

ՀՏԴ 338.2:336.02:336.22

**ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԼԾԱԿՆԵՐԻ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

ԿԱՌԵՆ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ, ԱՆԻ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

Երևանի պետական համալսարան

Հոդվածում քննարկվել են հարկային լծակների միջոցով տնտեսության պետական կարգավորման հիմնահարցերը: Վերլուծության են ենթարկվել Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացված հարկային վերափոխումների հիմնական ուղղությունները, գրանցված արդյունքները և բացթողումները: Ներկայացվել են տնտեսության պետական կարգավորման հարկային լծակների կիրառման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, հարկային ծախսերի մակարդակը և դրանց նվազեցման հիմնական ուղիները: Կատարվել են առաջարկություններ հարկային արտոնությունների հիմնավորվածության և արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ: Քննարկվել են տնտեսության հարկային կարգավորման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, դրանց ազդեցությունը տնտեսության վրա և ներկայացվել են համապատասխան լուծումներ:

Բանալի բառեր. տնտեսության կարգավորում, հարկային արտոնություններ, հարկային քաղաքականություն, հարկային ծախսեր:

Քաղաքական անկախության ձեռքբերումից հետո Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացված լայնամասշտաբ տնտեսական բարեփոխումների հիմնական նպատակը ժամանակակից շուկայական տնտեսության ձևավորումն էր, ինչը ենթադրում էր տնտեսավարման նոր սկզբունքների ներդրում, սեփականության տարբեր ձևերի ստեղծում, տնտեսական գործունեության ազատականացում, տնտեսական քաղաքականության ուղղությունների մշակման ու իրականացման նոր մոտեցումների որդեգրում և այլն: Իրականացվող բարենորոգումների շրջանակը բավականաչափ լայն էր և, ըստ էության, իր մեջ էր ընդգրկում կենսագործունեության գրեթե բոլոր ոլորտները: Հիմնական խնդիրներից մեկը տնտեսության զարգացմանը և պետական եկամուտների ձևավորմանը նպաստող հարկային համակարգի ձևավորումն էր, որը հաշվեկշռվածություն կապահովեր հարկային հարաբերությունների մասնակիցների շահերի ու հետաքրքրությունների միջև: Այլ կերպ ասած, հարկային համակարգի կողմից գանձարանային խնդիրների լուծումը, իր կարևորությամբ հանդերձ, չէր իրականացվի գործարար միջավայրի վատթարացման ու

տնտեսական շրջանառության ծավալների ընդլայնման հնարավորությունների սահմանափակման հաշվին:

Սոցիալ-տնտեսական գործընթացների վրա պետական ներգործության կարևոր մեթոդներից է հարկային կարգավորումը, որն ընդհանուր տնտեսական և, մասնավորապես, հարկային քաղաքականության կարևոր ուղղություններից է [1]: Այն, որպես կանոն, իրականացվում է հարկման ընդհանուր մակարդակի ավելացման կամ կրճատման միջոցով՝ նաև հարկային տարբեր խթանների կիրառմամբ [2]: Ըստ էության՝ հարկային կարգավորման հիմնական խնդիրը տնտեսության բնականոն գործունեության համար բարենպաստ պայմանների ստեղծումն է՝ համապատասխան լծակների օգտագործմամբ: Ժամանակակից մասնագիտական գրականության մեջ տարբեր հեղինակների կողմից առանձնացվում են հարկային կարգավորման հետևյալ ընդհանուր բնութագրական գծերը [3]: Առաջին՝ հարկային կարգավորումը տնտեսության պետական կարգավորման կարևոր տարրերից է: Երկրորդ՝ այն, որպես տնտեսական լծակ, օգտագործվում է տնտեսական հարաբերությունների մասնակիցների վրա պետության նպատակաուղղված ներգործության նպատակով՝ վարվող հարկային քաղաքականության շրջանակներում դրված խնդիրների լուծման համար: Երրորդ՝ հարկային կարգավորումը հասարակության և պետության տնտեսական ու սոցիալական վիճակի վրա ներգործության գործընթաց է՝ սոցիալ-տնտեսական ցանկալի արդյունքների ձեռքբերման նպատակով:

