

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ՎԱՐԴԱՆ ԵՐՎԱՆԴԻ ՄԱՐՈՒԹՅԱՆ

ԱՌԵՎՏՐԱՅԻՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՐԿՄԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ (ՀՀ ՆՅՈՒԹԵՐՈՎ)

Ը.00.02 - «Տնտեսության, նրա ոլորտների տնտեսագիտություն և կառավարում»
մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման
ատենախոսության

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ 2015

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

Գիտական ղեկավար՝	տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր Միքայել Սերգեյի Մելքունյան
Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝	տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր Աշոտ Բորիսի Սալմազարյան տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ Կառլեն Գազիկի Խաչատրյան
Առաջատար կազմակերպություն՝	ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2015թ. մայիսի 7-ին, ժամը 14:00-ին Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈՂ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0025, ք. Երևան, Մ. Նալբանդյան 128:

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2015թ. ապրիլի 7-ին

014 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար,
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր



Ս.Ա. Գևորգյան

Ատենախոսության ընդհանուր բնութագիրը

Չետագոտության քեմայի արդիականությունը: Դիմամիկ զարգացող մասնավոր հատվածը տնտեսական աճի հիմնական նախադրյալներից է: Շուկայական տնտեսության ձևավորման անկյունաքարը ազատ ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացումն է:

Ձեռնարկատիրությունը հասարակության սոցիալ-տնտեսական զարգացման հզոր գործոն է: Այս առումով ձեռնարկատիրության զարգացման համար բարենպաստ պայմանների ապահովումը խթանում է ցանկացած երկրի տնտեսական աճը:

Գործարար ակտիվությունն իր հերթին այդ մասնավոր հատվածի զարգացման առանցքային գործոնն է, որը խթանում է մրցակցությունն ու տնտեսական աճը:

Ձեռնարկատիրությունը գործում և զարգանում է համապատասխան իրավական միջավայրի սահմաններում, և շուկայական տնտեսավարման պայմաններում ձեռնարկատիրական գործունեության կարգավորման գլխավոր ու ճկուն գործիքներից մեկը հարկային քաղաքականությունն է:

Պետության հարկային քաղաքականության և գործարարության փոխազդեցության հարցերն այսօր առավել քան արդիական են, քանի որ ներկայիս գլոբալացման պայմաններում տրանսֆերային զնագոյացման մոդելների և էլեկտրոնային ենթակառուցվածքների լայն կիրառության արդյունքում հարկերից խուսափելու երևույթի կանխարգելման խնդիրն առավել քան սուր է դրված:

Հարկ է նշել, որ հարկազանձման կառուցակարգը էական դեր է խաղում նաև հարկային բեռի հաշվարկման գործընթացում, ուստի հարկավոր է այնպիսի ընթացակարգեր մշակել, որոնք թույլ կտան գործարար միջավայրում ապահովել հարկման ուղղահայաց և հորիզոնական արդարության սկզբունքները, կնպաստեն առևտրային կազմակերպությունների շրջանում հարկային կարգապահության և պատասխանատվության մակարդակի բարձրացմանը:

Նորանկախ Հայաստանն իր անցումային տնտեսությամբ վաղ 90-ականներին չունեղ ձեռնարկատիրական գործունեության հարկման իր ազգային մոդելը: Տևական ժամանակ լոկ տեղայնացնելով զարգացած երկրներում գործող հարկային քաղաքականության մեթոդաբանության առանձին տարրերը, այդ գործիքներով իրականացվում էր առևտրային կազմակերպությունների հարկումը, որը, ինչպես ցույց տվեց պատմությունը, բախվեց մի շարք խնդիրների՝ կապված այդ գործիքակազմը կիրառող երկրների և Հայաստանի Հանրապետության ազգային տնտեսության միջև առկա առանձնահատկությունների, արտադրահարաբերությունների զարգացվածության աստիճանների տարբերության, տնտեսությունում սովորյալության խիստ բարձր մակարդակի և դեռևս նոր ձևավորվող շուկայական տնտեսության հարաբերություններում հարկազանձման մշակույթի բացակայության հետ: Արդյունքում՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերն առ այսօր ենթարկվում են փոփոխությունների ու լրամշակումների՝ այդ կերպ ավելի բարդացնելով «խաղի նոր կանոններին» գործարար միջավայրի ինտեգրման գործընթացը:

2013 թվականին Համաշխարհային բանկի կողմից իրականացված հետազոտությունները վկայում են, որ երեք հարավկովկասյան պետություններից՝ Հայաստան, Վրաստան և Ադրբեջան, գործարար ակտիվությունն ամենաբարձրը Հայաստանում է¹: Ձեռնարկատիրական գործունեության հայկական մշակույթի հիմքում ընկած է դեռևս խորհրդային ժամանակներից եկող ուժեղ մաթեմատիկական և գիտական ինստիտուցիոնալ հենքը: Ինչևէ, բազմաթիվ գործոններ այսօր ՀՀ-ում խոչընդոտում են տնտեսական աճին ու գործարար ակտիվությանը, որոնց թվին են դասվում սկսնակ

¹ “Fostering entrepreneurship in Armenia”, Smita Kuriakose, The World Bank-2013, page 3

գործարարների համար ֆինանսավորման անմատչելիությունը, համապատասխան որակավորման մարդկային ռեսուրսների սակավությունը և, իհարկե, ձեռնարկատիրական գործունեության հարկային կարգավորումը:

Վերջին տարիներին էական անկում է արձանագրվել նաև օտարերկրյա ուղղակի ներդրումների ոլորտում, ինչը մասամբ պայմանավորված է նաև ոչ բարենպաստ հարկային դաշտով՝ կապված ինչպես ոչ ռեզիդենտների հարկման որոշակի առանձնահատկությունների, այնպես էլ անուղղակի հարկերի հաշվառման որոշ կարգավորումների հետ, որոնք համահունչ չեն զարգացած վարչարարության փիլիսոփայությանը: Միաժամանակ, ՀՀ տնտեսության զարգացման գերակա ուղղություններում, ինչպիսիք են գյուղատնտեսությունը, փոքր և միջին ձեռնարկատիրությունը, առկա են հարկային կարգավորման բացեր և խնդիրներ, որոնց պատճառով նշված ոլորտներում գործարարությունը հաճախ դառնում է կամ տնտեսապես ոչ նպատակահարմար, կամ բարձր ռիսկային: Իսկ վերջին ժամանակների ինտեգրացիոն գործընթացները, մասնավորապես Հայաստանի Հանրապետության ամրամակցությունը Եվրասիական տնտեսական միությանը (ԵՏՄ), պահանջում են նաև հարկային վարչարարության վերանայում և համահարթեցում գործընկեր պետություններում գործող օրենսդրության հետ:

ՀՀ-ում տնտեսագետների զգալի մասի կողմից հարկերը՝ որպես առաջին հերթին պետական բյուջեի եկամուտների ապահովման գործիք դիտարկելը պայմանավորված է նրանով, որ Հայաստանի Հանրապետությունում, ըստ էության, պետական բյուջեի կատարման գլխավոր աղբյուրը հարկերն են: Սա արդիական էր հատկապես 90-ական թվականներին, երբ Խորհրդային միության կազմից դուրս եկած Հայաստանի համար պետական բյուջեի կատարման խնդիրը օրհասական էր, տարիներ շարունակ բյուջեն պակասուրդով էր, օրեցօր անկում էին ապրում արտադրության ծավալները, ուժգնանում էր զնաճը և այլն: Այժմյան իրավիճակի համեմատական կայունությունը մեզ թույլ է տալիս հարկային քաղաքականությունը քննարկել առաջին հերթին գործարար ակտիվության պետական կարգավորման և երկարաժամկետ կտրվածքով տնտեսական աճի ապահովման շրջանակում: Այդ իսկ պատճառով հարկային քաղաքականությունը ներկայումս պետք է դիտարկել առաջին հերթին ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման ժամանակակից միտումների համատեքստում:

Չնայած հարկային հարաբերությունները ուսուննասիրած հետազոտությունների հարուստ պաշարին՝ մինչ օրս քիչ բաժին է հատկացվել ձեռնարկատիրական գործունեության հարկային կարգավորման կատարելագործման այնպիսի ուղիներին, որոնք, համադրելով հարկազանձման տեսական ու կիրառական սկզբունքները, կիրառելով ՀՀ տնտեսական իրականությանն ինտեգրված միջազգային առաջավոր պրակտիկային համահունչ գործիքակազմ, հնարավորություն կստեղծեն առևտրային կազմակերպությունների գործունեության հարկման գործընթացում ապահովելու հարկման հիմնական սկզբունքների ու գործառույթների գերակայությունը, հարկային բեռի հավասակշռումն ու, միաժամանակ, բյուջետային մուտքերի ավելացումը:

Վերը նշված խնդիրները ընդգծում են հետազոտվող թեմայի կարևորությունը, դրա շրջանակում հետազոտությունների իրականացման անհրաժեշտությունը, ինչով էլ պայմանավորված է թեմայի արդիականությունը:

Ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան: Ատենախոսությունում հետազոտության օբյեկտը առևտրային կազմակերպությունների և պետական կառավարման մարմինների միջև ձևավորվող տնտեսական հարաբերություններն են կապված հարկման մոտեցումների և հարկազանձման գործընթացների հետ:

Հետազոտության առարկան առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացներն են, դրանց ընթացքում առաջ եկող հիմնախնդիրներն ու հարկման նոր՝ ձեռնարկատիրական գործունեության արդի զարգացումների համատեքստում առավել

