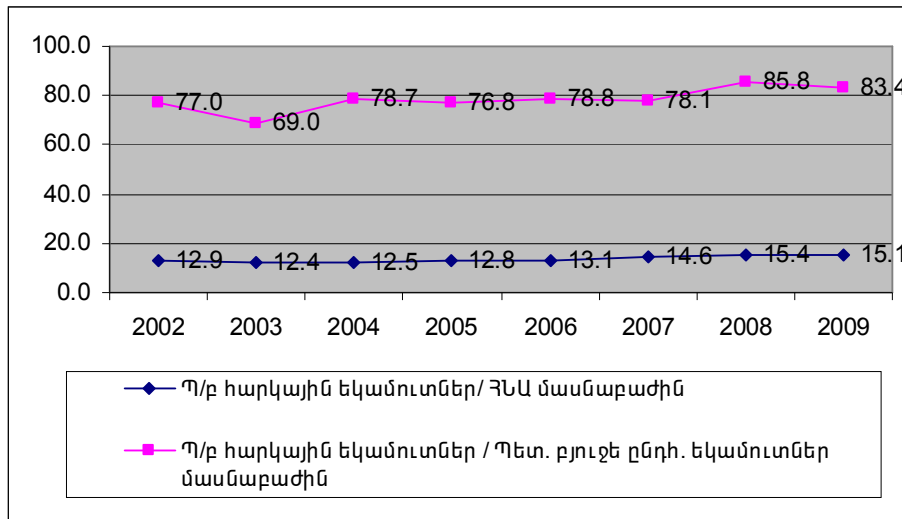


**ՊԵՏԱԿԱՆ ԲՅՈՒՋԵԻ ՈՒՂՂԱԿԻ ԵՎ ԱՆՈՒՂՂԱԿԻ ՀԱՐԿԵՐԻ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅԱՆ
ԴԻՆԱՄԻԿԱՆ ԵՎ ԴՐԱ ԳՆԱՀԱՏԱԿԱՆԸ**

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկազանձման ոլորտում հիմնախնդրի բացահայտման նպատակով հարկ ենք համարում ուսումնասիրել **ուղղակի հարկերի և անուղղակի հարկերի գումարի և ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը**¹ վերջինս համեմատելով **ընդհանուր հարկային եկամուտներ/ ՀՆԱ ցուցանիշի** հետ: Սա մեր կարծիքով հնարավորություն կտա տեսական և գործնական կիրառության տեսանկյունից ներկայացնել ուղղակի և անուղղակի հարկերի բեռը ՀՀ տնտեսության մեջ: Այսպես, գծապատկեր 1-ում և գծապատկեր 4-ում վերլուծության արդյունքները ցույց են տալիս, որ միայն անուղղակի և ուղղակի հարկերի մասով միասին վերցված այդ ցուցանիշը 2002-2009թթ. համար միջինը կազմել է 12.2% (գծապատկեր 2), ընդհանուր հարկային եկամուտների ունեցած 13.6%-ի փոխարեն, ինչը նշանակում է, որ այդ 13.6%-ի մոտ 90%-ը ընդգրկում է ուղղակի և անուղղակի հարկերը, իսկ մնացած 10%-ը այլ հարկային եկամուտները: Մյուս առանձնահատկությունն այն է, որ տարբեր տարիներին այդ երկու ցուցանիշները ունեցել են անկման և աճի ինչպես միևնույն, այնպես էլ տարբեր միտումներ, որոնք պայմանավորված են եղել հարկային այլ եկամուտների գծով ունեցած մուտքերի փոփոխություններով:

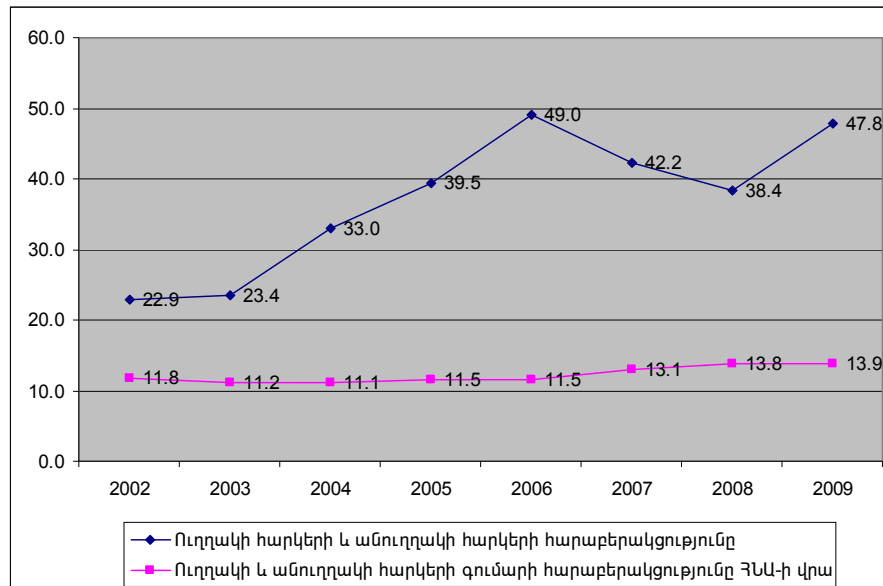
Գծապատկեր 1

**ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների բաժնեմասը ՀՆԱ-ում և
պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտներում¹**



¹ 2002թ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2007, էջ 356-357, 2003-2007թթ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2008, էջ 358, 2008թ. տվյալները վերցված են http://www.armstat.am/file/article/sv12_08a_211.pdf, <http://www.armstat.am/am/?nid=126&id=01001>, 2009թ. տվյալները վերցված են «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2009թ. հունվար-դեկտեմբեր» հրապարակումից, էջ 105-109 (Պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտներում չեն ներառվել սոց. ապահովագրման վճարները, իսկ հարկային եկամուտներում չեն ներառվել մաքսատուրքերը):

ՀՀ ուղղակի և անուղղակի հարկերի գումարի հարաբերակցությունը ՀՆԱ-ին և ուղղակի հարկերի բաժնեմասը այդ հարաբերակցության մեջ¹



Այսպես, 2003թ. երկու դեպքում էլ տեղի է ունեցել մասնաբաժնի կրճատում (գծապատկերներ 1-2), 2004թ. հարկային մուտքեր/ ՀՆԱ մասնաբաժինը աճել է նախորդ տարվա համեմատ, այն դեպքում, երբ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում կրճատվել է, 2005թ. երկու ցուցանիշների դեպքում էլ աճ է գրանցվել, 2006թ.՝ հարկային մուտքեր/ ՀՆԱ մասնաբաժինը աճել է նախորդ տարվա համեմատ, իսկ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում մնացել է նույնը, 2007թ.-2008թթ.՝ այդ երկու ցուցանիշների դեպքում էլ աճ է գրանցվել, միայն 2009թ. է, որ հարկային մուտքեր/ ՀՆԱ մասնաբաժինը նվազել է նախորդ տարվա համեմատ, իսկ ուղղակի և անուղղակի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում աճ է գրանցվել:

Պատկերն ամբողջացնելով կարող ենք ասել, որ նշված ժամանակաշրջանում հարկային եկամուտներ/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը ավելի հաճախ է աճման միտում ունեցել:

Հաջորդ ցուցանիշը, որի մասին կուզենաինք նշել, դա **ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունն** է, որը համեմատելով մեր կողմից արդեն դիտարկված **ուղղակի և անուղղակի հարկերի հանրագումար/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի** հետ, գալիս ենք այն եզրակացության, որ ուղղակի հարկերի հարկազանձումը և դրա դինամիկ զարգացման հնարավորությունները յուրահատուկ միջոց են ստվերի առկայության բացահայտման գործում (գծապատկեր 2):

Մասնավորապես, ինչպես նկատվում է գծապատկեր 2-ում, ժամանակաշրջանի ընթացքում տոկոսային ցուցանիշները ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության մասով բավականին մեծ տատանումներ են տվել, ինչը չի նկատվում անուղղակի հարկերի հանրագումար/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի դեպքում: Եթե վերցնենք միջինացված ցուցանիշները, ապա դրանք հետևյալն են՝ ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության ցուցանիշը կազմել է մոտ 37.0%, իսկ անուղղակի հարկերի հանրագումար/ ՀՆԱ հարաբե-

¹ Նույն տեղում:

րակցության ցուցանիշը՝ 12.2%: Մակայն վերջիններս չեն կարող արտահայտել հարկազանձման գործընթացներում հիմնախնդիրները: Առավել ուշագրավ է այդ ցուցանիշների տարեկան կտրվածքով ուսումնասիրությունը և համեմատությունը: Այսպես, եթե 2002թ. անուղղակի հարկերի հարաբերակցության ցուցանիշը կազմել է մոտ 22.9%, իսկ անուղղակի հարկերի հանրագումար/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը՝ 11.8%, իսկ 2003թ. այն 23.4% և 11.2% համապատասխանաբար, ապա նշանակում է, որ չնայած ուղղակի հարկերի բաժնեմասը աճել է, այնուհանդերձ ուղղակի և անուղղակի հարկերի գծով հարկման բաժնեմասը կրճատվել է, այսինքն՝ անուղղակի հարկերի գծով աճի տեմպերն ավելի նվազել են, ինչը երևում է նաև աղյուսակ 1-ում՝ 15.1% ուղղակի հարկերի դեպքում, 12.7%՝ անուղղակի հարկերի: 2004թ. պատկերն ավելի է փոխվել. ուղղակի հարկեր/անուղղակի հարկեր հարաբերակցության ցուցանիշը կազմել է մոտ 33.0%, իսկ անուղղակի հարկերի հանրագումար/ ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը՝ 11.1%, այսինքն՝ այդ դեպքում ևս ուղղակի հարկերի մասնաբաժնի աճին զուգընթաց անուղղակի հարկերը աճ չեն ունեցել, ինչպես ցույց է տրված աղյուսակ 1-ում բերված հավելաձի տեմպերի տարբերության մեջ: Այլ խոսքով ուղղակի հարկերի դեպքում հավելաձի տեմպը կազմել է 52.3%, անուղղակի հարկերի դեպքում՝ 8.0%: 2005թ.՝ ուղղակի հարկերի բաժինը անուղղակի հարկերի մեջ կրկին աճել է՝ այն կազմելով 39.5%, ի տարբերություն անուղղակի հարկերի գումարի ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի, ինչը աննշան է աճել, կազմելով 11.5%:

Վերոգրյալից կարող ենք եզրակացնել, որ ուղղակի հարկերի գծով կրկին ավելի բարձր աճի տեմպեր պետք է ունենանք՝ ուղղակի հարկերի գծով 39.7%, անուղղակի հարկերի գծով՝ 16.9% (աղյուսակ 1): 2006թ. ուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռն անուղղակի հարկերում կազմել է 49.0%, ինչը ամենաբարձրն է եղել ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, որին զուգահեռ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռները մնացել են անփոփոխ 2005թ. նկատմամբ՝ շուրջ 11.5%: Համաձայն մեր կողմից կատարված վերլուծության, կարող ենք ենթադրել, որ ուղղակի հարկերի գծով հավելաձի տեմպը կրկին մեծ տարբերությամբ պետք է գերազանցեր անուղղակի հարկերին. ուղղակի հարկերի գծով այն կազմել է 37.7%, անուղղակի հարկերի գծով՝ 11.0%: 2007թ. ուղղակի հարկերի մասնաբաժինը անուղղակի հարկերում 2006թ. նկատմամբ նվազել է և կազմել 42.2%, իսկ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում աճել է, կազմելով 13.1%, ինչը ենթադրում էր, որ փոփոխություն պետք է լիներ նաև հավելաձի տեմպերում: Ընդ որում, 2007թ. առաջին անգամ ուղղակի հարկերի գծով հավելաձի տեմպերում ավելի բարձր ցուցանիշ գրանցվեց, քան անուղղակի հարկերի դեպքում (աղյուսակ 1):

Մասնավորապես, ուղղակի հարկերը աճել են 21.3%, ապա անուղղակի հարկերի դեպքում այն կազմել էր 40.7%: 2008թ. ուղղակի հարկեր/ անուղղակի հարկեր հարաբերակցությունը կրկին նվազել է (38.4%), որին զուգահեռ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում աճ է՝ դառնալով 13.8%: Այստեղից ենթադրվում է, որ 2008թ. նույնպես անուղղակի հարկերի դերակատարումը մեծացել է հարկազանձման գործընթացում, նույնիսկ հավելաձի տեմպերի առումով այն կրկին գերազանցել է ուղղակի հարկերին՝ ուղղակի հարկերի 14.4% հավելաձի դիմաց անուղղակի հարկերի աճի տեմպը կազմել է 25.8%: 2009թ. դրական աճ է նկատվել ուղղակի հարկերի գծով: Այսպես, 2009թ. ուղղակի հարկեր/ անուղղակի հարկեր հարաբերակցությունը կտրուկ աճել է՝ կազմելով 47.8%, իսկ ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը ՀՆԱ-ում աճել է՝ կազմելով 13.9%: Այդ փոփոխությունն, անշուշտ, կապված է ուղղակի և անուղղակի հարկերի մասով ունեցած հավելաձի տեմպերում առկա փոփոխությունների հետ, որոնք դարձյալ եղել են ի օգուտ ուղղակի հարկերի: Այսպես,