Հանրապետությունում սկիզբ առած լայնամասշտաբ տնտեսական բարեփոխումների հիմնական նպատակներից մեկն էլ շուկայական հարաբերությունների պահանջներին բավարարող հարկային համակարգի ստեղծումն էր, որը հնարավորություն կտար գեներացնել բյուջետային եկամուտների անհրաժեշտ մակարդակ, պատշաճ կերպով իրականացնել պետական գործառույթները, ձևավորել տնտեսական գործունեության համար բարենպաստ միջավայր և, վերջին հաշվով, ապահովել երկրի և հասարակության բնականոն կենսագործունեությունը: Այդ ուղղությամբ իրականացված քայլերից առաջինն օրենսդրական և ինստիտուցիոնալ հիմքերի ձևավորումն էր, ինչի արդյունքում ընդունվեցին հիմնական հարկատեսակներին վերաբերող օրենքները և ստեղծվեց հարկային վարչարարություն իրականացնող կառույցը՝ հարկային տեսչությունը:

Վերափոխումների սկզբնական փուլում իրականացված վերոհիշյալ քայլերը, անշուշտ, չհանգեցրեցին և չէին էլ կարող հանգեցնել ցանկալի այնպիսի միտումների զարգացմանը, որոնք, ընդհանուր առմամբ, դասական իմաստով, բնորոշ են զարգացած երկրներում գործող հարկային հա-

մակարգերին: Որոշ դրական արդյունքներին զուգահեռ, պայմանավորված տարբեր օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ գործոններով, իրականացված բարեփոխումներն ունեցան նաև մի շարք բացասական հետևանքներ: Մասնավորապես, վերջիններիս թվին կարելի է դասել հարկային քաղաքականության հիմքում դրված որոշ մոտեցումների և սկզբունքների ոչ հստակ, ինչ-որ առումով նաև չարդարացված ընտրությունը, հարկման ճկուն կառուցակարգերի բացակայությունը, հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի տնտեսագիտորեն չհիմնավորված սահմանումը և այլն: Ավելին, տնտեսական նոր հարաբերություններին անցման ժամանակահատվածում հանրապետությունում իրականացված վերափոխումները թույլ չտվեցին ձևավորել հարկային այնպիսի միջավայր, որն առավելագույնս կնպաստեր տնտեսության բնականոն գործունեության ապահովմանը և զարգացմանը: Հենց դրանով էլ պայմանավորված է այն փաստը, որ ՀՀ հարկային համակարգի ձևավորումից ի վեր այն ենթարկվել է պարբերական փոփոխությունների՝ արտահայտված հիմնականում ոլորտը կանոնակարգող օրենսդրական դաշտի վերանայումների տեսքով: Իրավական բազայի մեծաքանակ փոփոխությունները, որոնք հիմնականում իրականացվել են ոչ համակարգված ձևով և ավելի շատ պահի թելադրանքով, զգալիորեն խճճել ու բարդեցրել են հարկային օրենսդրությունը: Ընդ որում՝ հարկային օրենսդրությունում կատարված բազմաթիվ փոփոխություններ շատ դեպքերում հետապնդել են կարճաժամկետ խնդիրների լուծման նպատակ: Իհարկե, նման երևույթը հարկային կայուն միջավայրի ձևավորման տեսանկյունից չի կարելի դրական համարել և հարկային օրենսդրության անկայունությունը ներկայումս հանդիսանում է լրջագույն հիմնախնդիր երկրում կանխատեսելի հարկային քաղաքականության մշակման ու իրականացման համար: Անշուշտ, հարկային իրավահարաբերությունները կանոնակարգող օրենսդրության կայունությունը, մի կողմից, հնարավորություն կտա հարկային քաղաքականությունը չօգտագործել իրավիճակային խնդիրների լուծման համար, իսկ մյուս կողմից, պայմաններ կստեղծի տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից երկարաժամկետ կտրվածքով սեփական տնտեսական գործունեության պլանավորման համար՝ հիմնվելով հարկային քաղաքականության կանխատեսելիության և կայունության վրա [4]:

