

## ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՐԱՔԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

### Տիգրան ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ Տնտեսագիտության ինստիտուտի դոկտորանտ, տ.գ.թ.

Բանալի բառեր. հարկային քաղաքականություն, ՀՆԱ, անցումային տնտեսություն

Հարկաբյուջետային ճգնաժամի հետևանքները անցումային երկրներում բավականին ծանր էին: Տնտեսության անբավարար կառուցվածքային փոփոխությունները, պետության կողմից մասնավոր հատվածին գործառույթների պատշաճ փոխանցման բացակայությունը, վարչական հսկողության թուլությունը պայմանավորեցին բյուջեի եկամտային և ծախսային մասերի թույլ համակարգումը: Բարեփոխումների առաջին տարիներին հարկային եկամուտների անկման հիմնական պատճառների թվում պետք է նաև նշել բյուջետային ֆեդերալիզմի խնդիրները, որոնք ձևավորվում են կենտրոնի և մարզերի միջև լարված հարաբերությունների արդյունքում, ինչպես նաև պետական համակարգի կառավարման խնդիրները:

Այսպիսով, եթե տնտեսական անկման գործոնը պայմանավորել է հնարավոր հարկային բազայի նվազումը, ապա այլ ոչ տնտեսական գործոններ, մասնավորապես վարչական ծախսերի աճը, ինչպես նաև քաղաքական ինստիտուտների թուլությունը ևս ազդել են ընթացիկ հարկային քաղաքականության արդյունքների վրա: Հարկային քաղաքականության արդյունքների վրա ազդող գործոնները անհրաժեշտ է խմբավորել աշխատանքի տեսական մասում ներկայացված եզրակացություններին համապատասխան:

Ինչ վերաբերում է արտադրության կառուցվածքին, գյուղատնտեսական ոլորտի բարձր մասնաբաժինը շատ անցումային երկրներում հնարավորություն չի տվել կուտակել եկամուտների բավարար մակարդակ ավելի արդյունաբերական երկրների համեմատ: Բացի այդ, եկամտաբերության և արտադրության ծավալների նվազեցումը դժվարեցնում է արդյունավետ հարկային համակարգի կառուցման խնդիրը: Այդ ժամանակաշրջանի բոլոր անբարենպաստ տնտեսական միտումները արտացոլվել են նաև հարկային մուտքերի վրա, հիմնականում ձեռնարկությունների և ֆիզիկական անձանց եկամուտներից ուղղակի հարկերի վրա: Տնտեսական վերափոխումն ու մակրոտնտեսական ճգնաժամը պետությունից պահանջում էին հարկային կառուցվածքի չափորոշիչների վերանայում, հատկապես անցումային տնտեսությամբ երկրների համար անուղղակի հարկերը, գլխավորապես ԱԱՀ-ն, դարձան հարկաբյուջետային ճգնաժամի որոշումը:

**Բնակչության սպասումները:** Հարկային համակարգի կառուցման վերաբերյալ բնակչության նախասիրությունների չափման խնդիրները հաշվի առնելով անցումային տնտեսությամբ երկրների դեպքում անհրաժեշտ է ուշադրությունը կենտրոնացնել այլ դժվարությունների վրա: Բարեփոխումների սկզբնական շրջանում միջոցառումների ոչ բավարար քանակը արտահայտվել էր նրանում, որ նոր հարկային գործիքների ներդրման և հների փոփոխությունների ետևում կանգնած չէր հարկային մշակույթի փոփոխությունը: Հին համակարգում տեղ չունեին հարկատուի մշակույթի որոշումն ու պետության և քաղաքացիների միջև հարկերի շուրջ հարաբերությունները: Այս առումով, տեղեկատվական խնդիրները, բարդացնելով տնտեսության ընդհանուր անկայունությունը, արտահայտվեցին բնակչության՝ անցկացվող բարեփոխումների նկատմամբ բավականին ուժեղ ընդդիմությամբ, քաղաքական, բայց և այնպես մեծամասամբ տնտեսական:

**Վարչական ծախսեր:** Տնտեսական փոխակերպման արդյունքում տեղի ունեցավ տնտեսական փոխհարաբերությունների բարդացում, տնտեսական գործակալների՝ հնարավոր հարկատուների, թվաքանակի աճ, ինչպես նաև պետական հատվածի կողմից չվերահսկվող գործընթացների տեղակայում: Այսպիսով, տեղեկատվության հավաքագրման ծախսերը, վերահսկողության ծախսերը և հարկերի հավաքագրումները պետական եկամուտների կուտակման ճանապարհին լուրջ խոչընդոտներ են դարձել: Շատ երկրներում՝ հիմնականում ԱՊՀ երկրներում, վարչական ծախսերի կրճատման ուղղությամբ մեծ արդյունքներ չեն գրանցվել: Առաջին գործոնը քաղաքական ինստիտուտների ու օրենսդրության թուլությունն է, որն խոչընդոտում է հարկադրանքի գործիքակազմերի արդյունավետ աշխատանքին: Ժողովրդավարական ինստիտուտների թուլությունը, քաղաքական առաջնորդների կարճաժամկետ նպատակները, կոռուպցիայի բարձր մակարդակը ազդել են հարկազանձման ոլորտում միասնական, ոչ խտրական օրենքների ստեղծման համար քաղաքական առաջնորդների վերահսկողության պակասի վրա: Երկրորդը՝ տնտեսական խնդիրները, ինչպիսիք օրինակ փոխանակությունը, բարդացնում են իրավիճակը: Բայց, ի վերջո, վարչարարության խնդիրները կարող են հանգեցնել կառավարման թույլ կազմակերպման, կառուցվածքային բարեթոխումների անարդյունավետության, բնակչության էական ընդդիմության:

**Քաղաքական և հասարակական միջավայր:** Ինչ վերաբերում է քաղաքական միջավայրի ազդեցությանը, ի լրումն վերը նշվածի, որ այն երկրներում, որտեղ անցկացվող հարկային բարեփոխումների վերաբերյալ հանրային կարծիքը մեծ հնարավորություն ուներ լսելի լինելու և ընդունվող որոշումների վրա ազդելու, պետության հարկաբյուջետային խնդիրները ա-

վելի արագ լուծումներ ստացան: Այս խնդիրն անհրաժեշտ է ավելի մանրամասն ուսումնասիրել և դրա համար անցնել եկամուտների և ծախսերի վերլուծության, որն առաջացել է հարկային քաղաքականության արդյունքում, որպես հարկային բարեփոխումների արդյունավետության ճանապարհին քաղաքական ընդդիմության առաջացման և սահմանափակման որոշիչ գործոններ: Ներկայացնենք հարկային քաղաքականության և դրա արդյունավետության համեմատական վերլուծությունը հարկային բարեփոխումների համատեքստում:

«Հ հարկային բարեփոխումները բավականին բարդ գործընթացներ են, որոնք պահանջում են առաջին հերթին՝ քաղաքական կամք, միջոցներ, ժամանակ և անհրաժեշտություն: Այդ բարեփոխումների սկզբնական փուլում դրական արդյունքները, որոնք կարող են արտահայտված լինել տնտեսական այնպիսի ցուցանիշներում, ինչպիսիք են արտադրության մակարդակը, ներդրումները, տնտեսական աճը, անմիջապես ի հայտ չեն գալիս, այն դեպքում, երբ ծախսերը այս գործընթացի մշտական ուղեկիցներն են: Բարեփոխումների փորձը նախկին սոցիալիստական երկրներում հաստատում է այս տեսությունը (հաճախ են խոսում J-կորի տնտեսական բարեփոխումների քաղաքականության տեսության մասին): Փոխակերպման ժամանակահատվածի ծախսերը, որոնք ուղեկցում են տնտեսական բարեփոխումները, արտահայտված են գործազրկության, գնաճի բարձր ցուցանիշներում, կամ ընդհանրապես իրական ՀՆԱ-ի ծավալների անկման մեջ: Հետևելով եկամուտների և ծախսերի տեսության տրամաբանությանը, կարելի է ենթադրել, որ բարեփոխումների բարձր ծախսերը կարող են վերափոխվել բարեփոխումների քաղաքական դիմադրության կորուստներ կրող կողմի կողմից: Ծախսերի և եկամուտների տեսությունը ենթադրում է, որ ավտորիտար ռեժիմի պայմաններում քաղաքական առաջնորդներին տրամադրված մեծ ինքնավարությունը ավելի բարենպաստ է լայնածավալ տնտեսական բարեփոխումներ անցկացնելու համար: Մարկ Գիրը և Օլսոնը, ուսումնասիրելով ավտորիտար պետությունների տնտեսական քաղաքականությունը, պնդում են, որ բարեփոխումների ընթացքում կառավարության ինքնավարությունը հանգեցնում է մեծ տնտեսական աճի, ավելի քան ժողովրդավարության շրջանակներում:

Այս եզրակացությունը միանշանակ չէ, հատկապես անցումային փուլում գտնվող երկրների դեպքում: Իրականում վիճակագրությունը չի նախատեսում անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկային բարեփոխումների չափման ճիշտ և համադրելի միջոցառումներ: Այդ իսկ պատճառով մեր վերլուծության համար մենք օգտագործում ենք կառուցվածքային տնտեսական բարեփոխումների արդյունքներով կատարվող բաժանումը, սակայն

հետագայում ցույց կտանք, որ հարկային բարեփոխումների արդյունավետության ցուցանիշը մարծր մակարդակում համահարաբերակցվում է կառուցվածքային բարեփոխումների հաջողության հետ

**Երկրների բաշխումը խմբերի՝ կախված կառուցվածքային բարեփոխումների հաջողություններից:** Մասշտաբի բնութագիրը, կառուցվածքային բարեփոխումների արագությունը, որոնք անցկացվում են անցումային շրջանում, ներկայացված են ցուցանիշների ամբողջությամբ, որոնք մշակվել են Վերակառուցման և Ջարգացման Եվրոպական բանկի (EBRD) կողմից Կենտրոնական և Արևելյան Եվրոպայի, Բալթյան և ԱՊՀ երկրների համար: EBRD ցուցանիշը իրենից ներկայացնում է հետևյալ ոլորտում հասած առաջընթացի ցուցանիշ. գների, առևտրի և փոխարժեքի ազատականացում, մասնավոր հատվածի սեփականաշնորհում և զարգացում, օրենսդրական բարեփոխումներ: Մեր վերլուծության նպատակով երկրները կարելի է բաժանել երեք խմբերի՝ կախված ցուցանիշի մեծությունից. բարեփոխումների առաջադեմ մակարդակով երկրներ, մասնակի բարեփոխումներով երկրներ, բարեփոխումների ցածր մակարդակով երկրներ<sup>1</sup>:

**Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջընթացի և հարկային բարեփոխումների միջև համահարաբերակցությունը:** Մենք կարող ենք ներկայացնել մեր կողմից ներկայացված երկրների բաշխման մի քանի հիմնավորումներ, որոնք հարմար են անցումային շրջանում գտնվող երկրների հարկային բարեփոխումների արդյունքների համեմատական վերլուծության համար: Կարելի է ենթադրել, որ հարկային բարեփոխումների հաջողությունները ներկայացվում են հարկային մուտքերի փոփոխությունների կայունությամբ, որը չի ենթադրում օրենսդրության հաճախակի փոփոխություններ: Եթե անդրադառնանք մեզ հետաքրքրող երեք խմբերի հարկային մուտքերի փոփոխությունների գործընթացի գրաֆիկական արտացոլմանը, ապա ակնհայտորեն կարելի է եզրակացնել, որ լայնածավալ կառուցվածքային բարեփոխումներ իրականացրած երկրներում հարկային մուտքերի մակարդակը և ՀՆԱ-ն զգալիորեն չեն փոխվել, ինչպես մյուս երկրներում: ԱՊՀ երկրներում ամենախոցելի ոլորտներից մեկը հարկային վարչարարության և այն բնութագրող համակարգն է: Կառուցվածքային և հարկային բարեփոխումների միջև հարաբերակցության բարձր մակարդակի

---

<sup>1</sup> В соответствии со статистикой ЕБРР к странам первой группы можно отнести Венгрию, Латвию, Литву, Польшу, Словакию, Словению, Хорватию, Чехию, Эстонию; страны частичных реформ – Албания, Армения, Болгария, Грузия, Казахстан, Киргизия, Молдова, Румыния, Россия, Украина; страны медленных реформ – Азербайджан, Беларусь, Таджикистан, Туркменистан, Узбекистан.

արտացոլման մեկ այլ միջոց է հանդիսանում հարկային քաղաքականության միջոցառումների արդյունավետության ցուցանիշների ուսումնասիրությունը՝ հաշվարկված բարեփոխումների նախնական փուլի համար (մինչև 1996 թվականը):

Չնայած այն հանգամանքին, որ այդ ցուցանիշը սուբյեկտիվ գնահատական է հանդիսանում և չի կարող հանդիսանալ երկրները խմբավորելու միակ չափանիշը, այն հնարավորություն է տալիս ուսումնասիրել հարկային քաղաքականության ազդեցությունը անցումային երկրների տնտեսական զարգացման վրա:

**Աղյուսակ 1**-ում ներկայացված են հարկային բարեփոխումների արդյունավետության կունույատիվ ցուցանիշի հաշվարկման արդյունքները, որոնք կազմված են հետևյալ պարամետրերի 6 գնահատականներից.

