

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒ ՎԵՐԱԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵՓՈՒՆՈՒՄՆԵՐԻ ՍՈՑԻԱԼԱԿԱՆ ՈՒՂՂԱԾՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԻ ՇՈՒՐՋ

Հ. Ա. ՄԱՐԶՊԱՆՅԱՆ, Ա. Մ. ԿԻՐԱԿՈՍՅԱՆ

Շուկայական տնտեսության կայացմանը զուգընթաց ավելի ակնհայտ են դառնում մակրոտնտեսական կարգավորման ենթակա այն հիմնահարցերը, որոնք չեն կարող լուծվել ինքնաշխատ մեխանիզմով: Նոր համակարգին անցման հետ կապված տնտեսական վերափոխումները, այդ թվում՝ հարկային նոր համակարգի ներդրումը, վերջին հաշվով, պետք է ուղղված լինեն հասարակության ամենալայն խավերի կենսապայմանների շոշափելի բարելավմանը: Սակայն հայտնի է նաև, որ տևական տնտեսական ճգնաժամով ուղեկցվող վերափոխումները հատկապես անցման սկզբնական փուլերում ծնունդ են լրջագույն սոցիալական հիմնախնդիրներ, որոնց լուծման ճիշտ ուղիների ընտրությունը մեծապես պայմանավորված է կառավարության վարած տնտեսական քաղաքականության (մասնավորապես՝ հարկային քաղաքականության) նպատակամետությամբ:

Հայաստանում սոցիալական հիմնախնդիրների սրվածությունը հատկապես ցավազին դրսևորվեց 1991-1994 թթ.: Պլանային տնտեսությունից շուկայական տնտեսությանն անցման սկզբնական վերափոխումները զուգակցվում էին բնակչության կենսամակարդակի կտրուկ անկման և եկամուտների շեշտակի տարբերակման երևույթներով: Ընդ որում, անցման սկզբնական շրջանում այդ տարբերակումն ընթանում էր տնտեսական գլխապտույտ անկման և գերադաճի պայմաններում, որոնք էլ ավելի էին խորացնում անհավասարությունը և սոցիալական անարդարությունը՝ դրանով իսկ սահմանափակելով նաև տնտեսական աճի և կենսամակարդակի բարձրացման հնարավորությունները:

Տնտեսական և սոցիալական հարաբերությունների պետական կարգավորման կարևորագույն լծակներից մեկը հարկային քաղաքականությունն է, որի գիտականորեն հիմնավորված ճկուն մեխանիզմը հնարավորություն է տալիս որոշակի ֆինանսական ռեսուրսներ կենտրոնացնել կառավարության ձեռքում և դրանք ուղղել նպատակային ծրագրերի իրականացմանը: Հարկերի միջոցով պետությունը մասնավորապես վերաբաշխում է ձեռնարկությունների շահույթի և քաղաքացիների եկամտի մի մասը՝ այն ծառայեցնելով սոցիալ-տնտեսական առաջնահերթ հիմնախնդիրների լուծմանը:

ՀՀ ներկայիս հարկային քաղաքականության նպատակային ուղղվածությունը հակիրճ կարելի է բնութագրել հետևյալ կերպ. այն ուղղված է հարկային բեռի թեթևացմանը և օպտիմալ վերաբաշխմանը, օտարերկրյա ներդրումների խթանմանը, գյուղատնտեսության զարգացմանը, արտահանող ձեռնարկությունների համար բարենպաստ պայմանների ստեղծմանը: Այդպիսի ուղղվածության պայմաններում պետական եկամուտների կայուն աճ ապահովելու խնդիրը պահանջում է արմատավորել հարկման միասնական մոտեցում բոլոր հարկատուների նկատմամբ (ըստ դրանց իրավական կարգավիճակի և անկախ կազմակերպչաիրավական ձևերից), ստեղծել հավասար նրջակցային պայմաններ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար, առանձին հարկատուների հարկային արտոնություններ տրամադրելու փոխարեն նրանցից պռավել կարիքավորներին հատկացնել նպատակային փոխհատուցում, անընդհատ կատարելագործել հարկային վարչարարությունը: Հայաստանում կիրառվող առանձին հարկատեսակների սոցիալական ասպեկտների ստորև կատարվող վերլուծությունը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ ձևավորված ժամանակակից հարկային համակարգը հիմնականում բավարարում է այդ պահանջները:

Այսպես, 1998 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած «եկամտահարկի մասին» ՀՀ

նոր օրենքով ֆիզիկական անձանց չհարկվող եկամուտների մակարդակը ամսական երկու հազար դրամից բարձրացվեց մինչև ութ հազարի: Անհրաժեշտ է նշել, որ ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 1999 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ է մտել «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, որով եկամտահարկով չհարկվող շեմը սահմանվել է ամսական 17 հազար դրամ: Այդ օրենքով մատչելի է նաև 2000 թվականից ամսական չհարկվող շեմի հետագա բարձրացում՝ 28 հազար դրամ: Հարկային դրույքաչափերի միաժամանակյա փոփոխության արդյունքում եկամուտների բուլլոր մակարդակներում կատարված հարկային բեռի նվազեցումն ակնհայտ է: Ընդ որում, եթե եկամուտների վերին մակարդակներում հարկային բեռի թթեւացումը զգալի չէ, ապա ցածր և միջին եկամուտների պարագայում նվազեցումը շեշտակի է: Վերը նշված փոփոխությունները ֆիզիկական անձանց եկամուտների ամսական չհարկվող շեմը նվազագույն սպառողական զանբյուրի արժեքին մոտեցնելու նպատակ են հետապնդում:

Նման սոցիալական ուղղվածություն ունեցող քայլերի շարքում պետք է նշել նաև, որ համաձայն «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի՝ հարկային տարում հարկատուի համախառն եկամուտը լրացուցիչ նվազեցվում է եկամտի ստացման յուրաքանչյուր ամսվա համար **քսան հազար** դրամի չափով, եթե այն ստանում են հետևյալ ֆիզիկական անձինք.