արդյունավետ հիմնուղիների առաջադրումը:

Յետագոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսության հիմնական նպատակը ՀՀ-ում առևտրային կազմակերպությունների հարկման կատարելագործման հիմնախնդիրների առավելապես կիրառելի լուծումների նախանշումն է: Այդ նպատակն իրականացնելու համար աշխատանքում առաջադրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել ձեռնարկատիրական գործունեության հարկման տեսամեթոդաբանական խնդիրները,
- վերլուծելով հարկման օտարերկրյա փորձը և առանձնացնել այն դրույթները, որոնց տեղայնացումը ՀՀ-ում կնպաստի առևտրային կազմակերպությունների հարկման կատարելագործմանն ու պետական բյուջեի եկամուտների աճին,
- ուսումնասիրել ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեության հարկման իրավական կարգավորման առանձնահատկությունները, դրանցում առկա խնդիրներն ու չկարգավորված հարցերը, որոնք խոչընդոտում են ՀՀ-ում գործարարության զարգացմանը,
- ուսումնասիրել ՀՀ-ում առևտրային կազմակերպություններին տրված առանձին արտոնությունների տնտեսական նպատակահարմարությունը, կիրառման բարդությունն ու առանձնահատկությունները,
- ուսումնասիրել ՀՀ-ում առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացի կառավարման արդի հիմնախնդիրները,
- առևտրային կազմակերպությունների և պետական կառավարման մարմինների միջև գործող տնտեսական հարաբերությունների համատեքստում գնահատել հարկային վեճերի վերանայման ընթացակարգի արդյունավետությունը, առևտրային կազմակերպությունների հետ վեճերի կարգավորման նախադատական ինստիտուտի աշխատանքի առանձնահատկություններն ու խնդիրները, հանդես գալ կիրառական առաջարկություններով նշյալ հարցերում խնդիրների լուծման առաջությամբ,
- գնահատել հարկային հսկողության նպատակատվ ռիսկային չափորոշիչների ընտրության նպատակահարմարությունը, առաջադրել ռիսկայնության նոր չափորոշիչներ,
- մշակել ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեության հարկային կարգավորման օրենսդրական կատարելագործման հիմնական սկզբունքներն ու մոտեցումները,
- բացահայտել ՀՀ-ում առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման կատարելագործման գերակայությունները:

Յետագոտության տեղեկատվական և տեսամեթոդաբանական հիմքերը:

Յետագոտության համար հիմք են հանդիսացել տնտեսագիտության դասական և ժամանակակից տեսությունների դրույթները. կիրառվել են գիտական ճանաչողության վերացարկման, համակարգային, դինամիկ վերլուծությունների, համեմատական, գործոնային վերլուծությունների տնտեսամաթեմատիկական մեթոդները: Յետագոտության համար որպես տեսական և մեթոդաբանական հիմք են ծառայել հայրենական և օտարերկրյա հետազոտողների աշխատությունները, մասնավորապես միկրոէկոնոմիկայի, ձեռնարկատիրական գործունեության կառավարման և պետական կարգավորման տեսության ու մեթոդաբանական ոլորտի, կառավարչական որոշումների ընդունման և իրականացման տեսությունների, հարկային վարչարարության հիմնարար և կիրառական մշակումները, ինչպես նաև ոլորտը կարգավորող օրենսդրական և ենթօրենսդրական ակտերը:

Ատենախոսության համար տեղեկատվական հիմք են ծառայել ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական տեղեկագրերը, ՀՀ ֆինանսների, էկոնոմիկայի նախարարությունների, առևտրով զբաղվող փոքր ու միջին սուբյեկտների և գյուղատնտեսական կազմակերպությունների պաշտոնական տվյալները, նյութերը, էլեկտրոնային տեղեկատվական աղբյուրները, ինչպես նաև միջազգային

կազմակերպությունների զեկույցներն ու վերլուծական նյութերը:

Հետազոտության հիմնական գիտական արդյունքներն ու նորույթը:

Ատենախոսության գիտական նորույթը պայմանավորված է հետազոտության ընթացքում ստացված մի շարք տեսական, մեթոդական և գործնական արդյունքներով: Այսպես՝

- հարկման պարզեցված համակարգերի առանձնահատկությունների ուսումնասիրության հիման վրա մշակվել է ՓՄՁ սուբյեկտների հարկման այլընտրանքային հայեցակարգ՝ միտված ՓՄՁ սուբյեկտների համար ֆինանսական և վարչարարական բեռի համահարթեցմանը,

- առևտրային կազմակերպությունների հարկման կատարելագործման և հարկային ծառայողի գործողությունների զանգատարկման համակարգի գործունեության արդյունավետության բարձրացման անհրաժեշտությունից ելնելով մշակվել են զանգատարկման գործընթացում կողմերի իրավահավասարությունն ու հարկման հիմնարար սկզբունքների գործողությունն ապահովող՝ հարկային վեճերի վերանայման նոր մոտեցումներ ու գործիքներ,

- գյուղատնտեսության ոլորտում տրանսֆերային զնագոյացման ռիսկերի կանխարգելման նպատակով մշակվել է գյուղատնտեսական արտադրանքի վերամշակումից եկամուտների հարկման կառուցակարգ, որը հնարավորություն է տալիս ճշգրտել գյուղատնտեսական արտադրանքի վերամշակման արդյունքում առաջացող հարկման բազան:

Հետազոտության արդյունքների գործնական նշանակությունը:

Հետազոտության ընթացքում ստացված արդյունքներն ու եզրահանգումները կարող են կիրառվել առևտրային կազմակերպությունների գործունեության կարգավորման գործառնություններ իրականացնող պետական մարմինների, ՀՀ առևտրային կազմակերպությունների կողմից: Հետազոտության հիմնական արդյունքները կարող են օգտակար լինել ձեռնարկատիրական գործունեության հարկման հիմնահարցերով զբաղվող մասնագետների համար, իսկ աշխատանքում արծարծված հիմնական դրույթները կարող են կիրառություն գտնել ընդհանուր տնտեսագիտական և քննարկվող ոլորտին վերաբերող հատուկ առարկաների շրջանակներում:

Հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

Ատենախոսության հիմնական դրույթներն ու արդյունքները ներկայացվել և քննարկվել են Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի «Զարգացման ժամանակակից մարտահրավերներ» խորագրով 24-րդ գիտաժողովում, ինչպես նաև Հայաստանի փոքր և միջին ձեռնարկատիրության հաշվապահների ասոցիացիայի խորհրդի նիստում:

Ատենախոսության հիմնական արդյունքները քննարկվել են Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի «Միկրոէկոնոմիկայի և ձեռնարկատիրական գործունեության կազմակերպման» ամբիոնի նիստում:

Ատենախոսության հիմնական արդյունքներն արտացոլված են հեղինակի 5 գիտական հրապարակումներում և «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն և լրացում կատարելու մասին» ՀՀ օրենքի նախագծում:

Ատենախոսության հետազոտական արդյունքների մի մասն ամփոփվել է նաև ՀՊՏՀ «Ամբերդ» հետազոտական կենտրոնի «Մրցակցություն և կարգավորում» ուղղության մատենաշարում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը:

Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Այն շարադրված է համակարգչային 157 էջի վրա, պարունակում է 8 աղյուսակ, 12 գծապատկեր և 2 հավելված:

ԱՏԵՆԱԽՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Ներածությունում հիմնավորվել է ատենախոսության թեմայի արդիականությունը, ներկայացվել են հետազոտության օբյեկտը, առարկան, նպատակը, խնդիրները, տեսական, տեղեկատվական և մեթոդաբանական հիմքերը, ձևակերպվել են հիմնական գիտական արդյունքները ու նորույթը, դրանց տեսական և գործնական նշանակությունը, հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

Ատենախոսության առաջին «Ձեռնարկատիրական գործունեության հարկային կարգավորման տեսամեթոդաբանական հիմքերը» գլխում ներկայացված է ձեռնարկատիրական գործունեության դերը տնտեսության մեջ, առևտրային կազմակերպությունների հարկման տեսամեթոդաբանական խնդիրները, հարկման սկզբունքների էվոլյուցիան ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման արդի միտումների համատեքստում, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությունների հարկային կարգավորման ՀՀ-ի համար առավելապես կիրառելի արտերկրյա փորձը:

Ուսումնասիրելով «ձեռնարկատիրություն» հասկացության վերաբերյալ տարբեր տնտեսագետների տեսանկյունները՝ կարելի է եզրակացնել, որ այն անհատի հատուկ ունակությունների իրացումն է, որն արտահայտվում է նյութականացման ենթակա նորարարական ռիսկի հենքի վրա արտադրության գործոնների արդյունավետ համակցությամբ:

Չարգացած ձեռնարկատիրական հարաբերությունները տնտեսական աճի ապահովման գլխավոր նախադրյալներից են: Որքան բարձր է տնտեսավարող սուբյեկտների նախաձեռնողականության ու ստեղծագործ հնարավորությունների դրսևորման մակարդակը, այնքան ավելի փոքր է տնտեսության զարգացման պոտենցիալ ու փաստացի արդյունքների միջև ճեղքվածքը: Միաժամանակ, որքան բարձր է գործարար ակտիվության մակարդակը, այնքան ավելի դյուրին և արդյունավետ է պետական բյուջեի եկամուտների հավաքագրման գործընթացը: Ձեռնարկատիրության զարգացումը ապահովում է զբաղվածության, բնակչության բարեկեցության ու ընդհանուր կենսամակարդակի աճ:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորները, գործելով ընդհանուր տնտեսական համակարգի սահմաններում, գործունեության ընթացքում շոշափում են որոշակի խմբերի շահեր, այդ թվում՝ պետության, որոնք, ինչ խոսք, ենթակա են պետական կարգավորման:

Գործարար միջավայրի կարգավորման լծակների համակարգված գործաճությունը բարձրացնում է գործարարության պետական աջակցության արդյունավետությունը²:

Այս համատեքստում ձեռնարկատիրական գործունեության պետական կարգավորման, թերևս, ամենակարևոր գործիքներից մեկը եղել և մնում է հարկազանձումը³: Հարկերի ու հարկազանձման էվոլյուցիան գալիս է դեռևս պատմության ակունքներից:

Դեռևս զարգացած տնտեսագիտական դպրոցների ձևավորումից առաջ հարկազանձման պրակտիկայում գրեթե հավասարակշռված են եղել հարկման կարևորագույն սկզբունքները:

Հարկազանձման տեսական հիմնավորման փորձերն իրենց արտահայտում են գտել հարկերի մի շարք տեսություններում, որոնցից ատենախոսության առաջին գլխում ներկայացված են փոխանակման, ատոմիստական կամ «հանրային պայմանագրի», բավարարվածության, դասական, նեոդասական, «զոհողության» և հավաքական

² Феликс Шахмалов, “О государственной поддержке предпринимательства в России”, Научный журнал “Государство и предпринимательство”, №2-98

³ Пансков В.Г., “Налоги и налогообложение в Российской Федерации”, Учебник для ВУЗ-ов. - 7-е изд. доп. и переаб. – М.: МЦФЭР, 2006 г., - с 5,

պահանջմունքների, քեյնսյան, մոնետարիստական, տնտեսական առաջարկի տեսությունները:

Հարկման տեսությունների ուսումնասիրության արդյունքում կարելի է իրականացնել հարկերի որոշակի դասակարգում՝ ելնելով հարկման եղանակից, հարկի կառուցվածքից, հարկի վճարման աղբյուրից և այլ չափորոշիչից: Այս համատեքստում անդրադարձ է կատարվել ինչպես հարկերի դասական, այնպես էլ միջազգային ֆինանսատնտեսական հաստատությունների կողմից առաջ քաշված ժամանակակից դասակարգումներին, որի շրջանակում ներկայացվել են ՏՀԶԿ (դասակարգման հիմքում ընկած է հարկման օբյեկտի հայտանիշը)⁴, ԱՄՀ⁵, ազգային հաշիվների համակարգի և տնտեսապես ինտեգրված հաշիվների եվրոպական համակարգի⁶ դասակարգումները:

Իրականում, վերոնշյալ դասակարգման արդի մոտեցումների տարբերությունը պայմանավորված է վերջիններիս առջև դրված խնդիրներով. առաջին երկուսի հիմնական նպատակը համաշխարհային հարկային հավաքագումների համակարգավորումն ու վերլուծությունն է, մինչդեռ մյուս երկուսը ուղղված են ազգային հաշիվների համակարգի մեթոդաբանության կիրառմամբ հաշվապահական հաշվառման խնդիրների լուծմանը:

Ատենախոսության առաջին գլխում հանգամանակից ուսումնասիրվել են նաև հարկերի հիմնական գործառույթները, և այդ համատեքստում հարկ է նշել, որ, մեր կարծիքով, հարկային քաղաքականության իրագործման հաջողության գրավականը ֆիսկալ և կարգավորիչ գործառույթների ներդաշնակ համակացության մեջ է:

Ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացումների համատեքստում ուսումնասիրվել է նաև հարկման սկզբունքների էվոլյուցիան: Հարկային համակարգերի կազմակերպման հիմնարար սկզբունքներն առավել ամբողջական և ամփոփ կերպով ձևակերպվել են Ա.Սմիթի կողմից: Նա առանձնացնում էր հարկման արդարության, որոշակիության, հարմարության և արդյունավետության սկզբունքները⁷: Վերոնշյալ սկզբունքներից վերջին երեքը պիտի ապահովվեն յուրաքանչյուր առանձին հարկատեսակի համար, մինչդեռ առաջին սկզբունքն առավել ընդհանուր է և վերաբերում է ամբողջ հարկային համակարգին, հետևաբար միայն այդ կանոնը կարող է համարվել հարկային համակարգի կազմավորման առանցքային սկզբունք: Հետագայում այլ հեղինակներ ևս անդրադարձան հարկային համակարգի կազմավորման սկզբունքների հստակեցմանը. Մրանց թվում էին Վազները⁸, գերմանացի տնտեսագետ Բրենանը⁹, ամերիկացի տնտեսագետ Ստենլի Ֆիշերը¹⁰, հանրային կառավարման հայտնի տեսաբան Ջ.Ստիգլիցը¹¹ և ուրիշներ:

Ներկայումս առևտրային կազմակերպությունների գործունեության հարկային կարգավորման միջազգային փորձում լայնորեն կիրառելի են երդվյալ որակավորված հաշվապահների ասոցիացիայի (ACCA) 12 սկզբունքները, որոնց գործնական կիրառությունը կարող է աշխարհի տարբեր երկրների համար ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման կարևոր գործոն դառնալ: Ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման իմաստով այդ սկզբունքներից կարևոր են հատկապես հետևյալները՝

I. թափանցիկություն,

⁴ “The OECD Classification of taxes and Interpretative Guide” in revenue statistics in Latin America 2014, OECD Publ., p. 152.

⁵ “Revenue statistics 1965-2002”, OECD-2003, page 296

⁶ Updated System of National Accounts (SNA): Chapter 7: The distribution of income accounts, Statistical Commission, Thirty-ninth session, 2008, page 14.

⁷ Smith A., Charles J. Bullock “Wealth of Nations”, Abridged edition, published 2007 by Cosimo Classics, page 498.

⁸ TR Jain, SJ Kaur, Ashok Gupta and Sat Pal Gupta, “International Trade and Public Finance”, 2009-2010 page 28.

⁹ Brennan G. Public Finance Theory. www.econlib.org paragraph (III.VII.13- III.VII.19).

¹⁰ А.А. Лабын, Н.А. Насонов, “О некоторых принципах налогообложения”, Научный журнал, “Вестник Удмуртского Университета”, раздел “Экономика”, 2006, №2, с. 113.

¹¹ Stiglitz J.E. Economics of The Public Sector, New York, 1988, p.390.

- II. պարզություն,
- III. հստակություն,
- IV. հաշվետվողականություն ու պարբերաբար վերանայումներ,
- V. արդյունավետություն,
- VI. հարկային վարչարարությունը՝ որպես ազգային մրցունակության կարևոր բաղադրիչ,
- VII. կրկնակի հարկման բացառումը:

Հարկ է նշել, որ ACCA-ի դրույթները, ի վերջո, հարկման տեսության մեջ ներկայացված հիմնական ընդհանուր սկզբունքների խմբագրված տարբերակներն են՝ վերաձևակերպված ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման արդի միտումների համատեքստում:

Հետազոտության առաջին գլխում ուսումնասիրվել է նաև առևտրային կազմակերպությունների հարկման միջազգային փորձը՝ եվրոպական առաջատար և ԵՏՄ անդամ պետությունների օրինակով: Հաշվի առնելով, որ հատկապես խոշոր առևտրային կազմակերպություններն իրենց գործունեությունը կազմակերպելիս ստիպված են հաշվի նստել տրանսֆերային գնազոյացման պետական կարգավորման առանձնահատկությունների հետ, նաև կարևորելով տնտեսական հարաբերությունների ձևաչափի որոշման վրա այդ կարգավորումների ունեցած ազդեցությունը՝ առանձին երկրների փորձի ուսումնասիրության համատեքստում հետազոտության է ենթարկվել նաև այդ երկրներում «տրանսֆերային գնազոյացման» և իրավակիրառության մեջ փոխկապակցվածության ինստիտուտի առանձնահատկություններին: Մասնավորապես ՀՀ-ում առևտրային կազմակերպությունների հարկման նպատակով առավելապես կիրառելի առանձնահատկություններից հարկ է նշել հետևյալները՝

- վարչարարության տեսանկյունից վերահսկելի ուղրոներում (բացառապես արտադրության) ԱԱՀ-ի տարբերակված դրույթաչափի կիրառությունն ըստ ապրանքախմբերի, ինչը թույլ կտա հարկային բեռի արդարացի վերաբաշխում իրականացնել՝ միաժամանակ առաջին անհրաժեշտության որոշ սննդամթերքների տեղական արտադրությունը առևտրային կազմակերպությունների համար դարձնելով տնտեսապես առավել արդարացված և գրավիչ,

- ՓՄՁ աջակցման և վերջիններիս շրջանում ստվերի, հարկային ռիսկերի կրճատման նպատակով պարզեցված հարկի ինստիտուտի պայմանների մեղմացում, մասնավորապես՝ շենի բարձրացում և փոխարինվող հարկերի շրջանակի ընդլայնում,

- մինչև 20 հազ. բնակչություն ունեցող փոքր քաղաքներում արտադրական գործունեություն ծավալող ընկերություններին ժամանակավոր հարկային արտոնությունների տրամադրում,

