

# Հարկային բեռը եվ դրա գնահատման մեթոդաբանական առանձնահատկությունները ՀՀ-ում: Իրական հարկային բեռի գաղափարը

Սարոյան Կ. Ի.

ՀՀ Պետական Կառավարման Ակադեմիա (Երևան, Հայաստան)  
karen18@inbox.ru

Վճռորոշ բառեր՝ հարկային բեռ, հարկային եկամուտներ և պետական տուրք, ՀՆԱ, ստվերային տնտեսություն, հարկային արտոնություն, իրական հարկային բեռ

## Налоговое бремя и методологические особенности его оценки в Республике Армения.

### Идея истенного налогового бремени

Сароян К. И.

Академия государственного управления Республики Армения (Ереван, Армения)

karen18@inbox.ru

**Аннотация.** В экономической науке исследования налогового бремени разнообразны, и в основном они тесно связаны с ролью и сущностью налогов. В целом налоговое бремя рассматривается как характеристика воздействия налогов на экономику. Исходя из отдельных определений налогового бремени, как общий подход, на макроуровне налоговое бремя рассчитывается путем деления налоговых поступлений с валовым внутренним продуктом. Однако величина (налоги/ВВП)\*100% как показатель расчета налогового бремени не точно отражает реальное влияние налогового бремени на экономику, поскольку элементы, включенные в расчет ВВП, такие как как теневая экономика и доходы, полученный в рамках налоговых льгот, напрямую освобождены от налогов; то есть доходы хозяйствующих субъектов действующих в теневом секторе, и так доходы хозяйствующих субъектов, получивших налоговые льготы, с одной стороны включаются в расчет ВВП, но с другой стороны, эти доходы не облагаются налогом, поэтому для точного отражения влияние налоговой нагрузки на экономику, вводится новый подход к налоговой нагрузке. Поэтому, чтобы точно отразить влияние налогового бремени на экономику, как новый подход к оценке налогового бремени было введено понятие истенного налогового бремени (при расчете налогового бремени исключая из ВВП уровень теневой экономики и доходы, полученных в рамках налоговых льгот).

**Ключевые слова:** Налоговое бремя, налоговые доходы и госпошлина, ВВП, теневая экономика, налоговая льгота, истенное налоговое бремя

## Tax burden and methodological features of it's estimation in the Republic of Armenia.

### The idea of a real tax burden

Saroyan K. I.

Public Administration Academy of the Republic of Armenia (Yerevan, Armenia)

karen18@inbox.ru

**Abstract:** In economics, studies on tax burden are diverse and mainly they are closely related to the role and essence of taxes. In general, the tax burden is considered as a characteristic of the impact of taxes on the economy. Based on individual definitions of the tax burden, as a general approach, at the macro level the tax burden is calculated by dividing tax revenues to gross domestic product. However, as indicator of calculation of tax burden the formula (Taxes/GDP)\*100%, does not accurately reflect the real impact of the tax burden on the economy, cause elements that are included in GDP calculation, such as the shadow economy and incomes generated within the framework of tax reliefs are directly exempted from taxation; that is, on the one hand the income of economic entities operating in the shadow economy, as well as those receiving tax benefits, is included in the calculation of GDP, but on the other hand, those incomes are not taxed. Therefore, in order to accurately reflect the impact of tax burden on the economy, here has been introduced the concept of real tax burden as a new approach for the estimation of tax burden. (Excluding the level of the shadow economy and revenues generated within the framework of tax reliefs from GDP when calculating the tax burden).

**Keywords:** Tax burden, tax revenues and state duty, GDP, shadow economy, tax relief, real tax burden

Հարկային բեռի սահմանման և գնահատման վերաբերյալ մոտեցումները տարբեր են՝ պայմանավորված ինչպես առանձին տնտեսագետների պատկերացումներով դրա բնույթի

վերաբերյալ, այնպես էլ առանձին երկրների հարկային համակարգում գործող մեթոդաբանական կարգավորումներով:

Տնտեսական գիտությունների դոկտոր, պրոֆեսոր Վլադիմիր Հարությունյանը իր «Հայաստանի Հանրապետության սովետային տնտեսության պատճառների վերլուծություն» աշխատությունում [1, էջ 81] հարկային բեռը սահմանում է որպես հարկերի՝ ինչպես երկրի ամբողջ տնտեսության, այնպես էլ առանձին տնտեսավարողների և ֆիզիկական անձանց վրա ազդեցության ցուցանիշ՝ նշելով, որ դրա տնտեսական իմաստը համախառն ներքին արդյունքի այն մասնաբաժինը որոշելն է, որը վերաբաշվել է հարկերի օգնությամբ, այսինքն ՀՆԱ-ի այն մասը, որը բաշվելով ներառվում է բյուջետային եկամուտների մեջ, ապա վերաբաշվում տնտեսության այս կամ այն նյութերի ու ոլորտների միջև:

Ս. Բ. Բարուլինը իր «Հարկային մենեջմենթ» աշխատությունում [2], հարկերը դիտարկելով որպես պետության կողմից հասարակությանը մատուցվող ծառայությունների մենաշնորհային գին, հարկային բեռը դիտարկում է 2 տեսանկյունից.

- առաջինը՝ որպես ամբողջական հասարակական բարիքի մենաշնորհային գնի ձև, որով արտահայտվում է պետության կողմից մատուցվող ծառայությունների արժեքի չափը վճարված հարկերի աղբյուրների հետ,
- երկրորդը՝ որպես ընդունված մեթոդիկայով պետության կողմից մատուցվող ծառայությունների գնահատման գնային պարամետրերի քանակական փոփոխության հաշվարկային ցուցանիշ:

Ընդհանրացնելով հարկայի բեռի վերաբերյալ մոտեցումները՝ կարող ենք ևս մեկ անգամ փաստել, որ հարկային բեռի տնտեսագիտական մեկնաբանությունները տարբեր տնտեսագետների մոտ տարբեր են, ինչպես նաև տարբեր են առանձին երկրների կողմից կիրառվող՝ հարկային բեռի հաշվարկման մեթոդիկան: Ելնելով հարկային բեռի առանձին սահմանումներից՝ որպես ընդհանուր մոտեցում, մակրոմակարդակում հարկային բեռը հաշվարկում են՝ հարկային եկամուտները հարաբերելով համախառն ներքին արդյունքին: Այս մոտեցումը որոշակի պարզաբանման կարիք ունի: Դա նախնառաջ կապված է հարկային եկամուտներ տեղմինի մեկնաբանման հետ: Արդյոք դրա տակ հասկացվում են միայն հարկերը, թե նաև պարտադիր վճարները և տուրքերը: Փորձենք այս խնդիրը ներկայացնել ՀՀ-ի օրինակով:

ՀՀ-ում հարկային բեռի մակարդակի վերաբերյալ տվյալները հաղորդում են ՀՀ Պետական Եկամուտների կոմիտեն և Վիճակագրական կոմիտեն: Երկու աղբյուրների տվյալները տարբերվում են միմյանցից: Հարկային բեռի մակարդակի վերաբերյալ սկզբնական

տվյալները հաղորդում է ՀՀ Պետական եկամուտների կոմիտեն՝ իր տարեկան հաշվետվությունների մեջ, այնուհետև այդ տվյալները որոշակի ճշգրտումների են ենթարկվում Վիճակագրական կոմիտեի կողմից: Հիմք ընդունելով ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի տվյալները՝ աղյուսակ 1.2.1-ում ըստ տարիների ներկայացված են հարկային բեռի ցուցանիշները՝ սկսած 1995 թվականից [3]:

Տարի	Հարկային եկամուտներ (մլն. դրամով)	ՀՆԱ (մլն. դրամով)	Հարկային բեռ (տոկոսով)
1995	55406.9	522256.3	10.6
1996	69104.7	661209.0	10.5
1997	102880.3	804335.6	12.8
1998	130399.3	955384.8	13.6
1999	158802.7	987443.7	16.1
2000	152550.7	1031338.3	14.8
2001	168809.0	1175876.8	14.4
2002	203929.2	1362471.7	15.0
2003	218278.3	1624642.7	13.4
2004	257520.0	1907945.4	13.6
2005	312316.0	2242880.9	13.9
2006	375537.2	2656189.8	14.1
2007	494420.8	3149283.4	15.7
2008	736375.9	3568227.6	20.7
2009	642824.3	3141651.0	20.5
2010	718348.3	3460202.7	20.8
2011	796960.4	3777945.6	21.1
2012	898415.9	4266460.5	21.1
2013	1022052.9	4555638.2	22.4
2014	1087378.5	4828626.3	22.5
2015	1091679.1	5043633.2	21.6
2016	1104242.7	5067293.5	21.8
2017	1184742.7	5564493.3	21.3
2018	1284406.7	6017035.2	21.4
2019	1464300.1	6569030.8	22.3
2020	1385205.5	6183742.1	22.4