Տնտեսական բարեփոխումների անցած ժամանակահատվածում հանրապետությունում հարկային համակարգը ենթարկվել է մի շարք փոփոխությունների: Ըստ էության՝ նույնը վերաբերում է նաև հարկային վարչարարություն իրականացնող մարմնին, որն իր գոյության ընթացքում ունեցել է գործառութային տարբեր ուղղություններ և կառուցվածքային տարբեր կարգավիճակներ՝ լինելով ինչպես առանձին կառույց, այնպես էլ

գործելով մաքսային ծառայության հետ միասին կամ գտնվելով ֆինանսների նախարարության աշխատակազմում: Հարկային կառույցն օժտված է եղել տարբեր կարգավիճակներով և գործադիր իշխանության հետ փոխհարաբերությունների բնույթով: Հարկային համակարգի փոփոխությունների նման ծավալը վկայում է շատ դեպքերում դրանց բավարար հիմնավորվածության բացակայության մասին:

Հարկային օրենսդրությունը, անշուշտ, պետք է խրախուսի տնտեսական գործունեությունը, նպաստի տնտեսական գործունեության ակտիվացմանը և երկարաժամկետ տնտեսական աճի ապահովմանը: Այս առումով, հարկային իրավահարաբերությունների կարգավորման տեսանկյունից կարևոր սկզբունք է համարվում հարկային համակարգի կայունության և կանխատեսելիության ապահովումը [5]: Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման ուղին անցել է շուրջ 2,5 տասնամյակ: Այդ ընթացքում հարյուրավոր փոփոխություններ են կատարվել ՀՀ հարկային օրենսդրությունում, առանձին հարկատեսակները կարգավորող օրենքներում: Անվիճելի է, որ սա բացասական ազդեցություն է թողնում տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության վրա: Առկա տնտեսական մարտահրավերները, ինչպես նաև տնտեսական միություններին մեր ինտեգրման գործընթացները ցույց են տալիս, որ ձևավորվել են նոր իրողություններ: Վերջիններս պահանջում են հարկային համակարգի կայունություն և կանխատեսելիություն, որի ապահովումը հարկային օրենսդրության կարևոր խնդիրներից մեկն է: Այս առումով, պետք է նշել, որ հարկային օրենսգրքի ընդունումը, թեև կարևոր քայլ էր հարկային իրավահարաբերությունների համալիր կարգավորման տեսանկյունից, այդուհանդերձ, դեռևս հնարավորություն չի տալիս հանրապետությունում ձևավորել տնտեսական այնպիսի միջավայր, որն առավելագույնս կնպաստի տնտեսական գործունեության ակտիվացմանը և ընդլայնմանը՝ միաժամանակ նաև ապահովելով պետական եկամուտների հավաքագրման բարձր մակարդակ:

Ինչ վերաբերում է հարկային կարգավորմանը, ապա պետք է նշել, որ Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգը, ձևավորումից ի վեր, միշտ աչքի է ընկել հարկային արտոնությունների բավականաչափ լայն շրջանակով՝ նպատակ ունենալով ապահովել տնտեսական զարգացման խթաններ և սոցիալական խնդիրների լուծման որոշակի նախադրյալներ: Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգրքով հարկային արտոնությունները սահմանվում են որպես «Օրենսգրքով սահմանված հարկերի, Օրենսգրքով սահմանված վճարների, տույժերի և (կամ) տուգանքների հաշվարկման ու վճարման ընդհանուր կարգից և (կամ) ժամկետներից բացառություն, որի արդյունքում չի առաջանում հարկային