անուղղակի հարկերի մասով հավելածը եղել է բացասական՝ -18.5%, սակայն ուղղակի հարկերի մասով այն կազմել է 1.5%, ինչը չնայած բավականին փոքր ցուցանիշ է անցած տարիներին ունեցած արդյունքների հետ, չնայած 20 տոկոսային կետով ավել է քան անուղղակի հարկերի դեպքում: Համեմատության համար նշենք, որ եվրոպական երկրներում 2006 թվականին ուղղակի հարկեր/անուղղակի հարկեր հարաբերակցության առավել բարձր ցուցանիշ է գրանցվել. Դանիայում, որտեղ ուղղակի հարկերը կազմել են ընդհանուր հարկային եկամուտների 61.5%-ը, անուղղակի հարկերը՝ 35.9%-ը, այսինքն՝ այս հարաբերակցությունը կազմել է 1.7%, Նորվեգիայում՝ 1.5%, Բելգիայում՝ 1.3%, Ֆինլանդիայում՝ 1.3%, Մեծ Բրիտանիայում՝ 1.2%, Շվեդիայում՝ 1.2%, Լյուքսեմբուրգում՝ 1.1%¹:

Աղյուսակ 1

ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների և ՀՆԱ-ի աճի 2002-2009թթ. դինամիկան²

Ցուցանիշները	Տարիները						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
տոկոսային աճի տեմպը նախորդ տարվա նկատմամբ							
Համախառն ներքին արդյունք**	19.2	17.4	17.6	18.4	18.6	15.8	-13.2
Պ/բ ընդհանուր եկամուտներ պաշտ. տրանսֆերտներ	27.9	3.5	24.0	17.8	33.2	11.3	-12.3
Պ/բ հարկային եկամուտներ, այդ թվում*	14.7	18.0	21.1	20.9	32.1	22.2	-14.8
2.1 շահութահարկ	1.1	81.8	45.6	40.1	15.6	14.2	-5.1
2.2 եկամտահարկ	34.4	21.4	30.4	33.5	31.8	14.7	12.1
Ընդամենը եկամտային հարկեր	15.1	52.3	39.7	37.7	21.3	14.4	1.5
2.3 գույքահարկ	-25.0	-250.0	-96.7	33.3	-150.0	50.0	-33.3
2.4 հողի հարկ	900.0	-33.3	-60.0	150.0	0.0	-20.0	25.0
Ընդամենը գույքային հարկեր	8.4	-177.8	-107.1	220.0	37.5	-13.6	15.8
Ընդամենը ուղղակի հարկեր	15.1	52.3	39.7	37.7	21.3	14.4	1.5
2.5 ԱԱՀ	13.5	9.4	24.5	13.0	49.5	28.3	-20.1
2.6 Ակցիզային հարկ	10.8	4.1	-5.2	3.4	4.0	10.6	-6.8
Ընդամենը անուղղակի հարկեր	12.7	8.0	16.9	11.0	40.7	25.8	-18.5
2.7 Հաստատագրված վճարներ	25.0	46.3	11.1	16.2	18.5	13.4	10.3
2.8 Պարգեցված հարկ	35.1	44.0	-6.9	14.9	29.9	-33.0	-95.5
2.9 Այլ հարկային եկամուտներ	33.3	8.3	21.8	94.7	7.0	53.0	-45.5

Ամփոփելով գծապատկեր 2-ում բերված պաշտոնական տվյալները և մեր կողմից կատարված վերլուծության արդյունքները, կարող ենք պնդել, որ Հայաստանի Հանրապետությունում ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցությունն ավելի քան մտահոգիչ է, անկայուն և անկանխատեսելի, որը պայմանավորված է հարկային վարչարարության անարդյունավետությամբ և ստվերայինության առկայությամբ: Ավելին, ուղղակի/ անուղղակի հարկեր հարաբերակցության ցուցանիշի կտրուկ աճի անկումների դինամիկան ցույց է տալիս այն ստվերը, որն առկա է ուղղակի հարկային եկամուտների գծով վճարող գործատուների

¹ Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, 2008 edition, p. 247.