Աղյուսակ 1. Հարկային բեռի տվյալները՝ ըստ վիճակագրական կոմիտեի

Հարկային բեռի վերաբերյալ տվյալներ ներկայացված են նաև ՀՀ ՊԵԿ տարեկան հաշվետվություններում՝ սկսած 2007 թվականից [4]:

Տարի	Հարկային եկամուտներ (մլրդ. դրամով)	ՀՆԱ (մլրդ. դրամով)	Հարկային բեռ (տոկոսով)
2007	505.5	3149.3	16.1
2008	621.1	3646.1	17.0
2009	522.4	3165.5	16.5
2010	594.1	3141.7	16.97
2011	654.0	3501.6	17.13
2012	749.3	3981.5	18.82
2013	1000.9	4555.6	22.0
2014	1064.1	4828.6	22.0
2015	1067.9	5032.1	21.2
2016	1079.7	5067.9	21.3
2017	1158.0	5564.5	20.8
2018	1258.1	6017.0	20.9
2019	1464.3	6569.0	22.3
2020	1385.2	6183.7	22.4

**Աղյուսակ 2.** Հարկային բեռի տվյալները՝ ըստ Պետական եկամուտների կոմիտեի

Ինչպես տեսնում ենք՝ 2008-2012 թթ.-ին ՀՀ ՊԵԿ և ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի կողմից հարկային բեռ տվյալները միմյանցից զգալիորեն տարբերվում են: Դրա պատճառը կայանում է նրանում, որ մինչև 2012 թվականը պետական եկամուտների կոմիտեն հարկային բեռի տվյալներում չէր ներառում պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարները՝ չնայած նրան, որ պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարները սկսած 2005 թվականից հանդիսանում էին ՀՀ ՊԵԿ-ի կողմից վերահսկվող եկամուտներ, որոնց մասին ՊԵԿ-ը առանձին մասով զեկուցում էր իր տարեկան հաշվետվություններում: Այդուհանդերձ, 2013 թվականի հունվարի 1-ից ուժը կորցրած ճանաչվեց «Պարտադիր սոցիալական ապահովության մասին» ՀՀ օրենքը, միաժամանակ, ուժի մեջ մտան «Եկամտային հարկի», ինչպես նաև «Եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի անձնավորված հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքները և, տվյալ պահից սկսած, ՀՀ ՊԵԿ-ը հարկային բեռի տվյալներում սկսեց ներառել նաև սոցիալական վճարները:

ՀՀ ՊԵԿ տարեկան հաշվետվություններում հարկային բեռի տակ ընդունվում է Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը, ներառելով դրա մեջ նաև պետական տուրքը: Նույն մեթոդիկան կիրառվում է վիճակագրական կոմիտեի տվյալներում: Խնդիրը կայանում է նրանում, որ իրավական տեսանկյունից որոշակի հակասություններ են առա-

ջանում հարկային բեռի սահմանման և դրա հաշվարկման հետ կապված, քանի որ երբ խոսում ենք հարկերի և պետական տուրքի մասին, ապա առաձին վճարներ, ինչպիսին է օրինակ սոցիալական վճարը կամ բնօգտագործման վճարը՝ դրա հաշվարկում չպետք է ներառվեն: Մասնավորապես՝ մինչև 2018 թ. հունվարի 1-ը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածով սահմանված են եղել ՀՀ-ում կիրառվող հարկատեսակները, միաժամանակ 2018 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած ՀՀ հարկային օրենսգրքի 6-րդ հոդվածով սահմանվել են ՀՀ-ում կիրառվող պետական և տեղական հարկերը, իսկ 7-րդ հոդվածով՝ պետական վճարները, որի մեջ ներառված են ինչպես պետական տուրքը, այնպես էլ սոցիալական և բնօգտագործման վճարները՝ որպես վճարի առանձին տեսակներ: Չնայած այս ամենին՝ վերը նշված աղբյուրներով հարկային բեռի հաշվարկման մեջ ներառվում են նաև սոցիալական և բնօգտագործման վճարները, ինչը մեթոդական տեսանկյունից խնդրահարույց է: Հարկային եկամուտների հետ կապված մեկ այլ խնդիր է, թե արդյոք հարկային եկամուտները դրանք փաստացի վճարված եկամուտներն են, թե այլ հիմքով հաշվարկվող եկամուտները: Այս առումով մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը գանձապետական համակարգը հարկային եկամուտ էր ճանաչում ՀՀ պետական բյուջե փաստացի կատարած վճարումները, սակայն 2018 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած ՀՀ հարկային օրենսգրքի 325-րդ հոդվածի 8-րդ մասով հստակ ամրագրվեց, որ միասնական հաշվին կատարված վճարումները չեն համարվում պետական բյուջեի հարկային եկամուտներ և վճարներ, քանի դեռ դրանց հաշվին պարտավորություններ չեն մարվել, այսինքն, 2018 թվականի հունվարի 1-ից գանձապետական համակարգը հարկային եկամուտ ճանաչեց միայն հարկային հաշվարկով, ստուգման ակտով կամ այլ հիմքով ծագած հարկային պարտավորությունների դիմաց միասնական հաշվին վճարված գումարները: Կարևոր է նշել նաև, որ ինչպես մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը, այնպես էլ դրանից հետո հարկային եկամուտների մեջ ներառվում էին նաև օրենսդրությամբ սահմանված և հաշվարկված տույժերն ու տուգանքները:

Հաջորդ կարևոր խնդիրը կայանում է նրանում, որ երբ խոսքը գնում է հարկային բեռի իրական ազդեցության մասին, ապա մենք ՀՆԱ-ից պետք է բացառենք այնպիսի տարրեր, ինչպիսիք են ՀՆԱ-ի ստվերային մասը, ինչպես նաև ՀՆԱ-ի այն մասը, որը գեներացվել է հարկային արտոնությունների արդյունքում, այսինքն՝ այն ոլորտները, որոնք չեն կրում հարկերի ազդեցությունը:

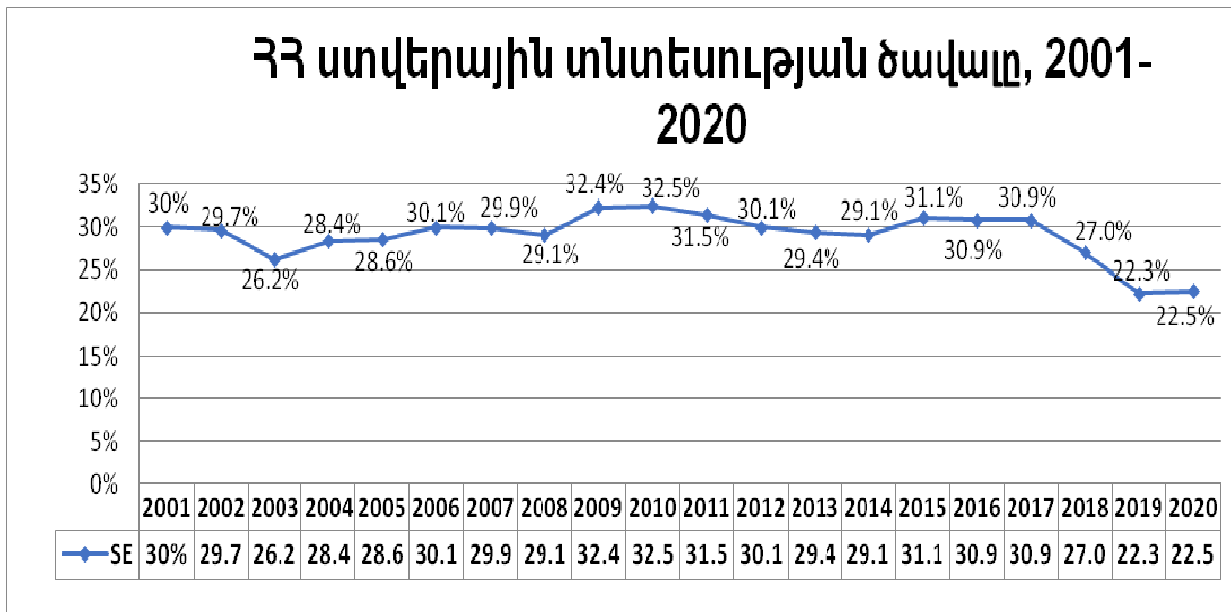
Այս ամենը հաշվի առնելով՝ կարծում եմ ավելի ճիշտ կլինի հարկային բեռը դիտարկել որպես հարկ վճարողների վրա հարկերի ազդեցության ցուցանիշ, որը քանակապես կարող է չափվել որպես հարկային եկամուտների հարաբերություն հարկ վճարողների ձևավորած ամբողջական եկամուտներին կամ ՀՆԱ-ին: Սրա հիման վրա կարելի է առանձնացնել հարկային բեռի իրական և անվանական ցուցանիշները: Տվյալ դեպքում՝ անվանական ցուցանիշը հաշվի չի առնում ինչպես ստվերի, այնպես էլ հարկային արտոնությունների միջոցով ձևավորված եկամուտների մեծությունը ՀՆԱ-ի կազմում: Իրական հարկային բեռը տվյալ դեպքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$TB = \frac{Ti}{GDP - S - Tp} 100\%, \text{ որտեղ՝}$$