պարտավորություն կամ նվազում, կամ վերանում է կատարման ենթակա հարկային պարտավորության գումարը, կամ հետաձգվում են դրա հաշվարկման և (կամ) կատարման ժամկետները» [5]: Իսկ որպես հարկային արտոնությունների տեսակներ են սահմանվում հարկից ազատումը, հարկման օբյեկտի, բազայի, դրույքաչափի և հարկի նվազեցումը, հարկի վճարման ժամկետի հետաձգումը, ինչպես նաև Օրենսգրքի դրույթները խախտելու համար սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատումը, նվազեցումը և վճարման ժամկետների հետաձգումը:

Չնայած, որ տնտեսական հարաբերությունների և հարկային համակարգի զարգացմանը զուգահեռ դրանց շրջանակները զգալիորեն կրճատվել են, այդուհանդերձ, ներկայում ևս հարկային արտոնությունների շրջանակը բավականաչափ լայն է, մինչդեռ դրանց արդյունավետությունն ու հասցեականությունը շատ դեպքերում վիճահարույց են: Մասնավորապես, հայտնի չէ, թե դրանք ինչքանո՞վ են արդարացված ու հիմնավորված, նպաստում ե՞ն կոնկրետ խնդիրների լուծմանը և բավարարում ե՞ն այն հիմնական պայմաններին ու պահանջներին, որոնց առկայության պարագայում կապահովվեր միայն նման արտոնությունների արդյունավետությունը:

Անշուշտ, արդյունավետ հարկաբյուջետային քաղաքականության տեսանկյունից կարևորվում է հարկային արտոնությունների հետագա կիրառման նպատակահարմարության և դրանց սոցիալ-տնտեսական էֆեկտի գնահատումը: Այսինքն՝ անհրաժեշտ է քանակական և որակական վերլուծությունների միջոցով պարզել, թե տրամադրված հարկային արտոնություններն ինչպե՞ս են ազդել տնտեսական իրավիճակի վրա և արդյո՞ք դա համարժեք է այդ արտոնությունների հետևանքով արձանագրված բյուջետային կորուստներին: Միաժամանակ, թե արտոնությունների տրամադրումը, և թե դրանց վերացումը պետք է իրականացնել միայն համակողմանի վերլուծությունների արդյունքում, որպես հիմնական պայման դիտարկելով դրանց հասցեականության և սոցիալ-տնտեսական խնդիրների լուծման գործում օգտակարության ապահովումը: Դա պայմանավորված է նրանով, որ հարկային արտոնությունները, որպես կանոն, ունեն ինչպես դրական, այնպես էլ բացասական կողմեր թե՛ պետության, և թե՛ հարկ վճարողների համար [6]: Այս առումով, հարկային արտոնությունների տրամադրման կամ դրանց դադարեցման ժամանակ, նախ և առաջ, պետք է գնահատել դրանցով պայմանավորված օգուտները և վնասներն ինչպես պետական բյուջեի, այնպես էլ հարկ վճարողների տեսանկյունից: Միաժամանակ, պետք է գնահատվի նաև արտոնությունների ազդեցությունը տնտեսական ակտիվության, գործարար ու ներդրումային գրավչությո-

