՀՕ-165-Ն
 13. Հարկային ռազմավարությունը ՀՀ-ում 1991-2013թթ
 14. ՀՀ ԿԱՊԵտական եկամուտների կոմիտե, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, Երևան 2016թ.
 15. Таможенный кодекс Таможенного союза // "Собрание законодательства РФ", 13.12.2010, N 50, ст. 6615.
 16. Налоговый Кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3
 17. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008г. №99-IV
 18. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года N 230
 19. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 года N 146-ФЗ
 20. Налоговый кодекс Грузии 27.03.2012 № 5942
 21. The Fiscal Code of Germany, 1 October 2002, BGBl. I S. 2178.
 22. The Tax Code of USA (common for states)
 23. Tax Codex and Tax Administration of France within EU
- Մասնագիտական գրքեր և հոդվածներ***
24. Ա.Գ. ճոճողորյան, Ս.Ս. Սուքիասյան, Դ.Ս. Ավետիսյան, «Հարկեր և հարկային հաշվառում», ՈԼՍ. ձեռնարկ, Երևան, Վան Արյան, 2007թ., 96 էջ :
 25. Գ. Կիրակոսյան, «Անցումային տնտեսության վերափոխումները», Երևան, 2002թ., 156 էջ :

26. Կ.Կ. Գրիգորյան «Չարկային իրավունքի հիմունքներ», Երևան 2007թ., 202 էջ :
27. Չարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը, Ռաֆայել Պապյան, Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա, #8 2012թ., էջ 34:
28. Չարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Չայաստանի Չանրապետությանը / Տ. Վ. Չարունյան և Ն. Ն. Եր.: ՉՉ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2016 թ. 333 էջ :
29. Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Չայաստանի Չանրապետությանը, Գիտական հոդվածների ժողովածու : Բ. Յ. Բաղդասարյան, «Չարկային բեռի գնահատման հարցի շուրջ», 2017թ., Երևան, էջ 60:
30. Վ.Լ. Չարունյան, Դ.Վ. Չարունյան, Տ.Վ. Չարունյան, Չարկեր և հարկազանձում / Եր.: ՉՉ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2010, 600 էջ :
31. А.В. Брызгалин. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике// Налоги. – 2009 г.– №2. –40 с.
32. А.В. Демин. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 330 с.
33. А.В. Перов, А.В. Толкушкин. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. — Москва: Юрайт-Издат, 2008. с.720
34. А.Г. Поршнева Налоговый менеджмент : учебное пособие. – Москва: Инфра-М. – 2003 г. – 318с.
35. Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. Издательство социально экономической литературы. Москва, 1962 г.- 684 с.
36. Б. А. Исаева. — СПб.: Питер, 2008 г. — 464 с:
37. Б. С. Мырзалиев, Государственное регулирование экономики: Учебник.— Алматы: «Нұр-Пресс», 2007.— стр 522
38. В. Б.Кухаренко, Н. Н. Тютюрюков. Налоговые системы зарубежных стран – Москва: РАГС, 2014 г. – 435 с.
39. В. В. Зозуля. Налогообложение природопользования: учебник и практикум для прикладного бакалавриата/— Москва: Издательство Юрайт, 2015 г. — 257 с.

