

ՀՏԴ 338.2, 336.1

**ՓՈՔՐ ԵՎ ՄԻՋԻՆ ՁԵՌՆԱՐԿԱՏԻՐՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿՄԱՆ  
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ**

**ԿԱՌԼԵՆ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ**

*Երևանի պետական համալսարան*

Փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը (այսուհետև՝ ՓՄՁ) երկրի տնտեսության զարգացման կարևոր գրավականներից է: Հատկապես ժամանակակից տնտեսական բարդ իրողությունների պայմաններում պետությունը պետք է նպաստի ՓՄՁ զարգացման համար բարենպաստ միջավայրի ձևավորմանը: Այս առումով առանցքային դերակատարում կարող է ունենալ հարկային քաղաքականությունը: Հոդվածում քննարկվել են ՓՄՁ հարկման արդյունավետ գործիքների կիրառման խնդիրները ՀՀ-ում, բացահայտվել են ՓՄՁ հարկման խնդիրները և դիտարկվել դրանց լուծման հնարավոր ուղիները:

**Բանալի բառեր.** հարկ, հարկային համակարգ, հարկային քաղաքականություն, հարկային բեռ, ՓՄՁ, փոքր ձեռնարկություն, հարկման կատարելագործում:

Ժամանակակից շուկայական տնտեսությունում ՓՄՁ-ն հանդիսանում է տնտեսական համակարգի կարևորագույն բաղկացուցիչներից մեկը, որն էական դեր է խաղում տնտեսության կայունության և հարածուն զարգացման գործում: ՓՄՁ-ն հանդիսանում է ցանկացած զարգացած տնտեսական համակարգի անբաժանելի և օբյեկտիվորեն անհրաժեշտ տարրը, առանց որի տնտեսությունն ու հասարակությունն ամբողջությամբ չեն կարող գոյություն ունենալ և զարգանալ:

Որոշ վերլուծաբաններ պնդում են, որ գոյություն ունի ՓՄՁ-ի ավելի քան 50 սահմանում [1, p. 17]: Առանձին երկրներ, միջազգային կազմակերպություններ ՓՄՁ սահմանման հիմքում առավելապես դնում են քանակական գնահատականներ (աշխատողների թիվ, տարեկան շրջանառության ծավալ, ակտիվների մեծություն և այլն), իսկ հետազոտողների մեծամասնությունը նախընտրությունը տալիս է որակական բնութագրիչներին: Մասնավորապես՝ ամերիկացի տնտեսագետ Մ. Մեսկոնը ՓՄՁ-ն սահմանում է որպես գործունեության տեսակ, որը ղեկավարվում է անկախ ձեռնարատիրոջ կողմից, շուկայում գերակշիռ մասնաբաժին չի գրավում և համապատասխանում է վարձու աշխատողների քանակի ու արտադրության ծավալների որոշակի չափանիշների [2, p. 44]: Իսկ Ջ. Բոլտոնը ՓՄՁ-ի համար երեք հիմնական առանձնահատկություն է շեշտում. ընկերության կառավարումը սեփականատիրոջ կողմից, շուկայում փոքր

մասնաբաժինն ու ազդեցության բացակայությունը և որոշումների կայացման ազատությունը [3]: Մեկ այլ հետազոտող՝ Օ. Լոուչերը, որպես ՓՄՁ սուբյեկտների բնորոշիչ նշում է որոշումների կայացման հարցում կազմակերպության ղեկավարի առանցքային դերակատարումն ու այն, որ կապիտալի սեփականատերն անձամբ է ղեկավարում կազմակերպությունը [4]: Ըստ էության թվարկված և բազմաթիվ այլ սահմանումներ որքան էլ որ ինչ-որ իմաստով միմյանցից տարբեր են, այդուհանդերձ դրանք բոլորն էլ ունեն ընդհանրություն: Ակնհայտ է, որ հետազոտողների կողմից ընդգծվում է ՓՄՁ-ի փոքր մասնաբաժինը շուկայում, սեփականատիրոջ անմիջական ներգրավվածությունը գործարարության գործընթացներում, որոշումների կայացման ճկունությունը:

ՓՄՁ-ների ռազմավարական կարևորությունը պայմանավորված է նրանով, որ դրանք ապահովում են ՀՆԱ-ի զգալի մասնաբաժինը, առավել արդյունավետությամբ են օգտագործում տեղական հանքահումքային պաշարները՝ նվազեցնելով տնտեսության կախվածությունը ներմուծումից, ՓՄՁ-երում համեմատաբար արագ և փոքր ծախսերով են ներդրվում նոր տեխնոլոգիաներն ու նորարարությունները և ի շնորհիվ իրենց ճկունության, շատ ավելի արագ են հարմարվում շուկայի պահանջներին՝ յուրացնելով նոր ապրանքատեսակների արտադրության և սպասարկման արդիական ձևերը, միևնույն ժամանակ ստեղծում են զգալի թվով աշխատատեղեր՝ դրանով իսկ լուծելով մի շարք սոցիալական խնդիրներ ու հանդիսանում են ժամանակակից հասարակության հիմքը կազմող միջին խավի ձևավորման և կայացման հիմնաքարը: Միջին խավը յուրաքանչյուր երկրի քաղաքացիական հասարակության բարեկեցության մակարդակի ցուցիչներից մեկն է: Մի շարք հետազոտություններ ապացուցել են, որ ՓՄՁ-ն յուրաքանչյուր տնտեսության ռազմավարական ներուժն է՝ կայուն տնտեսական աճի ու երկրի բնակչության բարեկեցության աղբյուրը [5, p. 216]:

Հետևապես պետությունը պետք է առանձնակի ուշադրություն դարձնի ՓՄՁ զարգացմանը և պետական տնտեսական քաղաքականության միջոցով նպաստի բարենպաստ գործարար միջավայրի ձևավորմանը, ինչն էլ կհանգեցնի դրանց տեսակարար կշռի ավելացման: Ի թիվս այլ բաղադրիչների՝ ՓՄՁ-ների համար բարենպաստ միջավայրի ձևավորումը ենթադրում է հարկային կարգավորման գործիքակազմի կիրառում: Հատկապես բարդ տնտեսական ներկա իրողությունների պայմաններում հարկային արդյունավետ քաղաքականության մշակումն ու իրականացումը որոշիչ դեր ունի տնտեսական անկման հաղթահարման ու շարունակական աճ ապահովելու հարցում: Այս իմաստով հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակը պետք է լինի տնտեսության կայուն աճ ապահովող, ներդրումների ներգրավումը խթանող հարկային համակարգի ձևավորումը,

որը միաժամանակ կապահովի նաև երաշխավորված բյուջետային մուտքեր՝ ինչպես կարճաժամկետ, այնպես էլ երկարաժամկետ հեռանկարում:

Եթե հարկային համակարգը չի համապատասխանում տնտեսական իրողություններին և չի ներառում որոշակի կառուցակարգեր՝ այն կարող է փոքր կազմակերպությունների համար հանգեցնել չարդարացված բարձր բեռի: Հետևապես պետական քաղաքականության պատասխանատուները պետք է պատշաճ ուշադրություն դարձնեն բացահայտելու համար այն բոլոր գործոնները (այդ թվում՝ հարկային քաղաքականության), որոնք կարող ենք հանգեցնել փոքր գործարարության մրցունակության նվազման [6, p. 119]: Օրինակ՝ հարկային համակարգի բարդությունը, հարկային իրավակարգավորումների խրթինությունը լրջագույն խնդիրներ են առաջադրում տնտեսավարող սուբյեկտների համար, իսկ ՓՄՁ սուբյեկտների պարագայում այդ խնդիրներն էլ ավելի սուր են արտահայտվում: Հարկային համակարգի բարդությամբ պայմանավորված՝ հարկային վարչարարության բեռը կարելի է դիտարկել որպես հարկային համակարգի անուղղակի ազդեցություն, ինչը փաստացի տնտեսավարող սուբյեկտների համար հավելյալ ծախս է ենթադրում [7]: Վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ հարկային օրենսդրությունն ընկալելը, հարկային քաղաքականության սկզբունքներն իմանալը դրական են անդրադառնում տնտեսավարող սուբյեկտի հարկային կարգապահության վրա [8, p.4]: Արդյունքում ստացվում է, որ տնտեսավարող սուբյեկտն սկսում է հետևել հարկային օրենսդրության պահանջներին և ինքնակամ կատարել դրանք: Այսինքն՝ հարկատուն պատրաստ է գործել սահմանված հարկային նորմերի շրջանակներում՝ առանց հարկադրանքի միջոցների կիրառման [9]:

Անկախությունից ի վեր ՀՀ հարկային համակարգը պարբերաբար փոփոխությունների է ենթարկվել: Ժամանակ առ ժամանակ նոր հարկատեսակներ են դրվել շրջանառության մեջ, միաժամանակ որոշ հարկատեսակների գործողությունը դադարեցվել է, փոփոխության են ենթարկվել հարկատեսակների մեծ մասի դրույքաչափերը:

2000 թ. հուլիսի 1-ից ուժի մեջ է մտել «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը: Ըստ էության՝ այս օրենքը հարկային բեռի թեթևացման և հաշվապահական հաշվառման փոխարեն պարզ հաշվառման սահմանման միջոցով ուղղված էր փոքր ու միջին գործարարության խթանմանը [10]: Այդուհանդերձ՝ օրենքը նպաստավոր էր նաև խոշոր գործարարության ներկայացուցիչների համար, որոնք, օգտագործելով օրենսդրության բացերը, իրենց գործարարությունը տրոհում էին մի քանի փոքր մասերի՝ այդպիսով թեթևացնելով իրենց հարկային բեռը: Միանշանակ է, որ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքն էական դերակատարում ունե-

ցավ հատկապես փոքր գործարարության զարգացման առումով և գործելով ավելի քան ութ տարի՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից ուժը կորցրեց: Բացի պարզեցված հարկը՝ տարբեր ժամանակներում շրջանառության մեջ դրվել և շրջանառությունից հանվել են փոքր կազմակերպությունների համար առավել թեթև հարկային բեռ ենթադրող հարկատեսակներ՝ հաստատագրված վճարներ, արտոնագրային վճարներ, ինչպես նաև ընտանեկան ձեռնարկատիրության հարկային ռեժիմները:

Ներկայում ՀՀ հարկային օրենսդրությունում, որպես արտոնյալ հարկային ռեժիմներ, գործում են շրջանառության հարկի ռեժիմը և միկրոձեռնարկատիրության ռեժիմը: Շրջանառության հարկի ռեժիմը հնարավորություն է տալիս տարեկան մինչև 115 մլն. ՀՀ դրամ շրջանառություն ունեցող փոքր տնտեսավարողներին վճարել շրջանառության հարկ, որը պետական բյուջե վճարվող ԱԱՀ-ին և/կամ շահութահարկին փոխարինող հարկ է: Շրջանառության հարկով հարկման հիմք է ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման և/կամ ծառայությունների մատուցուման գործարքների շրջանառությունը:

Միկրոձեռնարկատիրության հարկման համակարգն որոշակի գործունեության տեսակներով զբաղվող իրավաբանական ու ֆիզիկական անձանց (այդ թվում՝ որպես անհատ ձեռնարկատեր չգրանցված անձանց) ազատում է հարկերից (բացառությամբ՝ ապրանքների ներմուծման համար նախատեսված հարկերի, յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար ամսական 5000 դրամ եկամտային հարկի, սոցիալական և դրոշմանիշային վճարների, ակցիզային, ճանապարհային ու բնապահպանական հարկերի), եթե տնտեսավարող սուբյեկտի նախորդ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով շրջանառությունը չի գերազանցել 24 մլն. ՀՀ դրամը [11, հոդվ. 267]:

Այդուհանդերձ՝ Հայաստանի Հանրապետությունում փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հարկման առումով դեռևս առկա են մի շարք խնդիրներ, որոնք նվազեցնում են հարկային քաղաքականության արդյունավետությունն ու խոչընդոտում ՓՄՁ զարգացմանը:

Վերլուծելով փոքր ընկերությունների հարկման առանձնահատկությունները Հայաստանի Հանրապետությունում՝ մեր կողմից առանձնացվել են հետևյալ խնդիրները.

- *հարկային օրենսդրության կիրառության բարդությունը, հարկային օրենսգրքի ձևակերպումների բարդությունը,*
- *հարկային բեռի փարբերությունը շրջանառության հարկի ու ընդհանուր հարկման ռեժիմներում, ինչպես նաև հարկային ռեժիմների ոչ ճկունությունը,*

- ընդհանուր ու արտոնյալ հարկային ռեժիմներում աշխատող ձեռնարկությունների փոխհարաբերությունները,
- արտադրության ոլորտում շրջանառության հարկման համակարգի անկարարությունը,
- հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունները,
- 2020թ. հարկային ճեղքի հաղթահարումը ՓՄՁ հարկային բեռն ավելացնելու Կառավարության մտադրությունը:

Սույն հոդվածում վերլուծվել են վերոնշյալ խնդիրները և քննարկվել դրանց լուծման ուղիները:

Հարկային օրենսդրության կիրառության բարդությունը, հարկային օրենսգրքի ձևակերպումների խրթինությունը փոքր ձեռնարկությունների կողմից բարձրաձայնվող ամենից տարածված խնդիրներից է: 2020 թ. մայիսին ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (ՊԵԿ) կողմից հարկ վճարող կազմակերպությունների ու անհատ ձեռնարկատերերի շրջանում անցկացված հարցումների հիման վրա հրապարակված հարկային վարչարարության ու հարկային ընկալումների մասին զեկույցը փաստում է, որ ձեռնարկատերերը բախվում են խնդիրների հարկային օրենսդրությունը կիրառելու ու համապատասխան պարզաբանումներ ստանալու հարցերում: Հարցվածների միայն 28,2 %-ն է նշել, որ Հարկային օրենսգիրքը մատչելի է, իսկ հարկային օրենսդրության հստակության վերաբերյալ հարցին դրական են պատասխանել 25,3 %-ը [12, էջ 47]: Արդյունքում՝ փոքր կազմակերպությունները հաճախ ստիպված են լինում օգտվել հարկային խորհրդատվական ծառայություններից, ինչը ծախսատար է և ոչ հասանելի հատկապես գերփոքր կազմակերպությունների համար:

Նշված խնդրի լուծման համար անհրաժեշտ է վերացնել հարկային օրենսդրության տարընթերցումներն ու իրարամերժ դրույթները, ինչպես նաև պարզեցնել Հարկային օրենսգրքի դրույթների ձևակերպումները: Նորաստեղծ, գերփոքր ընկերությունների համար սա էական նշանակություն ունի, քանի որ հիմնականում նորաստեղծ ընկերությունները ֆինանսական միջոցների սղության պատճառով հնարավորություն չեն ունենում օգտվել հարկային խորհրդատվական ծառայություններից, ինչի արդյունքում օրենսգրքի որոշ դրույթների սխալ մեկնաբանելու և կիրառելու պատճառով ենթարկվում են պատասխանատվության և ստիպված են լինում վճարել տույժեր ու տուգանքներ:

Հաջորդ խնդիրը հարկային բեռի զգալի փարբերությունն է շրջանառության հարկի և հարկման ընդհանուր համակարգում, ինչպես նաև հարկային համակարգերի ճկուն չլինելը: Շրջանառության հարկի ռեժիմում հարկային բեռը շուրջ 2-3 անգամ ավելի թեթև է, քան հարկման ընդհանուր ռեժիմում: ՀՀ-ում տնտեսավարող սուբյեկտներն ընթացիկ տարվա ընթացքում շրջանառության 115 մլն. դրամի շեմը գերազանցելուն պես

ստիպված են անցում կատարել հարկման ընդհանուր ռեժիմ (դառնում են ԱԱՀ և շահութահարկ վճարող), իսկ հաջորդ հարկային տարում էլ արդեն չեն կարող գործել շրջանառության հարկի համակարգում և ստիպված պետք է գործեն հարկման ընդհանուր համակարգում: Այսինքն՝ շրջանառության հարկման շեմը գերազանցելու պահից մինչև հաջորդող հարկային տարվա ավարտը կազմակերպությունները պարտավորվում են գործունեություն ծավալել ընդհանուր հարկման համակարգում, մինչդեռ հնարավոր է հաջորդող հարկային տարում գործարարության շրջանառության նվազում տնտեսական ցնցումների, պահանջարկի կրճատման ու մի շարք այլ գործոններով պայմանավորված: Արդյունքում՝ գործարարությունը հայտնվում է ծանր իրավիճակում. մի կողմից շրջանառության կրճատումը, մյուս կողմից հարկային ծանր բեռը կարող են հանգեցնել դրա սնանկացման ու լուծարման: Սա ստեղծում է բացասական խթաններ գործարարության համար սեփական եկամուտները թաքցնելու (նշված սահմանաչափը չգերազանցելու նպատակով), ինչպես նաև երբեմն կարող է խոչորացման վերաբերյալ որոշումից հրաժարվելու պատճառ հանդիսանալ:

Շրջանառության հարկի ու ընդհանուր հարկման ռեժիմներում հարկային բեռի զգալի տարբերության ու դրա հետևանքով տնտեսավարողների իրենց եկամուտների իրական ծավալների թաքցնելու խնդիրը լուծելու նպատակով կարելի է կիրառել «անցումային հարկման ռեժիմ»: Դրա էությունն այն է, որ շրջանառության հարկի շեմը գերազանցելուն պես տնտեսավարողները միանգամից չեն անցնի հարկման ընդհանուր համակարգ, այլ կսկսեն հարկվել, այսպես կոչված, անցումային ռեժիմով, որտեղ հարկային բեռն ավելի թեթև կլինի, քան ընդհանուր հարկման համակարգում ու կնպաստի որպեսզի տնտեսավարողների անցումն ընդհանուր հարկման համակարգ ուղեկցվի հարկային բեռի սահուն, ոչ կտրուկ մեծացմամբ: Անցումային հարկման ռեժիմի կիրառման փորձ ունի Ռուսաստանի Դաշնությունը, որտեղ այն ներդրվել է 2021թ. հունվարի 1-ից՝ թագավարակի հետևանքով տուժած փոքր ձեռնարկություններին աջակցության շրջանակներում [13]:

Անցումային ռեժիմը յուրօրինակ անվտանգության բարձիկ կապահովի ԱԱՀ շեմը գերազանցած այն կազմակերպությունների համար, որոնք հաջորդող հարկային տարում կունենան շրջանառության ծավալների կրճատում, ինչպես նաև այն որոշակի ճկունություն կհաղորդի հարկային համակարգին՝ անկանխատեսելի ճգնաժամերի ու տնտեսական ցնցումների ժամանակ: Միևնույն ժամանակ այն ինքնին կնվազեցնի ընդհանուր հարկման ռեժիմից խուսափելու նպատակով եկամուտները թաքցնելու խթանները:

Արտոնյալ հարկային ռեժիմները, չնայած նրան, որ թեթևացնում են տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային բեռը, միևնույն ժամանակ *խոչընդոտներ են ստեղծում տվյալ տնտեսավարողների համար խոշոր գործընկերներ ձեռք բերելու հարցում*: Պատճառն այն է, որ վերամշակող ու վերավաճառող ընկերությունները, որոնք հիմնականում ընդհանուր հարկման դաշտում են աշխատում, շրջանառության հարկով աշխատող սուբյեկտների հետ գործարք կնքելիս բախվում են ձեռք բերվող հումքի, ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կատարելու խնդրի հետ, քանի որ շրջանառության հարկով հարկվող կազմակերպությունները հատուցման գումարի մեջ ԱԱՀ-ի առանձին հաշվառում չեն վարում՝ դրա վճարման պարտավորությունը փոխանցելով գործարար հարաբերությունների հաջորդ օղակին: Ստացվում է, որ ընդհանուր հարկման համակարգում գործունեություն ծավալող սուբյեկտները բախվում են շրջանառության հարկման համակարգով աշխատող ընկերությունների արտադրանքը ձեռք բերելիս ԱԱՀ-ի մասով հաշվանցումներ կատարելու անհնարինության հետ: Արդյունքում՝ ընդհանուր հարկման համակարգում աշխատող կազմակերպությունները խուսափում են շրջանառության հարկի համակարգում գործող կազմակերպությունների հետ համագործակցելուց: Ընդհանուր և արտոնյալ հարկային ռեժիմում գործող սուբյեկտների տնտեսական համագործակցության խթանման նպատակով կարելի է Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառել Ուկրաինայի փորձը [14, Раздел XIV]: Շրջանառության հարկման համակարգում աշխատող տնտեսավարողներին հնարավորություն տալ, ըստ ցանկության, հանդիսանալ ԱԱՀ վճարող: Այն տնտեսավարողները, որոնք կնախընտրեն աշխատել ԱԱՀ-ով, կվճարեն շրջանառության հարկի 1-2 տոկոսային կետով ավելի ցածր դրույքաչափ: Արդյունքում՝ խոշոր ընկերությունները կկարողանան փոքր կազմակերպություններից ձեռք բերած ապրանքների համար կատարել ԱԱՀ հաշվանցում, դրանով իսկ կմեծանա փոքր ձեռնարկությունների հետ համագործակցելու գրավչությունը, իսկ փոքր կազմակերպություններն էլ հնարավորություն կունենան առավել հեշտ իրացնել իրենց արտադրանքը: Թեև ներկայիս իրավակարգավորումները փոքր շրջանառություն (տարեկան մինչև 115 մլն դրամ) ունեցող կազմակերպություններին ընտրության հնարավորություն ընձեռում են, ընտրությունը շրջանառության հարկի ռեժիմի և հարկման ընդհանուր ռեժիմի միջև է: Եթե փոքր կազմակերպությունը, ելնելով խոշորի հետ համագործակցության առավել լայն հնարավորությունների նկատառումներից, ընտրում է ԱԱՀ վճարող լինելը, ապա անխուսափելիորեն ստիպված է լինում նաև վճարել շահութահարկ: Առաջարկվող տարբերակում փոքր կազմակերպությանը հնարավորություն է ընձեռ-