ա) ՀՀ ազգային հերոսները, նախկին Խորհրդային Միության հերոսները, «Փառքի» երեք աստիճանի շքանշաններով պարգևատրված անձինք,

բ) երկրորդ աշխարհամարտի հաշմանդամները և այն անձինք, ովքեր հաշմանդամ են դարձել Հայաստանի Հանրապետությունը, նախկին ԽՍՀՄ-ը պաշտպանելիս կամ զինվորական այլ պարտականություններ կատարելիս վիրավորվելու, կոնտուզիայի, խեղման կամ ռազմաճակատում գտնվելու հետ կապված հիվանդության հետևանքով, նախկին պարտիզաններից՝ հաշմանդամները, ինչպես նաև կենսաթոշակային օրենսդրությանը համապատասխան զինծառայողների՝ վերը նշված խմբերին հավասարեցված մյուս հաշմանդամները.

գ) Հայաստանի Հանրապետության և նախկին ԽՍՀՄ օրենսդրությանը համապատասխան հերոսուհի մայրերը,

դ) երկրորդ աշխարհամարտի մասնակիցները, ինչպես նաև ԽՍՀՄ-ի պաշտպանության այլ մարտական գործողությունների մասնակից այն զինծառայողները, ովքեր ծառայել են գործող բանակի կազմում ընդգրկված զորամասերում, շտաբներում ու հիմնարկներում, և նախկին պարտիզանները,

ե) մանկուց հաշմանդամները, 1-ին և 2-րդ խմբի հաշմանդամները,

զ) այն անձինք, ովքեր հիվանդացել և ատոմային օբյեկտների վթարների հետևանքով տարել են ճառագայթային հիվանդություն, մասնակցել են այդպիսի վթարների վերացմանը՝ օտարացման գոտու սահմաններում, վթարի հետևանքների վերացման ժամանակաշրջանում զբաղվել են ատոմային օբյեկտները շահագործելով կամ այլ աշխատանքներով:

Հարկային տարում հարկատուի համախառն եկամուտը լրացուցիչ նվազեցվում է եկամտի ստացման յուրաքանչյուր ամսվա համար **ութ հազար** դրամի չափով, եթե այն ստանում են հետևյալ ֆիզիկական անձինք.

ա) Հայաստանի Հանրապետությունը և նախկին ԽՍՀՄ-ը պաշտպանելիս կամ զինվորական այլ պարտականություններ կատարելիս մահացած զինծառայողների, ինչպես նաև ծառայողական պարտականություններ կատարելիս զոհված պետական ծառայողների ծնողները և անուհիները,

բ) օտարերկրյա պետություններում ծավալված մարտական գործողությունների ընթացքում զինվորական պարտականություններ կատարած զինծառայողները,

գ) համատեղ ապրող և մշտական խնամք պահանջող մանկուց հաշմանդամին, 1-ին խմբի հաշմանդամին խնամող ծնողներից մեկը (իրենց ընտրությամբ), անուսինը, խնամակալը,

դ) խնամքի տակ տարիքային կենսաթոշակ ստացող ծնողներ կամ անչափահասներ ունեցող 3-րդ խմբի հաշմանդամները:

Անհրաժեշտ է նաև նշել, որ վերը ներկայացված դրույթները սահմանված են ԱԴՀ-ի մի շարք պետությունների կողմից վավերացված՝ **«Հայրենական Սեծ պատերազմի մասնակից»**

ների և հաշմանդամների, այլ պետությունների տարածքում մարտական գործողությունների մասնակիցների, զոհված զինծառայողների ընտանիքների համար արտոնությունների և երաշխիքների փոխադարձ ճանաչման մասին համաձայնագրով»¹:

«Եկամտահարկի մասին» օրենքին զուգահեռ ընդունված «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» օրենքով հարկային բեռի էական թեթևացում կատարվեց նաև սոցապ մասհանումների գծով: Բացի այն, որ գործատուի համար դրույքաչափերը նախկինում գործող 34 տոկոսի փոխարեն սահմանվեցին 32-ից մինչև 22 տոկոս (կախված վճարվող աշխատավարձի զումարից), միաժամանակ սահմանվեց գործատուի և վարձու աշխատողի կողմից վճարման ենթակա պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարի առավելագույն չափ՝ 13 հազ. դրամ: Դետագայուն վերը նշված օրենքում կատարված փոփոխությամբ գործատուի կողմից վճարվող սոցիալական ապահովագրության վճարների համար սահմանվեց 28 տոկոս միասնական դրույքաչափ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում ևս կարևորագույն փոփոխություններ են կատարվել հարկային բեռի շեշտակի նվազեցման առումով: Հարկվող շահույթի նկատմամբ նախկինում կիրառվող առավելագույն դրույքաչափը 30 տոկոսից ներկայումս 25 տոկոսի հասցնելու հետ մեկտեղ (ընդ որում, նախկինում առավելագույն դրույքաչափը գործում էր սկսած տարեկան 1081 դրամ հարկվող շահույթի մակարդակից՝ ներկայիս 7 մլն. դրամի փոխարեն), հարկային բեռի նվազեցմանը զգալիորեն նպաստել է նաև հարկվող շահույթի որոշման մեխանիզմի փոփոխությունը: Նոր օրենքը հնարավորություն է տալիս հարկատուի նախորդ տարիների վնասը նվազեցնել հաջորդ տարիների շահույթից՝ առանց որևէ ժամկետային կամ զումարային սահմանափակման, և դրանով իսկ վերացնում է հարկային պարտավորությունների ծավալի վրա տնտեսական ցիկլի տևողության բացասական ազդեցությունը: Օրենքում ամրագրված անորտիզացիոն մասհանումների՝ նախկինից զգալիորեն բարձր նորմաները հարկային պարտավորությունների տարածման կետման և կատարված ներդրումների արագ հետզման առավել մեծ հնարավորություններ են տալիս: Օրինակ՝ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի՝ հաշվողական և համակարգչային տեխնիկայի համար անորտիզացիայի նվազագույն ժամկետը սահմանված է 1 տարի: Ինչ վերաբերում է օտարերկրյա ներդրումներին, ապա նույն օրենքի 39-րդ հոդվածի համաձայն, եթե օտարերկրյա ներդրումներով ռեզիդենտի (բացառությամբ բանկերի) կանոնադրական կապիտալում օտարերկրյա ներդրողների փաստացի կատարած ներդրման ընդհանուր արժեքը 1998 թվականի հունվարի 1-ից հետո կազմում է առնվազն 500 մլն. դրամ, ապա ռեզիդենտի շահութահարկի զումարը նվազեցվում է 100 և (կամ) 50 տոկոսով կախված, մասնավորապես, ռեզիդենտի կանոնադրական կապիտալում օտարերկրյա ներդրման սահմանված չափաքանակը լրանալու տարեթվից:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» օրենքների ընդունմամբ 1997 թվականից Հայաստանի հարկային քաղաքականության մեջ անցում կատարվեց հարկման «նշանակման վայր» («սպառման վայր») սկզբունքին: Դա, իհարկե, էապես ընդլայնեց հարկման բազան, սակայն նպատակը միայն ֆիսկալ չէ և ունի երկարաժամկետ տնտեսական քաղաքականության իրագործմանը նպաստելու խնդիր: Ունենալով արտաքին առևտրի հաշվեկշռի զգալի դեֆիցիտ (այդ թվում՝ ԱՊՀ անդամ երկրների հետ) մինչև 1997 թվականի հուլիսի 1-ը «ժազման վայրի» սկզբունքի կիրառումը նշանակում էր մեր երկրում սպառողների կողմից այլ երկրների բյուջեների ուղղակի ֆինանսավորում, քանի որ սպառվող ապրանքների և ծառայությունների գնի մեջ ներառված հարկերն, ըստ էության, մնում էին այն երկրի բյուջեում, որտեղ դրանք արտադրվել են: Դա առավել ևս վտանգավոր էր դառնում այն դեպքում, երբ ԱՊՀ անդամ որոշ երկրներ սկսում էին կիրառել անուղղակի հարկերի տարբեր դրույքաչափեր:

«Նշանակման վայր» սկզբունքի կիրառումը հանգեցրեց նաև համրապետությունից արտահանվող բոլոր ապրանքների նկատմամբ ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի զրոյական դրույքաչափի կիրառմանը: Սա նշանակում է, որ արտահանման դեպքում արտահանողը ոչ միայն չի վճարում, օրինակ, ավելացված արժեքի հարկ, այլև ետ է ստա-

¹ Տե՛ս «Социальная политика», Исполнительный секретариат Содружества Независимых Государств, гл. ред. И. М. Коротченя, Минск, 1995, էջ 91-111:

Մում մատակարարներին իր վճարած հարկի գումարները և արտաքին շուկայում մյուս բոլոր գործակալների հետ հավասար մրցակցելու հնարավորություն է ստանում: Վերջինս տեղական արտադրողին ազատում է արտահանման ժամանակ երկրի ներսում անուղղակի հարկերի քաղաքականության ազդեցությունից և պայմաններ ստեղծում լավագույնս մրցակցելու այն շուկաներում, որոնք նրա արտադրանքի հիմնական կլանողներն են: Այս սկզբունքի կիրարկումը նպաստեց ինչպես հարկման բազայի ընդլայնմանը, այնպես էլ արտահանման խթանմանը:

Հարկային բեռի թեթևացման առումով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում ևս կատարվել են լուրջ փոփոխություններ: Նախկինում այն անծիմք, որոնք համար ընթացիկ եռամսյակին անմիջապես նախորդող չորս եռամսյակների ընթացքում ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարքների գծով իրացումից ստացված հասույթի ընդհանուր ծավալը պակաս էր մեկ միլիոն դրամից, հարկ վճարող էին համարվում այն պահից, երբ որևէ գործարքի իրականացմամբ տվյալ եռամսյակի և դրան նախորդող երեք եռամսյակների ընթացքում այդ գործարքներից ստացված հասույթի ընդհանուր ծավալը գերազանցում էր մեկ միլիոն դրամը: Այդ պահից ԱԱՀ հաշվարկվում և վճարվում էր մեկ միլիոն դրամը գերազանցող մասի համար: Հետագայում այս՝ փաստորեն չհարկվող շրջանառությունը սահմանվեց 2 մլն. դրամ, իսկ 1999 թվականի հունվարի 1-ից ռւժի մեջ մտած օրենքով՝ 3 մլն. դրամ:

Նկատի առնելով այն հանգամանքը, որ մեր հանրապետության արտաքին առևտրում Ռուսաստանը գերակշռող տեղ է գրավում, Հայաստանը չի կարող որևէ կերպ չարձագանքել ՌԴ հարկային բնագավառում կատարվող փոփոխություններին, մասնավորապես՝ 1999 թվականի մարտի 3-ին Պետդուրմայի ընդունած օրենքին, համաձայն որի Ռուսաստանում հուլիսի 1-ից ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափը սահմանվում է 15 տոկոս, իսկ 2000 թվականից՝ 10 տոկոս:

Այս փոփոխությունների արդյունքում ռուսաստանյան ապրանքների գների զգալի անկում տեղի կունենա, որը կբարձրացնի նրանց մրցունակությունը համաշխարհային շուկայում: Եթե ընդունենք, որ Հայաստանում ռուսաստանյան ապրանքների շուկան հիմնականում մրցակցային է, ապա այդ ապրանքների համեմատաբար ցածր գները Հայաստանում կազդեն համապատասխան ապրանքատեսակների գների իջեցման ուղղությամբ, որի արդյունքում վերջիններին սպառողական պահանջարկը կավելանա: Դրա ուղղակի հետևանքը կլինի Հայաստանի ինչպես ներքին արտադրության աճը, այնպես էլ Ռուսաստանից ներմուծման ավելացումը՝ տվյալ ապրանքների աճած սպառողական պահանջարկը բավարարելու համար: Ընդ որում, լավագույն դեպքում Հայաստանում տվյալ ապրանքատեսակի արտադրությունը և ներմուծումը կաճեն՝ պահպանելով այն համամասնությունը, որը գոյություն ուներ մինչ վերը նշված օրենսդրական փոփոխությունը: Եթե հաշվի առնենք, որ սպառողական ապրանքների պահանջարկը Հայաստանում բավարարվում է հիմնականում ներմուծման հաշվին, ապա կարելի է ենթադրել, որ Ռուսաստանում ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափի իջեցման ուղղակի հետևանքը կարող է լինել Հայաստանի արտաքին առևտրի հաշվեկշռի դեֆիցիտի էլ ավելի մեծացումը:

Մեր կարծիքով, արտաքին առևտրի հաշվեկշռի դեֆիցիտի կրճատման նպատակով անհրաժեշտ է Հայաստանում ևս ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափը իջեցնել: Այն կհանգեցնի գների՝ իջեցմամբ՝ պայմանավորված սպառման աճին, եկամուտների որոշակի աճի և տնտեսության սովորական հատվածի կրճատման շնորհիվ հարկման բազայի մեծացմանը, տեղական արտադրողի մրցունակության պահպանմանը:

«Պուլքահարկի մասին» ՀՀ նոր օրենքի ընդունմամբ (ուժի մեջ է մտել 1998 թվականի հունվարի 1-ից) հարկին տրվեց առավելապես սոցիալական ուղղվածություն: Եթե նախկինում շինությունների համար հարկի գումարը կապվում էր շինության արժեքի և դրանում բնակվողների թվի հետ, որը կարող էր որևէ առնչություն չունենալ հարկատուի նյութական վիճակի հետ, ապա ներկայումս հարկի դրույքաչափերի տարբերակման հիմք է հանդիսանում միայն շինության արժեքը: Ի դեպ, օրենքի հիմքում դրված գնահատման մեթոդի կիրառման արդյունքում ստացվում է շինության շուկայական արժեքի շուրջ քսան տոկոսի չափով թերագնահատում: Հաշվի առնելով, որ գույքահարկը գրեթե ամբողջությամբ մուտքագրվում է համայնքի բյուջե և դրանով իսկ ծառայում է ավելի շատ համայնքային, քան հա-

մապետական խնդիրների լուծմանը, օրենքով համայնքի ավագանուն հնարավորություն է տրվում սահմանել գույքահարկի որոշակի արտոնություններ և դրանով իսկ համայնքի տարածքում վարել որոշակի սոցիալական և տնտեսական քաղաքականություն:

Ներկայացնենք անցումային տնտեսության մեջ հարկային բեռի օպտիմալ վերաբաշխմանն ուղղված հարկային համակարգի բարեփոխման հիմնական ուղղությունները:

Առաջին ուղղության ռեզիլիենտ հարկային բեռի մի մասի տեղափոխումն է ձեռնարկություններից բնակչության վրա: Չբացառելով ձեռնարկությունների հարկային բեռի նվազեցման անհրաժեշտությունը՝ պետք է քննարկել նաև բնակչության եկամուտներից գանձվող հարկերի բարձրացման հետևանքները: Որպեսզի վերը նշված գործընթացն անցնի առանց քիչ թե շատ լուրջ սոցիալական բախումների, անհրաժեշտ է ձեռնարկել մի շարք միջոցառումներ.

1. Ընդլայնել հարկման բազան՝ սահմանելով հարկատուների ճոր կատեգորիաներ և հարկման ենթակա եկամտի ճոր աղբյուրներ: Հայաստանի Հանրապետությունում հարկման ենթակա եկամտի ճոր աղբյուր կարելի է սահմանել զինծառայողների եկամուտները, որոնք այժմ ամբողջությամբ հանվում են հարկատուի համախառն եկամտից: Միաժամանակ կարելի է եկամտահարկով հարկել նաև ֆիզիկական անձանց՝ տոկոսների ձևով ստացվող եկամուտները: Սակայն չպետք է մոռանալ, որ այս մոտեցման կիրառումը, ի տարբերություն զինծառայողների եկամուտների հարկման, կխոչընդոտի վարկային հաստատություններում բնակչության խնայողությունների ընդլայնմանը, որը կսահմանափակի արտադրական և սոցիալական ներդրումների ուղղվող կազմակերպված դրամական շուկայի ռեսուրսները:

2. Կիրառել եկամտահարկի դրույքաչափերի ճոր սամոդակ և անսական չհարկվող եկամտի ճոր մակարդակ:

3. Հիմնական աշխատանքից դուրս ստացված եկամուտները հարկել առավելագույն դրույքաչափով՝ անկախ եկամտի մակարդակից:

4. Քանի որ հարկային արտոնությունների հաշվառումը և վերահսկումը բավականին բարդ և աշխատատար գործընթաց է, նպատակահարմար է հարկային արտոնությունների տրամադրման փոխարեն օգտագործել բյուջետային ֆինանսավորման, վարկավորման և տրանսֆերտային վճարումների համակարգը:

Գնահատելով առաջարկված միջոցառումները՝ կարելի է եզրակացնել, որ դրանց իրականացումը կբերի միջին եկամուտ ստացող քաղաքացիներից գանձվող հարկերի ուղղակի ավելացման: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ վերջիններս տնտեսական բարեփոխումների սոցիալական հիմքն են՝ բնակչության կենսամակարդակի անկմանը հանգեցնող հարկման սկզբունքների փոփոխություններն անընդունելի են: Ձեռնարկությունների հարկային բեռի կրճատումը ֆինանսավորելու համար պետք է փնտրվեն ճոր ուղիներ:

Երկրորդ մոտեցման ռեզիլիենտ հարկային բեռի տեղաշարժն է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց եկամուտներից դեպի վերջիններիս անշարժ գույքը, անշարժ գույքի և արժեթղթերի հետ գործարքները: Այս մոտեցումը ևս ունի իր թերությունները, քանի որ այն հաշվի չի առնում տնտեսության իրական վիճակը և ձեռնարկությունների մեծամասնության ֆինանսական դրությունը: Ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությունում ձեռնարկությունների հաշվեկշիռներում արժեքային արտահայտությամբ հաշվառված գույքը ենթակա չէ հարկման գույքահարկով: Սա նպատակ է հետապնդում խրախուսել աշխատատար արտադրության փոխարեն կապիտալատար արտադրության զարգացումը՝ միաժամանակ նպաստելով գիտատեխնիկական առաջընթացի զարգացմանը: Հակառակ դեպքում տնտեսության մի շարք ոլորտներ, որտեղ շահութաբերության մակարդակը ցածր է, իսկ ֆոնդազինվածությունը՝ միջին մակարդակից բարձր, կգտնվեն անմխթար վիճակում (օրինակ՝ մետալուրգիան, շինարարությունը, տրանսպորտը և այլն):

Ոչ պակաս կարևոր է շահութահարկի կանխավճարների հարցը: Բյուջետային ծախսերի ճկունությունն ապահովելու համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը նախատեսում է հարկի անսական կանխավճարների՝ նախորդ տարվա հարկի գումարի 1/16-ի չափով: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ արտադրանքի նախագծման, թողարկման, առաքման և առաքված արտադրանքի դիմաց փաստացի վճարման պարբերաշրջանի միջին տևողությունը Հայաստանում մոտավորապես 60-90 օր է (լայնված տնտեսության ոլորտից), ակընհայտ է դառնում, որ այս մոտեցումն անընդունելի է:

Բանն այն է, որ շատ դեպքերում ձեռնարկությունները* չունեն առկա ֆինանսական (դրամական) միջոցներ կանխավճարները կատարելու համար: Այս դեպքում վճարումները կատարվում են շրջանառու միջոցների հաշվին, որոնք հետագայում վերականգնվում են արտադրանքի իրացումից ստացված հասույթից: Հետևաբար, ժամանակն է հրաժարվել ամսական կանխավճարների գաղափարից և այն փոխարինել կանխավճարների կատարման եռամսյակային մոտեցմամբ: Սա հնարավորություն կտա ձեռնարկություններին խուսափել կանխավճարները սեփական շրջանառու միջոցների հաշվին կամ բանկերի կողմից տրամադրված վարկերի հաշվին ֆինանսավորելուց, միաժամանակ կնպաստի ձեռնարկությունների միջև փոխադարձ թերվճարումների վերացմանը:²

Ակնհայտ է վերջին մի քանի տարիներին պետական բյուջեի եկամուտների նկատելի աճը: Սա արդյունք է, մասնավորապես, տնտեսական ակտիվության որոշակի բարձրացման և, հիարկե, հարկային վարչարարության կատարելագործման: Վերջին 4 տարիներին հարկային եկամուտների զգալի աճը նկատելի է ստորև ներկայացվող աղյուսակից.

Աղյուսակ 1.

ՀՀ հարկային եկամուտները* (հազ. դրամ)²

ՏԱՐԵԹԻՎԸ	Բացարձակ արժեքով	ՀՆԱ-ի նկատմամբ	Աճը նախորդ տարվա նկատմամբ
1996	71 787 170.0	10.8%	-----
1997	103 131 353.8	12.9%	43.6%
1998 *	130 399 303.0	13.9%	26.4%
1999 **	160 071 994.0	14.6%	22.7%

* Ներառյալ պետական տուրքերի գծով եկամուտները:

** 1999 թվականի տվյալները հաշվարկային են:

Վերը նշվեց, որ ներկայիս հարկային քաղաքականությունն ուղղված է հարկային բեռի թեթևացմանը, գործարար ակտիվության վրա դրա բացասական ազդեցության բացառմանը, հարկային բեռի օպտիմալ վերաբաշխմանը և այլն: Մինչև նույն ժամանակ, դատելով վերը բերված տվյալներից, կարելի է տեսնել, որ ինչպես բացարձակ արժեքով, այնպես էլ ՀՆԱ-ի համեմատությամբ հարկային մուտքերն աճել են: Իրականում հարկային եկամուտների մասն աճը բոլորովին էլ չի նշանակում հարկային բեռի ավելացում, քանի որ այն մեծ մասամբ պայմանավորված է հարկային վարչարարության կատարելագործմամբ: Մասնավորապես.

