

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԱՐԹՈՒՐ ԱՐՄԵՆԻ ՄԱԹԵՎՈՍՅԱՆ

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԵՌԻ ԱՐԴԱՐԱՑԻ
ԲԱՇԽՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

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

ԵՐԵՎԱՆ 2024

Գիտական ղեկավար՝

տնտեսագիտության դոկտոր,
պրոֆեսոր
Քոստանջյան Վարդան Բաբկենի

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝

տնտեսագիտության դոկտոր,
պրոֆեսոր
Ծպենցյան Հրաչյա Մերգեյի

տնտեսագիտության թեկնածու,
դոցենտ
**Կիրակոսյան Գևորգ
Ֆերդինանտի**

Առաջատար կազմակերպություն՝

**ՀՀ ԳԱՄ Մ. Քոթանյանի անվան
տնտեսագիտության ինստիտուտ**

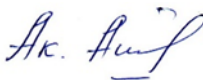
Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2024 թվականի մայիսի 17-ին՝ ժամը 15⁰⁰ Երևանի պետական համալսարանում գործող ՀՀ ԲԿԳԿ-ի Տնտեսագիտության 015 մասնագիտական խորհրդի նիստում:

Հասցեն՝ 0025, ք. Երևան, Արուսյան փող. 52:

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Երևանի պետական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2024թ. ապրիլի 5-ին:

015 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար,
տ.գ.թ., դոցենտ



Ա.Հ. Հակոբջանյան

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Ատենախոսության թեման և դրա արդիականությունը: Հարկային բեռի բաշխման և հարկազանձման խնդիրները հասարակության համար միշտ էլ չափազանց կարևոր են եղել, քանի որ հարկը հանդիսանում է «քաղաքակրթության» գոյության ամուր վկայությունն ու հասարակության գործունեության հիմնական բաղադրիչներից մեկը: Այսօր դրանք առավել արդիական են, քան երբևէ:

Հարկային բեռի արդյունավետ և արդարացի հասկացությունների փոխկապվածությունն է արտահայտում հարկի տնտեսաիրավական բնույթագիրը, ուստի դրանց բաշխումը հանդիսանում է հարկային քաղաքականության ամենակարևոր գործիքը:

Լայն առումով հարկային բեռն ընկալվում է իբրև «ծանրություն», որն առավելապես հարկ վճարողների վրա է ընկած: Այն պետք է մշտապես գտնվի պետության վերահսկողության տակ, որպեսզի չառաջացնի բացասական հետևանքներ ինչպես բնակչության, այնպես էլ պետության համար: Սա կրկին անգամ հավաստում է հարկային բեռի գնահատման կարևորությունը՝ պետության հարկային եկամուտների ստացման և բնակչության կայուն կենսամակարդակի ապահովման գործընթացում:

Հարկային բեռը չպետք է դիտարկել որպես միայն հարկային քաղաքականության իրականացման ֆիսկալ գործիք: Այն դեպքում, երբ պետությունը անհավասարաչափ է բաշխում հարկային բեռը կամ խնդիր է դնում ամեն գնով ավելացնել հարկային եկամուտները՝ անտեսելով արդարության սկզբունքները, ապա այս մոտեցումը սկզբնական շրջանում, թեև համեմատաբար բարձր հարկային եկամուտներով կապահովի տվյալ երկրի տնտեսությանը, սակայն անխուսափելիորեն դրան հաջորդող ժամանակաշրջանում կհանգեցնի մի շարք լրջագույն խնդիրների, մասնավորապես, սոցիալական բևեռվածության խորացման, գործարար ակտիվության նվազեցման, անհավասար մրցակցային միջավայրի ձևավորման, տնտեսական աճի տեմպի նվազեցման, հետևաբար նաև՝ հարկային եկամուտների կրճատման:

Յուրաքանչյուր երկրի համար հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխումը եղել և մնում է արդիական խնդիր: Հարկային բեռի մակարդակը կարող է ժամանակի ընթացքում փոփոխվել՝ պայմանավորված իրականացվող տնտեսական և հարկային քաղաքականության առաջնահերթություններով, տվյալ երկրի տնտեսության զարգացման տեմպերով, համաշխարհային տնտեսությանն այդ երկրի տնտեսության ինտեգրման մակարդակով և բազմաթիվ այլ գործոններով: Յուրաքանչյուր երկրի պետք է գտնի հարկերի միջոցով ՀՆԱ-ի վերաբաշխման իր ուրույն ուղին: Վերոնշյալ գործոններով պայմանավորված տնտեսության զարգացման տարբեր փուլերում անհրաժեշտություն է առաջանում նորովի գնահատել հարկային բեռի բաշխման խնդիրները պարզելու համար, թե որքանով է այն համապատասխանում ժամանակի պահանջներին: Սա ևս մեկ անգամ ընդգծում է հարկային բեռի բաշխման հարցերի ուսումնասիրության կարևորությունն ու հրատապությունը:

Ինչ վերաբերում է հարկային բեռի արդարացի բաշխման խնդիրներին, ապա դրանց լուծումը կայանում է նրանում, թե ինչպես է առհասարակ ընկալվում «արդարություն» հասկացությունը: Միջազգային պրակտիկայում հարկային բեռի արդարացի բաշխումը դիտարկվում է այն առումով, որ մի դեպքում հավասար հարկումը կիրառվում է հավասար կամ համանման պայմաններում գտնվողների նկատմամբ: Այստեղ կարևոր է հստակորեն բնորոշել

այն չափանիշները, որոնց կիրարկմամբ հարկման ենթակա քաղաքացիները կամ կազմակերպությունները հանդիսանում են հավասար կամ համանման պայմաններում գտնվողներ: Այն անվանվում է արդարության հորիզոնական սկզբունք: Մյուս դեպքում՝ անհավասար դրության մեջ գտնվողների հանդեպ ցուցաբերվում է տարբերակված կամ ոչ հավասար մոտեցում, որին անվանում են արդարության ուղղահայաց սկզբունք:

Ամենակարևոր խնդիրն այն է, թե հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխման առումով, որ սկզբունքին է տրվում առաջնահերթություն:

Այն պարագայում է հնարավոր լուծել հարկային քաղաքականության արդարության և արդյունավետության խնդիրները, երբ հարկային բեռի մակարդակը չի վնասում ակտիվ գործարար միջավայրի ապահովման և պետքույճելի եկամուտների համարման շահերը:

Մեր կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային բեռի վերաբերյալ վերլուծությունների համար ընտրված ժամանակահատվածներն են 2009-2022թթ: Վերջինիս ընտրությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ այդ ընթացքում Հայաստանի Հանրապետությունն արդեն իսկ ունեցել է ինստիտուցիոնալ տեսանկյունից շատ թե քիչ ձևավորված հարկային համակարգ, որն ենթարկվել է արտաքին և ներքին քաղաքատնտեսական գործոնների ազդեցությանը:

Ատենախոսությունը նվիրված է վերը նշված հիմնախնդիրների, կայուն հարկային համակարգի ձևավորման տեսամեթոդաբանական հիմքերի ուսումնասիրությանը, դրանց գործնականում կիրառմանը, ինչով էլ պայմանավորված է ատենախոսության թեմայի հրատապությունն ու արդիականությունը:

Ատենախոսության հետազոտության օբյեկտը: Հետազոտության օբյեկտ է հանդիսանում ՀՀ հարկային համակարգն ու դրա համապատասխանությունը հարկային բեռի արդարացի բաշխման հայեցակարգային մոտեցումներին:

Հետազոտության առարկան: Հետազոտության առարկան է Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային բեռի վրա ազդող գործոնների վերլուծությունը՝ վերջինիս արդարացի բաշխման հիմնախնդրի լուծման համատեքստում:

Ատենախոսության նպատակը: Ատենախոսության նպատակն է Հայաստանի Հանրապետության հարկային բեռի արդարացի բաշխման հայեցակարգի մշակումն ու դրա գործնականում կիրառությունը:

Ատենախոսության խնդիրները: Ատենախոսության նպատակին հասնելու համար ուսումնասիրվել և վեր են հանվել հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել հարկային բեռի էությունը, դասակարգման մոտեցումները,
- տարանջատել հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխման հայեցակարգային մոտեցումները,
- ներկայացնել հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման մոտեցումները,
- գնահատել հարկային բեռի արդյունավետության մակարդակն արտերկրում և ՀՀ-ում,
- ներկայացնել հարկային բեռի բաշխման առանձնահատկություններն՝ ըստ հարկատեսակների,

- վերլուծել հարկային բեռի բաշխման մեխանիզմներն ուղղակի և անուղղակի հարկերի մասով,
- վերանայել հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման խնդիրները եկամտային հարկի մասով,
- հիմնավորել հարկային բեռի վրա ազդող գործոնները և հաշվարկել դրանց չափը,
- մեկնաբանել «հարկային ծախս» հասկացությունը և ներկայացնել դրա մակարդակի ձևավորման վրա ազդող գործոնները,
- մշակել առաջարկություններ՝ ուղղված ԱԱՀ-ի դիֆերենցված դրույքաչափերի կիրառմանը:

Հետազոտության հիմնական արդյունքները և գիտական նորույթը:

Աշխատանքում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա ստացվել են տեսական և գործնական նշանակության մի շարք արդյունքներ, որոնցից, որպես գիտական նորույթ, հատկապես կարևորվում են հետևյալները՝

- Գնահատվել են հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման մոտեցումները եկամտային հարկի մասով և մշակվել են տարբերակներ հարկման տարբեր ռեժիմներում արդարության սկզբունքի պահպանման համար: Համահարթ և պրոգրեսիվ համակարգերի կիրառման դեպքում եկամտային հարկի բաշխման նպատակով առաջարկվել են անհրաժեշտ կարգավորումներ:
- Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման և հանրապետությունում երկարաժամկետ հատվածում տնտեսության ռազմավարական խնդիրների լուծման նպատակով առաջարկվել է Հայաստանում գործող հարկատեսակների դիֆերենցված դրույքաչափերի կիրառում, հատկապես ԱԱՀ-ի մասով՝ սահմանելով առավել ցածր դրույքաչափեր առաջին անհրաժեշտության որոշակի ապրանքների համար:
- Հարկային ծախսերի կառուցվածքի ուսումնասիրության հիման վրա առաջարկվել է հարկային ծախսերի կիրառման ռազմավարական ուղղություններ՝ հաշվի առնելով պատերազմական և հետպատերազմական զարգացումները՝ կանխելով դրանց հետևանքով հնարավոր հարկային վնասների առաջացման ռիսկերը, ինչպես նաև մշակվել են հասցեական և ոլորտային արտոնությունների տրամադրման ռազմավարական ուղիներ:

Ատենախոսության տեսական, տեղեկատվական և մեթոդաբանական հիմքերը: Ատենախոսությունում սահմանված խնդիրների լուծման համար տեսական հիմք են հանդիսացել հետազոտվող թեմային առնչվող տնտեսագիտական առանձին դպրոցների ներկայացուցիչների ուսումնասիրությունները, հայաստանյան և արտասահմանյան հեղինակների մասնագիտական հոդվածները, գիտական աշխատությունները, ՀՀ հարկային օրենսգիրքը, տարբեր միջազգային կազմակերպությունների կողմից հրապարակված զեկույցները, ինչպես նաև՝ հետազոտվող թեմային վերաբերող այլ նյութեր:

Հետազոտության իրականացման համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել հիմնականում ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի կողմից հրապարակված տարեգրքերը, վիճակագրական տեղեկագրերը, ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հրատարակած տարեկան հաշվետվությունները, հարկային վիճակագրական

տվյալները, ՀՀ ֆինանսների նախարարության և ՀՀ կենտրոնական բանկի պաշտոնական նյութերն ու տվյալները, Համաշխարհային բանկի, Արժույթի միջազգային հիմնադրամի և այլ միջազգային կառույցների հրապարակած վիճակագրական նյութերը և մասնագիտական այլ տեղեկատվական աղբյուրները: Համապատասխան էջերում բոլոր տեղեկատվական նյութերի վերաբերյալ կատարված են հղումներ:

Հետազոտությունն իրականացնելիս օգտագործվել են համեմատական վերլուծության, գիտական վերացարկման, այլ հավասար պայմանների, գրաֆիկական, մաթեմատիկական, տնտեսաչափական, վիճակագրական, ինչպես նաև տրամաբանականի ու պատմականի մեթոդներն ու մոդելները:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

Ատենախոսությունը քննարկվել է ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիայում, Երևանի պետական համալսարանում, ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեում, իսկ ատենախոսության հիմնական դրույթները հրապարակվել են գիտական 9 հոդվածներում:

Ատենախոսության թեմայի նշանակությունը:

Ատենախոսությունն ունի տեսական և գործնական նշանակություն: Տեսական նշանակությունը կայանում է հարկային բեռի վերաբերյալ համաշխարհային տնտեսագիտությամբ առկա մոտեցումների վերաբերյալ տեղեկատվության համապարփակ հավաքագրմամբ, վերլուծությամբ և մեկնաբանությամբ, ինչպես նաև հարկային բեռի հաշվարկման նոր մոդելների առաջարկմամբ: Կատարված առաջարկությունները գործնականում կարող են ունենալ դրական ազդեցություն Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային բեռի օպտիմալ չափի որոշման, դրա արդարացի և հավասարաչափ բաշխման, ինչպես նաև իշխանությունների կողմից նոր հարկային քաղաքականություն մշակելու գործընթացում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը:

Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից:

Ատենախոսության ծավալը կազմում է 138 էջ՝ ներառյալ օգտագործված գրականության ցանկը:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ներածությունում

հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունը, սահմանվել են հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ներկայացվել են հետազոտության օբյեկտը և առարկան, տեսական և տեղեկատվական հիմքերը, գիտական նորույթը և ստացված արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը:

Ատենախոսության **առաջին**՝ «Հարկային բեռի տեսամեթոդաբանական հիմքերը» **գլխում** ներկայացվել են հարկային բեռի էությունը և դասակարգման մոտեցումները, ինչպես նաև՝ հարկային բեռի արդարացի բաշխման հայեցակարգային մոտեցումներն ու տեսությունները հարկային քաղաքականության համատեքստում:

20-րդ դարում Մամուելտոնը, Քեյնսը և որոշ այլ տնտեսագետներ իրենց ուսումնասիրություններում հիմնավորվել են այն տեսակետը, ըստ որի տնտեսական աճի վրա էապես ազդեցություն ունեն հարկային եկամուտները: Մասնավորապես, երկրի

մակրոտնտեսական միջավայրի վրա հարկային քաղաքականությունն ու հարկայի բեռն ունեն գգալի ներգործություն:

Արդարացի հարկման սկզբունքները գործնականում կիրառելիս պետք է ձգտել հավասարակշռել պետության, հասարակության և հարկ վճարողների շահերը: Իսկ պետության խնդիրն է ստեղծել բարենպաստ պայմաններ հարկային համակարգերում ամրագրված սկզբունքների իրականացման համար:

Արդարության գաղափարը դիտարկվում է որպես մարդու բարեկեցության ապահովման շարունակական գործընթաց: Այս առումով, Ն.Ա. Մակաշևը ընդգծել է, որ համաձայն Սենիչիի՝ արդարություն և բարեկեցություն հասկացություններն իրար հակասում են: Նա հատկապես ընդգծել է այն միտքը, որ «... արդարությունը բնորոշվում է իբրև մարդու բարեկեցության մշտական բարելավման մղում, որը չպետք է հակասության մեջ գտնվի մեկ այլ անձի արդարության ձգտելու անձնական մոտիվացիայի հետ»:¹

Արթուր Օուկենն իր «Հավասարություն և արդյունավետություն» աշխատությունում նշում է փաստարկներ, որոնց համաձայն արդյունավետություն և հավասարություն հասկացությունները միմյանց հակադարձ համեմատական մեծություններ են, այսինքն՝ արդյունավետությունը մշտապես սահամանափակում է մարդու հավասարության ձգտմանը կամ հակառակը:²

