

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԵՌԻ ԱՐԴԱՐԱՑԻ ԵՎ ՀԱՎԱՍԱՐԱԶԱՓ ԲԱՇԽՄԱՆ  
ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻՆ ՀԵՏԱՄՈՒՏ**

**Արթուր Արմենի Մաթևոսյան**  
ՀՀ ՊԿԱ կառավարման ամբիոնի հայցորդ

Մեր հանրապետության հարկային բեռի ցուցանիշների խորքային վերլուծությունների իրականացման արդյունքում պարզ է դառնում, որ Հայաստանի համախառն ներքին արդյունքի ճյուղային կառուցվածքն ու այդ կառուցվածքում հարկազատված ճյուղերի առկայությունը հանգեցնում են նրան, որ հարկային բեռի մակարդակը տնտեսության որոշ ճյուղերում բավականին ցածր է: Նշվածի տրամաբանական հետևանքը լինում է այն, որ տեղի է ունենում հարկային բեռի ոչ հավասարաչափ բաշխում, իսկ դա էլ իր հերթին առանձնակի ազդեցությունն է ունենում հարկային բեռի ցուցանիշի վրա:

Հարկային բեռի մակարդակի վերլուծությունից ակնհայտ է դառնում, որ ներկայումս ՀՀ հարկային համակարգն ունի բավականին բացեր, որոնց բացասական ազդեցությունը մակրոտնտեսական քաղաքականության արդյունավետության վրա անխուսափելի է: Այդ ակնհայտ թերություններից կարելի է առանձնացնել հետևյալները՝

**1. Հարկային բեռի անհավասարաչափ բաշխումը:**

Հարկային բեռի անհավասարաչափ բաշխումը թերևս կարող է արդարացի համարվել, եթե նպատակ է հետապնդվում երկրի այս կամ այն մարզում որևէ ճյուղի կամ ոլորտի առաջնահերթ զարգացման: Ներկայիս հարկային օրենսդրությամբ, գրեթե, բացակայում են տարածքի գործոնի հետ կապված տարբերակված հարկման դրույթները (բացառությամբ արտոնագրային հարկով և շահութահարկով (սահմանամերձ գոտիների մասով) նախատեսված որոշ դրույթների): Ինչ վերաբերում է ճյուղային ոլորտներում հարկային բեռի արդարացի բաշխմանը, ապա դրանք ունեն գուտ մակրոտնտեսական բնույթ: Օրինակ՝ գյուղատնտեսական ոլորտը՝ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացման մասով ազատված է շահութահարկից, կրթության, ինչպես նաև բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների ոլորտը՝ ԱԱՀ-ից և այլն:

**2. Հարկերի ֆիսկալ գործառույթի և պարտադիր փաստաթղթավորման պահանջի գերակայությունը՝ կարգավորիչ և խթանիչ գործառույթների նկատմամբ:**

Գործառնությունների պարտադիր փաստաթղթավորման մասով վերջին տարիներին նկատելի առաջընթաց է նկատվում: Գրեթե բոլոր ոլորտներում ապահովված է էլեկտրոնային եղանակով գործարքների փաստաթղթավորումը, բացառություն են կազմում գյուղատնտեսական մթերքների մթերման գործարքները և շուկայական գնումները: Շուկայական

գնումների (միակողմանի գնման ակտեր) մասով հարկային օրենսգրքով սահմանվեցին խստացնող դրույթներ, մասնավորապես, այդ մասով եկամտային հարկի դրույքաչափը սահմանվեց 20%՝ ձեռքբերվող ապրանքների նկատմամբ առանց շահութահարկի հաշվարկման նպատակով նվազեցում կատարելու իրավունքի, այն դեպքում, երբ նախկինում այն հաշվարկվում էր 11% և եկամտային հարկը վճարված լինելու դեպքում՝ շահութահարկի հաշվարկման նպատակով և՛ գործարքի, և՛ հարկի գումարները նվազեցվում էին համախառն եկամտից:

Դեռևս լուրջ խնդիր է հանդիսանում մանրածախ առևտրի և բնակչության սպասարկման հետ կապված ՀԴՄ կտրոնների կուլտուրան ամրապնդելը, որի հետևանքով, հատկապես մանրածախ առևտրի ոլորտում, առկա է սովերի բավականին բարձր մակարդակ:

### **3. Անուղղակի հարկերի բավականին բարձր տեսակարար կշիռը:**

Ընդհանրապես հաշվանցման մեխանիզմով անուղղակի հարկերի կիրառման նպատակահարմարությունը, երբևէ կառավարական մակարդակով չի քննարկվել: Մեր կարծիքով այն հաջողությամբ կարելի է փոխարինել շրջանառության հարկով: Եթե այսօր շրջանառության հարկը կիրառվում է փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հարկման նպատակով, ապա այն հաջողությամբ, այլ՝ ավելի բարձր ու տարբերակված դրույքաչափերով, կարելի է կիրառել նաև խոշոր բիզնեսի մասով, մասնավորապես որ հարկային օրենսդրության տրադիցիոն բարդ, վիճելի և անհասկանալի շարադրված դրույթները կապված են հենց անուղղակի հարկերի հետ:

### **4. Իրականացվող հարկային քաղաքականության մեթոդների և վարչարարության անհամապատասխանությունը տնտեսության առջև ծառայած հիմնանդիրներին:**

Հարկային օրենսգրքով և հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերով ուղղակիորեն չեն արտահայտված դրույթներ, որոնք տնտեսության առջև ծառայած խնդիրները լուծեն: Օրենսգրքում, բացառությամբ՝ եկամտային հարկի մասի, ըստ էության, չենք հանդիպում բազմասանդղակ հարկային դրույքաչափերի, որով ինքնին պարզ է դառնում, որ ԱԱՀ-ն և շահութահարկը չեն պարունակում տնտեսության այս կամ այն ճյուղը, կամ ոլորտը խթանող կամ զսպող մեխանիզմներ:

### **5. Հարկային օրենսդրության անկայունությունը և բարդությունը:**

Հարկային օրենսգրքի անկայունությունը ամենակարևոր հարցերից է: Բավական է նշել, որ օրենսգիրքը հրապարակվելուց հետո՝ մինչև ուժի մեջ մտնելը, 2017թ. ընդունվեցին՝ չորս, իսկ ուժի մեջ մտնելուց հետո, 2018թ-ին՝ վեց օրենք՝ հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու վերաբերյալ: Կարելի է ենթադրել, թե ինչ կմտածեր պոտենցիալ ներդրողը այդքան փոփոխությունների դեպքում ներդրումներ կատարելու մասին:

Ինչ վերաբերում է օրենսգրքի բարդությանը, չնայած այն մեծ աշխատանքին, որ կատարել են օրենսգիրք մշակողները, այնուամենայնիվ այն մնում է բավականին բարդ: Օրենսգրքում գերիշխում են բարդ ստորադասական, հոգնեցնող նախադասությունները, երկիմաստ արտահայտությունները և հղումները՝ մի հոդվածից մյուսին, որը կարող է ոչ միայն անհասկանալի լինել սովորական հարկ վճարողին, այլև՝ մասնագետներին:

**6. Հարկային մարմիններում հովանավորչության դրսևորումները, սովերային շրջանառության մեծ տեսակարար կշիռը, ինչպես նաև հարկային արտոնությունների անարդյունավետ համակարգի առկայությունը:**

Առնվազն վերջին տասնամյակում հայաստանյան որևէ իշխանություն չի հերքել սովերային տնտեսության գոյությունը, ընդհակառակը, մշակվել են տարբեր միջոցառումներ դրա վերացման կամ գոնե նվազեցման ուղղությամբ, բայց ակնհայտ հաջողություններ մինչև 2018թ. մայիս ամիսը չի արձանագրվել:

Իհարկե, 2018թ. մայիսյան թավշյա հեղափոխությունը լուրջ նախադրյալներ է ստեղծել վերոնշյալ բացասական երևույթների կարգավորման առնչությամբ, սակայն դրա համար ժամանակ և հետևողական աշխատանք է պահանջվում և արձանագրված որոշ հաջողություններ կարող են էական նշանակություն չունենալ, եթե օրենդրական դաշտում ևս համապատասխան փոփոխություններ չկատարվեն: Այդ առնչությամբ կարծում եմ, որ հարկային բեռի արդյունավետ բաշխման նպատակով Հայաստանի Հանրապետության հարկային քաղաքականության հիմքում անհրաժեշտ է դնել այնպիսի կարևորագույն նպատակներ, ինչպիսիք են՝

- հարկային բեռի վերանայում՝ ըստ ոլորտների և տարածաշրջանների՝ ընդհանուր առմամբ կրճատման և դրա արդարացի բաշխում՝ շեշտադրումով,

- ապահովել այնպիսի նախապայմաններ, որ կրճատված հարկային բեռի զգալի մասը՝ որպես ներդրում, ուղղորդվի դեպի տնտեսություն: Կարծում եմ այն պետք է կատարվի հարկման բազայի ընդլայնման, տարբերակված դրույքաչափերի կիրառմամբ, որի արդյունքում ընդհանուր առմամբ հարկային բեռը չի աճի, սակայն կապահովվեն ճյուղային և ոլորտային բնականոն զարգացումները:

Ընդհանրապես հարկային բեռը հաշվարկվում է ընդհանուր տնտեսության մակարդակով՝ ելնելով հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունից: Քանի որ ՀՆԱ-ն բնութագրվում է տնտեսության միավորների արտադրական գործունեության վերջնական արդյունքով և չափվում այդ միավորների կողմից վերջնական սպառման համար

արտադրված ապրանքների և ծառայությունների արժեքով (արտադրության պրոցեսում կիրառված միջանկյալ ապրանքների և ծառայությունների արժեքը չի մտնում ՀՆԱ-ի մեջ), ուստի տրամաբանական է, որ ըստ տարածաշրջանների (մարզերի) ՀՆԱ չի հաշվարկվում, հետևաբար գործնականում ըստ մարզերի հարկային բեռի՝ ցուցանիշ չի հաշվարկվում:

Հարկային մարմինը, հարկային օրենսդրության մեջ կատարվող փոփոխություններին զուգահեռ, դեռևս խնդիր ունի հարկ վճարողներին արդիական տեղեկատվության տրամադրման արդյունավետ եղանակների կիրառման հարցում, ինչը հարկային մարմնի առջև դնում է վերջինիս ժամանակին իրազեկելու այնպիսի տարբերակների ընտրություն, որը կբացառի հարկ վճարողի կողմից դիտավորությամբ տվյալ տեղեկատվության ստացումից խուսափելու հնարավորությունները:

Հարկ վճարողների հետ առցանց (online) աշխատելու պարագայում, պակաս կարևոր չէ էլեկտրոնային կառավարման համակարգերի անխափան աշխատելու պայմանը, խոսքը «Հարկատու 3» համակարգի մասին է, որն իր բազում առավելությունների հետ մեկտեղ ունի նաև թերություններ՝ կապված կապի կորստի դեպքում աշխատանքի անհնարինության հետ, ուստի կարևորվում է հնարավոր խափանման դեպքում՝ արագ և ճշգրիտ վերականգնման հարցը:

Հարկային բարեփոխումների զարգացման հետագա ուղիներում անհրաժեշտ է աշխատանքներ իրականացնել էլեկտրոնային եղանակով՝ հարկային հաշվետվությունների ներկայացման համակարգի ամբողջական ներդրման ուղղությամբ՝ ընդլայնելով համակարգից օգտվողների շրջանակները և ստեղծելով բոլոր անհրաժեշտ հնարավորությունները հարկ վճարողների համար: Ինչ վերաբերում է հարկային ծառայողին, ապա արդեն դադարեցվել է՝ ըստ հարկային ծառայողների, հարկ վճարողների ցանկերի ամրագրումը, ինչը հնարավորություն է տալիս նվազագույնի հասցնել հարկ վճարող-հարկային ծառայող անհարկի շփումները՝ դրանով իսկ կանխելով այս ոլորտում առկա ռիսկերը, ինչպես նաև նշված աշխատանքային ռեսուրսները ուղղորդել հսկողական աշխատանքների իրականացմանը:

Բացի դրանից, անհրաժեշտ է ապահովել հանրության հետ արդյունավետ համագործակցություն, ինչը հնարավորություն կտա կառուցել հարկային հարաբերություններ, որոնք հիմնված կլինեն վստահության վրա, կապահովվի հարկային մարմնի գործունեության թափանցիկությունը և այլն: Այս նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել հարկ վճարողների սպասարկման որակի և գոհունակության բարձրացում, հարկ վճարողների սպասարկման կարգավորման միասնականության ապահովում, էլեկտրոնային ծառայությունների տեսակների և դրանց կիրառելիության ընդլայնում, զանգվածային իրազեկման աշխատանքների և դրանց միջոցով մատուցվող տեղեկատվության ծավալների ավելացում, հարկ վճարողներին

սպասարկող աշխատակիցների վերապատրաստում՝ մասնագիտական որակների բարձրացման և պրոֆեսիոնալ հմտությունների զարգացման նպատակով:

Հարկային բարեփոխումների զարգացման հետագա ուղիներում անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման մեխանիզմների կատարելագործմանը: Անհրաժեշտ է շարունակել կիրառել ագրեսիվ հարկային պլանավորման դեպքերի բացահայտման ժամանակակից մոտեցումները: Պետք է շարունակել խստացված պատժամիջոցների կիրառումը՝ կանխամտածված հարկային օրենսդրությունը խախտողների համար, նաև աշխատանքներ տանել ստուգման ենթակա ռիսկային հարկ վճարողների ընտրողականության համակարգի կատարելագործման ուղղությամբ, ինչը հնարավորություն կտա հարկային մարմնին իր ուշադրությունը սևեռել առավել ռիսկային ոլորտների և առավել ռիսկային տնտեսավարող սուբյեկտների վրա: Հարկային բարեփոխումների զարգացման հետագա ուղիներում անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման մեխանիզմների կատարելագործմանը: Անհրաժեշտ է շարունակել կիրառել ագրեսիվ հարկային պլանավորման դեպքերի բացահայտման ժամանակակից մոտեցումները: Պետք է սահմանել մեխանիզմներ՝ կանխամտածված հարկային օրենսդրությունը խախտողների նկատմամբ պատասխանատվության խստացման ուղղությամբ:

Այս ամենի իրագործմամբ՝ հնարավորություն կընձեռնվի կատարելագործել հարկային մարմնի կողմից իրականացվող հսկողական մեխանիզմները, բարձրացնել կիրառվող հսկողական գործիքների արդյունավետությունը՝ միաժամանակ ներդնելով միջազգային պրակտիկայում լայնորեն կիրառվող, արդի մեխանիզմներ: Արդյունքում՝

- կբարելավվի ստուգող անձնակազմի որակավորման մակարդակը, ռիսկային չափանիշների կիրառմամբ ստուգումների իրականացման արդյունքում հարկային մարմինը կապահովի առավել մեծ ֆիսկալ արդյունք՝ հասցեական, համեմատաբար քիչ ստուգումների անցկացմամբ,

- հարկային մարմնի կողմից որդեգրած քաղաքականության արդյունքում՝ հարկ վճարողների շրջանակում կամրապնդվի այն գաղափարախոսությունը, որ հարկերի վճարումից խուսափելը, չվճարելը հանգեցնում է հարկային պատասխանատվության, կկատարելագործվեն օպերատիվ-հետախուզական գործընթացները:

Հարկային բարեփոխումների հիմքում պետք է դրված լինի որակյալ անձնակազմ ունենալու խնդիրը, ինչը կօգնի բարձրացնել աշխատանքի արդյունավետությունը, բարձրացնել հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակը, հարկ վճարողների գոհունակությունը, ուստի և