1) Հարկային վարչարարության կատարելագործման տեսանկյունից խիստ կարևոր նշանակություն ունեցան «Հայաստանի Հանրապետությունը ներմուծվող ակցիզային հարկով հարկման ենթակա որոշ ապրանքների դրոշմավորման մասին» կառավարության ս. թ. հունիսի 10-ի թիվ 175 և «Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրվող ակցիզային հարկով հարկման ենթակա որոշ ապրանքների դրոշմավորման մասին» հունիսի 12-ի թիվ 178 որոշումները, որոնցով սահմանվում է ներմուծվող և հանրապետությունում արտադրվող ոգեւից խմիչքների և ծխախոտի արտադրանքի պարտադիր դրոշմավորման կարգը: Այս միջոցառումն ուղղված էր հարկային կարգապահության ամրապնդմանը, հարկումից խուսափելու հնարավորության սահմանափակմանը և պետական բյուջեի անուղղակի հարկերի գծով ընթացիկ եկամուտների ավելացմանը: Այն, հիարկե, նպաստեց նաև հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխմանը՝ գործունեության միևնույն տեսակով զբաղված տնտեսավարող սուբյեկտների համար նահանգելով մրցակցային հավասար պայմաններ: Դրոշման կիրառումն ապահովեց պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների ներմուծման իրական ծավալների հայտարարագրումը և դրան համապատասխան հարկային պարտավորությունների կատարումը:

² Կազմված է ըստ ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալների:

2) Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշմամբ հաստատվեց գործու-
նեության տարբեր ոլորտներում հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների ներդրման ժամանա-
կացույցը, համաձայն որի արդեն 1999 թվականի հունվարի 1-ից իրականացվեց հսկիչ-դրա-
մարկղային մեքենաների կիրառումը մի շարք կարևորագույն ոլորտներում (խանութների
միջոցով իրականացվող առևտուր, վարսավիրանոցների գործունեություն, հյուրանոցային
գործ, ավիատոմսերի վաճառք, վառելանյութի վաճառք, սաունաների և խաղատների կազ-
մակերպում): Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների ներդրումը հնարավորություն է տալիս հա-
մապատասխան ոլորտներում գործնականում բացառել ստվերային «ծախ» շրջանառու-
թյունը:

3) Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից
կարևոր իրադարձություն էր գործունեության որոշ տեսակների, մասնավորապես՝ Հայաս-
տանի Հանրապետության տարածքում խանութների, կրպակների (տաղավարների) միջո-
ցով իրականացվող առևտրային գործունեության, հասարակական սննդի ոլորտում իրակա-
նացվող գործունեության և ավտոտրանսպորտային գործունեության համար հաստատագր-
ված վճարների սահմանումը և հուլիսի 1-ից դրանց գործողության մեջ դնելը: Ի թիվս այլ
խնդիրների, ներդրված համակարգը նշված ոլորտներում նաև հարկերի հաշվարկման և
վճարման կարգի պարզեցման նպատակ է հետապնդում: Հաստատագրված վճարների հա-
մակարգի ներդրումը նպաստեց պետական բյուջեի ընթացիկ եկամուտների ավելացմանը՝
ստվերային տնտեսության որոշ մասը հարկման առումով տեսանելի դաշտ տեղափոխելու
ճանապարհով: «Հաստատագրված վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օ-
րենքի ընդունմամբ իրենց օրենսդրական ամրագրումը ստացան գործունեության տարբեր
ոլորտների համար կառավարության որոշումներով գանձվող հաստատագրված վճարները:
Նշված օրենքը հարկատուների համար նախատեսում է հաշվապահական հաշվառման և
հաշվետվությունների ներկայացման պարզություն և հստակություն՝ հաստատագրված
վճար վճարող և այլ տեսակի հարկվող օբյեկտներ չունեցող հարկատուներին հնարավորու-
թյուն ընձեռելով ձեռքազատվելու հարկային մարմիններին շահութահարկի և ավելացված
արժեքի հարկի հաշվարկներ ներկայացնելուց:

4) Հարկային վարչարարության տեսանկյունից հրատապ խնդիր է շարունակում մնալ
հարկային ապառքների մարման հարցը: Ունենալով դրանց շարունակական աճ՝ այս ուղղու-
թյամբ և՛ ն ձեռնարկվել են անհրաժեշտ քայլեր: Մասնավորապես, Հայաստանի Հանրապետու-
թյան վարչապետի գլխավորությամբ ստեղծված է հարկային ապառքների մարմանն ուղղված
միջոցառումների համակարգման բարձրաստիճան խորհուրդ, որի հիմնական նպատակը պե-
տական բյուջեի հանդեպ հարկային խոշոր ապառքներ ունեցող ձեռնարկությունների հարկա-
յին պարտավորությունների՝ օրենսդրությանը համապատասխան անվերապահ կատարման
ապահովումն է: Չմայած ձեռնարկված մի շարք միջոցառումներին, հարկային պարտավորու-
թյունները 1999 թ. առաջին կիսամյակում ունեցել են աճի միտում (տե՛ս աղյուսակ 2):

Աղյուսակ 2

Տեղեկություններ հարկային պարտավորությունների մասին (հազ. դրամ)³

	Ընդամենը հարկ. պարտավորութ.	Այդ քվում		
		Ապառք	Տույժ	Տուգանք
Առ 01.01.1999	87 608 288.4	35 606 500.0	43 732 854.2	8 268 934.2
Առ 01.02.1999	89 167 039.0	35 710 823.9	45 107 571.7	8 348 643.4
Առ 01.03.1999	93 412 924.8	38 595 391.9	46 162 711.6	8 654 821.3
Առ 01.04.1999	92 633 015.0	37 479 900.0	46 754 742.0	8 398 423.0
Առ 01.05.1999	103 459 880.2	46 380 056.0	48 534 344.5	8 545 479.7
Առ 01.06.1999	108 194 412.0	49 842 944.0	49 050 456.0	9 301 056.0

³ Կազմված է ըստ ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալների:

Բյուջեի նկատմամբ հարկային պարտավորությունները հատկապես աճել են ապրիլ-մայիս ամիսներին (շուրջ 17%): Վերջինիս գերակշռող մասը բաժին է ընկնում էներգետիկայի նախարարության ձեռնարկություններին: Միաժամանակ պետք է հաշվի առնել, որ հարկահավաքման ծայրահեղ միջոցառումների իրականացումը կարող է խոչընդոտող ազդեցություն ունենալ գործարար ակտիվության վրա՝ հարցականի տակ դնելով հասարակության մեջ սոցիալ-տնտեսական հարաբերությունների ներդաշնակ զարգացման գործընթացը:

Ուշադրության է արժանի այն հանգամանքը, որ 1998 թ. ընթացքում ընդունված մի շարք օրենքներով պետությունը քայլեր ձեռնարկեց հարկատուների հանդեպ ազնիվ վերաբերմունքի ամրապնդման ուղղությամբ: «Պետական գնումների (պետական պատվերի), քլիրինգային առաքումների և միջպետական պայմանագրերի շրջանակներում մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների մասով հարկային արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմամբ հանրապետության բոլոր այն տնտեսավարող սուբյեկտներին, որոնց ամառողք ֆինանսատնտեսական վիճակը արդյունք է պետական գնումների, քլիրինգային առաքումների և միջպետական համաձայնագրերի շրջանակներում մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարումների ուշ կատարման, հնարավորություն է տրված ազատվել դրանց գծով հաշվարկված և պետական բյուջե չվճարված ավելացված արժեքի հարկի, ակցիզային հարկի, շահութահարկի վճարման ուշացման պատճառով հաշվարկված և չվճարված տույժերից, իսկ ապառքների վճարման ժամկետը հետաձգել՝ մինչև պետության կողմից վճարումների իրականացումը: Այս մոտեցումը հետագայում ամրագրվեց նաև այլ իրավական ակտերով:

Հարկային համակարգը գնահատելու համար օգտագործվում են այնպիսի չափանիշներ, ինչպիսիք են՝ հարկային եկամուտների կառուցվածքն ըստ հարկատեսակների, հարկային եկամուտների ծավալը ՀՆԱ-ի նկատմամբ, հարկային եկամուտների կշիռը ընդհանուր եկամուտների կազմում և այլն:

Ինչպես երևում է աղյուսակից, հարկային եկամուտների կազմում գերակշռող տեղ են զբաղեցնում անուղղակի հարկերի գծով եկամուտները (66.7%), իսկ միայն ավելացված արժեքի հարկին բաժին է ընկնում հարկային մուտքերի մոտ 48 տոկոսը: Իրերի այդպիսի դրույթունը բացատրվում է հետևյալ կերպ.

1) Անուղղակի հարկերի գծով «նշանակման վայրի» սկզբունքի կիրառումը զգալիորեն բարձրացրեց հարկային եկամուտների մեջ ավելացված արժեքի հարկի տեսակարար կշիռը, քանի որ Հայաստանում սպառման գերակշիռ մասը ապահովվում է ներմուծման հաշվին:

Աղյուսակ 3.

ՀՀ հարկային եկամուտների* կառուցվածքը 1999 թվականին⁴

ՀԱՐԿԱՏԵՍԱԿԸ	Բացարձակ արժեքով (հազար դրամ)	ՀՆԱ-ի նկատմամբ	տես. կշիռը հարկային եկամուտների կազմում
Հարկային եկամուտներ	147,048,054.3	13.37%	100%
1. ԱԱՀ	70,426,603.0	6.40%	47.8%
Օբյեկտի շրջանառություն ներմուծում	28,094,564.8	2.55%	19.1%
	42,332,038.2	3.85%	28.7%
2. Ակցիզային հարկ	27,879,189.7	2.53%	18.9%
ՀՀ-ում արտադրվող ապ-ից	7,502,998.0	0.68%	5.1%
Ներմուծվող ապրանքներից	20,376,191.6	1.85%	13.8%
3. Շահութահարկ	14,282,052.2	1.30%	9.7%
4. Եկամտահարկ	10,001,614.4	0.91%	6.8%
5. Մաքսային տուրք	14,779,688.0	1.34%	10.0%
6. Հողի հարկ	218,937.5	0.02%	0.1%
7. Գույքահարկ	237,969.5	0.02%	0.1%
8. Բնական ռեսուրսների օգտագործման դիմաց վճար	3,000,000.0	0.27%	2.0%
9. Հաստատագրված վճարներ	6,222,000.0	0.57%	4.2%

* Բոլոր տվյալները հաշվարկային են, առանց պետական տուրքերի գծով եկամուտների հաշվառման:

⁴ Կազմված է ըստ ՀՀ ֆինանսների նախարարության տվյալների:

2) Պետական գրանցում ստացած ձեռնարկությունների մոտ 50 տոկոսը, համաձայն Հայաստանի Հանրապետության վիճակագրության, պետական ռեգիստրի և վերլուծության նախարարության տվյալների, չի գործում, իսկ շահույթ ստացող ձեռնարկությունները բավականին քիչ են:

3) Ինչպես ցույց է տալիս մի շարք երկրների ներքին եկամուտների կառուցվածքի վերլուծությունը (տես՝ աղյուսակ 4), այն երկրներում, որտեղ «Հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ» ցուցանիշը բարձր է, բյուջետային եկամուտների զգալի մասը ապահովվում է ուղղակի հարկերից, իսկ այն երկրներում, որտեղ վերը նշված ցուցանիշը ցածր է, գերակշռող դեր ունեն անուղղակի հարկերը:

Հայաստանում հարկային եկամուտների տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ի նկատմամբ կազմում է մոտ 13.37 տոկոս, որը բավականին ցածր ցուցանիշ է համեմատած շատ այլ երկրների հետ:

Այդպիսի հարաբերակցությունը հետևանք է հետևյալ պատճառների.

