

ԱՐՏԱՇԵՍ ԲԵԳԼԱՐՅԱՆ

ՀՀ պետական կառավարման
ակադեմիայի հայցորդ

**ՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ
ԲՆՈՒԹԱԳՐԻՉՆԵՐԸ ԵՎ ԳՈՐԾԱՌՈՒԹԱՅԻՆ
ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ ԺԱՄԱՆԱԿԱԿԻՑ
ԻՐԱՎԱԸՆԿԱԼՄԱՆ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐՈՒՄ**

Հողվածում անդրադարձ է կատարվել պետության տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության կարևորագույն բաղադրիչներից մեկի՝ հարկային քաղաքականության հիմնախնդիրների վերլուծությանը:

Կարևորելով պետության հարկային քաղաքականության և իրավական քաղաքականության հարաբերակցության հիմնախնդիրները և դրանց լուծման ուղիները, ինչպես նաև բացահայտելով հարկային քաղաքականության բնութագրիչները, տարրերն ու գործառնության ճանաչողությունը՝ հեղինակը կատարել է եզրահանգում, որ ժողովրդավարական պետության համար և հատկապես ժամանակակից իրավաբանական պայմանների համատեքստում պետության հարկային քաղաքականությունը պետք է դիտարկել ոչ միայն պետության կողմից բացառապես իր գործառնության իրագործման համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների ապահովման տեսանկյունից, այլև հարկային հարաբերությունների մյուս մասնակցի՝ հարկ վճարողի շահերի հետ պետության ֆինանսական պահանջարկների բավարարման առավել ներդաշնակ համադրության հաշվառմամբ:

Հիմնաբառեր՝ պետության հարկային քաղաքականություն, հարկային և իրավական քաղաքականության հարաբերակցություն, տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականություն, հարկային քաղաքականության բնութագրիչները, հարկային քաղաքականության տարրերը:

Ժամանակակից պետության հարկային գործունեությունն ուղղված է հենց պետության և հասարակության անդամների կենսագործունեության համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավասարակշիռ բաշխմանն ու երաշխավորմանը: Անշուշտ, հարկերի սահմանման ու գանձման գործառնությունն ինքնին էական նշանակություն ունի պետության տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության մշակման ու իրագործման շրջանակում:

Ընդ որում, պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս, թերևս արտահայտում է հանրային ոլորտում հարկման գործընթացների ու դրանց առնչությամբ իրականացվող միջոցառումների և գործողությունների միասնությունն ու լիարժեքությունը: Եվ այդ իմաստով, եթե «քաղաքականությունը պետական գործերին մասնակցությունն է, պետական գործունեության բովանդակության, առաջադրանքների, ձևերի սահմանումը», ապա արդարացի է այն պնդումը, որ «պետական ոչ մի հարց չի պահանջում այնպիսի իմաստուն և խելամիտ քննարկում, ինչպիսին է գանձման ենթակա հարկի գումարի չափի որոշման և հարկ վճարողներին թողնվող միջոցների մասին

հարցը»²:

Թեև պետական և հասարակական շահերը սկզբունքորեն չպետք է հակադրվեն միմյանց, քանի որ պետության գործունեությունն ի սկզբանե ուղղված է մարդու և քաղաքացու շահերին, այդ թվում՝ նրանց իրավունքների ու ազատությունների հարգման ու պաշտպանության երաշխավորմանը:

Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկման գործառնության իրագործման շրջանակներում ենթադրվում է, որ պետությունն անխուսափելիորեն ներխուժում է անձի մասնավոր սեփականության տիրույթ, այդ պատճառով արդյունավետ իրավական մեխանիզմների մշակումն ու ներդրումը պետք է ուղղված լինեն այդ միջամտության սահմանների ոչ այնքան սահմանափակմանը, որքան դրա կանոնակարգմանը, ինչը կարող է կատարվել միայն հարկային քաղաքականության միջոցով³:

Հետագոտության առարկա հարկային քաղաքականության և իրավական կարգավորման միջև նման դիալեկտիկական փոխկապվածության հիմքում անհրաժեշտ է նկատել, որ մի կողմից իրավական կարգավորումը հանդիսանում է հարկային քաղաքականության պաշտոնական «արտահայտությունը», իսկ մյուս կողմից հարկային քաղաքականությունը իրականացվում կամ միջնորդավոր

վում է իրավական կարգավորման արդյունքում կամ միջոցով:

Միևնույն ժամանակ, հարկային քաղաքականությունը չի կարող իրականացվել կամայականորեն՝ միայն պետության կողմից ձևակերպված նպատակների և խնդիրների «պարզ» իրավական ձևակերպման միջոցով, քանի որ անհրաժեշտ է հաշվի առնել ժամանակակից սահմանադրություն ունեցող պետություններում իրավական պետության սահմանադրական սկզբունքի պահանջները: Արդյունքում հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորումը պայմանավորված պետք է լինի հենց այդ և մի շարք այլ սահմանադրական սկզբունքներով, որոնք կանխորոշիչ նշանակություն ունեն հարկային քաղաքականության նպատակների մշակման ու խնդիրների որոշման և հարկային օրենսդրության մեջ դրանց իրականացման համար: Հակառակ դեպքում տեղիք կտրվի հարկման գործընթացին մասնակցող մարմինների լիազորությունների լուրջ չարաշահման, ինչը բացասական ազդեցություն կունենա օրինականության և օրինակարգի մակարդակի վրա ընդհանրապես:

Հետևաբար, ժամանակակից իրավաբանական պայմանների համատեքստում պետության հարկային քաղաքականությունը պետք է դիտարկել ոչ միայն պետության կողմից բացառապես իր գործառնությունների իրագործման համար անհրաժեշտ ֆինանսական ռեսուրսների ապահովման տեսանկյունից, այլև հարկային հարաբերությունների մյուս մասնակցի՝ հարկ վճարողի շահերի հետ պետության ֆինանսական պահանջումների բավարարման առավել ներդաշնակ համադրության հաշվառմամբ:

Սակայն, պետության ինքնիշխանության շրջանակում ենթադրվում է, որ հարկային քաղաքականության մշակման համար ելակետային պետք է հանդիսանան ինչպես իրավունքի և քաղաքականության, այնպես էլ հարկային իրավունքի և իրավական քաղաքականության հարաբերակցության հարցերը: Այդ հարցադրումների դիտարկումը թույլ կտա բացահայտել դիտարկվող հարկային քաղաքականության բնութագրիչները և բովանդակող տարրերը:

Անշուշտ, անհրաժեշտ է համաձայնել այն պնդմանը, որ «իրավական քաղաքականությունը հանրային մարմինների հիմնավորված, հաջորդական և համակարգված գործունեություն է, որն ուղղված է իրավական կարգավորման արդյունավետ մեխանիզմների ստեղծմանն ու իրավաբանական միջոցների քաղաքակիրթ կիրառմանը՝ նպատակ հետապնդելով հասնել մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների առավել լիարժեք

ապահովմանը, կարգապահության, օրինականության և իրավակարգի ամրապնդմանը, իրավական պետականության ձևավորմանը, ինչպես նաև հասարակության ու անհատի իրավական մշակույթի և կյանքի բարձր մակարդակի երաշխավորմանը»:

Այդուհանդերձ, չպետք է բացառել, որ իրավական քաղաքականությունը՝ որպես պետության գործունեության տեսակ, բոլոր դեպքերում կապված է ոչ միայն իրավաբանական ոլորտի հետ, այլև կոչված է՝ կառավարելու կոնկրետ երկրի իրավական գործընթացները, բարձրացնելու իրավական կարգավորվածության և կազմակերպման աստիճանը:

Ինչ վերաբերում է հարկային քաղաքականությանը, ապա այն իր յուրահատուկ տեղն ու դերն ունի ինչպես իրավական ձևերի մեջ, այնպես էլ իրավակիրառման գործընթացում: Այսպես, հարկային քաղաքականության արտահայտման իրավական մեխանիզմները հանդիսանում են որպես իրավական քաղաքականության օբյեկտ, ինչը ենթադրում է, որ իրավական քաղաքականությունը «սպասարկում է» հարկային քաղաքականությանը այնպես, ինչպես քաղաքականության մյուս «ոլորտներին»: Այդուհանդերձ, հարկային քաղաքականության և իրավական քաղաքականության համախմբման արդյունքները հետագայում դրսևորվում են հարկային օրենսդրության մեջ:

Միաժամանակ, հարկային քաղաքականությունը չի սահմանափակվում միայն իրավական կարգավորմամբ և չի նույնականացվում դրա հետ: Նախ հարկային քաղաքականությունն ի սկզբանե առաջանում է որպես տնտեսական հայեցակարգ կամ գիտականորեն հիմնավորված մոդել, որը հետագայում իրավական կարգավորման մեխանիզմների միջոցով ձեռք է բերում իր պաշտոնական արտահայտումը:

Չնայած այն հանգամանքին, որ, հարկային իրավունքի տեսանկյունից, հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման վրա քաղաքական ներգործության հիմնախնդիրները, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության իրավական բնույթի բացահայտումը թեև արդիական են, բայց քիչ հետազոտված, այնուամենայնիվ, հարկային և իրավական քաղաքականության հարաբերակցության տեսանկյունից կարևոր նշանակություն ունեն քաղաքական գործոնները, որոնք փոխկապված են հենց հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման գործընթացի հետ:

Ընդ որում, եթե իրավական քաղաքականությունը մարմնավորվում է քաղաքական փաստաթղթերում և դրանց հիման վրա ընդունվող հիմնարար իրավական ակտերում, ապա քաղաքական ծրագր-

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

րերում են ձևակերպվում պետության կողմից բարձրացված իրավական գաղափարները, որոնց սկզբնաղբյուր են հանդիսանում իրավաբանական պրակտիկայի, քաղաքական գործընթացի սուբյեկտների գործունեության վերլուծության և իրավագիտության բնագավառի հետազոտական աշխատանքների արդյունքները⁵ :

Այս առումով հատկանշական է այն, որ զարգացած տնտեսություն ունեցող երկրներում քաղաքական ծրագրերի հիմքում մատնանշվում է կայուն, իրավական, արդար, արդյունավետ և համեմատաբար ապակենտրոնացված հարկային համակարգի ձևավորումը որպես հարկային քաղաքականության առաջնահերթ խնդիր⁶ :

Բացի այդ, անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև այն դիտարկումը, որ հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման ոլորտում տնտեսական կամ իրավական գործոնների նկատմամբ քաղաքական գործոնի առաջնայնության վերապահումը մշտապես ուղեկցվում է տնտեսության քառասյին վիճակի ու ցածր արդյունավետության առկայությամբ⁷ :

Այդ դիտարկումների ներքո, կարծում ենք, արդարացի է այն տեսակետը, որ պետության հարկային քաղաքականության մշակման ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվի առնել որոշակի խումբ գործոնների առկայությունը, որպիսիք են պետության սոցիալական ու տնտեսական իրավիճակը, ինչպես նաև հասարակության մեջ սոցիալական ու քաղաքական ուժերի տեղաբաշխումը⁸ :

Քաղաքական այս գործոնների համատեքստում անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային քաղաքականությունը բովանդակում է նաև իրավական բնույթի որոշակի տարրեր, որոնք իրենց արտացոլումը պետք է գտնեն հարկային ցանկացած բարեփոխումների հայեցակարգում: Մասնավորապես խոսքը վերաբերում է.

ա) հանրային իշխանության մարմինների և հարկ վճարողների փոխհարաբերությունների հիմնական սկզբունքների սահմանմանը,

բ) հարկային այնպիսի մոդելի ուրվագծմանը, որը միջնաժամկետ և երկարաժամկետ ժամանակաշրջանում կներառի հարկերի և հարկային այլ պարտավորությունների տեսակների, դրանց դրույքաչափերի ու վճարման կարգի սահմանումը, ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարկման հարաբերակցությունը, նպատակները և բնույթը, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության տեսակները և միջոցները,

գ) ֆինանսական տարվա համար հարկ վճարողների վրա հարկային ծանրության (բեռի) չափի որոշմանը,

դ) պետական իշխանության մարմինների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների շրջանակի սահմանմանը,

ե) հարկային այնպիսի մեխանիզմների սահմանմանը, որոնք ուղղված կլինեն հարկային հարաբերությունների մասնակիցների իրավաբանական և տնտեսական հավասարության սկզբունքի արդյունավետ իրացմանը,

զ) հարկային օրենսդրության պահպանմանն ուղղված վարչարարության կամ վարչարարական միջոցառումների համակարգի բնույթին ու միջոցներին :

Հիշյալ տարրերի բովանդակային վերլուծությունից հետևում է, որ հարկային քաղաքականությունն իրականացնելիս բավարար չեն միայն քաղաքական հայտա-րարությունները և հռչակագրերը: Այստեղ անհրաժեշտ է կարևորել, որ հարկային քաղաքականության կարևոր պայման է դրա կյանությունը, կանխատեսելիությունը, համակարգվածությունը, ինչպես նաև իրավական այն միջոցների ու մեխանիզմների արդյունավետությունը, որոնց միջոցով այն արտահայտվում է:

Ակներև է, որ հարկային քաղաքականության վրա ներգործում ազդեցություն ունեն ոչ միայն հարկային իրավաստեղծ պրակտիկան, այլև հարկային հարաբերությունների շրջանակը կամ արտաքին միջավայրը: Իհարկե, եթե հարկային օրենքների ընդունման պրակտիկան կրում է առավելապես օրինաստեղծ բնույթ, ապա հարկային քաղաքականության մշակման ժամանակ պետք է հաշվառվեն արտաքին միջավայրի փոփոխումներն ու զարգացումները, ինչը ենթադրում է նպատակաուղղված, կենտրոնացված և իրավական նոր կարգավորումների բարդ գործընթացների ու ընթացակարգերի առկայություն: Արդյունքում հարկային օրենքները ձեռք են բերում արտաքին միջավայրի վրա հետազոտող ուժի վիճակ:

Այսպես, արտաքին միջավայրի հաշվառման վառ օրինակ է բերված ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 11-րդ հոդվածով ամրագրված դրույթում, ըստ որի՝ Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական կարգի հիմքը սոցիալական շուկայական տնտեսությունն է, որը հիմնված է մասնավոր սեփականության, տնտեսական գործունեության ազատության, ազատ տնտեսական մրցակցության վրա և պետական քաղաքականության միջոցով ուղղված է ընդհանուր տնտեսական բարեկեցությանը և սոցիալական արդարությանը:

Տվյալ դրույթի բովանդակության ու տրամաբանության համատեքստում պետության հարկա-

յին քաղաքականությունն ինքնին անհրաժեշտ է դիտարկել որպես տնտեսական բարեկեցությանը խթանող միջոց և սոցիալական արդարությանը երաշխիք:

Հարկային քաղաքականության առումով արդարացի է այն մոտեցումը, ըստ որի՝ որքան խոր ու ավելի բազմակողմանի է ուսումնասիրված այդ հարաբերությունների շրջանակը կամ արտաքին միջավայրը, որքանով այն արտահայտում է այդ միջավայրի հասունացած պահանջները, այնքան բարձր է հարկային բնագավառում օրինաստեղծ գործունեության մակարդակը, արդյունավետ է իրավական նորմերի ազդեցությունը, օպտիմալ է իրավական կարգավորման նպատակների և խնդիրների իրագործումը¹⁰:

Ինչ վերաբերում է հարկային քաղաքականության բնույթին և տեղին, ինչպես նաև կարգավորման այլ ոլորտների նկատմամբ տվյալ երևույթի առանձնահատկության հիմնավորմանը, անհրաժեշտ է անդրադառնալ նաև «տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականություն», «ֆինանսական քաղաքականություն» և «հարկային քաղաքականություն» հասկացությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրներին, հատկապես՝ Հայաստանի Հանրապետությունում 2015 թվականի սահմանադրական նոր կարգավորումների համատեքստում:

ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 154-րդ հոդվածի «Տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականությունը» վերտառության և 1-ին մասով ամրագրված «Կառավարությունն իրականացնում է ֆինանսատնտեսական, վարկային և հարկային միասնական պետական քաղաքականություն» դրույթի համակարգային վերլուծությունից հետևում է, որ հարկային քաղաքականությունը հանդիսանում է պետական քաղաքականության երկու ինքնուրույն, տարբեր, միաժամանակ միմյանց հետ փոխկապված ու փոխլրացնող տարրերի՝ տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղադրիչ մաս:

Միաժամանակ, անհրաժեշտ է նկատել, որ «հարկային քաղաքականություն» հասկացությունը բոլոր դեպքերում չի կարող նույնականացվել «ֆինանսական քաղաքականություն» հասկացության հետ: Իսկ կառավարության ֆինանսատնտեսական, վարկային և հարկային միասնական քաղաքականության իրականացման լիազորության սահմանումը ընդգծում է հարկային քաղաքականության համեմատաբար ինքնուրույնությունը և առանձնացվածությունը ֆինանսատնտեսական և վարկային քաղաքականությունից:

Միևնույն ժամանակ, սահմանադրական հիշ-

ատակված նորմի բովանդակությունից հետևում է նաև, որ տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության մշակման և իրացման գործառույթը դրված է բացառապես Կառավարության վրա, ինչը, մեր կարծիքով, չի նշանակում այդ քաղաքականության հակադրում դրա մաս կազմող հարկային քաղաքականությանը, այլ ընդգծում են վերջինիս համեմատաբար ինքնուրույն ուղղվածությունը և դրա գործողության ոլորտում գտնվող հարաբերությունների որոշակի յուրահատկությունը: Իհարկե, պատահական չէ այն հանգամանքի առկայությունը, որ, ինչպես Հայաստանի Հանրապետությունում, այնպես էլ աշխարհի գրեթե մեծամասնություն կազմող երկրներում ֆինանսական և հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում Կառավարությունը՝ որպես գործադիր իշխանության բարձրագույն մարմին, հանդիսանում է օրենսդրական նախաձեռնությունների իրավունքի առավել ակտիվ սուբյեկտներից մեկը:

Ակներև է, որ, ֆինանսական քաղաքականությունը ծնունդ է առնում տնտեսական հասարակական հարաբերություններից, և այդ իմաստով՝ հասարակությունը ազատ չէ քաղաքականության մշակման և անցկացման գործընթացներից, բայց առաջանալով և զարգանալով տնտեսական հիմքի վրա՝ ֆինանսական քաղաքականությունը օժտված է որոշակի ինքնուրույնությամբ, ունի զարգացման յուրահատուկ օրենքներ և տրամաբանություն: Այդ հիմնավորմամբ պայմանավորված՝ այդպիսի ինքնուրույնությունը կարող է հակառակ ազդեցություն գործել տնտեսության ու պետության ֆինանսական վիճակի վրա, ընդհանրապես, այն է՝ քաղաքական գործընթացների շրջանակում ստեղծելով ոչ միայն բարենպաստ պայմաններ տնտեսության զարգացման համար, այլև նեգատիվ պայմաններ նույն տնտեսության անկման համար¹¹:

Դիտարկելով իրավաբանական գիտության շրջանակներում ֆինանսական և հարկային քաղաքականության հիմնախնդիրները՝ ֆրանսիացի պրոֆեսոր Պ.Մ.Գոդմեն ֆինանսական, սահմանադրական և վարչարարական իրավունքների փոխկապակցվածության հետազոտության շրջանակում նշել է, որ «արդի սահմանադրական իրավունքը այլևս չի բավարարվում պետական գործունեության հանդեպ զուտ իրավաբանական մոտեցմամբ և հարստանում է քաղաքական գիտության արդյունքներով, իսկ ֆինանսական իրավունքը ժամանակակից պայմաններում արդեն իսկ ներառում է միաժամանակ ֆինանսական, բյուջետային և հարկային քաղաքականությունները»¹²:

Անշուշտ, համակարծիք լինելով այս պնդմանը, կարելի է նշել, որ մի կողմից հարկային քա-

ղաքականությունը սկիզբ է առնում սահմանադրական կարգավորումից, և կարևոր նշանակություն ունի այն, թե ինչպիսի սահմանադրական նորմերով են կարգավորվում հարկային հարաբերությունները, իսկ մյուս կողմից հարկային քաղաքականությունը կազմում է ոչ միայն ֆինանսական, այլև՝ տնտեսական քաղաքականության մաս:

Համակարծիք լինելով պրոֆեսոր Վ.Գ.Պանսկովի այն պնդմանը, որ «հարկերը հանդիսանում են տնտեսության վրա ֆինանսատնտեսական ազդեցության գործոն և տնտեսության պետական կարգավորման կարևորագույն տարր, հետևաբար պետության հարկային համակարգի ստեղծմամբ պետությունը ձգտում է օգտագործել այն որոշակի ֆինանսական քաղաքականության նպատակներով, սակայն, վերածելով այն համեմատաբար քաղաքականության ինքնուրույն ուղղության»¹³:

Մասնագիտական գրականության մեջ կան նաև այլ մոտեցումներ: Մասնավորապես հարկային քաղաքականությունը դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառում-ների ամբողջություն, որը կոչված է ձևավորելու պետության հարկային համակարգը և ուղղված է պետության ու հասարակության առանձին սոցիալական խմբերի ֆինանսական պահանջմունքների բավարարմանը, ինչպես նաև ֆինանսական ռեսուրսների վերաբաշխման միջոցով՝ երկրի տնտեսության զարգացմանը¹⁴:

Այնուամենայնիվ, ընդհանրացնելով կարելի է եզրակացնել, որ հարկային քաղաքականությունը դիտարկվում է որպես տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս և հանդիսանում է վերջինիս համեմատաբար ինքնուրույն տարր:

Անշուշտ, հարկային քաղաքականության էության ու բովանդակության բացահայտման հիմքում էական նշանակություն ունի դրա բնութագրիչների առկայությունը: Ելնելով հարկային քաղաքականությունը բնութագրող տարրերի համընդհանուր նշանակությունից՝ կարելի է առանձնացնել հետևյալ բնութագրիչները՝ տնտեսական, իրավական, գաղափարական և քաղաքական:

Որպես կանոն, հարկային քաղաքականության տնտեսական բնութագրիչը կապված է պետության տնտեսական կարիքների համար անհրաժեշտ ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման և հարկ վճարողի մասնավոր սեփականության մեջ պետության կողմից հարկային միջամտության սահմանների որոշման հետ, որն ուղղված է հարկային համակարգի, հարկման մոդելի, վճարման ենթակա հարկի հիմնական տարրերի և դրանց ապահովման ու իրացման մեխանիզմների

ձևավորմանը:

Հարկման ոլորտի հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման բնույթի և սահմանների սահմանումը, ինչպես նաև այդ հարաբերությունների վրա իրավական բնույթի ցանկացած այլ միջոցների ազդեցության կամ ներգործության հետևանքների գնահատումն ինքնին վկայում են հարկային քաղաքականության իրավական բնութագրիչի առկայության մասին:

Ինչ վերաբերում է այդ քաղաքականության գաղափարական կամ աշխարհայացքային բաղադրիչին, ապա հարկ է նկատել, որ դա կապված է հարկ վճարողների իրավագիտակցության վրա գաղափարական այնպիսի ներգործուն միջոցների առկայության հետ, ինչպիսիք են նրանց կողմից հարկ վճարելու իրավական մշակույթի ձևավորումը և հարկային օրենսդրության պահանջների պատշաճ կատարման ապահովումը:

Բացի այդ, հարկային հարաբերություններն իրենց էությանը կոնֆլիկտային բնույթ ունեն¹⁵, քանի որ դրանք մի կողմից կապված են պետության կողմից հարկի միակողմանի սահմանման ու գանձման հետ, իսկ մյուս կողմից հարկ վճարողի սեփականության մի մասի՝ որպես պետական սեփականության, հարկադիր օտարման հետ:

Ի դեպ, հաշվի առնելով նման «կոնֆլիկտայնության» մշտական առկայությունը, ակնհայտ է դառնում նաև քաղաքական գործընթացների դերակատարությունը հենց հարկային օրենսդրության վրա դրանց պոզիտիվ ու նեգատիվ ներգործության առումով: Ասվածը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ հարկային հարաբերությունները հաճախ դուրս են գալիս իրավական կարգավորման շրջանակներից, և դրանց իրականացումը պայմանավորվում է պետական իշխանության մարմինների ներկայացուցիչների քաղաքական կամքով ու վերջիններիս որոշումներով՝ անկախ այն հանգամանքից, թե, օրինակ, որևէ հարկային բարեփոխում կամ հարկի սահմանում որևէ ձևով հավանության արժանացել է արդյոք հասարակության կողմից, թե՛ ոչ:

Անշուշտ, ասվածի համատեքստում անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային քաղաքականության քաղաքական բնութագրիչն ունի յուրահատուկ նշանակություն, քանի որ դրան բնորոշ են հատկանիշներ, որոնք առանձնահատուկ են միայն հարկային հարաբերությունների մեկ մասնակցին՝ պետությանը: Տվյալ դեպքում խոսք կարող է գնալ՝ ա) պետության շահերի գերակայության մասին, բ) հարկ վճարողի իրավունքների նկատմամբ նրա հարկ վճարելու պարտականության գերակայության մասին և գ) պետության հարկային կամայա-

կանության դրսևորման մասին¹⁶: Այսինքն, հարկային քաղաքականության քաղաքական բնութագրիչը կանխորոշում է հարկային օրենսդրության համակարգի զարգացման բնույթը և հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման էությունը՝ «նպատակ – միջոցներ – արդյունք» սխեմային համապատասխան:

Հարկ է նշել, որ թեև այս բնութագրիչներն ինքնուրույն են ու փոխկապակցված, այդուհանդերձ դրանք ունեն տարբեր գործառնական իմաստ ու նշանակություն: Այսպես, պրոֆեսոր Վ.Ա.Լեբեդևի կարծիքով՝ «պետության կարիքների բավարարմանն ուղղված հարկերի սահմանմանն ու գանձման համար, բացի տնտեսական բնութագրիչից, անհրաժեշտ է նաև պարզաբանել և սահմանել հարկային քաղաքականության իրավական կողմը, թե ինչու յուրաքանչյուր քաղաքացի պարտավոր է վճարել հարկեր և ինչ է տալիս պետությանը, ի վերջո, պետությունը չի գոյատևում միայն պետության համար, այլև՝ իր անդամների կամ քաղաքացիների շահերի բավարարմանն է ուղղված հարկեր վճարելու իրավաբանական պարտականության կատարումը»¹⁷:

Այս տեսանկյունից հարկային քաղաքականության բնութագրիչների իմաստն արտահայտվում է հարկման իրավական կարգավորման արդյունավետ և կայուն մեխանիզմների ստեղծման համար անհրաժեշտ այնպիսի պայմանների ապահովման միջոցով, որոնք հիմնված կլինեն հարկման արդարության, հարկ վճարողների իրավունքների գերակայության և հանրային ու մասնավոր շահերի անվերապահ գուգակցման երաշխավորման վրա:

Միևնույն ժամանակ, հարկային քաղաքականությունը, լինելով բարդ և բազմաբաղադրիչ երևույթ, չպետք է դիտարկվի բացառապես հարկերի «պրիզմայի» միջոցով, այլ նաև դրանց գանձմանն ուղղված միջոցառումների համակարգի միջոցով:

Ընդհակառակը, օրենսդրությամբ սահմանվող հարկերը և հարկային հարաբերությունների կարգավորման հետ կապված իրավական մեխանիզմները հանդիսանում են պետության կողմից իրականացվող հարկային քաղաքականության արտացոլման արդյունք:

Հենց այս տրամաբանությամբ հարկային քաղաքականությունը առաջին հերթին դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառումների ամբողջություն, որը պետք է ուղղված լինի հարկ վճարելու պարտականության և այդ պարտականությունների իրագործման իրավական մեխանիզմների սահ-

մանմանը:

Այս առումով արդարացի է այն մոտեցումը, որ «պետության հարկային քաղաքականությունը պետության կողմից հարկման ոլորտում իրականացվող ակտերի և միջոցառումների համակարգ է, որն ուղղված է հասարակության առջև ծառայած այս կամ այն խնդրի իրականացմանը»¹⁸:

Բնականաբար, այս դիտարկումների համատեքստում հարկ է նկատել, որ ցանկացած պետության հարկային քաղաքականություն՝ որպես ֆինանսական քաղաքականության տարր, նպատակ է հետապնդում հավաքել առավելագույն հարկեր, իսկ որպես տնտեսական քաղաքականության մաս՝ խթանել տնտեսական ակտիվության բարելավում:

Հետևաբար, ելնելով հարկային քաղաքականության այս նպատակներից, առավել ընդհանուր տեսքով կարելի է ներկայացնել հարկային քաղաքականության խնդիրները, որոնք պայմանականորեն կարելի է բաժանել հետևյալ խմբերի.

ա) հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման միջոցով լուծվող խնդիրներ, որոնք համարժեք են հարկային քաղաքականության միջոցներին,

բ) իրավակիրառ պրակտիկայի արդյունքներով պայմանավորված հարկային օրենսդրության կատարելագործման ոլորտի խնդիրներ:

Այսպիսով, ընդհանրացնելով կարելի է եզրահանգել հետևյալին.

1) Ժամանակակից իրավաբանական պայմանների համատեքստում պետության հարկային քաղաքականությունն ընկալվում է որպես տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս և հանդիսանում է վերջինիս համեմատաբար ինքնուրույն տարր: Այն դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառումների ամբողջություն, որը պետք է ուղղված լինի հարկ վճարելու պարտականության և այդ պարտականությունների իրագործման իրավական մեխանիզմների սահմանմանը,

2) հարկային քաղաքականության էության ու բովանդակության բացահայտման հիմքում էական նշանակություն ունեն տնտեսական, իրավական, գաղափարական և քաղաքական բնութագրիչների առկայությունը: Ընդ որում,

• եթե հարկային քաղաքականության տնտեսական բնութագրիչը կապված է պետության տնտեսական կարիքների համար անհրաժեշտ ֆինանսական պահանջարկների բավարարման և հարկ վճարողի մասնավոր սեփականության մեջ պետության կողմից հարկային միջամտության

սահմանների որոշման հետ,

- այնուհետև՝ հարկման ոլորտի հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման բնույթի և սահմանների սահմանումը և այդ հարաբերությունների վրա իրավական բնույթի ցանկացած այլ միջոցների ազդեցության կան ներգործության հետևանքների գնահատումը մատնանշում է հարկային քաղաքականության իրավական բնութագրիչի առկայությունը,

- իսկ հարկ վճարողների իրավագիտակցության վրա գաղափարական ներգործուն միջոցների առկայությունը, այդ թվում՝ հարկ վճարելու իրավական մշակույթի ձևավորումը և հարկային օրենսդրության պահանջների պատշաճ կատարման ապահովումը կապված է այդ քաղաքականության գաղափարական կամ աշխարհայացքային քաղաքիչին,

- հարկային քաղաքականության քաղաքական բնութագրիչը կանխորոշում է հարկային օրենսդրության համակարգի զարգացման բնույթը և հարկային հարաբերությունների իրավական կարգա-

վորման էությունը՝ «նպատակ – միջոցներ – արդյունք» սխեմային համապատասխան,

3) պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես ֆինանսական քաղաքականության տարր, նպատակ է հետապնդում հավաքել առավելագույն հարկեր, իսկ որպես տնտեսական քաղաքականության մաս՝ խթանել տնտեսական ակտիվության բարելավում,

4) ելնելով հարկային քաղաքականության հիշատակված նպատակներից՝ հարկային քաղաքականությունը հետամուտ է հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման միջոցով լուծվող և իրավակիրառ պրակտիկայի արդյունքներով պայմանավորված հարկային օրենսդրության կատարելագործման ոլորտի խնդիրների լուծմանը:

¹ Ленин В.И. Поли. Собр. Соч. Т. 21, С. 447.

² Монтескье Ш. Избранные произведения. М.: 2001, С. 337.

³ Թերևս, հայ իրավագիտության մեջ առկա այն մոտեցումը, ըստ որի՝ պետությունը «հարկային քաղաքականության ասպարեզում միջոցներ է ձեռնարկում այդ քաղաքականությունն ակտիվացնելու և վերահսկողության ու հսկողության լիազորություններն ուժեղացնելու ուղղությամբ», կարծում ենք, ոչ լիարժեք է և ամբողջական չի ներկայացնում հարկային քաղաքականության էությունն ու բովանդակությունը: Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության մեկնաբանություններ, -Եր. 2010, էջ 883:

⁴ Малько А.В., Шундигов К.В. “Правовая политика современной России: Цели и средства” // “Государство и право”, 2007, №7, С. 15-22.