Հարկային համակարգի արդարության սկզբունքի իրացումը գնահատվում է բնակչության և պետության միջև եկամուտների վերաբաշխման մեխանիզմի միջոցով: Վերջինս հնարավոր է գնահատել ինչպես քանակական, այնպես էլ՝ որակական ցուցանիշների միջոցով: Օրինակ՝ այն հնարավոր է գնահատել Ջինիի գործակցի միջոցով, որը ցույց է տալիս եկամուտների անհավասարաչափ բաշխումը հարուստ և աղքատ խավերի միջև:

Ատենախոսության **երկրորդ գլուխը**՝ «Հարկային բեռի արդարացի բաշխման և դրա կառավարման գերակայությունները ՀՀ-ում», բաղկացած է երկու ենթագլխից:

Առաջին ենթագլխում վերլուծվել են հարկային բեռի բաշխման մեխանիզմներն արտերկրում և դրանց տեղայնացման առանձնահատկությունները ՀՀ-ում:

Հեղինակի կողմից կարևորվել է որոշել հարկային բեռի բաշխման խնդիրների լուծման առաջնահերթությունները, մասնավորապես՝

- ում և ինչի համար է սահմանվում հարկը, որ սկզբունքի առաջնահերթությամբ,
- ինչպես է իրականացվում հարկումը:

Խնդրի առաջին կետն առնչվում է կամ հարկվող եկամուտներին, կամ իրականացվող ծախսերին: Այստեղ կարևոր է հասկանալ, թե արդյոք պետք է հարկվի կապիտալի սեփականատերը, թե վարձու աշխատողը:

Խնդրի երկրորդ կետը վերաբերում է հարկվող եկամուտների վրա կիրառվող պրոգրեսիվ և համահարթ սանդղակներին:

Այն դեպքում, երբ հարկային բեռի մակարդակը բավարարում է գործարար ակտիվության բարձրացման և բյուջետային եկամուտների համալրման շահերին կամ չի

¹ Этические основы экономической теории: Очерки истории / Н. А. Макашева; Рос. АН, ИНИОН. – М.: ИНИОН, 1993. – с. 29 /178 с.

² Arthur M. Okun, Equality and Efficiency: The Big Tradeoff, y. 2015, pp. 3-17.

վնասում դրանց, ապա հնարավոր է լուծել հարկային քաղաքականության արդարության և արդյունավետության խնդիրները: Հարկային բարեփոխումների վերջնականպատակը հարկային բեռի արդարացի բաշխումն է՝ պահպանելով արդարության հորիզոնական և ուղղահայաց սկզբունքների կիրառությունը: Օրինակ՝ հավասար դրության մեջ գտնվողները պետք է հարկվեն հավասարապես, ինչը ենթադրում է հարկման արդարության հորիզոնական սկզբունքը, իսկ անհավասարների նկատմամբ ոչ հավասար և ոչ միանման մոտեցում պետք է դրսևորել, ինչը ենթադրում է հարկման արդարության ուղղահայաց սկզբունքը:

Հեղինակի կողմից առանձնացվել են հարկային համակարգի 4 մոդելները, որոնք բնորոշվում են հարկայի բեռի մակարդակը: Դրանք են՝ անգյո-սաքսոնական, մայրցամաքային, լատինա-ամերիկյան, խառը (տես **Աղյուսակ 1-ը**):

Աղյուսակ 1.

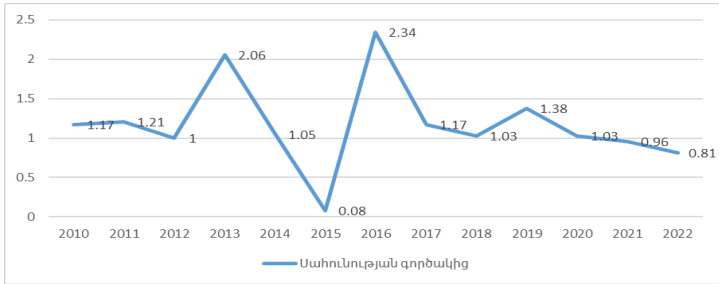
Հարկային համակարգի բնորոշման մատրիցը³

	Ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը	Անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը	Հարկային բեռի մակարդակը	Հարկման բազա
Անգյո-սաքսոնական	80%-ից ավելի	20%-ից պակաս	բարձր բեռ	Ֆիզիկական անձանց եկամուտներ
Մայրցամաքային	80%-ից պակաս	20%-ից ավելի	միջին կամ բարձր բեռ	Իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց եկամուտներ
Լատինա-ամերիկյան	60%-ից պակաս	40%-ից ավելի	միջինից ցածր կամ միջին բեռ	Տարբեր դեպքեր են հնարավոր
Խառը	Շուրջ 50%	Շուրջ 50%	միջին բեռ	տարբեր իրավիճակներ և տարբեր դեպքեր են հնարավոր

Երկրորդ ենթագլխում, գնահատվել են հարկային բեռի գնահատման ուղղությունները:

Աշխատանքում հիմնավորվել է հարկային բեռի և տնտեսական աճի միջև գոյություն ունեցող կապը, ըստ սահունության գործակիցի: Ըստ **գծապատկեր 1-ի** տվյալների՝ հարկային սահունության հաշվարկված գործակիցները ցույց են տալիս, որ ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանի գրեթե բոլոր տարիներին (բացառությամբ 2015, 2021 և 2022 թթ.) ՀՆԱ-ի յուրաքանչյուր տոկոսային կետի աճի դեպքում հարկային եկամուտներն աճել են ավելի առաջանցիկ կերպով:

³ Конева О. В., Учетно-аналитическое обеспечение управления налоговой нагрузкой малого предприятия: монография / О. В. Конева. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2016. – 300 с.



Գծապատկեր 1.
2010-2022թթ. հարկերի սահունության գործակցի դինամիկան⁴

Ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում ՀՆԱ-ի 1% աճին համապատասխանել է հարկային եկամուտների 1,17%-ով աճ:

Այսպիսով, 2010-2022թթ. ժամանակահատվածում հարկային եկամուտների աճը պայմանավորված է եղել ոչ միայն տնտեսական աճով, այլ նաև վարվող հարկային քաղաքականությամբ՝ վարչարարության գործոնով, օրենսդրական փոփոխություններով:

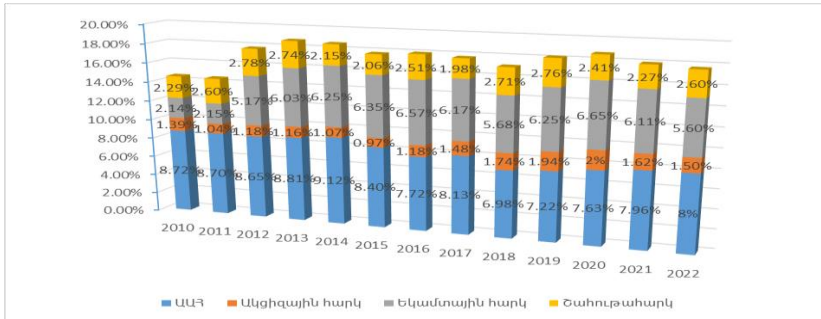
Ըստ **գծապատկեր 2**-ի 2010-2022թթ. բոլոր տարիներին ԱԱՀ-ի մասնաբաժինը հարկային բեռի կառուցվածքում եղել է ամենամեծը: 2022թ.-ին այն կազմել է 8%, որը 2010թ.-ի համեմատ պակաս է ընդամենը 0.72 տոկոսային կետով: Այնինչ ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում եկամտային հարկի մասով առկա է զգալի փոփոխություն: Այսպես, 2022թ.-ին այն կազմել է 5.6%, ինչը շուրջ 2.6 անգամ գերազանցում է 2010թ.-ի մակարդակը:

Ակցիզային հարկի զծով ևս առկա է ցուցանիշի ավելացում, հատկապես նախորդ հինգ տարիներին, ինչը հիմնականում պայմանավորված է օրենսդրական փոփոխություններով:

Ճահույթահարկի զծով հարկային բեռի մասնաբաժինը ևս ուսումնասիրվող տարիներին շատ չի փոխվել: 2022թ.-ին այն կազմել է 2.6%, ինչը գերազանցում է 2010թ.-ի մակարդակն ընդամենը 0.31 տոկոսային կետով:

Չնայած համաշխարհային համաճարակով պայմանավորված սահմանափակումներին և հետպատերազմյան իրավիճակին, որոնք լուրջ մարտահրավերներ էին ՀՀ տնտեսության համար, 2020թ.-ին շահույթահարկի զծով հարկային բեռը նախորդ տարվա համեմատ նվազել է ընդամենը 0.35 տոկոսային կետով: 2021թ.-ին նվազման միտումը պահպանվել է՝ կազմելով 2.27%, իսկ 2022թ.-ին այն ավելացել է՝ կազմելով 2.6%: 2022թ.-ին և դրան նախորդող երկու տարիներին 2019թ.-ի համեմատ այդ ցուցանիշի փոքր լինելը պայմանավորված է նաև նրանով, որ 2020 թ.-ի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտան շահույթահարկի զծով օրենսդրական փոփոխությունները:

⁴ Կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ըստ <http://www.irtek.am/views/act.aspx?aid=152301>, <https://armstat.am/am/?nid=12&id=01001>, <https://www.petekamutner.am/siPublications.aspx?itn=ts&ptname=AnnualReports> կայքերի տվյալների:



Գծապատկեր 2

Հարկային բեռն՝ ըստ հարկատեսակների 2010-2022 թթ.⁵

Ատենախոսության երրորդ գլուխը՝ «Հարկային բարեփոխումների ռազմավարական գերակայությունները ՀՀ-ում», բաղկացած է երեք ենթագլխից:

Առաջին ենթագլխում առաջարկվել են հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման մոտեցումները ԱԱՀ-ի մասով:

Քանի որ հարկային բեռի մակարդակի սահմանումը շատ կարևոր նշանակություն ունի պետության ֆինանսական խնդիրների լուծման և գործարար միջավայրի զարգացմանը նպաստող նախապայմաններ ապահովելու համար, ուստի հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման նպատակով աշխատանքում մշակվել և գնահատվել են էկոնոմետրիկ մոդելներ, որոնց միջոցով հնարավոր է բացահայտել մի շարք կարևորագույն մակրոտնտեսական ցուցանիշների ազդեցությունը ԱԱՀ-ի ծավալի վրա: ԱԱՀ-ի և դիտարկվող գործոնների միջև ազդեցությունը պարզաբանվում է քանակական և որակական գնահատման միջոցով: Մեր կողմից նախընտրությունը տրվել է տնտեսաչափական գործիքակազմի կիրառությանը՝ համակարգային վերլուծություն իրականացնելու, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության մշակման ընթացքում օբյեկտիվ որոշումներ կայացնելու նպատակով:

Աշխատանքում առանձնացվել են ԱԱՀ-ի վրա ազդող գործոնները՝

1. սպառողական նվազագույն զամբյուղի արժեքը, դրամ (CONS),
2. սպառողական գների ինդեքսը նախորդ տարվա նկատմամբ, % (CPI)
3. աղքատության մակարդակ, % (PR)
4. ներմուծման ծավալները, մլն. ԱՄՆ դոլար (IM):

Վերլուծությունն իրականացվել է 2010-2022թթ.վիճակագրական պաշտոնական տվյալների հիման վրա:

ԱԱՀ-ի, սպառողական գների ինդեքսի և նվազագույն սպառողական զամբյուղի միջև կապը ներկայացվել է եռափաշ գծային ռեգրեսիոն մոդելի միջոցով՝

$$\sqrt{AT} = a_0 + a_1CPI + a_2CONS \quad (1)^6,$$

⁵ Կառուցվել է հեղինակի կողմից ՀՀ ֆինանսների նախարարության (https://minfin.am/hy/page/petakan_byujei_hashvetvyutyun/) և ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի (www.armstat.am/am/?nid=12&id=01001) հրապարակած տվյալների հիման վրա:

⁶ Эконометрика: учебник/И.И. Елисева, С.В. Кургышева, Т.В. Костеева и др.; под ред. И.И. Елисевой. – 2-е изд., перераб. и доп.-М.: Финансы и статистика, 2007. – 576ст., 110-112ст.

որտեղ՝

$a_0; a_1, a_2$, պարամետրերն են, որոնք գնահատվում են նվազագույն քառակուսիների մեթոդով:

Ստացված արդյունքների համաձայն ուսումնասիրվող տարիներին ՀՀ-ում ԱԱՀ-ի, սպառողական գների ինդեքսի և նվազագույն սպառողական զամբյուղի արժեքի միջև ձևավորվել է շատ ուժեղ կապ: Վերլուծության արդյունքները կարելի է համարել նշանակալի: Համաձայն կառուցված ռեգրեսիոն մոդելի՝ 2010-2022թթ. ՀՀ-ում սպառողական գների ինդեքսի մեկ տոկոսային կետով աճին զուգահեռ ԱԱՀ-ն նվազել է 5,844.26 մլն. դրամով, իսկ նվազագույն զամբյուղի արժեքի մեկ դրամով ավելացման հետ զուգահեռ ԱԱՀ-ն ավելացել է 1.101 մլն. դրամով: Ստացված էլաստիկության գործակիցները ցույց են տալիս, որ նույն ժամանակահատվածում սպառողական գների ինդեքսի մեկ տոկոսով բարձրացումը հանգեցրել է ԱԱՀ-ի 1.38%-ով նվազմանը, իսկ նվազագույն սպառողական զամբյուղի արժեքի մեկ տոկոսով ավելացման հետ զուգահեռ ԱԱՀ-ն ավելացել է 1.63%-ով:

ՀՀ-ում 2010-2022թթ. ԱԱՀ-ի, աղքատության մակարդակի և ներմուծման ծավալների միջև կապը նույնպես ներկայացվել է եռափաչ գծային ռեգրեսիոն մոդելի միջոցով՝

$$\overline{VAT} = a_0 + a_1PR + a_2IM \quad (2):$$

Ստացված արդյունքների համաձայն ուսումնասիրվող տարիներին ԱԱՀ-ի, աղքատության մակարդակի և ներմուծման ծավալների միջև ձևավորվել է շատ ուժեղ կապ: Վերլուծության արդյունքները կարելի է համարել նշանակալի: Համաձայն կառուցված ռեգրեսիոն մոդելի՝ 2010-2022թթ. ՀՀ-ում աղքատության մակարդակի մեկ տոկոսային կետով ավելացման հետ զուգահեռ ԱԱՀ-ն նվազել է 9,671.43 մլն. դրամով, իսկ ներմուծման ծավալների մեկ մլն. ԱՄՆ դոլարով ավելացման հետ զուգահեռ ԱԱՀ-ն ավելացել է 50.21 մլն. դրամով: Հաշվարկված մասնակի առաձգականության գործակիցները ցույց են տալիս, որ ՀՀ-ում 2010-2022թթ. աղքատության մակարդակի մեկ տոկոսով ավելացումը հանգեցրել է ԱԱՀ-ի 0.64%-ով կրճատմանը, իսկ ներմուծման ծավալների մեկ տոկոսով ավելացման հետ զուգահեռ ԱԱՀ-ը ավելացել է 0.54%-ով:

Տնտեսության պետական կարգավորման համար ԱԱՀ-ն առանցքային գործիքներից մեկն է համարվում որպես անուղղակի հարկատեսակ: ԱԱՀ-ն ապրանքի գնի մեջ ներառվելով առաջարկի ու պահանջարկի ձևավորման հարցում շատ կարևոր գործոն է հանդիսանում: Այն ուղղակիորեն ներգործում է արտադրության ծավալների, հետևաբար նաև՝ սոցիալ-տնտեսական իրավիճակի վրա: Այժմ, հանրապետությունում ԱԱՀ-ին վերաբերող գլխավոր խնդիրներից մեկն այդ հարկատեսակի բարձր և ստանդարտ կերպով կիրառվող դրույքաչափի հետ է կապված, ինչը հաղորդում է ԱԱՀ-ին ընդգծված անարդար և ռեգրեսիվ բնույթ, քանի որ հարկի գումարը սոցիալապես անապահով մարդկանց ընդհանուր եկամուտներում ավելի մեծ տեսակարար կշիռ է կազմում (հարկային բեռն ավելի մեծ է), քան բարձր եկամուտներ ունեցող քաղաքացիների դեպքում: Այն չի համապատասխանում հարկման հորիզոնական և ուղղահայաց արդարության սկզբունքներին: ԱԱՀ-ի դիֆերենցված դրույքաչափերի կիրառումը տնտեսական զարգացման ներկայիս փուլում կարող է զգալիորեն նպաստել հարկային բեռի արդարացի բաշխմանը, արտադրության ծավալների ընդլայնմանը և

ապրանքների ընդհանուր գների նվազեցմանը: Տնտեսության խթանմանը միտված հարկային միջոցառումների շարքում նպատակահարմար կլինի սահմանել ԱԱՀ-ի նվազեցված դրույք, կենսական նշանակություն ունեցող ապրանքների և ծառայությունների համար՝ ինչպես-որ իրականացվում է աշխարհի շատ երկրներում:

Հիմնականում նվազեցված դրույքը սահմանվում է առաջնային անհրաժեշտության դեղագործական, մթերային, ապրանքների, էներգամատակարարման, ջրամատակարարման, ուղևորատար տրանսպորտային ծառայության, պարբերականների տպագրության և սոցիալական նշանակության ոլորտի նմանատիպ այլ ապրանքների և ծառայությունների նկատմամբ:⁷

Երկրորդ ենթագլխում առաջարկվել են հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման մոտեցումները եկամտային հարկի մասով:

Աղյուսակ 2-ում ներկայացվել են երեք տարբեր չափի աշխատավարձ ստացող ֆիզիկական անձանց հարկման առանձնահատկությունները՝ տարբեր հարկման համակարգերի կիրառման պարագայում:

Աղյուսակ 2

Եկամտային հարկի հաշվառում երեք հարկման համակարգերով⁸

Աշխատավարձի չափ (դրամ)	Ռեգրեսիվ համակարգ			Համահարթ համակարգ			Պրոգրեսիվ համակարգ		
	Հարկի գումար	Շեմային դրույքային աստիճան	Միջին դրույքային արժեք	Հարկի գումար	Շեմային դրույքային աստիճան	Միջին դրույքային արժեք	Հարկի գումար	Շեմային դրույքային աստիճան	Միջին դրույքային արժեք
150,000	34,500	23%	23%	34,500	23%	23%	34,500	23%	23%
500,000	104,500	20%	20.9%	115,000	23%	23%	132,500	28%	26.5%
3,000,000	574,500	19%	19.1%	690,000	23%	23%	912,500	36%	30.4%

Ռեգրեսիվ համակարգն ընդհանրապես չի համապատասխանում արդարության սկզբունքներին: Այդ իսկ պատճառով որոշ երկրներ սկզբում ներդրել, իսկ հետո կրկին անցում են կատարել հարկման այլ համակարգերի կիրառմանը:

Հարկային բեռի արդարացի բաշխման առումով աշխարհում լայն տարածում է ստացել և շատ երկրներում կիրառվում է հարկման պրոգրեսիվ համակարգը, որն իր մեջ ներառում է և՛ արդարության, և՛ նաև արդյունավետության սկզբունքի էլեմենտներ:

Այսպիսով, հիմնական դիսկուրսը հարկման պրոգրեսիվ և համահարթ համակարգերի ընտրության միջև է տեղի ունենում:

⁷ <https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-2023-vat-rates-europe/>,

<https://www.fonoa.com/blog/eu-vat-rates>

⁸ Հաշվարկվել է հեղինակի կողմից:

Ըստ էության, պրոգրեսիվ համակարգի կիրառմանը կողմ են արտահայտվում հարկման արդարության սկզբունքի շատագովները, քանի որ այն միաժամանակ բավարարում է արդարության և՛ հորիզոնական, և՛ ուղղահայաց սկզբունքների պահանջներին:⁹

Բարձր եկամուտներ ունեցող քաղաքացիները հավասար հարթության վրա չեն գտնվում ցածր եկամուտներ ունեցողների համեմատ, երբ դրության չափման միջոց ենք դիտարկում ստացվող ամսական եկամտի չափը, սակայն նրանք հարկվում են հավասարապես համահարթ համակարգի կիրառման դեպքում: Սա նշանակում է, որ խախտվում է հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքը, ըստ որի հավասար հարկումը պետք է կիրառվի հավասար դրության մեջ գտնվող քաղաքացիների նկատմամբ:¹⁰

Համահարթ համակարգը հարկման ուղղահայաց սկզբունքի (որտեղ վճարունակությունն է կարևորվում) պահանջներին ևս չի համապատասխանում, քանի որ և՛ շատ, և՛ քիչ աշխատավարձ ստացող քաղաքացիները հարկվում են միևնույն միջին և շեմային տոկոսադրույքներով, ինչպես ներկայացված է **աղյուսակ 2**-ում: Այսպիսով, համահարթ համակարգի կիրառման դեպքում խախտվում են և՛ հորիզոնական, և՛ ուղղահայաց արդարության սկզբունքները: Այս համակարգի ընտրությունը հիմնականում պատճառաբանվում է արդյունավետության չափանիշի նախապատվությամբ:¹¹

Հարկման արդարության սկզբունքի կիրառության դեպքում համահարթ տոկոսադրույք որդեգրած պետությունները փոքր եկամուտ ունեցողների համար չհարկվող շեմ են սահմանում կամ կիրառում են հարկվող եկամտից նվազեցումներ, որը նույնպես մեղմում է համահարթեցումով առաջացող ուղղահայաց անարդարությունը: Այդպիսի երկրներից են Էստոնիան, Լատվիան, Ռուսաստանը, Սերբիան, Ուկրաինան:

Հայաստանում այժմ համահարթ համակարգն է գործում, ինչն ավելի է մեծացրել եկամուտների բևեռվածության աստիճանը:

Վերլուծելով հարկման պրոգրեսիվ և համահարթ համակարգերի առավելություններն ու թերությունները՝ կարելի է եզրակացնել, որ համահարթ հարկման դեպքում ամբողջությամբ խախտվում է արդարության սկզբունքները, իսկ պրոգրեսիվ հարկման դեպքում կարող են առաջանալ սովորաբար ռիսկեր և առաջացնել տնտեսական անարդյունավետություն:¹²

Այսպիսով, առաջարկում ենք կիրառել պրոգրեսիվ հարկման համակարգը, որը գոյություն ունեցող համակարգերից ամենաշատն է համապատասխանում արդարության սկզբունքին, սակայն նախկինում կիրառվող 23%, 28%, 36% դրույքաչափերի միջակայքերն անհրաժեշտ է փոքրացնել վերոնշյալ ռիսկերը մեղմելու նպատակով: Իսկ ներկայիս համահարթ համակարգը թողնելու դեպքում հարկային բեռի բաշխումը հավասարակշռելու

⁹ <https://okpolicy.org/resources/online-budget-guide/revenues/an-overview-of-our-tax-system/characteristics-of-an-effective-tax-system/>,

¹⁰ Bostanjyan V. B., Matevosyan A. A., “Approaches to fair and efficient distribution of the tax burden in terms of income tax”, *Alternative quarterly academic journal, Economy and management*, #4 (October-December), 2022, pp. 35-41.

¹¹ Նույն տեղում:

¹² <https://itep.org/the-pitfalls-of-flat-income-taxes/>,
<https://www.hoover.org/research/inequity-progressive-income-tax>.

համար, առաջարկվում է մինչև 150,000 դրամ աշխատավարձ ստացող քաղաքացիների դեպքում սահմանել չհարկվող շեմ աղքատության մակարդակի չափով:

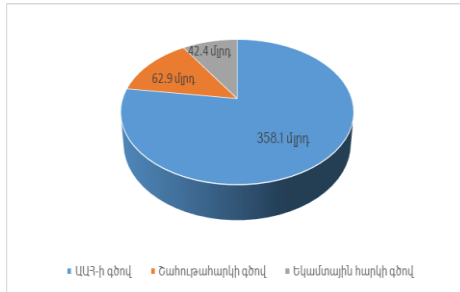
Երրորդ ենթագլխում առաջարկվել են հարկային արտոնությունների կառավարման գերակայությունները հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման համատեքստում:

Արտոնությունների գծով հարկային բեռի արդարացի բաշխումը գնահատելու նպատակով ատենախոսությունում ներկայացվել է 2019-2022թթ. հարկային արտոնությունների կիրառման արդյունքում պետական բյուջե պակաս մուտքագրվող հարկային եկամուտների մակրոտնտեսական գնահատականը հարկային արտոնություններից օգտվող տնտեսության ոլորտների գծով: Միևնույն ժամանակ, ներկայացվել է ոչ ոլորտային բնույթի որոշ այլ հարկային արտոնությունների կիրառման արդյունքում պետբյուջեի հարկային եկամուտների կորուստների գնահատականը:

Հարկային ծախսերի գնահատումն իրականացվում է հենանիշային հարկ հասկացության միջոցով, որը նշանակում է, թե ամբողջ հարկման բազան հարկելու դեպքում որքան գումար կվճարվեր պետբյուջե:

Համաձայն գնահատման արդյունքների, 2019-2022թթ. հարկային ծախսերի միջին տարեկան մեծությունը կազմել է 463.5 մլրդ. դրամ, որից ավելացված արժեքի հարկի գծով՝ 358.1 մլրդ. դրամ, շահութահարկի գծով՝ 62.9 մլրդ. դրամ, եկամտային հարկի գծով՝ 42.4 մլրդ. դրամ (տես՝ **գծապատկեր 3-ը**): Ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում հարկային ծախսերը միջին հաշվով տարեկան ավելացել են 15.2 մլրդ դրամով:

Ուսումնասիրության արդյունքների համաձայն ՀՀ-ում չափազանց մեծ է հատկապես ԱԱՀ-ի գծով տրամադրվող արտոնությունների քանակը՝ ազատված գործարքների շրջանակը: Օբյեկտիվորեն հարց է առաջանում, թե արդյո՞ք մենք պետք է շարունակենք ունենալ ԱԱՀ-ից ազատման այսքան շատ արտոնություններ:



Գծապատկեր 3

Հարկային ծախսերի կառուցվածքը 2019-2022 թթ.¹³

Խնդիրը նրանումն է, որ ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունները հիմնականում պետք է նախատեսված լինեին հասարակության սոցիալապես ոչ ապահով խմբերի սպառումն առավել մատչելի դարձնելուն՝ որպես սպառման հարկերից ազատման արտոնություններ:

¹³ Գծապատկեր 3 -ը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ըստ ՀՀ կառավարության 2019-2022թթ. բյուջետային ուղիղմաների տվյալների, https://minfin.am/hy/page/petakan_byuj/

Սակայն գործնականում, բարձր եկամուտներ ունեցող քաղաքացիները թերևս շատ ավելի մեծ չափով են օգտվում ԱԱՀ-ի գծով տրամադրվող արտոնություններից, քանի որ նրանք ավելի շատ են սպառում այնպիսի ապրանքներ և ծառայություններ, որոնք ազատված են ԱԱՀ-ից: Արդյունքում ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունները իրենց հասցեականությունը կորցնում են, չեն ծառայում հիմնական նպատակին, իսկ հարկային բեռն արդարացի չի բաշխվում:¹⁴

Հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխման, ինչպես նաև՝ բյուջետային սահմանափակ հնարավորությունների առկայության, պետական աջակցության ծրագրերի մաքսիմալ հասցեականության ապահովման նպատակով հարկավոր է կրճատել ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունների շրջանակը, իսկ հասարակության սոցիալապես ոչ ապահով խմբերին հասցեական կերպով պետական բյուջեից հատկացվող աջակցության ծավալներն անհրաժեշտ է մեծացնել:

Առաջիկա տարիներին հարկային քաղաքականության շրջանակներում ուշադրությունը պետք է լինի հատկապես այն հարկային արտոնությունների վերանայման վրա, որոնց ազդեցությունը տնտեսության ուժեղացման առումով ցածր է գնահատվում և որոնք չեն հիմնավորվում «ծախսեր-օգուտներ» վերլուծությունների արդյունքներով:

«Եզրակացությունների և առաջարկությունների» բաժիններում ամփոփվել են հետազոտության կարևորագույն արդյունքները և կատարվել են առաջարկություններ, որոնցից հիմնականներն են.

- Հարկային բեռը չպետք է դիտարկել որպես միայն հարկային քաղաքականության իրականացման ֆիսկալ գործիք: Դրա արդարացի և արդյունավետ բաշխումը նվազեցնում է բնակչության անհավասարության մակարդակը՝ ապահովելով հաստատուն տնտեսական աճ և ֆինանսական, սոցիալ-տնտեսական, բարոյափոփոխման, քաղաքական միջավայրերի դրական տեղաշարժեր: Որքան եկամուտների անհավասարության մակարդակը բարձր է, այնքան տնտեսությունն ավելի դանդաղ է աճում միջին և երկարաժամկետ հատվածում և հակառակը՝ որքան անհավասարությունը ցածր է, այնքան տնտեսական աճի տեմպերն ավելի բարձր են:
- Հարկային համակարգերն ու հարկերն արդարության և արդյունավետության տեսանկյունից գնահատելիս կարևոր է դրանք ներկայացնել բազմակողմ և ամբողջական վերլուծության տեսքով: Հենց այս մոտեցումն է կիրառվել եկամտային հարկի վերաբերյալ վերլուծություններ կատարելիս: Եկամտային հարկի համահարթ սանդղակի դեպքում խախտվում է հարկման արդարության սկզբունքը, իսկ պրոգրեսիվի դեպքում մեծանում է հարկային սողանքների առաջացման հավանականությունը:
- Յուրաքանչյուր երկիր պետք է ընտրի, թե ինչ կողմնորոշյալներով է հարկավոր առաջնորդվել հարկային բարեփոխումներ իրականացնելիս, մասնավորապես՝ այն պետք է գտնի հարկերի միջոցով ՀՆԱ-ի վերաբաշխման իր ուրույն ուղին: Իսկ դա այնքան էլ դյուրին հարց չէ, քանի որ առկա են մի շարք ազդող հանգամանքներ: Արդարացի և արդյունավետ հարկային համակարգերի ստեղծումը անցումային երկրներում մի շարք լրացուցիչ խնդիրների է հանդիպում, մասնավորապես՝ որոշ հարկատեսակների կիրառման կամ հավաքագրման համար խոչընդոտներ առաջացնող տնտեսության կառուցվածքը, հարկային վարչարարության սահմանափակ հնարավորությունները, կարևոր տեղեկատվության ոչ բավարար լինելը:
- Հարկային բեռի արդարացի և արդյունավետ բաշխումը պետք է լինի հարկային բարեփոխումների գերնպատակը՝ պահպանելով արդարության հորիզոնական և

¹⁴ <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?DocID=148987>

ուղղահայաց սկզբունքները: Հարկման արդարության հորիզոնական սկզբունքը ենթադրում է, որ հավասար դրության մեջ գտնվողները պետք է հարկվեն հավասարապես, իսկ արդարության ուղղահայաց սկզբունքի համաձայն անհավասարների նկատմամբ ոչ հավասար և ոչ միանման մոտեցում է պետք ցուցաբերել:

- Այն պարագայում է հնարավոր լուծել հարկային քաղաքականության արդարության և արդյունավետության խնդիրները, երբ հարկային բեռի մակարդակը չի վնասում ակտիվ գործարար միջավայրի ապահովման և պետքյուզի եկամուտների համալրման շահերը: Ուստի, տարբեր երկրներ՝ կախված լուծման ենթակա մարտահրավերների հրատապությունից և տնտեսական զարգացվածության մակարդակից, նախընտրում են կիրառել այս կամ այն գործիքը՝ բաշխելով հարկային բեռը կամ բիզնես հատվածում, կամ էլ բնակչության հատվածում, այդ թվում՝ անհավասար սոցիալական պայմաններ ունեցող:
- Հարկային բեռի ցուցանիշը նաև տնտեսական վարքագծի ցուցիչ է հանդիսանում տնտեսվարողների համար: Հենց դրա մակարդակով է պայմանավորված այս կամ այն գործունեության առնչությամբ տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից որոշումների կայացումը: Հանրապետությունում սոցիալ-տնտեսական խնդիրները լուծելու, համահարթեցված ֆինանսավորմամբ տնտեսության երկարաժամկետ զարգացում ապահովելու համար, հարկավոր է միաժամանակ օգտագործել հարկման կարգավորիչ և խթանիչ գործառնությունները:
- Գնահատելով ԱԱՀ-ի վրա ազդող հիմնական գործոնների ազդեցության չափը, առաջարկվել է վերանայել ԱԱՀ-ի դրույքաչափը, փոխարինելով այն դիֆերենցված դրույքաչափերով, քանի որ գործող դրույքաչափը չի համապատասխանում հարկման արդարության սկզբունքներին: Այն կիրառվում է ստանդարտ կերպով, ունի ընդգծված ռեզրեսիվ և անարդար բնույթ:
- Առհասարակ շատ կարևոր է հարկային ծախսերի գնահատումը արդյունավետ հարկաբյուջետային քաղաքականություն իրականացնելու և հարկային բեռի արդարացի բաշխման տեսանկյունից, քանի որ դրանով ամբողջական է դառնում եկամուտների վերաբաշխման գործառնության արդյունավետությունն ու շրջանակը:
- ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված չէ հարկային ծախսերի վերաբերյալ հստակ ձևակերպում, ինչպես նաև՝ սահմանված չէ վերջինիս վերաբերյալ հաշվետվություն կազմելու և ներկայացնելու պահանջ: Հարկային ծախսերի հաշվետվողականության ներդրման միջոցով հնարավորություն կստեղծվի հանրապետությունում ռեսուրսային պոտենցիալի վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու և հանրային ֆինանսների կառավարման թափանցիկության անհրաժեշտ մակարդակ ապահովելու:
- Հարկային քաղաքականության իրագործման ներկայիս փուլում անհրաժեշտ է կարևորել ինչպես տրամադրվող արտոնությունների հասցեական և նպատակային կիրառությունը, այնպես էլ անարդյունավետ արտոնությունների կիրառության շրջանակի կրճատումը, հորիզոնական և ուղղահայաց արդարության սկզբունքների պահպանումը: Բոլոր այն արտոնությունները, որոնց տրամադրման արդյունքում տնտեսվարողների ու սպառողների համար ստացվող «օգուտները» համազոր չեն պետության կորցրած հարկային եկամուտներին կամ պետության կրած «ծախսերին», պետք է հետզհետե կրճատվեն՝ ամրապնդելով և մեծացնելով հարկման բազան:

Ատենախոսության շրջանակներում մշակվել են **առաջարկություններ**, որոնց իրականացումը կարող է նպաստել հարկային բեռի արդարացի բաշխմանը, մասնավորապես՝

✓ ՀՀ տնտեսության զարգացման ներկայիս փուլում տնտեսության իրական հատվածի և բուն արտադրության ոլորտի խթանման ունակությունն է հարկային համակարգի

արդյունավետության հիմնական չափորոշիչը: Այս առումով պետք է այնպես համակցել հարկերի գործառնությունները, որի շնորհիվ հնարավոր կլինի ապահովել տնտեսական հավասարակշռություն միկրո և մակրոմիջավայրերում, տնտեսության երկարատև և կայուն աճ, խթանել արտադրության ընդլայնումը և նպաստել բնակչության կենսամակարդակի բարձրացմանը:

Հարկային քաղաքականությունը նշված նպատակների իրականացման արդյունքում երկրի տնտեսության զարգացմանը նպաստող կարևորագույն լծակներից մեկը կհանդիսանա:

✓ ԱԱՀ-ի գծով հարկային բեռն արդարացի և արդյունավետ բաշխելու նպատակով վերանայել ԱԱՀ-ի 0% և 20% դրույքաչափերը՝ դրանք փոխարինելով դիֆերենցված դրույքաչափերով՝ առավել ցածր դրույքաչափեր կիրառելով առաջին անհրաժեշտության որոշ ապրանքների, ինչպես նաև՝ ներքին արտադրողին աջակցելու և արտադրական նոր հնարավորություններ ընդլայնելու համար՝ հաշվի առնելով հետապատերազմական վիճակն ու ՀՀ տնտեսական ցնցումները:

✓ Մրցակցային անհավասարությունը մեղմելու նպատակով առաջարկում ենք քննարկման առարկա դարձնել բացառապես տեղական արտադրության որոշ գյուղատնտեսական արտադրանքի օտարման գործարքների գծով ԱԱՀ-ի նվազեցված դրույքաչափ սահմանելու հարցը:

✓ Կիրառել եկամտային հարկի պրոգրեսիվ համակարգը, քանի որ առկա երեք համակարգերից այն ամենաշատն է համապատասխանում հարկման հորիզոնական և ուղղահայաց արդարության սկզբունքներին, սակայն նախկինում կիրառվող 23%, 28%, 36% դրույքաչափերի միջակայքերն անհրաժեշտ է փոքրացնել, որպեսզի ստվերում հայտնվելու մոտիվացիան չավելանա, իսկ որակյալ աշխատուժի նկատմամբ պահանջարկը չնվազի: Ներկայիս համահարթ համակարգը թողնելու պարագայում, հարկային բեռն արդարացի բաշխելու նպատակով՝ առաջարկվում է մինչև 150,000 դրամ աշխատավարձ ստացող քաղաքացիների համար սահմանել չհարկվող շեմ աղքատության մակարդակի չափով:

✓ Հարկային բեռի անհավասարաչափ բաշխումը թերևս հնարավոր է արդարացի համարել, եթե դրանով նպատակ է հետապնդվում երկրի այս կամ այն տարածաշրջանում որևէ ոլորտի կամ ճյուղի առաջնահերթ զարգացման: Այժմյան հարկային օրենսդրությամբ գրեթե բացակայում են տարածքային գործոնով պայմանավորված դիֆերենցված հարկման դրույթների կիրառումը: Ուստի առաջարկում ենք սահմանել շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափեր Երևանից և հարակից շրջաններից դուրս գործունեություն ծավալող տնտեսվարողների համար տարածքային համաչափ զարգացում ապահովելու, հետավոր շրջաններում զբաղվածության մակարդակը բարձրացնելու, մարզերում աղքատությունը կրճատելու նպատակով: Առաջարկվում է նաև սահմանել շահութահարկի ավելի ցածր դրույքաչափեր բացառապես Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրություն ծավալող և բացառապես Հայաստանի Հանրապետությունից արտահանում իրականացնող սուբյեկտների համար՝ հաշվի առնելով ներքին արտադրողին խթանելու ու արտահանման ոլորտի զարգացման կարևորությունը:

✓ Առաջարկում ենք կրճատել ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունների շրջանակը՝ փոխարենն ընդարձակել հասարակության սոցիալապես խոցելի կամ անապահով խմբերին

պետական բյուջեից հասցեական եղանակով հատկացվող աջակցության ծավալները՝ պետական օժանդակությունը դարձնելով ավելի արդյունավետ ու թիրախային:

✓ Հարկային բարեփոխումներ իրականացնելիս ռազմավարական նպատակներ պետք է հանդիսանան հարկման արդյունավետ մեխանիզմների օգտագործման շնորհիվ երկրում բիզնես միջավայրի բարելավումը, սովերային տնտեսության նվազեցման ուղղությամբ արդյունավետ պայքարը, հարկերը վճարելուց խուսափելու պատճառների հայտնաբերումը և վերացումը, հարկային օրենսդրության, հարկային ծառայությունների տեխնիկական և մասնագիտական հազցեցվածության աստիճանի բարձրացումը:

Ատենախոսության հիմնական դրույթներն արտացոլվել են հեղինակի հետևյալ գիտական հոդվածներում՝

1. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնահարցերը», «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու-1(23), Երևան, 2016թ. Էջեր 219-225:
2. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկերի էությունը և հարկային հարաբերությունների կարգավորումը», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, 2016թ., N 1, էջեր 407-415:
3. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային համակարգի ձևավորման իրավական հիմքերը», «Այլընտրանք» գիտական հանդես, 2017թ., N 1, էջեր 316-322:
4. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային բեռի գնահատման առանձնահատկությունները ՀՀ-ում», «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու-1(24), Երևան, 2017թ., Էջեր 204-211:
5. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային քաղաքականության առանձնահատկությունները Հայաստանի Հանրապետությունում», «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» գիտական հանդես, 2017թ., N 200, էջեր 7-9:
6. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային բեռի արդարացի և հավասարաչափ բաշխման ուղիները հարկային բարեփոխումներին հետամուտ», «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրներ» գիտական հոդվածների ժողովածու-1(2), 2019թ., էջեր 227-233:
7. Մաթևոսյան Ա. Ա., «Հարկային ծախսերի գնահատման ռազմավարական մոտեցումները հարկային արտոնությունների վերանայման համատեքստում», «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրներ» գիտական հոդվածների ժողովածու-1(4), 2021թ., էջեր 295-302:
8. Matevosyan A. A. “Strategic approaches to the revision of the tax burden in the context of the sectors of the RA economy”, International Journal of Innovative Technologies in Economy, No 4(40), 2022.
9. Bostanjyan V. B., Matevosyan A. A., “Approaches to fair and efficient distribution of the tax burden in terms of income tax”, Alternative quarterly academic journal, Economy and management, #4 (October-December), 2022, pp. 35-41.

ARTHUR MATEVOSIAN ARMEN

THE ISSUES OF FAIR DISTRIBUTION OF THE TAX BURDEN IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

The dissertation is submitted for pursuing of scientific degree of PhD of economic sciences in the field 08.00.02 “Economy, the economics of its spheres and control.”

The defense of the dissertation will take place at 15⁰⁰, on May 17th, 2024, at the Meeting of the Specialized Council 015 in Economics of the Higher Education and Science Committee of the Republic of Armenia acting at the Yerevan State University, by address: 0025, Yerevan, 52 Abovyan st.

ABSTRACT

The problems of tax burden distribution and tax collection have always been extremely important for the society, because the tax is a strong evidence of the existence of "civilization" and one of the main components of the society's activity. Today they are more relevant than ever.

As for the problems of fair distribution of the tax burden, their solution lies in how the concept of "justice" is perceived in general. In international practice, the fair distribution of the tax burden is considered in the sense that, in one case, equal taxation is applied to those in equal circumstances. Here it is important to clearly define the criteria by which taxable persons or organizations are considered to be on equal footing. This is called the principle of horizontal justice. In the other case, a differentiated or unequal approach is shown to those in an unequal situation, which is called the vertical principle of justice.

The most important issue is which principle is given priority in terms of fair and equal distribution of the tax burden.

It is possible to solve the problems of the fairness and efficiency of the tax policy, when the level of the tax burden does not harm the interests of ensuring an active business environment and supplementing the state budget revenues.

The **object of research** is the tax system and its compliance with the conceptual approaches to the fair distribution of the tax burden the RA.

The **subject of the research** is the analysis of the factors affecting the tax burden in the Republic of Armenia, in the context of solving the problem of its fair distribution.

The **aim of the dissertation** is the development of the concept of fair distribution of the tax burden of the Republic of Armenia and its practical application. According to the aim of the research, the following **objectives were proposed** in the dissertation:

- study the nature of the tax burden, classification approaches;
- to separate the conceptual approaches of fair and equal distribution of the tax burden;
- present the approaches to increasing the efficiency of tax policy;

- assess the level of effectiveness of the tax burden abroad and in RA;
- find out the characteristics of tax burden distribution according to tax types;
- analyze the tax burden distribution mechanisms in terms of direct and indirect taxes;
- review the issues of fair and efficient distribution of the tax burden in terms of income tax;
- justify the factors affecting the tax burden and calculate their amount;
- interpret the concept of "tax expense" and present the factors influencing its level;
- develop recommendations aimed at the application of differentiated VAT rates.

As a result of the **research and the scientific novelty** is in particular:

- ❖ Approaches to the fair and efficient distribution of the tax burden in terms of income tax were evaluated and options were developed for maintaining the principle of justice in different taxation regimes. In case of application of flat and progressive systems, necessary regulations have been proposed for the distribution of income tax.
- ❖ In order to increase the efficiency of the tax policy and to solve the strategic problems of the economy in the long term in the republic, it was proposed to apply the differentiated rates of existing taxes in Armenia, especially in terms of VAT, by setting the lowest rates for certain essential goods.
- ❖ Based on the study of the structure of tax expenditures, strategic directions for the application of tax expenditures were proposed, taking into account war and post-war developments, preventing the risks of possible tax losses as a result of them, as well as strategic ways of providing targeted and sectoral privileges were developed.

АРТУР АРМЕНОВИЧ МАТЕВОСЯН

ОСНОВЫ СПРАВЕДЛИВОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БРЕМЕНИ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.02 – «Экономика и управление народным хозяйством и его отраслями».

Защита диссертации состоится 17-го мая 2024г. в 15⁰⁰, на заседании Специализированного совета 015 по экономике, Комитета по высшему образованию и науке Республики Армения действующего в Ереванском государственном университете, по адресу: 0025, г. Ереван, ул. Х. Абовяна 52

РЕЗЮМЕ

Проблемы распределения налогового бремени и сбора налогов всегда были чрезвычайно важны для общества, поскольку налог является подтверждением существования «цивилизации» и одной из основных составляющих деятельности общества. Сегодня они актуальны как никогда.

Что касается проблем справедливого распределения налогового бремени, то их решение заключается в том, как вообще воспринимается понятие «справедливость». В международной практике справедливое распределение налогового бремени рассматривается в том смысле, что в одном случае равное налогообложение применяется к лицам, находящимся в равных или сходных обстоятельствах. Здесь важно четко определить критерии, по которым граждане или организации, подлежащие налогообложению, находятся в равных или сходных условиях. Это называется горизонтальным принципом справедливости. В другом случае к находящимся в неравном положении проявляется дифференцированный или неравный подход, который называется вертикальным принципом справедливости.

Важнейшим вопросом является то, какому принципу отдается приоритет с точки зрения справедливого и равного распределения налогового бремени.

Решить проблемы справедливости и эффективности налоговой политики можно тогда, когда уровень налогового бремени не наносит ущерба интересам обеспечения активной деловой среды и пополнения доходов государственного бюджета.

Объектом исследования является налоговая система РА и ее соответствие концептуальным подходам к справедливому распределению налогового бремени.

Предмет исследования является анализ факторов, влияющих на налоговое бремя в Республике Армения, в контексте решения проблемы его справедливого распределения.

Целью диссертации является разработка концепции справедливого распределения налогового бремени Республики Армения и ее практическое применение.

В соответствии с целью исследования в диссертации были предложены следующие **задачи**:

- изучить характер налогового бремени, подходы к классификации,

- разделить концептуальные подходы справедливого и равного распределения налогового бремени,
- представить подходы к повышению эффективности налоговой политики,
- оценить уровень эффективности налогового бремени за рубежом и в РА,
- выявить характеристики распределения налоговой нагрузки по видам налогов,
- анализировать механизмы распределения налогового бремени по прямым и косвенным налогам,
- рассмотреть вопросы справедливого и эффективного распределения налоговой нагрузки по налогу на прибыль,
- обосновать факторы, влияющие на налоговую нагрузку, и рассчитать их сумму,
- интерпретировать понятие «налоговый расход» и представить факторы, влияющие на его уровень,
- разработать рекомендации, направленные на применение дифференцированных ставок НДС.

Научная новизна исследования заключается в частности:

- ❖ Оценены подходы к справедливому и эффективному распределению налогового бремени по налогу на прибыль и разработаны варианты сохранения принципа справедливости при различных режимах налогообложения. Предложены необходимые механизмы распределения подоходного налога при применении плоской и прогрессивной систем.
- ❖ В целях повышения эффективности налоговой политики и решения стратегических задач экономики в долгосрочной перспективе в республике предложено применить дифференцированные ставки существующих в Армении налогов, особенно по НДС, установив самые низкие тарифы на некоторые товары первой необходимости.
- ❖ На основе исследования структуры налоговых расходов предложены стратегические направления применения налоговых расходов с учетом военных и послевоенных событий, предотвращения рисков возможных налоговых потерь в результате них, а также разработаны стратегические способы предоставления целевых и отраслевых льгот.