- առևտրային կազմակերպությունների ֆինանսական պլանավորման արժանահավատության բարձրացման, ինչպես նաև օրենքի տարընկալումներից խուսափելու նպատակով շահութահարկի կանխավճարների հաշվեգրումն ու գանձումն իրականացնել շահութահարկի հաշվարկի ներկայացումից հետո՝ միաժամանակ ներդնել շահութահարկի՝ փաստացի եռամսյակային արդյունքների հիման վրա կանխավճարների կամավոր համակարգը,

- տրանսֆերային գնազոյացման կարգավորման մեխանիզմներ կիրառող առևտրային կազմակերպությունների գործունեությանը միջամտության արդարացվածությունը հիմնավորելու նպատակով սահմանել «վերահսկվող օտարերկյա կազմակերպությունների» և հարկային փոխկապակցվածության մասին հստակ չափելի կանոններ և չափորոշիչներ,

- առևտրային կազմակերպությունների միջև հավասար մրցակցային պայմաններ ապահովելու նպատակով բարձրացնել տրանսֆերային գնազոյացման կառուցակարգերից օգտվող ընկերությունների նկատմամբ հարկային հսկողությունն ու կիրառել կոշտ վարչարարական միջոցառումներ (այդ թվում պետական աջակցությունից և պետական գնումներին մասնակցությունից ուղղակի զրկում),

- առևտրային կազմակերպությունների վարչարարական բեռի նվազեցման և

տնտեսության ապասֆշորացման միջոցառումների արդյունավետության բարձրացման նպատակով ընդլայնել ու զարգացնել հարկային տեղեկատվության միջազգային փոխանակման համակարգը:

Ատենախոսության երկրորդ՝ «Առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման արդի վիճակի վերլուծությունը 33-ում» գլխում ներկայացված են 33-ում ձեռնարկատիրական գործունեության վրա հարկային կարգավորման ունեցած ազդեցությունը և առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման առանձնահատկությունները: Այդ համատեքստում վեր են հանվել 33-ում ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացմանը խոչընդոտող հարկային կարգավորման խնդիրները, առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման այնպիսի առանձնահատկություններ, որոնք խոչընդոտում են տնտեսավարողների միջև հավասար մրցակցային հարաբերությունների ձևավորմանն ու ամրապնդմանը: Մինևույն ժամանակ գնահատվել է առևտրային կազմակերպությունների հարկման քաղաքականության՝ 33 պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա ունեցած ազդեցությունը, իսկ պետական բյուջեի 2004-2013թթ. հարկային եկամուտների հավաքագրման միտումները ուսումնասիրվել ու մեկնաբանվել են դրանց վրա ազդող տնտեսական ցուցանիշների դրսևորման համատեքստում:

Հարկազանձումը՝ որպես գործարար ակտիվության կարգավորման գործիք դիտելու համատեքստում հարկավոր է մանրամասն ուսումնասիրել հարկային համակարգի և գործարար միջավայրի բոլոր առանձնահատկությունները, որպեսզի հնարավոր դառնա հավասարակշռություն սահմանել պետության և գործարարության շահերի միջև: Պետական ու կորպորատիվ շահերի, նպատակների հատման տիրույթում միայն կարող է իրականացվել արդյունավետ պետական քաղաքականությունը:

Բյուջեի և դրանում հարկային եկամուտների աճի 2004-2013թթ. ցուցիչները ուսումնասիրելիս ակնհայտ է դառնում, որ 2004-2006թթ. բյուջեի եկամուտների աճը տոկոսային արտահայտությամբ զերազանցել կամ հավասար է եղել հարկային եկամուտների աճին: Մինևույն ժամանակ կայուն կերպով աճել է ՀՆԱ ցուցանիշը: Մինչդեռ 2007-2008թթ., ի հակադրություն ՀՆԱ իրական աճի անկմանը, հարկային եկամուտները աճել են ավելի արագ տեմպերով, քան բյուջեի ընդհանուր եկամուտները, որի հիմնական պատճառներից մեկը պաշտոնական դրամաշնորհների և այլ եկամուտների անկումն է պետական բյուջեի եկամուտներում: Փաստորեն, նախաճգնաժամային շրջանում հարկերի կտրուկ ավելացումը ևս իր բացասական հետևանքն է թողել ՀՆԱ աճի ցուցիչի վրա, քանի որ հարկային եկամուտների աճի մեջ «առյուծի» բաժինը՝ շուրջ 78%-ը պատկանում է անուղղակի հարկերին, իսկ սպառման նկատմամբ հարկերի ավելացումը բերում է գնաճի արագացման և, որպես հետևանք, բնակչության զնոդունակության անկման և ՀՆԱ աճի դանդաղեցման:

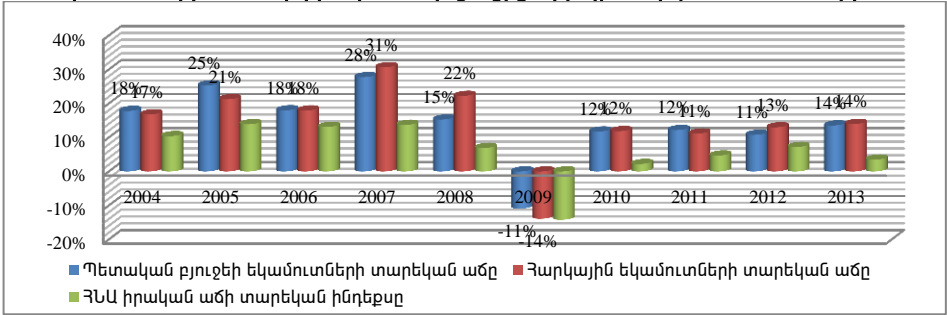
Հարկ է ընդգծել, որ ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում տարեկան միջինը 0.7%-ով աճել է նաև ՀՆԱ-ում հարկերի և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների կշիռը: 2004 թվականին վերոնշյալ ցուցանիշը կազմել է 16.7%, իսկ 2013 թվականին հասել է 23.4%-ի: ՀՆԱ-ում հարկերի տեսակարար կշռով ԵՄ անդամ երկրների շարքում առաջին հորիզոնականում է Դանիան՝ 48.2% ցուցանիշով, ապա հաջորդում է Բելգիան՝ 45.4% ցուցանիշով, Ֆրանսիան՝ 45%, իսկ ամենացածր ցուցանիշը արձանագրվել է Լատվիայում՝ 27.2%: 2012 թվականի տվյալներով Ռուսաստանում ու Բելառուսում այս ցուցանիշն առանց սոցիալական ապահովության վճարների կազմել է 15.1%¹², իսկ Ղազախստանում՝ 19.2%¹³: 33-ում համադրելի ցուցանիշը եղել է 18.7%:

¹² Աղբյուրը՝ Համաշխարհային բանկի պաշտոնական կայքէջ <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

¹³ Աղբյուրը՝ Ղազախստանի Հանրապետության ԱԿԾ պաշտոնական կայք՝ <http://www.stat.gov.kz>

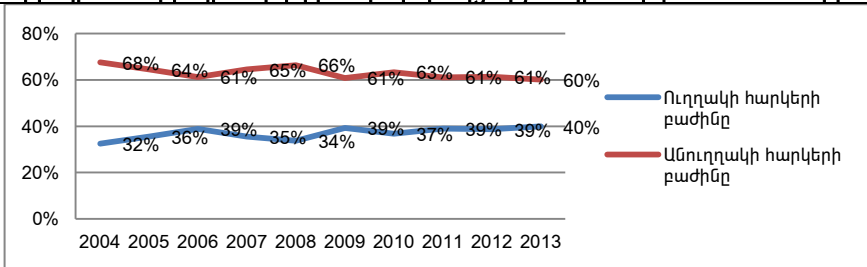
ԵՄ անդամ երկրների հաշվարկային մեծությունների հիմքում նաև ընկած են ՀՀ-ից ավելի բարձր դրույթաչափերը, հարկման առավել ընդլայնված բազան ու հարկային արտոնությունների ավելի մեղ շրջանակը: Միայն ֆիզիկական անձանց վարձատրության մասով հարկ է առանձնացնել, որ որոշ երկրներում այն հասնում է ընդհուպ աշխատավարձի 60%-ին¹⁴:

Գծապատկեր 1. Պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտների, հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի իրական աճի ցուցիչների դինամիկան 2004-2013թթ.¹⁵:



ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտներին բնորոշ է նաև անուղղակի հարկերի բարձր մակարդակը, ինչը պայմանավորված է բնակչության եկամուտների ցածր մակարդակով, տնտեսության ստվերային հատվածի մեծ կշռով, գույքի և շահույթից հարկման համեմատաբար ցածր դրույթաչափերով և անցումային տնտեսություններին բնորոշ այլ խնդիրներով: Ստորև ներկայացված է ՀՀ-ում ուղղակի/անուղղակի հարկեր հարաբերակցությունը 2004-2013թթ.:

Գծապատկեր 2. ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտներում ուղղակի/անուղղակի հարկերի հարաբերակցության դինամիկան 2004-2013թթ.¹⁶:



ՀՀ պետական բյուջեի 2004-2013թթ. եկամուտների վերլուծության արդյունքում պետք է արձանագրել, որ չնայած ուղղակի-անուղղակի հարկեր հարաբերակցությունում դրական փոփոխությանը, այնուամենայնիվ, կառուցվածքային փոփոխության հիմքում ընկած հանգամանքները վկայում են հարկային վարչարարությունում էական որակական տեղաշարժերի բացակայության մասին: Այսպես՝ ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում բյուջեի հարկային կառուցվածքում թեև 8%-ով նվազել է անուղղակի հարկերի կշիռը,

¹⁴“Taxation trends in the EU; Data for the EU Member States, Iceland and Norway”, Eurostat, European Union 2014, p. 32.