TB-ն հարկային բեռի մակարդակն է, Ti-ն՝ հարկային եկամուտները, որոնք կախված

առանձին երկրների կողմից կիրառվող գնահատման մեթոդներից, կարող են ներառել ինչպես պարտադիր վճարները, այնպես էլ հարկային այլ եկամուտներ: GDP-ն դա ՀՆԱ-ի մակարդակն է, որը ներառում է նաև ստվերային տնտեսությունը և հարկային արտոնությունների արդյունքում ձևավորված ՀՆԱ-ն, S-ն՝ ստվերային եկամուտներն են, իսկ Tp-ն՝ հարկային արտոնությունների միջոցով ձևավորված ՀՆԱ-ի մասնաբաժինը:

Իրական հարկային բեռը գնահատելու համար, անհրաժեշտ է նախառաջ գնահատել ստվերային տնտեսության մակարդակը: «ՀՀ ստվերային տնտեսության գնահատումը կառուցվածքային հավասարումների մոդելավորման միջոցով» հոդվածում իմ կողմից MIMIC մոդելի միջոցով կատարվել է ՀՀ ստվերային տնտեսության մակարդակի գնահատում՝ 2001-2020 թթ. համար, որի արդյունքները ներկայացնում ենք ստորև.



**Պատկեր 1.** ՀՀ ստվերային տնտեսության գնահատված մակարդակը 2001-2020 թթ. համար, տոկոսով

ՀՀ-ում իրական հարկային բեռը հաշվարկելու համար հաջորդ կարևոր գործոնը դա հարկային արտոնությունների արդյունքում ձևավորված եկամուտների վերլուծությունն է:

ՀՀ-ում հարկային արտոնությունները սահմանվում են բացառապես ՀՀ հարկային օրենսգրքով կամ ՀՀ օրենքներով, ինչպիսիք են, օրինակ՝ «Սահմանամերձ համայնքներում իրականացվող գործունեությունը հարկերից ազատելու մասին» կամ «Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի պետական աջակցության մասին» ՀՀ օրենքները, որոնցով սահմանվող հարկային արտոնությունները ընդգրկում են սպեցիֆիկ ոլորտներ: ՀՀ հարկային օրենսգրքով կամ ՀՀ օրենքներով կարող են սահմանվել

հարկային արտոնությունների հետևյալ տեսակները, մասնավորապես՝ հարկից ազատում, հարկման օբյեկտի նվազեցում, հարկման բազայի նվազեցում, հարկի դրույքաչափի նվազեցում, հարկի վճարման ժամկետի հետաձգում, ինչպես նաև օրենսգրքի դրույթները խախտելու համար հաշվարկված՝ օրենսգրքով սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատում, նվազեցում, վճարման ժամկետների հետաձգում [5]:

ՀՀ հարկային օրենսգրքում հարկային արտոնությունները քննարկվում են յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով առանձին: Մասնավորապես, օրենսգրքի՝ ԱԱՀ-ին վերաբերող բաժնում քննարկում են ԱԱՀ-ի գծով սահմանված հարկային արտոնությունները,

