ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՊԵՏԱԿԱՆ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ

ԱՐՏԱՇԵՍ ԳԱԳԻԿԻ ԲԵԳԼԱՐՅԱՆ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԱՐԴԻԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐՈՒՄ
(ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԻՐԱՎԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ)

ԺԲ.00.02 - «Հանրային իրավունք» մասնագիտությամբ իրավաբանական գիտությունների թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման

Ա Տ Ե Ն Ա Խ Ո Ս ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն

Գիտական ղեկավար՝
իրավաբանական գիտությունների
դոկտոր, պրոֆեսոր Ա.Հ. ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

ԵՐԵՎԱՆ 2017

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....4

ԳԼՈՒԽ 1.
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ. ՏԵՍԱԿԱՆ-ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

1.1. Պետության հարկային քաղաքականության բնութագրիչները և գործառութային նշանակությունը ժամանակակից իրավաընկալման պայմաններում....**17**

1.2. Հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման նշանակությունը և անհրաժեշտությունը. համեմատական-իրավական հետազոտություն.....**33**

1.3. Հարկային քաղաքականությունը որպես պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման մեխանիզմ.....**47**

ԳԼՈՒԽ 2.
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ

2.1. Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքները և դրանց նշանակությունը.....**56**

2.1.1. Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները.....**59**
2.1.2. Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները.....**63**
2.1.3. Հայաստանի Հանրապետության որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները.....**68**

2.2. Պետության հարկային քաղաքականության իրականացման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրաիրավական կարգավորումների արդիականացման պայմաններում.....**76**

ԳԼՈՒԽ 3.
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐԸ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԱՐԴԻԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐՈՒՄ

3.1. Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացները Հայաստանի Հանրապետությունում. նախադրյալները և փուլերը.....**94**

3.2. Պետության հարկային քաղաքականության և Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության հարաբերակցության ու արդյունավետության ապահովման հիմնախնդիրները սահմանադրական նոր կարգավորումների համատեքստում.....**105**

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ.....116
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....126

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Թեմայի արդիականությունը: Աշխարհի գրեթե բոլոր երկրներում, ինչպես սահմանադրական կարգավորումների մակարդակում, այնպես էլ սահմանադրական իրավունքի համակարգում հարկերի և հարկային քաղաքականության հիմնահարցերն ունեն առանցքային նշանակություն, ինչը պայմանավորված է նրանով, որ դրանց սահմանադրականացումն այլևս հանդիսանում է ժամանակակից իրավական համակարգի արդիականացման պահանջ, սահմանադրական իրողություն և մշակույթ:

Միաժամանակ, սահմանադրական կարգավորումներով են ամրագրվում հարկման ու հարկային քաղաքականության գործառութային ու կառուցակարգային սկզբունքները, հարկային համակարգերի հիմնական տարրերը, ինչը նշանակում է, որ պետության հարկային քաղաքականության վրա մշտապես առկա է Սահմանադրության ներգործուն ազդեցությունը:

ԽՍՀՄ փլուզումից հետո Հայաստանի Հանրապետությունը թևակոխեց սահմանադրական զարգացումների նոր շրջան: Հիմք ընդունելով Հայաստանի Հանրապետության 1995 թվականի Սահմանադրության 89-րդ հոդվածի 3-րդ կետով և փոփոխված Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 154-րդ հոդվածի 1-ին մասով ամրագրված նույնաբովանդակ դրույթի կարևորությունն ու նշանակությունը, ըստ որի՝ «Կառավարությունն իրականացնում է ֆինանսատնտեսական, վարկային և հարկային միասնական պետական քաղաքականություն, սկիզբ դրվեց պետական քաղաքականության առանցքային այդ ինստիտուտի սահմանադրականացման գործընթացին: 2015թ. սահմանադրական բարեփոխումները առավել հստակեցրեցին պետության տնտեսական կարգի սահմանադրական հիմունքերը, մասնավորապես՝ 11-րդ հոդվածում ամրագրելով, որ «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»: Այս հիմքի վրա պետք է այսուհետ ձևավորվեն տնտեսական հարաբերություններին առնչվող կառուցակարգերը:

Չնայած այն հանգամանքին, որ ավանդական ժողովրդավարական երկրներում արդեն վաղուց ճանաչվել են պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման նշանակությունն ու անհրաժեշտությունը, այնուամենայնիվ, այդ ինստիտուտը մշտապես կարիք ունի փոփոխվելու և արդիականացվելու՝ կապված հասարակական-քաղաքական և տնտեսական գործընթացներում տեղի ունեցող զարգացումների հետ: Անշուշտ, պետության և հասարակության սոցիալ-տնտեսական առաջընթացը նոր պահանջներ է ներկայացնում պետության հարկային քաղաքականությունն իրականացնող պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններին:

Հայաստանի Հանրապետությունում 2015 թվականին կատարված սահմանադրական բարեփոխումներից հետո էլ ավելի անհրաժեշտ ու արդիական են դարձել հարկային քաղաքականության և դրա իրականացման առանձին կառուցակարգերի սահմանադրական կարգավորումների, կազմակերպման գործընթացի ու հիմնախնդիրների համալիր գիտական ուսումնասիրությունները, այդ ինստիտուտի զարգացման հեռանկարները, առկա խնդիրների վերհանումը և դրանց լուծման վերաբերյալ սահմանադրական զարգացումների նոր պահանջներից ելնելով առաջարկությունների ներկայացումը:

Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրաիրավական կարգավորման հիմնախնդիրների հետազոտությունը ձեռք է բերել թե' տեսական և թե' գործնական մեծ նշանակություն, ինչով պայմանավորվել է ատենախոսության թեմայի ընտրությունը, նրա արդիականությունը և նշանակությունը:

Թեմայի գիտական հետազոտման աստիճանը: Ատենախոսության մեջ քննարկվել են այնպիսի հարցեր, որոնք այս կամ այն չափով արտացոլում են ստացել տարբեր հեղինակների աշխատություններում: Սակայն Հայաստանի Հանրա-

պետությունում պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնախնդիրներն առանձին համալիր գիտական քննարկման ու սահմանադրաիրավական վերլուծության առարկա չեն եղել, ինչը փորձ է արվել կատարել այս աշխատանքում:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսական հետազոտությունում **նպատակ** է դրվել իրավաբանական գիտության ընդհանուր տեսական դրույթների, հայրենական ու արտասահմանյան փորձի ամփոփման, ինչպես նաև գոյություն ունեցող պրակտիկայի հիման վրա վերհանել պետական հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնախնդիրները, ինչպես նաև այնպիսի լուծումների առաջադրումը, որոնք հնարավորություն կստեղծեն բարձրացնել հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը, հետազոտել հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման սկզբունքները և դրանց նշանակությունը և այլն:

Հետազոտության նպատակին հասնելու համար հիմնականում առաջ են քաշվել հետևյալ **խնդիրները.**

- ուսումնասիրել պետության հարկային քաղաքականության բնութագրիչները և գործառութային նշանակությունը ժամանակակից իրավաընկալման պայմաններում,

- հետազոտել հարկային քաղաքականության և պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման հարաբերակցության մեխանիզմները Հայաստանի Հանրապետությունում,

- վերլուծել հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման նշանակությունը և անհրաժեշտությունը,

- սահմանադրաիրավական հետազոտության հիման վրա բացահայտել Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքներն ու դրանց նշանակությունը,

- ուսումնասիրել պետության հարկային քաղաքականության իրականացման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրները և դրանց լուծման հնարավորությունները,

- համեմատական-իրավական հետազոտության և արտասահմանյան ու հայրենական օրենսդրությունների և պրակտիկայի վերլուծության հիման վրա վեր հանել հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման պատմա-իրավական նախադրյալները և առանձնահատկությունները Հայաստանի Հանրապետության իրավական համակարգի արդիականացման պայմանների, այդ թվում՝ սահմանադրական գործընթացների համատեքստում:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան: Ատենախոսության հետազոտության օբյեկտը Հայաստանի Հանրապետությունում պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման հիմնախնդիրներն են:

Հետազոտության առարկան են կազմում Հայաստանի Հանրապետության և արտասահմանյան մի շարք երկրների օրենսդրությունը, միջազգային իրավական ակտերը, գիտական վերլուծությունները Հայաստանի Հանրապետությունում ու մի շարք այլ պետություններում սույն ոլորտում տիրող փաստացի վիճակը:

Հետազոտության տեսական և նորմատիվ հիմքերը: Ելնելով «պետության հարկային քաղաքականություն» եզրույթի բազմակողմանիությունից՝ հետազոտության տեսական հիմք են հանդիսացել սահմանադրական և ֆինանսական իրավունքի ճյուղեր ներկայացնող հայրենական և արտասահմանյան հեղինակների, մասնավորապես՝ Ս.Ա. Ավակյանի, Կ.Վ. Արանովսկու, Մ.Բ. Բագլայի, Գ.Վ.Բարաբաշևայի, Ն.Ս.Բոնդարի, Վ.Բ. Բոստանջյանի, Ա.Վ. Բրիզգալինի, Գ.Ա.Գաջիևի, Պ.Մ.Գոդմեի, Օ.Ն Գորբունովայի, Ա.Ա. Գուրովի, Ա.Ա. Հարությունյանի, Գ.Գ. Հարությունյանի, Վ.Լ. Հարությունյանի, Տ.Վ. Հարությունյանի, Ա.Հ. Խաչատրյանի, Ն.Ի. Խիմիչևայի, Օ.Վ Օվսյանիկովի, Ս.Ս. Պեպելյաևի, Դ.Վ. Սոկոլովի, Մ.Է.Կոչերգինայի, Ա.Ն. Կոզիրևի, Ն.Մ. Կոլոսովայի, Վ.Օ. Լուչինի, Բ.Ա. Ստրաշունի, Գ.Ա. Սուքիասյանի, Բ.Ն. Տոպորնինի, Տ.Լ. Խաբրիևայի, Վ.Ե. Չիրկինի և այլոց աշխատանքները:

Հետազոտության նորմատիվ հիմք են հանդիսացել Հայաստանի Հանրապետության և արտասահմանյան երկրների սահմանադրությունները, ՀՀ հարկային օրենսգիրքը և Հայաստանի Հանրապետության այլ օրենքները, միջազգային իրավական և այլ ակտերը:

Ժամանակակից հայրենական գիտության մեջ և պրակտիկայում դեռևս չի ձևավորել ամբողջական և միասնական տեսակետ հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման և հարկային համակարգի կատարելագործման տեսանկյունից: Արդյունքում, հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության մշտական քայլերը միտված են առավելապես պետության ֆիսկալ խնդիրների լուծմանը՝ դրանով հետ մղելով սահմանադրական ռազմավարական նպատակները:

Միաժամանակ, սահմանադրական իրավունքի գիտության մեջ բավարար ուշադրություն չի դարձվել հարկային քաղաքականության ձևավորման ու իրականացման վրա սահմանադրական նորմերի ներգործության հիմնախնդիրների հետազոտությանը, այն դեպքում, երբ միջազգային առումով սահմանադրական տնտեսագիտությունն արդեն իսկ ճանաչվում է որպես գիտության ինքնուրույն ու ակտիվ զարգացող ուղղություն: Որպես կանոն, հիմնական ուշադրությունը դարձվում է միայն հարկային քաղաքականության ելակետային տարրերի՝ հարկերի սահմանման սահմանադրական դրույթների (հոդվ. 60, 185 և այլն), որոնք արտացոլված են նաև ՀՀ հարկային օրենսգրքում և Հայաստանի Հանրապետության այլ օրենքներում:

Հետազոտության հիմնախնդիրների արդիականությունն ու ոչ բավարար ուսումնասիրությունը, դրանց գործնական նշանակությունը Հայաստանի Հանրապետության պետականության զարգացման համար մատնանշում են հետագա տեսական հետազոտությունների անհրաժեշտությանն այդ ոլորտում:

Ատենախոսության մեթոդաբանական հիմքերը: Հետազոտության ընթացքում օգտագործվել են ինչպես գիտական ուսումնասիրության տրամաբանական, վերլուծական, պատմական, ընդհանրացման, ինդուկտիվ և

դեդուկտիվ մեթոդները, այնպես էլ մի շարք մասնավոր մեթոդներ՝ պատմական-իրավական և համեմատական իրավական վերլուծության: Նշված մեթոդների համակցված կիրառությունը հնարավորություն է տվել բացահայտել հետազոտության շրջանակներում կիրառվող հիմնական հասկացությունների բովանդակությունն ու առանձնահատկությունները, վեր հանել պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորումների ոլորտում առկա խնդրահարույց հարցադրումները և առաջարկել այդ հիմնահարցերի լուծման մոտեցումներ:

Ատենախոսության գիտական նորույթը: Հայաստանի Հանրապետությունում 2015 թվականի սահմանադրական բարեփոխումների համատեքստում առաջին անգամ իրավագիտական համալիր վերլուծության առարկա են դարձվում մեր երկրում հարկային քաղաքականության հիմնախնդիրները՝ առաջադրելով մի շարք հայեցակարգային մոտեցումներ, որոնք բխում են սոցիալական շուկայական տնտեսության բնույթից ու սահմանադրաիրավական նշանակությունից:

Ատենախոսությունը ներկայիս իրավաքաղաքական իրողությունների և սահմանադրական ժամանակակից կարգավորումների վերլուծության արդյունքներով Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնախնդիրների և լուծման սահմանադրաիրավական մոտեցումների համալիր հետազոտություն է, որի հիման վրա փորձ է արվել ներկայացնել այդ ոլորտի կատարելագործմանն ուղղված կոնկրետ առաջարկություններ:

Աշխատանքի շրջանակներում վերլուծվել են պետության հարկային քաղաքականության բնութագրիչները և գործառութային նշանակությունը ժամանակակից իրավաընկալման պայմաններում, հետազոտվել են այդ ինստիտուտի սահմանադրականացման պատմաիրավական նախադրյալները և փուլերը Հայաստանի Հանրապետությունում, բացահայտվել են հարկային քաղաքականության և պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման հարաբերակ-

ցության հիմնախնդիրներն ու դրանց մեխանիզմների իրականացման առանձնահատկությունները, հիմնավորվել են հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման դերը և նշանակությունը, դրանց նորովի ընկալման ու կիրառության միտումները, ինչպես նաև ներկայացվել են Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքների հիմնական բովանդակությունն ու նշանակությունը՝ սահմանադրական նոր զարգացումների համատեքստում:

Աշխատանքի շրջանակներում նաև ուսումնասիրվել են պետության հարկային քաղաքականության իրականացման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրները, բացահայտվել դրանց պատճառները, ինչպես նաև ներկայացվել են դրանց լուծման վերաբերյալ կառուցակարգային առաջարկություններ:

Աշխատանքում բացահայտվել են նաև հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման կառուցակարգերի զարգացման արդի միտումները 2015 թվականի սահմանադրական նոր կարգավորումների համատեքստում: Արդյունքում՝ կատարվել են ոչ միայն տեսական եզրահանգումներ, այլև ներկայացվել են հարկային քաղաքականության կատարելագործման վերաբերյալ մի շարք գործնական առաջարկություններ:

Պաշտպանության ներկայացվող դրույթները: Ելնելով առաջադրված նպատակներից և դրանցից հետևող խնդիրներից՝ պաշտպանության են ներկայացվում հետևյալ հիմնական դրույթները.

1. Ատենախոսությամբ հիմնավորված է այն դիրքորոշումը, ըստ որի՝ Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական նոր կարգավորումների շրջանակում (Սահմանադրության հոդվ. 3, 11, 60, 154 և այլն) հարկեր վճարելու սահմանադրական պարտականության կատարման և հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացման ներդաշնակ համադրության հիմքում ընկած է, այսպես կոչված, «հիբրիդային» մոտեցումը, այսինքն, մի դեպքում՝ պետության հարկային քաղաքականությունը կրում է ազատական

(լիբերալ) բնույթ, երբ հանրային իշխանությունը սահմանափակված է հարկ վճարողի գործունեությանը միջամտելուց՝ առաջնայնությունը վերապահելով վերջինիս իրավունքի գերակայության սկզբունքի իրացմանը, իսկ մեկ այլ դեպքում՝ այն ունի «էթատիստական» (պետական) նշանակություն, երբ հարկային իրավահարաբերություններում առաջնայնությունն այնուամենայնիվ վերապահվում է նախ և առաջ պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման համար անհրաժեշտ հարկերի գանձմանը:

2. Կարևորելով այն հանգամանքը, որ պետության ինքնիշխան իրավունքները բխում են պետական ինքնիշխանության իրավաբանական բովանդակությունից և միաժամանակ դիտարկվում վերջինիս բովանդակության տարր, ատենախոսությամբ հիմնավորվում է ինքնիշխան պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական այն սկզբունքների համալիրը, որոնք ուղղված են հարկային քաղաքականության ոլորտում պետության ինքնիշխան իրավունքի իրացմանը և մատնանշում պետության հարկային քաղաքականության իրականացման շրջանակներն ու նշանակությունը, դրանք են՝ ա) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում միասնական հարկային պետական քաղաքականության իրականացման երաշխավորումը, բ) պետության հարկային սահմանադրական միասնական իրավակարգի սահմանումը, գ) Ազգային ժողովի և համայնքի ավագանու միջև հարկերի սահմանման ու հարկային լիազորությունների տարանջատումը, դ) Հայաստանի Հանրապետությունում պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից տեղական հարկերի սահմանման և հարկման ոլորտում համատեղ փոխգործակցությունը:

3. Բացահայտելով Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության և արդարության սահմանադրական սկզբունքների նշանակությունը, հետազոտության արդյունքներով հիմնավորվել է, որ այդ սկզբունքների իրացումն ուղղված է մարդու արժանապատիվ կյանքի և ազատ զարգացման պայմանների երաշխավորմանն ու ապահովմանը, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության այնպի-

սի մոդելի երաշխավորմանը, երբ հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների կատարման ու պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման միջև կբացառվի որևէ կոնֆլիկտային իրավիճակ:

4. Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորումների համատեքստում և հարկային քաղաքականության միասնականության ու պետության կողմից հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի պաշտպանության երաշխավորման տեսանկյունից (Սահմանադրության հոդվ. 3, 5, 6, 10, 39, 59, 60, 75 և այլն), աշխատանքում հիմնավորվել է, որ ՝ **ա)** օրենքի առջև հարկ վճարողների հավասարության սահմանադրական սկզբունքի իրացումն ենթադրում է ոչ միայն հարկ վճարելու համընդհանրություն ու համապարտադիրություն իրավաբանական հավասարության մեջ գտնվող անձանց համար, այլ նաև՝ այդ հավասարության համար անհրաժեշտ որոշակի պայմանների երաշխավորում, **բ)** հարկային օրենքների սահմանադրականության կանխավարկածի սահմանադրական սկզբունքի նշանակությունը պայմանավորված չէ միայն հարկային օրենքների՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հանգամանքով: Այն նաև պետք է բովանդակի պետության և քաղաքացու փոխադարձ պատասխանատվության շրջանակներն ու սահմանի իրավունքի գերակայության պայմաններում այդ օրենքների կենսագործման պայմանները, ինչպես նաև երաշխավորվի անօրինական և չհրապարակված օրենքներով հարկեր սահմանելու և ոչ իրավաչափ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու գործողություններից հարկ վճարողի պաշտպանությունը, **գ)** հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորման ու պետական պաշտպանության սահմանադրական սկզբունքի նշանակությունն ու իրացումը ենթադրում է, որ՝ պետությունը ոչ միայն ճանաչում և հարգում է հարկ վճարողների իրավունքներն ու ազատությունները, այլև՝ որպես պոզիտիվ պարտավորություն, երաշխավորում է հանրային իշխանության մարմինների մասնակցությունը նրանց իրավունքների

ու շահերի պաշտպանությանը, այդ թվում՝ հարկային գործուն կառուցակարգերի, ընթացակարգերի և հսկողության իրականացման միջոցով:

5. Կարևորելով Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման ոլորտում հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարության հանրային նշանակությունը, որը, մի կողմից, կոչված է երաշխավորելու տեղական ինքնակառավարման մարմինների ազատությունն ու ինքնուրույնությունը, իսկ մյուս կողմից՝ համայնքներին ապահովելու ֆինանսական օժանդակություն կամ «պետական պատերնալիզմ», ատենախոսությունում բացահայտվել են այդ եզրույթների էությունն ու բովանդակության շրջանակները: Մասնավորապես, եթե «հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարություն» եզրույթը մատնանշում է պետության հարկային քաղաքականության համակարգում տեղական ինքնակառավարման մարմինների սոցիալական դերն ու նշանակությունը, իսկ «տեղական ինքնակառավարման ազատությունն ու ինքնուրույնությունը» սահմանում է հարկման ոլորտում տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավական պատասխանատվության և ֆինանսական պահանջմունքների հարաբերակցության շրջանակները, ապա «պետական պատերնալիզմը» ենթադրում է հարաբերությունների այնպիսի համակարգի առկայություն, որտեղ հանրային իշխանությունները բավարարում են բնակիչների պահանջմունքները՝ վերջիններիս վարքագծի կանոններ սահմանելու դիմաց:

6. Բացահայտելով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման անհրաժեշտությունը, ինչպես նաև պետության քաղաքականության այդ ձևին սահմանադրական առանձնահատուկ կարգավիճակ հաղորդելու կարևորությունը, հետազոտության արդյունքներով հիմնավորվել է, որ այն պայմանավորված է մի շարք հանգամանքներով. ա) հարկը՝ որպես ինքնիշխան պետության կարևորագույն ու անբաժան հատկանիշ, ունի ելակետային դերակատարում հենց հարկային քաղաքականության համար, բ) հարկային քաղաքականությունը՝ որպես պետության գործադիր իշխանության

առանցքային գործառույթ, ուղղակիորեն հարաբերակցվում է կամ առնչվում է անհատի և պետության փոխհարաբերությունների հետ, գ) մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորան համար որոշակի հնարավորությունների ընձեռնումը փոխպայմանավորված է պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետությամբ, ինչն իր հերթին դիտարկվում է որպես պետության, հասարակության և քաղաքացու տնտեսական շահերի հարաբերական հավասարակշռվածության ապահովման աղբյուր:

7. Ատենախոսության մեջ հիմնավորվել է այն գաղափարը, որ հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացի թույլատրելիության սահմանները սահմանափակվում են այդ ինստիտուտի նկատմամբ պետության և սահմանադիրի պոզիտիվ իրավունքի ճանաչմամբ, ինչը նշանակում է, որ Հայաստանի Հանրապետության համար առաջնայինը տվյալ քաղաքականության այն սահմանների սահմանումն է, որոնք անհրաժեշտ են սոցիալական շուկայական տնտեսակարգ ունեցող պետության ինքնիշխանության նյութական ապահովումն երաշխավորելու, պետության կողմից սեփական հարկերի սահմանման ու հարկային ինքնուրույն քաղաքականության իրականացման ինքնիշխան իրավունքների իրացման հարաբերակցությունն ապահովելու, ինչպես նաև մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանությունը սահմանադրական մակարդակում երաշխավորելու համար:

8. Միաժամանակ, հաշվի առնելով այն, որ հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմքում ընկած է ոչ միայն կառավարության լիազորությունների շրջանակի սահմանումը, այլև՝ մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորման միջոցի և պետության, հասարակության ու քաղաքացու տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման հիմնարար նշանակությունը, աշխատանքում հիմնավորվել են հետևյալ դիրքորոշումները, որ. ա) շուկայական հարաբերությունների պայմաններում պետությունը սահմանափակված է հարկ

վճարողի հարկային պարտականությունների կատարման շրջանակներով, ինչն ենթադրում է, որ հարկային քաղաքականության իրականացումով պետությունը պետք է օգտագործի այնպիսի կառուցակարգեր, որոնք բացառապես պոզիտիվ ներգործություն պետք է ունենան հարկ վճարողների տնտեսական գործունեության վրա, բ) պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես երկրում սոցիալական ու տնտեսական իրավիճակի բնութագրիչ, ուղղված է պետության քաղաքական գործունեության մեջ տարերայնության ու կոնֆլիկտայնության նվազմանը, ինչը ենթադրում է, որ հարկային որևէ բարեփոխում ընդհանրացված ձևով պետք է ընկալել որպես երկրում առկա տարբեր շահերի բավարարման ու հավասարակշռման գործընթացների կանոնակարգում, գ) պետության հարկային քաղաքականության նպատակներից է՝ ոչ միայն հարկային պարտավորությունների կատարման իրավակարգի ապահովումը, այլև՝ այդ քաղաքականության ներգործությամբ ձևավորված տնտեսական հարաբերությունների համակողմանի գնահատումը:

Ատենախոսության գիտատեսական ու գործնական նշանակությունը: Ատենախոսության գիտատեսական ու գործնական նշանակությունը կարևորվում է նրանով, որ դրանում կատարված վերլուծությունների արդյունքում արված եզրահանգումները կարող են օգտագործվել «Սահմանադրական իրավունք», «Հարկային իրավունքի սահմանադրահիրավական ժամանակակից հիմնախնդիրները» դասընթացներում ու հետագա գիտական հետազոտություններում, ինչպես նաև բոլոր այն դասընթացներում, որոնց հետազոտության առարկան որևէ կերպ առնչվում է պետության հարկային քաղաքականության հետ:

Միաժամանակ, առկա հիմնախնդիրների առնչությամբ կատարված վերլուծությունները, ներկայացված առաջարկություններն ու դրանց կապակցությամբ բերված հիմնավորումները կարող են նպաստել իրավաստեղծ գործունեության իրականացմանը՝ ՀՀ Սահմանադրության հենքի վրա պետության հարկային քաղաքականության իրականացման օրենսդրության բարեփոխումների ընթացքում, ինչպես նաև օրենսդրական մեկնաբա-

նությունների, կրթական, մեթոդական ու գիտագործնական նյութերի և գրականության մշակմանն ու նախընտրելի իրավական մշակույթի ձևավորմանը:

Հետազոտության արդյունքների փորձարկումը: Ատենախոսությունը պատրաստվել է ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիայում, որտեղ ներկայացվել են զեկույցներ, գիտական հոդվածներ, հետազոտություններ, կազմակերպվել են քննարկումներ, կլոր սեղաններ ու խորհրդակցություններ: Աշխատանքի հիմնական դրույթներն արտացոլված են հրատարակված մենագրությունում և գիտական մի շարք հոդվածներում, տարբեր խորհրդաժողովների, գիտաժողովների սեմինարների և տարատեսակ այլ ձևաչափերով կազմակերպված քննարկումների ընթացքում ներկայացված ելույթներում, զեկուցումներում ու այլ աշխատանքներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը: Ատենախոսությունը բաղկացած է բովանդակությունից, ներածությունից, երեք գլուխներից, դրանցում ներառված յոթ ենթագլուխներից, եզրակացությունից և օգտագործված գրականության ցանկից:

ԳԼՈՒԽ 1.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ. ՏԵՍԱԿԱՆ-ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

1.1. Պետության հարկային քաղաքականության բնութագրիչները և գործառութային նշանակությունը ժամանակակից իրավաընկալման պայմաններում

Ժամանակակից պետության գործունեությունը դրսևորվում է որոշակի քաղաքական գործընթացների միջոցով: Ընդ որում, եթե պետական կառավարման արդյունավետությունը պայմանավորված է առավելապես պետության գործունեության նպատակների ու խնդիրների հստակ առաջադրմամբ, ապա դրանց իրագործելիությունը հանդիսանում է նույն պետության կողմից իրականացվող քաղաքականության հետևանք[1]:

Անշուշտ, յուրաքանչյուր պետություն շահագրգռված է նրանում, որ այդ խնդիրների իրագործմանն ուղղված ցանկացած գործողություն որևէ կերպ հավանության արժանանա պետության ու հասարակության փոխգործակցության արդյունքում: Դա ենթադրում է նաև, որ եթե պետության գործողություններն իրականացվում են պետական և հասարակության շահերի պահպանմամբ, ապա այդ հանգամանքն ինքնին վկայում է ժողովրդավարական արժեքների առկայության մասին:

Նման մոտեցումն ակներև է հատկապես պետության հարկային գործունեության ոլորտում, որն ուղղված է հենց պետության և հասարակության կենսագործունեության համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավասարակշիռ բաշխմանն ու երաշխավորմանը: Անշուշտ, հարկերի սահմանման ու գանձման գործառույթն ինքնին էական նշանակություն ունի

[1] «Քաղաքականություն» եզրույթը բովանդակային առումով փոխկապակցվում է պետության գործունեության բոլոր ոլորտների հետ, որի հիմնական ուղղությունների և իրականացման միջոցների ու կառուցակարգերի միջոցով են իրագործվում պետության գործառույթները:

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»[2], ապա արդարացի է այն պնդումը, որ՝ «պետական ոչ մի հարց չի պահանջում այնպիսի իմաստուն և խելամիտ քննարկում, ինչպիսին է գանձման ենթական հարկի գումարի չափի որոշման և հարկ վճարողներին թողնվող միջոցների մասին հարցը»[3]:

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

Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկման գործառույթի իրագործման շրջանակներում ենթադրվում է, որ պետությունն «անխուսափելիորեն ներխուժում է» անձի մասնավոր սեփականության տիրույթ, այդ պատճառով արդյունավետ իրավական կառուցակարգերի մշակումն ու ներդրումը պետք է որ ուղղված լինեն այդ միջամտության սահմանների ոչ այնքան սահմանափակմանը, որքան դրա կանոնակարգմանը, ինչը կարող է կատարվել միայն հարկային քաղաքականության միջոցով[4]:

---

[2] Տե՛ս. **Ленин В.И.** Поли. Собр. Соч. Т. 21, էջ 447.

[3] Տե՛ս. **Монтескье Ш.** Избранные произведения. М.: 2001, էջ 337.