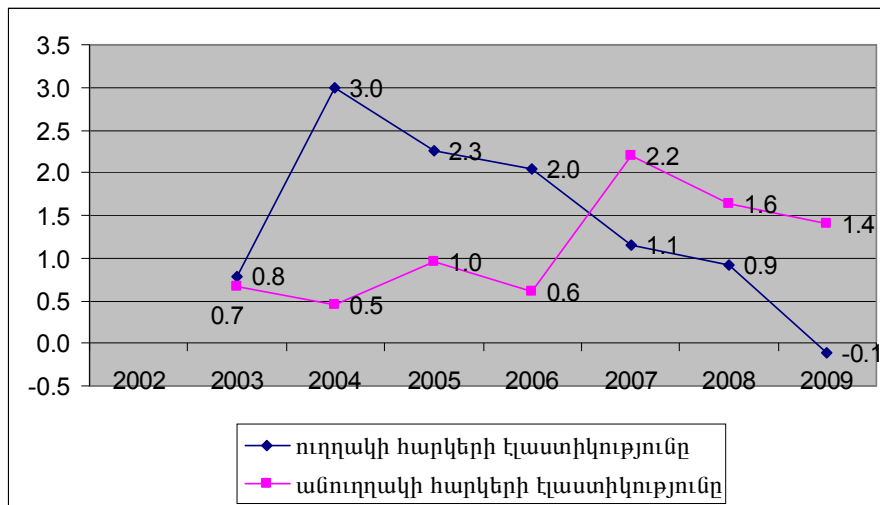
² Հաշվարկները կատարվել են հեղինակի կողմից՝ 2002թ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2007, էջ 356-357, 2003-2007թթ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2008, էջ 358, 2008 թվ. տվյալները վերցված են http://www.armstat.am/file/article/sv12_08a_211.pdf, <http://www.armstat.am/am/?nid=126&id=01001>, 2009թ. տվյալները վերցված են «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2009թ. հունվար-դեկտեմբեր» հրապարակումից, էջ 105-109:

ակտիվության սուբյեկտների շրջանակներում: Կարելի է հետևություն անել, որ ուղղակի հարկեր/անուղղակի հարկեր հարաբերակցությունը հոգուտ ուղղակի հարկերին փոխելու ուղղությամբ կա օրենսդրական փոփոխություն կատարելու անհրաժեշտություն:

Ուստի, համանման ենթադրությունների հիմքով, հարկ ենք համարում կատարել ուղղակի և անուղղակի հարկերի էլաստիկության գործակցի հարաբերակցության ցուցանիշի վերլուծություն ՀՆԱ-ի նկատմամբ, այսինքն՝ պարզել, թե ամեն միավոր ՀՆԱ տոկոսային աճը այդ երկու հարկատեսակների գծով հարկման քանի տոկոս հավելած է առաջացնում, ինչպես նաև ցույց է տալիս միավոր տնտեսական աճի հարկազանձման խթանը երկու հարկատեսակների գծով (գծապատկեր 3): Ստացված տվյալները ցույց են տալիս, որ մինչև 2006թ. էլաստիկության գործակիցը ուղղակի հարկերի մասով գերազանցել է համանման ցուցանիշին անուղղակի հարկերի գծով: 2007-2008թթ. պատկերը փոխվել է՝ հոգուտ անուղղակի հարկեր, սակայն 2009թ. կրկին ուղղակի հարկերի գծով էլաստիկության գործակիցը աճել է: Ի դեպ 2009թ. առանձնահատուկ է անցած տարիների համեմատությամբ, ինչը պայմանավորված է նրանով, որ այդ տարի էլաստիկությունը հաշվարկվել է տնտեսության մեկ միավոր անկման նկատմամբ: Այսպես՝ 2009թ. 1% ՀՆԱ անկումը բերել է անուղղակի հարկերի գծով մուտքերի 1.4% -ով կրճատման, իսկ ուղղակի հարկերը աճել են 0.1%:

Գծապատկեր 3

Ուղղակի և անուղղակի հարկերի հավելածի էլաստիկությունը ՀՆԱ հավելածի նկատմամբ¹



Ամփոփելով վերոգրյալ խնդիրները և կատարված վերլուծության արդյունքները՝ կարելի է հիմնավորել, որ ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում Հայաստանի Հանրապետությունում էական առաջընթաց հարկային համակարգի կատարելագործման, հարկազանձման մեխանիզմների բարելավման ուղղությամբ չի իրականացվել: Բացի այդ, կատարված վերլուծության արդյունքները վկայում են նաև Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության, հարկային վարչարարության ու հարկազանձման մեխանիզմների արդյունավետության բարձրացման անհրաժեշտության մասին:

¹ Հաշվարկները կատարվել են հեղինակի կողմից՝ 2002թ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2007, էջ 356-357, 2003-2007թթ. տվյալները վերցված են «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք», Երևան 2008, էջ 358, 2008 թ. տվյալները վերցված են http://www.armstat.am/file/article/sv12_08a_211.pdf, <http://www.armstat.am/am/?nid=126&id=01001>, 2009թ. տվյալները վերցված են «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2009թ. հունվար-դեկտեմբեր» հրապարակումից, էջ 105-109: