

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԱՐԴՅՈՒՆԱԿԵՏ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ
ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ**

Վարդան ԲՈՍՏԱՆՋՅԱՆ
Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Արթուր ԹԱՂԵՎՈՍՅԱՆ
Արցախի պետական համալսարանի ասպիրանտ

Բանալի բառեր. հարկեր, արդյունավետություն, սկզբունքներ, խթաններ

Հարկերի սոցիալ-տնտեսական էությունը դրսևորվում է դրա գործառույթներում, որոնք բնութագրում են տվյալ տնտեսագիտական կատեգորիայի բովանդակությունը: Դրանք հանդես են գալիս գանձարանային, կարգավորող, խթանող, բաշխիչ և սոցիալական գործառույթների տեսքով: Գանձարանային գործառույթը հիմնականն է, որի միջոցով ձևավորվում են պետական դրամական ֆոնդերը, պետական գործունեության նյութական պայմանները, տնտեսությանը միջամտության նախադրյալներ: Այս գործառույթը հարկերի պատմականորեն ձևավորված առաջին գործառույթն է, որը արտացոլում է հարկերի կոչումը, դրանց ծագման պատճառները: Գանձարանային գործառույթի էությունը կայանում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ լրացվում է պետական գանձարանը, որն էլ օգտագործվում է պետության ֆունկցիաների՝ պետական կառավարում, պաշտպանություն, հասարակական կարգի ապահովում, առողջապահություն, կրթություն, տնտեսական հարաբերությունների կարգավորում, գյուղատնտեսություն, շինարարություն, շրջակա միջավայրի պահպանություն, բնական ռեսուրսների ռացիոնալ օգտագործում, սոցիալ-մշակութային և այլն, իրականացման համար: Պետության ծախսերի մեծամասնությունը գնում է այս ֆունկցիաների կատարման վրա: Պետության զարգացման, նրա քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական գործունեության ընդլայնմանը զուգահեռ աճում է հարկերի գանձարանային գործառույթի դերը, քանի որ հարկերը այսօր վերածվել են պետական եկամուտների գլխավոր աղբյուրի: Դրա վկայություն պետք է համարել այն, որ բյուջեի եկամտային մասի 80%-ից ավելին ձևավորում է հարկային մուտքերի հաշվին:

Հարկերի սոցիալական գործառույթը դրսևորվում է սոցիալական ապահովության և սոցիալական ապահովագրության աջակցության նպատակով հարկային մեթոդների կիրառման մեջ: Պետության սոցիալական ծրագրերի և, ընդհանրապես, սոցիալական ոլորտի ֆինանսավորումը հարկային մուտքերի հաշվին խոսում է դրանց սոցիալական բնույթի մասին: Ըստ էության, նյութապես ավելի ապահով բնակչությունից հարկերը պետք է գանձ-

վեն ավելի մեծ չափերով, որի որոշակի մասը սոցիալական օգնության ձևով պետք է տրվի նվազ ապահով խավին: Հարկերի սոցիալական գործառնության կարևորությունը հատկապես կտրուկ աճում է տնտեսական ճգնաժամերի ժամանակ, երբ հասարակության մեծ մասը սոցիալական պաշտպանվածության կարիք է ունենում: Սեփականության, եկամուտների և գների բաշխմանը զուգընթաց շուկայական տնտեսությամբ երկրներում հարկերը համարվում են սոցիալական պայքարի առանցք: Սոցիալական առումով հատկապես անարդար են համարվում անուղղակի հարկերը՝ ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը, քանի որ դրանք ներառվելով ապրանքների ու ծառայությունների գների մեջ, նույնական են դառնում բարձր և ցածր եկամուտներով անձանց համար:

Հարկերի խթանող գործառնության կարևորությունը կայանում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ պետությունը խթանում է գիտատեխնիկական առաջընթացը (Նոու-Հաու), աշխատատեղերի ավելացումը, զբաղվածության մակարդակի բարձրացումը և այլն, ինչն էլ, իր հերթին, նպաստում է տնտեսական աճին և բնակչության կենսամակարդակի բարելավմանը:

Հարկերի բաշխիչ գործառնության արտահայտվում է նրանում, որ հարկերի օգնությամբ բյուջեում կուտակվում են դրամական միջոցներ, որոնք հետագայում ուղղվում են համապետական հիմնահարցերի լուծմանը: Հարկերի օգնությամբ պետությունը վերաբաշխում է նյութական արտադրության ձեռնարկությունների շահույթի մի մասը, ֆիզիկական անձանց եկամուտները և այն նպատակաուղղում ոչ նյութական ոլորտի զարգացմանը:

Հարկերի կարգավորող գործառնության իմաստն այն է, որ պետությունը գործելով հարկային դաշտում, ըստ հարկային քաղաքականության և օրենքների, սահմանում է հարկերի դրույքաչափեր, արտոնություններ, տույժեր, տուգանքներ, հարկման կանոններ և պայմաններ է ստեղծում տնտեսության ու դրա ճյուղերի զարգացման համար, այսինքն կարգավորում է շուկայական տնտեսությանը հատուկ հարաբերությունները:

Ընդհանրապես հարկերը իրենց կարգավորող, խրախուսիչ, բաշխիչ և գանձարանային գործառնություններով ներգործում են երկրի տնտեսական հնարավորությունների օգտագործման, տնտեսության և նրա առանձին ճյուղերի զարգացման, ինչպես նաև տնտեսավարող սուբյեկտների, այդ թվում անհատ ձեռներեցների վրա: Հարկերի աճը ստեղծում է նախադրյալներ պահանջարկի իջեցման և ներդրումների կրճատման համար: Հարկերի իջեցումը պայմաններ է ստեղծում տնտեսավարող սուբյեկտների և քաղաքացիների կողմից դրամական ազատ միջոցների աճի համար: Դա էլ նախադրյալներ է ստեղծում պահանջարկի ավելացման և կապիտալ ներդրումների աճի համար: Տնտեսագիտական գրականության մեջ հարկերի հիմնական գործա-

ռույթներին զուգահեռ հանդիպում են նաև լրացուցիչ այնպիսի գործառնություններ, ինչպիսիք են համապետական պահանջների ֆինանսավորման ֆոնդի ձևավորմանը բնակչության մասնակցության ապահովումը, բնակչության եկամուտների, սպառման մակարդակի և գույքային կացության կարգավորումը և գործունեության տարբեր ձևերի խթանումը կամ սահմանափակումը:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկերին միաժամանակ բնորոշ է և կայունություն, և ձկունություն: Ինչքան կայուն է հարկային համակարգը, այնքան ավելի հաստատ է իրեն զգում ձեռնարկատերը, քանի որ նա կարող է նախօրոք և բավականին ճիշտ հաշվարկել այս կամ այն տնտեսական որոշման, կնքված պայմանագրի կամ ֆինանսական գործարքի արդյունավետությունը: Անորոշությունը ձեռնարկատիրության թշնամին է: Ձեռնարկատիրական գործունեությունը միշտ կապված է ռիսկի հետ, այդուհանդերձ, այն կրկնապատկվում է, եթե անկայուն տնտեսական վիճակին գումարվում է հարկային համակարգի անկայունությունը՝ դրույքաչափերի, հարկման պայմանների և հատկապես հարկման սկզբունքների անընդհատ փոփոխությունը: Հարկային տոկոսադրույքների և հարկման դրույքաչափերի անորոշության պայմաններում անհնար է հաշվարկել, թե սպասվող եկամտի որ մասն է գնալու բյուջե և որ մասն է մնալու ձեռնարկատերերին:

Հարկային համակարգի կայունությունը չի նշանակում, որ հարկերի տեսակները, դրույքները, արտոնությունները և պատժամիջոցները կարող են հաստատվել մեկ անգամ և ընդմիշտ: «Քարացած» հարկային համակարգ չկա և չի կարող լինել: Ցանկացած հարկային համակարգ պետք է արտացոլի հասարակական զարգացման միտումները, երկրի տնտեսական, սոցիալ-քաղաքական իրավիճակը, կառավարության նկատմամբ բնակչության վստահության աստիճանը և այլն: Հակառակ դեպքում, հարկային համակարգը դադարում է դառնալ տնտեսության կարգավորիչ և զարգացմանը խթանիչ գործոն, մտնում է հակադրության մեջ ազգային շահերի և զարգացման օբյեկտիվ այլ պայմանների հետ: Այս հանգամանքից ելնելով, հարկային համակարգում և վարվող հարկային քաղաքականությունում կատարվում են անհրաժեշտ փոփոխություններ:

Հարկային համակարգի կայունության և արդյունավետության ապահովման համար չի կարելի հարկային համակարգում անընդհատ կատարել փոփոխություն, բացառությամբ ակնհայտ սխալների: Հարկային համակարգի կառուցվածքը (հարկերի և տուրքերի ցանկը) պետք է լինի կայուն մի քանի տարվա ընթացքում: Հարկային համակարգը կարելի է համարել կայուն և բարենպաստ ձեռնարկատիրական գործունեության համար, եթե չեն փոփոխվում հարկահավաքման գլխավոր սկզբունքները, հարկային համակարգի բաղադրիչները, առավել էական արտոնությունները և պատժամիջոց-

ները, եթե միևնույն ժամանակ հարկերի դրույքաչափերը դուրս չեն գալիս տնտեսական նպատակահարմարության սահմաններից:

Մասնակի փոփոխություններ կարելի է կատարել թեկուզ ամեն տարի, բայց միևնույն ժամանակ ցանկալի է, որ դրանք նախապես հայտնի լինեն ձեռնարկատերերին և գործեն նոր տնտեսական տարին սկսելուց մեկ ամիս առաջ: Օրինակ, տարվա բյուջեի իրավիճակը, բյուջեում դեֆիցիտի առկայությունը և դրա հնարավոր չափերը կարող են նպատակահարմար համարել շահութահարկի և եկամտային հարկի դրույքաչափերի երկու կամ երեք կետ իջեցում կամ էլ բարձրացում: Այդպիսի մասնակի փոփոխություններն, ուղղված լինելով որոշ անհետաձգելի խնդիրների լուծմանը, միևնույն ժամանակ, չեն խանգարում արդյունավետ ձեռնարկատիրական գործունեությանը: Այլ խոսքով, հարկերի կայունությունը նշանակում է որոշակի, ի դեպ, ոչ կարճ ժամանակահատվածի համար, հարկահավաքման հիմնական սկզբունքների, այդ թվում առավել նշանակալից հարկատեսակների և դրանց դրույքաչափերի փոփոխության բացառում, քանի որ դրանք հանդիսանում են ձեռնարկատերերի, ինչպես նաև ձեռնարկությունների և պետական բյուջեի միջև սահմանված փոխհարաբերությունների կայունության երաշխիք: Առավելապես, դա վերաբերում է հիմնական հարկատեսակներին՝ ԱԱՀ-ին, ակցիզային հարկին, եկամտային հարկին և շահութահարկին իսկ մնացած բոլոր հարկատեսակները կարող են և պետք է փոփոխվեն, կապված երկրում տնտեսական իրավիճակի և արտադրական հարաբերությունների կարգավորման հետ:

Գոյություն ունի կրկնակի «հարկում» հասկացությունը, որից փորձում են խուսափել հատկապես հետխորհրդային երկրները: Ջարգացած երկրներում հարկում են հիմնականում իրենց տարածքում ստացած եկամուտները: Սակայն որոշ երկրներ (ԱՄՆ, Կանադա, Ճապոնիա, Անգլիա, Ռուսաստան և այլն) հարկում են նաև իրենց ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց եկամուտները, որոնք ստացվել են արտասահմանում: Դրա հետևանքով էլ առաջանում է կրկնակի հարկումը, որից խուսափելու համար շատ երկրներ իրար միջև կնքում են պայմանագրեր, երկկողմանի համաձայնագրեր, որոնք սահմանում են ԱԱՀ-ի, ակցիզային հարկի, եկամտային հարկի գումարների գանձման կարգը: Օրինակ, անշարժ գույքի համար հարկը գանձվում է այն երկրում, որտեղ գտնվում է գույքը: Կրկնակի հարկումից խուսափելու համար կարելի է կամ մեկ երկրում կատարել հարկերի հաշվառում, վճարված մյուս երկրում կամ այդ հարկատեսակից ազատում մի երկրում և հարկի գանձում մյուս երկրում: Դա, անշուշտ, կարող է իրականացվել միայն երկկողմանի համաձայնագրի առկայության պայմաններում, որը կնքված պետք է լինի

ՄԱԿ-ի «Տնտեսական համագործակցության և զարգացման» կազմակերպության կողմից հաստատված պայմանագրի ձևին համապատասխան:

Հարկերը ունեն արտաքին դրսևորման ոչ միայն տնտեսական, այլև իրավական ձև: Այն հանգամանքը, որ հարկային հարաբերությունները շոշափում են նրա մասնակիցների տնտեսական շահերը, պետք է օրենսդրորեն ամրագրվի: Ժամանակակից պետություններում ֆինանսական իրավունքի բաղադրիչ և ինքնուրույն մաս է կազմում հարկային իրավունքը: Հարկային հարաբերությունները ֆինանսական հարաբերություններից տարբերվում են իրենց իրավաբանական և տնտեսական բովանդակությամբ, դրանց իրացման պետական ձևերով, պետական կառավարման մեջ հարկային նորմերի գործառնություններով և գույքային հարաբերությունների վերահսկողությամբ: Որպես հարկային համակարգերի գնահատման հիմնական չափորոշիչներ, մեր կարծիքով, պետք է լինեն.

- **հարկային եկամուտների բավարարության մակարդակը:** Այս ուղղությամբ հարկային համակարգի առավել ամբողջական գնահատումն ենթադրում է պետական ծախսերի և հետևաբար դրանց ֆինանսավորման համար անհրաժեշտ հարկերի արդյունավետ մակարդակի գնահատում: Հարկային եկամուտների բավարարության գնահատման լավագույն ուղին այն հարցի պատասխանն է, թե որքանով է տվյալ երկրի հարկային համակարգի միջոցով հավաքագրվող եկամուտների մակարդակը համապատասխանում համանման տնտեսական բնութագրեր ունեցող երկրներում հավաքագրվող հարկային եկամուտների մակարդակին:

- **Ֆիսկալ համակարգի կայունության աստիճանը:** Պետության ֆինանսական կայունության գնահատումը հիմնվում է բյուջետային պակասուրդի և պետական պարտքի վրա: Որպես ֆիսկալ համակարգի կայունության բնութագիր նպատակահարմար է օգտագործել կայունության ինդիկատորները: Դրանց թվում ուշագրավ է դառնում, այսպես կոչված, “հարկային ձեղքի” ինդիկատորը, ըստ որի հարկային եկամուտները պետք է ունենան այնպիսի մակարդակ, որ ապահովվի ՀՆԱ/Պետական պարտք կայուն հարաբերակցություն: Փաստացի հարկային եկամուտներ/ՀՆԱ հարաբերակցությունների տարբերությամբ էլ գնահատվում է այդ ինդիկատորի մեծությունը:

- **հարկային եկամուտների ձկունությունը:** Հարկային համակարգի կարևոր հատկանիշներից է տնտեսական աճին համընթաց հարկային եկամուտների աճ ապահովելու ունակությունը: Ավելին, օրինաչափություն է, որ տնտեսական աճին զուգընթաց պետական ծախսերը (հետևաբար և դրանց ֆինանսավորման համար անհրաժեշտ հարկային եկամուտները) աճում են ավելի մեծ տեմպով:

- **հարկային համակարգի հակացիկլայնությունը:** Որպես դրա գնահատման մոտեցում՝ առաջարկվում է գնահատել, թե որքանով են հարկային եկամուտները «շարժվում» ցիկլի հետ միևնույն ուղղությամբ (աճի փուլում աճում են, նվազման փուլում՝ նվազում):

• **հարկման կայունությունը:** Դա կարելի է գնահատել հարկային փոփոխություններով պայմանավորված փաստացի մեծությունների և տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից դրանց վերաբերյալ ակնկալվող սպասումների համեմատական վերլուծությամբ:

• **տնտեսության և տնտեսավարող սուբյեկտների վրա հարկային համակարգի ազդեցությունը:** Հարկային համակարգի կարևոր առանձնահատկություններից է դրա չեզոքությունը՝ տնտեսավարող սուբյեկտների օրինական վարքագծի վրա հնարավորինս չազդելու հատկությունը: Այս ազդեցությունը կարող է բերել տնտեսությունում տարբեր փոփոխությունների, արդյունավետության անկման և կորուստների, որոնք հայտնի են հարկման լրացուցիչ բեռ կամ հարկումից առաջացող լրացուցիչ կորուստներ անվանումներով:

• **տնտեսական աճի վրա հարկային համակարգի ազդեցությունը:**

• **հարկային բեռի բաշխման արդարությունը:** Հարկային բեռի բաշխման հորիզոնական արդարության սկզբունքը ենթադրում է, որ հավասար վիճակում գտնվող հարկատուները պետք է հարկման նպատակներով դիտարկվեն հավասար ձևով: Հորիզոնական արդարության սկզբունքը համարվում է խախտված, եթե հարկումից հետո հարկատուի տեղը եկամուտների բաշխման համակարգում փոխվել է: Հարկային բեռի բաշխման ուղղահայաց արդարության սկզբունքն ենթադրում է, որ անհավասար վիճակում գտնվող հարկատուները պետք է հարկման նպատակներով դիտարկվեն ոչ համանման ձևով: Այն փաստորեն հանգում է հարկային համակարգի միջոցով եկամուտների բաշխման անհավասարության մեղմացման գաղափարին:

• **հարկային համակարգում իրականացվող վարչարարությունը:** Դրա լավագույն գնահատականը ստվերայնությունը բնութագրող ցուցանիշն է:

Այսպիսով՝ հարկային համակարգն, ըստ էության, եկամուտների բաշխման համակարգ է իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց և պետության միջև, իսկ հարկերը պարտադիր վճարներ են, որոնք օրենքով սահմանված կարգով մուտքագրվում են համապատասխան մակարդակի բյուջեներ՝ հասարակական պահանջումների բավարարման համար: Հարկերը արտահայտում են եկամուտներ ստացող իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց պարտավորությունները մասնակցելու պետության ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորմանը: Հանդիսանալով վերաբաշխման գործիք՝ հարկերը նախատեսված են մարելու բաշխման համակարգում առաջացող ոչ ցանկալի տատանումները և աջակցելու անձանց բնակչության գործունեության որևէ ձևի զարգացմանը: Այդ իսկ պատճառով, հարկերը հանդես գալով որպես գլխավոր օղակ պետության ֆինանսական քաղաքականությունում, հետապնդում են բյուջեները եկամուտներով ապահովելու նպատակ և համարվում են պարտադիր ու անհատույց վճարներ, որոնք մուտքագրվում և օգտագործվում են պետության և հասարակության կարիքների համար:

Վարդան ԲՈՍՏԱՆՋՅԱՆ, Արթուր ԹԱԴԵՎՈՍՅԱՆ

Հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական սկզբունքները

Բանալի բառեր. հարկեր, արդյունավետություն, սկզբունքներ, խթաններ

Հարկային համակարգը եկամուտների բաշխման համակարգ է իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց և պետության միջև, իսկ հարկերը պարտադիր վճարներ են, որոնք օրենքով սահմանված կարգով մուտքագրվում են համապատասխան մակարդակի բյուջեներ՝ պահանջմունքների բավարարման համար: Հարկերը արտահայտում են եկամուտներ ստացողների պարտավորությունները մասնակցելու պետության ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորմանը: Հանդիսանալով վերաբաշխման գործիք՝ հարկերը նախատեսված են մարելու բաշխման համակարգի տատանումները և աջակցելու անձանց բնակչության գործունեության որևէ ձևի զարգացմանը:

Вардан БОСТАНДЖЯН, Артур ТАДЕВОСЯН

Основные принципы обеспечения эффективного функционирования налоговой системы

Ключевые слова. налоги, эффективность, принципы, стимулы

Налоговая система это система распределения доходов между юридическими и физическими лицами и государством, а налоги это обязательные сборы, которые должным образом и установленным законом порядком входят в бюджеты разных уровней для удовлетворения различных потребностей. Налоги отражают обязанности получателей доходов для участия в формировании финансовых ресурсов государства. В качестве инструмента для ослабления колебаний системы распределения, и поддержки развития любой формы общественной деятельности лиц.

Vardan Bostanjyan, Arthur TADEVOSYAN

Basic principles for the efficient functioning of the tax system

Keywords: tax efficiency, the principles, incentives

The tax system is a system of revenue sharing between individuals and legal entities and the state, and the taxes are mandatory fees that are properly and procedure established by law are included in the budgets of different levels to meet different needs. Taxes reflect the responsibilities of income recipients to participate in the formation of financial resources of the state. As a tool for reducing fluctuations of the distribution system, and support the development of any form of social activities of individuals.