[4] 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

Հետազոտության 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 միջնորդավորվում 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 է 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 բացասաբար ազդեցություն կունենա օրինականության և օրինակարգի մակարդակի վրա ընդհանրապես:

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

բովանդակությունը: Տե՛ս նաև Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության մեկնաբանություններ, Եր., 2010, էջ 883:

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 պնդման հետ, 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 և անհատի իրավական մշակույթի և կյանքի բարձր մակարդակի երաշխավորմանը»[5]:

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 կառուցակարգերը հանդիսանում են որպես իրավական քաղաքականության օբյեկտ, ինչը ենթադրում է եզրակացնել, որ իրավական քաղաքականությունը «սպասարկում է» հարկային

[5] Տե՛ս. **Малько А.В., Шундиков К.В.** "Правовая политика современной России: Цели и средства" // Государство и право, 2007, №7, с. 15-22

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 և առաջ, հարկային քաղաքականությունն ի սկզբանե առաջանում է որպես տնտեսական հայեցակարգ կամ գիտականորեն հիմնավորված մոդել, որն 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 է, 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, մյուս կողմից, քաղաքական ծրագրերում են ձևակերպվում պետության կողմից բարձրացված իրավական գաղափարները, որոնց սկզբնաղբյուր են հանդիսանում իրավաբանական պրակտիկայի, քաղաքական գործընթացի սուբյեկտների գործունեության վերլուծության և իրավագիտության բնագավառի հետազոտական աշխատանքների արդյունքները[6]:

[6] Տե՛ս. **Карасева М.В.** Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект. М., 2013, с. 111.

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 խնդիր[7]:

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 քաոսային վիճակի ու ցածր արդյունավետության առկայությամբ[8]:

Այդ դիտարկումների լույսի 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 տեղաբաշխումը[9]:

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

---

[7] Տե՛ս. **Карасев М.Н.** Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогак и сборах. Диссерт. канд. юрид. наук, М.: 2005. Էջ 23.

[8] Նույն աշխ. էջ 18.

[9] Տե՛ս. **Խաչատրյան Ա.Հ.,** Հարկային իրավունք. Եր., 2003, էջ 252:

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[10]:

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

---

[10] 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.

Ակներև է, որ հարկային քաղաքականության վրա ներգործուն 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 հետազդող ուժի վիճակ:

Այսպես, արտաքին միջավայրի հաշվառման ակնառու 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 հարկային քաղաքականությունն ինքնին անհրաժեշտ է դիտարկել որպես տնտեսական բարեկեցությունը խթանող միջոց և սոցիալական արդարության երաշխիք:

Հարկային քաղաքականության առումով՝ արդարացի է այն մոտեցումը, ըստ որի, որքան խորն ու ավելի բազմակողմանի է ուսումնասիրված այդ հարաբերությունների շրջանակը կամ արտաքին միջավայրը, որքանով է այն արտահայտում այդ միջավայրի հասունացած պահանջները, այնքան բարձր է հարկային բնագավառում օրինաստեղծ գործունեության մակարդակը, այնքան

արդյունավետ են իրավական նորմերի ազդեցությունը, այնքան օպտիմալ է իրավական կարգավորման նպատակների և խնդիրների իրագործումը[11]:

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 քաղաքակա-նությունից:

[11] Տե՛ս. **Керимов Д.А.,** Законодательная техника, М., 2010, էջ 9.

Միևնույն ժամանակ, սահմանադրական հիշատակված 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 քաղաքականության հետ, 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 օրենս-դրական նախաձեռնությունների իրավունքի առավել ակտիվ սուբյեկտներից մեկը:

Ակներև է, որ, մի կողմից, ֆինանսական քաղաքականությունը ծնունդ է առնում տնտեսական հասարակական հարաբերություններից և այդ իմաստով՝ հասարակությունը ազատ չէ քաղաքականության մշակման և անցկացման գործընթացներից, իսկ, մյուս կողմից, 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 համար[12]:

[12] Տե՛ս. Финансы // под. ред. проф. В.М. Родионовой, М., 2009, էջ 62.

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»[13]:

Անշուշտ, համակարծիք լինելով այս պնդման հետ, կարելի է նշել, որ, մի կողմից, հարկային քաղաքականությունը 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 պնդման հետ, 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»[14]:

Միևնույն ժամանակ, մասնագիտական գրականության մեջ կան նաև այլ մոտեցումներ: Մասնավորապես, հարկային քաղաքականությունը դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառումների ամբողջություն, որը կոչված է ձևավորելու պետության հարկային համակարգը և ուղղված է պետության ու հասարակության առանձին

[13] Տե՛ս. **Годме П.М.** Финансовое право, М.: 2009, էջ 40.
[14] Տե՛ս. **Пансков В.Г.** Налоги и налогообложение в Российской Федерации, М., 2011, էջ 31.

սոցիալական խմբերի ֆինանսական պահանջմունքների բավարարմանը, ինչպես նաև ֆինանսական ռեսուրսների վերաբաշխման միջոցով երկրի տնտեսության զարգացմանը[15]:

Այնուամենայնիվ, ընդհանրացնելով կարելի է եզրակացնել, որ հարկային քաղաքականությունը դիտարկվում է որպես տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս և, միևնույն ժամանակ, 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 ու խնդիրներից, 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 տնտեսական գործունեությանը պետության կողմից հարկային միջամտության սահմանների որոշման հետ, որն ուղղված է հարկային համակարգի, հարկման մոդելի, վճարման ենթակա հարկի հիմնական տարրերի և դրանց ապահովման ու իրացման կառուցակարգերի ձևավորմանը:

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

Ինչ վերաբերում է այդ քաղաքականության գաղափարական կամ աշխարհայացքային բաղադրիչին, ապա հարկ է նկատել, որ դա կապված է հարկ

[15] Տե՛ս. **Խաչատրյան Ա.Հ.** նշվ. աշխ., էջ 250:

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 էությամբ կոնֆլիկտային բնույթ ունեն[16], քանի որ դրանք, մի կողմից, կապված են պետության կողմից միակողմանիորեն հարկի սահմանման ու գանձման հետ, իսկ մյուս կողմից՝ հարկ վճարողի սեփականության մի մասի՝ որպես պետական սեփականություն, 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

[16] Մանրամասն այդ մասին տես՝ **М.В. Карасева** "Финансовое право - политически "напряженная" отрасль права". // Государство и право, 2001, №8 էջ 60-67.

կամայականության դրսևորման մասին[17]: 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, բայց, միևնույն ժամանակ, դրանք ունեն տարբեր գործառնական իմաստ ու նշանակություն: Այսպես, պրոֆեսոր Վ.Ա.Լեբեդևի կարծիքով՝ «պետության կարիքների բավարարմանն ուղղված հարկերի սահմանման 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»[18]:

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 զուգակցման երաշխավորման վրա:

Միևնույն ժամանակ հարկային քաղաքականությունը, լինելով բարդ և բազմաբաղադրիչ երևույթ, չպետք է դիտարկվի բացառապես հարկերի

---

[17] Պետության հարկային կամայականությունը անխուսափելիորեն բխում է ֆինանսների ոլորտում հարաբերությունների իրավական կարգավորման պետական մենաշնորհից: Տես նաև՝ Основы налогового права. / под ред. **С.Пепеляева.** М.: 2005. էջ 95-104.

[18] Տե՛ս. Финансовое право. Лекции доцента Санкт-Петербургского университета В.А. Лебедева. СПб., 1882, էջ 369, 370.

«պրիզմայի» միջոցով, այլ նաև դրանց գանձմանն ուղղված միջոցառումների համակարգի միջոցով:

Ընդհակառակը, օրենսդրությամբ սահմանվող հարկերը և հարկային հարաբերությունների կարգավորման հետ կապված իրավական կառուցակարգերը 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 կառուցակարգերի սահմանմանը:

Այս առումով արդարացի է այն մոտեցումը, որ «պետության հարկային քաղաքականությունը դա պետության կողմից հարկման ոլորտում իրականացվող ակտերի և միջոցառումների համակարգ է, որն ուղղված է հասարակության առջև կանգնած այս կամ այն խնդիրների իրականացմանը»[19]:

Բնականաբար, այս դիտարկումների համատեքստում հարկ է նկատել, որ ցանկացած պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես ֆինանսական քաղաքականության տարր, նպատակ է հետապնդում հավաքագրել առավելագույն հարկեր, իսկ, որպես տնտեսական քաղաքականության մաս՝ խթանել տնտեսական ակտիվության բարելավմանը[20]:

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

---

[19] Տե՛ս. Налоги и налоговое право // под ред. к.ю.н А.В. Брызгалина, М., 2008, էջ 50.

[20] 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:

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 հետևյալը.

1) ժամանակակից իրավաընկալման պայմանների համատեքստում պետության հարկային քաղաքականությունն ընկալվում է որպես տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս և միևնույն ժամանակ հանդիսանում է վերջինիս համեմատաբար ինքնուրույն տարր: Միաժամանակ այն դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառումների ամբողջություն, որը պետք է ուղղված լինի հարկ վճարելու պարտականության կատարման իրավական կառուցակարգերի 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 պահանջմունքների 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 և ներգործության հետևանքների գնահատումը մատնանշում է հարկային քաղաքականության իրավական բնութագրիչի առկայության մասին,

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 բաղադրիչի հետ,

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

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

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:

1.2. Հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման նշանակությունը և անհրաժեշտությունը. համեմատական-իրավական հետազոտություն

Աշխարհի գրեթե բոլոր երկրներում, ինչպես սահմանադրական կարգավորումների մակարդակում, այնպես էլ սահմանադրական իրավունքի համակարգում հարկերի և հարկային քաղաքականության հիմնահարցերն ունեն առանցքային նշանակություն: Առանձին պետությունների սահմանադրական կարգավորումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ գրեթե բոլոր երկրներում հարկերին և հարկային քաղաքականությանը վերաբերող նորմերի սահմանադրականացումն ինքնին կրում է զանգվածային բնույթ:

Այնուամենայնիվ, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ սահմանադրական կարգավորումներով են ամրագրվում նաև հարկման ու հարկային քաղաքականության ինստիտուցիոնալ սկզբունքները, հարկային համակարգերի հիմնական տարրերը, ինչը նշանակում է, որ ակներև է որևէ պետության հարկային քաղաքականության վրա սահմանադրության ներգործուն ազդեցությունը:

Կարևորելով միջազգային փորձի նշանակությունը, անդրադառնանք առանձին երկրներում հարկային քաղաքականությանն առնչվող սահմանադրական կարգավորումների համալիր և համեմատական հետազոտությանը:

Ինչպես արդարացիորեն նշել է ֆրանսիացի իրավագետ Պոլ Մ. Գոդմեն, «Ֆինանսական (հարկային) և սահմանադրական իրավունքների միջև կապը սերտ է, ինչը արտահայտվում է նրանով, որ եթե, մի կողմից, սահմանադրության նորմերով սահմանվում են հարկերի և հարկային քաղաքականության բովանդակային սահմանները, ապա, մյուս կողմից, ֆինանսահարկային երևույթներն ուղղակի և ներգործուն ազդեցություն ունեն հենց սահմանադրական ռեժիմի վրա»[21]:

Վկայակոչելով 1949 թվականի Գերմանիայի Դաշնային Հանրապետության Հիմնական օրենքը և Ֆրանսիայի 1958 թվականի Սահմանադրությունը, պրոֆեսոր Պոլ Մ.Գոդմեն նաև նշել է, որ դրանք բովանդակում են ոչ միայն հարկային համակարգի բաժիններ, այլև սահմանվում են պետության և վարչատարածքային միավորների միջև հարկերի ձևավորման ու բաշխման, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության սահմանադրական հիմունքները, հարկերի մասով բյուջեի կազմման ու կատարման հաշվետվության ընթացակարգերը սահմանող սկզբունքները, հարկերի և հակային օրենքների քվեարկման ընթացակարգերի հիմնական կանոնները[22]:

---

[21] Տե՛ս. **Годме П.М.** Նույն աշխ., էջ 27-28:
[22] Տե՛ս. **Годме П.М.** նույն աշխ., էջ 29:

Ավելին, Կանադայի Սահմանադրությունը սահմանելով հարկման ոլորտում դաշնային և մարզային մարմինների լիազորությունների շրջանակը, դաշնային խորհրդարանին վերապահել է օրենքով հարկեր սահմանելու լիազորությունը և արգելել «գանձել դրամական միջոցներ ինչ-որ եղանակով կամ որևիցե հարկման համակարգով» (1867 թվականի Սահմանադրական ակտի 91-րդ հոդված)[23]:

Ընդ որում, ի տարբերություն դաշնային մարմինների, մարզային մարմիններն, եթե ուղղակի հարկեր սահմանելու մասով ունեն որոշակի լիազորություններ, ապա անուղղակի հարկերի սահմանման մասով այդպիսի իրավասության մասին խոսք չի կարող գնալ (Կանադայի Սահմանադրության 92-րդ հոդված)[24]:

Սակայն, ինչպես արդարացիորեն նշել է պրոֆեսոր Լ.Ն.Լիկովան, «Կանադայի փորձը ցույց է տալիս, որ անգամ սահմանադրական նման տարաբնույթ ընկալումները կամ ձևակերպումների ոչ հստակությունը ոչ միշտ կարող է հանգեցնել դաշնային և մարզային մարմինների լրազորությունների հակադրմանը, ավելին, դարավոր ավանդույթների առկայությունը և այդ մարմինների միջև փոխհամաձայնեցված գործողությունների համակարգվածությունը կոչված են կանխել հակամարտությունը»[25]:

Անշուշտ, կանադական հարկային նման քաղաքականության իրականացման շրջանակներում հարկման ոլորտում համեմատաբար անկախ լիազորությունների սահմանման հետևանքով կարող է ձևավորվել այնպիսի իրավիճակ, երբ դաշնային և մարզային մարմինները կարող են հարկման միևնույն օբյեկտի նկատմամբ սահմանել տարբեր հարկեր, ինչը արդյունավետ հարկային համակարգի հետ անհամատեղելի է: Այսպես, օրինակ, միևնույն հարկման օբյեկտի նկատմամբ դաշնային մակարդակում կարող է սահմանվել ավելացված արժեքի հարկ, իսկ մարզային մարմինների կողմից՝ վաճառքից

[23] Տե՛ս. Конституции зарубежных государств. М, 2014, էջ 522:
[24] Տե՛ս. Նույն աշխ., էջ 325:
[25] Տես՝ **Л.Н. Лыкова.** Налоги и налогообложение в России. М.: 2011. էջ 87:

հարկ, կամ, և՛՛ դաշնային, և՛ մարզային մակարդակներում եկամտահարկի ու շահութահարկի սահմանումը և այլն[26]:

Նշված խնդրի ենթատեքստում արդարացի է այն մոտեցումը, ըստ որի՝ սահմանադրության կայունությունը չի ենթադրում միայն դրա դրույթների, հատկապես առանձին հոդվածների և իրավական նորմերի անփոփոխելիություն, ինչպես նաև հասարակական հարաբերությունների սահմանադրաիրավական կարգավորման պահպանում, այլ այն չպետք է բացառի նաև սահմանադրական նորմերի համաչափ կիրառումը՝ ի նպաստ քաղաքացիների շահերի հավասարակշռվածության երաշխավորման[27]:

ԱՄՆ-ի Սահմանադրությունը նույնպես ամրագրում է հարկային քաղաքականության առանցքային ու հիմնական այնպիսի սկզբունքներ, ինչպիսիք են՝ բնակչության թվին համապատասխան նահանգների միջև ուղղակի հարկերի բաշխումը (Սահմանադրություն հոդվ. 1, բաժին 2, կետ 3), պետության ողջ տարածքում բոլոր հարկերի, տուրքերի և ակցիզների հարկման ու գանձման միատեսակությունը (հոդ. 1, բաժին 8, կետ 1), Միացյալ Նահանգների ընդհանուր բարօրության համար հարկային քաղականության իրականացումը և այլն[28]:

Բելգիայի Սահմանադրությունում (1831թ.) «Սահմանադրական ֆինանսներ» բաժնի V մասում ամրագրված են հարկային քաղաքականության մի շարք սահմանադրական սկզբունքներ: Այդպիսիք են, օրինակ՝ «ոչ մի հարկ հօգուտ պետության չի կարող կայացվել այլ կերպ, քան օրենքով», կամ, «դաշնության սուբյեկտների և համայնքների հարկերը սահմանվում են դեկրետներով կամ այլ իրավական ակտերով, որոնք ընդունվում են օրենքներին համապատասխան» (հոդ. 170), կամ, «սահմանադրորեն արգելված է որևէ հարկային արտոնության սահմանումը», կամ, «ցանկացած բացառություն կամ հարկային բեռի թեթևացում պետք է օրինական հիմք ունենա» (հոդ. 172, կամ,

[26] Տես՝ Налогообложение и распределение налоговых полномочий между провинциальным и федеральным уровнями государственной власти // Федерализм в сотрудничестве. М.: 2010. էջ 142

[27] Տես՝ Федерализм: теория, институты, отношения (сравнительно-правовое исследование) под ред. акад. Б.Н. Топорнина, М., 2011. էջ 200.

[28] Տես՝ Конституция США. М.: 2012. էջ 9.

տեղական հարկերը կարող են ներդրվել միայն տեղական ներկայացուցչական մարմինների կողմից (հոդվ. 173) և այլն:

Շվեյցարիայի Համադաշնության Սահմանադրությամբ ամրագրվել են հարկային քաղաքականության իրականացման այնպիսի կարևոր սկզբունքներ, ինչպիսիք են՝ հարկման համընդհանությունը ու համաչափությունը, հարկ վճարողի տնտեսական հնարավորություններով պայմանավորված հարկումը, կրկնակի հարկման բացառումը և այլն (հոդվ. 127, պարբ. 2 և 3), հարկերի հավաքագրումն ու բաշխումը (հոդվ. 128) և այլն:

Հարկային քաղաքականության առանցքային հարցադրումներից է հարկ վճարելու պարտականության սահմանման և հարկային օրինականության երաշխավորման սահմանադրական ամրագրման կարևորությունը[29]: Ժամանակակից արտասահմանյան երկրների սահմանադրություններում համապատասխան նորմերի համակարգային վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ գրեթե բոլոր երկրներում առկա է նման սահմանադրական կարգավորում, որը որպես կանոն ներառված է մարդու և քաղաքացու հիմնական իրավունքների ու պարտականությունների շարքում:

Մասնավորապես, Ռուսաստանի Դաշնության Սահմանադրությունում այդ պարտականությունն ամրագրված է «Մարդու և քաղաքացու իրավունքներն ու ազատությունները» գլխում (հոդ. 57), Ճապոնիայի Սահմանադրությունում՝ «Ժողովրդի իրավունքներն ու պարտականությունները» գլխում (հոդ. 30), Չինաստանի Սահմանադրությունում՝ «Քաղաքացու հիմնական իրավունքներն ու պարտականությունները» (հոդ. 56):

---

[29] Այս կապակցությամբ անհրաժեշտ է կարևորել ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 2014 թվականի ապրիլի 2-ի ՍԴՈ-1142 որոշմամբ արտահայտված իրավական դիրքորոշումը, որի տրամաբանությունից բխում է հետևյալը. հարկ վճարողի որևէ սուբյեկտիվ իրավունքի և հարկերի վճարման սուբյեկտիվ պարտականության իրականացումը չի կարող տեղի ունենալ կամայական ձևով, և նման մոտեցումն ինքնանպատակ չէ, քանի որ ցանկացած սուբյեկտիվ իրավունք, այդ թվում՝ հարկերի վճարման սուբյեկտիվ պարտականություն առնչվում է այլոց իրավունքներին և պարտականություններին, ինչպես նաև սահմանադրորեն պահպանվող այլ արժեքներին և կարող է խոչընդոտել դրանց իրականացումը կամ խախտել դրանք: Տե՛ս. http://www.concourt.am.

Մյուս կողմից, հարկերի բացառապես օրենքով սահմանումը ենթադրում է նաև հարկային օրինականության երաշխավորումը սահմանադրական մակարդակում: Դա նշանակում է, որ հարկերի ներդրումը, հաշվարկումը և գանձումն իրականացվում է օրենքով սահմանված կամ նախատեսված կարգով:

Այսպես, Հնդկաստանի Սահմանադրության տրամաբանության շրջանակում շրջանառվում է հարկային օրինականություն եզրույթը, ինչը նշանակում է, որ հարկերի սահմանումը, հաշվարկումը, գանձումը և հարկային քաղաքականությունն իրականացվում են բացառապես օրենքի հիման վրա, և ոչ մի հարկ չի որոշվում և չի գանձվում այլ կերպ, քան օրենքի ուժով (հոդվ. 265):

Կամ, Իսպանիայի Սահմանադրության 31-րդ հոդվածով ամրագրված նորմի բովանդակությունից բխում է, որ յուրաքանչյուր ոք՝ իր տնտեսական հնարավորություններին համապատասխան, պետք է մասնակցի հասարակական ծախսերի կատարմանը արդարացի հարկային համակարգի միջոցով, որը հիմնվում է հավասարության և պրոգրեսիվ հարկման սկզբունքների վրա, որտեղ հարկումը ոչ մի դեպքում չպետք է կրի բռնագրավման կամ հարկադրման բնույթ: Նույն Սահմանադրության 133-րդ հոդվածը սահմանում է, որ հարկեր սահմանելու իրավունքը պատկանում է բացառապես պետությանը և կատարվում է օրենքի հրապարակումով:

Իսկ Ռուսաստանի Դաշնության Սահմանադրության 75-րդ հոդվածի համաձայն՝ դաշնային բյուջե գանձվող հարկերի համակարգը, ինչպես նաև հարկման ու գանձման ընդհանուր սկզբունքները Ռուսաստանի Դաշնությունում որոշվում են դաշնային օրենքով[30]:

Շվեյցարիայի Համադաշնության Սահմանադրությամբ կարևորվում է հարկային քաղաքականության ու հարկման օրինականությանության սկզբունքի ամրագրումը: Այսպես, Սահմանադրության 127-րդ հոդվածի (պարբ. 1) համաձայն՝ «հարկերի, հարկ վճարողների շրջանակը, ինչպես նաև՝ հարկման

[30] Տես՝ **Козырин А.Н.** Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: 2007. էջ 5, 14-15, 89, 104:

առարկան ու դրույքաչափերը ընդհանուր գծերով ենթակա են կարգավորման միայն օրենքով»[31]:

Բացի այդ, սահմանադրական օրենսդրության ժամանակակից զարգացումներում նկատվում է հարկային հարաբերությունների ավելի ամբողջական ու լիարժեք իրավակարգավորման միտում, ինչն իր արտացոլումն է գտնում պետությունների հարկային քաղաքականությունում: Օրինակ, Իտալիայի Սահմանադրության 53-րդ հոդվածը սահմանում է, որ «բոլորը պարտավոր են մասնակցել պետական ծախսերին՝ իրենց հարկային հնարավորություններին համապատասխան: Հարկային համակարգը կառուցվում է պրոգրեսիվ հարկման սկզբունքի վրա»:

Իսպանիայի Սահմանադրության 31-րդ հոդվածում սահմանված է. «յուրաքանչյուր ոք պետք է մասնակցի հանրային ծախսերին՝ իր տնտեսական հնարավորություններին համապատասխան արդարացի հարկման ու հարկային քաղաքականության միջոցով, որը հիմնվում է հավասարության և պրոգրեսիվ հարկման սկզբունքների վրա և որը (հարկումը) ոչ մի դեպքում չպետք է կրի բռնագրավման բնույթ»:

Հունգարական Հանրապետության Սահմանադրության §70-ի համաձայն՝ «յուրաքանչյուր քաղաքացի իր եկամուտների և գույքային վիճակին համապատասխան, պարտավոր է մասնակցել հարկերի վճարմանը»:

Պետության հարկային քաղաքականությանն ուղղված սահմանադրական ամրագրումներն իրենց արտացոլումն են գտել նաև Բոսնիայի և Հերցեգովինայի Սահմանադրությունում, որի 8-րդ հոդվածը սահմանում է պետության ֆինանսական ու հարկային քաղաքականության օրինականության և դաշնային բնույթի համընդհանրության սկզբունքները:

Հիշատակված երկրների սահմանադրական նորմերի վերլուծության արդյունքները վկայում են, որ սահմանադրական ժամանակակից զարգացումներում էլ ավելի է նկատվում հարկերի ու հարկային

[31] Տե՛ս Конституции зарубежных государств: Сост. проф. В.В. Маклаков. М.: 2013, էջ 323:

քաղաքականության սահմանադրական լիարժեք կարգավորման միտում, ինչն իր արտացոլումն է գտնում պետության հարկային քաղաքականությունում:

Ներկայումս առանձին երկրներում սահմանադրական օրենսդրության զարգացումներում համընդհանուր ճանաչում է գտել այն հանգամանքը, որ սահմանադրական նորմերի մի մասն անմիջականորեն ձևակերպում է պետության հարկային քաղաքականությունը, որոշում վերջինիս իրականացման հիմնական սկզբունքները: Այդ կարգավորմանը նվիրվում են սահմանադրության ամբողջ գլուխները կամ նրանց բաժինները, որոնցով կանոնակարգվում են բյուջետային և հարկային հարցերը: Այսպես, օրինակ, հարկային քաղաքականության ընդհանուր գծերն այս կամ այն տեսքով ամրագրված են Հունաստանի Սահմանադրության 6-րդ «Հարկադրումը և պետական ֆինանսների կառավարումը» գլխում, Իսպանիայի Սահմանադրության 7-րդ «Տնտեսությունն ու ֆինանսները» բաժնում, Ճապոնիայի Սահմանադրության 7-րդ «Ֆինանսներ» գլխում, Թուրքիայի Սահմանադրության 73 հոդվածում և այլն:

Հարկ է նկատել, որ պետությունների սահմանադրություններում հարկային քաղաքականության իրականացման սկզբունքների ամրագրումը վկայում է ոչ միայն հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորումների անհրաժեշտության, այլև՝ հարկային վճարումներին ու նրանց հետ առնչվող իրավական հարաբերություններին հատուկ նշանակություն տալու մասին: Դա պայմանավորված է նախ և առաջ, հանրության ու պետության շահերի բավարարմանն ուղղված հարկերի ձևավորման ու գանձման անհրաժեշտությամբ, ինչպես նաև երկրում սոցիալ-տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման գործընթացներում պետության դերակատարությամբ:

Միաժամանակ, սահմանադրական այդպիսի կարգավորումների համատեքստում նկատվում է նաև հարկային քաղաքականության և պետության հիմնական այլ բնութագրիչների փոխկապվածությունը: Ընդ որում, եթե պետության հարկային քաղաքականությունն արտացոլում է սահմանադրության

նորմերով սահմանված պետության իրավական բնութագրիչների ողջ համախումբը, ապա դրանք գործում են իրավական համակարգի հետ միասնականության և փոխկապակցվածության շրջանակներում[32]:

Այնուհետև, դիտարկելով որպես հանրային տնտեսական հարաբերությունների վրա ազդող հիմնարար գործոն, հարկային քաղաքականությունն անուղղակիորեն ներգործում է մարդկանց կենսագործունեության բոլոր այլ ոլորտների վրա և արդյունքում շոշափում է հենց պետության սահմանադրական տնտեսական հիմքերը, մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների ողջ համակարգը: Այս կտրվածքով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական բնույթը խտացված տեսքով ի հայտ է գալիս քաղաքական իշխանության և տնտեսական ազատության, հարկային հարաբերություններում հանրային և մասնավոր շահերի հավասարակշռման հիմքում[33]:

Հարկ է նշել, որ տարբեր երկրների սահմանադրական նորմերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ ժամանակակից պայմաններում հարկային ոլորտի բարեփոխումներն ամբողջ ծավալով ուղղված են հարկային քաղաքականության իրավական կարգավորման կատարելագործմանը:

Այսպես, պրոֆեսոր Գ.Պ. Տոլստոպյատենկոն, եվրոպական պետությունների սահմանադրական և հարկային իրավունքի նորմերի համեմատական իրավական հետազոտությունների հիման վրա եզրակացնում է, որ սահմանադրությունները բովանդակում են նորմեր, որոնք որոշում են հարկային քաղաքականության նորմատիվային կարգավորումը, և որը բազային է հանդիսանում ոչ միայն հարկային օրենսդրության մշակման համար (նյութական և դատավարական), այլև՝ սահմանում պետության հարկային գործունեության

[32] Տես՝ **Тихомиров Ю.А.** Теория закона. М.: 2009. էջ 77.
[33] Տե՛ս **Խաչատրյան Ա.Հ.** Նույն աշխ., Եր., 2003, էջ 243.

իրավական հիմունքները, կենտրոնական և տեղական մարմինների իրավազորությունները հարկային հարաբերությունների ոլորտներում[34]:

Միաժամանակ, ժամանակակից սահմանադրական օրենսդրության զարգացման մեջ, արտասահմանյան երկրների սահմանադրություններում նկատվում է հարկային քաղաքականության և պետության հիմնական բնութագրչների փոխկապվածությունը: Բացի այդ, հարկերի և հարկային քաղաքականության նման փոխկապվածության պայմաններում վերջինիս իրագործման հիմքում ընկած է հարկման սոցիալական, տնտեսական և քաղաքական այնպիսի հայեցակարգ, որն ամրագրվում է պետության հարկային օրենսդրությամբ: Այդ պատճառով տարբեր պետությունների հարկային քաղաքականությունները տարբերվում են միմյանցից: Դրա հետ մեկտեղ պարզորոշ կերպով երևում է հարկային քաղաքականության ընդհանուր հիմունքների առկայությունը, որոնք համընդհանուր են, միաժամանակ, միանման ու համադրելի:

Պետության հարկային քաղաքականությունը նաև արտացոլում է Սահմանադրության կողմից հռչակված ժողովրդավարական, ինքիշխան, իրավական ու սոցիալական պետության իրավական բնութագրիչների ողջ համախումբը, որը գործում է հարկային քաղաքականության միասնականության և հարկային համակարգի տարրերի հետ փոխկապակցված ձևով[35]:

Ելնելով վերն առաջարկված մոտեցումից, ցանկացած պետության հարկային քաղաքականություն իրենից ներկայացնում է այնպիսի տարրերի ընդհանրացում, որոնք բնութագրում են պետության հարկային գործունեությունը՝ որպես ինստիտուցիոնալ երևույթի և սահմանադրական իրավունքի օբյեկտի ամբողջականության համատեքստում:

Արտասահմանյան երկրների սահմանադրական իրավունքի զարգացման ժամանակակից միտումները նաև վկայում են, որ սահմանադրական կարգավորումներում ավելի ընդհանրական ու նշանակալից են դառնում այն

---

[34] Տե՛ս **Толстопятенко Г.П.** Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2011. էջ 94.

[35] Տե՛ս **Тихомиров Ю. А.** Теория закона. М.: 2011, էջ 77.

նորմերը, որոնք արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական ոգին, ինչը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ գնալով ավելի ակնհայտ է դառնում շուկայական հարաբերություններում պետության և անհատի շահերի հավասարակշռվածության որոնման սահմանադրական ապահովման անհրաժեշտությունը: Նման անցման նախադրյալ է հանդիսանում ինքնիշխան, ժողովրդավարական, սոցիալական, իրավական պետության սահմանադրական սկզբունքների արտացոլումը պետության հարկային քաղաքականության իրականացման որոշակի ժամանակահատվածում:

Պետք է հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ արտասահմանյան երկրների սահմանադրական իրավունքի զարգացումներում ավելի մեծ տեսակարար կշիռ են ձեռք բերում այնպիսի նորմերի ամրագրումը, որոնք արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական ոգին: Այդ իմաստով ավելի ակնհայտ է դառնում շուկայական հարաբերություններում պետության և անհատի շահերի հավասարակշռության որոնման սահմանադրական ապահովման անհրաժեշտությունը: Նման անցման նախադրյալ է հանդիսանում Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային քաղաքականությանը վերաբերող 2015 թվականի սահմանադրական կարգավորումները:

Այսպես, ժամանակակից հարկային քաղաքականությունը պետք է մեկնաբանել որպես պետության տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս, ինչը բխում է ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի բովանդակությունից, ըստ որի՝ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է վճարել օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր, կատարել պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ, ինչպես նաև 154-րդ հոդվածի տրամաբանությունից, որն ուղղված է այնպիսի հարկային համակարգի ստեղծմանը, ինչը կխթանի երկրի ազգային հարստության կուտակմանն ու

արդյուավետ օգտագործմանը, պետության և հարկ վճարողի շահերի ներդաշնակեցմանը և դրանով իսկ ապահովելով հասարակության սոցիալ-տնտեսական առաջընթացը:

ՀՀ Սահմանադրության հիշատակված 3, 60 և 154-րդ հոդվածներով ամրագրված նորմերի համալիր վերլուծության արդյունքները համադրելով արտասահմանյան երկրների սահմանադրությունների նույնաբովանդակ նորմերի հետ, կարելի է եզրակացնել, որ Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական նորմերին բնորոշ է հարկեր վճարելու սահմանադրական պարտականության կատարման և հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացման միջև ներդաշնակ համադրման, այսպես կոչված, «հիբրիդային» մոտեցումը, այսինքն, մի դեպքում, հարկային քաղաքականությունն ունի **ազատական** (լիբերալ) բնույթ, երբ պետությունը սահմանափակված է հարկ վճարողների գործունեությանը միջամտելուց՝ առաջնայնությունը վերապահելով վերջիններիս իրավունքի գերակայության սկզբունքին, իսկ մեկ այլ դեպքում՝ «**էթատիստական» (պետական)** նշանակություն ունի, երբ հարկային իրավահարաբերություններում առաջնայնությունը վերապահվում է նախ և առաջ պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման համար անհրաժեշտ հարկերի գանձմանը:

Այստեղից, սահմանադրական իրավունքի գիտության խնդիրը, մեր կարծիքով, նախ և առաջ, պետք է դրսևորվի նրանում, որպեսզի որոշի այդ ընդհանուր բնութագրերը և ձևակերպի ժամանակակից հարկային քաղաքականության տեսական մոդելը՝ հետագայում այդ մոդելը համալրվելով քաղաքական, իրավաբանական, սոցիալ-տնտեսական բովանդակությամբ:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային քաղաքականության կատարելագործումը պետք է ուղղված լինի սահմանադրական նորմերի իրացմանը՝ պետության հարկային գործունեության արդյունավետ փոխակերպման մեխանիզմների ստեղծման և օպտիմալ հարկային ռեժիմի ապահովման միջոցով: Իսկ այդ հարաբերակցության հիմքում ընկած է

պետության ու հարկ վճարողի օրինական շահերի հավասարակշռության ապահովումը, որին միտված պետք է լինի Սահմանադրության բոլոր հոդվածների հետևողական ու անմիջական իրագործումը:

Ակնհայտ է, որ հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորումների՝ որպես պետական կառավարման իրականացման եղանակի արդյունավետությունը կարելի է ապահովել միայն այն ժամանակ, երբ հարկային օրենքների ընդունումը և դրանց կիրառումը կերաշխավորվեն սահմանադրական նորմերի պահանջների հաշվառման պարագայում:

Այսպիսով, ցանկացած պետության հարկային քաղաքականություն կարող է դիտարկվել ոչ միայն սահմանադրական կարգավորումների ինքնուրույն տարր, այլև՝ որպես պետության հարկային գործունեությունը բնութագրող տարրերի ընդհանրացման ինստիտուցիոնալ համակարգ, որը պետք է ընկալվի որպես սահմանադրական իրավունքի օբյեկտ:

Ընդհանրացնելով վերը շարադրվածը, կարելի է բնորոշել հարկային քաղաքականությունը որպես պետական միջոցառումների այնպիսի համակարգ, որը պետք է ծառայի հանրային նպատակներով հարկերի սահմանմանը, ներդրմանն ու հարկմանը նպատակաուղղված գործունեությանը: Եվ, քանի որ հարկային քաղաքականությունը պայմանավորված է պետության զարգացման առանձնահատկություններով, ուստի այն փոփոխուն է և մշտապես ենթակա է նաև ընթացիկ սոցիալ-տնտեսական իրողությունների ներգործության:

Միաժամանակ, ժամանակակից պետության հարկային քաղաքականությունը կարելի է ընկալել որպես փոխկապակցված այնպիսի իրավահարաբերությունների համախումբ, որն ուղղված է սահմանադրական նորմերով ամրագրված պահանջների իրագործմանը՝ պետական ու համայնքային բյուջեների համալրմանն ու պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարմանը:

Այսպիսով, ընդհանրացնելով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորումների համակարգային հետազոտության և

համեմատական-իրավական վերլուծության արդյունքները և կարևորելով միջազգային փորձի նշանակությունը, կարելի է ներկայացնել հետևյալ եզրահանգումները.

Ա) Արտասահմանյան երկրների սահմանադրական օրենսդրության ժամանակակից զարգացումներում նկատվում է հարկային հարաբերությունների ավելի ամբողջական ու լիարժեք իրավակարգավորման միտում, ինչն իր արտացոլումն է գտնում պետությունների հարկային քաղաքականությունում: Դա վերաբերում է հարկային քաղաքականության առանցքային հարցադրումներից մեկին՝ հարկ վճարելու պարտականության սահմանմանն ու հարկային օրինականության երաշխավորման սահմանադրական ամրագրմանը, հարկերի բացառապես օրենքով սահմանմանն ու հարկային օրինականության սահմանադրական երաշխավորմանը, հարկային քաղաքականության ու պետության հիմնական բնութագրչների փոխկապվածությանը, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության սահմանադրական հիմունքների առկայությանը:

Բ) Ցանկացած պետության հարկային քաղաքականություն իրենից ներկայացնում է այնպիսի տարրերի ընդհանրացում, որոնք բնութագրում են պետության հարկային գործունեությունը՝ ինստիտուցիոնալ երևույթի և սահմանադրական իրավունքի օբյեկտի ամբողջականության համատեքստում: Այդ առումով, արտասահմանյան երկրների սահմանադրական իրավունքի զարգացման ժամանակակից միտումները վկայում են, որ սահմանադրական կարգավորումներում ավելի ընդհանրական ու նշանակալից են դառնում այն նորմերը, որոնք արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական ոգին, ինչը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ գնալով ավելի ակնհայտ է դառնում շուկայական հարաբերություններում պետության և անհատի շահերի հավասարակշռվածության որոնման սահմանադրական ապահովման անհրաժեշտությունը:

Գ) ՀՀ Սահմանադրության հիշատակված 3, 60 և 154-րդ հոդվածներով ամրագրված նորմերի և արտասահմանյան առանձին երկրների

սահմանադրությունների նույնաբովանդակ նորմերի համադրված ու համալիր վերլուծության արդյունքները վկայում են, որ Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական նորմերին բնորոշ է հարկեր վճարելու սահմանադրական պարտականության կատարման և հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացման միջև ներդաշնակ համադրման այսպես կոչված «հիբրիդային» մոտեցումը, այսինքն, մի դեպքում, հարկային քաղաքականությունն ունի **ազատական** (լիբերալ) բնույթ, երբ պետությունը սահմանափակված է հարկ վճարողների գործունեությանը միջամտելուց՝ առաջնայնությունը վերապահելով վերջիններիս իրավունքի գերակայության սկզբունքին, իսկ մեկ այլ դեպքում՝ «**էթատիստական**» **(պետական)** նշանակություն ունի, երբ հարկային իրավահարաբերություններում առաջնայնությունը վերապահվում է նախևառաջ պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման համար անհրաժեշտ հարկերի գանձմանը:

1.3 Հարկային քաղաքականությունը որպես պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման մեխանիզմ

Պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման համակարգում առանձնահատուկ տեղ ունեն հարկերը և հարկային քաղաքականությունը որպես շուկայական տնտեսության առանձնահատուկ ու հիմնարար բաղկացուցիչ:

ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 11-րդ հոդվածով ամրագրված նորմի տրամաբանությունից հետևում է, որ սոցիալական շուկայական տնտեսությունը պետական քաղաքականության միջոցով ուղղված է ընդհանուր տնտեսական բարեկեցությանը և սոցիալական արդարությանը: Թերևս դա վերաբերում է նաև հարկային քաղաքականությանը, որը կարելի է բնութագրել որպես պետության տնտեսական միասնական տարածքում հարկման ընդհանուր գործընթացը կառավարող գործունեություն:

Անշուշտ, անհրաժեշտ է նկատել, որ պետության և հարկ վճարողի միջև հարկային հարաբերություններում հարկային քաղաքականության միջոցով բացահայտվում է ոչ միայն հարկման գործընթացի արդյունավետությունը, այլև՝ տնտեսական այն իրողությունները, որոնք ուրվագծում են պետության, հասարակության և անհատի իրավունքների ու շահերի պաշտպանվածության աստիճանը: Բնականաբար, այստեղ խոսքը գնում է հարկման ոլորտում պետության տնտեսական անվտանգության մասին, որը պայմանականորեն անվանենք հարկային անվտանգություն[36]:

Միաժամանակ, անհրաժեշտ է նշել, որ սույն հետազոտության շրջանակում համակողմանի ու համալիր վերլուծության խնդիր չի առաջադրվել դիտարկել պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման ընդհանուր մեխանիզմները, այլև հիմնական շեշտադրումը կատարվել է այդ մեխանիզմներից մեկի՝ հարկային քաղաքականության և հարկային անվտանգության փոխառնչությունների և հարաբերակցության սահմանների վրա:

Այս խնդրի լուծման մեջ հարկային քաղաքականության դերի լրիվ ու պարզորոշ պատկերացման համար կարևորվում է հարկման ոլորտում տնտեսական անվտանգության կամ հարկային անվտանգության վրա նախ և առաջ այդ քաղաքականության ազդեցության հիմնախնդիրների հետազոտությունը:

ՀՀ Նախագահի 2007 թվականի փետրվարի 7-ի ՆՀ-37-Ն հրամանագրով հաստատված Հայաստանի Հանրապետության ազգային անվտանգության ռազմավարությամբ, որպես պետության, հասարակության, ընտանիքի և անհատի գոյության դեմ ուղղված ներքին սպառնալիք են դիտարկվել

[36] Հարկ է նշել, որ մասնագիտական գրականությունում քննարկվում է հարկային անվտանգությունը որպես ինքնուրույն գիտակարգ առանձնացնելու հարցը: Այսպես, պրոֆեսոր Ի.Ի. Կուչերովը «հարկային անվտանգություն» հասկացությունը դիտարկում է որպես «հարկային համակարգի ու հարկային քաղաքականության վիճակ, երբ հարկերի գանձումների միջոցով ապահովված է պետության ու մունիցիպալ համայնքների անընդհատ և բավարար ֆինանսավորումը, նույնիսկ հարկային օրենսդրության խախտումների բացասական ներգործության և առկա սպառնալիքների պարագայում, տե՛ս նաև. **Кучеров И.И.** Налоговые преступления М.: 2004. էջ 63.

շուկայական տնտեսության կայացման և ֆինանսաբյուջետային կառավարման մարտահրավերները, այդ թվում՝ ստվերային տնտեսության և կանխիկ դրամաշրջանառության մեծ ծավալները, որոնք անմիջականորեն առնչվում են հարկային համակարգի ու քաղաքականության անարդյունավետության հետ:

Ահրաժեշտ է նաև նշել, որ հարկային քաղաքականության հետ հարաբերակցության առումով հարկային անվտանգության ապահովման որևէ խնդրի ամբողջական ու էական վերլուծությունը ենթադրում է վերջինիս բաղադրիչ տարրերի տարանջատում: Որպես այդպիսիք այստեղ խոսք կարող է գնալ անվտանգության օբյեկտների, անվտանգության սպառնալիքների, ինչպես նաև անտվանգության ապահովման սուբյեկտների մասին:

Մասնագիտական գրականության մեջ հարկային անվտանգության հիմնախնդիրներին են անդրադարձել առանձին հեղինակներ: Մասնավորապես, պրոֆեսոր Վ.Ի. Վոլխովսկին միանգամայն իրավացիորեն նշում է, որ «Հարկային անվտանգության ապահովման խնդիրը նախ և առաջ պետության սոցիալ-տնտեսական օպտիմալացման հետ կապված խնդիրն է[37]«: Այսինքն, պետության տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության հետ հարկային անվտանգության փոխկապվածության վերաբերյալ անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև այն, որ հենց հարկային քաղաքականությունը և դրա արտահայտման ձևերն են որոշում տնտեսության զարգացման և ամբողջովին երկրի տնտեսավարման մեխանիզմների գերակայությունները: Դրանցում առկա որևէ թերի կամ ոչ ճիշտ հաշվարկները կամ վրիպումները բերում են ոչ միայն երկրի տնտեսական զարգացման տեմպերի անկմանը, այլև զգալի սոցիալական ծախսերի ավելացմանը:

Իրականում, այս սպառնալիքներն ամենապարզորոշ ձևով կարող են արտահայտվել գրեթե բոլոր զարգացող տնտեսություն ունեցող երկրներում, այդ թվում՝ Հայաստանի Հանրապետությունում: Դրա հետ մեկտեղ նման մոտեցումը լավ է արտացոլում տնտեսության վիճակի երկրորդային գործոնները և կապված

[37] Տե՛ս. **Волховский В. И.** Налоговые органы и экономическая безопасность России: -М., 2000. էջ 233.

չէ հարկային անվտանգության օբյեկտների հետ՝ որպես տվյալ ոլորտում սպառնալիքի առաջացման հիմքերի հետ: Արդյունքում, առանձին հեղինակների հետազոտություններում հիմնական շեշտադրումը դրվում է պետության տնտեսության քրեականացման հիմնախնդրի և դրա նվազեցմանն ուղղված միջոցառումների վրա, հաշվի չառնելով, որ դա անարդյունավետ հարկային քաղաքականության արդյունք է[38]:

Նման մոտեցումը միանգամայն արդարացված է, քանի որ հարկային հանցագործությունները բացասաբար են ազդում պետության տնտեսական անվտանգության պաշտպանվածության վրա: Սակայն, տնտեսական անվտանգության սպառնալիքների նման նեղ ընկալումը դժվարացնում է տնտեսության քրեականացման խորքային պատճառների բացահայտումն ու դրանց կանխարգելման միջոցառումների իրականացումը:

Տնտեսության քրեականացման մասով հարկային անվտանգության խնդրի հետազոտման առկա մոտեցումներն, ըստ երևույթին, հետևանք են այն հետզոտությունների, որտեղ հեղինակները պատշաճ ուշադրություն չեն դարձնում հարկային անվտանգության բաղադրիչ տարրերի վրա, դրանք են՝ անվտանգության ապահովման օբյեկտները, շահերը, սպառնալիքները, համակարգը (մեխանիզմները):

Տնտեսական հանցագործությունների դեմ պայքարի խնդիրների վերլուծության ժամանակ պրոֆեսոր Դ.Պ. Օլեյնիկովը, որպես հարկային անվտանգության բաղադրիչ տարրեր, առանձնացրել է՝ տնտեսության ոլորտում պետական շահերը, պետական անվտանգության սպառնալիքները, ինչպես նաև հենց անվտանգության ապահովման համակարգը: Սակայն այստեղ անհրաժեշտ է նկատել, որ հեղինակը հիմնական շեշտադրումը դրել է տնտեսական

[38] Տե՛ս. **Խաչատրյան Ա.** Հարկային իրավունք, Եր., 2003, Հարությունյան Վ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2003, Гизяц А. В. Борьба с преступностью в системе обеспечения внутренней безопасности. М., 2011; Крылов А.А. Социально-экономические основы деятельности милиции в обществе рыночного типа: Автореф. дисс. докт. экон.наук.-М, 2008; Никитин А. М. Криминологические проблемы развития отнишений собственности при переходе к рынку: Автореф. дисс. канд. юрид.наук.-М, 2007;, Чучаев А. Преступность как угроза национальной безопасности.-Ульяновск, 2000 և ուրիշներ.

հանցագործությունների դեմ պայքարի մասնագիտացված ծառայության գործունեության կատարելագործման վրա՝ ներառելով այդ ծառայության կազմակերպչական կառուցվածքի և իրավական կարգավորման վերաբերյալ առաջարկությունները[39]:

Անկասկած, հարկային անվտանգության ապահովման խնդրի հետազոտման ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ պետության հարկային համակարգը և հարկային քաղաքականությունը, որպես կանոն, խորքային ներգործություն են ունենում տնտեսական գրեթե բոլոր ոլորտների հարաբերությունների վրա՝ միաժամանակ կարևորելով հարկային անվտանգության ապահովման անհրաժեշտությունը և դրա տարրերի՝ անվտանգության օբյեկտների, պետության, հասարակության ու անհատի շահերի, ինչպես նաև անվտանգության սպառնալիքների համակողմանի վերլուծությունը:

Նախ, նկատենք, որ որպես հարկային անվտանգության օբյեկտ հանդես են գալիս հարկային հարաբերությունները, որոնք ծագում են պետության ու հարկ վճարողի միջև: Բնականաբար, անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ այդ հարաբերություններն ընդհանուր տեսքով առնչվում են ոչ միայն պետության, այլև՝ հարկ վճարողի տնտեսական շահերի հետ: Արդյունքում, չի կարելի չհամաձայնել այն պնդման հետ, որ շուկայական տնտեսության պայմաններում ձևավորված հասարակական հարաբերությունների զարգացումն ավելի ու ավելի արդիական է դարձնում մասնավոր սեփականության իրավունքի պաշտպանության ապահովման հարցը[40]:

Հարկային անվտանգության հաջորդ տարրը տնտեսական շահն է: Ընդհանուր առմամբ այդ եզրույթն անհրաժեշտ է ընկալել որպես պետության և հարկ վճարողի տնտեսական բարգավաճմանը նպաստող պայմանների ու պաշտպանության ապահովում, կենսագործունեության այնպիսի նյութական,

---

[39] Տե՛ս. **Олейников Д.П.** Организационно-правовые основы деятельности правоохранительных органов по защите экономической безопасности государства. Автореферат дисс. на соиск. уч. степ. к.ю.н.-М., 2002.

[40] Տե՛ս. **Глебовсий В.И.** Правое регулирование участия граждан в защите права частной собственности в Российской Федерации: Автореф. дисс. канд. юрид. наук. -М, 2001.

հոգևոր և բարոյական հիմքերի բարելավում և պահպանում, որոնք համապատասխանում են մարդկանց սոցիալական ընդհանրացմանը[41]:

Սույն հետազոտության շրջանակում կարևոր է հարկային ոլորտի շահերի առանձնացումը, ինչը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հենց հարկային հարաբերությունների հիմնական սուբյեկտների շահերի հաշվառման պարագայում հնարավոր կլինի որոշել հարկային քաղաքականության իրականացման գերակա ուղղությունները: Թերևս, այս խնդիրը նաև գործնական նշանակություն ունի այն առումով, որ այդ շահերի բնույթից կախված պետք է որոշվի դրանց պաշտպանությանն առնչվող կոնկրետ միջոցառումների համալիրը:

Հարկային անվտանգության էության վերլուծությունը ենթադրում է դրա հաջորդ բաղադրիչ տարրի՝ տնտեսական անվտանգության սպառնալիքների դիտարկումը: Դրանք այն պայմանների ու գործոնների համախումբն է, որոնք վտանգ են ներկայացնում պետության, հասարակության և անհատի կենսական կարևորություն ունեցող տնտեսական շահերի համար:

Իհարկե, այն շեշտադրումը, որ սպառնալիքները կապված են կենսական կարևորության շահերի հետ, ոչ միայն տերմինաբանական, այլ նաև գործնական նշանակություն ունի, քանի որ այն թույլ է տալիս պարզորոշ սահմանել հարկային անվտանգության էությունը՝ սահմանազատելով տնտեսական անվտանգության այլ սպառնալիքներից:

Այսպես, որպես կանոն, հարկային անվտանգության սպառնալիքների բնութագրերը կրում են ընդհանուր բնույթ: Սակայն, կարծում ենք, որ գիտական և գործնական կարևոր նշանակություն է ստանում այդ սպառնալիքների համակարգումը: Այդ իմաստով, հաշվի առնելով պետության, հասարակության և անհատի կենսական շահերի համար վտանգավորության աստիճանը, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության արդյունավետության վիճակի գնահատումը,

[41] Տե՛ս. **Абалкин Л.И.** О национально-государственных интересах России//Вопросы экономики. 1996. № 2. էջ 7.

կարելի է առաջարկել հարկային սպառնալիքների հետևյալ թվարկումը. ա) հարկային հանցագործությունների, վարչական և հարկային իրավախախտումների զանգվածայնությունը, բ) հարկերի գանձման ցածր մակարդակը, գ) հարկային ծանրության բարձր մակարդակը, դ) հարկային մշակույթի ցածր մակարդակը, ե) հարկման սոցիալական անարդարությունը, զ) պետության ու վարչատարածքային միավորների անհամաչափ հարկավճարունակությունը և այլն:

Վերը թվարկած հարկային անվտանգության սպառնալիքները չեն կարող սպառիչ դիտվել, սակայն դրանք այն հիմնականներն են, որոնք հաստատում են հարկային անվտանգության ապահովման խնդրի լուծմանը համակողմանի մոտեցում ցուցաբերելու և արդյունավետ հարկային քաղաքականություն մշակելու ու իրականացնելու անհրաժեշտությունը:

Այսպիսով, հարկային անվտանգության հիմնական տարրերի (օբյեկտների, շահերի, սպառնալիքների՝ դրանցում հարկային քաղաքականության տեղի ու դերի հաշվառմամբ) վերլուծությունը թույլ է տալիս կատարել մի շարք ընդհանրացված եզրահանգումներ.

Առաջին, հարկային քաղաքականությունը պետության տնտեսական անվտանգության կարևոր բաղադրիչներից մեկն է:

Երկրորդ, հարկային անվտանգության սպառնալիքները բոլոր դեպքերում բացասաբար են անդրադառնում ոչ միայն տնտեսության վիճակի վրա, այլև կարող են ապակայունացնել տնտեսության ընդհանուր իրավիճակը:

Երրորդ, պետության տնտեսական անվտանգության կառուցվածքում բավականին պարզորոշ կերպով առանձնանում է հարկային ոլորտի հարաբերական ինքնուրույնությունը, ինչը թույլ է տալիս հարկային անվտանգությանն առնչվող հետազոտությունների ինքնուրույն իրականացման հնարավորություն:

Միաժամանակ, հարկային անվտանգության առանձնացումը, որպես ազգային անվտանգության ինքնուրույն տեսակ, կարևոր գործնական նշանակություն ունի, ինչը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ հարկային

քաղաքականությունն իրականացվում է ոչ թե ինքն իրեն, հենց այնպես, այլ որոշակի գործառույթների իրականացման համար (բյուջեի ձևավորում, տնտեսության կարգավորում, հարկային իրավախախտումների դեմ պայքար), որոնք որոշիչ նշանակություն ունեն հասարակության կայուն զարգացման համար:

Վերը նշված մոտեցումների ու տեսակետների համակարգային ու բովանդակային վերլուծությունը թույլ է տալիս եզրահանգել, որ՝

Ա) ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 11-րդ հոդվածով ամրագրված նորմի տրամաբանությունից հետևում է, որ սոցիալական շուկայական տնտեսությունը պետական քաղաքականության միջոցով ուղղված է ընդհանուր տնտեսական բարեկեցությանը և սոցիալական արդարությանը, ինչը մասնակիորեն վերաբերում է նաև հարկային քաղաքականությանը որպես պետության տնտեսական միասնական տարածքում հարկման ընդհանուր գործընթացը կառավարող գործունեություն: Այս քաղաքականության միջոցով բացահայտվում են հարկման գործընթացի արդյունավետությունը և տնտեսական այն իրողությունները, որոնք ուրվագծում են պետության, հասարակության և անհատի իրավունքների ու շահերի, հետևաբար՝ պետության տնտեսական անվտանգության պաշտպանվածության աստիճանը:

Այստեղից, հարկային քաղաքականությունը պետության տնտեսական անվտանգության կարևոր բաղադրիչներից մեկն է, իսկ հարկման ոլորտում պետության տնտեսական անվտանգությունը պայմանականորեն անվանենք հարկային անվտանգություն: Ընդ որում, պետության տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության հետ հարկային անվտանգության փոխկապվածությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հենց հարկային քաղաքականության և դրա արտահայտման ձևերի միջոցով են որոշվում պետության տնտեսության զարգացման և տնտեսավարման կառուցակարգերի գերակայությունները:

Բ) Հարկային անվտանգության ապահովումը պետության հարկային քաղաքականության իրականացման կարևորագույն ուղղություններից է, որի ապահովման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է այդ անվտանգության տարրերի՝ անվտանգության օբյեկտների իրագործման, պետության, հասարակության ու անհատի շահերի սահմանման և անվտանգության սպառնալիքների հակազդման հետ:

Ընդ որում, եթե հարկային անվտանգության օբյեկտ են հանդես գալիս հարկային այն հարաբերությունները, որոնք ծագում են պետության ու հարկ վճարողի միջև, իսկ տնտեսական շահը դիտարկվում է պետության և հարկ վճարողի տնտեսական բարենպաստ պայմանների ու պաշտպանության ապահովումը, մարդկանց սոցիալական ընդհանրացմանը համապատասխանող նրանց կենսագործունեության նյութական, հոգևոր և բարոյական հիմքերի բարելավումն ու պահպանումը, ապա տնտեսական անվտանգության սպառնալիքների տակ անհրաժեշտ է նկատի ունենալ այն պայմանների ու գործոնների համախումբը, որոնք վտանգ են ներկայացնում պետության, հասարակության և անհատի կենսական կարևորություն ունեցող տնտեսական շահերի համար:

Գ) Պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության վիճակի գնահատման համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել հարկային անվտանգության սպառնալիքների վտանգավորության աստիճանը, որոնք պայմանականորեն կարելի է դասակարգել հետևյալ խմբերի. ա) հարկային հանցագործությունների, վարչական և հարկային իրավախախտումների զանգվածայնությունը, բ) հարկերի գանձման ցածր մակարդակը, գ) հարկային ծանրության բարձր մակարդակը, դ) հարկային մշակույթի ցածր մակարդակը, ե) հարկման սոցիալական անարդարությունը, զ) պետության ու վարչատարածքային միավորների անհամաչափ հարկավճարունակությունը և այլն:.

ԳԼՈՒԽ 2.

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ

2.1. Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքները և դրանց նշանակությունը

Ցանկացած պետության հարկային քաղաքականության, որպես հանրային իշխանության կողմից իրականացվող իրավական գործողությունների համակարգ, նպատակաուղղված է երկրի հարկային համակարգի, այդ քաղաքականության նպատակների իրականացմանն ուղղորդող սկզբունքների ու կանոնների, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավանորմերի իրագործման ընթացակարգերի սահմանմանը:

Այս առումով անհրաժեշտ է համաձայնել պրոֆեսոր Ա.Հ. Խաչատրյանի այն տեսակետի հետ, որ՝ պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը էականորեն կախված է այն հանգամանքից, թե ինչպիսի սկզբունքներ են դրվել այդ քաղաքականության հիմքում[42]: Միաժամանակ, տեղին է մեջբերել պրոֆեսոր Ն.Պ. Կուչերյավենկոյին, ըստ որի՝ պետության հանրային քաղաքականության բովանդակությունից է բխում յուրաքանչյուր հարկատեսակի արդյունավետ իրագործման համար անհրաժեշտ պայմանների, այդ թվում՝ հարկային քաղաքականության իրագործման սկզբունքների առկայությունը, որոնք ուղեցույց են հանդիսանում յուրաքանչյուր պետության հարկային միասնական քաղաքականության իրականացման համար[43]:

Դիտարկելով պետության քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների խնդիրը, նախ, անհրաժեշտ է նկատել, որ դրանք արտացոլում են հարկային քաղաքականության առավել էական ու կայուն օրինաչափությունները,

---

[42] Տե՛ս. **Ա.Խաչատրյան,** Նույն աշխ., էջ 257:

[43] Տե՛ս. **Крохина Ю. А. Кучерявенко Н.П.,** Принципы построения системы налогов и сборов // Налоговое право России: М., 2003, էջ 233.

ընդգրկում այդ քաղաքականության գաղափարներն ու նշանակությունը, ինչպես նաև դրա իրականացման նպատակներն ու դրանց հասնելու վերաբերյալ պատկերացումները[44]:

Պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքները կայուն իրավական համակարգի ձևավորման մաս են կազմում: Թերևս անհրաժեշտ է համաձայնել նաև պրոֆեսոր Դ.Ա. Սմիռնովի այն կարծիքի հետ, որ հարկային քաղաքականության սկզբունքները հարկային և իրավական համակարգի հիմքում դրված սկզբնական հիմնաքարերն են[45]:

Հարկ է կարևորել, որ սկզբունքների էության ու նշանակության բացահայտման միջոցով է հնարավոր որոշակի պատկերացում կազմել իրավունքի համակարգի, իրավունքի սկզբունքների համակարգի, վերջինիս կառուցվածքի ու կազմակերպման մասին, ինչն անմիջական մասնակցություն ունի հարկային հարաբերությունների կարգավորման մեջ:

Մինչև XYIII դարը պետությունների հարկային քաղաքականության պրակտիկան ղեկավարվում էր միայն պետական գանձարանի պահանջմունքների բավարարման առաջնահերթությամբ: Այս կամ այն հարկը սահմանելիս երկրորդային պլան էին մղվում այդ քաղաքականության հետևանքները:

Անշուշտ, այդ ժամանակաշրջանում հարկային քաղաքականության գիտականորեն ձևակերպված սկզբունքներ դեռևս չէին սահմանվել, և հետևաբար, դրանք իրենց արտացոլումը չէին գտնում իրավական ակտերում, չէին իրագործվում գործնականորեն: Արդյունքում, հարկային քաղաքականությունը իրականացվում էր տարերայնորեն՝ առանց հաշվի առնելու

---

[44] Իրավագիտության մեջ «սկզբունք» հասկացությունն առավելապես ընկալվում է որպես ղեկավար սկզբունք, ելակետային ուղղություն, հիմնարար գաղափար, որը բնութագրում է իրավունքի համակարգի էությունը: Անշուշտ, իրավունքի ցանկացած սկզբունք համընդհանուր նշանակություն է ձեռք բերում վերջինիս իրավական ամրագրման պահից:

[45] Տե՛ս. **Смирнов Д.А.** Правовые принципы налогообложения имущества в РФ. Саратов, 2003, էջ 2 29.

պետության ֆինանսական պահանջմունքների և տնտեսական ակտիվության ապահովման հաշվեկշռվածությունը:

Հարկային քաղաքականության սկզբունքների սահմանումն ունեցավ բացառիկ նշանակություն, ինչը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ հենց այդ սկզբունքների միջոցով են դրսևորվում հարկային քաղաքականության էությունը, խնդիրները, իրականացման նախադրյալները, զարգացման օրինաչափությունները:

Այդ իմաստով անհրաժեշտ է հետազոտության առարկա դիտարկել պետության հարկային քաղաքականության իրականացման այն հիմնարար սկզբունքները, որոնք բխում են սահմանադրական կարգի առանցքային հիմունքների՝ Հայաստանի Հանրապետության բնութագրիչների բովանդակությունից, և ուղղակի իրենց ամրագրումն են ստացել ՀՀ Սահմանադրության մեջ կամ ունեն աղերսներ սահմանադրական տարբեր նորմերի հետ:

Թերևս անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ ՀՀ Սահմանադրությունը թեև անմիջականորեն չի ամրագրում հարկային քաղաքականության սկզբունքների ողջ համալիրը, այնուամենայնիվ, սահմանադրական նորմերի համակարգային վերլուծության և համադրման արդյունքում կարելի է առանձնացնել նաև, այսպես կոչված, «չգրված» այն սկզբունքների մասին, որոնք այս կամ այն կերպ բացահայտվում են հենց հարկային քաղաքականության իրականացման ժամանակ կամ հետևանքով:

Այդ հիմնարար սկզբունքները պայմանականորեն կարելի է դասակարգել երեք խմբի՝

ա) Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներ,

բ) Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներ,

գ) Հայաստանի Հանրապետության որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներ:

2.1.1. Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները

Հարկային քաղաքականության իրականացման համար որպես ելակետային պայման դիտարկվում է պետության ինքնիշխանության հանգամանքը: Նախ, անհրաժեշտ է նկատել, որ ինքնիշխանությունը որպես պետության էական հատկանիշ չի ենթադրում, որ կարող է կրել պետական իշխանություն պետության անունից կամ ուղղակիորեն պատկանել նույն պետական իշխանությանը: Սակայն, համակարծիք լինելով իրավագիտության մեջ շրջանառվող այն եզրահանգումների հետ, որ՝ եթե պետության ինքնիշխանության իրավական բովանդակության սահմանները կանխորոշված են իր իսկ բովանդակությունից բխող հատկանիշներով՝ պետական իշխանության գերակայությամբ, միասնությամբ և անկախությամբ[46], ապա այն դրսևորվում է հենց պետության ինքնիշխան իրավունքներում[47]:

Եվ այդ առումով անհրաժեշտ է կարևորել, որ պետության ինքնիշխան իրավունքները միանշանակ բխում են պետության ինքնիշխանության իրավաբանական բովանդակությունից և միաժամանակ դիտարկվում այդ բովանդակության տարր: Այս տրամաբանության շրջանակում լիովին արդարացված կարող է համարվել հետևյալ եզրահանգումը, որ պետության

---

[46] Տե՛ս. Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական իրավունք // **Ն.Այվազյանի** խմբ., Եր., 2012, էջ 122:

[47] Տե՛ս. **Խաչատրյան Ա.Ա.,** Հայաստանի Հանրապետության ինքնիշխանության հիմնախնդիրները. սահմանադրական ժամանակակից կարգավորումների համատեքստում և դրանց լուծումները միջազգային իրավական ու սահմանադրական արդարադատության պրակտիկայում, Եր., 2016, էջ 62-63:

հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները պետության ինքնիշխանության համատեքստից դուրս չեն կարող այլ կերպ մեկնաբանվել:

Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի բովանդակությունից հետևում է, որ պետության կողմից օրենքին համապատասխան հարկեր սահմանելու ինքնիշխան իրավունքը համալիր բնույթ ունի, քանի որ իր մեջ ներառում է ինչպես հարկեր սահմանելու իրավունքը, այնպես էլ դրանք գանձելու իրավունքը: Այսինքն, հարկեր գանձելու համար անհրաժեշտ է դրանք սահմանել օրենքին համապատասխան:

Հետևաբար, հարկային քաղաքականության իրականացման ոլորտում պետության ինքնիշխան իրավունքի իրացումը, մի կողմից, երաշխավորվում, մյուս կողմից, մատնանշում է **պետության հարկային սահմանադրական միասնական իրավակարգի սահմանման սկզբունքի** նշանակությունը: Ընդ որում, այդ տրամաբանության լույսի ներքո՝ հարկային սահմանադրական իրավակարգն անհրաժեշտ է ընկալել որպես սահմանադրական նորմերով կարգավորվող այն հասարակական հարաբերությունների ամբողջությունը, որոնք առաջանում են պետության կողմից հարկեր սահմանելու և գանձելու ինքնիշխան իրավունքի իրացման, պետական իշխանության ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկման ոլորտում սահմանադրական օրինականությանն ուղղված լիազորությունների իրագործման ու երաշխավորման, մարդու իրավունքների և ազատությունների իրագործման ու պաշտպանության համատեքստում հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների կատարման երաշխավորման բնագավառներում:

Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկեր սահմանելու և գանձելու ինքնիշխան իրավունքը, ինչպես Հայաստանում, այնպես էլ այլ պետություններում պոզիտիվիստական ընկալման տեսանկյունից ամրագրված է ոչ թե որպես պետության իրավունք, այլ իբրև օրինականորեն սահմանված հարկերն ու հավաքները վճարելու յուրաքանչյուր անհատի պարտականություն:

Ուստի տրամաբանական է, որ պետության հարկային սահմանադրական իրավակարգի սահմանման սահմանադրական սկզբունքի իրացումը նպատակաուղղված է այլոց իրավունքների ու օրինական շահերի պաշտպանությանը և պետության պաշտպանունակության ապահովմանն ու երաշխավորմանը, իսկ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասով ամրագրված հարկեր վճարելու պարտականությունը տարածվում է բոլոր հարկ վճարողների վրա՝ իբրև պետության առջև այդ պարտականության պարտադիր կատարման պահանջ:

Այնուհետև, Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի և 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասով ամրագրված նորմերի համակարգային վերլուծությունից հետևում է պետության հարկային քաղաքականության իրականացման համար էական նշանակություն ունեցող սահմանադրական հաջորդ սկզբունքի մասին. այն է՝ **Ազգային ժողովի և համայնքի ավագանու միջև հարկերի սահմանման ու հարկային լիազորությունների տարանջատումը:**

Անշուշտ, ՀՀ Սահմանադրության 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասով՝ օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում համայնքի ավագանու տեղական հարկեր և տուրքեր սահմանելու իրավասության իրացման շրջանակը բխեցվում է Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասով ամրագրված՝ օրենքին համապատասխան հարկեր սահմանելու Ազգային ժողովի լիազորության բովանդակությունից:

Սակայն, անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկերի սահմանման ու հարկման ոլորտի լիազորությունների տարանջատման սահմանադրական սկզբունքի առկայությունն ուղղակիորեն փոխկապվածության և միաժամանակ տարանջատվածության մեջ է դիտարկում Հայաստանի Հանրապետության պետական իշխանության մարմինների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորություններն ու հարկման գործընթացի վարման առարկաները:

Հենց նշված տրամաբանության շրջանակում, անհրաժեշտ է կարևորել հարկային քաղաքականության հաջորդ կարևոր սահմանադրական սկզբունքի նշանակությունը՝ **Հայաստանի Հանրապետությունում պետական իշխանության մարմինների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից տեղական հարկերի սահմանման և հարկման ոլորտում համատեղ փոխգործակցության վերաբերյալ**:

Այստեղից, պետական իշխանության մարմինների ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից տեղական հարկերի սահմանման և հարկման ոլորտում համատեղ փոխգործակցության, ինչպես նաև՝ հարկերի սահմանման ու հարկման ոլորտի լիազորությունների տարանջատման սահմանադրական սկզբունքների բովանդակային նշանակությունը բոլոր դեպքերում համընկնում է Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ և 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասերով ամրագրված նորմերի միաժամանակյա իրացման պայմանի հետ. այն է՝ համայնքի ավագանին կարող է սահմանել տեղական հարկեր միայն օրենքով սահմանված հարկի դրույքաչափերի շրջանակում, ինչը ենթադրում է, որ տեղական հարկերը ևս սահմանվում են օրենսդիր իշխանության մարմնի կողմից՝ համայնքի ավագանուն վերապահելով տվյալ հարկի հիմնական տարրերից մեկի՝ դրույքաչափի սահմանման լիազորությունը[48]:

Այնուհետև, ՀՀ Սահմանադրության 154-րդ հոդվածի 1-ին մասով ամրագրված նորմի բովանդակությունից հետևում է, որ Հայաստանի Հանրապետության տարածքում պետությունը կոչված է երաշխավորելու **միասնական հարկային պետական քաղաքականության իրականացումը**:

Անշուշտ, բովանդակային առումով, այս սկզբունքի էությունը պայմանավորված է Հայաստանի Հանրապետության ողջ տարածքում հարկային պետական քաղաքականության իրականացման միասնականության սկզբունքի

[48] Ի վերջո, ասվածի համատեքստում արդարացված է այն պնդումը, որ հարկը չի կարող համարվել օրենքով սահմանված, եթե չեն սահմանվել հարկի հիմնական տարրերը, այդ թվում նաև՝ հարկի դրույքաչափը. // Տես նաև ՀՀ Սահմանադրության մեկնաբանություններ, Եր., 2010, էջ 528-529:

նշանակությամբ, ինչը ենթադրում է միասնական հարկերի, հարկային օրենսդրության ու հարկային ծառայության մարմինների համակարգերի առկայություն:

Դա նշանակում է, որ պետությունը երաշխավորելով տնտեսական գործունեության ազատությունը և ազատ տնտեսական մրցակցությունը (Սահմանդրության 59-րդ հոդված), հարկային պարտավորությունների կատարման համընդհանուր սկզբունքները (Սահմանդրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մաս) և հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացման պայմանները (ՀՀ Սահմանադրության 11, 59 և 154-րդ հոդվածներ), ամրագրում է Հայաստանի Հանրապետության ողջ տարածքում հարկային պետական քաղաքականության իրականացման և հարկային համակարգի միասնականության, ինչպես նաև ապրանքների, ծառայությունների, ֆինանսական միջոցների ազատ տեղաշարժի երաշխավորում[49]:

Բացի այդ, հարկերի, հարկային օրենսդրության ու հարկային ծառայության մարմինների համակարգերի միասնականության սկզբունքի վերաբերյալ համապատասխան սահմանադրական կարգավորումների ձևական առումով բացակայությունը բնավ չի նշանակում, որ ՀՀ պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմինները կարող են իրականացնել հարկային այնպիսի քաղաքականություն, որը կհանգեցնի Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական ողջ տարածքի միասնականության սկզբունքի խախտմանը:

2.1.2. Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները

Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության սահմանադրական սկզբունքի իրացումն ունի իր առանձնահատուկությունները

[49] Տես նաև՝ Арутюнян Г.Г., Конституционная экономика или антиконституционность (коррупционность) экономики? / Конституционное правосудие, 3(65), 2014, с. 7-26,

նաև պետության հարկային քաղաքականության ոլորտում: Այսպես, ՀՀ Սահմանադրության 1, 86, 87 և 154-րդ հոդվածների տրամաբանությունից հետևում է, որ սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների իրացումն ուղղված է մարդու արժանապատիվ կյանքի ու ազատ զարգացման պայմանների ստեղծմանը և հարկային քաղաքականության այնպիսի մոդելի ընտրությանը, որը կնպաստի պետության սոցիալական քաղաքականությանն առաջադրված խնդիրների լուծմանը:

Պետության հարկային քաղաքականությունը, որպես քաղաքացիների կենսական գործունեության վրա ներգործուն միջոց, հատուկ դեր է խաղում պետության սոցիալական գործառույթի իրագործման ժամանակ:

Իհարկե, պետք է հաշվի առնել այն պահանջը, որ ցանկացած քաղաքականություն, նախ և առաջ, պետք է նպատակաուղղվի բնակչության բարօրությանն ու զարգացմանը, ինչպես նաև սոցիալական առաջընթացին նրա ձգտման խրախուսմանը[50]: Ասվածի համատեքստում պետությունը պարտավոր է նպաստել իր բոլոր քաղաքացիների տնտեսական ու հանրային առաջընթացին, քանզի մեկ զարգացումը հանդես է գալիս որպես մյուսի զարգացման պայման, և հենց այդ իմաստով է խոսվում սոցիալական պետության մասին: Այս առումով արդարացի է պրոֆեսոր Լորենց Ֆոն Շտայնը, ըստ որի՝ սոցիալական պետությունը պետք է ոչ միայն օրինականացնի ու պաշտպանի տիրապետող դասակարգին, այլ նաև գիտակցաբար ծառայի ժողովրդի շահերին[51]:

Սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքների ձևավորման համար զգալի հետաքրքրություն են ներկայացնում պրոֆեսորներ Ֆ.Նաումանի և Ա. Վագների գաղափարները, որոնց կարծիքով պետության խնդիրը ոչ միայն նրանում է, որ պահպանի սեփականությունն ու սոցիալական կարգը, այլ նաև նյութապես ու բարոյապես բարձրացնի խոցելի դասերի

[50] Տե՛ս. Конвенция об основных целях и нормах социальной политики / Международная организация труда. Конвенции и рекомендации. 2009, Т. 2, էջ 456:
[51] Տե՛ս. **Калашников С.В.** Функциональная теория социального государства. М.: 2001. էջ 61.

կենսամակարդակը՝ միաժամանակ կատարելով լայնածավալ սոցիալական բարեփոխումներ[52]:

Հենց նման մոտեցումներ է որդեգրված ՀՀ Սահմանադրությամբ, որի սահմանադրական կարգի հիմունքների իրագործումն ու պահպանումն ապահովվող առանցքային սկզբունքներից է **պետության հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության սկզբունքը**:

Այս սկզբունքը զարգացնում է սոցիալական պետության որպես Հայաստանի Հանրապետության բնութագրիչի հիմնադրույթը, որի հարկային քաղաքականությունն ուղղված է մարդու արժանապատիվ կյանքի ու ազատ զարգացման պայմանների երաշխավորմանն ու ապահովմանը: Անշուշտ, այն ենթադրում է նաև հարկային քաղաքականության միջոցով հանրային նպատակների իրագործում:

Այսպես, ՀՀ Սահմանադրության 86-րդ հոդվածով ամրագրվել են պետության քաղաքականության հիմնական նպատակները՝ ըստ տնտեսական, սոցիալական և մշակութային ոլորտների: Ընդ որում, այդ նպատակները ոչ միայն բազմաբովանդակ են, այլև՝ անհրաժեշտ է դրանք ընկալել որպես պետության հիմնական խնդիրներ, որոնց լուծման մաս է կազմում պետության հարկային քաղաքականության բաղադրիչը:

Ակնհայտ է, որ պետության քաղաքականության հիմնական նպատակների սահմանադրական կարգավորման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է նաև տնտեսական, սոցիալական և մշակութային ոլորտներում մարդու և քաղաքացու սահմանադրական իրավունքների պաշտպանության երաշխավորմամբ: Այս տեսանկյունից, պետության քաղաքականության նպատակների ամրագրմամբ Հայաստանի Հանրապետությունը ստանձնում է պարտավորություններ նաև հարկային արդյունավետ քաղաքականության միջոցով:

---

[52] Տե՛ս. **Янжул И.И.** Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М, 2002, էջ 282-283:

Հիշատակվածից հետևում է, որ սոցիալական պետությունը հարկային քաղաքականության իրականացման արդյունքում պետք է ձգտի հասնել քաղաքականության այդ նպատակների արդյունավետ իրագործմանը:

Այսպես, Սահմանադրության 1-ին և 86-րդ հոդվածների համակարգային վերլուծությունից անհրաժեշտ է նկատել, որ պետության հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության սկզբունքը խտացնում է Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականությանն առնչվող իրավադրույթները:

Չնայած այն հանգամանքին, որ պետության քաղաքականության հիմնական նպատակներն ընդհանրական կարգով հռչակվում են Սահմանադրությամբ, սակայն դրանց իրագործման իրավական երաշխիքները թողնվել են պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավասությանը և հնարավորություններին (Սահմանադրության 87-րդ հոդված):

Այնուամենայնիվ, Սահմանադրության 86-րդ հոդվածի բովանդակությունից և պետության հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության տրամաբանությունից հետևում է, որ նշված նպատակների իրագործման հետ ուղղակիորեն կամ մասնակիորեն առնչվում է պետության հարկային քաղաքականությունը՝ հարկային տարբեր դրույքաչափերի սահմանման, հարկային արտոնությունների տրամադրման, հարկման առումով գրավիչ պայմանների ստեղծման և այլնի միջոցով:

Այդ առումով ակնհայտ է, որ պետության հարկային քաղաքականությունը՝ Սահմանադրության 86-րդ հոդվածով ամրագրված՝ գործարար միջավայրի բարելավման, ձեռնարկատիրության, բնակարանային շինարարության, բարեգործության խթանման, ազգային ու համամարդկային արժեքներին յուրաքանչյուրի ազատ հաղորդակցմանը նպաստելուն, անվճար բարձրագույն կրթության ու տարածքային համաչափ զարգացման, սպառողների շահերի պաշտպանության, բնակչության առողջության պահպանման ու բարելավման

ծրագրերի իրականացման և այլ նպատակների իրագործման համար որոշիչ նշանակություն ու կարևորություն է ձեռք բերում:

ՀՀ Սահմանադրությամբ որևէ խոսք չի գնում հարկային քաղաքականության հաջորդ կարևոր սկզբունքի՝ **արդարության մասին**: Սակայն, մասնագիտական գրականությունից հայտնի է, որ՝ «արդարության պոստուլատը բոլոր դեպքերում որոշիչ է, որը հետագայում ձևափոխվում է իրավական կարևորագույն սկզբունքի սահմանումով, իսկ այնուհետև՝ վերածվում արդար իրավունքի և գործնական առումով դրա իրացման համակեցության»[53]:

Պրոֆեսոր Ի.Ի.Կուչերովն առաջարկում է արդարության սկզբունքը դիտարկել որպես հարկային քաղաքականության տարր և ընկալել որպես հարկ վճարողի կողմից հարկեր վճարելու փաստացի ունակության փաստ[54]:

Սակայն, հարկային քաղաքականության նշված սկզբունքում արդարությունը մարմնավորում և արտահայտում է հանրության համար այնպիսի իրավական կառուցակարգերի համալիր, որը կոչված է ստեղծել հարկային հարաբերությունների բոլոր մասնակիցների համար ձևական հավասարության ապահովման համար համարժեք պայմաններ:

Հետևաբար, հարկային հարաբերությունների տարբեր մասնակիցների շահերի ներդաշնակ համադրման ու ապահովման համար հարկային քաղաքականության կարևորագույն խնդիրն է դիտարկվում տվյալ սկզբունքի տնտեսական և իրավաբանական բաղադրամասերի միավորումը և օրենսդրական ակտերում դրա նորմատիվային ամրագրումը:

Այնուհետև, արդարության սկզբունքի գաղափարախոսությունը որոշվում է նրանով, որ այն հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման համար էական հատկանիշ է, իսկ այդ իմաստով քաղաքական բաղադրիչը դառնում է «երկրորդական»:

---

[53] Տե՛ս. **Алексеев С.С.** Право: Азбука - Теория - Философия. Опыт комплексного исследования, М., 1999, էջ 336.

[54] Տե՛ս. **Кучеров И.И.** Налоговое право России, М., 2010, էջ 53:

Կարծում ենք, պետության հարկային քաղաքականության արդարության սկզբունքն ունի հետևյալ նշանակությունը.

ա) այն ենթադրում է հարկային քաղաքականության այնպիսի մոդելի երաշխավորում, երբ հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների կատարման և պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման միջև կբացառվի որևէ կոնֆլիկտային իրավիճակ[55],

բ) այն ենթադրում է առանձին հարկ վճարողների համար հարկման առավել նպաստավոր պայմանների ստեղծում՝ հարկային քաղաքականության այլ գործիքների կիրառմամբ:

2.1.3. Հայաստանի Հանրապետության որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները

ՀՀ Սահմանադրության 1-ին հոդվածը հռչակում է, որ Հայաստանի Հանրապետությունը ոչ միայն ինքնիշխան պետություն է, այլև իրավական, ինչից կարելի է ենթադրել, որ պետության ինքնիշխանությունն իր իրավաբանական բովանդակությամբ անսպառ է:

Այստեղից, պետական իշխանության մարմինը կարող է իրականացնել միայն այնպիսի իշխանական լիազորություններ, որոնք ամրագրված են նրա համար համապատասխան օրենսդրությամբ: Այս կապակցությամբ արդարացված է այն մոտեցումը, որ պետության գործունեության կամ հանրային իշխանության ազատությունն ունի կատարյալ ու միաժամանակ պարզ սահմաններ, բայց մարդու և քաղաքացու հիմնական իրավունքներով ու ազատություններով սահմանափակված (ՀՀ Սահմանադրության 3-րդ հոդվ., մաս 3):

---

[55] Այս համատեքստում անհրաժեշտ է նաև հաշվի առնել Հռոմեական իրավունքից հայտնի՝ ultra posse nemo obligator, այսինքն՝ ոչ ոքի չի կարելի պարտավորեցնել ավելին, քան իր հնարավորություններն են / Տե՛ս նաև՝ **Козырин А.Х.** Նույն աշխ., էջ 77-80.

Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես իրավական պետության սահմանադրական սկզբունքների իրացման շրջանակներում պետության հարկային քաղաքականության իրականացման հիմքում կարելի է առանձնացնել իրավունքի համընդհանուր սկզբունքներ, որոնք կրում են ոչ միայն նորմատիվային, այլև՝ հռչակագրային բնույթ:

Իհարկե, բովանդակային առումով ու նշանակությամբ այդ սկզբունքները, որպես կանոն, կարող են դիտարկվել իբրև ելակետային նաև հարկային իրավունքի մյուս ինստիտուտների ու իրավական այլ համակարգերի նկատմամբ: Բայց հարկային քաղաքականության իրականացման առումով դրանք բնութագրվում են որպես էական՝ հարկային քաղաքականության միասնականության երաշխավորման և հարկային հարաբերությունների մասնակիցների շահերի հարաբերական հավասարակշռվածության ապահովման տեսանկյունից:

Ընդ որում, անհրաժեշտ է նկատել, որ իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներն ունեն երկակի նշանակություն. մի կողմից, դրանց իրացման շրջանակներում է ուրվագծվում հարկ վճարողների իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխիքները, իսկ, մյուս կողմից, այդ սկզբունքները սահմանում են պետական իշխանական հարաբերությունների կարգավորման բնույթը, որոնք առաջանում են հարկային լիազորությունների տարանջատման առնչությամբ:

Հայաստանի Հանրապետության որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական առանցքային սկզբունքներից է **օրենքի առջև հարկ վճարողների հավասարության սկզբունքը,** որը բխում է ՀՀ Սահմանադրության 28, 59 և 60-րդ հոդվածների բովանդակությունից և ենթադրում է, որ հարկ վճարելու համընդհանրությունն ու համապարտադիրությունը բնորոշ է իրավաբանական հավասարության մեջ գտնվող անձանց:

Ելնելով հարկային քաղաքականության իրագործման ոլորտում օրենքի առջև բոլոր հարկ վճարողների հավասարության սկզբունքի սահմանադրական բովանդակությունից, կարելի է դիտարկել այդ սկզբունքի իրացման անհրաժեշտ հետևյալ նախապայմանները.

ա) ՀՀ Սահմանադրության 29-րդ հոդվածով ամրագրված խտրականության տարբեր դրսևորումներով պայմանավորված՝ հարկ վճարողների նկատմամբ հարկային չարդարացված արտոնություններ սահմանելը և առավել հարկային արտոնյալ ռեժիմով նախապատվություններ վերապահելն արգելվում է,

բ) թեև իրավաբանական հավասարություն նշանակում է բոլոր հարկ վճարողների իրավունքների, ազատությունների և պարտականությունների միևնույն ծավալի տիրապետում, այնուամենայնիվ, այդ սկզբունքը վերաբերելի է նաև տնտեսական և սոցիալական բնագավառներում նրանց փաստացի անհավասարության որոշակի ձևերի հաղթահարման խնդիրների լուծմանն ուղղված հարկային քաղաքականությանը[56],

գ) իրավաբանական հավասարության բովանդակային տարրեր կարող են դիտարկվել՝ հարկային իրավական պատասխանատվության անխուսափելիությունը և հարկային իրավախախտման համար նշանակված պատժատեսակի ու պատժաչափի համաչափությունը (Սահմանադրության 71-րդ հոդված):

Հայաստանի Հանրապետության որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական հաջորդ կարևոր սկզբունքներից է **հարկային օրենքների սահմանադրականության կանխավարկածի** սկզբունքը:

Այն բնորոշ է ցանկացած պետությանը՝ ազգային հարկային օրենսդրության համակարգը սահմանելիս և հարկային քաղաքականությունն իրականացնելիս: Անշուշտ, այդ սկզբունքի նշանակությունը պայմանավորված է նախ և առաջ

[56] Օրինակ, Իտալիայի Սահմանադրության 3-րդ հոդվածում հռչակվում է, որ հանրապետության խնդիրը տնտեսական ու սոցիալական կարգի խոչընդոտների վերացումն է, որոնք փաստորեն սահմանափակելով քաղաքացիների ազատությունն ու հավասարությունը, խանգարում են երկրի քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական աշխատանքների կազմակերպման գործում անձի լրիվ զարգացմանն ու բոլոր աշխատավորների արդյունավետ մասնակցությանը:

սահմանադրական օրինականության ապահովմամբ, որը բխում է ՀՀ Սահմանադրության 5, 6 և 39-րդ հոդվածների բովանդակությունից: Մ՛ասնավորապես, հիշյալ սկզբունքի իրացումը ենթադրում է՝

ա) հարկային օրենքները պետք է համապատասխանեն սահմանադրական օրենքներին, իսկ վերջիններս բխեցվում են Սահմանադրության նորմերի ու սկզբունքների բովանդակությունից, որոնք իրենց մեջ խտացնում են պետության և քաղաքացու փոխադարձ պատասխանատվության շրջանակների սահմանումը և իրավունքի գերակայության պայմաններում այդ օրենքների կենսագործման պայմանները,

բ) հարկային օրենքները ուժի մեջ են մտնում օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում հրապարակվելուց հետո, ինչը նշանակում է, որ պետությունը պետք է երաշխավորի և պաշտպանի հարկ վճարողին անօրինական և չհրապարակված օրենքներով հարկեր սահմանելու և ոչ իրավաչափ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու գործողություններից,

գ) վճարողը հարկ վճարելու փաստացի պարտականություն է կրում միայն օրենքին համապատասխան, ինչը նշանակում է, որ բացառապես օրենքով կարող է առաջադրվել հարկային պարտավորության կատարումը:

Իրավական պետության հարկային քաղաքականության իրականացման ոլորտում կարևոր նշանակություն ունի հ**արկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորման ու պետական պաշտպանության սկզբունքը:**

Թեև այս սկզբունքի բովանդակության իմաստային նշանակությունը թվում է, թե կապված է միայն հարկ վճարողի գույքային իրավունքների պաշտպանության հետ, սակայն, այն ավելի ընդգրկուն է: Այս առումով անհրաժեշտ է կարևորել հարկային հարաբերությունների մյուս մասնակցի՝ պետության դերակատարումը հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորման ու պաշտպանության հարցերում:

Այստեղ կարելի է առանձնացնել նշված սկզբունքի նշանակության և իրացման վերաբերյալ որոշակի նկատառումներ.

ա) պետության կողմից հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորման ու պաշտպանության կարևոր տարրերից է հարկ վճարողների վիճակը վատթարացնող հարկային օրենքների հետադարձության բացառումը, որը բխում է Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի տրամաբանությունից,

բ) ՀՀ Սահմանադրության 3, 10 և 60-րդ հոդվածներով հռչակված դրույթներին համապատասխան՝ պետությունը ոչ միայն ճանաչում և հարգում է հարկ վճարողների իրավունքներն ու ազատությունները, այլև՝ որպես պարտականություն, երաշխավորում դրանց պետական պաշտպանությունը,

գ) հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորմանն ու պաշտպանությանը մասնակցում է հանրային իշխանությունը, այսինքն, այդ պաշտպանությանը ներգրավված են պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրենց լիազորությունների շրջանակներում, որոնք սահմանափակված են մարդու և քաղաքացու իրավունքներով ու ազատություններով՝ որպես անմիջականորեն գործող իրավունք (Սահմանդրության 3-րդ հոդված, մաս 2 և 3),

դ) հաշվի առնելով դատարանի բացառիկ դերն ու նշանակությունը հարկ վճարողների իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության գործում, ՀՀ Սահմանադրության 61-րդ հոդվածի տրամաբանության համատեքստում այդ իրավունքների ու ազատությունների դատական պաշտպանության երաշխավորվածությունը հանդիսանում է ոչ միայն առանցքային, այլև՝ արդյունավետ ապահովման հնարավորություն,

ե) սահմանադրական հարկային իրավակարգի ապահովման ու պահպանման կարևոր միջոց է նաև հարկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորմանն ու պաշտպանությանն ուղղված հարկային գործուն կառուցակարգերի, ընթացակարգերի և հսկողության իրականացումը, ինչը նշանակում է, որ պետությունը օրենքների միջոցով պետք է սահմանի անհրաժեշտ կազմակերպական կառուցակարգեր ու ընթացակարգեր մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների արդյունավետ իրականացման

համար (Սահմանդրության 75-րդ հոդված), ինչպես նաև իրականացնի հարկային իրավախախտումների կանխարգելմանը, կանխմանն ու բացահայտմանն ուղղված գործուն հարկային հսկողություն:

Այսպիսով, հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքները և դրանց դասակարգումը թեև սպառիչ չեն, այնուամենայնիվ, դրանք օգտակար են ոչ միայն իրենց կարևորությամբ և հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման վրա իրավաբանական ազդեցության բնույթով, այլև՝ այն նշանակությամբ, որ այդ սկզբունքների ֆորմալիզացումն ինքնին անհրաժեշտ է պետության իրավաստեղծ գործունեության և իրավակիրառ պրակտիկայի համար:

Ընդհանրացնելով վերը շարադրվածը կարելի է եզրակացնել հետևյալը.

1) պետության հարկային քաղաքականությունը, որպես հանրային իշխանության կողմից իրականացվող իրավական գործողությունների համակարգ, նպատակաուղղված է երկրի հարկային համակարգի, այդ քաղաքականության նպատակների իրականացմանն ուղղորդող սկզբունքների ու կանոնների, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավանորմերի իրագործման ընթացակարգերի սահմանմանը,

2) Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներն արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության առավել էական ու կայուն օրինաչափությունները, ընդգրկում այդ քաղաքականության գաղափարներն ու նշանակությունը, ինչպես նաև դրա իրականացման նպատակներն ու դրանց հասնելու վերաբերյալ պատկերացումները,

3) հաշվի առնելով այն պահանջը, որ պետության ինքնիշխան իրավունքները բխում են պետության ինքնիշխանության իրավաբանական բովանդակությունից և միաժամանակ դիտարկվում այդ բովանդակության տարր, ուստի սահմանադրական նորմերի համալիր վերլուծության արդյունքներով

պայմանավորված և պետության ինքնիշխանության համատեքստում անհրաժեշտ է առանձնացնել սահմանադրական այն սկզբունքների համալիրը, որոնք, մի կողմից, ուղղված են հարկային քաղաքականության ոլորտում պետության ինքնիշխան իրավունքի իրացմանը, իսկ մյուս կողմից, մատնանշում են պետության հարկային քաղաքականության իրականացման շրջանակներն ու նշանակությունը. դրանք են՝ ա) Հայաստանի Հանրապետության միասնական տարածքում հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացման երաշխավորումը, բ) պետության հարկային սահմանադրական իրավակարգի սահմանումը, գ) պետության օրենսդիր իշխանության մարմնի և համայնքի ավագանու միջև հարկերի սահմանման ու հարկային լիազորությունների տարանջատումը, դ) Հայաստանի Հանրապետությունում պետական իշխանության մարմինների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից տեղական հարկերի սահմանման և հարկման ոլորտում համատեղ փոխգործակցությունը:

4) Հայաստանի Հանրապետության որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների իրացումն ուղղված է մարդու արժանապատիվ կյանքի ու ազատ զարգացման պայմանների ստեղծմանը և հարկային քաղաքականության այնպիսի մոդելի ընտրությանը, որը կնպաստի պետության սոցիալական քաղաքականությանն առաջադրված խնդիրների լուծմանը. այսպես, **պետության հարկային քաղաքականության սոցիալական ուղղվածության և արդարության սկզբունքների նշանակությունն** ուղղված է մարդու արժանապատիվ կյանքի ու ազատ զարգացման պայմանների երաշխավորմանն ու ապահովմանը, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության այնպիսի մոդելի երաշխավորմանը, որը հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների կատարման և պետության ֆինանսական պահանջմունքների բավարարման միջև կապահովի ոչ կոնֆլիկտային հաշվեկշռվածություն,

5) Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության իրականացման սահմանադրական սկզբունքներն ունեն առանցքային նշանակություն՝ հարկային քաղաքականության միասնականության երաշխավորման և հարկային հարաբերությունների մասնակիցների շահերի հարաբերական հավասարակշռվածության ապահովման տեսանկյունից, մասնավորապես՝

ա) **օրենքի առջև հարկ վճարողների հավասարության** սահմանադրական **սկզբունքի նշանակությունը, մի կողմից,** ենթադրում է, որ հարկ վճարելու համընդհանրությունն ու համապարտադիրությունը բնորոշ է իրավաբանական հավասարության մեջ գտնվող անձանց, իսկ մյուս կողմից դրա իրացման համար անհրաժեշտ են որոշակի նախապայմաններ, որպիսիք են՝ հարկ վճարողների նկատմամբ հարկային չարդարացված արտոնություններ սահմանելը, տնտեսական և սոցիալական բնագավառներում հարկ վճարողների փաստացի անհավասարության որոշակի ձևերի հաղթահարման խնդիրների լուծմանն ուղղված հարկային քաղաքականության երաշխավորումը, հարկային իրավական պատասխանատվության անխուսափելիության ու հարկային իրավախախտման համար նշանակված պատժատեսակի և պատժաչափի կիրառման համաչափության համար իրավաբանական հավասարության երաշխավորումը,

բ) **հարկային օրենքների սահմանադրականության կանխավարկածի** սահմանադրական սկզբունքի նշանակությունն այն է, որ՝ հարկային օրենքները պետք է համապատասխանեն Սահմանադրությանն ու սահմանադրական օրենքներին, իրենց մեջ բովանդակեն պետության և քաղաքացու փոխադարձ պատասխանատվության շրջանակների սահմանումն ու իրավունքի գերակայության պայմաններում այդ օրենքների կենսագործման պայմանները, ինչպես նաև երաշխավորվի անօրինական և չհրապարակված օրենքներով հարկեր սահմանելու և ոչ իրավաչափ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու գործողություններից հարկ վճարողի պաշտպանությունը,

գ) հ**արկ վճարողների իրավունքների ու շահերի երաշխավորման ու պետական պաշտպանության սահմանադրական սկզբունքի** նշանակությունն ու իրացումը ենթադրում են, որ՝ պետությունը ոչ միայն ճանաչում և հարգում է հարկ վճարողների իրավունքներն ու ազատությունները, այլև՝ որպես պոզիտիվ պարտավորություն, երաշխավորում հանրային իշխանության մարմինների մասնակցությունը նրանց իրավունքների ու շահերի պաշտպանությանը, այդ թվում՝ հարկային գործուն կառուցակարգերի, ընթացակարգերի և հսկողության իրականացման միջոցով:

2.2. Պետության հարկային քաղաքականության իրականացման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրաիրավական կարգավորումների արդիականացման պայմաններում

ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 1, 2, 9, 179, 182, 185 և այլ հոդվածներում ամրագրված են ժողովրդաիշխանության և դրա իրականացման երաշխավորումն ապահովելու ելակետային նորմեր, որոնք համապարտադիր նշանակություն ունեն հասարակական բոլոր, այդ թվում՝ նաև տեղական ինքնակռավարման և համայնքային նշանակության հանրային հարցեր լուծելու հետ կապված հարաբերությունների կարգավորման բնագավառում:

Միաժամանակ, Սահմանադրության 9, 86 և 87-րդ հոդվածների, 185–րդ հոդվածի 1, 3 և 9-րդ մասերի համադրված վերլուծությունը վկայում է, որ երաշխավորելով տեղական ինքնակառավարումը որպես ժողովրդաիշխանության իրականացման ձև և ժողովրդավարության էական հիմք, պետությունը սահմանադրական կարգավորումների շրջանակներում իրականացնում է հարկային քաղաքականություն՝ նաև տեղական ինքնակառավարման

մարմինների անմիջական ու անուղղակի մասնակցությամբ: Մասնավորապես, տվյալ դեպքում խոսք կարող է գնալ համայնքի բյուջեի ինքնուրույնաբար ընդունման ու կատարման, օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակում տեղական հարկերի և տուրքերի սահմանման, ինչպես նաև վերջիններիս իրավասության ու հնարավորությունների շրջանակում և Սահմանադրության 86-րդ հոդվածով սահմանված տնտեսական ոլորտում պետության քաղաքականության հիմնական նպատակների իրագործմանն ուղղված պարտավորությունների ստանձման մասին:

Միաժամանակ, անհրաժեշտ է նաև հաշվի առնել, որ տեղական ինքնակառավարմանն ուղղված որոշակի գործողությունների կատարման և կամահայտնության դրսևորումների միջոցով, պետությունը նաև ստանձնում է համարժեք պարտականություն՝ Սահմանադրության 188 և 198-րդ հոդվածներով ամրագրված՝ տեղական ինքնակառավարման մարմինների գործունեության օրինականությունն ապահովելու նպատակով օրենքով սահմանված կարգով իրականացվող իրավական ու մասնագիտական հսկողության և համայնքային բյուջեի միջոցների օգտագործման օրինականության և արդյունավետության նկատմամբ հաշվեքննության իրավակարգավորման շրջանակում:

Այսինքն, մի կողմից, եթե Սահմանադրությամբ երաշխավորվում է տեղական ինքնակառավարման ինքնուրույնությունն ու անկախությունը, ապա, մյուս կողմից, պետության հարկային քաղաքականությունը կողմնորոշված է առավելապես տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների կարգավորմանը, ինչի արդյունքում, համայնքին վերապահվում է ունենալ իր բյուջեն և սահմանել տեղական հարկեր օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում: Դիտարկված սահմանադրական նորմերի վերլուծությունից ակնհայտ է դառնում, որ տեղական ինքնակառավարման անկախության երաշխավորման պարագայում համայնքային բյուջեի ինքնուրույն ձևավորման ու տեղական հարկերի սահմանման բացարձակ ինքնուրույնության մասին խոսք չի կարող գնալ:

Հարկ է նկատել, որ հարկային քաղաքականության բնագավառում պետության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների հարաբերակցությունը ձեռք է բերել սկզբունքային նշանակություն: Չնայած այն հանգամանքին, որ մասնագիտական գրականության մեջ դեռևս բավարար չափով անդրադարձ չի կատարված այդ հիմնախնդրի հետազոտությանը, այնուամենայնիվ, ընդհանրական ձևով անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ տեղական ինքնակառավարման սահմանադրական էությունը պետք է ենթադրի տեղերում պատշաճ ինքնակառավարում իրագործելու համար պետական այնպիսի երաշխիքների առկայություն, որոնք վերաբերելի են ոչ միայն տեղական ինքնակառավարման պաշտպանության ու պահպանման ապահովմանը, այլև այդ երաշխիքների միջոցով են կանխորոշվում այդ մարմինների հարկման ոլորտում ինքնուրույնության սահմանների ու համայնքում հանրային գործերի, այդ թվում՝ հարկային քաղաքականության իրագործման ու կառավարման առանձնահատկությունների սահմանումը:

Այսպես, պրոֆեսոր Մ.Վ. Բագլայի պնդմամբ, տեղական ինքնակառավարումը, չնայած նրան, որ չի ներառվում պետական իշխանության մարմինների համակարգում, այդուհանդերձ, այն իր բնույթով ինքնին ընկալվում է պետական համակարգի մի մաս[57]: Այս դիրքորոշմանը դեմ են տվյալ հարցն ուսումնասիրողների մեծ մասը: Օրինակ, պրոֆեսոր Ն.Ա. Իգնատյուկը կարծում է, որ տեղական ինքնակառավարման մարմինները չեն դիտարկվում որպես պետական իշխանության լիազոր ներկայացուցիչներ տեղերում, այլև՝ հանդես են գալիս ինչպես բնակչության կողմից անմիջականորեն ձևավորվող և վերջինիս շահերը ներկայացնող մարմիններ, այնպես էլ պատասխանատու են նույն բնակչության առաջ իրենց գործունեության համար[58]:

Համանման տեսակետ են արտահայտում պրոֆեսորներ Վ.Գ. Ռոզենֆելդը և Ա.Ա. Սերգեևը այն ձևակերպմամբ, որ մունիցիպալ իշխանությունը, լինելով

---

[57] Տե՛ս. **Баглай М.В.,** Конституционное право РФ: учебник /М. В. Баглай. - М., 1999. с. 136

[58] Տե՛ս. **Игнатюк Н.А.,** Система органов местного самоуправления //Журнал российского права. - 1998, №6:

հանրային իշխանության ինքնուրույն մակարդակ, այնուամենայնիվ, օժտված լինելով սուվերենությամբ (տվյալ դեպքում խոսքը գնում է ինքնուրույնության մասին), ինքնուրույն է օրենքով տրված իրավազորությունների շրջանակներում ու սահմաններում[59]: Իրենց հերթին պրոֆեսորներ Օ.Ե. Կուտաֆինը և Վ.Ի. Ֆադեևը կարծում են, որ տեղական ինքնակառավարումն ինքնին ընկալվում է որպես պետության մեջ իշխանության յուրահատուկ մակարդակ[60]:

Անշուշտ, արդարացի է այն պնդումը, ըստ որի՝ պետության ինքնիշխանությունը (անկախությունը) կարող է իրական լինել այն դեպքում, եթե իշխանության մարմինների գործառույթները արդյունավետ կերպով կարող են հարաբերվել տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների իրավական և նյութական բովանդակության հետ[61]: Ընդ որում, տվյալ դեպքում, անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների համապատասխան հարկային լիազորությունների առկայության դեպքում միայն հնարավոր կլինի երաշխավորել այդ մակարդակների հարաբերական հավասարակշռվածության ապահովմանն ուղղված նյութականացման (հարկային քաղաքականության մասով) ուղիները: Թերևս, դա բացատրվում է այն հիմնավորմամբ, որ պետության բյուջետային համակարգում պետական և համայնքային բյուջեների միջև հարկային եկամուտների հստակեցումն ու սահմանազատումը կատարվում են հենց օրենքի կարգավորման մակարդակում:

Բնավ դա չի նշանակում, որ Հայաստանի Հանրապետությունում սահմանադրական ժամանակակից կարգավորումների շրջանակում խոսք կարող է գնալ պետության և տեղական ինքնակառավարման միջև փոխհարաբերությունների արդեն իսկ ձևավորված արդյունավետ ու լիարժեք

---

[59] Տե՛ս. **Розенфельд В.Г., Сергеев А.А.,** Муниципальное правотворчество и государственный контроль за законностью //Известия Вузов. Правоведение. №6, 2000. էջ 8:

[60] Տե՛ս. **Кутафин О. Е., Фадеев В. И.** Муниципальное право /О.Е.Кутафин, В. И. Фадеев. - М., 2000. էջ 8:

[61] Տե՛ս. **Прокошин В.А.** Развитие государственной власти в условиях реформирования экономики. М., 2008. էջ 163-164:

մոդելի մասին: Այսպես, տեղական ինքնակառավարման ժամանակակից մոդելը թերևս կարող է չհամապատասխանել ինքնակառավարվող հասարակության կազմակերպման հայտնի տեսություններից և ոչ մեկին[62], սակայն, ինչպես արդարացիորեն նկատում է պրոֆեսոր Ս.Ա. Ավակյանը, տեղական ինքնակառավարման մարմիններին պետական ակունքներից իրավաբանական զրկումը բացահայտում է պետության իրական թուլությունը, իսկ ավելի ստույգ՝ իրավական թուլությունը[63]:

Սակայն, հիշատակված սահմանադրական նորմերի և պետության հարկային քաղաքականության համատեքստում՝ տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրենց հարկային լիազորությունների սահմաններում թերևս ինքնուրույն են, հետևաբար այդ մարմինները չեն կարող ներառվել պետական մարմինների համակարգի մեջ, սակայն, և՛ պետության հարկային գործունեության կառավարման կառուցակարգերը, և՛ տեղական ինքնակառավարումն ըստ էության դիտարկվում են պետության հարկային քաղաքականության միացյալ սահմանադրական համակարգի բաղադրիչ տարրեր:

Դա նշանակում է, որ տեղական ինքնակառավարման հարկային ինքնուրույնությունը մատնանշում է նույն մունիցիպալ կազմավորման տարածքում համայնքային նշանակության հանրային հարցերի լուծման համար ֆինանսական ինքնուրույնության սահմանների շրջանակը: Ինչպես արդարացիորեն նշել է պրոֆեսոր Ս.Ի. Մելնիկովը, քանի որ ինքնակառավարումը կառավարում է, որի սուբյեկտները (որպես կառավարում) ու օբյեկտները (որպես կառավարվող) համընկնում են, և հանդես են գալիս միևնույն անձինք, ապա համայնքային նշանակության հանրային հարցերի և խնդիրների լուծումը պայմանավորված է երկու գործոններով, դրանք են՝ բավարար

---

[62] Տե՛ս. **Васильев В.И.** Местное самоуправление: учебное и научно-практи1еское пособие / В. И. Васаильев. М, 1999. էջ 20:

[63] Տե՛ս. **Авакян С.А.** Состояние, проблемы и перспективы местноко самоуправления // местное самоуправление в России: состояние, проблемы и перспективы. – М., 1994. էջ 47.

ֆինանսական հիմքի առկայությունը և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կամքի ինքնուրույն դրսևորման հնարավորությունը[64]:

Հենց այս գործոնների կանոնակարգմանն ուղղված օրենսդրական կարգավորումների դիտարկումը պատկերացում է տալիս տեղական խնդիրների որոշման նպատակին հասնելու՝ բնակչության ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրական հնարավորության մասին:

Պետության միասնական հարկային քաղաքականության համատեքստում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների իրացման և ֆինանսական ինքնուրույնության սկզբունքի համատեղումը համահունչ է նաև Հայաստանի Հանրապետության կողմից Տեղական ինքնակառավարման եվրոպական խարտիայով (այսուհետ՝ Եվրոպական խարտիա) ստանձնած պարտավորություններին: Անշուշտ, նշված խարտիայի նախաբանով և ՀՀ Սահմանադրության 9-րդ հոդվածով տեղական ինքնակառավարման երաշխավորումը դիտարկվում է որպես ժողովրդավարության էական հիմքերից մեկը, որի միջոցով է անմիջականորեն իրագործվում քաղաքացիների՝ պետական գործերի կառավարման մեջ մասնակցության իրավունքը:

Սակայն, նույն խարտիայի տրամաբանությունից հետևում է, որ տեղական ինքնակառավարման մարմինների գործունեությունն արդյունավետ կարող է լինել, եթե վերջիններս օժտված լինեն իրական լիազորություններով: Այսպես, պետության հարկային քաղաքականության համատեքստում Տեղական ինքնակառավարման եվրոպական խարտիայի 9-րդ հոդվածի բովանդակությունից բխում է հետևյալը. տեղական ինքնակառավարման մարմինների ֆինանսական միջոցները պետք է լինեն,

առաջին, բավարար, այսինքն Սահմանադրությամբ կամ օրենքով այդ մարմիններին տրված լիազորություններին համաչափ (կետ 2.),

---

[64] Տե՛ս. **Мельников С.И.** Правовые проблемы местного самоупровления в условиях финансового федерализма // Законодательство и экономика . – 2003. - №12 (236). էջ 56-62.

երկորդ, այն ֆինանսական համակարգերը, որոնց վրա հիմնվում են տեղական ինքնակառավարման մարմինների միջոցները, պետք է բավականին բազմազան և ճկուն լինեն, որպեսզի, որքանով դա իրականում հնարավոր է, հետևեն ծախսերի փոփոխություններին, որոնք ծագում են տեղական ինքնակառավարման իրավասությունները իրականացնելիս (կետ 4), այլ խոսքով, տեղական ինքնակառավարման մարմինների եկամուտները պետք է կայուն լինեն, անկախ նրանց գործունեության պայմանների փոփոխությունից,

Եվ, վերջապես, երրորդ, տեղական ինքնակառավարման մարմինները պետք է ունենան սեփական եկամուտներ: Միաժամանակ, Եվրոպական խարտիայի նույն հոդվածի 3-րդ կետը սահմանում է, որ՝ տեղական ինքնակառավարման մարմինների ֆինանսական միջոցների առնվազն մի մասը պետք է գոյանա տեղական հարկերի և հավաքագրման հաշվին, որոնց չափերը տեղական ինքնակառավարման մարմինները իրավունք ունեն սահմանել համապատասխան օրենքի շրջանակներում: Անշուշտ դրանց ֆինանսական ռեսուրսների մյուս մասը պետք է կազմեն տրանսֆերները (դոտացիաների, սուբսիդիաների և սուբվենցիաների տեսքով)՝ կառավարման այլ մակարդակների բյուջեներից եկող: Հիշատակված նորմի վերլուծությունից հետևում է, որ կարևոր է այդ մասերի հարաբերակցության խնդիրը, առավել ևս, երբ Խարտիան չի սահմանում, թե տեղական մարմինների բյուջեում ինչ մաս պետք է կազմեն սեփական եկամուտները: Այս հարցը յուրաքանչյուր երկրում պետք է ինքնուրույն որոշվի:

Չնայած այն հանգամանքին, որ Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման իրավական մոդելով Եվրոպական խարտիայի սկզբունքները մեխանիկորեն չեն վերարտադրվել, այլ ստեղծագործաբար վերաիմաստավորել են դրանք, որոշ պարամետրերով էականորեն բարձրացնելով մունիցիպալ ժողովրդավարության կարևորության ու նշանակության նշաձողը: Դրա օրինակը կարող է հանդիսանալ պետական իշխանության մարմինների համակարգից տեղական ինքնակառավարման

մարմինների առանձնացման որոշումը, ինչը չէր պահանջում Խարտիան: Միջազգային իրավունքի այս ակտի ոգին պահպանելով՝ հայրենական սահմանադրական օրենսդրությունն ինքնատիպության բավականին բարձր աստիճանով ուրվագծվել է նաև հայրենական իրականության վրա:

Հարկ է նշել, որ Եվրոպական խարտիայի 9-րդ հոդվածի դրույթները բովանդակային առումով նույնպես համապատասխանում են Հայաստանի Հանրապետությում տեղական ինքնակառավարման կազմակերպման սահմանադրական սկզբունքների նշանակությանը, քանի որ նշված դրույթները տեղական ինքնակառավարման մարմիններին իրավունք են վերապահում ձևավորելու համայնքային բյուջեներ՝ եկամուտների սեփական աղբյուրների հաշվին, առաջին հերթին տեղական հարկերից ու վճարումների մուտքերի հաշվին:

2016 թվականի հոկտեմբերի 20-ին ընդունված «Ֆինանսական համահարթեցման մասին» ՀՕ-202-Ն ՀՀ օրենքը տեղական ինքնակառավարման ոլորտում հարկային հարաբերությունների ավելի լայն շրջանակ է շոշափում: Այն ներառեց պետության հարկային քաղաքականության իրականացման այնպիսի մոտեցումներ, ինչպիսիք են՝ համայնքների ներդաշնակ զարգացմանը նպաստելը, սեփական լիազորությունների իրականացման համար համայնքների ֆինանսական հնարավորությունների միջև առկա տարբերությունների նվազեցումը և այլն:

Ուշադրության է արժանի այն իրողությունը, որ տեղական հարկերը միասնական պետական հարկային համակարգի անբաժան մասն են կազմում և պետք է ներդաշնակորեն ներգրավվեն նրա մեջ: Այստեղից ծագում է տեղական ինքնակառավարման և պետական իշխանության միջև հարկաիրավաստեղծման հարցերով իրավազորությունների համաձայնեցման խնդիրը:

Տեղական հարկերի ու այլ վճարումների սահմանման համար տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների սահմանադրական կարգավորումների համատեքստում կարևոր է այն, որ այդ հարկերի ու

վճարումների սահմանման ու ներդրման վերաբերյալ այդ մարմինների իրավազորությունների սահմանների սահմանումը կրի համապարփակ բնույթ, ինչը լիովին կիրառելի ու վերաբերելի կլինի համայնքների հարկային քաղաքականության ոլորտի իրավահարաբերությունների նկատմամբ: Անշուշտ, տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրավունք չունեն սահմանելու տեղական հարկեր ու տուրքեր, եթե դրանք չեն սահմանվել օրենքին համապատասխան (Սահմանադրության 60-րդ հոդված, մաս 8) և չեն սահմանվել օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում (Սահմանադրության 185-րդ հոդված, մաս 3):

Նշված սահմանադրական կարգավորումների բովանդակությունից բխում է, որ հարկային քաղաքականության ոլորտում տեղական ինքնակառավարման ներկայացուցչական մարմինների իրավազորության շրջանակները սահմանափակված են: Այդ սահմանափակումները դրսևորվում են հետևյալում՝

ա) համայնքային նշանակության տեղական հարկերի ու տուրքերի սահմանում՝ միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի ու տուրքերի ցանկից,

բ) այդ հարկերի ու տուրքերի սահմանում միայն օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում,

գ) այդ հարկատեսակների իրավական կազմը բնութագրող այլ տարրերի սահմանում ու դրանց բովանդակության որոշակիացում,

դ) համայնքի ավագանու համապատասխան որոշման ընդունում այդ հարկերի կամ տուրքերի՝ տվյալ համայնքի իրավասության տարածքում սահմանելու ու ներդնելու վերաբերյալ:

Չնայած այն հանգամանքին, որ իրականացվող տեղական ինքնակառավարման բարեփոխումներին, պետության ու մունիցիպալ կազմավորումների ֆինանսական իրավազորությունների սահմանազատմանը վերաբերող խնդիրների մեծ մասը մնում է չլուծված, այնուամենայնիվ, դրանց մի

մասը լուծվում է օրենքներով, սակայն, դրանցում առկա մի շարք բացթողումներ ու անորոշություններ ևս նոր խնդիրներ են ստեղծում:

Այսպես, եթե տեղական հարկեր ու տուրքեր սահմանում է օրենսդիր մարմինը օրենքին համապատասխան, ապա օրենքով սահմանված դրույթի բացակայության պարագայում այդպես էլ բաց է մնում այդ հարկերի ու տուրքերի իրավական կազմի մյուս տարրերի սահմանման առաջնահերթությունը, հակառակ դեպքում, հարկերը կհամարվեն օրենքի պահանջների խախտմամբ ստեղծված կամ օրենքով չսահմանված:

Կամ, այդ սահմանադրական նորմերի տարաբնույթ ընկալումը բերում է մեկ այլ եզրահանգման, որ Սահմանադրության 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասի տրամաբանության ուժով տեղական հարկեր սահմանում է համայնքի ավագանին՝ օրենսդիրի կողմից բացառապես հարկերի իրավական կազմի միակ մեկ տարրի՝ դրույքաչափերի սահմանման շրջանակում:

Ուստի, լուծման կարիք ունեցող նմանատիպ խնդիրների առկայությունը թվում է, թե պետք է կանոնակարգվեն ՀՀ հարկային օրենսգրքով, սակայն, պետական և համայնքների բյուջեների հարկային եկամուտների ոչ լրիվ սահմանազատումը բերում է տեղական ինքնակառավարման մարմինների որոշակի լիազորությունների սահմանափակմանը, իսկ վերջիններիս իրացման արդյունավետության գնահատումն առավելապես փոխկապակցվում է հարկային եկամուտների ծավալների հետ:

Այս կապակցությամբ անհրաժեշտ է մեջբերել ամերիկյան պրոֆեսորներ Ջ. Մարտինեսի և Ջ. Բոկսի այն պնդումը, ըստ որի՝ մունիցիպալ կազմավորումները, որպես կանոն, գործնականորեն հարկերի հավաքագրման հնարավորություն չունեն, սակայն, գործող օրենսդրությունը պետությանն օժտում է լայն լիազորություններով այս ոլորտում, այն դեպքում, երբ մունիցիպալ

կազմավորումների՝ համայնքային բյուջեների հարկային եկամուտներ ձևավորելու իրավունքները զգալիորեն սահմանափակ են[65]:

Դա ենթադրում է, որ պետության հարկային քաղաքականության և միջբյուջետային հարաբերությունների ոլորտներում անհրաժեշտություն է առաջանում հստակեցնել պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավասությունների շրջանակը, ճշգրտել այդ մարմինների հարկային լիազորությունների սահմանազատման չափանիշները, ինչպես նաև հարկային իրավական և մունիցիպալ իրավական պատասխանատվության շրջանակները:

Պետության հարկային համակարգը՝ որպես պետական և տեղական հարկերի համընդհանրություն, դիտարկվում է որպես պետական ու մունիցիպալ կազմավորումների ֆինանսատնտեսական և հարկային միասնական քաղաքականության իրականացման հիմք, ինչն, անկասկած, հանրային նշանակություն ունի և ենթակա է կարգավորման միայն օրենքով:

Մյուս կողմից, պետության միասնական տնտեսական տարածքի որևէ ձևով խաթարումը, որպես կանոն, ինքնին հանգեցնում է, առանձին վերցված, տարածքի կամ համայնքի հարկային քաղաքականության անջատողականության դրսևորմանը, ինչն՝ անկախ դրա արտահայտման աստիճանից, ուղղակի սպառնում է պետության սահմանադրական կարգին: Դրա համար էլ որևէ պետության միասնական, ամբողջական և անխզելի տնտեսական տարածքի պահպանումը միասնական հարկային քաղաքականության իրականացման միջոցով ինքնին դիտարկվում է պետության ինքնիշխանության ապահովման երաշխիքներից մեկը:

Հաշվի առնելով տեղական ինքնակառավարման տեղն ու դերը Հայաստանի Հանրապետության իրավաքաղաքական համակարգում, երկրի մրցունակության բարձրացման խնդրում և տեղական ինքնակառավարման

---

[65] Տե՛ս. **Jorge Martinez** and **Jameson Boex,** Georgia State University Consortium. Децентрализация бюджетной системы в Российской Федерации: тенденции, проблемы и рекомендации. - М., 1998. էջ 332.