- ✓ բարեփոխումների տևողությունը - վերափոխման սկզբից մինչև բարեփոխման մեկնարկը և ԱԱՀ-ի ներդրումն ընկած ժամանակահատվածը,
- ✓ նախապատրաստումը - օրենքների նախապատրաստման և ընդունման միջոցառումների անցկացման ժամանակահատվածը,
- ✓ կայունությունը - բարեփոխումների սկզբից սկսած օրենսդրության փոփոխությունների հաճախականությունը,
- ✓ սահմանային տոկոսադրույքների շեղումները - մեկ երկրի սահմանային տոկոսադրույքների և երկրների միջին արժեքների միջև դրական տարբերությունը,
- ✓ հարկային արտոնությունները - հարկային արտոնությունների զգալի քանակության առկայությունը,
- ✓ բարդությունը - եկամտահարկի դիֆերենցված տոկոսադրույքների քանակությունը:

Յուրաքանչյուր պարամետր ավելացնում է 0-ից (առավել արդյունավետ) մինչև 3 արժեքներ, այս կերպ ամփոփիչ ցուցանիշը տատանվում է 0-ից մինչև 18: Հարկային բարեփոխումների առաջընթացը մեծանում է հարկային բարեփոխումների ցուցանիշի անկման հետ ( այսուհետ՝ ՀԲԱ):

Որպես հարկային բարեփոխումների հաջողության ցուցանիշ կարելի է ներկայացնել իրական ՀՆԱ-ի փոփոխությունը / Աղյուսակ 1/ :

Չնայած տնտեսական աճի միտումների ներխմբային շեղումներին, ընդհանուր առմամբ կարելի է հետևություններ անել տարբեր փոխակերպումների վերաբերյալ: Իրական ՀՆԱ-ի ուսումնասիրման ժամանակ նկատելի է դառնում, որ սկզբնական փուլում հետընթաց անկում տեղի է ունեցել անցումային ժամանակաշրջանի բոլոր երկրներում: Միևնույն ժամանակ կարելի է հետևել նաև այլ տնտեսական ցուցանիշների փոփոխություններին:

Աղյուսակ 1. 2014թ. ՀԲԱ-ի ինդեքսը ԱՊՀ երկրներում, միջինը<sup>2</sup>

Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջընթացը	Երկիր	ՀԲԱ
Առաջատրեմ բարեփոխումներ	Հունգարիա	7
	Լատվիա	4
	Լիտվա	7
	Լեհաստան	7
	Սլովակիա	5
	Սլովենիա	8
	Խորվաթիա	3
	Չեխիա	3
	Էստոնիա	3
	միջինը	5,22
Մասնակի բարեփոխումներ	Ալբանիա	12
	Հայաստան	14
	Բուլղարիա	10
	Վրաստան	13
	Ղազախստան	7
	Ղրղզստան	11
	Մոլդովա	15
	Ռուսաստան	13
	Ռումինիա	13
	Ուկրաինան	11
	միջինը	11,9
Դանդաղ բարեփոխումներ	Ադրբեջան	14
	Բելառուս	17
	Տաջիկստան	13
	Թուրքմենստան	11
	Ուզբեկստան	14
	միջինը	13,8

Տնտեսական աճի արագության դինամիկան բավականին ակնհայտ արտացոլում է այն փաստը, որ այն երկրները, որոնք անցկացրել են առավել լայնածավալ հարկային բարեփոխումներ հասել են ավելի լավ տնտեսական արդյունքների: Շատ էմպիրիկ հետազոտություններ հաստատում են այս դրական կախվածությունը: Տնտեսական բարեփոխումների ծախսերը արտացոլող ցուցանիշներից մեկը անցումային շրջանում գտնվող երկրներում կարող է հանդիսանալ գործազրկության մակարդակը:

<sup>2</sup> Martinez-Vazquez J., McNab R. [2014] Tax Reform in Transition Economies: Experience and Lessons, Department of Economics and Policy Research Center, Georgia State University.