անհրաժեշտ է կատարելագործել կատարողական գնահատման համակարգի հիման վրա հարկային ծառայողների խրախուսման և պաշտոնական առաջխաղացման համակարգերը, որի հետևանքով հարկային ծառայողների համար հնարավորություն կընձեռվի իրենց աշխատանքային ծրագրով նախատեսված միջոցառումների ճիշտ, ժամանակին, որակով կատարման դեպքում, վարքագծի էթիկայի կանոնների պահպանման պարագայում տարեկան կտրվածքով ենթարկվել առաջխաղացման կամ խրախուսման: Պարբերաբար պետք է վերանայել խրախուսման չափանիշները, գնահատել վերջիններիս արդյունավետությունը, որի արդյունքում կնվազի սուբյեկտիվիզմը այս մեխանիզմների կիրառման ժամանակ: Բացի այդ, պետք է քայլեր ձեռնարկել հարկային ծառայողների աշխատանքի վարձատրության և սոցիալական պաշտպանվածության կատարելագործման ուղղությամբ:

Այսպիսով, այս ամենի կատարելագործմամբ կարող է սահմանվել արդյունավետ գործող մարդկային ռեսուրսների կառավարման համակարգ, ինչը կնպաստի աշխատանքի և մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավմանը՝ խթանելով հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների կամավոր կատարման մակարդակի բարձրացմանը: Արդյունքում՝

- էապես կնվազեն կոռուպցիոն ռիսկերը, կմեծանա հարկային ծառայողներին խրախուսելու, վերջիններիս սոցիալական պաշտպանվածության հնարավորությունները,

- հարկային ծառայողների մոտ կստեղծվի վստահություն՝ մասնագիտական աճի արդարացի մեթոդների կիրառման նկատմամբ,

- կխնայվեն էական ֆինանսական և մարդկային ռեսուրսներ:

Ինչպես տեսնում ենք հարկային բարեփոխումների զարգացման հետագա ուղիները ՀՀ-ում պետք է ուղղված լինեն առկա մեխանիզմների և համակարգերի զարգացմանը, դրանց որակական նոր աստիճանի բարձրացմանն ու գնահատմանը:

## **ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԵՌԻ ԱՐԴԱՐԱՑԻ և ՀԱՎԱՍՏԱՐԱԶԱՓ ԲԱՇԽՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻՆ ՀԵՏԱՍՈՒՏ**

**Արթուր Արմենի Մաթևոսյան**  
ՀՀ ՊԿԱ կառավարման ամբիոնի հայցորդ

### **Համառոտագիր**

Մեր կարծիքով, հանրապետությունում հիմնախնդրային է հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխումը, որը ենթադրում է տնտեսության կառուցվածքային փոփոխությունների իրականացում, ինչպես նաև՝ հարկային վարչարարության բարելավում: Հոդվածում

քննության ենթ առել հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխման ուղիները, որոնց վերջնական նպատակն է՝ հարկային բարեփոխումների ռազմավարական ուղղությունների մշակումը:

**Բանալի բառեր՝** հարկային բեռ, արդարացի բաշխում, հավասարաչափ բաշխում, բարեփոխում, ռազմավարական ուղղություն:

## ПУТИ СПРАВЕДЛИВОГО И РАВНОМЕРНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

**Артур Арменович Матевосян**

Соискатель кафедры управления ГАУ РА

### **Аннотация**

На наш взгляд, в нашей республике вопрос справедливого и равноправного распределения налогового бремени, предполагающего реализацию структурных преобразований в экономике, а также совершенствование налогового администрирования, является проблемным. В этой статье мы обсудили способы справедливого и равномерного распределения налогового бремени с конечной целью разработки стратегических направлений налоговых реформ.

**Ключевые слова:** налоговое бремя, справедливое распределение, равномерное распределение, реформа, стратегическое направление.

## WAYS TO DISTRIBUTE TAX BURDEN FAIRLY AND EVENLY IN PURSUIT OF TAX REFORM

**Artur Armen Matevosyan**

Applicant of the Department of Management SAM RA

### **Abstract**

In our opinion, the issue of fair and equitable distribution of the tax burden in our republic, which involves the implementation of structural transformations in the economy, as well as improving tax administration, is a problem. In this article, we discussed ways to fairly and evenly distribute the tax burden with the ultimate goal of developing strategic directions for tax reforms.

**Keywords:** tax burden, fair distribution, uniform distribution, reform, strategic direction.