⁵ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект. М., 2013, С. 111.

⁶ Карасев М.Н. Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогах и сборах.

Диссерг. канд. юрид. наук, М.: 2005. С. 23.

⁷ Նույն աշխ. էջ 18.

⁸ Տե՛ս Խաչատրյան Ա.Հ. Հարկային իրավունք. Եր., 2003, էջ 252.

⁹ ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից 2015 թվականին մշակված և հանրային քննարկման ներկայացված ՀՀ հարկային օրենսգրքի նախագծի հայեցակարգում պետության հարկային քաղաքականության հիմնարար տարրեր են դիտարկվել հարկման դրույքաչափերը, հարկման բազաները, հարկային արտոնությունները և հարկի հաշվարկման ու վճարման կարգը: Անշուշտ, Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի ընդունումով պետության հարկային քաղաքականությունը կհամապատասխանի՞ արդյոք իրավական հիմնարար սկզբունքներին կամ իր արտացոլումը կգտնի՞ արդյոք հարկային օրենսդրությունում, ինչից կախված է այդ քաղաքականության արդյունավետությունը, հետևաբար նաև տնտեսական զարգացման կայունությունը և հարկային իրավակարգի պահպանման ու ապահովման մակարդակը. // www.minfin.am.

¹⁰ Керимов Д.А. “Законодательная техника”, М., “Норма”, 2010, С. 9.

¹¹ Финансы // под. ред. проф. В.М. Родионовой, М., 2009, С. 62.

¹² Годме П.М. Финансовое право, М.: 2009, С. 40.
¹³ Пансков В.Г. “Налоги и налогообложение в Российской Федерации”, М., 2011, С. 31.
¹⁴ Խաչատրյան Ա.Հ. Նշվ. աշխ., էջ 250:
¹⁵ Մանրամասն այդ մասին տե՛ս М.В. Карасева “Финансовое право - политически “напряженная” отрасль права”. // Государство и право, 2001, №8, С. 60-67.
¹⁶ Պետության հարկային կամայականությունը անխուսափելիորեն բխում է ֆինանսների ոլորտում հարաբերությունների իրավական կարգավորման պետական մենաշնորհից: Տես նաև՝ Основы налогового права. / под ред. С.Пепеляева. М.: 2005. С. 95-104.
¹⁷ Финансовое право. Лекции доцента С.-Петербургского университета В.А. Лебедева. СПб., 1882, էջ 369, 370.
¹⁸ Налоги и налоговое право // под ред. к.ю.н А.В. Брызгалина, М., 2008, С. 50.
¹⁹ ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 86-րդ հոդվածի 1-ին կետը հռչակում է, որ տնտեսական, սոցիալական և մշակութային ոլորտներում պետության քաղաքականության հիմնական նպատակն է՝ գործարար միջավայրի բարելավումը և ձեռնարկատիրության խթանումը:

Արտաթես Բեգլարյան
 Соискатель Государственной академии
 управления Республики Армения

РЕЗЮМЕ

*Характеристики налоговой политики государства и функциональное значение
 в условиях современного правового понятия*

В статье приведен анализ основных задач одного из важнейших компонентов экономической и финансовой политики государства - налоговой политики.

Придавая важность основным задачам налоговой политики государства и соотношения правовой политики, путям их решения, а также выявляя характеристики, элементы и функциональное значение налоговой политики, автор пришел к заключению, что для демократического государства и в особенности в контексте условий современного правового понятия, необходимо рассмотреть не только с точки зрения обеспечения необходимых финансовых ресурсов для реализации исключительно своих функций, но и учитывая максимально гармоничное сопоставление удовлетворения финансовых требований государства с интересами другого участника налоговых отношений – налогоплательщика.

Ключевые слова: налоговая политика государства, налоговые и правовые политические отношения, экономическая и финансовая политика, характеристики налоговой политики, элементы налоговой политики.

Artashes Beglaryan
 Applicant of the Public Administration
 Academy of the Republic of Armenia

SUMMARY

*Characteristics of tax policy of the state and functional meaning
 under conditions of contemporary legal notion*

Analysis of the main tasks of one of the most important components of economic and financial policy of the state – tax policy is presented in the article.

Making a point of the main tasks of tax policy of the state and comparison of legal policy, ways of solution as well clarifying the characteristics, elements and functional meaning of tax policy, the author came to conclusion that it’s necessary for the democratic state and particularly under the context of contemporary legal notion to examine not only from the viewpoint of necessary financial resources provision for realization of absolutely own functions, but also taking into consideration maximum harmonic comparison of meeting the financial demands of the state with interests of another participant of tax relations – the tax payer.

Keywords: tax policy of the state, tax and legal political relations, economic and financial policy, characteristics of tax policy, elements of tax policy.