**Աղյուսակ 2. Գրանցված գործազրկության մակարդակը անցումային տնտեսություններում 2010-2014 թթ.<sup>3</sup>**

Կառուցվածքային բարեփոխումների առաջընթացը	Երկիր	2010	2011	2012	2013	2014
Առաջադեմ բարեփոխումներ	Հունգարիա	8	12.3	12.1	10.9	10.4
	Լատվիա	0.2	2.3	5.8	6.5	6.6
	Լիտվա	0.3	3.5	3.4	4.5	7.3
	Լեհաստան	11.8	14.3	16.4	16	14.9
	Սլովակիա	11.8	10.4	14.4	14.8	13.1
	Սլովենիա	8.2	13.3	15.5	14.2	14.5
	Խորվաթիա	15.5	17.8	16.6	17.3	17.6
	Չեխիա	4.1	2.6	3.5	3.2	2.9
	Էստոնիա	0.1	1.6	5	5.1	5
Մասնակի բարեփոխումներ	Հայաստան	3.5	3.5	6.3	6	8.1
	Բուլղարիա	11.1	15.3	16.4	12.8	11.1
	Վրաստան	0	0.3	2	3.8	3.4
	Ղազախստան	0.5	0.4	0.6	1	2.1
	Ղրղզստան	0.1	0.1	0.2	0.8	3
	Մոլդովա	0.7	0.7	0.7	1	1.4
	Ռուսաստան	0.8	5.2	6.1	7.8	9
	Ուկրաինան	0	0.3	0.4	0.3	0.6
Ղանդաղ բարեփոխումներ	Ադրբեջան	0.1	0.2	0.7	0.9	1.1
	Բելառուս	1	0.5	1.3	2.1	2.7
	Տաջիկստան	0	0.4	1.1	1.8	1.8
	Ուզբեկստան	0	0.1	0.2	0.3	0.3

Անհերքելի է այն, որ մեր վերլուծության պարզեցումը անտեսում է շատ մասնավոր գործոններ և լավագույն դեպքում պետք էր դիտարկել յուրաքանչյուր երկրի համար առանձին դեպք: Ճիշտ է նաև, որ արտադրության անկման, բյուջեի պակասուրդի, հարկերի վճարումների խուսափելու, կոռուպցիայի խնդիրներն ազդել են նաև այն երկրների վրա, որոնք վերագրվում են առաջադեմ բարեփոխումների խմբին<sup>4</sup>: Սակայն, միջինացված ցուցանիշների համեմատությունը հնարանվորություն է տալիս դուրս բերել հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը որոշող գործոնների վերաբերյալ հիմնական եզրակացությունները:

<sup>3</sup> Источник: База данных Мирового Банка, World Development Indicators. Примечание: Данные по Албании, Туркменистану за этот период отсутствуют.

<sup>4</sup> Fauvelle-Aymar C., [2014], The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries, *KYKLOS*, Vol. 52, No 3, p. 391-413.

Այսպիսով աղյուսակ 2-ի համաձայն 2010-2014թթ անցումային շրջանում գտնվող երկրներում. ավելի լայնածավալ և ակտիվ հարկային բարեփոխումներ իրականացրած երկրներում գործազրկության մակարդակը բավականին բարձր է, ինչը խոսում է նաև գործարար ակտիվության նվազման մասին:

### **Տիգրան ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ**

#### **Հարկային հարաբերությունների կառավարման հիմնախնդիրները**

*Բանալի բառեր. հարկային քաղաքականություն, ՀՆԱ, անցումային տնտեսություն*

Տնտեսական անկման գործոնը բերում է հնարավոր հարկային բազայի նվազումն, իսկ այլ ոչ տնտեսական գործոնները, մասնավորապես՝ վարչական ծախսերի աճը, ինչպես նաև քաղաքական ինստիտուտների թուլություն ևս ազդում են ընթացիկ հարկային քաղաքականության արդյունքների վրա:

### **Тигран АРУТЮНЯН**

#### **Проблемы управления налоговых отношений**

*Ключевые слова: налоговая политика, ВВП, переходная экономика.*

Факторы экономического спада привели к возможному уменьшению налоговой базы, а прочие неэкономические факторы, в частности, рост административных расходов, а также слабость политических институтов повлияли на результаты текущей налоговой политики.

### **Tigran HARUTYUNYAN**

#### **Issues related to tax relations management**

*Key words: tax policy, tax rate, unemployment, economic reforms, GDP, transition economy.*

If economic factors have entailed possible reduction of the tax base, then non-economic factors, namely: increase in administrative costs, and weakness of political institutions as well have affected the outcome of the implemented tax policy. Issues related to economic reforms, as well as local peculiarities of tax relations management are discussed in this article. In addition, different aspects of efficiency in taxation are presented along with certain suggestions to improve it.