40. В. В. Ковалева. Финансы. Изд. Второе — Москва, 2003г. 640 с.
41. В. Г. Пансков, Т. А. Левочкина. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для вузов/ — Москва: Издательство Юрайт, 2015 г. — 319 с.
42. В. Скрипченко. Налоги и налогообложение- СПб. : ИД «Питер»; Москва : Издательский дом «БИНФА», 2007 г. - 238 с.
43. В.А. Абрамов. Упрощенная система налогообложения/-10-е изд.- Москва: Ось-89, 2010 г.- 288 с.
44. В.А. Гюрджан. Налоги в Республике Беларусь: теория и практика в цифрах и комментариях: учебное пособие – Мн.: Светоч. – 2002 г. – 205с.
45. В.Г. Пансков. «Показатель налогового бремени» // Налоговая политика и практика. – 2009. - №3. – 88 с.
46. В.М. Пушкарева. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. Москва: ИНФРА-М, 1996 г. 192 с.
47. В.П. Вишневого. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монография - Донецк, 2006 г. – 150 с.
48. Г. Б. Поляка. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для СПО. — 2-е изд. — Москва: Издательство Юрайт, 2015 г. — 474 с.
49. Г.А. Воробей. Фискальное право Республики Беларусь "Налоги"(газета), 2011, N 42
50. Г.Н. Омуркожоева. Налоговое право Кыргызской Республики. Учебное пособие. – Бишкек: Изд-во КРСУ, 2010 г. – 245 с
51. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО. — 2-е изд.,— Москва : Издательство Юрайт, 2016 г. — 495 с.
52. Д.Г. Черник Д. Г., М.Ю. Алексеев, Н.А. Брусиловская Н.А. и др. Налоги: Учебное пособие для вузов / Под ред. Черника. - 4-е изд.,- Москва: Финансы и статистика, 2009 г. –120 с.
53. Д.Г. Черник. Налоги в рыночной экономике: учебник / Д.Г. Черник. – Москва: Финансы, ЮНИТИ. – 1997г. – 193с.
54. Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. Налоговые системы зарубежных стран. – Москва: Дашков и Ко, 2013. – 560 с.
55. Е.Г. Каштанова. Налоговые системы Европы и Америки: учебное пособие/Е.Г. Каштанова. – Мн.: МИЦ РИВШ БГУ. – 1999 г. – 203с.
56. Е.Н. Домбровская. Налоги и налогообложение: курс лекций /Е.Н. Домбровская, Е. А. Коровушкин. – Витебск: УО «ВГТУ», 2013. –88 с.

57. И. С. Большухина. Налоги и налогообложение: учебное пособие/И.С. Большухина. – Ульяновск : УлГТУ, 2012. –137 с.
58. И.С. Шунькою Налогообложение. Практикум. – Минск: ИВЦ Минфина, 2008 г. – 280 с.
59. К. Маркс. Капитал: Капитал. Критика политической экономии, Том 1/ ЭКСМО, 2016 г. - 1200 с.
60. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. Налоги и налогообложение: учебник для прикладного бакалавриата — МОСКВА : Издательство Юрайт, 2014. — 503 с.
61. М. Романовского, О. Врублевской. Налоги и налогообложение. 6-е изд., доп.– СПб.: Питер, 2009. – 528с.
62. М.А. Поукока, А.Х. Тейлора. Финансовое планирование и контроль:– Москва: ИНФРА–М., 1996. – 479с.
63. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть. Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия - Москва: Волтерс Клувер, 2009. - 172 с.
64. М.В. Мельник, В.Г. Когденко. Экономический анализ в аудите: Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Финансы и кредит", "Налоги и налогообложение" - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2013 г.. - 543 с
65. М.Е. Косов., Р.Г.Ахмадеев , В.Ф.Шаров , Региональные и местные налоги: учебное пособие для студентов вузов, ЮНИТИ-ДАНА, 2015 г., 227 с.
66. М.М. Купцов. Денежное обращение, финансы, кредит и налоговая система: Учеб. пособие / М.М. Купцов. - Москва: РИОР, 2007. - 120 с.
67. М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев, Н.Н. Тютюрюков. Налоговые системы зарубежных стран: СНГ. - Москва: Гелиос АРВ, 2002. 624 с.
68. Н. Н. Тютюрюков. Налоговые системы зарубежных стран. –Москва: Дашков и Ко, 2012. – 466 с.
69. Н.В. Фирфарова. О сотрудничестве в рамках ЕАЭС и механизме взимания НДС // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. N 6. С. 67 - 75.
70. Н.В. Миляков. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд.,– МОСКВА, 2007. – 509 с.
71. Н.Л. Хантаева, Теоретические основы налогообложения: Уч. пособие. – Улан-Удэ.: Издательство ВСГТУ, 2006. –176 с.

72. Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах: Учебное пособие. - Москва: Проспект, 2016 г. - 224 с.
73. Налоги и налогообложение: учебник [Электронный ресурс]; Региональный финансово-экономический техникум. — Курск, 2010. — 356 с.
74. С.И. Адаменкова, Практическое налогообложение /С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик, Л.И. Тарарышкина /под общей ред. С.И. Адаменковой. — Минск : Регистр, 2015. —484 с.
75. С.И. Адаменкова. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании (теория и практика) : учебное пособие / С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик. – Мн.: ООО «Элайда». – 2005. – 190с.
76. Т.И. Левкович, В.А. Стасенко. Налоги Беларуси: теория, методика и практика: учеб. Пособие/- Мн.: Белпринт, 2001 г. - 544 с.
77. Т.Ф. Юткина. Налоги и налогообложение. Москва: ИНФРА-М, 1998 г.- 384 с.
78. Ю.Д. Шмелев. Основы налогов и налогообложения. Учебное пособие. – Москва: ГУУ, 2004.
79. A. Rust and C. Micheau, 'State aid and tax law', Wolters and Kluwer, 2013, (ISBN 978-90-411-4557-1)
80. Agustín José Menéndez, Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law, Springer-Science+Business Media, B.V., 1st edition, 2001, page 228
81. Bill McCloskey, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), page 70.
82. Carey, D., and J. Rabesona, 'Average effective tax rates on capital, labour and consumption', paper presented at the CESifo conference on measuring the tax burden on labour and capital, Venice, July 2002.
83. Devereux M.P. and Griffith R., 'Evaluating Tax Policy for Location Decisions', International Tax and Public Finance, Vol. 10, No 2, pp. 107–126, 2003.
84. Doing Business in Germany, Crowe Horwath Germany, 2017, page 10,24.
85. "French taxes", *French government. 2014*. Retrieved 2014-03-20.
86. FORUM ON TAX ADMINISTRATION Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series (2010) <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>
87. In the World of Scientific Discoveries , 2013, Issue 47.10, p211-217
88. Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle, The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, 2nd edition, The Urban Institute Press, Washington, D.C., page 431-432

89. Kaplow, Louis, and Steven Shavell, 2002. "On the Superiority of Corrective Taxes to Quantity Regulation." *American Law and Economics Review* 4 (1).
90. M. Schippers, 'Company tax integration in the European Union' *EC Tax Review*, 2013/5, p. 258
91. Mac-Culloch, John-Ramsay, *The principles of political economy*, Edition 7, London, 1885 - pp: 180
92. Matheson, Thornton, 2010. "Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence." Working Paper. International Monetary Fund, Washington, DC.
93. Mendoza, E. G., Razin, A., and L. L. Tesar, 'Effective tax rates in macroeconomics. Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption', *Journal of Monetary Economics*, Vol. 34, pp. 297–323, 1994.
94. OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development, *Revenue Statistics 2011 edition*, Paris, 2011.
95. *Philosophical foundation of tax law*. Edition 1 by Monica Bhandari. - Oxford University Press, 2015, p. 218
96. *Principles of Taxation*, Musonda Kabinga, BA; reviewed by Dr. Jorg Alt SJ, MA, BD; Emmanuel Tendet Kiprotich, BA, Paper 5 of the Introduction to the Project "Tax Justice & Poverty", 2016
97. Romer, Christina D., and David H. Romer. 2010. "The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks." *American Economic Review*. 100 (3).
98. Ronald L. Watts, Paul Hobson, *Fiscal Federalism in Germany*, Montreal and Kingston: McGillQueen's University Press, December 2000, page 320
99. S.P.Gupta, Peter Knight, Yin-Kann Wen, *Intergovernmental Fiscal Relations and Macroeconomic Management in Large*, The International Bank Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, D.C., USA, 1993, page 318

ԷԼ ԵԿՏՐՈՆԱԿ ԻՆ ԿԱՅ ՔԵՐ

100. ՀՀ Ազգային վիճակագրական ծառայությունն պաշտոնական կայք՝ www.armstat.am
101. ՀՀ Ֆինանսների նախարարությունն պաշտոնական կայք՝ www.minfin.am

102. ՀՀ հարկային ծառայությունների պաշտոնական կայք՝
www.taxservice.am
103. Գերմանիայի Դաշնություն Գանձապետարանի պաշտոնական կայք՝ www.bundesfinanzministerium.de
104. ԱՄՆ-ի կառավարության պաշտոնական կայք՝
<https://www.usa.gov/taxes>
105. <https://investingeorgia.org/ru/georgia/taxation>
106. <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>
107. <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>