ինչպիսիք են, օրինակ՝ ավելացված արժեքի հարկից ազատված գործարքներն ու գործառնությունները կամ ավելացված արժեքի հարկի զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքները, շահութահարկին վերաբերող բաժնույն քննարկում են շահութահարկի գծով սահմանված հարկային արտոնությունները, ինչպիսիք են, օրինակ՝ շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ չհամարվող տարրերը, նվազեցվող եկամուտները, շահութահարկի վճարումից ազատվող եկամուտները, ինչպես նաև շահութահարկից նվազեցումները և այլն:

Սկսած 2015 թվականից ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը վերլուծել է հարկային արտոնությունների հետևանքով պետական բյուջե չգանձվող (պակաս գանձվող) հարկային եկամուտները՝ համարելով այն որպես հարկային ծախս [6]: Ըստ ֆինանսների նախարարության մեթոդաբանության՝ հարկային ծախսերի բնորոշման տեսանկյունից հարկման արտոնյալ պայմաններ ենթադրող ոչ բոլոր կարգավորումները կարելի է դիտարկել որպես հարկային ծախսեր՝ օրինակ բերելով եկամտային հարկով հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտները: Հարկային ծախսերի բնորոշման համար ֆինանսների նախարարության կողմից սահմանվել է «Հենանիշային հարկ» հասկացությունը՝ ներկայացնելով այն որպես հարկերի հանրագումար, որը կվճարվեր

պետական բյուջե տնտեսության մեջ ձևավորվող ողջ հարկման բազան հարկելու պարագայում: Հաշվի առնելով այս ամենը՝ հարկային ծախսերը դիտարկվել են որպես հենանիշային հարկերի և փաստացի պետական բյուջե վճարվող հարկերի տարբերություն:

Ստորև բերված աղյուսակում ըստ առանձին տարիների ներկայացված են ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից գնահատված հարկային ծախսերի ցուցանիշները.

Տարի	Հարկային ծախսերի չափը, միլիոն դրամով	Կշիռը հարկային եկամուտների մեջ, տոկոսով	Կշիռը ՀՆԱ-ի մեջ, տոկոսով
2015	340,291	30.08	6.99
2016	381,490	33.79	7.00
2017	364,356	32.10	6.74
2018	395,490	31.72	6.76
2019	442,261	31.55	6.55
2020	457,407	28.55	6.45

**Աղյուսակ 3.** Հարկային ծախսերի գնահատականը 2015-2020 թթ. համար

Ունենալով սովերային տնտեսության և հարկային ծախսերի տվյալները, այժմ կարելի է հաշվարկել իրական հարկային բեռը ՀՀ-ում 2015-2020 թթ. համար.

Տարի	Հարկային եկամուտներ և պետական տուրք, մլն դրամով	ՀՆԱ, մլն դրամով	Սովերային տնտեսության ծավալը, մլն դրամով	Հարկային արտոնությունների մակարդակը, մլն. դրամով	Իրական հարկային բեռ, տոկոսով
2015	1067888.8	5043633.2	1568569.9	340291.0	34.07%
2016	1079689.1	5067293.5	1565793.7	381490.0	34.61%
2017	1158088.4	5564493.3	1719428.4	364356.0	33.27%
2018	1257896.2	6017035.2	1624599.5	395490.0	31.47%
2019	1463940.1	6569030.8	1464893.9	442261.0	31.40%
2020	1385205.5	6183742.1	1391342.0	457407.0	31.95%

**Աղյուսակ 2.** Իրական հարկային բեռը ՀՀ-ում 2015-2020 թթ. համար

### Օգտագործված գրականության ցանկ

1. **Հարությունյան, Վ.** «Հայաստանի Հանրապետության սովերային տնտեսության պատճառների վերլուծություն», Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2019
2. **Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В.;** Налоговый менеджмент, Издательство: "Омега-Л"; 2007
3. [www.armstat.am](http://www.armstat.am)
4. [www.petekamutner.am](http://www.petekamutner.am)
5. ՀՀ հարկային օրենսգիրք
6. «2015 թվականի պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենք

Տճանա/Հանձնվել է՝ 20.04.2021  
 Рецензирована/Գրախոսվել է՝ 29.04.2021  
 Принята/Ընդունվել է՝ 02.05.2021