կայացման ու զարգացման համար, առանցքային նշանակություն է ստանում հարկային քաղաքականությունը: Ընդ որում, եթե տեղական ինքնակառավարման մարմինների անկախությունը և, հետևաբար, իշխանության ապակենտրոնացման մակարդակը, ի տարբերություն համայնքային նշանակության այլ հարցերի, առավելապես կանխորոշվում է հարկային քաղաքականության ոլորտում այդ մարմինների իրավազորությունով:

Նույնիսկ Մեծ Բրիտանիայի՝ որպես դասական մունիցիպալ ձևերի հայրենիքի համար, ինչպես նաև՝ ԱՄՆ-ի համար, որտեղ ինքնակառավարման հարուստ ավանդույթներ կան, այնուամենայնիվ «պետական իշխանությունից մունիցիպալ մարմինների ածանցյալության կամ կախվածության մասին դոկտրինան համապատասխանում է մունիցիպալիտետների՝ որպես պետական մեխանիզմի օրգանական մասի փաստացի դիրքին»[66]:

Ժամանակակից Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարումը բացառություն չի կազմում համաշխարհային պրակտիկայից: Այն պետական բնույթ ունի, քանի որ տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորություններն ածանցվում են պետության հարկային քաղաքականության բնույթից: Պետական իշխանության մարմինները ոչ միայն որոշում են համայնքի բյուջե մուտքագրվող հարկերի շրջանակը, այլ նաև ապահովում հարկատուների տեղական հարկերի վճարման պարտականությունների կատարումը: Տեղական ինքնակառավարման մարմինների՝ իրենց իրավազորությունների սահմաններում ընդունած որոշումների կատարումն ապահովվում է պետության հարկադրանքի ուժով:

Տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային քաղաքականության իրականացման հիմքում ընկած է համայնքային նշանակության հանրային հարցերի այն շրջանակը, որտեղ այդ հարցերի լուծումը փոխկապակցվում է բնակչության տնտեսական շահերի պաշտպանության հետ և

[66] Տե՛ս. **Барабашев Г.В.** Муниципальные органы США и Великобритании // Местное самоуправление. М., 1996. էջ 145-146.

այն դիտարկվում է որպես սոցիալական խնդիրների արդյունավետ իրագործման միջոց:

Հայաստանի երրորդ Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման տեսության և սահմանադրական կարգավորումների զարգացումն ուղեկցվել է՝ մի կողմից, հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարությամբ, որը կոչված է երաշխավորելու տեղական ինքնակառավարման ազատությունն ու ինքնուրույնությունը, իսկ մյուս կողմից, համայնքների ֆինանսական համահարթեցմամբ կամ «պետական պատերնալիզմի» դրսևորմամբ:

Պետք է նշել, որ «հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարություն», «տեղական ինքնակառավարման ազատություն ու ինքնուրույնություն» և «պետական պատերնալիզմ» եզրույթները բովանդակային իմաստով ու նշանակությամբ արդիական են ոչ միայն Հայաստանի Հանրապետության համար: Այսպես, եթե «հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարություն» եզրույթը մատնանշում է պետության հարկային քաղաքականության համակարգում տեղական ինքնակառավարման ինստիտուտի սոցիալական դերն ու նշանակությունը, իսկ «տեղական ինքնակառավարման ազատությունն ու ինքնուրույնությունը» սահմանում է հարկման ոլորտում տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավական պատասխանատվության և ֆինանսական պահանջմունքների հարաբերակցության շրջանակները, ապա «պետական պատերնալիզմը» ենթադրում է հարաբերությունների այնպիսի համակարգի առկայություն, որտեղ իշխանությունները բավարարում են բնակիչների պահանջմունքները՝ վերջիններիս վարքագծի կանոնների սահմանման դիմաց:

Այս խնդրի վերաբերյալ դասական լիբերալիզմի ներկայացուցիչ Ռոբերտ Նեֆն արտահայտել է հետևյալը, որ «no taxation without representation» (չկա հարկադրում՝ առանց հարկերի չափի և դրանց ծախսման ուղղությունների որոշման) և «no representation without taxation» (որոշում կայացնելու իրավունք

չկա՝ առանց հարկային բեռ կրելու) սկզբունքների նշանակությունը պայմանավորված է պետության հարկային քաղաքականության համակարգում տեղական ինքնակառավարման ինստիտուտի սոցիալական դերով, որտեղ իշխանության իրականացումն ուղեկցվում է նյութական բարիքների վերաբաշխման և սոցիալական ապահովության հետ, եթե իշխանության իրավունք կրողը կրում է համապատասխան հարկային բեռ[67]:

Սակայն, տառացիորեն այդ սկզբունքին հետևելու դեպքում, կստացվի, որ եթե համայնքները չունեն հարկային ինքնուրույնություն, ապա տեղական ինքնակառավարումը որպես այդպիսին պարզապես չի լինի: Անշուշտ, լիբերալ դիրքորոշման մեջ պարզորոշ տրամաբանություն կա և անվիճելի հիմքեր. ինքնակառավարումը ենթադրում է ինքնաֆինանսավորում, առանց ինքնաֆինանսավորման հնարավոր չէ իսկական ինքնակառավարում:

Ինչպես նշում է պրոֆեսոր Ն.Ս. Բոնդարը, հավասարության և ազատության հարաբերակցության խնդիրների լուծմանը ժամանակակից մոտեցումների ողջ բազմազանության դեպքում անգամ պետք է ընդունել, որ աշխարհում գործնականորեն բացակայում են զարգացման ավել կամ պակաս բարձր մակարդակով իրավական համակարգեր, որոնցում համապատասխանաբար հիմնարար ժողովրդավարական արժեքները կհամագոյակցեին հավասարամեծ բարոյաէթիկական և իրավաբանական մեծությունների ռեժիմում: Յուրաքանչյուր ազգային-իրավական և սոցիալ-տնտեսական համակարգերում կան առաջնայնություններ, որոնք բխում են, վերջին հաշվով, հասարակության մշակութային պատմական ավանդույթներից, այդ հասարակության զարգացման գեոքաղաքական առանձնահատկություններից: Եվ բոլոր փորձերը՝ ուղղելու, ճշգրտելու հասարակության իրավական համակարգի զարգացման ուղին, վերջին հաշվով անհաջողության են դատապարտվում, եթե դրանք չեն համապատասխանում

[67] Տե՛ս. **Неф Р.** Да здравствует нонцентрализм! М., 2002. էջ 50-53,87.

ազգային ավանդույթներին, այդ թվում հասարակության ու ազատության հարաբերակցության առանձնահատկություններին ու պահանջներին[68]:

Ելնելով այն հանգամանքից, որ պետության սոցիալական խնդրի կատարումն ապահովվում է մունիցիպալ կազմավորումների հարկային քաղաքականության ինքնուրույնության պահպանումով, նրանց սոցիալ-տնտեսական զարգացման մակարդակների հավասարեցումով, այդ թվում հանրային միջոցների արդարացի վերաբաշխման ճանապարհով:

Ինչպես արդարացիորեն նկատում է պրոֆեսոր Մ.Յու. Մարտինովը, «Պետական իշխանությունն օգտագործում է տեղական ինքնակառավարումը որպես հարմար գործիք հավաքագրող և վերաբաշխիչ հարկային ու տնտեսական քաղաքականության վարման համար, որն ուղղված է բնակչության մունիցիպալ սոցիալական խնդիրների լուծմանը, ինչի համար էլ գրեթե բոլոր երկրներում վերցվել է տեղական ինքնակառավարման պետականացման կուրսը»[69]:

Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունները հանդիսանում են պետության միասնական հարկային քաղաքականության վարման անբաժան տարրերից մեկը: Ընդ որում, եթե այդ քաղաքականության արդյունքում համայնքների մի մասի մոտ նկատվում է ֆինանսական միջոցների ոչ ինքնաբավություն, ապա այդ հանգամանքը որակապես խորացնում է տեղական ինքնակառավարման ինստիտուտի անկման սոցիալական դերակատարումը:

Տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային քաղաքականության իրական հեռանկարները կարելի է կապել նույն համայնքների միայն սոցիալ-տնտեսական ինքնուրույնության հետ: Հայաստանի Հանրապետության տեղական ինքնակառավարման խնդիրները պետք է լուծել՝ ելնելով պետության հարկային միասնական քաղաքականության և տեղական

---

[68] Տե՛ս. **Бондарь Н.С.** Права человека и местное самоуправление в Российской Федерации /Н.С.Бондарь. - Ростов н/Д, 1998. с. 121

[69] Տե՛ս. **Мартынов М.Ю.** Местное самоуправление в политической системе России: теоретико-прикладной анализ: автореферат дисс. … докт. полит, наук. - М., 2003., с.45

ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների ինքուրույնության սահմանների սահմանազատման շրջանակում:

Այսպիսով, ընդհանրացնելով պետության հարկային քաղաքականության իրականացման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունների հարաբերակցության հիմնախնդիրների հետազոտության արդյունքները Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրաիրավական նոր կարգավորումների համատեսքտում, կարելի է կատարել հետևյալ եզրահանգումները.

1) Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման տեսության և սահմանադրական կարգավորումների զարգացումն ուղեկցվել է՝ մի կողմից, հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարությամբ, որը կոչված է երաշխավորելու տեղական ինքնակառավարման ազատությունն ու ինքնուրույնությունը, իսկ մյուս կողմից, համայնքների ֆինանսական համահարթեցմամբ կամ «պետական պատերնալիզմի» դրսևորմամբ: Ընդ որում, եթե «հարկային քաղաքականության հարաբերական ինքնավարություն» եզրույթը մատնանշում է պետության հարկային քաղաքականության հա-մակարգում տեղական ինքնակառավարման ինստիտուտի սոցիալական դերն ու նշանակությունը, իսկ «տեղական ինքնակառավարման ազատությունն ու ինքնուրույնությունը» սահմանում է հարկման ոլորտում տեղական ինքնակառավարման մարմինների իրավական պատասխանատվության և ֆինանսական պահանջմունքների հարաբերակցության շրջանակները, ապա «պետական պատերնալիզմը» ենթադրում է հարաբերությունների այնպիսի համակարգի առկայություն, որտեղ իշխանությունները բավարարում են բնակիչների պահանջմունքները՝ վերջիններիս վարքագծի կանոնների սահմանման դիմաց:

2) ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ և 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասերի համակարգային վերլուծությունից բխում է, որ հարկային քաղաքականության ոլորտում տեղական ինքնակառավարման

ներկայացուցչական մարմինների իրավազորության շրջանակները սահմանափակված են, որոնք դրսևորվում են հետևյալում՝ ա) համայնքային նշանակության տեղական հարկերի ու տուրքերի սահմանում՝ միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի ու տուրքերի ցանկից, բ) այդ հարկերի ու տուրքերի սահմանում միայն օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում, գ) այդ հարկատեսակների իրավական կազմը բնութագրող այլ տարրերի սահմանում ու դրանց բովանդակության որոշակիացում, դ) համայնքի ավագանու համապատասխան որոշման ընդունում այդ հարկերի կամ տուրքերի՝ տվյալ համայնքի իրավասության տարածքում սահմանելու ու ներդնելու վերաբերյալ:

3) Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունները հանդիսանում են պետության միասնական հարկային քաղաքականության վարման անբաժան տարրերից մեկը, ընդ որում, եթե այդ քաղաքականության արդյունքում առանձին համայնքների մոտ նկատվում է ֆինանսական միջոցների ոչ ինքնաբավություն, ապա այդ հանգամանքը որակապես կարող է խորացնել տեղական ինքնակառավարման սահմանադրական ինստիտուտի անկման սոցիալական դերակատարումը:

4) Պետության միասնական հարկային համակարգը՝ որպես պետական և համայնքային ֆինանսատնտեսական ու հարկային միասնական քաղաքականության իրականացման հիմք, ինչն, անկասկած, հանրային նշանակություն ունի և ենթակա է կարգավորման միայն օրենքով: Սակայն, պետության միասնական տնտեսական տարածքի որևէ ձևով խաթարումը հանգեցնում է, առանձին վերցված, տարածքի կամ համայնքի հարկային քաղաքականության անջատողականության դրսևորմանը, ինչն՝ անկախ դրա արտահայտման աստիճանից, ուղղակի սպառնում է պետության սահմանադրական կարգին: Այստեղից, պետության միասնական, ամբողջական և անխզելի տնտեսական տարածքի պահպանումը միասնական հարկային

քաղաքականության իրականացման միջոցով ինքնին դիտարկվում է պետության ինքնիշխանության ապահովման երաշխիքներից մեկը:

5) Պետության հարկային քաղաքականության համատեքստում՝ տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրենց հարկային լիազորությունների սահմաններում թերևս ինքնուրույն են, և այդ մարմինները չեն կարող ներառվել պետական մարմինների համակարգի մեջ: Սակայն, եթե պետության հարկային գործունեության կառավարման կառուցակարգերը և տեղական ինքնակառավարումն ըստ էության դիտարկվում են պետության հարկային քաղաքականության միացյալ սահմանադրական համակարգի բաղադրիչ տարրեր, ապա տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային ինքնուրույնությունը մատնանշում է մունիցիպալ կազմավորման տարածքում համայնքային նշանակության հանրային հարցերի լուծման համար ֆինանսական ինքնուրույնության շրջանակները:

6) Հարկային քաղաքականության բնագավառում պետության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների փոխգործակցության շրջանակում տեղական ինքնակառավարման սահմանադրական էությունը ենթադրում է տեղերում պատշաճ ինքնակառավարում իրագործելու համար պետական այնպիսի երաշխիքների առկայություն, որոնք վերաբերելի են ոչ միայն տեղական ինքնակառավարման պաշտպանության ու պահպանման ապահովմանը, այլև այդ երաշխիքների միջոցով են կանխորոշվում այդ մարմինների հարկման ոլորտում ինքնուրույնության սահմանների ու համայնքում հանրային գործերի, այդ թվում՝ հարկային քաղաքականության իրագործման ու կառավարման առանձնահատկությունների սահմանումը:

ԳԼՈՒԽ 3.

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐԸ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԱՐԴԻԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐՈՒՄ

3.1 Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացները Հայաստանի Հանրապետությունում. նախադրյալները և փուլերը

Պետության հարկային քաղաքականության իրականացման առավել կարևոր ու հիմնարար նշանակության հարաբերությունների սահմանադրական կարգավորումներն ինքնին դիտարկվում են որպես նույն հարկային քաղաքականության սահմանադրականացում, որը, որպես կանոն, անհրաժեշտ է ընկալել իբրև իրավաբանական գործընթաց և այդ ինստիտուտի իրավական կարգավորման հետևանք:

Պայմանավորված պետության կառուցվածքի բնույթով և հարկային քաղաքականության սահմանադրական երաշխավորման ու իրականացման հիմնարար նշանակության հարաբերությունների կարգավորման նշանակությամբ, Հայաստանի երրորդ Հանրապետությունում պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման ընթացքը պայմանականորեն կարելի է դասակարգել հետևյալ չորս փուլերի՝

առաջին փուլ, որը ներառում է խորհրդային ժամանակաշրջանի ավարտից մինչև 1995 թվականի ՀՀ Սահմանադրության ընդունման ժամանակաշրջանը,

երկրորդ փուլը ներառում է 1995 թվականից՝ ՀՀ Սահմանադրության ընդունումից մինչև ՀՀ Սահմանադրության 2005 թվականի փոփոխությունների ուժի մեջ մտնելու ժամանակաշրջանը,

երրորդ փուլն ընդգրկում է 2005 թվականի փոփոխություններով ՀՀ Սահմանադրության ընդունումից մինչև ՀՀ Սահմանադրության 2015 թվականի փոփոխությունների ուժի մեջ մտնելու ժամանակաշրջանը,

չորրորդ փուլը ներառում է 2015 թվականի փոփոխություններով ՀՀ Սահմանադրության ընդունումից հետո ընկած ժամանակահատվածը:

Չնայած այն հանգամանքին, որ խորհրդային ժամանկաշրջանում պետության հարկային քաղաքականության վերաբերյալ սահմանադրական կարգավորումների մասին անմիջականորեն խոսք չէր գնում, բայց այնուամենայնիվ դրա առանձին տարրեր բովանդակում էին ինչպես սահմանադրական տարբեր նորմերում, այնպես էլ տարբեր իրավական ակտերում:

Անհրաժեշտ է նկատել, որ ՀԽՍՀ 1978 թվականի Սահմանադրությունը ևս բովանդակել է հարկային քաղաքականության՝ որպես տնտեսական քաղաքականության մասի և դրա կարևորագույն տարրի՝ հարկի մասին սահմանադրական դրույթներ:

Այսպես, նույն Սահմանադրության 14-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ պետությունն է որոշում հարկման ենթակա եկամուտներից գանձվող հարկի չափը, իսկ 71-րդ հոդվածի 6-րդ կետը սահմանել է, որ Հայկական Սովետական Սոցիալիստական Հանրապետության տնօրինությանը, ի դեմս նրա պետական իշխանության և կառավարման բարձրագույն մարմինների, ենթակա է (….) միասնական սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության կիրառումը…[70]:

Այսինքն, անհրաժեշտ է փաստել, որ պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացումը, որպես իրավաբանական գործընթաց ու սահմանադրական կարգավորման հետևանք, տեղ էր գտել նաև խորհրդային սահմանադրական կարգավորումներում:

Նկատենք, որ անցյալ դարաշրջանի 80-90-ական թվականներին ԽՍՀՄ-ում հարկերը և հարկային քաղաքականությունը վերածվեցին յուրահատուկ քաղաքական պայքարի լծակների և քաղաքական հակասությունների շարժառիթների, որոնց խորացման արդյունքում Խորհրդային Միությունը

[70] Տե՛ս. Հայկական Սովետական Սոցիալիստական Հանրապետության 1978 թվականի ապրիլի 14-ի Սահմանադրությունը, Երևան, 1978:

փլուզվեց, և Հայաստանի Հանրապետությունում սկիզբ դրվեց անկախ պետության հաստատման գործընթաց[71]:

Այդուհանդերձ, հարկ է նշել, որ մինչև 1995 թվականի ՀՀ Սահմանադրության ընդունումը, Հայաստանի Հանրապետության ինքնուրույն հարկային քաղաքականության իրականացման պահանջը ենթադրում էր այդ հարցերի գոնե օրենսդրական կանոնակարգումների անհրաժեշտություն: Այսպես, հատկանշական է այդ առումով Հայաստանի Հանրապետության Նախագահի 1992 թվականի հունվարի 4-ի «Ձեռնարկություններից, կազմակերպություններից և քաղաքացիներից գանձվող հարկերի մասին» հրամանագիրը, իսկ այնուհետև՝ «Հարկերի ու տուրքերի մասին» և այլ հարկատեսակների մասին օրենքների ընդունումը, որը վկայում էր այն իրողության մասին, որ այդ ժամանակահատվածում հարկային քաղաքականության առանձին տարրեր բովանդակում էին տարբեր իրավական ակտերում:

Այնուամենայնիվ, պետության հարկային քաղաքականության ամբողջական սահմանադրականացման մասին խոսք կարող է գնալ միայն 1995 թվականին ՀՀ Սահմանադրության ընդունումից հետո:

Հարկ է նկատել, որ 1995 թվականի հուլիսի 5-ի Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 89-րդ հոդվածի 4-րդ կետով հռչակվեց, որ ՝ Կառավարությունը ապահովում է ..... հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրականացումը: Միաժամանակ, նույն Սահմանադրությամբ ամրագրվեց դրույթ՝ յուրաքանչյուրի, օրենքով սահմանված կարգով և չափով հարկեր մուծելու սահմանադրական պարտականության վերաբերյալ (հոդվ. 46): Անշուշտ, ասվածի համատեքստում անհրաժեշտ է հարկը դիտարկել՝ որպես հարկային քաղաքականության իրականացման ելակետային տարր, առանց որի այդ քաղաքականության ձևի մասին խոսք չի կարող գնալ:

[71] Տե՛ս. **Խաչատրյան Ա.Հ.** Նույն աշխ., էջ 37:

Երրորդ փուլում, Սահմանադրության 89-րդ հոդվածով ամրագրված հարկային միասնական պետական քաղաքականությանն առնչվող դրույթի իրացմանն ուղղվեցին ՀՀ Սահմանադրության 83.5, 106 և 107 հոդվածները, որոնցով տարանջատվեցին ոչ միայն օրենսդիր և գործադիր մարմինների գործառույթները, այլև՝ պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունները: Մասնավորապես, ՀՀ Սահմանադրության 83.5-րդ հոդվածի 2–րդ կետի համաձայն. «Բացառապես Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով են սահմանվում .... ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումները, նրանց պարտականությունները, ... ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից վճարվող հարկերի, տուրքերի և այլ պարտադիր վճարների տեսակները, չափը, վճարման կարգը»: ՀՀ Սահմանադրության 106-րդ հոդվածի համաձայն. «Համայնքները սահմանում են տեղական հարկեր և տուրքեր՝ օրենքով նախատեսված սահմաններում:..», իսկ 107-րդ հոդվածը սահմանում է, որ. «Համայնքի ավագանին ..... օրենքով սահմանված կարգով սահմանում է տեղական հարկեր, տուրքեր և վճարներ»:

Սահմանադրության 89-րդ հոդվածի համատեքստում հիշատակված նորմերի համալիր վերլուծությունից հետևում է, որ.

ա) կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրեն վերապահված գործառույթն իրականացնելիս կարող է, բացառապես Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի, կոնկրետ լիազորությունների, ձևերի ու մեթոդների շրջանակներում, սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր[72],

բ) օրենսդիրի կողմից բացառապես օրենքով հարկերի սահմանումը բովանդակում է՝ հարկերի օրենքով սահմանված լինելու այնպիսի պայմաններ, ինչպիսիք են՝ հարկերի տեսակների, չափերի ու վճարման կարգերի բացառապես օրենքով սահմանված լինելը, ինչը վկայում է հարկային

[72] Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանի 2009 թվականի հուլիսի 18-ի ՍԴՈ-816 որոշումը, http://www.concourt.am:

միասնական պետական քաղաքականության իրավաչափության հանգամանքի մասին,

գ) տեղական ինքնակառավարման մարմինները պետության հարկային քաղաքականության համակարգում ունեն երկակի դերակատարություն. մի կողմից, որպես այդ քաղաքականության մշակմանը մասնակցող սուբյեկտ սահմանում են հարկեր՝ օրենքով նախատեսված սահմաններում (խոսքը համայնքների մասին է, հոդվ. 106) և օրենքով սահմանած կարգով սահմանում են հարկեր (խոսքը համայնքի ավագանու մասին է, հոդվ. 107), իսկ մյուս կողմից, Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի ու լիազորությունների շրջանակներում, այդ մարմինները կարող են սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր, ինչը նշանակում է՝ կրել համայնքներում հարկային քաղաքականության իրականացման առաքելությունը:

Հայաստանի Հանրապետությունում պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման չորրորդ փուլը ներառում է 2015 թվականի սահմանադրական նոր կարգավորումներ, որոնք ներառում են հարկային քաղաքականության և դրա տարրերի բովանդակային ծավալում յուրահատուկ մոտեցումներ: Անշուշտ, ՀՀ Սահմանադրությամբ կատարված այդ փոփոխություններով պետության հարկային քաղաքականության բովանդակային ծավալները ընդլայնվեցին, և ստեղծվեցին դրա իրականացման լրացուցիչ երաշխիքներ:

Բացի այդ, կատարվեցին նաև այնպիսի փոփոխություններ, որոնք նպատակ հետապնդեցին բարձրացնել այդ քաղաքականության արդյունավետությունը: Այսպես, կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականության վերապահված գործառույթն իրականացնելիս (հոդվ. 154) պետք է հաշվի առնի սահմանադրական այն պայմանների պահպանումը, որոնց իրագործմամբ է պայմանավորված հենց այդ քաղաքականության իրականացման իրավաչափությունը: Դրանք են՝

1) հարկ վճարողի սահմանադրական պարտականության կատարումն ուղղված է միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի վճարմանը (հոդվ. 60, մաս 8),

2) քաղաքացիական նախաձեռնությամբ հանրաքվեի առարկա չի կարող դիտարկվել հարկերի սահմանումը (հոդվ. 204),

3) օրենսդիրը համայնքի պարտադիր խնդիրների լուծման նպատակով և այդ խնդիրների իրականացումն ապահովելու անհրաժեշտությունից ելնելով՝ օրենքով սահմանում է հարկային աղբյուրները, ինչը վկայում է հարկային միասնական պետական քաղաքականության ապակենտրոնացման գործընթացի սկզբի մասին (հոդվ. 186, մաս 1),

4) համայնքի ավագանին սահմանում է տեղական հարկեր ոչ թե օրենքով սահմանված կարգով, այլև՝ օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում (հոդվ. 185, մաս 3), ինչը նշանակում է, որ համայնքներում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային քաղաքականության մասնակցության ու իրականացման աստիճանների հարաբերակցությունը փոփոխվում է՝ առավելությունը տալով այդ քաղաքականության ապակենտրոնացմանը:

Կատարելով որոշակի համադրված վերլուծություն՝ պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման փուլերի ու դրանց նշանակության առումով, կարելի է կատարել որոշակի ընդհանրացումներ:

Այսպես, պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել ոչ միայն սահմանադրական նորմերով հարկային քաղաքականությանն առնչվող հարաբերությունների ամրագրման նպատակահարմարությունը, այլև՝ այդ գործընթացի թույլատրելիության սահմանները:

Ընդ որում, հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման անհրաժեշտությունը ըստ էության պայմանավորված է մի քանի նշանակությամբ: Այստեղ, հարկ է առանձնացնել հարկի՝ որպես իքնիշխան

պետության կարևորագույն ու անբաժան հատկանիշի, դերակատարությունը հենց հարկային քաղաքականության համար:

Բացի այդ, հարկային քաղաքականությունը՝ որպես պետության գործադիր իշխանության առանցքային գործառույթ, ուղղակիորեն հարաբերակցվում է կամ առնչվում է անհատի և պետության փոխհարաբերությունների հետ:

Եվ վերջապես, մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորան համար որոշակի հնարավորությունների ընձեռումը փոխպայմանավորված է պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետությամբ, ինչն իր հերթին դիտարկվում է որպես պետության, հասարակության և քաղաքացու տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման աղբյուր:

Ակնհայտ է, որ հարկային քաղաքականության վերաբերյալ նորմերը ներառվել են ՀՀ Սահմանադրության մեջ, ինչը նշանակում է, որ սահմանադիրը այդ ինստիտուտի սահմանադրականացման հիմքում մատնանշել է ոչ այնքան կառավարության լիազորությունների շրջանակում ներառվող ուղղություն, որքան մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորան միջոցի և պետության, հասարակության ու քաղաքացու տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման աղբյուրի հիմնարար նշանակությունն ու կարգավորման նպատակահարմարությունը:

Բնավ դա չի նշանակում, որ հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացի թույլատրելիության սահմանները սահմանափակվում են այդ ինստիտուտի նկատմամբ միայն պետության և սահմանադիրի պոզիտիվ իրավունքի ճանաչմամբ: Ինչպես ժողովրդավարական յուրաքանչուր պետության, այնպես էլ Հայաստանի Հանրապետության համար առաջնայինը տվյալ քաղաքականության այն սահմանների սահմանումն է, որոնք անհրաժեշտ են պետության ինքնիշխանության նյութական ապահովումը երաշխավորելու, պետության կողմից սեփական հարկերի սահմանման ու

հարկային ինքնուրույն քաղաքականության իրականացման ինքնիշխան իրավունքների իրացման հարաբերակցությունն ապահովելու, ինչպես նաև մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանությունը սահմանադրական մակարդակում երաշխավորելու համար:

Բացի այդ, պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման նպատակահարմարության և թույլատրելիության սահմանմամբ է պայմանավորված նաև պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման հարաբերակցությանն առնչվող այնպիսի հիմնարար նշանակություն ունեցող հարաբերությունների օրենսդրական կարգավորման անհրաժեշտությունը, ինչը մատնանշում է այդ ինստիտուտի բացառապես սահմանադրական կանոնակարգման մասին, իսկ դրա առանձին տարրերի մասով՝ (պետական և տեղական հարկեր, հարկային դրույքաչափեր, հարկային արտոնություններ, հարկային բեռի մակարդակ և այլն)՝ օրենսդրական սահմանակարգման (ինստիտուցիոնալիզացիա) մասին:

Անշուշտ, հարկային քաղաքականության և դրա առանձին տարրերի սահմանադրականացման ու օրենսդրական սահմանակարգման հարաբերակցության հարցում գերակայությունը մշտապես պետք է տրվի հենց պետության և անհատի տնտեսական շահերի հարաբերական հավասարակշռվածության երաշխավորմանը, քանզի պետության գործունեության համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների պահանջարկվածությունը պետք է փոխպայմանավորել՝ ինչպես հարկ վճարողի տնտեսական ակտիվության երաշխավորմամբ, այնպես էլ հասարակության մյուս անդամների օրինական շահերի պաշտպանությամբ:

Միաժամանակ, անհրաժեշտ է նկատել, որ պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացումը թեև ուղղված է հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորման անհրաժեշտությանը ու դրա երաշխավորմանը, այնուամենայնիվ, այդ հանգամանքն անուղղակիորեն

հաղորդում է պետության քաղաքականության այդ ձևին սահմանադրական ինստիտուտի կարգավիճակ:

Այսպիսով, ընդհանրացնելով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնախնդրի համալիր վերլուծության արդյունքները, անհրաժեշտ է կատարել հետևյալ եզրահանգումները՝

1) Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հանգամանքն անուղղակիորեն հաղորդում է պետության քաղաքականության այդ ձևին սահմանադրական ինստիտուտի կարգավիճակ և վկայում է այդ ինստիտուտի բացառապես սահմանադրական կանոնակարգման մասին, իսկ դրա առանձին տարրերի մասով՝ (պետական և տեղական հարկեր, հարկային դրույքաչափեր, հարկային արտոնություններ, հարկային բեռի մակարդակ և այլն) օրենսդրական սահմանակարգման մասին: Միաժամանակ, պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական երաշխավորման ու իրականացման հիմնարար նշանակության հարաբերությունների սահմանադրական կարգավորումների գործընթացն ինքնին համարժեք է հարկային քաղաքականության սահմանադրականացմանը, որն ընկալվում է որպես իրավաբանական գործընթաց և տվյալ ինստիտուտի սահմանադրական կարգավորման հետևանք:

2) Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացումը պայմանավորված է մի քանի նշանակությամբ՝ ա) հարկը՝ որպես ինքնիշխան պետության կարևորագույն ու անբաժան հատկանիշ, ունի ելակետային դերակատարում հենց հարկային քաղաքականության համար, բ) հարկային քաղաքականությունը՝ որպես պետության գործադիր իշխանության առանցքային գործառույթ, ուղղակիորեն հարաբերակցվում է կամ առնչվում է անհատի և պետության փոխհարաբերությունների հետ, գ) մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորան համար որոշակի հնարավորությունների ընձեռնումը փոխպայմանավորված է պետության հարկային քաղաքականության

արդյունավետությամբ, ինչն իր հերթին դիտարկվում է որպես պետության, հասարակության և քաղաքացու տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման աղբյուր:

3) Հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացի թույլատրելիության սահմանները սահմանափակվում են այդ ինստիտուտի նկատմամբ միայն պետության և սահմանադիրի պոզիտիվ իրավունքի ճանաչմամբ, ինչը նշանակում է, որ Հայաստանի Հանրապետության համար առաջնայինը տվյալ քաղաքականության այն սահմանների սահմանումն է, որոնք անհրաժեշտ են պետության ինքնիշխանության նյութական ապահովումը երաշխավորելու, պետության կողմից սեփական հարկերի սահմանման ու հարկային ինքնուրույն քաղաքականության իրականացման ինքնիշխան իրավունքների իրացման հարաբերակցությունն ապահովելու, ինչպես նաև մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանությունը սահմանադրական մակարդակում երաշխավորելու համար:

4) Սահմանադրության 89 հոդվածի համատեքստում՝ նույն Սահմանադրության 60, 106 և 107-րդ հոդվածներով ամրագրված նորմերի համալիր վերլուծությունից հետևում է, որ՝ ա) կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրեն վերապահված գործառույթն իրականացնելիս կարող է՝ բացառապես Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի, կոնկրետ լիազորությունների, ձևերի ու մեթոդների շրջանակներում, սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր, բ) օրենսդիրի կողմից բացառապես օրենքով հարկերի սահմանումը բովանդակում է՝ հարկերի օրենքով սահմանված լինելու այնպիսի պայմաններ, ինչպիսիք են՝ հարկերի տեսակների, չափերի ու վճարման կարգերի բացառապես օրենքով սահմանված լինելը, ինչը վկայում է հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրավաչափության հանգամանքի մասին, գ) տեղական ինքնակառավարման մարմինները պետության հարկային քաղաքականության համակարգում ունեն երկակի դերակատարություն. մի

կողմից, որպես այդ քաղաքականության մշակմանը մասնակցող սուբյեկտ, սահմանում են հարկեր՝ օրենքով նախատեսված սահմաններում (խոսքը համայնքների մասին է, հոդվ. 106) և օրենքով սահմանած կարգով սահմանում են հարկեր (խոսքը համայնքի ավագանու մասին է, հոդվ. 107), իսկ մյուս կողմից, Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի ու լիազորությունների շրջանակներում, այդ մարմինները կարող են սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր, ինչը նշանակում է կրել համայնքներում հարկային քաղաքականության իրականացման առաքելությունը:

5) ՀՀ Սահմանադրության 154-րդ հոդվածի համատեքստում՝ կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականություն իրականացնելիս հաշվի է առնում սահմանադրական այն պայմանների պահպանումը, որոնց իրագործմամբ է պայմանավորված հենց այդ քաղաքականության իրականացման իրավաչափությունը: Դրանք են՝ ա) հարկ վճարողի սահմանադրական պարտականության կատարումն ուղղված է միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի վճարմանը (հոդվ. 60, մաս 8), բ) քաղաքացիական նախաձեռնությամբ հանրաքվեի առարկա չի կարող դիտարկվել հարկերի սահմանումը (հոդվ. 204), գ) օրենսդիրը համայնքի պարտադիր խնդիրների լուծման նպատակով և այդ խնդիրների իրականացումն ապահովելու անհրաժեշտությունից ելնելով օրենքով սահմանում է հարկային աղբյուրները, ինչը վկայում է հարկային միասնական պետական քաղաքականության ապակենտրոնացման գործընթացի սկզբի մասին (հոդվ. 186, մաս 1), դ) համայնքի ավագանին սահմանում է տեղական հարկեր ոչ թե օրենքով սահմանված կարգով, այլև՝ օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում (հոդվ. 185, մաս 3), ինչը նշանակում է, որ համայնքներում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային քաղաքականության մասնակցության ու իրականացման աստիճանների հարաբերակցությունը փոփոխվում է՝ առավելությունը տալով այդ քաղաքականության ապակենտրոնացմանը:

6) Հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմքում ընկած է ոչ միայն կառավարության լիազորությունների առանձին շրջանակի սահմանումը, այլև՝ մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանության սահմանադրական երաշխավորան միջոցի և պետության, հասարակության ու քաղաքացու տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման աղբյուրի հիմնարար նշանակության ու կարգավորման նպատակահարմարության մատնանշումը:

3.2 Պետության հարկային քաղաքականության և Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության հարաբերակցության ու արդյունավետության ապահովման հիմնախնդիրները սահմանադրական նոր կարգավորումների համատեքստում

Պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության ապահովման առանցքային հարցերից է հարկային օրենսդրության համակարգի կատարելագործումը: Ընդ որում, և՛ քաղաքական համակարգում, և՛ տնտեսական հարաբերություններում պետության և հարկ վճարողների ֆինանսական շահերի հարաբերական հավասարակշռվածության ապահովման առաջնայնությունը՝ որպես ընդհանուր կանոն, միաժամանակ ընկալվում է հարկային քաղաքականության արդյունավետության երաշխավորում հարկային օրենսդրության զարգացման համատեքստում:

Հայաստանի Հանրապետության համար հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրը սահմանակցում է հարկային օրենսդրության զարգացման անհրաժեշտության հետ:

Անշուշտ, այն, որ յուրաքանչյուր պետություն իր հարկային քաղաքականության իրականացման ժամանակ գտնվում է որոշակի մրցակցային միջավայրում, այդ թվում՝ հարկ վճարողների տնտեսական ակտիվության երաշխավորման և հարկային իրավախախտումների կանխարգելման ու կանխման խաչմերուկում, ուստի հարկային օրենսդրության արդյունավետության

պարտադիր պայման պետք է դիտարկել ոչ միայն վերջինիս դրույթների կայունությունը, այլև՝ միատեսակ ու միանշանակ կիրառությունը՝ բացառելով դրանց երկիմաստությունը, տարաբնույթ մեկնաբանման ու ընկալման հնարավորությունը:

Այս առումով, հարկային օրենսդրության դրույթների հստակության խնդիրը հատուկ նշանակություն է ձեռք բերում Հայաստանի Հանրապետության արդյունավետ հարկային քաղաքականության երաշխավորման համար:

Հենց այս հանգամանքի հաշվառմամբ՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության զարգացումն անհրաժեշտ է դիտարկել որպես պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության ապահովման հնարավորությունների երաշխիք:

Կապված շարադրվածից՝ օրինաչափ է, որ ցանկացած պետության ազգային օրենսդրության արդյունավետության պահպանման համար անհրաժեշտ են դրա ապահովման բազմազան ու մշտական երաշխիքներ: Այդպիսի երաշխիքների մշակումը և դրա հետ կապված հիմնախնդիրների լուծումը հատուկ տեղ կարող են գրավել Հայաստանի Հանրապետության հարկային քաղաքականության մեջ:

Վերջին տասնամյակում Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական գործընթացների համատեքստում հարկային օրենսդրության զարգացումը, որպես կանոն, պետք է միտված լիներ տվյալ ոլորտի օրենսդրության կոդիֆիկացման և տարբեր դույթների միջև առկա հակասությունների, տարաբնույթ ընկալումների ու մեկնաբանությունների բացառմանը:

Տվյալ խնդիրը հատուկ սրություն էր ձեռք բերել հատկապես հարկային օրենսդրության համար, հաշվի առնելով, որ հարկային իրավահարաբերությունները պահանջում են նորմատիվ ակտի շարադրման առավել հստակ ձևակերպումներ, դրանում պարունակող դրույթների միջև հակասականության բացառում և հարկային իրավական ռեժիմի առնվազն կայուն ու կանխատեսելի հնարավորությունների երաշխավորում: Ընդ որում, հարկային

իրավունքը բացառիկ է այդ քաղաքականության արդյունավետության գնահատման տեսակետից, քանի որ այստեղ հնարավոր է կիրառել ոչ միայն սուբյեկտիվ գնահատման ցուցանիշներ, որոնք թույլ են տալիս մոտավոր որոշել իրավական նորմերի ազդեցության արդյունավետությունը, այլև դրանց ազդեցության աստիճանը՝ ելնելով համապատասխան ժամանակահատվածում հարկային քաղաքականության հիմնական տարրերի՝ հարկերի հավաքագրման մակարդակին, հարկ վճարողների թվաքանակի ավելացմանը, հարկային արտոնությունների կիրառմանը, հարկման դրույքաչափերի սահմանմանը, հարկման բազաների և հարկի հաշվարկման ու վճարման կարգին վերաբերող մոտեցումների համեմատական գնահատականից:

Քննարկելով հարկային օրենսդրության անկատարության և հարկային քաղաքականության արդյունավետության ցածր մակարդակի՝ որպես այդ անկատար օրենսդրության կիրառման հետևանքի, հիմնական պատճառները՝ ՀՀ կառավարության կողմից 2015 թվականին ընդունված ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգով առանձնացվեցին այն հիմնախնդիրները, որոնց լուծմամբ էլ պայմանավորվեց 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին Ազգային ժողովի կողմից այդ օրենսգրքի ընդունման անհրաժեշտությունը[73]:

Մասնավորապես, խոսքը գնում է՝ հարկային օրենսդրության հաճախակի փոփոխությունների կատարման պրակտիկայի, հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների մատուցման ու արդյունավետ հարկային հսկողության իրականացման անհրաժեշտության, ժամանակակից աշխարհաքաղաքական ու տնտեսական ինտեգրման նոր գործընթացների ներքո հարկային նոր կառուցակարգերի ընդունման անհրաժեշտության, կայուն ու կանխատեսելի հարկային համակարգի ու հարկային միջավայրի ձևավորման և հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի միասնականացման ու համակարգման անհրաժեշտության մասին:

---

[73] Տե՛ս. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Եր., 2015, էջ 2-5, http://www.taxinfo.am/upload/188%20KB_1449662978669.pdf

Սակայն, կարևորելով այդ հիմնախնդիրների լուծման անհրաժեշտությունը, այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային օրենսդրության կատարելագործման համար էական նշանակություն կարող է ունենալ սահմանադրական նոր կարգավորումների բովանդակությունից բխող միասնական սկզբունքների հիման վրա հարկային քաղաքականության մշակումն ու իրականացումը, որի անհրաժեշտ ու կարևոր բաղադրիչն է կազմում ՀՀ հարկային օրենսգիրքը[74]:

Անշուշտ, հարկային օրենսդրությունը կարելի է կատարելագործել ընդամենը ժամանակային խնդիրներն ու հակասությունները, այսպես կոչված, «ճոճանակային» մեթոդներով լուծելու միջոցով, այսինքն, մի դեպքում այդ լուծումների ժամանակ գերակայությունը վերապահվում է պետությանն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցներով ապահովման խնդրին, իսկ մեկ այլ դեպքում նախապատվությունը տրվում է հարկ վճարողների շահերի պաշտպանությանն ու նրանց տնտեսական ակտիվության բարձրացմանը:

Հարկ է նշել, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հայեցակարգի հիմքում մատնանշվել են հարկային քաղաքականության իրականացման այնպիսի ուղղություններ, որոնք ունեն խնդիրների լուծման նման ժամանակավոր բնույթ: Դրանք են՝ հարկման դրույքաչափերի չեզոքության ապահովումը, հարկման բազաների օպտիմալացման երաշխավորումը, հարկային արտոնությունների

---

[74] Այդ մասին իր մտահոգությունն է արտահայտել նաև ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանը՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի նախագծի վերաբերյալ: Մասնավորապես նա նշել է, որ՝ «հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ դրանում կատարված փոփոխությունները հաճախ կրել են իրավիճակային բնույթ կամ նպատակ են հետապնդել լուծել որոշակի դրվագային խնդիրներ՝ կտրված լինելով հարկային միասնական համակարգի զարգացման տրամաբանությունից: Հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում իրավական քաղաքականության միասնականության առկա խարխուլ վիճակն իր հերթին վտանգում է հարկ վճարողների իրավունքների, գործարարների շահերի պաշտպանության մեխանիզմները, դրանք իրականից վերածում անիրականի: Այս իրավիճակը վտանգավոր է նաև այն առումով, որ անիրական կամ զգալիորեն անարդյունավետ է դարձնում գործարարության ոլորտում իրավական պաշտպանության հնարավորությունները պետական ապարատի կամայականություններից»: Տես՝ http://www.ombuds.am/resources/ombudsman/uploads/files/publications/292e0c5f5dc113a7ead8cc9a1274554a.pdf

շրջանակի վերանայումը, հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգի կատարելագործումը[75]:

Սակայն, անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային իրավաստեղծ գործունեության ոլորտի նման առաջանցիկ տեմպերի առկայությունը բնավ չի ենթադրում, որ յուրաքանչյուր հարկ վճարող անմիջապես կընկալի օրենսդրությունում կատարված փոփոխությունների բնույթն ու էությունը և զերծ կմնա այդ օրենսդրության թերությունների ու հակասությունների օգտագործմամբ հարկման բազայի նվազեցման ձգտումներից:

Դա, իհարկե, վկայում է հենց հարկային օրենսդրության անարդյունավետության մասին: Այդ առումով, անհրաժեշտ է նախ՝ խոսել պետական հարկային այնպիսի քաղաքականության մշակման և իրագործման գործընթացների ու փուլերի օրենսդրական ամրագրման մասին, որոնք խարսխված են հատկապես նոր սահմանադրական կարգավորումների բովանդակությունից բխող սկզբունքների վրա:

Մեր կարծիքով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրաիրավական տրամաբանությունը բերում է այն եզրահանգման, որ այդ քաղաքականության ձևավորման, հետևաբար, իրավաբանական ձևակերպման սխեմայի ժամանակակից ընկալումը պետք է բովանդակի որոշակի տարրերի համակցություն:

Այսպես, անդրադառնանք այն տարրերի վերլուծությանը, որոնք կարծում ենք առանձնակի դերակատարում կարող են ունենալ ՀՀ հարկային օրենսգրքի հիմնարար դրույթների շրջանակում:

Առաջին, շուկայական տնտեսության պետական կարգավորումը սահմանափակված է հարկ վճարողի հարկային պարտականությունների կատարման շրջանակներում: Այս սկզբունքը ենթադրում է, որ հարկային քաղաքականության իրականացումով պետությունը պետք է օգտագործի տնտեսական գործունեության խթանման կամ ապախթանման կառուցակարգեր,

[75] Տե՛ս. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, նույն աշխ., էջ 7-9:

որոնք բացառապես պոզիտիվ ներգործություն պետք է ունենան հարկ վճարողների վրա՝ արտադրության, շրջանառության ու սպառման գործընթացների ընդլայնման առումով: Ընդ որում, հարկ է նկատել, որ Սահմանադրությամբ հռչակված մարդու և քաղաքացու տնտեսական գործունեության ազատության (հոդվ. 59, մաս 1) և պետության հարկային քաղաքականության (հոդվ. 86, կետ 1) փոխկապվածությամբ ու փոխգործակցությամբ է պայմանավորված հենց հարկ վճարողի ֆինանսական կայունության ու տնտեսական ակտիվության երաշխավորումը՝ պետության հարկային արդյունավետ համակարգի ձևավորման պրիզմայի ներքո:

Հարկային կարգավորման կառուցակարգի ներգործությունը ձեռնարկատիրության վրա ուժեղանում է հարկային քաղաքականության միանգամից մի քանի տարրերի համակցված օգտագործման դեպքում: Այսպես, եթե հարկային արտոնությունները, տվյալ ոլորտն օժանդակելու պետական երաշխիքները, հարկային վճարումների հետաձգումներն ու տարաժամկետումները կարող են հանդես գալ որպես հարկային կարգավորման խթանման միջոցներ, ապա ակցիզային հարկերը կամ բարձր շահութաբերություն ապահովող այլ ոլորտներում այլ պարտադիր վճարատեսակները կարող են դիտարկվել որպես տնտեսական գործունեության հակախթանման կամ ապախթանման միջոցներ[76]:

Երկրորդ, հարկային քաղաքականությունը՝ որպես երկրում սոցիալական ու տնտեսական իրավիճակի բնութագրիչ, ուղղված է պետության քաղաքական գործունեության մեջ տարերայնության ու կոնֆլիկտայնության նվազմանը, ինչը ենթադրում է, որ հարկային որևէ բարեփոխում ընդհանրացված ձևով պետք է ընկալել որպես երկրում առկա տարբեր շահերի բավարարման ու հավասարակշռման գործընթացների կանոնակարգում: Օրինակ, այդ իմաստով

[76] Տե՛ս. **Морозов А.Е.** Финансово-правовое регулирование инвестиционной деятельности кредитных организаций. Автореф.... канд. юрид. наук. М., 2001. էջ 21-22:

կարելի է մատնանշել հարկային քաղաքականության նպատակը հարկային բեռի կամ ծանրության միասնականացման վերաբերյալ:

Երրորդ, պետության հարկային քաղաքականության նպատակներից է ոչ միայն հարկային պարտավորությունների կատարման իրավակարգի ապահովումը, այլև՝ այդ քաղաքականության ներգործությամբ ձևավորված տնտեսական հարաբերությունների համակողմանի գնահատումը: Այսինքն, հարկային քաղաքականությունը չի ենթադրում միայն հարկային օրենսդրության պահանջների կատարում, այստեղ կարևորվում է հենց գործարար միջավայրի բարելավման ու ձեռնարկատիրության խթանման սահմանադրական պահանջը որպես պետության տնտեսական քաղաքականության նպատակ (Սահմանադրության 86-րդ հոդված, կետ 1): Այս առումով արդարացված է այն պնդումը, ըստ որի՝ «տնտեսության առաջընթաց զարգացումն անհնարին է՝ առանց համապատասխան հարկային քաղաքականության և իրավական կարգավորումների: Սակայն, եթե այդ գործընթացների վեկտորները համընկնում են, ապա հետևանքը լինում է ակտիվ առաջընթաց, ... իսկ նեգատիվ երևույթներից խուսափելու համար անհրաժեշտ է տնտեսության վիճակի ու իրավունքի նորմերի մեջ մշտական հավասարակշռվածության առկայություն»[77]:

Չորրորդ, պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության մեջ առանցքային նշանակություն պետք է վերապահել այդ քաղաքականության ոչ միայն կայունության ու կանխատեսելիության երաշխավորմանը, այլև հարկ վճարողների վիճակը որևէ ձևով չվատթարացնող հարկային պարտավորությունների կատարման համալիր գործընթացի առկայությանը: Տվյալ դեպքում, խոսք կարող է գնալ՝ ինչպես հարկային օրենսդրության մատչելիության, պարզեցման ու հստակեցման, այնպես էլ տնտեսական գործունեությանը չհիմնավորված միջամտության բացառման մասին:

---

[77] Տե՛ս. **Артемов Н.М., Ашмарина Е.М.,** Роль налогов и налогового права в обеспечении прямой и обратной связи в процессе государественного регулирования хозяйственный процессов.//Право и политика. 2000. № 9. էջ 65.

Այս իմաստով անհրաժեշտ է կարևորել վերահսկողական գործառույթներում պետության, այսպես կոչված, «ինքնասահմանափակման» սկզբունքի առկայությունը, և պատահական չէ, որ հունգարացի պրոֆեսոր Անդրաշ Շայոն իր «Իշխանության ինքնասահմանափակումը» աշխատանքում զարգացնում է այն միտքը, ըստ որի՝ «օրենսդիրի կամայականության արգելումը իրավական պետության սկզբունքների հիման վրա, կարող է նշանակել նաև օրենքների բովանդակության խորը վերահսկում, ինչպես դա կարելի է նկատել հարկման հարցերում, ինչն ինքնին պարադոքս է: Սկզբունքորեն հարկադրումը կարող է լինել օրենսդրության ամենաքիչ սահմանափակվող ոլորտը, որն, ի դեպ, կառուցվում է մարդու և քաղաքացու սահմանադրորեն արդարացված սեփականության իրավունքի անտեսման վրա: Չէ որ հարկն իրենից ներկայացնում է սեփականության անհատույց օտարում, ընդ որում, օրենսդիրը պարտավոր չէ նույնիսկ ասել հարկի գանձման նպատակը»[78]:

Հինգերորդ, հարկային քաղաքականության միասնականության սահմանադրական սկզբունքի մասին ոչ միայն խոսք չի գնացել, այլև՝ «հարկային քաղաքականություն» եզրույթն անգամ չի կիրառվել ՀՀ հարկային օրենսգրքում: Հաշվի առնելով այն, որ պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես շուկայական տնտեսության վրա ներգործության կարևորագույն գործիք, նպատակ է հետապնդում կանխարգելելու այդ տնտեսության տատանումները և ապահովելու արդյունավետ տնտեսական աճ, սակայն այս փաստի համատեքստում Հարկային օրենսգիրքը գնալով ավելի է հիշեցնում «ինքն իր շրջանակում» հայտնի կատեգորիկ հրամայականին և մատչելի է դառնում ավելի մասնագիտացված հարկային ծառայողների համար: Այս կապակցությամբ իրավական նորմերի անմիջական կիրառման հարցերը փոխարինվում են հարկային մարմինների բազմաթիվ պարզաբանումներով և հակասական դատական պրակտիկայով, որը նման հարցերով բնութագրվում է ամբողջովին հակառակ մոտեցումներով:

---

[78] Տե՛ս. **Шайо Андраш**. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): М.: 2001.էջ 161-162.

Իհարկե, բնութագրելով տվյալ խնդիրը, կարելի է մտորել «մասնավոր և հանրային շահերի հավերժ կոնֆլիկտի» մասին, երբ պետությունն ու հարկ վճարողը գտնվում են մեկը մյուսի նկատմամբ հակադիր կողմերում: Այս խնդրի վերաբերյալ կա թյուր ըմբռնում, քանի որ հստակ և ոչ երկիմաստ հարկային կառուցակարգերի առկայության պայմաններում հարկ վճարողների մի մասը կձգտի ոչ թե խուսափել հարկեր վճարելուց, այլև՝ առավելապես ճիշտ և ժամանակին կատարել համապատասխան պարտավորությունները՝ պայմանով, որ հարկային ոլորտում իրավական կարգավորում իրագործելիս, պետությունը կառաջնորդվի մասնավոր տնտեսական հարաբերություններում հնարավորինս նվազ միջամտության և հարկերի միջոցով հարկատուների բարեկեցությանը նվազագույն վնասի պատճառման սկզբունքներով:

Վեցերորդ, պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության սահմանման կարևորագույն ցուցանիշներից է հարկային ծանրության մակարդակը, որի սահմանման և հարկային օրենսդրության բարդության ու խառնաշփոթի կապակցությամբ մշտապես վեճեր են առաջանում հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների միջև: Վերջիններիս կողմից հարկային իրավախախտումներ չկատարելու մղումները և հարկային պարտավորությունների բարեխիղճ կատարելու ձգտումները բացասական են անդրադառնում ինչպես նրանց իրավագիտակցության մակարդակի վրա («ինչու վճարել, եթե միևնույն է՝ տուգանվելու է» կամ «ազնիվ հաշվապահություն վարելու ոչ նպատակահարմարությունը» և այլն), այնպես էլ պետության տնտեսության զարգացման վրա, որտեղ իշխում է հետևյալ տրամաբանությունը՝ «ավելի լավ է գործ չունենալ պետության հետ, այլ ունենալ լավ հարաբերություններ հարկային մարմինների հետ կամ ընդհանրապես չզբաղվել ձեռնարկատիրական գործունեությամբ, քանի որ իրավական հետևանքներն այնքան էլ կանխատեսելի չեն»:

Այդ իմաստով կարծում ենք, որ հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության նման հիմնախնդիրները վերաբերելի են ոչ

միայն իրավաբանական, այլև՝ քաղաքական, տնտեսագիտական, սոցիալական, հոգեբանական և այլ քննարկումների շրջանակին:

Այսպիսով, ընդհանրացնելով վերը շարադրվածը, կարելի կատարել հետևյալ եզրահանգումը.

1) շուկայական հարաբերությունների պայմաններում պետությունը սահմանափակված է հարկ վճարողի հարկային պարտականությունների կատարման շրջանակներով, ինչը ենթադրում է, որ հարկային քաղաքականության իրականացումով պետությունը պետք է օգտագործի այնպիսի կառուցակարգեր, որոնք բացառապես պոզիտիվ ներգործություն պետք է ունենան հարկ վճարողների տնտեսական գործունեության վրա,

2) պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես երկրում սոցիալական ու տնտեսական իրավիճակի բնութագրիչ, ուղղված է պետության քաղաքական գործունեության մեջ տարերայնության ու կոնֆլիկտայնության աստիճանի նվազմանը, ինչը ենթադրում է, որ հարկային որևէ բարեփոխում ընդհանրացված ձևով պետք է ընկալել որպես երկրում առկա տարբեր շահերի բավարարման ու հավասարակշռման գործընթացների կանոնակարգում,

3) պետության հարկային քաղաքականության նպատակներից է՝ ոչ միայն հարկային պարտավորությունների կատարման իրավակարգի ապահովումը, այլև՝ այդ քաղաքականության ներգործությամբ ձևավորված տնտեսական հարաբերությունների համակողմանի գնահատումը,

4) պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության մեջ օրենսդրական կարգավորումները պետք է զարգանան այն ուղղությամբ, որ հարկման ենթակա օբյեկտները հարկվեն՝ բացառելով ցանկացած ձևի հարկային պարտավորությունները շրջանցող ուղիների առկայությունը,

5) պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության մեջ առանցքային նշանակություն պետք է վերապահել այդ քաղաքականության ոչ միայն կայունության ու կանխատեսելիության

երաշխավորմանը, այլև հարկ վճարողների վիճակը որևէ ձևով չվատթարացնող հարկային պարտավորությունների կատարման համալիր գործընթացի առկայությանը,

6) ՀՀ հարկային օրենսգիրքը պետք է պարտադիր ներառի պետության հարկային քաղաքականության հասկացության վերաբերյալ դրույթներ, ինչը տրամաբանորեն ու իրավաբանորեն կկանխորոշի հարկային քաղաքականության սահմանադրական նշանակությունը,

7) նկատի ունենալով այն, որ հարկային օրենսդրության դրույթների հստակության խնդիրը հատուկ նշանակություն ունի, ուստի առաջարկվել է այդ օրենսդրության զարգացումը դիտարկել որպես պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության ապահովման հնարավորությունների երաշխիք:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

Կարևորելով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնահարցերի տեսական և գործնական խնդիրների դիտարկումը՝ անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային քաղաքականության սահմանադրական կարգավորումներին վերաբերող հարցադրումներն արդիական են ժամանակակից սահմանադրական իրավունքի և հարկային իրավունքի համակարգում: Պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման հիմնահարցը, անկասկած, գիտական մեծ հետաքրքրություն է ներկայացնում և կարող է բազմաթիվ բանավեճերի առարկա հանդիսանալ այդ ոլորտի խնդրաբանությամբ զբաղվող գիտնականների շրջանում:

Ամփոփելով հետազոտության արդյունքները, թերևս, նպատակահարմար է առանձնացնել հետևյալ եզրահանգումները.