յան, տնտեսական մրցակցության և այլ կարևոր ցուցանիշների վրա: Հարկային արտոնությունները կարող են արդարացված լինել միայն այն դեպքում, եթե դրանց կիրառման արդյունքում պետության համար ստացվող «օգուտները» համարժեք են կրած «կորուստներին»: Ըստ էության, դա պետք է հանդիսանա հարկային արտոնությունների տրամադրման հիմնական չափանիշը [7]: Սա հատկապես կարևորվում է սահմանափակ ֆինանսական պաշարներ ունեցող երկրների համար, որոնց պարագայում հարկային արտոնությունները, ինչ-որ առումով, կարող են ներկայանալ ճոխություն, եթե դրանց հասցեականությունը և նպատակայնությունը չի ապահովվում: Առավել ևս, որ հարկային արտոնությունները, լինելով հարկային կարգավորման կարևոր, ակայն ոչ միակ գործիքը, իրենց առավելություններով հանդերձ, որոշակի պայմանների բացակայության դեպքում, չապահովելով սոցիալ-տնտեսական որոշակի էֆեկտ, կարող են հանգեցնել բյուջետային եկամուտների ուղղակի և չարդարացված կորուստների [8]: Վերջիններիս չափը ցույց է տալիս վարվող հարկային քաղաքականության ուղղվածությունը, և, այս տեսանկյունից, դրանց գնահատումն ունի մեծ կարևորություն: 2015 թվականից ՀՀ-ում ևս իրականացվում է հարկային ծախսերի գնահատում (դեռևս երեք հիմնական հարկատեսակների՝ ավելացված արժեքի հարկի, շահութահարկի և եկամտային հարկի գծով), ինչը հնարավորություն է տալիս գնահատել գործող հարկային արտոնությունների արդյունավետությունն ու դրանց հետագա կիրառման նպատակահարմարությունը, պարզել տնտեսության եկամտային ռեզերվները և դրանք բյուջետային համակարգում կենտրոնացնելու կարողությունները:

Չնայած այն հանգամանքին, որ հանրապետությունում «հարկային ծախս» հասկացությունը չունի օրենսդրական ամրագրում և, հետևաբար, նաև համապատասխան սահմանում, դրանց ներքո հասկացվում է գործող հարկային արտոնությունների հետևանքով պետական բյուջե չգանձվող հարկային եկամուտների ամբողջությունը: Այսինքն՝ դրանք, որպես կանոն, առաջանում են գործող հարկային արտոնությունների հետևանքով: Ընդ որում՝ պետք է նկատի ունենալ այն, որ ոչ բոլոր հարկային արտոնություններն են հանգեցնում հարկային ծախսերի և, այս առումով, անհրաժեշտ է որոշակի տարբերակում իրականացնել հարկային արտոնությունների և ծախսերի կտրվածքով: ՀՀ-ում հարկային ծախսերի հաշվարկն իրականացվում է որպես տնտեսության մեջ ձևավորվող ողջ հարկման բազան հարկելու պարագայում հարկերի հանրագումարի և փաստացի պետական բյուջե վճարվող հարկերի տարբերություն: Հանրապետությունում միայն երեք հարկատեսակների գծով հարկային արտոնությունները

րի տրամադրման հետևանքով բյուջետային կորուստները 2021 թվականին կկազմեն ընդհանուր հարկային եկամուտների 31.32 տոկոսը կամ ՀՆԱ-ի 7.05 տոկոսը [10]: Անշուշտ, հանրապետության ֆինանսական հնարավորությունների և կանխատեսվող բացասական միտումների պայմաններում դա բավականաչափ մեծ գումար է: Նման իրավիճակում, կարծում ենք անհրաժեշտ է գնահատել հարկային արտոնությունների դերն ու նշանակությունը հարկային կարգավորման նպատակների ձեռքբերման ու խնդիրների լուծման գործում և ներդնել դրանց տրամադրման այնպիսի կառուցակարգեր ու պայմաններ, որոնց պարագայում միայն կապահովվի սոցիալ-տնտեսական էֆեկտ:

Անգամ հպանցիկ դիտարկումը ցույց է տալիս, որ հանրապետությունում հարկային ծախսերի ծավալը համարժեք չէ բյուջետային կորուստներին: Այլ կերպ ասած, հարկային արտոնությունների տրամադրման հետևանքով առաջացող բյուջետային կորուստների և ակնկալվող տնտեսական օգուտների միջև հաշվեկշռվածություն ապահովված չէ: Հետևաբար, անհրաժեշտ է հնարավորինս պարզեցնել և հստակեցնել հարկային արտոնությունների տրամադրման և դրանցից օգտվելու կառուցակարգերը՝ ապահովելով առավելագույն հասցեականություն և բացառելով տարբեր եղանակների կիրառման միջոցով դրանցից օգտվելու և սեփական հարկային պարտավորությունները նվազեցնելու հնարավորությունը, իրականացնել հարկային ծախսերի կանոնավոր և ամբողջական հաշվառում՝ ծախսերի չափի և տացված սոցիալ-տնտեսական էֆեկտի համադրման, այդ թվում նաև արտոնությունների տրամադրման և կատարված ներդրումների արդյունավետության և փաստացի արդյունքի գնահատման միջոցով, հարկային արտոնություններ տրամադրել միայն որոշակի ժամկետայնությամբ՝ սահմանելով դրանց ինքնաբերաբար դադարելու վերաբերյալ նորմեր: Ըստ էության՝ նշվածներն այն հիմնարար պայմաններն են, որոնց պարագայում միայն հարկային արտոնությունների տրամադրումը կհանդիսանա արդարացված:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԱՂԲՅՈՒՐՆԵՐ

1. **Каравачева Н.**, Налоговое регулирование рыночной экономики. М.: ЮНИТИ, 2000г. 214 стр.
2. **Гончаренко Л.**, О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики. Экономика. Налоги. Право. 2017г. №2. стр. 96-104.
3. **Ермакова Е.**, Налоговое регулирование в системе государственного налогового менеджмента. Финансы и кредит. 2007. № 8. С. 28–32.
4. Налоговые реформы. Теория и практика. Под ред. **И.А.Майбурова, Ю.Б.Иваиова**. М. ЮНИТИ-ДАНА, 2010г. 463 стр.
5. **Килинкарлова Е.**, Налоговое право зарубежных стран. М. Юрайт 2017г. 354 стр.
6. **Пинская М.**, Оценка эффективности налоговых льгот: анализ имеющихся подходов. Налоговая политика и практика. 2014г. № 8 (140). стр. 24-28.
7. **Балаева Д., Дзарасова А.**, Анализ результативности применения налоговых льгот как элемента налогового механизма. Налоги и налогообложение. 2015г. № 9. стр. 649-654.
8. **Малинина Т.**, Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика М.: Ин-т Гайдара, 2010г. 212 стр.
9. Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգիրք:
10. Հայաստանի Հանրապետության 2021 թվականի պետական բյուջե:

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ РЫЧАГОВ РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

КАРЛЕН ХАЧАТРЯН, АНИ САРГСЯН

Ереванский государственный университет

В статье обсуждены основные вопросы государственного регулирования экономики посредством налоговых рычагов. Проанализированы основные направления, осуществленных в Республике Армения налоговых преобразований, зарегистрированные результаты и упущения. Представлены проблемы применения налоговых рычагов государственного регулирования экономики в РА, уровень налоговых расходов и основные пути их снижения. Сделаны предложения по повышению обоснованности и эффективности налоговых льгот. Обсуждены проблемы налогового регулирования экономики в РА, их влияние на экономику и представлены соответствующие решения.

Ключевые слова: регулирование экономики, налоговые льготы, налоговая политика, налоговые расходы.

WAYS TO IMPROVE THE TAX LEVERS OF THE ECONOMIC REGULATION IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

KARLEN KHACHATRYAN, ANI SARGSYAN

Yerevan State University

The article discusses the issues of state regulation of the economy through tax levers. The main directions of the tax reforms implemented in the Republic of Armenia, the registered results and omissions are analyzed. The problems of applying tax levers of state regulation of the economy in the Republic of Armenia, the level of tax expenditures and the main ways to reduce them are presented. In addition, proposals are made to improve the validity and effectiveness of tax benefits. The problems of tax regulation of the economy in the Republic of Armenia, their impact on the economy are discussed and appropriate solutions are presented.

Keywords: economic regulation, tax benefits, tax policy, tax expenditures.

*Ներկայացվել է խմբագրություն 18.10.2021
Երաշխավորվել է փակագրության 19.11.2021*