

ՀԱՅ-ՌՈՒՄԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼ ՍԱՐԱՆ

Ամրոյ ան Արման Վազգենի

ՈՒՂՂԱԿԻ ՀԱՐԿՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ
ԱՐԴԻԱԿԱՆԱՑՈՒ ՄԸ ԵՎ ԴՐԱ ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԻ
ԳՆԱՀ ԱՏՈՒ ՄԸ (ՀՀ ՕՐԻՆԱԿՈՎ)

Ը.00.03 – «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում»
մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական
աստիճանի հայցման արտեսպիտություն

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ – 2019

РОССИЙСКО-АРМЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Амроян Арман Вазгенович

МОДЕРНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ПРЯМОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОЦЕНКА ЕЕ ПОСЛЕДСТВИЙ (НА
ПРИМЕРЕ РА)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических
наук по специальности 08.00.03 – «Финансы, бухгалтерский учет»

ЕРЕВАН – 2019

Ատենախոսողության թեման հաստատվել է Հայ-Ռուսական համալսարանում:

Գիտական ղեկավար՝

ՀՀ ԳԱԱ թղթ. անդամ,
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր,
Արմեն Ռազմիկի Դարբինյան

**Պաշտոնական
ընդդիմախոսներ՝**

տնտեսագիտության դոկտոր
Անտոն Կիրիլի Մոխսեև

Տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ
Զրիստիսա Յուրիի
Բաղդասարյան

**Առաջատար
կազմակերպության**

Հայաստանի պետական
տնտեսագիտական համալսարան

Պաշտպանողական կայանակու է 2019 թվականի հունիսի 9-ին, ժամը 14⁰⁰-ին, Հայ-Ռուսական համալսարանում գործող Տնտեսագիտության թիվ 008 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0051, ք. Երևան, Հ.Էմինի 123:

Ատենախոսողությանը կարելի է ծանոթանալ
Հայ-Ռուսական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2019 թ. մայիսի 31-ին:

**008 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար՝**

**տգ.թ., դոցենտ
Ի.Բ. Պետրոսյան**

Тема диссертации утверждена в Российско-Армянском университете.

Научный руководитель:

член-корр. НАН РА,
доктор экономических наук, профессор,
Дарбинян Армен Размирович

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук
Моисеев Антон Кириллович

кандидат экономических наук, доцент
Багдасарян Кристина Юрьевна
Армянский государственный
экономический университет

Ведущая организация:

Защита состоится 09-ого июля 2019г. в 14⁰⁰ на заседании Специализированного совета 008 по экономике при Российско-Армянском университете по адресу: 0051, Ереван, ул. О.Эмина123.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российско-Армянского университета. Автореферат разослан 31-ого мая 2019 года.

**Ученый секретарь
Специализированного совета 008**

**к.э.н., доцент
И.Б. Петросян**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИИ

Актуальность темы исследования. Исследования в области налогообложения являются одними из наиболее актуальных в современной экономике. Налоговая система тесно коррелирует со всеми социально-экономическими процессами, тем самым, ее эффективное функционирование имеет первостепенное значение для любого государства. Особенность исследований в данной области состоит в том, что налоговая система – динамичный механизм, требующий постоянного развития и обновления. Помимо развития и обновления, данный механизм требует также и непрерывной адаптации к социальной конъюнктуре, с целью наиболее точной и адекватной реакции на любые изменения налогооблагаемой базы как физических, так и юридических лиц. Оптимальное распределение налогового бремени благоприятно отражается на всех социально-экономических сферах государства, достижение чего и является приоритетной задачей для правительства РА. Однако в налоговой системе определяющими являются не только сами налоговые ставки и налоговые инструменты, но и прочие производные параметры, влияние которых не менее значимо. В современной экономике очень важны институциональные факторы – бизнес-среда, различные социальные институты, взаимоотношения между экономическими агентами. Не существует идеальной экономической модели, равно как и универсального налогового механизма, точно подходящего экономической модели любого государства.

Исследования в данной области так и не смогли дать однозначного ответа на вопрос о том, какие налоги являются более эффективными – прямые или косвенные, однако изучение мировой практики показывает, что большинство развитых стран делает упор на прямые налоги, что говорит о том, что эффективное прямое налогообложение благоприятно воздействует на экономику и способствует формированию капитала в стране. Именно поэтому важной задачей для Республики Армения является создание развитой системы прямого налогообложения путем модернизации действующего инструментария, с целью повышения доходов населения, увеличения объема фискальных поступлений для решения различных социально-экономических задач, а также роста инвестиционной привлекательности страны. В случае имеющихся социально-экономических условий для бизнеса в рамках региона (малая численность населения, низкий уровень доходов физических лиц, частичная экономическая и географическая блокада) эффективная и лояльная система прямого налогообложения может стать значимым инструментом для привлечения иностранных инвестиций. В основе создания подобной системы лежит комплекс реформ и инструментов модернизации, которые являются уникальными и требуют тщательной разработки и апробации.

При экономических реформах, особенно при реформе налоговой системы, необходимо оценить и закрепить итоговые цели налоговой реформы и те результаты, которые планируется достичь. Механизмы модернизации, рассмотренные в нашем исследовании, направлены на рост поступлений в бюджет, снижение коррупционных рисков и масштабов теневого сектора, повышение располагаемых доходов населения и облегчение налогового администрирования. Их внедрение требует комплексного и всеобъемлющего подхода для охвата системы прямого налогообложения в целом, что делает научные труды экономистов-исследователей и представляемое к рассмотрению исследование актуальными.

Актуальность исследования возрастает с учетом перехода на единый Налоговый кодекс с 2018 года, который призван улучшить налоговое администрирование и повысить реальные поступления в бюджет. Однако на практике, как показывают проведенные исследования, в краткосрочном периоде времени эта цель не была достигнута. Проблема кроется в неэффективных налоговых механизмах и административных мерах, которые не способствуют росту хозяйственной деятельности и облегчению налогового администрирования. Тем не менее, консолидация законодательных актов в единый документ создала благоприятные условия для дальнейшего развития налоговой системы Республики Армения. В диссертационной работе проведен анализ основных пунктов реформ, выявлены их положительные и отрицательные стороны, и, что наиболее важно, разработаны новые механизмы модернизации системы прямого налогообложения.

Актуальность диссертационной работы также заключается в необходимости анализа предлагаемых изменений ставок подоходного налога. В контексте изменений ставок налога, как с 2018 года, так и в ближайшее время, особенно важным становится фундаментальный анализ влияния подоходного налога на налоговые поступления, составляющие более 90% доходов бюджета Республики Армения. Изменение ставок подоходного налога оказывает прямое воздействие не только непосредственно на сами налоговые поступления, но и на настроения населения, что, в конечном итоге, определяет размер теневого сектора и теневых доходов. Очевидно, что эта задача требует оптимального решения – то есть определения тех ставок подоходного налога, которые обеспечат необходимые поступления в государственный бюджет и будут приемлемыми для физических лиц. С этой целью исследование, в том числе, направлено на анализ и моделирование прогнозируемых притоков в бюджет по линии подоходного налога и оценку воздействия новых ставок подоходного налога на различные группы населения Республики Армения.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является оценка последствий применения различных механизмов модернизации системы прямого налогообложения в Республике Армения.

Для реализации поставленной цели в работе были решены следующие задачи:

- ✓ изучение теоретических и эмпирических аспектов прямого налогообложения для обобщения основной проблематики исследования в данной области;
- ✓ изучение опыта реформ прямого налогообложения некоторых стран для оценки возможности применения апробированного инструментария в Республике Армения;
- ✓ анализ действующих прямых налогов в Республике Армения: налога на прибыль, подоходного налога, налога на недвижимость;
- ✓ произведение альтернативного расчета коэффициента территориального распределения для дифференциации размера налога на недвижимость в различных регионах РА;
- ✓ выявление влияния изменения фактической ставки подоходного налога на различные уровни располагаемого дохода населения;
- ✓ расчет фискальных поступлений в различных моделях по линии подоходного налога при новых ставках налога, предложенных Правительством РА, с помощью эконометрического инструментария для оценки прогнозируемых поступлений в

- бюджет;
- ✓ анализ последствий внедрения нулевой ставки налога на прибыль для оценки возможности применения данного механизма в Республике Армения;
 - ✓ разработка модели модернизации системы прямого налогообложения в Республике Армения на основе базовых концепций Налогового кодекса РА.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является прямое налогообложение в РА. Предметом исследования является модернизация системы прямого налогообложения в РА.

Теоретические, методологические и информационные основы исследования. В качестве методологической базы исследования были использованы теории оптимального налогообложения, теории распределения налогового бремени, исследования международных экономических организаций и финансовых институтов, законодательство РА, постановления и решения Правительства РА.

При написании работы были применены следующие общенаучные методы исследования: обзор научной литературы по тематике исследования, статистический анализ, эконометрическое моделирование, ретроспективный анализ.

Теоретической базой диссертационного исследования послужили работы как зарубежных, так и отечественных экономистов-исследователей в области налоговой политики, налоговых реформ и модернизации отдельных направлений налоговой системы.

Информационной базой исследования послужили базы данных национальных статистических служб различных стран, база данных национальной статистической службы Республики Армения, информационные базы международных организаций – Организации Экономического Сотрудничества и Развития, Всемирного банка, аудиторских компаний, различные законодательные акты Республики Армения, а также количественные данные, полученные в результате исследований различных специалистов в области налогообложения.

Научная новизна. К наиболее важным результатам диссертационного исследования, содержащим научную новизну, относятся следующие:

- Разработан механизм модернизации налогообложения физических лиц на основе применения системы налоговых вычетов в контексте приоритетов долгосрочной макроэкономической политики страны.
- Разработан подход к политике налогообложения прибыли юридических лиц, основанный на применении нулевой ставки налога, стимулирующий инвестиции в основной капитал.
- Осуществлена оценка последствий применения предложенных механизмов прямого налогообложения на государственный бюджет Республики Армения и возможности их возмещения за счет поступлений в муниципальные бюджеты по линии налога на недвижимость.
- Осуществлена оценка возможного влияния на государственный бюджет Республики Армения изменений ставок подоходного налога с применением интегрированной модели авторегрессии – скользящего среднего (ARIMA).

Практическая значимость исследования. В результате проведенного исследования разработан концептуальный подход по реформированию системы прямого налогообложения с целью сокращения масштабов теневого сектора, повышения величины фискальных доходов

бюджета государства, облегчения налогового бремени для налогоплательщиков и повышения привлекательности бизнес-среды Республики Армения для иностранных инвесторов.

Практическая значимость исследования заключается в возможности применения разработанных рекомендаций в обновлении Налогового Кодекса РА, а также по части налогообложения – анализа влияния предлагаемых ставок подоходного налога на бюджетные поступления с целью обеспечения необходимого уровня фискальных поступлений.

Апробация и публикация результатов исследования. Основные положения работы были изложены на секциях, посвященных экономическим наукам, во время Годичных научных конференций Российско-Армянского университета, а также во время Круглого стола на тему: «Перспективы развития экономики Армении и Арцаха», прошедшего в Российско-Армянском университете 23 мая 2017 года. Результаты диссертационной работы отражены в 8 научных трудах, опубликованных в журналах, включенных в список ВАК РА, а также в научных журналах, публикуемых в РФ.

Структура диссертационной работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов, рекомендаций, списка использованной литературы и 4 приложений. Содержание работы представлено на 156 страницах (без приложений), включает в себя 36 таблиц и 67 рисунков.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении работы обоснована актуальность темы диссертационного исследования, сформулированы цель и основные задачи исследования, изложены научная новизна и практическая ценность результатов работы, а также выводы и рекомендации.

В первой главе **«Сущность прямого налогообложения и мировой опыт его применения»** рассмотрены и изложены теоретические и методологические основы налогообложения, представлена классификация налогов, основные принципы и механизмы воздействия налогов на хозяйствующих субъектов; изучен опыт некоторых стран в модернизации системы прямого налогообложения.

Различные исследователи-экономисты в своих исследованиях уделяли особое внимание проблемам налогообложения. Если в прошлом налоговые инструменты служили инструментом регулирования, то в новейшей экономической истории налоги становятся эффективным инструментом, который благоприятно отражается на темпах экономического роста¹.

Великая депрессия 1929-1933 гг. способствовала рассмотрению государственных финансов в новом качестве – как инструмент макроэкономической стабилизации и в качестве всеобъемлющего средства государственного регулирования экономики².

Сегодня «налог» – понятие не только экономическое, но и правовое, социальное,

¹ Аванесян А.В., «Эволюция и тенденция развития основных налоговых инструментов» // «Финансы и экономика», #5-6 (201-202), 2017, стр. 8-12.

² Пушкарева В.М., «История финансовой мысли и политики налогов» // Учеб.пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192стр., С. 32.

философское; налогообложение является неотъемлемой частью государства и общества³. Так, Организация Экономического Сотрудничества и Развития отмечает, что налоговые поступления являются единым индикатором, указывающим на степень контроля правительством ресурсов экономики⁴. С учетом вышесказанного, налоги являются одним из важнейших инструментов государственного регулирования экономики.

Начиная с середины XX века, активно растет доля косвенных налогов в валовом объеме налоговых поступлений в мире. В 1958 году Франция внедряет апробированный в африканских колониях НДС, который «обрастает» некоторыми подвидами, такими, как НДС с ВВП, НДС с доходов, и, наиболее распространенный вид, НДС с конечного потребления⁵.

При сравнении влияния прямых и косвенных налогов на поведение индивидов, необходимо учитывать и тот период (краткосрочный либо долгосрочный), в котором мы рассматриваем влияние этих налогов. К примеру, если проанализировать влияние подоходного налога и НДС, то при пропорциональных размерах налога в краткосрочном периоде нам будет безразлично, каким именно видом налога облагаться. В долгосрочном периоде при тех же заданных условиях их влияние несколько различно; так, доход Y для начала будет обложен ставкой подоходного налога в размере r , а затем повторно будут обложены той же ставкой сбережения (которые равны остаточному доходу после налогообложения – $Y \times r$)⁶. В то же время, НДС не облагает сбережения, так как он является налогом на потребление.

Именно поэтому многие экономисты сталкиваются с дилеммой, что же эффективнее облагать налогом – потребление или доходы. Некоторые считают, что прямые налоги более эффективны в силу их мобильности и меньшего нарушения экономического равновесия⁷; подоходный налог, по их мнению, более рационален и логичен с точки зрения принципов налогообложения – налог начисляется пропорционально доходу, в то время как налоги на потребление унифицированы для всех. Сторонники налогов на потребление, в свою очередь, ссылаются на указанное выше негативное влияние прямых налогов на сбережения путем обложения налогом доходов. Сторонники налогов на потребление указывают на их практичность, поскольку их применение снижает риск укрывательства от выплаты налогов⁸. Кроме того, они рассматривают налоги на потребление в качестве механизма регулирования внешних эффектов – к примеру, акцизы на сигареты, алкоголь и топливо в определенной степени влияют на поведение индивидов, вынуждая их потреблять меньше этих товаров.

Внешние эффекты, как положительные, так и отрицательные, имеют немаловажное воздействие на рыночную ситуацию. Возникает вопрос, как именно подобные эффекты влияют на налоги и налогообложение в целом, поскольку оценка эффектов зачастую является сложным процессом. В этом случае применяется так называемый «корректирующий налог», который

³ Романовский М.В., Врублевская О.В., «Налоги и налогообложение» // Учебник для академ.бакалав., 5-е издание. Питер, 2006 – 496 стр., стр. 16.

⁴ Официальный сайт ОЭСР – <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

⁵ Аванесян А.В., «Эволюция и тенденция развития основных налоговых инструментов» // «Финансы и экономика», #5-6 (201-202), 2017, стр. 8-12.

⁶ Аванесян А.В., «Налоговые ставки в экономической теории и проблема выбора налоговых ставок» // Ежеквартальный научный журнал «Альтернатива», No2, 2017, стр. 215-224.

⁷ Varian H.R., «Microeconomic Analysis» // Third edition, 1992, 559 p., Chapter 8, page 119.

⁸ Де Муйдж Р., Кин М., «Возвращение к основам. Налоги на практике» // «Финансы и развитие», март 2015, стр. 48-49.

будет регулировать поведение хозяйствующих субъектов. К примеру, экономист Артур Пигу предлагал облагать подобным налогом компании, загрязняющие окружающую среду, размер которого будет эквивалентен ущербу других сторон⁹.

Косвенные налоги в определенной степени являются наиболее важным фискальным регулятором, так как они позволяют собирать налоги с тех индивидов, которые скрывают свои доходы и не выплачивают подоходный налог¹⁰. Таким образом, косвенные налоги (в частности, НДС), вовлекают в процесс налогообложения все население на стадии потребления, что исключает риск сокрытия дохода. Именно поэтому Аткинсон и Стиглиц в своем исследовании приходят к выводу о том, что, если бы у государства не было распределительных целей, то применение только прямых налогов было бы наиболее эффективным решением¹¹.

В свою очередь, модель ВОЭР (вычислительная общая модель экономического равновесия) указывает на то, что в Армении наиболее эффективным налогом для увеличения доходной части бюджета является подоходный налог¹².

Наряду с дилеммой прямых и косвенных налогов, в экономической теории не менее важным является вопрос уровня налоговых ставок. Уровень налоговых ставок зависит также от эластичности спроса либо предложения. Логично, что, к примеру, при неэластичном спросе у государства появляется больше возможностей устанавливать высокие налоговые ставки (так как субъекты налогообложения в этом случае готовы платить любую цену), и компенсировать низкими ставками эластичный спрос. Однако и здесь необходимо выявить оптимальный уровень налоговых ставок, так как высокие ставки при неэластичном спросе хоть и незначительно влияют на объем реализации конкретного товара, тем не менее, сокращают объем денежных средств, которые могли быть направлены на другие товары/услуги, что в итоге может привести к неблагоприятному общему эффекту на рынке¹³.

Снижение ставок прямых налогов привело к положительному фискальному результату на постсоветском пространстве – в Эстонии и Грузии. Оптимизации налогов и налогового бремени сопутствовало внедрение эффективного механизма нулевой ставки налога на прибыль – с 2000 года в Эстонии и с 2017 года в Грузии. Вследствие данной реформы повысились прямые иностранные инвестиции и вложения компаний в нетекущие активы в обеих странах. Исследование налоговых реформ Эстонии и Грузии выявило их эффективность, состоятельность и институциональность. Прогрессирующая положительная динамика в отчетах Doing Business за последние годы показали, что Эстония и Грузия создали благоприятный инвестиционный климат, который развивает бизнес-среду и дает толчок экономическому развитию – все это за счет эффективной налоговой системы, положительный опыт которой Армения может перенять.

⁹ Хелблинг Т., «Возвращение к основам. Что такое внешние эффекты?» // «Финансы и развитие», Декабрь 2010, стр. 48-49.

¹⁰ Auerbach A., «The Choice between Income and Consumption Taxes: A Primer» // Paper, University of California, Berkeley and NBER, May 2006, 45 p., page 19.

¹¹ Atkinson A.B., Stiglitz J.E., «The design of tax structure: direct versus indirect taxation» // Journal of Public Economics, N6, 1976, pp. 55-75.

¹² Аванесян А.В., «Сравнение налога на добавленную стоимость и подоходного налога с использованием модели общего равновесия на примере РА» // «Вестник АГЭУ», №2, 2017, стр. 140-152.

¹³ Де Муйдж Р., Кин М., «Возвращение к основам. Принципы налогообложения» // «Финансы и развитие», Декабрь 2014, стр. 50-51.

Таким образом, модернизация экономических институтов, в частности, налоговой системы, сегодня невозможна без развития прочих социально-политических институтов. Это является важным условием, так как в этом случае выстраивается логическая цепочка между экономическим развитием и налоговыми реформами¹⁴. Реформа прямого налогообложения в нашей стране должна сопровождаться не только оптимизацией налоговых ставок, но и внедрением различных механизмов оптимизации и повышения ее эффективности.

Во второй главе *«Современное состояние системы прямого налогообложения Республики Армения»* рассмотрена действующая система налогообложения РА, подробно проанализированы прямые налоги, действующие в РА: налог на прибыль, подоходный налог, налог на недвижимость; оценено влияние действующей и предлагаемых фактических ставок подоходного налога на различные уровни располагаемого дохода населения.

Налоговая система Армении начала свое формирование с 1992 года, после распада СССР. Появилась острая необходимость в смене советской налоговой системы на систему, адаптированную к рыночной экономике и конкурентоспособной на мировой арене. Новая система должна была быть способна решать две ключевые задачи: обеспечивать необходимые поступления в бюджет и при этом не снижать экономической активности хозяйствующих субъектов. Как покажет дальнейший анализ, правительству РА в целом удавалось обеспечивать налоговые поступления на уровне выше, чем было запланировано бюджетом, однако налоговая система Армении на протяжении всей своей истории не смогла стимулировать хозяйствующих субъектов ни фискально, ни структурно.

Наряду с благоприятными реформами, тем не менее, следует отметить и упущения, допущенные как в момент внедрения налоговой системы, так и за весь ее период развития. Налоговая система РА так и осталась сугубо фискальным инструментом налогово-бюджетной политики, не сумев интегрировать в себя корпоративную бизнес-культуру. Для налогоплательщиков ставки всегда были относительно высоки, а администрирование было неэффективным и бюрократическим; именно поэтому проблемой налоговой системы РА является слабость ее регулирования. Несмотря на рост налоговых поступлений, налоговая система Армении содержит в себе ряд структурных рисков. Большинство притоков обеспечивают косвенные налоги, что является индикатором ее несостоятельности.

¹⁴Profeta P., Scabrosetti S., «The Political Economy of Taxation Lessons from Developing Countries» // Università degli studi di Pavia, April-June, 2009, pp. 283-294.



Рис. 1. Доля прямых и косвенных налогов в РА, 2008-2017 гг¹⁵.

В 2018 году, после внедрения Налогового Кодекса в Республике Армения, были изменены предельные ставки подоходного налога.

Таблица 1

Шкала подоходного налога в Армении с 1 января 2018 года (ежемесячная)¹⁶

Ежемесячная налоговая база	Ставка подоходного налога
До 150,000 драм	23%
От 150,000 драм до 2,000,000 драм	34,500 + 28% от суммы, превышающую 150,000 драм
Свыше 2,000,000 драм	552,500 + 36% от суммы, превышающую 2,000,000 драм

По сравнению с 2017 годом, предельная ставка для низких доходов (до 150 тыс. драм) снизилась – с 24.4% до 23%, в то время как предельная ставка для средних доходов и доходов выше среднего (от 150 тыс. драм до 2 млн драм) увеличилась – с 26% до 28%.

Если сравнить две фактические ставки (2017 и 2018 годов), то выявляется любопытная картина: фактическая ставка в 2017 году изменяется более плавно, в то время как изменение фактической ставки 2018 года более ощутимо. Так, поначалу ставка 2017 года выше, чем ставка

¹⁵ Комитет государственных доходов РА, статистические данные по налогам за 2008-2017 гг., <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTITaxStatData>

¹⁶ ՀՀ Հարկային օրենսգրքը, ՀՕ-165-Ն և՛ ու՛ 04 հոկտեմբերի 2016թ. հոդված 150.

2018 года. До уровня в 150 тысяч драм вторая ставка не увеличивается, однако после этой суммы прирост превышает аналогичный показатель 2017 года в 2-3 раза, тем самым сокращая различие между ними.

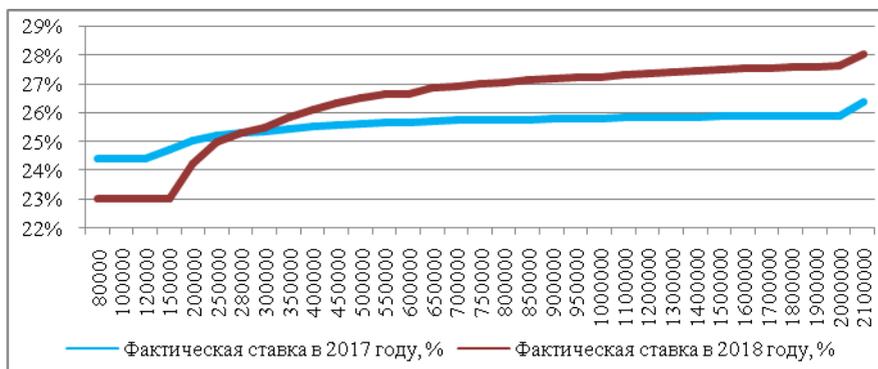


Рис. 2. Фактическая ставка подоходного налога РА в 2017 и 2018 годах, %¹⁷

В итоге получается, что налоговое бремя увеличилось для всех лиц с доходом выше 280 тысяч драм, но не в пропорциональном объеме – для доходов от 280 тысяч до 2 млн. драм налоговое бремя увеличилось в относительном выражении больше, чем для доходов свыше 2 млн драм. Реформы в налоговом законодательстве были направлены на облегчение бремени лиц с низким уровнем дохода, и компенсацию бюджетных потерь путем увеличения налога для лиц с высоким уровнем дохода.

Проблематика подоходного налога состоит в том, что фактически итоговое бремя берет на себя работодатель, так как работник при заключении трудовых отношений ориентируется на фактически получаемый чистый доход. Перенесенный на работодателя подоходный налог способствует увеличению расходов, повышению себестоимости и снижению конкурентоспособности производимых товаров.

В связи с неэффективной системой налогообложения по подоходному налогу новое правительство РА летом 2018 года начало работать над проектом, позволяющем снизить ставки подоходного налога и облегчить бремя для населения. Исходя из сути предлагаемых реформ, правительство делает ставку на так называемую экономику предложения (supply-side economics), при которой экономический рост стимулируется за счет снижения налогов, отмены барьеров при входе на рынок и т.д., то есть все те меры, которые позволят потребителю удовлетворить спрос по более низкой цене.

14 июня 2018 года Правительством был разработан проект-предложение (Պ-337-14.06.2018-S2-011/0) об изменениях в налоговом законодательства Республики Армения, касающихся подоходного налога. Принимая во внимание 2-ую часть 70-ой статьи и 1-ую часть 77-ой статьи конституционного закона «Устав Национального Собрания», Правительство РА приняло решение об одобрении данного проекта и передаче его в НС РА в установленном

¹⁷ Рассчитано автором.

порядке¹⁸.

Согласно проекту изменений в Налоговом кодексе РА, предлагается понизить ставки подоходного налога: для доходов до 500 тысяч драм установить ставку в размере 20%, и 25% – для доходов выше 500 тысяч драм¹⁹. Данное предложение обосновывается тем, что нынешние ставки подоходного налога в Армении высоки (кроме того, как уже было отмечено выше, постоянно растут в долгосрочном периоде), что создает мотивацию для расширения теневого сектора доходов населения и снижает конкурентоспособность национальной экономики. Уровень в 500 тыс. драм указан не случайно – лица с доходом 500 тысяч драм и выше в Армении составляют крайне малую часть, и, тем самым, большая часть населения не только попадет под низкую налоговую ставку, но и, в условиях равномерности, перестанет быть мотивированным к сокращению налоговой базы.

Реализация проекта приведет к положительным мультипликативным эффектам – снижению себестоимости продукции, сокращение теневого сектора и увеличение налоговых поступлений в бюджет. Понижение ставок для всех уровней доходов будет способствовать отчислениям в полном объеме, что должно компенсировать потери по сокращению ставок подоходного налога.

Вместе с этим, необходимо рассчитать те риски, которые появятся вследствие сокращения притоков в бюджет. Правительство РА с учетом предложенной им самим модели оценивает ежегодное сокращение притоков по подоходному налогу на 45-47 млрд. драм²⁰, тем самым, проект должен рассмотреть альтернативные источники восполнения бреши в бюджете, с параллельным улучшением качества налогового администрирования и применением эффективного инструментария налогообложения. В системе налогообложения РА существует структурный риск, связанный со ставками подоходного налога и налога на прибыль. В Армении налог на прибыль составляет 20%, а налог на дивиденды – 5%, что означает суммарные 25% налога для инвесторов. Эта ставка ниже, чем ставка подоходного налога (28%, 36%), что приводит к тому, что ряд владельцев бизнеса предпочитает облагаться через налог на прибыль. Налог на прибыль же, как мы говорили выше, не является эффективным видом налога, способствующим развитию экономической деятельности. В итоге в Армении отлажена схема «грязного» налогового планирования, когда владелец бизнеса намеренно занижает свою заработную плату, выплачивая минимальный подоходный налог, а доходы переводит в прибыль компании и дивиденды, в конечном счете выплачивая меньший объем налогов.

Именно поэтому рассматривается возможность применения другой модели – с единой ставкой в размере 23% как для подоходного налога (вне зависимости от размера дохода), так и для суммы «налог на прибыль + дивиденд» (отметим, что, согласно разработанному

¹⁸ՀՀ Կառավարության որոշում «Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգրքում փոփոխության ներկայացրելու մասին» ՀՀ օրենքի նախագծի վերաբերյալ ՀՀ Կառավարության առաքարկության մասին, N 767-L առ 10 հունիսի 2018թ.

¹⁹ՀՀ Կառավարության առաքարկության ներք «Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգրքում փոփոխության ներկայացրելու մասին» ՀՀ օրենքի նախագծի (Պ-337-14.06.2018-SՀ-011/0) վերաբերյալ .

²⁰ՀՀ Կառավարության առաքարկության ներք «Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգրքում փոփոխության ներկայացրելու մասին» ՀՀ օրենքի նախագծի (Պ-337-14.06.2018-SՀ-011/0) վերաբերյալ .

Министерством финансов проекту²¹, ставка налога на прибыль с 2020 года устанавливается в размере 18%, а ставка дивидендов, в том числе и для нерезидентов РА, в размере 5%). В этом случае теряются мотивация как дробить свой доход на несколько мелких притоков для того, чтобы попасть под более низкую ставку по шкале, так и мотивация переноса дохода в плоскость обложения налогом на прибыль и налог на дивиденды. Отметим, что при первом варианте оптимизации перенос дохода в плоскость обложения налогом на прибыль и дивидендами также теряет свой смысл, так как в обоих случаях ставка налога становится равной 25%.

На рис. 3 указаны фактические ставки подоходного налога в трех случаях: действующая система и два предлагаемых правительством сценария.

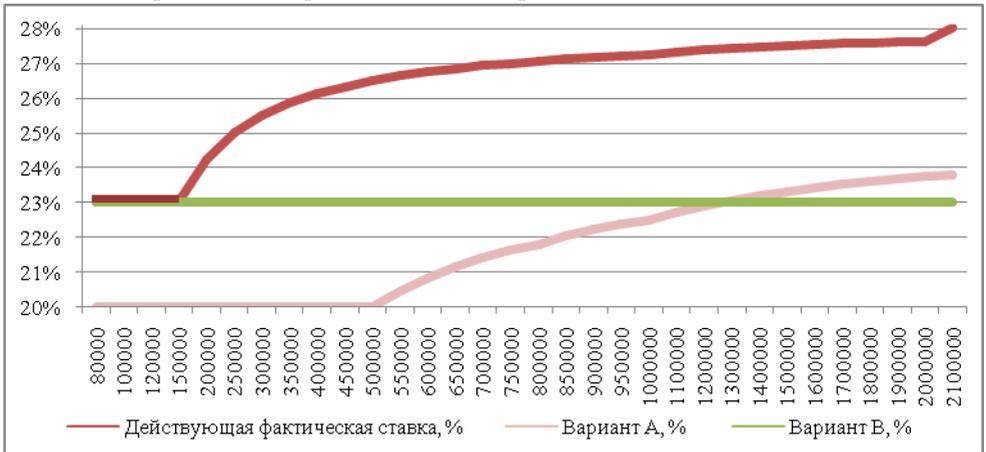


Рис. 3. Фактические ставки подоходного налога в трех моделях²²

Как видно на рисунке 3, и вариант А, и вариант В для налогоплательщиков более предпочтительны, так как для них отрезок безразличия будет лишь в случае единой ставки 23% при доходе до 150 тысяч драм – во всех остальных точках их налоговые отчисления по сравнению с нынешними снизятся. Однако если рассмотреть линии тренда двух предлагаемых моделей, то можно заметить, что для низких доходов и доходов выше среднего модель А более предпочтительна – для доходов до 500 тысяч драм разница между ставками составляет 3%. Далее, фактическая ставка модели А начинает расти, в то время как фактическая ставка модели В (одновременно и предельная ставка) остается неизменной. Чтобы найти размер дохода, при котором две кривые пересекаются, необходимо рассмотреть уравнение:

$$X \times 0,23 = (X - 500,000) \times 0,25 + 100,000, \text{ отсюда}$$

$$X = 1,250,000$$

²¹ՀՀ օրենքի նախագիծ «Հայաստանի Հանրապետության Հարկային Օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին», <https://www.e-draft.am/projects/1358/justification>

²² Рассчитано автором.

Для дохода в размере 1,250,000 драм варианты А и В будут идентичными с точки зрения налогообложения – налог составит 287,500 драм в обоих случаях. Начиная с этого порога, ставка налога при варианте А начнет превышать ставку при варианте В, устремляясь бесконечно вверх, не доходя до предела в 25%. Отсюда следует, что двухступенчатая система налогообложения предпочтительнее для индивидов с доходом до 1,250,000 драм, а для лиц с доходом выше этой суммы, предпочтительнее вариант с единой ставкой.

Чем выше сумма дохода, тем выгоднее налогоплательщикам облагаться по единой ставке. Экономический смысл в условиях Армении для данной модели состоит в том, что в этом случае у лиц с высоким уровнем дохода (работники финансового сектора, занятые в ИТ-сфере, высококвалифицированные менеджеры и управляющие) пропадает мотивация сокращать декларируемый доход, так как фактическая ставка в этом случае является константой, не зависящей от размера дохода. Однако для этой модели существуют определенные подводные камни, которые могут помешать достижению положительного эффекта. Система с единой ставкой в 23% не облегчит налоговое бремя по сравнению с нынешней системой для тех индивидов, чей доход ниже 150 тыс. драм (т.е. большинства населения). Во-вторых, единая ставка в 23% наиболее выгодна индивидам, чей доход превышает 2 млн. драм ежемесячно; для таких лиц существенное увеличение располагаемого дохода будет сопровождаться увеличением сбережений, а не потребления, в то время как большая часть населения, готовая направить доход на увеличение потребления, не сможет этого сделать по причине неизменной налоговой ставки (индивиды с доходом ниже 150 тыс. драм).

В данной главе был проанализирован налог на прибыль – рассмотрены его состояние и характеристики для Республики Армения, выявлено его негативное влияние, что говорит о необходимости сокращения ставки налога на прибыль, либо о внедрении механизма нулевой ставки, принимая за основу опыт Эстонии и Грузии. Рассмотрены общемировая и общеевропейская тенденция снижения ставки налога на прибыль за последние 15 лет. Также были проанализированы формулы расчета кадастровой стоимости недвижимости, выявлены несоответствия в установленных нормах коэффициента регионального распределения – с помощью проведенного исследования была пересчитана и предложена более актуальная, дифференцированная шкала данного показателя для каждого региона в отдельности.

Таблица 2

Действующий коэффициент α_q для регионов Армении²³

	Минимальное значение	Максимальное значение
Ереван	0.17	1
Котайк	0.055	0.26
Армавир, Арарат	0.044	0.32
Арагацотн	0.035	0.32
Ширак	0.035	0.21

²³ ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, ՀՕ-165-Ն և՛ 04 հոկտեմբերի 2016թ., հոդված 238 հավելված 1.

Лори	0.035	0.26
Тавуш	0.035	0.17
Сюник, Вайоц Дзор, Гегаркуник	0.035	0.13

Таблица 3

Предложенный коэффициент Q_q для квартир и частных жилых домов в регионах Армении²⁴

	Реальное мин. значение для квартир	Реальное макс. значение для квартир	Реальное мин. значение для частных жилых домов	Реальное макс. значение для частных жилых домов
Ереван	0.17	1	0.17	1
Котайк	0.083	0.489	0.084	0.493
Армавир	0.072	0.424	0.077	0.452
Арагат	0.061	0.354	0.060	0.352
Арагацотн	0.049	0.291	0.052	0.306
Ширак	0.044	0.261	0.046	0.273
Лори	0.031	0.184	0.034	0.201
Тавуш	0.047	0.275	0.045	0.267
Сюник	0.051	0.3	0.049	0.290
Вайоц Дзор	0.068	0.403	0.067	0.394
Гегаркуник	0.042	0.246	0.038	0.224

В третьей главе «Проблемы и механизмы модернизации системы прямого налогообложения в Республике Армения» представлена эконометрическая модель оценки возможных налоговых поступлений по линии подоходного налога при двух вариантах, предложенных правительством РА, предложена политика реформ и механизмов модернизации для каждого из прямых налогов, действующих в Республике Армения.

В результате исследования была разработана актуальная модель оценки притоков по линии подоходного налога для краткосрочного периода, а также выявлены наиболее эффективные механизмы модернизации системы прямого налогообложения. Для анализа временных рядов была применена модель ARIMA (Autoregressive Integrated Moving Average) – интегрированная модель авторегрессии скользящего среднего, наиболее подходящая для исследования и прогнозирования временного ряда. Кроме того, данная модель позволила оценить влияние изменений ставок подоходного налога в 2013 и 2018 годах. Так, анализ показал, что изменение ставок подоходного налога в 2013 году способствовало росту фактических притоков в бюджет, в то время как изменения в 2018 году на росте бюджетных поступлений отразились негативно.

Конечной целью модели является прогнозирование поступлений по подоходному налогу при реализации двух моделей: единой ставки в 23% и шкалы в 20-25%. Рассчитанные значения

²⁴ См. там же.

показали, что с точки зрения бюджетного обеспечения поступления при единой ставке в 23% будут выше, чем в альтернативном случае.

Таблица 4

Поступления в бюджет при двух моделях (млн драм)

Квартал	Поступления при ставках 20-25%	Поступления при ставке 23%
Q4 2018	67809.12	80218.71
Q1 2019	57599.93	65366.63
Q2 2019	60178.24	69519.35
Q3 2019	63248.18	74135.53
Q4 2019	71360.29	84906.48
Q1 2020	61151.10	69131.48
Q2 2020	63729.40	73466.54
Q3 2020	66799.35	78285.91
Q4 2020	74911.45	89594.25
Q1 2021	64702.26	72896.33
Q2 2021	67280.57	77413.74
Q3 2021	70350.51	82436.29
Q4 2021	78462.62	94282.02
Всего	867583.02	1011653.26

Тем не менее, обе модели предполагают определенное снижение поступлений в бюджет по линии данного налога. В краткосрочном периоде правительство планирует компенсировать потери по подоходному налогу ростом косвенных налогов, однако для компенсации сокращения бюджетных поступлений в долгосрочном периоде необходимо модернизирование самой системы подоходного налога, предложение более оптимальных ставок налога.

Для повышения эффективности системы прямого налогообложения предложены альтернативные механизмы и дополнительный инструментарий для каждого из прямых налогов.

Для сокращения теневого сектора в базе налога на прибыль исследования указывают на внедрение нулевой ставки налога на прибыль, как на эффективный инструмент модернизации системы прямого налогообложения.

При применении нулевой ставки налога на прибыль бюджет не лишится притоков по данному виду налога в полном объеме, так как определенная часть прибыли все же будет распределяться в качестве дивидендов. Тем не менее, определенный спад по налогу на прибыль будет иметь место, однако лишь в краткосрочном периоде. Инструментарий нулевой ставки налога на прибыль несет в себе и ряд мультипликативных эффектов – так, с ростом вложений в активы компаний наращиваются производственные мощности, увеличивается количество рабочих мест, обновляется материальная база предприятий, что в конечном итоге отражается как на качестве производимого продукта, так и на его себестоимости.

Подытоживая, следует отметить, что система прямого налогообложения является сложным механизмом, модернизация которого затрагивает все звенья экономической цепи страны. Именно поэтому в рамках модернизации данной системы необходимо не только

изменить ставки налога, но и внедрить рассмотренный обширный инструментарий. Подобные мероприятия должны быть всеобъемлющими и комплексными, чтобы улучшить как фискальные, так и нефискальные параметры системы прямого налогообложения.

Система прямого налогообложения является важнейшим звеном в налоговой системе РА, и ее развитие должно стать первостепенной задачей для правительства. Все виды прямых налогов в Армении подлежат коренной модернизации. Налог на недвижимость нуждается в пересмотре ставок налога и коэффициента \mathcal{C}_q – повышение первых поможет увеличить притоки в бюджет и повысит эффективность управления недвижимостью, а пересмотр коэффициента позволит дифференцировать налоговое бремя в зависимости от реальной рыночной стоимости недвижимости.

Особое внимание следует уделить системообразующим налогам – налогу на прибыль и подоходному налогу. Для налога на прибыль возможно применение нулевой ставки – как для всех компаний, так и только для тех, кто прошел листинг на фондовом рынке. Этот инструмент станет стимулом для развития рынка ценных бумаг в Армении. Институт подоходного налога может быть модернизирован с внедрением системы всеобщей декларации и налоговых льгот/вычетов, основные механизмы применения которых были рассмотрены выше.

Кроме того, в систему прямого налогообложения могут быть внедрены и другие виды налогов. Эта практика принята в развитых странах, дабы обеспечить необходимые финансовые притоки в бюджет. К примеру, в странах ЕС действует налог на финансовые операции для финансовых организаций – 0.1% для дивидендов и акций и 0.01% для прочих финансовых операций²⁵.

Весь пакет вышеуказанных мероприятий позволит значительно повысить эффективность налогообложения физических и юридических лиц в Республике Армения. Положительная динамика улучшения налогового администрирования должна сопровождаться параллельным общим снижением ставок налога и налогового бремени для налогоплательщиков, что в долгосрочном периоде благоприятно отразится на предпринимательской деятельности в стране и увеличит реальные фискальные поступления в бюджет.

В заключении работы представлен ряд **выводов**, разработанных на основе проведенного исследования:

- ✓ В налоговой системе Армении существует проблема большого удельного веса косвенных налогов, в то время как мировая тенденция развития налоговых систем переносит акцент на прямые налоги, как более гибкий и эффективный инструмент налогообложения. Предлагаемые проекты модернизации налоговой системы РА (снижение ставок подоходного налога и налога на прибыль, рост акцизов) только увеличат долю косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений.
- ✓ Существующие в налоговой системе РА специальные льготные режимы налогообложения для малого и микро-бизнеса не освобождают хозяйствующих субъектов полностью как от налогов, так и от предоставления отчетностей.
- ✓ Коэффициент \mathcal{C}_q для расчета кадастровой стоимости недвижимости в столице и регионах Армении не дифференцирован, что создает неравенство в распределении

²⁵ Hemmelgarn T., Nicodème G., Tasnadi B., Vermote P., «Financial Transaction Taxes in the European Union» // National Tax Journal, March 2016, 69 (1), pp. 217-240.

- налогового бремени для населения.
- ✓ В Армении крайне низкие ставки по налогу на недвижимость и маленькие налоговые отчисления по линии данного вида налога (от 0.1% до 1% от стоимости недвижимости);
 - ✓ Причиной появления теневого сектора в сфере подоходного налога является мотивация самих работников, а не работодателей. Нежелание населения платить подоходный налог исходит из недоверия к государственному аппарату и низкого уровня жизни в стране.
 - ✓ Среди занятого населения существует большой процент неформально занятых, а среди формально занятых отмечен высокий уровень теневых доходов. Кроме того, должным образом не реализуется механизм налогообложения самозанятых.
 - ✓ Действующая в Армении система декларирования имущества и доходов слабо регулируема; в законе о декларировании имущества и доходов физических лиц не прописаны четкие механизмы контроля и администрирования.
 - ✓ Подоходный налог в Армении приравнен к налогу с заработной платы; в поступлениях по подоходному налогу очень малую долю составляют поступления от прочих доходов (роялти, дивиденды, прочие доходы).
 - ✓ При изменении ставок подоходного налога в рамках предлагаемых моделей в краткосрочном периоде происходит снижение поступлений в бюджет. В краткосрочном периоде правительство РА предлагает компенсировать снижение поступлений по линии прямых налогов ростом ставок косвенных налогов, в частности, акцизов.
 - ✓ Анализ модели показал, что изменение ставок подоходного налога в 2013 году (шок) благоприятно повлиял на фискальные притоки в бюджет; в то же время, изменения ставок в 2018 году оказало негативное воздействие на налоговые поступления по этому виду налога.
 - ✓ При внедрении единой налоговой ставки в 23% налоговые поступления будут выше, чем при ставках 20-25%, что обусловлено высокой долей формально занятых наемных работников, которые попадут под обложение ставкой в 20% (ежемесячный размер дохода до 500 тыс. драм).
 - ✓ В Армении отсутствует должный инструментарий налоговых вычетов для физических лиц. На данный момент в Армении действует система возврата выплаченного подоходного налога в счет погашения процентов при ипотечном кредитовании, однако она относится только к приобретению недвижимости с учетом НДС, что повышает цену жилья на 20% и сокращает количество потенциальных участников системы среди населения.

На основе полученных выводов автором были разработаны следующие **рекомендации**:

- ✓ Для стимулирования экономического роста необходимо внедрить нулевую ставку налога на прибыль; при распределении дивидендов налог на прибыль установить в размере 23% (18% налог на прибыль + 5% налог на дивиденды), соразмерную со ставкой подоходного налога, что лишит мотивации налогоплательщиков переводить доходы из плоскости налогообложения для юридических лиц в плоскость

- налогообложения доходов физических лиц.
- ✓ Необходимо ужесточить администрирование и контроль декларирования доходов и имущества физических лиц, как путем внедрения соответствующего закона, так и путем реализации регулятивных мер.
 - ✓ Налог на недвижимость нуждается в пересмотре ставок налога и коэффициента Q_d – повышение ставок способствует росту поступлений в бюджет, а пересмотр коэффициента позволит дифференцировать налоговое бремя с учетом реальной стоимости недвижимости. Вариантом развития данного вида налога является установление необлагаемого минимума, освобождение непосредственного жилья от налога и налоговые льготы для используемых в производстве помещений и земель.
 - ✓ В выборе между рассмотренными моделями с точки зрения бюджетной реализации для Республики Армения предпочтительнее является единая ставка в 23%.
 - ✓ Необходим механизм, который позволит снизить мотивацию сокращения налоговой базы населения. В мировой практике таким эффективным механизмом борьбы с теневым сектором являются персональные вычеты (личные, потребительские, ипотечные, медицинские и т.д.), с помощью которых население получает возможность направить свой отчисляемый подоходный налог на собственные расходы первичной необходимости.
 - ✓ Несмотря на то, что с каждым годом растут как объемы возврата подоходного налога физическим лицам по линии выплат ипотечных процентов, необходимо пересмотреть условие кредитования и разработать более гибкие механизмы контроля и ограничений.

Основные положения диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных работах автора:

1. Амроян А.В., «Влияние изменения ставок подоходного налога на динамику его поступлений в бюджет РА» // Вестник Российско-Армянского университета (серия: гуманитарные и общественные науки), Ереван, Изд-во РАУ, No 2/2018(29), стр. 74-80.
2. Амроян А.В., «Минимальная зарплата как механизм регулирования системы распределения доходов населения» // Вестник Российско-Армянского университета (серия: гуманитарные и общественные науки), Ереван, Изд-во РАУ, No 1/2018(28), стр 19-26.
3. Амроян А.В., «Модель эффективного механизма налогообложения в РА» // Сборник научных статей Десятой Годичной научной конференции Российско-Армянского университета: социально-гуманитарные науки, часть III. Ереван, Изд-во РАУ, 2016, стр. 39-45.
4. Амроян А.В., «Налоговые реформы в Армении и их влияние на будущие фискальные притоки» // Сборник научных статей Одиннадцатой Годичной научной конференции Российско-Армянского университета: социально-гуманитарные науки, часть II. Ереван, Изд-во РАУ, 2017, стр. 85-95.
5. Амроян А.В., «Особенности регионального налогообложения имущества в РА» //

Ежеквартальный научный журнал «Альтернатива», No 4, Ереван, изд-во «Лимуш», 2018, стр. 229-234.

6. Амроян А.В., «Особенности становления и регулирования семейного предпринимательства в Армении» // «Финансы и экономика», #3-4 (211-212), Ереван, Изд-во «Мунетик», 2018, стр. 93-94.
7. Амроян А.В., «Практическое применение кривой Лаффера и достижение точки оптимального налогообложения» // Журнал об экономических науках «Бенефициар», Сборник статей XXI Международной научной конференции «Современная экономика», Кемерово, изд. дом «Плутон», 2018, стр. 25-27.
8. Амроян А.В., «Сравнительный анализ систем прямого налогообложения Эстонии и Армении» // «Финансы и экономика», #3-4 (211-212), Ереван, Изд-во «Мунетик», 2018, стр. 71-73.

ԱՄՐՈՅԱՆ ԱՐՄԱՆ ԿԱԶՊԵՆԻ

ՈՒՂՂԱԿԻ ՀԱՐԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԱՐԴԻԱԿԱՆԱՑՈՒՄԸ ԵՎ ԴԻԱ ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԻ ԳՆԱՅԱՑՈՒՄԸ (ՀՀ ՕՐԻՆԱԿՈՎ)

Ը.00.03–«Ֆինանսները, հաշվապահական հաշվառումը» մասնագիտությունը
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման
ատենախոսությունը անսերիալապես

ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ

Հարկման բնագավառում հետազոտությունը ներկայացնում է փաստաթղթերի և օրենսդրության նորոգումների մասին համակարգը սերտ կապի մեջ է գտնվում բոլոր սոցիալ-տնտեսական գործընթացների հետ, այնպես որ դրա արդյունավետ կառավարումը առաջնային նշանակություն ունի ցանկացած պետության համար: Տվյալ ոլորտում ուսումնասիրությունը ներկայացնում է նրանում, որ հարկային համակարգը դինամիկ մեխանիզմ է, որը պահանջում է մշտական զարգացում և արդիականացում: Հարկային բեռի օպտիմալ բաշխումը բարենպաստորեն է արտացոլվում պետության բոլոր սոցիալ-տնտեսական ոլորտների վրա, ինչի ապահովումը հանդիսանում է ՀՀ Կառավարության համար առաջնային խնդիր:

Հետազոտությունը ներկայացնում է արդիականացման մեխանիզմները միտված են բյուջեի մոնիթորինգին, կոռուպցիոն մեխանիզմների և սովորաբար ինտերվալային ծավալների կրճատմանը, բնակչության կողմից տնօրինվող եկամուտների աճին և հարկային վարչարարության թեթևացմանը: Նրանց ներդրումը պահանջում է համապարփակ մոտեցում՝ ուղղակի հարկման համակարգը ամբողջությամբ ընդգրկելու համար, ինչը դարձնում է հետազոտությունը և վերլուծությունը ավելի արդիական և կիրառական:

Հետազոտությունը արդիականությունը մեծանում է, հաշվի առնելով 2018 թ.-ից միասնական Հարկային օրենսգրքին անցումը, որը կոչված էր բարելավել հարկային վարչարարությունը և ավելացնել իրական մոնիթորինգի աճը դեպի բյուջե, սակայն իրականում, ինչպես ցույց տվեցին հետազոտությունները տվյալ ոլորտում, այդ խնդիրը կարճաժամկետ հատվածում դեռևս լուծված չէ ստացել: Խնդիրը կայանում է ոչ արդյունավետ հարկային մեխանիզմների և վարչարարական մոտեցումների մեջ, որոնք չեն նպաստում տնտեսական գործունեության աճին և հարկային վարչարարության թեթևացմանը:

Ատենախոսությունը արդիականությունը կայանում է նաև եկամտային հարկի դրույթների առաջարկվող փոփոխությունների վերլուծության անհրաժեշտության մեջ: Եկամտային հարկի դրույթաբանության փոփոխությունը ուղղակիորեն ներգործում է ոչ միայն բուն հարկային եկամուտների, այլ և բնակչության սպասումների վրա, ինչն արդյունքում որոշում է սովորաբար ինտերվալային և սովորաբար եկամուտների մեծությունը: Այդ իսկ պատճառով ուսումնասիրությունը ուղղված է ինչպես նաև եկամտային հարկի գծով բյուջե ակնկալվող մոնիթորինգի վերլուծությանը և մոդելավորմանը և Հայաստանի Հանրապետության բնակչության տարբեր խմբերի վրա եկամտային հարկի նոր

տոկոսադրուել է քերի ազդեցութեան գնահատմանը:

Հետազոտութեան օբյեկտն է հանդիսանում ուղղակի հարկումը ՀՀ-ում: Հետազոտութեան առարկան է հանդիսանում ՀՀ-ում ուղղակի հարկման համակարգի արդիականացումը:

Ատենախոսութեան նպատակն հանդիսանում է ՀՀ-ում ուղղակի հարկման համակարգի արդիականացման տարբեր մեխանիզմների կիրառման հետևանքները գնահատումը: Այս նպատակին հասնելու համար աշխատանքում դրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուղղակի հարկման տեսական և գործնական ասպեկտներին ուսումնասիրութեանը՝ տվյալ ոլորտի հիմնարկային ամփոփման նպատակով,
- որոշ երկրների ուղղակի հարկման համակարգի բարեփոխումների փորձի ուսումնասիրութեանը՝ ՀՀ-ում փորձարկված գործիքակազմի կիրառման գնահատման նպատակով,
- Հայաստանի Հանրապետութեանը ուսումնական գործող ուղղակի հարկերի, մասնավորապէս՝ շահութահարկի, եկամտային հարկի և անշարժ գույքի հարկի վերլուծութեանը,
- տարածքային բաշխման շրջանի գործակցի այլընտրանքային հաշվարկումը ՀՀ մարզերում և մայրաքաղաքում՝ անշարժ գույքի հարկի տարբերակման համար,
- բացահայտել եկամտային հարկի փաստացի դրույքաչափերի փոփոխման ազդեցութեանը բնակչութեան տնօրինվող եկամուտների տարբերմակարգակների վրա,
- տնտեսաչափութեան գործիքակազմի կիրառմամբ հաշվարկել ՀՀ բյուջեական վնասվող մուտքերը եկամտային հարկի գծով՝ ՀՀ Կառավարութեան կողմից առաջարկված եկամտային հարկի դրույքաչափերի փոփոխման երկու մոդելի կիրառման դեպքում:
- իրականացնել շահութահարկի գրոյակային դրույքաչափի ներդրման հետևանքները վերլուծութեանը՝ ՀՀ-ում տվյալ մեխանիզմի կիրառման հնարավորութեան գնահատման համար,
- ՀՀ-ում ուղղակի հարկման համակարգի արդիականացման մոդելի մշակումը ՀՀ Հարկային օրենսգրքի հիման վրա:

Հետազոտութեան գիտական նորոյթ պարունակող առավել կարևոր արդյունքները հետևյալն են.

- ✓ Հարկային նվազեցումների համակարգի կիրառման հիման վրա մշակվել է ֆիզիկական անձանց հարկման արդիականացման մեխանիզմ՝ երկրի երկարամակետ մակրոտնտեսական քաղաքականութեանը զերակայութեանը համատեքստում:
- ✓ Մշակվել է հիմնական կապիտալի մեջ ներդրումները խթանող մոտեցում՝ իրավաբանական անձանց շահույթի հարկման քաղաքականութեան նկատմամբ, հիմնված շահութահարկի գրոյակային դրույքաչափի կիրառման վրա:
- ✓ Իրականացվել է ուղղակի հարկման առաջարկված մեխանիզմների կիրառման հետևանքները գնահատումը Հայաստանի Հանրապետութեան պետական բյուջեի վրա և դրա հատուցման հնարավորութեանը ի հաշիվ մուկնիցիպալ բյուջեներում անշարժ գույքի հարկման բազայի ընդլայնման:
- ✓ Իրականացվել է Հայաստանի Հանրապետութեան պետական բյուջեի վրա եկամտային հարկի դրույքաչափերի փոփոխման հնարավոր

ազդեցություն գնահատումը ավտոմեքրեսիայի սահող միջինի
ինտեգրված մոդելի (ARIMA) կիրառմամբ:

ARMAN VAZGEN AMROYAN

**MODERNIZATION OF THE DIRECT TAXATION SYSTEM AND ESTIMATION OF ITS
IMPLICATIONS (ON THE EXAMPLE OF THE RA)**

The abstract of the thesis for receiving the degree of Doctor of Economics in the specialty 08.00.03 – «Finance, accounting».

The defense of the thesis will take place on the 09th of July, 2019, at 14⁰⁰ o'clock at 008 Council of Economics of SCC RA at Russian-Armenian University: 123 H. Emin str., Yerevan, 0051.

ABSTRACT

Researches in the taxation scope are among the most relevant in the modern economy. The tax system is closely correlated with all socio-economic processes, thus its effective functioning has the main importance for any state. The feature of researches in this area is that the tax system is a dynamic mechanism that requires constant development and updating. The optimal distribution of the tax burden has a positive effect on all socio-economic spheres of the state, the achievement of which is a priority task for the Government of RA.

The modernization mechanisms discussed in the research are aimed at inflows increase to the budget, reducing corruption mechanisms and the shadow sector, increasing disposable incomes of the population and tax administration simplification. Their implementation requires an integrated and comprehensive approach to cover the whole system of direct taxation, which makes research and analysis more relevant and practical.

The relevance of the research increases with the transition to a single Tax Code from 2018, designed to improve tax administration and increase real inflows to the budget, but in practice, as shown by studies in this scope, did not manage with this task in the short term. The problem lies in the inefficient tax mechanisms and administrative measures that do not contribute to the growth of economic activities and tax administration simplification.

The relevance of the research also lies in the need to analyze the proposed changes of income tax rates. Changes of the income tax rates have a direct impact not only directly on the tax revenues themselves, but also on the mood of the population, which ultimately determines the size of the shadow sector and shadow incomes. That is why the study will also include the analysis and modeling of expected inflows to the budget from the income tax and an assessment of the impact of new rates on various groups of the population of the Republic of Armenia.

Object of the research is the direct taxation in the Republic of Armenia. Subject of the research

is the modernization of the direct taxation system in the Republic of Armenia.

The purpose of the research is to estimate the implications of applying different mechanisms of modernization of the direct taxation system in the Republic of Armenia. To achieve this goal, the following issues have been settled and resolved:

- review of theoretical and empirical aspects of direct taxation for summarizing the issues in the scope;
- study of the practice of direct taxation reform in some countries for assessing the application of tested tools in the RA,
- direct taxes analysis of RA: profit tax, income tax, real estate tax,
- alternative calculation of the zone spreading coefficient for differentiating the real estate tax in the regions and in the capital,
- identify the impact of changing the income tax actual rate on different levels of the population's disposable income,
- calculate the expected revenues of income tax to the RA budget based on the econometric instruments in case of applying two models of income tax rate's change proposed by the RA Government,
- analysis of the effect of the zero profit tax rate implication for assessing the possibility of using this mechanism in Armenia,
- development of the modernization of direct taxation system model in the Republic of Armenia based on the basis of RA Tax Code.

The main results of the research are:

- ✓ Based on the system of tax deductions, the mechanism of modernization of individuals' taxation has been developed in the context of the long-term macroeconomic policy of the country.
- ✓ An approach to the policy of taxation of profits of legal entities, based on the application of a zero tax rate, stimulating investment in fixed assets was developed.
- ✓ Estimation of the impact of the proposed mechanisms of direct taxation on the state budget of the Republic of Armenia and their possibilities of reimbursement of revenues to municipal budgets through real estate tax was made.
- ✓ Estimates of the possible impact of income tax rates' changes on the state budget of the Republic of Armenia using the autoregressive integrated moving average model (ARIMA) were made.