¹⁵Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ՀՀ ԱԿԾ ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը հունվար-դեկտեմբերին 2003-2013թթ. տարեկան զեկույցների, ՀՀ ԱԿԾ Հայաստանի ֆինանսների 2002-2007թթ. վիճակագրության տվյալների հիման վրա:

¹⁶Նույն աղբյուրը:

այնուամենայնիվ, դրա 5%-ը տեղի է ունեցել ի հաշիվ ակցիզային հարկի մասով հավաքագրումների անկման, ինչը մեր կողմից բացասաբար է գնահատվել ակցիզային հարկի վերլուծության բաժնում, միևնույն ժամանակ 3%-ով ավելացել է ԱԱՀ-ի կշիռը, և, ուղղակի հարկերի բացարձակ աճը կազմել է 7%, որի զգալի մասը 5%-ը ֆիզիկական անձանց եկամուտներից հարկերի աճի հաշվին է: Պետք է արձանագրել, որ բնակչության եկամուտների զգալի մասը ձևավորվում է արտերկրից ստացվող մասնավոր տրանսֆերտների միջոցով, որոնք եկամտային հարկով չեն հարկվում: Փոխարենը՝ դրանք հարկվում են արդեն օգտագործման, այսինքն՝ սպառման փուլում՝ նպաստելով ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի կառուցվածքային մասնաբաժնի ավելացմանը, ինչն էլ իր անդրադարձն է թողնում ուղղակի/անուղղակի հարկեր հարաբերակցության վրա¹⁷:

Ատենախոսության երկրորդ գլխի հիմնական խնդիրը ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացմանը խոչընդոտող հիմնախնդիրների բացահայտումն է, որոնք գլխավորապես բխում են առևտրային կազմակերպությունների հարկային կարգավորման իրավական դաշտից: Այս բաժնում ներկայացվել են նաև մշակված գիտական նորույթների տեղայնացման հնարավորություններն ու դրա արդյունքում հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկման արդյունքները՝ հիմնվելով գյուղատնտեսության՝ ձկնաբուծության ոլորտի տնտեսավարողների ֆինանսատնտեսական գործունեության առանձնահատկությունների և ՓՄՁ ոլորտի երկու տասնյակից ավելի ներկայացուցիչների միջինացված տվյալների վրա: Այստեղ հիմնավորվել է նաև հարկման պարզեցված համակարգերի կատարելագործման ու այլընտրանքային հայեցակարգի ներդրման անհրաժեշտությունը, ուղղակի հարկերի կանխավճարների համակարգում հարկման արդարացիության ու հարմարության սկզբունքի խաթարումը, հարկային վեճերի վերանայման ինստիտուտում նոր գործիքակազմի ներդրման արդիականությունը: Հետազոտության երկրորդ գլխում ներկայացվել են նաև առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման առանձնահատկությունները:

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման վրա բացասաբար անդրադարձող խնդիրներից հարկ է առանձնացնել հետևյալները՝

- օրենսդրությունում հաճախակի փոփոխությունները խանգարում են տնտեսավարողներին հարմարվելու փոփոխվող իրավիճակներին և երկարաժամկետ պլանավորումներ իրականացնելու,
- առանձին հարկատեսակների մասին օրենքների որոշ դրույթներ ունեն խիստ ընդգծված «ուժային» դիմագիծ, ինչը հիմնականում պայմանավորված է տնտեսավարողների շրջանում հարկեր վճարելուց խուսափելու արատավոր երևույթի տարածվածությամբ. առանձին դեպքերում այդ ռեպրեսիվ միջոցառումները պարզապես կործանարար են դառնում բարեխիղճ տնտեսավարողների համար,
- որոշ իրավիճակներում պահպանված չէ օրենսդրության պարբերաբար վերանայման սկզբունքը. գործող որոշ կարգավորումներ (ծախսերի նորմավորման չափերը, ԱԱՀ-ի հաշվառման մեխանիզմը, ոչ ռեզիդենտների հարկային վճարի հաշվառման, եկամտային հարկի բազայի որոշման և պետական տուրքի տույժերի հաշվառման կարգերը) համահունչ չեն արդի գործարար միջավայրի առանձնահատկություններին և օրենսդրության բազմակի փոփոխությունների իրականացման համատեքստում զարմանալիորեն չեն թարմացվել,
- ՓՄՁ հարկման որոշ չարդարացված կարգավորումներ (մասնավորապես՝ շրջանառության հարկի դրույթաչափն ու շենը) անուղղակիորեն բերում են պարտադրաբար

¹⁷ Ա.Գրիգորյան, «Հարկային վարչարարության հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» քննարկատեսության սեղմագիր, Երևան-2014, էջ 14:

հարկերից խուսափման, իսկ դրա դեմ ուղղված որոշ նպատակային սահմանափակումներ էլ (փոխկապակցվածության հայտանիշները) հանգեցնում են անհարկի հարկային պատասխանատվության ու չարդարացված հարկային բեռի, համապատասխանաբար՝ ՓՄՉ ոլորտի զարգացման խոչընդոտման,

- օրենսդրությունում հաճախ պահպանված չեն վարչարարության հիմնարար սկզբունքները, մասնավորապես՝ ձևական պահանջների չարաշահման արգելքի սկզբունքը,

- այլընտրանքային հարկման մեխանիզմներում երբեմն խնդիրներ են հանդիպում ելակետային տվյալների հայտանիշների որոշման ռացիոնալության հետ, ինչը, մեր կարծիքով, պայմանավորված է բավարար փորձի պակասի և պետություն-հարկատու հարաբերություններում վստահության պակասի հետ:

- Առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման առանձնահատկությունների հետազոտության արդյունքում կարելի է հանգել հետևյալ եզրահանգումներին՝

- առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարումն ապահովող իրավական ակտերի բովանդակությունը հիմնականում համապատասխանում է միջազգայնորեն ընդունելի սկզբունքներին, սակայն հարկային մարմնի վարչարարական կարողությունների մակարդակի և համապատասխանաբար առևտրային կազմակերպությունների գործունեության արդյունքում պետական կառավարման մարմինների հետ ձևավորվող հարաբերությունների որակի վրա իր բացասական ազդեցությունն է թողնում համակարգում մարդկային ռեսուրսների խնդիրը,

- հարկերից խուսափելու արատավոր երևույթի տարածվածության պատճառով ձեռնարկատիրական գործունեության հարկման գործընթացների կառավարումը հիմնականում ստանում է ընդգծված «ուժային դիմագիծ»,

- տնտեսավարողների իրավունքների պաշտպանության մակարդակի բարձրացման և վարչարարական ծախսերի կրճատման տեսանկյունից հարկային մարմնի ծառայողի գործողությունների զանգատարկման համակարգը կատարելագործման և նոր գործիքակազմի կիրառության անհրաժեշտություն ունի,

- հարկերի անուղղակի հաշվարկման գործող մեխանիզմների համատեքստում միանգամայն արդիական և արդարացված է տրանսֆերային գնագոյացման մասին օրենսդրության ընդունումը, ինչը նշմարելի արդյունավետություն կերի հարկերից խուսափելու դեմ պայքարի միջոցառումներին ու կզարգացնի դրա կանխարգելման դեմ վարչարարական գործիքակազմը՝ արդյունքում հավասար մրցակցային պայմաններ ապահովելով խոշոր հարկ վճարողների շրջանում:

Ատենախոսության երրորդ՝ «Ձեռնարկատիրական գործունեության հարկային կարգավորման կատարելագործման հիմնուղիները» գլխում ներկայացված են ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման և գործարար ակտիվության աճի արագացմանն ուղղված հարկային կարգավորման օրենսդրական կատարելագործմանն ուղղված առաջարկությունները և հարկման գործընթացների կառավարման կատարելագործման գերակայությունները: Մասնավորապես՝ գիտական նորույթի հավակնոգ դրույթներից հարկ է նշել հետևյալ լուծումների մասին:

Գյուղատնտեսական արտադրատեսակների արտադրությամբ զբաղվող ընկերությունների հարկման գործընթացի արդյունավետությունը բարձրացնելու և տարընկալումներից, կոռուպցիոն ռիսկերից խուսափելու նպատակով՝ արդյունավետ կլիներ, եթե ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը գյուղատնտեսության նախարարության հետ հանդես գար համատեղ հրամաններով, հրահանգչական նամակներով, որտեղ հստակորեն, ըստ ոլորտների, կտրվեին այն սահմանները, որտեղից գյուղատնտեսական արտադրանքը կենսաբանականից անցնում է տեխնոլոգիական վերափոխման և այլկերպ դադարում գյուղատնտեսական համարվել (օրինակ՝ ձկնաբուծության ոլորտում սրա

ակնառու օրինակը ձկան մաքրման, առեցման գործընթացն է, որից հետո արտադրանքը դադարում է գյուղատնտեսական համարվել): Նշյալ խնդիրը առկա է գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրությամբ և միաժամանակ այդ արտադրանքի վերամշակմամբ զբաղվող տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ, որոնք էլ խնդրի լուծման նպատակով դիմում են տրանսֆերային գնագոյացման մեխանիզմների, ինչի արդյունքում գործունեությունից հարկերը «օպտիմալացվում» են ավելի մեծ չափով, քան դրանք կլինեին հարկման արդարացի մեխանիզմի կիրառման պայմաններում:

Այս կապակցությամբ, առաջարկվում է ներդնել գյուղատնտեսական արտադրությամբ զբաղվող տնտեսավարողների գործունեությունից եկամուտների հարկման մեթոդական նոր մոտեցում, համաձայն որի առաջարկվում է համախառն եկամտի մեջ տարանջատել գյուղատնտեսական արտադրանքի ստացումից և դրա վերամշակումից ստացված եկամուտները, և հարկման օբյեկտ համարել միայն վերամշակումից ստացված եկամտի ու դրա հետ կապված անհրաժեշտ նվազեցումների տարբերությունը: Այս համատեքստում հարկ է հստակեցնել, որ գյուղատնտեսական արտադրանքի ստացումից եկամուտ է համարվում ստեղծված գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը, ինչն իր հերթին իրենից ներկայացնում է ակտիվի շուկայական արժեքը: Ուստի հարկավոր է շահութահարկի հարկման օբյեկտ դիտել համախառն եկամտի և գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի, վերամշակման և այլ թույլատրելի նվազեցումների դրական տարբերությունը:

Հարկման ոլորտում առաջարկվող այս նորարարությունն իր հերթին կնպաստի տրանսֆերային գնագոյացման տարբեր արատավոր դրսևորումների կանխարգելմանը՝ այդ կերպ բարեխիղճ հարկ վճարողներին ազատելով տնտեսապես չիմնավորված հարկային բեռից, միևնույն ժամանակ, պետական բյուջե հավաքագրելով ավելի շատ հարկային եկամուտներ՝ ի հաշիվ օրենքի շրջանակում հարկման բազան «օպտիմալացնողների» նկատմամբ տրանսֆերային գնագոյացման մեխանիզմների դեմ պայքարի կոշտ միջոցառումների:

Հիմնավորվել է նաև ՓՄՁ զարգացմանը խոչընդոտող հիմնահարցերից մեկը՝ ԱԱՀ-ով չհարկվող 58.35 մլն դրամ շեմի տնտեսապես չարդարացված լինելը: Խնդրի լուծման առնչությամբ առաջարկվում է առևտրով զբաղվողների համար շրջանառության շեմը մեծացնել մինչև 100 մլն դրամ: Ընդ որում, 100 մլն դրամը ինքննապատակ սահման չէ. այն համահունչ է ինչպես «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներին¹⁸, այնպես էլ «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության աջակցության մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներին¹⁹: Դրան զուգահեռ, պետք է շարունակել փաստաթղթավորման ապահովմանն ուղղված միջոցառումները փուլային տարբերակով՝ մինչև 31.12.2015թ. հնարավորություն ընձեռնելով տնտեսավարողներին ինքնուրույնաբար ընտրելու՝ 1% պարտադիր փաստաթղթավորման²⁰ քե՞ 3.5% առանց փաստաթղթավորման համակարգերից մեկը, և միայն 01.01.2016թ. ամբողջական անցում կատարել պարտադիր փաստաթղթավորման դաշտ: Վերոնշյալ միջոցառումները նպաստավոր պայմաններ կստեղծեն ՓՄՁ սուբյեկտների համար՝ ի հայտ բերելու վերջիններիս իրական շրջանառություններն ու կրճատելու կոռուպցիոն ռիսկերը՝ կապված շրջանառության թերհայտարարագրման հետ, իսկ փուլային տարբերակը համակարգին դեմ տնտեսավարողներին ժամանակ կտա առանձին դեպքերում վերապրոֆիլավորելու գործունեությունը, շտկելու նախկին խնդիրներն և արդեն պատրաստ ու գիտակցված անցում կատարելու առավել

¹⁸ՀՀ օրենքը «Հաշվապահական հաշվառման մասին», ՀՀՊՏ 2003.02.12/9(244), հոդված 2:

¹⁹ՀՀ օրենքը «Փոքր և միջին ձեռնարկատիրության աջակցության մասին», ՀՀՊՏ 2000.12.30/33(131), հոդված 2:

քաղաքակիրթ, միևնույն ժամանակ, նաև բարենպաստ (հարկի դրույքաչափի առումով) հարկային դաշտ:

Միևնույն ժամանակ, տարբեր մակարդակի տնտեսավարողների միջև հավասար պայմաններ ապահովելու նպատակով հարկավոր է գործող շրջանառությունից հարկման համակարգին զուգահեռ կիրառել նաև պարզեցված հարկման այլընտրանքային համակարգը, հնչը, իր հերթին, ենթադրում է ԱԱՀ վճարող չհամարվողներին գործող շրջանառությունից հարկման փոխարեն շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափով հարկում ըստ հարկվող եկամտի: Իրականում, այն բարեխիղճ տնտեսավարողները, որոնք ի վիճակի են վարելու ծախսերի-եկամուտների պատշաճ հաշվառում, անգամ գործունեությունից վճարներ կրելու պարագայում դատապարտված են շրջանառությունից հարկեր վճարել այն պատճառով, որ գործող կառուցակարգը նպատակ ունի թեթևացնելու հաշվապահական բավարար արհեստավարժություն չունեցող ՓՄՁ սուբյեկտների վարչարարական բեռը: Ընդ որում, այլընտրանքային համակարգում ճիշտ կլինի կիրառել միասնական դրույքաչափ, որը ՓՄՁ աջակցման նպատակով հարկավոր է, որ շահութահարկի դրույքաչափից լինի նկատելիորեն ցածր, մասնավորապես՝ հաշվի առնելով միջազգային փորձը՝ առավելագույնը 10%:

Օրենսդրության պարբերաբար վերանայման սկզբունքը խախտված է նաև պետական տուրքի մասով կարգավորումներում: Մասնավորապես՝ պետական տուրքը, ըստ բովանդակության, պետական մարմինների լիազորությունների իրականացմամբ պայմանավորված ծառայությունների կամ գործողությունների համար բյուջե մուծվող օրենքով սահմանված պարտադիր վճար է, իսկ, միևնույն ժամանակ, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով դրամական պարտավորությունները չկատարելու համար կիրառվում են ՀՀ ԿԲ սահմանած բանկային տոկոսի հաշվարկային դրույքը, և տույժի 0.5 տոկոս դրույքաչափն այս համատեքստում առավել քան տնտեսապես հիմնավորված չէ:

Աշխատանքում առաջարկվում է վերանայել պետական տուրքի տույժի դրույքաչափը՝ դարձնելով այն 0.15% օրական, իսկ հաշվարկման առավելագույն ժամկետը 365 օր՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պետական տուրքի գանձման պարտականությունը կրում է պետական ծառայողը: Առաջարկության իրագործումը թույլ կտա կիրառել արդարացի և միջազգային առաջավոր փորձին համահունչ վարչարարություն՝ միևնույն ժամանակ համահարթեցնելով տույժերի կիրառման մեխանիզմը հարկային ոլորտում իրականացվող քաղաքականության հետ: Հարկ է նշել, որ հետազոտության շրջանակում ՀՀ Ազգային ժողով ներկայացված օրենքի նախագիծը 29.09.2014թ. Աժ նիստում միաձայն ացնել է առաջին ընթերցումը²⁰:

Հետազոտությունում առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացների կառավարման կատարելագործման գերակայությունները ունեն երկու ուղղություն՝ տրանսֆերային գնագոյացման կարգավորման համակարգի ներդրում և տնտեսավարողների իրավունքների պաշտպանվածության մակարդակի բարձրացման և այդ իրավունքների արդյունավետ իրացման նպատակով հարկային մարմնի ծառայողի գործողությունների նախադատական գանգատարկման ինստիտուտի կատարելագործում: Առաջին ուղղությամբ առաջարկվում է տեղայնացնել հատկապես ՌԴ վերջին տարիների փորձը, մասնավորապես՝ հստակեցնել գործարքների շուկայական գնի որոշման մեթոդաբանությունը, կիրառել առավել քանակապես չափելի և արժանահավատ մեթոդներ (ՌԴ-ում տրանսֆերային գնագոյացման ինստիտուտի ներդրումից հետո դատական ատյաններում ամենից շատ քննարկվում են հենց հարկային մարմնի կողմից գործարքների

²⁰ «Պետական տուրքի մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծ՝ <http://www.parliament.am/drafts.php?sel=showdraft&DraftID=32701>

շուկայական գնի որոշման ճշտության հարցերը²¹), հարկատուների մոտ տրանսֆերային գնագոյացման ընթացակարգերի մասով օրենսդրական պահանջների պահպանման պատասխանատու աշխատակիցների վերապատրաստման հարցում պետական աջակցություն ցուցաբերել և, հաշվի առնելով այս ինստիտուտի ամբողջովին նոր և դեռ չփորձարկված լինելու հանգամանքը, օրենքն ընդունվելուց հետո գործողության մեջ դնել առնվազն 1 տարի հետո:

Վեճերի մինչդեռատական վերանայման միջազգային փորձից տեղայնացման են ենթակա գերմանական ու ուկրաինական մոդելից որոշ առանձնահատկություններ, ինչպիսին է, օրինակ, վարչական ակտի գործողության կասեցումը մինչև գանգատի վերաբերյալ որոշման ընդունումը²²:

Գանգատարկման ազգային մոդելում կան մի շարք բացեր և սկզբունքային խնդիրներ, որոնք անվերապահորեն ենթակա են վերանայման: Դրանց թվում հարկ է առանձնացնել հանձնաժողովի կազմի կառուցվածքային փոփոխության հարցը, որը թույլ կտա հանրային հատվածից առդամների ներգրավման միջոցով բարձրացնել հանձնաժողովի գործունեության արդյունավետությունն ու տարբեր գործարարների շրջանում (ՓՄՁ, խոշոր բիզնես, օտարերկրյա ներդրողներ) ամրապնդել հանձնաժողովի գործունեության հանդեպ վստահությունը: Մյուսը խնդիրը կապված է հանձնաժողովի որոշ ներկայացուցիչների՝ միաժամանակ նաև գանգատարկման խորհրդի կազմում ներգրավված լինելու հետ: Ընդ որում, սա վերաբերում է նաև քննության առարկա վարչական ակտի կազմմանը մասնակից հարկային ծառայողների՝ գանգատարկման խորհրդի կազմում ներգրավված լինելուն: Ուստի, շահերի բախման ռիսկերի կանխարգելման նպատակով հարկ է օրենսդրորեն բացառել նման դրսևորումները:

Վերլուծելով հսկողական միջոցառումների իրականացման նպատակով առևտրային կազմակերպությունների ռիսկայնությունը արտացոլող չափորոշիչները՝ առաջարկվում է կիրառել նաև բացասական զուտ ակտիվների մեծության չափորոշիչը: Առաջարկության հիմքում ընկած են հետևյալ նախադրյալները՝

- ցուցանիշի բարձր մակարդակը պարունակում է շրջանառության թերհայտարարագրման ռիսկեր՝ դրանով պայմանավորված նաև հարկերի թերհայտարարագրման հնարավորություն,
- ցուցանիշի բարձր մակարդակն իր մեջ կարող է պարունակել քրեածին տարրեր՝ հաշվի առնելով ընկերության կանխամտածված սնանկացնելու հնարավորությունը, ինչն, իր հերթին, բարդացնում է վարչական մարմնի կողմից կուտակված հարկային պարտավորությունների գանձման հնարավորությունը,
- ցուցանիշի բարձր մակարդակը կանխամտածված սնանկացման իմաստով կարող է վտանգներ պարունակել գործարար միջավայրին վնասներ հասցնելու առումով, քանի որ սնանկացման գործընթացն իրենից ենթադրում է նաև կուտակված պարտավորությունների թերի կամ ամբողջական չկատարում:

Արդյունքում ցուցանիշի բարելավման նպատակով բարեխիղճ տնտեսավարողներն անհարկի հսկողական միջոցառումներից զերծ մնալու համար ժամանակավոր տրամադրված փոխատու միջոցները կվերաձևակերպեն սեփական կապիտալի տեսքով՝ այդ կերպ բարձրացնելով պետության վստահությունն ու ապագայում պարտավորությունների չկատարման պարագայում այդ պարտավորությունների գանձման հնարավորությունը, իսկ անբարեխիղճ տնտեսավարողների մոտ ժամանակին

²¹Աղբյուրը՝ «Փրայս ուոթեր հաուս կուլտերս» միջազգային աուդիտորական ընկերության պաշտոնական կայքէջ՝ <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/transfer-pricing/index.jhtml>

²²Աղբյուրը՝ Հարկային խորհրդատուների պալատի պաշտոնական կայքէջ՝ <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=2346>

հսկողական միջոցառումները թույլ կտան կանխարգելելու նման արատավոր դրսևորումներն ու ապահովելու բյուջեի հարկային եկամուտների պատշաճ հավաքագրում:

Կատարված հետազոտությունների արդյունքում մշակվել են հետևյալ առաջարկությունները՝

- ՓՄՁ զարգացմանը խոչընդոտող սպառնալիքների չեզոքացման նպատակով վերանայել ՓՄՁ հարկման իմաստով հարկային օրենսդրությամբ փոխկապակցվածության հայտանիշները՝ հիմքում դնելով հարկման նպատակով փոխկապակցված համարվող ընկերությունների տարեկան շրջանառությունների հանրագումարի չափորոշիչը,

- տարբեր հարկման համակարգերի ներկայացուցիչ տնտեսավարողների միջև հավասար մրցակցային հարաբերությունների ապահովման նպատակով հարկման արտոնյալ համակարգերից ընդհանուր հարկման դաշտ անցնելիս նախկին հաշվետու շրջաններից տեղափոխվող ԱՄԳ-ի դեբետային մնացորդի հաշվառման համակարգում ամրապնդել հարկման արդարության սկզբունքի իրագործումը՝ հնարավորություն տալով հաշվանցել նաև հիմնական միջոցների մնացորդային արժեքի մեջ ներառված ավելացված արժեքի հարկի գումարները,

- ԳՅ-ում զբոսաշրջության զարգացման համար պետական կարգավորման բարենպաստ նախադրյալների ապահովման նպատակով վերածնակերպել զբոսաշրջության ոլորտում ԱՄԳ-ի հաշվառման համակարգը՝ արտագնա զբոսաշրջության դաշտում հարկման օբյեկտ դիտելով միայն զբոսաշրջային օպերատորի առևտրային վերադիրը, ինչի արդյունքում պայմաններ կստեղծվեն, որպեսզի տնտեսավարողները ռացիոնալ հարկային բեռի պայմանով ստվերից տեղափոխվեն հարկային դաշտ,

- բարեխիղճ տնտեսավարողներին չարդարացված հարկային բեռից ազատելու նպատակով վերանայել չօգտագործված կամ վնասված և սահմանված ժամկետում հարկային մարմին չվերադարձված ակցիզային դրոշմապիտակների մասով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ հաշվարկելու մեխանիզմը և անցում կատարել ակցիզային հարկի հաշվառման հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հաշվանցումների համակարգի,

- առևտրային կազմակերպությունների միջև հարկային կարգավորման միասնական «խաղի կանոններ» սահմանելու նպատակով չափաքանակներ սահմանել շահութահարկի հաշվառման նպատակով առևտրային կազմակերպությունների կողմից ծախսագրվող վառելիքի, տրանսպորտային միջոցների մաշվածության և վարձակալական վճարների համար հիմք ընդունելով այդ կազմակերպությունների ոլորտային պատկանելությունը, աշխատակիցների միջին տարեկան քանակն ու տարեկան շրջանառությունը,

- տնտեսավարողների շրջանում հավասար մրցակցային միջավայրի ամրապնդման նպատակով համահարթեցնել ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների կողմից հարկային վնասի տեղափոխման համակարգը՝ ոչ ռեզիդենտներին ևս հնարավորություն ընձեռնելով տեղափոխելու հարկային վնասը,

- ԳՅ-ում գյուղատնտեսության զարգացման նպատակով և առանձին հարկ վճարողների կողմից «ագրեսիվ» հարկային պլանավորման երևույթների կանխարգելման նպատակով անցում կատարել գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրությամբ զբաղվող տնտեսավարողների գործունեությունից ստացվող եկամուտների հաշվառման նոր՝ ակտիվների իրական արժեքով չափման մեթոդի վրա հիմնված կառուցակարգի,

- առևտրային կազմակերպությունների ֆինանսական պլանավորման արժանահավատության բարձրացման նպատակով անցում կատարել ուղղակի հարկերի կանխավճարների հաշվառման և գանձման այլընտրանքային կառուցակարգի՝ հիմնված շահույթի փաստացի մակարդակի վրա,

- առևտրային կազմակերպությունների վարչարարական բեռի մեղմման նպատակով պարզեցնել կրկնակի հարկման բացառման նպատակով ԳՅ-ի համար համաձայնագրի կողմ

հանդիսացող պետությունների կազմակերպությունների ռեզիդենտության հիմնավորման փատաթղթավորման ընթացակարգը,

- փոքր ու միջին տնտեսավորողներին անհարկի հարկային պարտավորություններով չծանրաբեռնելու նպատակով վերաձևակերպել հաստատագրված կամ արտոնագրային վճարով հարկվող գործունեությունը դադարեցնելու կամ ոչ լրիվ ամիսներ աշխատելու դեպքերում վճարի հաշվարկման մեխանիզմը, ինչպես նաև հստակեցնել անշարժ գույքի առջուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեությամբ զբաղվող ընկերությունների համար արտոնագրային վճարի հաշվարկման ելակետային տվյալի չափորոշիչները,

- ՓՄՁ զարգացման նպատակով ընդլայնել առևտրով զբաղվող շրջանառության հարկ վճարողների շրջանառության շեմը մինչև 100 մլն դրամ, հնարավորություն ընձեռել տնտեսավարողներին մինչ 31.12.2015թ.-ը ինքնուրույնաբար ընտրություն կատարել փատաթղթավորման պահանջից կախված 1% թե 3.5% դրույքաչափերով համակարգերի միջև: Միևնույն ժամանակ հարկավոր է կիրառության մեջ դնել նաև պարզեցված հարկման այլընտրանքային համակարգ՝ հիմնված հարկվող եկամտից շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափով հարկման վրա,

- վերանայել պետական տուրքի տույժի 0.5% դրույքաչափը՝ դարձնելով այն 0.15%՝ այդ կերպ համահարթեցնելով տույժերի հաշվարկման մեխանիզմը հարկային ոլորտում իրականացվող քաղաքականության հետ,

- տրանսֆերային գնագոյացման մասին օրենսդրության կիրառության համատեքստում հստակեցնել գործարքների շուկայական գնի որոշման մեթոդաբանությունը, կիրառել առավել քանակապես չափելի և արժանահավատ մեթոդներ,

- առաջարկվել է կիրառել առևտրային կազմակերպության ռիսկայնությունը արտացոլող նոր չափորոշիչ՝ հիմնված բացասական զուտ ակտիվների մեծության վրա:

Վերոնշյալ առաջարկությունների իրագործման և հետագա հետևողականության պահպանման արդյունքում հնարավոր կդառնա լուծում տալ առևտրային կազմակերպությունների հարկման բազմաթիվ խնդիրներին, ապահովել հարկման հիմնարար սկզբունքների ու գործառույթների իրականացումը, բյուջեի եկամուտների կայուն աճն ու հարկային վարչարարության հաստատուն զարգացումը:

Առեմախոսության հիմնական դրույթները արտացոլվել են հեղինակի գիտական հրապարակումներում.