- ա) հարկային օրենսդրության ճեղքերի առկայությունը (առանց օրենսդրության խախտման հարկումից խուսափելու հնարավորություն),
- բ) հարկային բազմաթիվ արտոնությունները,
- գ) ստվերային տնտեսության մեծ մասշտաբները,
- դ) ցածր ֆինանսական կարգապահությունը:

Աղյուսակ 4

Հարկային մուտքերի և ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունը տարբեր երկրներում⁵

Երկիրներ	Հարկային եկամուտները ՀՆԱ-ի նկատմամբ (%)	ԱԱՀ-ի բաժինը հարկային եկամուտների մեջ (%)	Երկիրներ	Հարկային եկամուտները ՀՆԱ-ի նկատմամբ (%)	ԱԱՀ-ի բաժինը հարկային եկամուտների մեջ (%)
Ռուսաստան	23.4	16.7	Ֆերոուսիա	29.0	47.9
Ֆրանսիա	37.8	21.8	Վրաստան	16.8	40.8
Գերմանիա	27.7	14.6	Նազալստան	24.1	41.0
Էնցլիա	41.9	16.9	Դրոյգստան	25.1	52.4
Մեծ Բրիտանիա	32.6	18.8	Թուրքիա	15.2	28.1
Պորտուգալիա	32.1	20.4	Թուրքմենստան	7.8	68.4
Հունաստան	32.7	27.1	Ուկրաինա	25.2	41.4
Շվեդիա	36.7	20.4	Ուրբեկստան	23.0	49.5
Ավստրիա	31.9	10.3	Չինաստան	---	50.7
Իսրայել	36.7	31.8	Ադրբեջան	19.8	58.0
Նոր Զելանդիա	34.1	18.3			

Միաժամանակ, կարելի է վստահաբար պնդել, որ մոտակա տարիներին ՀՀ-ում վերոնշյալ ցուցանիշը կունենա աճի միտում՝ պայմանավորված հետևյալ գործընթացներով.

1. Շարունակվում է հարկային օրենսդրության և հարկային վարչարարության կատարելագործումը:
2. ՀՀ կառավարությունն առանձին հարկատուներին հարկային արտոնությունների տրամադրման փոխարեն որդեգրել է նրանցից առավել կարիքավորներին նպատակային հատկացումների տրամադրման քաղաքականությունը:
3. ՀՀ կառավարությունը գործում միջոցներ է ձեռնարկում ստվերային տնտեսության որոշ հատվածը հարկման տեսակետից տեսանելի դաշտ տեղափոխելու ուղղությամբ:
4. Կիրառվում է բավականին կոշտ մոտեցում հարկային կարգապահությունը խախտողների նկատմամբ:

⁵ Աղբյուրը՝ Tax Policy Handbook. Edited by Parthasarathi Shome. IMF և Global Trends and Issues in Value Added Taxation.

ՀԱԱ-ի նկատմամբ հարկային եկամուտների տեսակարար կշռի բարձրացումը, առանց բնակչության հարկային բեռն ավելացնելու, հնարավորություն կընձեռի ուժեղացնել հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածությունը: Վերջինս անշուշտ պայմանավորված է նաև բազմաթիվ գործնական հարցերի կարգավորմամբ: Մասնավորապես՝ դեռ իրենց լուծումը չեն գտել փոքր և միջին ձեռնարկությունների պետական օժանդակության հիմնախնդիրները, հարկային հայտարարագրերի, այլ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևերի պարզեցման հարցերը, ավարտին չեն հասցված հարկային մարմինների աշխատակիցների կողմից պարբերաբար կատարվող չարաշահումների վերացմանը և վերահսկողության համակարգի կատարելագործմանն ուղղված միջոցառումները, անհրաժեշտ է նաև հարկատուների շրջանում ակտիվացնել զաղափարախոսական աշխատանքը՝ ուղղված պետության հանդեպ առավել ազնիվ վարքագծի արմատավորմանը:

Երկայուն և կառավարության կողմից քայլեր են ձեռնարկվում բարեփոխումների հետագա զարգացման ուղղությամբ: Այժմ ՀՀ կառավարության քննարկմանն է ներկայացված Հայաստանի Հանրապետության հարկային և մաքսային օրենսդրության կատարելագործման հայեցակարգի նախագիծը, որով նախատեսված են մի շարք սկզբունքային փոփոխություններ՝ կապված հարկային բեռի կրճատման, հարկման պարզեցված մեխանիզմների ներդրման, առկա օրենսդրական բացերի վերանայման և երկարաժամկետ հարկային քաղաքականության գերակայությունների որոշման հետ: Շարունակվում են քննարկվել հարկային բարեփոխումների այն հնարավոր ուղղությունները, որոնք հարկային բեռի վերաբաշխման և օպտիմալացման միջոցով, անկասկած, իրենց զգալի ներդրումը կունենան տրնտեսության զարգացման, հասարակության բարեկեցության բարձրացման և սոցիալական արդարության հաստատման համար անհրաժեշտ նախադրյալների ստեղծման գործում:

А. А. МАРЗПАНЯН, А. М. КИРАКОСЯН - К вопросу о социальной направленности реформ налоговой политики в Республике Армения. - На современном этапе развития рыночных отношений в Армении происходят некоторые изменения в сфере налоговой политики, усиливающие социальную направленность проводимых реформ.

В статье рассматриваются несколько путей оптимального распределения налогового бремени, но некоторые из них не приемлемы в Армении в связи со специфическими особенностями экономики страны.

За последние несколько лет налоговые доходы страны возросли, и это произошло, во-первых, благодаря усовершенствованию налогового администрирования, и во-вторых, из-за некоторого повышения уровня экономической (предпринимательской) активности. Несмотря на это возрос уровень долговых обязательств перед государством со стороны экономических субъектов.

Подводя итог всестороннего исследования налоговой политики Республики Армения за последние несколько лет и основываясь на привлеченных фактах, ее можно коротко охарактеризовать как направленную на уменьшение и оптимальное распределение налогового бремени, стимулирование иностранных инвестиций, развитие сельскохозяйственного сектора экономики, укрепление равных конкурентных условий для экспортно-ориентированных фирм, усовершенствование налогового администрирования.