վում հանդիսանալ ԱԱՀ վճարող, սակայն շահութահարկի փոխարեն վճարել շրջանառության հարկ: Ինչպես արդեն նշվել է, այդ դեպքում շրջանառության հարկի դրույքաչափը պետք է ավելի ցածր լինի:

Ինչ վերաբերում է *արտադրության ոլորտում շրջանառության հարկման համակարգի անկախարությանը*, ապա հարկ ենք համարում շեշտել, որ ՀՀ հարկային օրենսդրությունն արտադրության ոլորտի զարգացման որևէ խթան չի պարունակում: Մինչդեռ արտադրությունը ՀՀ տնտեսության զարգացման ու տնտեսական կայունության ապահովման տեսանկյունից կարևոր ոլորտներից է: Չնայած նրան, որ արտադրական ձեռնարկություններին հնարավորություն է տրվել աշխատել արտոնյալ հարկային ռեժիմներում՝ այնուամենայնիվ, առկա են որոշակի խնդիրներ: Մասնավորապես՝ եթե առք ու վաճառքի, հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող սուբյեկտներին հնարավորություն է ընձեռնվում նվազեցնել շրջանառության հարկի գումարը գործունեության համար կատարված որոշակի ծախսերի մասով [11, հոդվ. 258], արտադրության ոլորտի սուբյեկտներին նման հնարավորություն ընձեռված չէ: Արդյունքում՝ առք ու վաճառքի ոլորտում գործունեություն ծավալող սուբյեկտները հնարավորություն են ստանում շրջանառության հարկը նվազեցնել ընդհուպ մինչև 1.5 %-ի, մինչդեռ արտադրության ոլորտի սուբյեկտների համար այն կազմում է 3.5 %՝ առանց նվազեցնելու հնարավորության: Ստացվում է, որ շրջանառության հարկի համակարգն առավել բարենպաստ պայմաններ է նախատեսում առք ու վաճառքի ոլորտի կազմակերպությունների, քան արտադրական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտների համար: Մի կողմից հարկային ավելի ծանր բեռը, մյուս կողմից արտադրության ոլորտի կապիտալատարությունն ու ոլորտի առանձնահատկություններով պայմանավորված բարդությունները խթան են ստեղծում տնտեսավարողների համար խուսափել արտադրության ոլորտում գործունեություն ծավալելուց՝ նախընտրելով գործունեության առավել հեշտ տեսակներ:

Արտադրության ոլորտի խթանման համար անհրաժեշտ է բարելավել շրջանառության հարկի համակարգը՝ ամրագրելով շրջանառության հարկով հարկման առավել բարձր շեմ ու շրջանառության հարկի նվազեցման հնարավորություն ուղղակի նյութական և արտադրական ծախսերի մասով:

ՀՀ-ում *հարկային համակարգի փոփոխությունները կատարվում են բավականին հաճախ*, ինչը չի կարող բացասաբար չանդրադառնալ գործարարության վրա: Ձեռնարկատերերն ստիպված են լինում կամ օգտվել հարկային խորհրդատվական ծառայություններից, ինչը մեծացնում է գործառական ծախսերը, կամ ժամանակ ու ջանքեր ծախսել կատարված փոփոխություններն ուսումնասիրելու և կիրառելու վրա: Իսկ այն տնտեսավարող սուբյեկտները, որոնք կիրառում են հաշվապահական ու հար-



կային հաշվառման ինքնաշխատ համակարգեր, ստիպված են լինում լրացուցիչ ֆինանսական միջոցներ ծախսել տվյալ համակերպերը փոփոխելու համար: Նշված խնդիրը ոչ միայն հանգեցնում է գործառական ծախսերի ավելացմանը, այլ ազդում է ձեռնարկության գործարարության գործընթացների ավտոմատացման որոշումների կայացմանը: Տնտեսավարողների զգալի մասը հրաժարվում է կիրառել հաշվապահական ավտոմատացված համակարգերը՝ դրանցում փոփոխություններ կատարելուն ուղղված գործառնական մեծ ծախսերի պատճառով: Մեծ հաշվով, հարկային օրենսդրությունում տեղի ունեցող հաճախակի փոփոխություններն արդյունք են, որ երբևէ փորձ չի կատարվել խորքային վերլուծություններ կատարել ու դրանց արդյունքում մշակել խաղի այնպիսի կանոններ, որոնք ընդունելի կլինեն ինչպես տնտեսավարող սուբյեկտների, այնպես էլ պետության համար: Հարկային օրենսդրությունում իրականացվող փոփոխություններն ընթացս ծագող խնդիրներին պահային լուծումներ տալուն են միտված, և որևէ կերպ հաշվի չի առնվում այդ փոփոխությունների ազդեցությունն օրենսդրության այլ դրույթների կամ ընդհանուր համակարգի վրա: Այս իմաստով կարևոր է համակողմանի վերլուծությունների և բոլոր շահագրգիռ կողմերի հետ քննարկումների արդյունքում ձևավորել այնպիսի հարկային օրենսդրություն, որն առնվազն 3-5 տարի փոփոխությունների չի ենթարկվի՝ դրանով իսկ ապահովելով կանխատեսելի հարկային միջավայր ձեռնարկատերերի համար:

ՓՄՁ հարկման ոլորտում առկա հաջորդ խնդիրը 2020-ի դեկտեմբերի վերջին շրջանառության մեջ դրված *հարկային քաղաքականության ճեղքի կրճատման միջոցառումներն են՝ ՓՄՁ հարկային բեռն ավելացնելու միջոցով*: 2020-ին ՀՀ տնտեսությունում արձանագրվեց 7.5% տնտեսական անկում [15, էջ 9], կրճատվեց տնտեսական ակտիվության ցուցանիշը բոլոր ոլորտներում, բացառությամբ՝ հանքարդյունաբերության: Դա բնականորեն անդրադարձավ նաև ՀՀ բյուջեի հարկային մուտքերի վրա: 2020 թ. հարկային մուտքերը կազմել են 1,385,205.5 մլրդ ՀՀ դրամ [15, էջ 123]՝ ավելի քան 5%-ով պակաս, քան նախորդ տարում: Արդյունքում՝ շրջանառության մեջ դրվեց «Հարկային քաղաքականության ճեղքի կրճատմանն ուղղված միջոցառումները հաստատելու մասին» որոշումը [16], որտեղ նախանշվում են հարկային քաղաքականության ճեղքի՝ այսինքն՝ պակաս հավաքված հարկային եկամուտների հանրագումարի կրճատման միջոցառումների շրջանակը: ՓՄՁ սուբյեկտներին առնչվող միջոցառումներից կարելի է առանձնացնել շրջանառության հարկի շեմի իջեցումը, շրջանառության հարկի դրույքաչափերի բարձրացումը, միկրոձեռնարկատիրության հարկային ռեժիմում աշխատող կազմակերպությունների կողմից

դուրս գրված հաշիվ ապրանքագրերի որպես ծախս ճանաչելու սահմանափակումները, ինչպես նաև ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների թվի կրճատումը:

Արդյունքում՝ մի շարք տնտեսավարողներ կհայտվեն առավել ծանր հարկային պայմաններում, ինչը ներկայում մեծ խնդիր է ՓՄՁ ոլորտի վերականգնման ու աշխուժացման համար. մի կողմից տնտեսական անկման պայմաններում բնակչության եկամուտների նվազման հետևանքով ամբողջական պահանջարկի կրճատումն է հանգեցրել տնտեսավարողների շրջանառության կրճատմանը, մյուս կողմից հարկային արտոնությունների շրջանակի զգալի նեղացումը նվազեցնում են գործարարության տնօրինվող եկամտի մեծությունը՝ խոչընդոտելով կապիտալ ներդրումների կատարմանը:

2019 թ. հարկային օրենսդրության փոփոխությունների արդյունքում եկամտային հարկի դրույքաչափի համահարթեցումն ու շահութահարկի շեմի նվազեցումն առավելապես ձեռնտու էր խոշոր ընկերություններին, քանի որ նրանք ապահովում են բարձր շահութաբերություն ու վճարում են շուկայական միջինից ավելի բարձր աշխատավարձ: Հարկային ճեղքի նվազեցման վերաբերյալ վերոնշյալ որոշումն էլ սահմանում է միջոցառումների շրջանակ, որոնք հարվածելու են առավելապես փոքր գործարարությանը: Ստացվում է, որ ՀՀ-ում հարկային եկամուտների պակասուրդը նախատեսվում է լրացնել ՓՄՁ հարկային բեռը մեծացնելու միջոցով, ինչը չի կարող բացասաբար չանդրադառնալ ՓՄՁ-ների ստեղծած ավելացված արժեքի ու աճի տեմպերի վրա:

Ամփոփելով՝ նշենք, որ հարկային համակարգում բարեփոխումները չպետք է սահմանափակվեն միայն հարկային քաղաքականության կատարելագործմամբ: Այդ բարեփոխումները պետք է ներառեն նաև գործող օրենքների պահանջների պահպանման օպերատիվ վերահսկողության ու հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանը, սովետային տնտեսության ու ապօրինի գործարքների կանխարգելմանն ուղղված քայլեր, հարկային իրավախախտումների հետևանքների մասին հասարակության լայն հատվածներին իրազեկումը, հասարակության իրավագիտակցության մակարդակի բարձրացումը:

## ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԱՂԲՅՈՒՐՆԵՐ

1. **Berisha G., Justina P.**, “Defining Small and Medium Enterprises: a critical review”. Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences, Vol 1, No 1, March 2015, pages 17-28.
2. **Mescon M., Albert M., Khedouri F.**, “Management”, US, New York, Harper and Row, 1988, 777 pages.
3. **Bolton J.**, “Report of the Committee of Enquiry on small firms”, Bolton Report Cmnd. 4811, 1971, London: HMSO.
4. **Loecher U.**, “Small and medium-sized Enterprises: delimitation and the European definition in the area of industrial business”. European Business Review. 2020, N12 (5), pages 261-264.
5. **Dolgih I., Zhdanova A., Bannova K.**, “The influence of taxation on small enterprise development in Russia”, Procedia - Social and Behavioral Sciences, N166 (2015), pages 216-221.
6. **Evans Tee, Lawrence Asare Boadi, Richard Takyi Opoku**, “The Effect of Tax Payment on the Performance of SMEs: The Case of Selected SMEs in Ga West Municipal Assembly”, European Journal of Business and Management, Vol.8, No.20, 2016, pages 119-125.
7. **Block J.**, “Corporate income taxes and entrepreneurship”, IZA World of Labor, 2016, 11 pages.
8. **Setyorini Ch., Susilowati D.**, “Analysis of Implementation of SMEs Tax Enforcement: The effects of tax justice dimensions, understanding of tax accounting on SME’s tax compliance”, Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura Vol. 21, No. 1, April – July 2018, pages 1-12.
9. **James S., Alley C.**, “Tax compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, Journal of Finance and Management in Public services, 2002, 2(2), pages 27–42.
10. «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք:
11. ՀՀ Հարկային օրենսգիրք:
12. ՀՀ ՊԵԿ, «Հարկային վարչարարություն և հարկային ընկալումներ», 2020թ. ՀՀ-ում իրականացված հարցման հիմնական արդյունքները, 143 էջ:
13. Федеральный закон от 31.07.2020 № 266-ФЗ "О внесении изменений в главу 26-2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"
14. Налоговый кодекс Украины
15. ՀՀ վիճակագրական կոմիտե, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2020թ. հունվար-դեկտեմբերին», Եր., 2021
16. ՀՀ վարչապետի N 1455-Լ որոշում «Հարկային քաղաքականության ճեղքի կրճատմանն ուղղված միջոցառումները հաստատելու մասին»

## ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

КАРЛЕН ХАЧАТРЯН

---

*Ереванский государственный университет*

---

Малое и среднее предпринимательство (далее-МСП) является одной из надежных гарантий экономического развития страны. Особенно в условиях современных сложных экономических реалий государство должно способствовать созданию благоприятной среды для развития малого и среднего бизнеса. Налоговая политика может сыграть ключевую роль в этом отношении. В статье рассматриваются проблемы использования эффективных инструментов налогообложения МСП в Республике Армения, раскрываются проблемы налогообложения МСП и рассматриваются возможные пути их решения.

**Ключевые слова.** налог, налоговая система, налоговая политика, налоговое бремя, МСП, малые предприятия, улучшение налогообложения.

## PROBLEMS OF IMPROVING TAXATION OF SMALL AND MEDIUM- SIZED ENTREPRENEURSHIP IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

KARLEN KHACHATRYAN

---

*Yerevan State University*

---

Small and medium-sized entrepreneurship is one of the reliable guarantees of a country's economic development. Especially in today's difficult economic realities, the state should contribute to the creation of a favorable environment for the development of small and medium-sized businesses. Tax policy can play a key role in this regard. The article examines the problems of using effective instruments for the taxation of SMEs in the Republic of Armenia, reveals the problems of taxation of SMEs and discusses the possible ways to solve them.

**Keywords:** tax, tax system, tax policy, tax burden, SMEs, small businesses, tax improvement.

*Ներկայացվել է խմբագրություն 08. 09. 2021  
Երաշխավորվել է տպագրության 22.11.2021*