- Մելքունյան Մ.Ս., Մարության Վ.Ե., Հարկային մարմնի գործողությունների նախադատական գանգատարկման ինստիտուտի դերը առևտրային կազմակերպությունների հարկման կատարելագործման համատեքստում, «Մխիթար Գոշ», N 10-12 (39)/2013, Երևան, էջ 179,

- Մարության Վ.Ե., Հարկազանձման սկզբունքների դասական ու արդի ընկալումները հարկային վարչարարության կատարելագործման համատեքստում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» N10 (164)/2014, Երևան, էջ 22,

- Մարության Վ.Ե., Առևտրային կազմակերպությունների հարկման գործընթացը Մաքսային միության անդամ երկրներում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» N 5 (167)/2014, Երևան, էջ 54,

- Մարության Վ.Ե., Առևտրային կազմակերպությունների հարկման և տրանսֆերային գնագոյացման դեմ պայքարի միջազգային փորձը ԵՄ առաջատար երկրներում և Նորվեգիայում, «Հայաստանի ճարտարագիտական ակադեմիայի լրաբեր», հատոր 12, N 2, Երևան, էջ 463,

- Մարության Վ.Ե., Առևտրային կազմակերպությունների հարկման կատարելագործման հիմնողիները ՀՀ-ում, «Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և կառավարում», Երևան-2014, էջ 215

**ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ (ПО МАТЕРИАЛАМ РА)**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.02 – "Экономика, управление хозяйством и его сферами".

Защита диссертации состоится 7-го мая, 2015г. в 14:00 на заседании специализированного совета 014 ВАК РА по экономике, действующего в Армянском государственном экономическом университете, по адресу: 0025, г. Ереван, ул. М. Налбандяна 128.

РЕЗЮМЕ

Бесспорным является тот факт, что без стабильной налоговой системы не может существовать ни одно государство. Даже древние мыслители в своих трудах упоминали о налогах, считая это общественным благом, объясняя необходимость и пользу налогов.

Следует отметить, что неправильно сформированная и осуществленная налоговая политика может иметь неблагоприятные последствия для экономики, каковыми являются высокий уровень налоговых преступлений, коррупция и т.д. До сих пор малая роль отведена тем направлениям налогового администрирования, которые обеспечивают равновесие налогового бремени и увеличение бюджетных взносов, превосходство основных принципов и функций налогообложения, применяя интегрированные в РА основные международные инструменты и сравнивая основные теоретические и практические принципы.

Хотя после внедрения налоговой системы в РА прошло около 23-24 лет, однако во многих аспектах не сохранились основные принципы и функции налогов, уровень налогов в ВВП. Соотношение прямых и косвенных налогов продолжает беспокоить как экономистов, так и правительственных органов. Эти проблемы в очередной раз подчеркивают актуальность темы, и в этом контексте в статье даны основные пути совершенствования налогообложения коммерческих организаций, что позволит осуществлять налогообложение и налоговое администрирование на основе справедливости, объективности, в то же время увеличив доходы государственного бюджета.

Тем не менее следует отметить, что налоговые доходы неуклонно выросли в последнее десятилетие и в ВВП, и в расчетном размере доходов бюджета. Несмотря на снижение ВВП в 2008-2009гг. и низкие темпы роста в 2010-2013гг., доходы бюджета продолжали расти более высокими темпами. Анализ налоговых поступлений государственного бюджета РА с 2004г. по 2013г. показывает что, несмотря на позитивные изменения соотношения прямых/косвенных налогов, структурные изменения, в целях выяснения обстоятельств, указывают на отсутствие качественных изменений налогового администрирования.

Вышеизложенные проблемы подчеркивают важность темы, необходимость проведения исследований в рамках этого, чем и обусловлена актуальность темы.

Объектом исследования диссертации являются экономические отношения между торговыми организациями и государственными органами, связанные с процессами и принципами налогообложения.

Предметом исследования является процесс налогообложения торговых организаций, изучение основных проблем, связанных с этим и предложение новых, более эффективных принципов.

Основная цель темы заключается в подчеркивании основных путей улучшения налогообложения торговых организаций в РА. Для достижения данной цели были выдвинуты и разрешены проблемы, связанные с внедрением международного опыта в Армении, с разрешением неурегулированных проблем в правовых актах, увеличением экономической производительности существующих налоговых льгот, структуре налоговых прибылей, улучшение соотношения налоги/ВВП и с такими вопросами администрирования, как пересмотр налоговых споров и определение рисков.

Научная новизна исследования заключается:

I. Исследуя особенности упрощенной системы налогообложения, сформирована альтернативная концепция налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса с целью сглаживания налогового бремени субъектов МСБ.

II. Для повышения эффективности института досудебного обжалования деятельности налогового органа подчеркнута необходимость улучшения системы и сформированы новые подходы и инструменты рассмотрения налоговых споров.

III. В сфере сельского хозяйства в целях предотвращения рисков трансферных ценообразований сформирована механизм налогообложения прибыли, полученной от обработки сельхоз продукции, которая дает возможность уточнить базу налогообложения, сформированной в результате обработки сельскохозяйственной продукции.

Предложения связанные с проведенными исследованиями относятся к основным проблемам улучшения налогообложения торговых организаций по материалам РА.

Диссертация состоит из введения, 3 глав, выводов, списка использованной литературы и приложений. Содержание диссертации изложено на 157 страниц (без приложений), включает 8 таблиц, 12 графиков и 2 приложений.

MARUTYAN VARDAN YERVAND

THE MAIN PROBLEMS OF DEVELOPMENT OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS TAXATION (BASED ON MATERIALS OF RA)

The abstract of the thesis for receiving the degree of Doctor of Economics in the specialty 08.00.02 – "Economics, Management of the Economy and its Spheres".

The defense of the thesis will take place on May 7, 2015 at 14:00 o'clock at 014 Council of Economics of SCC RA at Armenian State University of Economics: 128, M. Nalbandyan Street, Yerevan 0025.

ABSTRACT

It is impossible to argue that no country can survive without a stable tax system. The importance of taxes has even been mentioned in the works of Ancient World philosophers who considered it a public good.

It is worth to mention that poorly developed or applied tax policy can result in economically dangerous situations such as high levels of underground (shadow) economy and tax evasion, corruption and tax miscollection. In the light of current economic challenges it is necessary to improve tax policy by adapting international know how relevant for RA on the one hand and meeting the economic and budget benchmarks through more efficient business taxation on the other.

Though about 23-24 years have passed after the installment of the tax system in the RA, however, the main principles and functions of taxation are not kept in a lot of aspects, and the proportion of taxes in the GDP, the direct-indirect taxes ratio still bothers as economists, as well the governmental bodies. This issue once again emphasizes the relevance of this theme and in this context commercial entities taxation improvement major ways are introduced in this thesis which will allow implementing tax administration on the basis of fairness and objectivity at the same time increasing the tax incomes of the state budget.

At the same time it should be mentioned that the tax revenues have grown steadily in both GDP and in the estimated size of the budget revenues over the last decade. Despite the decline of GDP in 2008-2009 and low growth rates of it, in 2010-2013, budget revenues continued to record better results of growing. The state budget's revenues analysis for 2004-2013 proves that although the positive change of direct-indirect tax ratio, the circumstances, underlying in the structural changes, indicate the absence of significant qualitative changes in tax administration.

The above mentioned issues underline the importance of the topic discussed, the need for respective research in that field which emphasizes the relevance of the topic.

The object of the current thesis is the research of relations between commercial entities and governmental institutions concerning the taxation process and principles.

The subject of the study is taxing activities, problems rising during those activities and suggesting new, more efficient ways of taxation.

The main goal of the thesis is to identify possible solutions to issues rising during taxation

process, especially those applicable for the RA. To meet this goal some solutions have been suggested regarding the integration of advanced international experience in the RA, unregulated issues in legal acts, improving the economic efficiency of current tax privileges, tax revenue structure, tax/GDP ratio and administrative issues such as reexamination of tax disputes and risk standards.

The following results can be considered as novelty:

- I. an alternative tax framework has been developed for SME considering the peculiarities of simplified taxation systems and aiming for SME tax and administrative burden equity
- II. new approaches and tools have been developed as an institutional improvement for lodging pre-trial appeals of tax officer activities
- III. in order to prevent the transfer pricing risks at the agricultural sphere a new mechanism of agricultural production income taxation has been designed which will allow to adjust the tax base arising from the agricultural products processing

The thesis is structured as follows: introduction, three chapters, concluding remarks and recommendations, bibliography as well as appendices. The volume of the thesis is 157 pages (without appendices), include 8 tables, 12 charts and 2 appendices.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'G. M. ...', located in the lower right quadrant of the page.