

ՎԱԶԳՈՒՇ ԿՈՍՏԱՆՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության ֆինանսների նախարարության
Էրեբունու հարկային տեսչության իրավաբանական և հարկադիր
գանձումների բաժնի առաջատար մասնագետ
Հայաստանի Հանրապետության պետական կառավարման
ակադեմիայի իրավագիտության ամբիոնի հայցորդ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊԱԿԱՆ ԵՎ ՕՐԵՆՍԴՐԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Սույն հոդվածում վերլուծվել են «հարկային կարգ» և «հարկային համակարգ» եզրույթները որպես հարկային քաղաքականության անբաժանելի բաղադրիչներ, ինչպես նաև բացահայտվել են ՀՀ հարկային համակարգի առանձնահատկությունները: Իրավական տեսանկյունից առանձնակի կարևորություն է տրվել հարկային համակարգի ինստիտուցիոնալ մոտեցմանը: Այս առումով հարկային համակարգը հարկային հարաբերություններում օբյեկտիվորեն գոյություն ունեցող երևույթների, գործընթացների, կառուցակարգերի, իրավասու մարմինների ամբողջությունն է, որն ուղղակիորեն առնչություն ունի հարկերի սահմանման, ներդրման ու դադարեցման, ինչպես նաև դրանց հաշվարկման ու բյուջե վճարման հետ:

Հիմնարար քառեք- հարկային կարգ, հարկային համակարգ, հարկ, բյուջե, հարկային քաղաքականություն, ստվերային տնտեսություն, հարկային ծանրություն (բեռ), հարկային արտոնություն:

Ժամանակակից հարկային համակարգի ձևավորումը պայմանավորված է անցյալ դարաշրջանի 90-ական թվականներին Հայաստանի Հանրապետությունում «շուկայական տնտեսության» մոդելի ներդրմամբ և տնտեսությունում արմատական վերափոխումների իրականացմամբ:

Համաշխարհային տնտեսության փորձը վկայում է, որ յուրաքանչյուր երկիր ունի իր տնտեսության զարգացման՝ ժամանակի առումով «սեփական» օրինաչափությունները:

Ինչպես հայտնի է, Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի հիմնական տարրերը «ներմուծվել» են արտասահմանյան երկրների օրինակներից և հարմարացվել ազգային առանձնահատկություններին: Այս տեսանկյունից, հարկային համակարգի կառուցվածքային տարրերը լիովին բավարարում են որոշակի փորձություններով անցած համաշխարհային չափորոշիչներին: Հիշյալ հանգամանքն առնչվում է ինչպես հարկերի համակարգին, այնպես էլ հարկային օրենսդրության և մասնագիտացված հարկային ծառայության մարմինների համակարգերին:

Հարկ է նկատել, որ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության¹ մեջ ամրագրված են պետության և հասարակության կենսագործունեության համար հարկային կարգի սահմանման ու հարկային իրավակարգի ապահովման հիմունքները, հարկային համակարգի կազմակերպական հիմունքները, սահմանված են պետության մարմինների իրավական կարգավիճակն ու ընդհանուր իրավասությունները, և նախատեսված են նաև իրավա-

կան պատասխանատվության վերաբերյալ նորմեր ընդունելու լիազորությունները և այլն:

Պետության հարկային գործունեության բնագավառում հարկային կարգի սահմանումն ու հարկային իրավակարգի պահպանումը չի կարող իրականացվել առանց պետական հարկադրանքի ու իրավական պատասխանատվության ինստիտուտի:

Այս տեսանկյունից հետաքրքիր է վերլուծել «հարկային կարգ» և «հարկային համակարգ» եզրույթները որպես հարկային քաղաքականության բաղադրիչներ, և այս համակցության մեջ առանձնացնել հարկային համակարգի առանձնահատկությունները:

Իրավաբանական գիտության մեջ հարկային կարգի սահմանման մասին հարցը գործնականում քիչ է հետազոտված, սակայն պետք է նկատի ունենալ, որ այն համակարգային կազմավորում է:

Եթե ընդունում ենք, որ մարդկային կենսագործունեության ոլորտում «կարգ» հասկացության տակ հասկացվում է ինչպես այդ գործունեության կապակցությամբ ծագած հարաբերություններում տեղի ունեցող, այնպես էլ այդ ոլորտը կարգավորող կանոնների և դրանց հետ առնչվող հիմնարկությունների ամբողջությունը², և, միաժամանակ, «հարկը»՝ որպես պետության գործունեության նախապայման, միջոց, ապա կարելի է պնդել, որ հարկային կարգն այն իրավական երևույթն է, որն ուղղվում է պետության կողմից կառավարվող հարկման գործընթացի ստեղծմանը:

Բացի այդ, հարկային կարգն իրավաբանո-

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

րեն արտահայտված տնտեսական միջոցառումների այն համակարգն է, որոնց իրականացումն ուղղվում է տնտեսության հարկային կարգավորմանը: Ի վերջո, հարկային կարգը համարվում է միաժամանակ հարկման ոլորտում օրինականության ապահովման հիմնարար դրույթն ու գլխավոր երաշխիքը:

Վերը նշված հատկանիշները հնարավորություն են տալիս ձևակերպել հետևյալ բնորոշումը. «Հարկային կարգը հարկային իրավահարաբերությունների ձևավորման կազմակերպչական կանոնների և հարկման գործընթացի կառավարումն ու ղեկավարումն իրականացնող պետական իրավասու մարմինների ամբողջությունն է»:

Վերոհիշյալից բխում է, որ հարկային կարգի սահմանումով նախադրյալներ են ստեղծվում այն հասարակական հարաբերությունների համար, որոնք կարգավորվում են հարկային համակարգի կողմից:

Միաժամանակ Հայաստանի Հանրապետության ժամանակակից հարկային համակարգն ունի իր տնտեսական, քաղաքական և իրավական առանձնահատուկ բնութագրումները:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է միասնական հարկային համակարգ: «Հարկային համակարգ» հասկացության մասին, բացի նշված ձևակերպումից, այլ օրենսդրական ամրագրումներ չկան: Որպես կանոն, պետության հարկային համակարգը բարդ և միաժամանակ համալիր ու էվոլյուցիոն, դինամիկ զարգացող սոցիալական կազմավորում է, որը ձևավորվում է տնտեսական, քաղաքական և սոցիալական տարբեր պայմանների ներգործության ներքո: Հարկային հարաբերությունների բազմազանությունը հասարակության մեջ հանգեցնում է դրանց համակարգման որոշակի չափանիշների հենքի վրա: Հարկային համակարգին բնորոշ է ոչ միայն համակարգ ձևավորող տարրերի կազմի առկայությունը, այլև այդ տարրերի օրգանական ամբողջականությունն ու միասնությունը, փոխկախվածությունն ու փոխալայմանավորվածությունը և համակարգի զարգացման անընդհատությունը: Այս հանգամանքը պահանջում է, որ հարկային համակարգը հիմնվի այն հայեցակարգի վրա, որը հաշվի կառնի իրավանորմների ներդրման հետևանքները և կգտնի առաջադրված խնդիրների լուծման օպտիմալ ճանապարհները⁴:

Հարկային համակարգը հարկային հարաբերությունների ամբողջությունն ու միասնությունն է՝ հարկի սահմանման ու ներդրման, հարկային պարտավորությունների առաջացման ու կատարման, հարկային հսկողության իրականացման և

հարկային իրավախախտումների համար հարկադրանքի միջոցների կիրառման մասով:

Քանի որ միասեռ ու փոխկապակցված հարկային հարաբերությունները կազմում են հարաբերականորեն ինքնուրույն խմբեր, ուստի հարկային համակարգը, որպես իրավական կազմավորում, սահմանվում է նաև իբրև հարկերի, հարկային գործունեություն իրականացնող պետական մարմինների և հարկային օրենսդրության համակարգերի ամբողջություն:

Ակնհայտ է, որ վերոհիշյալ սահմանումը վկայում է հարկային համակարգի երեք բաղկացուցիչ տարրերի առկայության մասին: Դրանք են՝ հարկերի համակարգը, պետության հարկային գործունեություն իրականացնող մարմինների համակարգը և հարկային օրենսդրության համակարգը:

Անհրաժեշտ է նաև նկատել ևս մեկ հանգամանք, այն է՝ հարկային համակարգը նպատակաուղղված է պետության ֆինանսական գործունեության կարևոր գործընթացի իրագործմանը՝ բյուջեի եկամուտների ձևավորման և համալրման կապակցությամբ: Հարկային համակարգը բյուջետային համակարգի ենթատեքստում դիտվում է որպես պետության գոյության և հանրային շահերի պաշտպանության նախապայման:

Նման մոտեցումը հանգեցնում է հիշյալ հասկացության հաջորդ սահմանմանը, ըստ որի հարկային համակարգն ընկալվում է որպես ինքնուրույն և, միաժամանակ, ամբողջական հասարակական երևույթ, որն ուղղված է պետության կողմից ֆինանսական ու հարկային միասնական քաղաքականության իրականացմանը: Հարկ է նկատել, որ նշված քաղաքականությունը պետության տնտեսական քաղաքականության անբաժանելի մասն է, և այն իրագործվում է ֆինանսական միջոցների հավաքագրման ու բաշխման, միջնուղային ու արտաքին տնտեսական հարաբերությունների զարգացման, տնտեսության կայունացման և տնտեսական բնույթի այլ գործառնությունների օգնությամբ:

Իրավական տեսանկյունից առանձնակի կարևորություն է ստանում հարկային համակարգի քննարկման նկատմամբ ինստիտուցիոնալ մոտեցումը: Այս առումով հարկային համակարգը հարկային հարաբերությունների օբյեկտիվ գոյության հիմքում ընկած երևույթների, գործընթացների, կառուցակարգերի, իրավասու մարմինների ամբողջությունն է, որը որոշակիորեն առնչություն ունի հարկերի սահմանման, ներդրման ու դադարեցման, ինչպես նաև դրանց հաշվարկման ու բյուջե վճարման հետ:

Այն կարող է բնութագրվել ինչպես տնտեսական, քաղաքական, իրավական, սոցիալական ցուցանիշներով, այնպես էլ պետք է հենվի որոշակի

պահանջների կատարման վրա: Այսպես՝ ցանկացած հարկային համակարգ պետք է պատասխանի հետևյալ պահանջներին.

1. հարկային ծանրությունը (բեռը) անհրաժեշտ է վճարողների միջև բաշխվեն համաչափորեն,
2. յուրաքանչյուր հարկատու պետական գանձարան է վճարում հարկի արդարացի իր բաժինը,
3. հարկային համակարգի կառուցվածքը պետք է նպաստի երկրի տնտեսության կայունացման ու զարգացման պետական քաղաքականության իրականացմանը,
4. պետության միասնական տնտեսական տարածքի ձևավորման մարմնավորումը պետք է իրագործվի հարկային համակարգի միջոցով,
5. հարկման ոլորտի վարչարարության և հարկային օրենսդրության պահպանման ծախսերն անհրաժեշտ է հասցնել նվազագույնի,
6. հարկային համակարգը պետք է լինի ամբողջական, միասնական՝ դրանով իսկ ստեղծելով երաշխիքներ պետության հարկային «կամայականություններից» զերծ պահելու, հարկատուների իրավունքների պաշտպանությունն առավել արդյունավետ կազմակերպելու և հարկային օրենսդրության պարզություն մատչելիություն ապահովելու ուղղությամբ:

Հարկային համակարգի հետ առաջին հերթին սերտ կապ ունի տնտեսական արդյունավետության ցուցանիշը: Այն պայմանավորված է պետության ֆինանսական պահանջարկի և հարկ վճարողի հարկավճարունակության հարաբերականությամբ:

Վերոգրյալ համընդհանուր այս ցուցանիշի շրջանակներում առանձնացվում են հարկաունակության, հարկման առավելագույն շեմի, համախառն ներքին արդյունքի և նոր ստեղծված արժեքի նկատմամբ սահմանված հարկային ծանրության (բեռի) ցուցանիշները:

Հարկային համակարգի բնութագրման համար օգտագործվում է ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության ցուցանիշը: Այս հարաբերակցությամբ է պայմանավորված երկրի տնտեսության զարգացման վիճակի գնահատումը:

Հարկային համակարգի հաջորդ տնտեսական ցուցանիշը «պաշտոնական» տնտեսության և «ստվերային» տնտեսության հարաբերակցությունն է: Եթե «պաշտոնական» տնտեսությանն առնչվող ցուցանիշներն իրենց արտացոլումն են գտնում պետության սոցիալ-տնտեսական արդյունքների վիճակագրության ամփոփագրերում, ապա «ստվերային» տնտեսությունը գործնականում պետության կողմից չվերահսկվող վերարտադրության գործընթացն է:

Հարկային համակարգի կարևոր տնտեսա-

կան ցուցանիշներից է ներպետական և արտաքին տնտեսական գործունեությունից ստացված եկամուտների հարաբերակցությունը:

Հարկային համակարգի կազմակերպման իրավական բնույթի ցուցանիշներից իրենց կարևորությամբ առանձնանում է նաև պետական իշխանության և համայնքային մարմինների իրավասությունների հարաբերակցությունը: Այս հարաբերակցության որոշման գործընթացում դրված են հարկի սահմանման ու ներդրման իրավասությունների ամբողջական կամ մասնակի բաժանումը, հարկային արտոնությունների վերապահման լիազորությունների ամրագրումը, հարկային եկամուտների՝ ըստ հարկատեսակների, ըստ բյուջեների ամրակցման, բաշխման լիազորությունների սահմանումը և այլն:

Հայաստանի Հանրապետությունում հիշյալ մարմինների հարկային իրավասությունների հարաբերակցության օրինակ են համարվում օրենսդիր մարմնի հարկերը օրենքով սահմանելու բացառիկ իրավասությունը, գույքահարկի գծով հարկային արտոնությունների տրամադրման իրավունքների բաժանումը պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների միջև և այլն:

Այսպիսով՝ Հայաստանի Հանրապետության ժամանակակից հարկային համակարգն ունի իր տնտեսական, քաղաքական և իրավական առանձնահատուկ բնութագրումները:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է միասնական հարկային համակարգ: «Հարկային համակարգ» հասկացության մասին, բացի նշված ձևակերպումից, այլ օրենսդրական ամրագրումներ չկան:

Հարկային համակարգը հարկային հարաբերությունների ամբողջությունն ու միասնությունն է՝ հարկի սահմանման ու ներդրման, հարկային պարտավորությունների առաջացման ու կատարման, հարկային հսկողության իրականացման և հարկային իրավախախտումների համար հարկադրանքի միջոցների կիրառման մասով:

Հարկային կարգը հարկային իրավահարաբերությունների ձևավորման կազմակերպչական կանոնների և հարկման գործընթացի կառավարումն ու ղեկավարումն իրականացնող պետական իրավասու մարմինների ամբողջությունն է:

Վերոհիշյալից բխում է, որ հարկային կարգի սահմանումով նախադրյալներ են ստեղծվում այն հասարակական հարաբերությունների համար, որոնք կարգավորվում են հարկային համակարգի կողմից:

¹ Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրություն, 5 հուլիսի 1995թ., Երևան:

² Տե՛ս Ламперт Х. Социальная рыночная экономика: Германский путь. М., 1993. С.6.

³ Տե՛ս «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք 14 ապրիլի 1997թ.:

⁴ Տե՛ս Жевакин С.Н. Общие проблемы налоговой системы Российской Федерации. Государство и право. N 11, 1995. С. 75

⁵ Տե՛ս Ա.Հ. Խաչատրյան, Հարկային իրավունք, Երևան 2003թ.

⁶ «Հարկային իրավասություն» բառակապակցության տակ անհրաժեշտ է հասկանալ հարկման ոլորտում պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավասությունների ամբողջությունը:

Вазгush Костанян

Ведущий специалист отдела юридических и принудительных взысканий налоговой инспекции Эребуни министерства финансов Республики Армения.

Аспирант кафедры юриспруденции Академии государственного управления Республики Армения

РЕЗЮМЕ

Основы законодательства и организации налоговой системы Республики Армения

В этой статье проведен анализ понятий “налоговый порядок” и “налоговая система” в качестве неотъемлемой части налоговой политики, также выявлены особенности налоговой системы Республики Армения. С правовой точки зрения с особой важностью рассматривается институциональный подход налоговой системы. В этом отношении налоговая система в налоговых отношениях является целостностью объективно существующих явлений, процессов, структур, уполномоченных органов, что напрямую связано с установлением, применением и прекращением налогов, в том числе с их расчетом и уплатой в бюджет.

Ключевые слова: *налоговый порядок, налоговая система, налог, бюджет, налоговая политика, теневая экономика, налоговое обременение (груз), налоговые льготы.*

Vazgush Kostanyan

Leading Specialist of the Department of Legal and Compulsory Sanctions of Erebuni Tax Inspectorate of the Ministry of Finance of the Republic of Armenia.

Graduate student of chair of Jurisprudence of the Public Administration Academy of RA.

SUMMARY

Fundamentals of the legislation and organization of the tax system of the Republic of Armenia

In this article the concepts “Tax order” and “Tax service” are analyzed as integral parts of tax policy, also identified features of the tax system of the Republic of Armenia. From a legal point of view a special importance is given to the institutional approach of the tax system. In this regard the tax system is an integrity of phenomena, processes, structures and authorized bodies objectively existing in tax relations, which is directly connected with the establishment, implementation and termination of taxes, including their calculation and payment of the budget.

Keywords: *tax order, tax system, tax, budget, tax policy, the shadow economy, tax burden (load) tax benefits.*