1) ժամանակակից սահմանադրաիրավական կարգավորումների համատեքստում պետության հարկային քաղաքականությունն ընկալվում է որպես տնտեսական և ֆինանսական քաղաքականության բաղկացուցիչ մաս և միևնույն ժամանակ հանդիսանում է վերջինիս համեմատաբար ինքնուրույն տարր: Միաժամանակ, այն դիտարկվում է որպես պետության տնտեսական, ֆինանսական և իրավական բնույթի միջոցառումների ամբողջություն, որն ուղղվում է հարկ վճարողի պարտավորությունների կատարման իրավական կառուցակարգերի սահմանմանը:

2) Հարկային քաղաքականության էության ու բովանդակության բացահայտման հիմքում էական նշանակություն ունեն տնտեսական, իրավական, գաղափարական և քաղաքական բնութագրիչները, մասնավորապես. ա) 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, բ) հարկման ոլորտի հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման բնույթի և սահմանների սահմանումը և այդ հարաբերությունների վրա իրավական բնույթի ցանկացած այլ միջոցների ազդեցության և ներգործության հետևանքների գնահատումը մատնանշում է հարկային քաղաքականության իրավական բնութագրիչի առկայության մասին, գ) 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 բաղադրիչի հետ, դ) հարկային քաղաքականության քաղաքական բնութագրիչը կանխորոշում է հարկային օրենսդրության համակարգի զարգացման բնույթը և հարկային հարաբերությունների իրավական կարգավորման էությունը՝ «նպատակ – միջոցներ – արդյունք» սխեմային համապատասխան:

3) Պետության հարկային քաղաքականությունը՝ որպես ֆինանսական քաղաքականության տարր, նպատակ է հետապնդում հավաքագրել առավելագույն հարկեր, իսկ, որպես տնտեսական քաղաքականության մաս՝ խթանել տնտեսական ակտիվության բարելավմանը:

4) ՀՀ Սահմանադրության (2015 թվականի փոփոխություններով) 11-րդ հոդվածով ամրագրված նորմի տրամաբանությունից հետևում է, որ սոցիալական շուկայական տնտեսությունը պետական քաղաքականության միջոցով ուղղված է ընդհանուր տնտեսական բարեկեցությանը և սոցիալական արդարությանը, ինչը մասնակիորեն վերաբերում է նաև հարկային քաղաքականությանը որպես պետության տնտեսական միասնական տարածքում հարկման ընդհանուր գործընթացը կառավարող գործունեություն: Այս քաղաքականության միջոցով բացահայտվում են հարկման գործընթացի արդյունավետությունը և տնտեսական այն իրողությունները, որոնք ուրվագծում են պետության, հասարակության և

անհատի իրավունքների ու շահերի, հետևաբար՝ պետության տնտեսական անվտանգության պաշտպանվածության աստիճանը:

Այստեղից, հարկային քաղաքականությունը պետության տնտեսական անվտանգության կարևոր բաղադրիչներից մեկն է, իսկ հարկման ոլորտում պետության տնտեսական անվտանգությունը պայմանականորեն անվանենք հարկային անվտանգություն: Ընդ որում, պետության տնտեսական ու ֆինանսական քաղաքականության հետ հարկային անվտանգության փոխկապվածությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հենց հարկային քաղաքականության և դրա արտահայտման ձևերի միջոցով են որոշվում պետության տնտեսության զարգացման և տնտեսավարման կառուցակարգերի գերակայությունները:

5) Հարկային անվտանգության ապահովումը պետության հարկային քաղաքականության իրականացման կարևորագույն ուղղություններից է, որի ապահովման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է այդ անվտանգության տարրերի՝ անվտանգության օբյեկտների իրագործման, պետության, հասարակության ու անհատի շահերի սահմանման և անվտանգության սպառնալիքների հակազդման հետ:

Ընդ որում, եթե հարկային անվտանգության օբյեկտ են հանդես գալիս հարկային այն հարաբերությունները, որոնք ծագում են պետության ու հարկ վճարողի միջև, իսկ տնտեսական շահը դիտարկվում է պետության և հարկ վճարողի տնտեսական բարենպաստ պայմանների ու պաշտպանության ապահովումը, մարդկանց սոցիալական ընդհանրացմանը համապատասխանող նրանց կենսագործունեության նյութական, հոգևոր և բարոյական հիմքերի բարելավումն ու պահպանումը, ապա տնտեսական անվտանգության սպառնալիքների տակ անհրաժեշտ է նկատի ունենալ այն պայմանների ու գործոնների համախումբը, որոնք վտանգ են ներկայացնում պետության, հասարակության և անհատի կենսական կարևորություն ունեցող տնտեսական շահերի համար:

6) Պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետության վիճակի գնահատման համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել հարկային անվտանգության սպառնալիքների վտանգավորության աստիճանը, որոնք պայմանականորեն կարելի է դասակարգել հետևյալ խմբերի. ա) հարկային հանցագործությունների, վարչական և հարկային իրավախախտումների զանգվածայնությունը, բ) հարկերի գանձման ցածր մակարդակը, գ) հարկային ծանրության բարձր մակարդակը, դ) հարկային մշակույթի ցածր մակարդակը, ե) հարկման սոցիալական անարդարությունը, զ) պետության ու վարչատարածքային միավորների անհամաչափ հարկավճարունակությունը և այլն:

7) Արտասահմանյան երկրների սահմանադրական օրենսդրության ժամանակակից զարգացումներում նկատվում է հարկային հարաբերությունների ավելի ամբողջական ու լիարժեք իրավակարգավորման միտում, ինչն իր արտացոլումն է գտնում պետությունների հարկային քաղաքականությունում: Դա վերաբերում է հարկային քաղաքականության առանցքային հարցադրումներից մեկին՝ հարկ վճարելու պարտականության սահմանմանն ու հարկային օրինականության երաշխավորման սահմանադրական ամրագրմանը, հարկերի բացառապես օրենքով սահմանմանն ու հարկային օրինականության սահմանադրական երաշխավորմանը, հարկային քաղաքականության ու պետության հիմնական բնութագրչների փոխկապվածությանը, ինչպես նաև հարկային քաղաքականության սահմանադրական հիմունքների առկայությանը:

8) Ցանկացած պետության հարկային քաղաքականություն իրենից ներկայացնում է այնպիսի տարրերի ընդհանրացում, որոնք բնութագրում են պետության հարկային գործունեությունը՝ որպես ինստիտուցիոնալ երևույթի և սահմանադրական իրավունքի օբյեկտի ամբողջականության համատեքստում: Այդ առումով, արտասահմանյան երկրների սահմանադրական իրավունքի զարգացման ժամանակակից միտումները վկայում են, որ սահմանադրական կարգավորումներում ավելի ընդհանրական ու նշանակալից են դառնում այն

նորմերը, որոնք արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական ոգին, ինչը պայմանավորված է այն հիմնավորմամբ, որ գնալով ավելի ակնհայտ է դառնում շուկայական հարաբերություններում պետության և անհատի շահերի հավասարակշռվածության որոնման սահմանադրական ապահովման անհրաժեշտությունը:

9) Պետության հարկային քաղաքականության, որպես հանրային իշխանության կողմից իրականացվող իրավական գործողությունների համակարգը, որը նպատակաուղղված է երկրի հարկային համակարգի, այդ քաղաքականության նպատակների իրականացմանն ուղղորդող սկզբունքների ու կանոնների, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավանորմերի իրագործման ընթացակարգերի սահմանմանը:

10) Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքներն արտացոլում են պետության հարկային քաղաքականության առավել էական ու կայուն օրինաչափությունները, ընդգրկում այդ քաղաքականության գաղափարներն ու նշանակությունը, ինչպես նաև դրա իրականացման նպատակներն ու դրանց հասնելու վերաբերյալ պատկերացումները:

11) ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ և 185-րդ հոդվածի 3-րդ մասերի համակարգային վերլուծությունից բխում է, որ հարկային քաղաքականության ոլորտում տեղական ինքնակառավարման ներկայացուցչական մարմինների իրավազորության շրջանակները սահմանափակված են, որոնք դրսևորվում են հետևյալում՝ ա) համայնքային նշանակության տեղական հարկերի ու տուրքերի սահմանում՝ միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի ու տուրքերի ցանկից, բ) այդ հարկերի ու տուրքերի սահմանում միայն օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում, գ) այդ հարկատեսակների իրավական կազմը բնութագրող այլ տարրերի սահմանում ու դրանց բովանդակության որոշակիացում, դ) համայնքի

ավագանու համապատասխան որոշման ընդունում այդ հարկերի կամ տուրքերի՝ տվյալ համայնքի իրավասության տարածքում սահմանելու ու ներդնելու վերաբերյալ:

12) Հայաստանի Հանրապետությունում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորությունները հանդիսանում են պետության միասնական հարկային քաղաքականության վարման անբաժան տարրերից մեկը, ընդ որում, եթե այդ քաղաքականության արդյունքում առանձին համայնքների մոտ նկատվում է ֆինանսական միջոցների ոչ ինքնաբավություն, ապա այդ հանգամանքը որակապես կարող է խորացնել տեղական ինքնակառավարման սահմանադրական ինստիտուտի անկման սոցիալական դերակատարումը:

13) Պետության միասնական հարկային համակարգը՝ որպես պետական և համայնքային ֆինանսատնտեսական ու հարկային միասնական քաղաքականության իրականացման հիմք, անկասկած, հանրային նշանակություն ունի և ենթակա է կարգավորման միայն օրենքով: Սակայն, պետության միասնական տնտեսական տարածքի որևէ ձևով խաթարումը հանգեցնում է, առանձին վերցված, տարածքի կամ համայնքի հարկային քաղաքականության անջատողականության դրսևորմանը, ինչն՝ անկախ դրա արտահայտման աստիճանից, ուղղակի սպառնում է պետության սահմանադրական կարգին: Այստեղից, պետության միասնական, ամբողջական և անխզելի տնտեսական տարածքի պահպանումը միասնական հարկային քաղաքականության իրականացման միջոցով ինքնին դիտարկվում է պետության ինքնիշխանության ապահովման երաշխիքներից մեկը:

14) Պետության հարկային քաղաքականության համատեքստում՝ տեղական ինքնակառավարման մարմիններն իրենց հարկային լիազորությունների սահմաններում թերևս ինքնուրույն են և այդ մարմինները չեն կարող ներառվել պետական մարմինների համակարգի մեջ: Սակայն, եթե պետության հարկային գործունեության կառավարման կառուցակարգերը և տեղական

ինքնակառավարումն ըստ էության դիտարկվում են պետության հարկային քաղաքականության միացյալ սահմանադրական համակարգի բաղադրիչ տարրեր, ապա տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային ինքնուրույնությունը մատնանշում է մունիցիպալ կազմավորման տարածքում համայնքային նշանակության հանրային հարցերի լուծման համար ֆինանսական ինքնուրույնության շրջանակները:

15) Հարկային քաղաքականության բնագավառում պետության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների փոխգործակցության շրջանակում տեղական ինքնակառավարման սահմանադրական էությունը ենթադրում է տեղերում պատշաճ ինքնակառավարում իրագործելու համար պետական այնպիսի երաշխիքների առկայություն, որոնք վերաբերելի են ոչ միայն տեղական ինքնակառավարման պաշտպանության ու պահպանման ապահովմանը, այլև այդ երաշխիքների միջոցով են կանխորոշվում այդ մարմինների հարկման ոլորտում ինքնուրույնության սահմանների ու համայնքում հանրային գործերի, այդ թվում՝ հարկային քաղաքականության իրագործման ու կառավարման առանձնահատկությունների սահմանումը:

16) Հարկային քաղաքականության սահմանադրականացման գործընթացի թույլատրելիության սահմանները սահմանափակվում են այդ ինստիտուտի նկատմամբ միայն պետության և սահմանադիրի պոզիտիվ իրավունքի ճանաչմամբ, ինչը նշանակում է, որ Հայաստանի Հանրապետության համար առաջնայինը տվյալ քաղաքականության այն սահմանների սահմանումն է, որոնք անհրաժեշտ են պետության ինքնիշխանության նյութական ապահովումը երաշխավորելու, պետության կողմից սեփական հարկերի սահմանման ու հարկային ինքնուրույն քաղաքականության իրականացման ինքնիշխան իրավունքների իրացման հարաբերակցությունն ապահովելու, ինչպես նաև մարդու և քաղաքացու իրավունքների ու ազատությունների պաշտպանությունը սահմանադրական մակարդակում երաշխավորելու համար:

17) Սահմանադրության 89-րդ հոդվածի համատեքստում՝ նույն Սահմանադրության 60, 106 և 107-րդ հոդվածներով ամրագրված նորմերի համալիր վերլուծությունից հետևում է, որ՝ ա) կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրեն վերապահված գործառույթն իրականացնելիս կարող է՝ բացառապես Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի, կոնկրետ լիազորությունների, ձևերի ու մեթոդների շրջանակներում, սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր, բ) օրենսդիրի կողմից բացառապես օրենքով հարկերի սահմանումը բովանդակում է՝ հարկերի օրենքով սահմանված լինելու այնպիսի պայմաններ, ինչպիսիք են՝ հարկերի տեսակների, չափերի ու վճարման կարգերի բացառապես օրենքով սահմանված լինելը, ինչը վկայում է հարկային միասնական պետական քաղաքականության իրավաչափության հանգամանքի մասին, գ) տեղական ինքնակառավարման մարմինները պետության հարկային քաղաքականության համակարգում ունեն երկակի դերակատարություն. մի կողմից, որպես այդ քաղաքականության մշակմանը մասնակցող սուբյեկտ, սահմանում են հարկեր՝ օրենքով նախատեսված սահմաններում (խոսքը համայնքների մասին է, հոդվ. 106**)** և օրենքով սահմանած կարգով սահմանում են հարկեր (խոսքը համայնքի ավագանու մասին է, հոդվ. 107), իսկ մյուս կողմից, Սահմանադրությամբ և օրենքներով նախատեսված կառուցակարգերի ու լիազորությունների շրջանակներում, այդ մարմինները կարող են սահմանել իրավակարգավորման ընթացակարգեր, ինչը նշանակում է կրել համայնքներում հարկային քաղաքականության իրականացման առաքելությունը:

18) ՀՀ Սահմանադրության 154-րդ հոդվածի համատեքստում՝ կառավարությունը հարկային միասնական պետական քաղաքականություն իրականացնելիս հաշվի է առնում սահմանադրական այն պայմանների պահպանումը, որոնց իրագործմամբ է պայմանավորված հենց այդ քաղաքականության իրականացման իրավաչափությունը: Դրանք են՝ ա) հարկ վճարողի սահմանադրական պարտականության կատարումն ուղղված է միայն

օրենքին համապատասխան սահմանված հարկերի վճարմանը (հոդվ. 60, մաս 8), բ) քաղաքացիական նախաձեռնությամբ հանրաքվեի առարկա չի կարող դիտարկվել հարկերի սահմանումը (հոդվ. 204), գ) օրենսդիրը համայնքի պարտադիր խնդիրների լուծման նպատակով և այդ խնդիրների իրականացումն ապահովելու անհրաժեշտությունից ելնելով օրենքով սահմանում է հարկային աղբյուրները, ինչը վկայում է հարկային միասնական պետական քաղաքականության ապակենտրոնացման գործընթացի սկզբի մասին (հոդվ. 186, մաս 1), դ) համայնքի ավագանին սահմանում է տեղական հարկեր ոչ թե օրենքով սահմանած կարգով, այլև՝ օրենքով սահմանված դրույքաչափերի շրջանակներում (հոդվ. 185, մաս 3), ինչը նշանակում է, որ համայնքներում տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային քաղաքականության մասնակցության ու իրականացման աստիճանների հարաբերակցությունը փոփոխվում է՝ առավելությունը տալով այդ քաղաքականության ապակենտրոնացմանը:

19) Պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության մեջ օրենսդրական կարգավորումները պետք է զարգանան այն ուղղությամբ, որ հարկման ենթակա օբյեկտները հարկվեն՝ բացառելով ցանկացած ձևի հարկային պարտավորությունները շրջանցող ուղիների առկայությունը:

20) Պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության հարաբերակցության մեջ առանցքային նշանակություն պետք է վերապահել այդ քաղաքականության ոչ միայն կայունության ու կանխատեսելիության երաշխավորմանը, այլև հարկ վճարողների վիճակը որևէ ձևով չվատթարացնող հարկային պարտավորությունների կատարման համալիր գործընթացի առկայությանը: Միաժամանակ, աշխատանքում կատարվել է եզրահանգում, ըստ որի՝ ՀՀ հարկային օրենսգիրքը պետք է պարտադիր ներառի պետության հարկային քաղաքականության հասկացության վերաբերյալ

դրույթներ, ինչը տրամաբանորեն ու իրավաբանորեն կկանխորոշի հարկային քաղաքականության սահմանադրական նշանակությունը:

Վերջում նկատենք, որ սահմանադրական նոր կարգավորումների համատեքստում հարկային քաղաքականության իրավական կարգավորման հիմնախնդիրներին անդրադառնալիս, մենք փորձ ենք արել առանձնացնել ոչ թե բոլոր վիճահարույց կամ լրացուցիչ վերլուծության ու ուսումնասիրության կարիք ունեցող հարցադրումները, այլ՝ առավել արդիական ու հրատապ խնդիրները:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

I. Իրավական և դատական ակտեր

.

1. Հայաստանի Հանրապետության 1995 թվականի հուլիսի 5-ի Սահմանադրությունը՝ 2015 թվականի փոփոխություններով, Հայաստանի Հանրապետության պաշտոնական տեղեկագիր, Հատուկ թողարկում, հոդվ. 1118, 21 դեկտեմբերի 2015 թ.,

2. Հայաստանի անկախության մասին 1990 թվականի օգոստոսի 23-ին ընդունված հռչակագիրը, ՀՀ ԳԽՏ 1990/16,

3. «Տեղական ինքնակառավարման մասին» Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական օրենք, 2016,

4. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք, Երևան, 2015:

5. «Ֆինանսական համահարթեցման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքը, 2016,

6. Մարդու իրավունքների համընդհանուր հռչակագիրը (ընդունվել է 1948 թ. դեկտեմբերի 10-ին),

7. Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին կոնվենցիա (4 նոյեմբերի 1950 թվականի, Հռոմ),

8. ՄԱԿ-ի Տնտեսական, սոցիալական և մշակութային իրավունքների մասին միջազգային դաշնագիր (16 դեկտեմբերի 1966 թվական),

9. Հայկական Սովետական Սոցիալիստական Հանրապետության 1978 թվականի ապրիլի 14-ի Սահմանադրությունը, Երևան, 1978,

10. Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանի 2009 թվականի հուլիսի 18-ի ՍԴՈ-816 և 2014 թվականի ապրիլի 2-ի ՍԴՈ-1142 որոշումները, http://www.concourt.am:

11. Федеральный конституционный закон Австрии от 10 ноября 1920 г. М.: 2001.

12. Конституция Бельгии от 7 февраля 1931 г // Конституции государств Европы. М.: 2001.

13. Конституция Боснии и Герцеговины (Республики Боснии и Герцеговины) от 14 декабря 1995 г. // Конституции зарубежных государств. М.: 2003,

14. Конституция Канады. М.: 2002.

15. Конституция Соединенных Штатов Америки // Конституции зарубежных государств: М.: 2003.

16. Основной закон Федеративной Республики Германии от 23 мая 1949 г. // Конституции зарубежных государств: М.: 2003.

17. Конституция Швейцарской Конфедерации 1999 г. М.: 2003.

II. Մասնագիտական գրականություն

1) Անաստասյան Ս.Ա., Հարկային քաղաքականության պետական կարգավորման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում՝ տնտեսության զարգացման համատեքստում / «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» Հանրապետական գիտաժողովի նյութեր: Գիրք 1, Եր., 2014, էջ 55-60,

2) Բաղդասարյան Ք.Յ., Հարկային քաղաքականության ու ստվերային տնտեսության փոխազդեցության տնտեսական գնահատումը Հայաստանի Հանրապետությունում / Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները ՀայաստանիՀանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր). Եր., 2010, էջ 37- 41,

3) Բոստանջյան Վ.Բ., Հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական սկզբունքները / Այլընտրանք, 2015, N3, 283-289 էջ,

4) Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության մեկնաբանություններ, ընդհանուր խմբագրությամբ՝ Գ.Հարությունյանի, Ա.Վաղարշյանի. Եր., 2010., 1086 էջ,

5) Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական իրավունք / Ն.Այվազյանի խմբ., Եր., 2016,

6) Հարությունյան Գ.Գ., Սահմանադրական մշտադիտարկում, Եր., 2016. 340 էջ,

7) Հարությունյան Գ.Գ., Սահմանադրական մշակույթ, Եր., 2005. 84 էջ,

8) Հարությունյան Տ.Վ., Բոստանջյան Վ.Բ., Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2016, 320 էջ,

9) Հարությունյան Վ.Լ., Հարությունյան Տ.Վ., Հարությունյան Դ.Վ., Հարկեր և հարկագանձում, Եր., 2010, 600 էջ,

10) Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի հայեցակարգ, Եր., 2015, էջ 2-5, http://www.taxinfo.am/upload/188%20KB_1449662978669.pdf

11) Խաչատրյան Ա.Ա., Հայաստանի Հանրապետության ինքնիշխանության հիմնախնդիրները. սահմանադրական ժամանակակից կարգավորումների համատեքստում և դրանց լուծումները միջազգային իրավական ու սահմանադրական արդարադատության պրակտիկայում, Եր., 2016, էջ 160 էջ,

12) Խաչատրյան Ա.Հ., Հարկային իրավունք, Եր., ՀՀ ԳԱԱ, 2003, 567 էջ,

13) Սահմանադրական բարեփոխումների հայեցակարգի դրույթները և դրանց իրացման հիմնական ուղղությունները Հայաստանի Հանրապետությունում (գիտագործնական հետազոտություն) / Գ.Բ.Դանիելյան, Վ.Ա.Այվազյան, Ա.Ա.Մանասյան. Եր., 2015, 240 էջ,

14) Սուքիասյան Գ.Ա., Սուքիասյան Ն.Գ., Ֆինանսական իրավունք, Եր., 2010, 608 էջ,

15) Օսիկյան Ա.Հ., Հարկային իրավախախտումներ և պատասխանատվություն հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար, Երևան, 2008, 240 էջ,

16) Авакьян С.А. Конституционный лексикон: государственно-правовой терминологоческий словарь. – М.: 2015. – 640 էջ,

17) Алексеев С.С. Право: Азбука - Теория - Философия. Опыт комплексного исследования, М., 1999, էջ 636.

18) Артемов Н.М., Ашмарина Е.М> Роль налогов и налогового права в обеспечении прямой и обратной связи в процессе государественного регулирования хозяйственный процессов // Право и политика. 2000. № 9. էջ 65.

19) Арутюнян А.Ш. Конституционализм: проблемы постсоветской реальности. М.: Норма, 2013, - 160 с.,

20) Арутюнян Г.Г., Конституционная экономика или антиконституционность (коррупционность) экономики? / Конституционное правосудие, 3(65), 2014, с. 7-26,

21) Арановский К. В. Суверенитет в системе федеративных отношений. // Право и политика. - 2000. էջ 468,

22) Барцис И.Н. Правовое пространство России: вопросы конституционной теории и практики. М.: 2009, էջ 533.

23) Баренбойм П.Д., Гаджиев Г.А., Лафитский В.И., Мау В.А Конституционная экономика. М.: 2010. էջ 535.

24) Волховский В.И., Налоговые органы и экономическая безопасность России: М., 2000. էջ 233.

25) Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г., Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: М.: 2009, էջ 440.

26) Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики (Развитие основ гражданского права в решениях Конституционного Суда РФ). М., 2002.

27) Гизяц А. В. Борьба с преступностью в системе обеспечения внутренней безопасности. М., 2011, էջ 333.

28) Годме П.М. Финансовое право, М.: 2009, էջ 340.

29) Гизяц А. В. Борьба с преступностью в системе обеспечения внутренней безопасности. М., 2011;

30) Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект. М., 2013, с. 111.

31) Керимов Д.А. "Законодательная техника", М., 2010, էջ 9.

32) Кучеров И.И. Налоговые преступления М.: 2004. С. 63.

33) Кучеров И.И. Налоговое право России, М., 2010, էջ 53:

34) Ленин В.И. Поли. Собр. Соч. Т. 21, էջ 447

35) Монтескье Ш. Избранные произведения. М.: 2001, էջ 337.

36) Малько А.В., Шундиков К.В. Правовая политика современной России: Цели и средства // Государство и право, 2007, №7, с. 15-22,

37) Мещерякова О.В., Налоговые системы развитых стран мира (справичник). М., 2011, էջ 754,

38) Налоги и налоговое право // под ред. к.ю.н А.В. Брызгалина, М., 2008, էջ 50.

39) Неф Р., Да здравствует нонцентрализм! М., 2002. էջ 557.

40) Основы налогового права. / под ред. С.Пепеляева. М.: 2005. էջ 95-104.

41) Прокошин В.А. Развитие государственной власти в условиях реформирования экономики. М., 2008. էջ 364.

42) Чучаев А. Преступность как угроза национальной безопасности. Ульяновск, 2000.

43) Малько А.В., Шундиков К.В. Правовая политика современной России: Цели и средства // Государство и право, 2007, №7, с. 15-22

44) Налогообложение и распределение налоговых полномочий между провинциальным и федеральным уровнями государственной власти // Федерализм в сотрудничестве. М.: 2010. էջ 142.

45) Керимов Д.А., Законодательная техника, М., 2010, էջ 249.

46) Козырип А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: 2007. էջ 545.

47) Калашников С.В. Функциональная теория социального государства. М.: 2001. էջ 361.

48) Конституции зарубежных государств под ред. проф. В.В. Маклакова, М., 2013, էջ 522.

49) Крохина Ю. А. Кучерявенко Н. П. Принципы построения системы налогов и сборов. Налоговое право России: М., 2003, էջ 633.

50) Кучеров И.И. Налоговые преступления М.: 2004. С. 663.

51) Кучеров И.И. Налоговое право России, М., 2010, էջ 353.

52) Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России. М.: 2011. էջ 387

53) Монтескье Ш. Избранные произведения. М.: 2001, էջ 337.

54) Международная организация труда. Конвенции и рекомендации. 2009, Т. 2., էջ 556:

55) Налоги и налоговое право // под ред. к.ю.н А.В. Брызгалина, М., 2008, էջ 550.

56) Налогообложение и распределение налоговых полномочий между провинциальным и федеральным уровнями государственной власти // Федерализм в сотрудничестве. М.: 2010. էջ 442

57) Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации, М., 2011, էջ 31.

58) Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М.: 2005.

59) Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики. М.: 2007.

60) Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в РФ. Саратов, 2003, էջ 429.

61) Тихомиров Ю.А. Теория закона. М.: 2009. էջ 77.

62) Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2009. էջ 449.

63) Хабриева Т.Я., Чиркин В.Е. Теория современной конституции. М., 2005.

64) Шайо Андраш. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): М.: 2001. էջ 612.

65) Финансовое право. Лекции доцента С.-Петербургского университета В.А. Лебедева. СПб., 1882, էջ 369, 370.

66) Франк Ф.К. Влияние конституционных принципов налогового права на развитие законодательства о налогах и сборах. // Законодательство и экономика. - 2003. - №7.

67) Федерализм: теория, институты, отношения (сравнительно-правовое исследование) под ред. акад. Б.Н. Топорнина, М., 2011. էջ 200.

68) Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М, 2002, էջ 282-283:

69) Bertalanffy L. Von. General System Theory. Foundations, Development, Applications. №cwYork, 1969.

70) Break G.F., Pecliman J.A. Federal Tax Reform: The Impossible Dream? Brookings Institution, 1975.

71) Cohen S.M. A tax on advertising: first amendment and commerce clause implications// №ew York univ. law rev. 1988. Vol. 63, № 4.

72) Comparison of the tax system of the United States, the United Kingdom, Germany, and Japan: Scheduled for a hearing before the Senate Comm. on finance on July 21, 1992/ Prep. By the staff of the joint comm. on taxation. Wash.: Gov. print, off, 1992. IV.

73) Controle fiscal: Principes et pratiques/ Etudes coord, par La... Th. P.: Economica, 1988.

74) Design and reform of taxation policy/ Ed. By Galeotti G., Marrelli M. Dordrecht etc.: Kluwer, 1992.

75) Greenbaum A.I. State excise taxes and the Constitution// Bull, for international fiscal documentation. Amsterdam, 1994. Vol. 48, № 5.

76) Greenbaum A.I. State excise taxes and the Constitution// Bull, for intern, documentation. Amsterdam, 1994. Vol. 48, № 5.

77) Mattessich R. Instrumental Reasoning and System Metodology. Dodrecht, Boston: D. Reidel, 1978.

78) Myerson R.B. Economic analysis of constitutions// Univ. of Chicago law rew. Chi
cago, 2000. Vol. 67. №3.

79) Jorge Martinez and Jameson Boex, Georgia State University Consortium. Децентрализация бюджетной системы в Российской Федерации: тенденции, проблемы и рекомендации. - М., 1998. с.2

III. Ատենախոսություններ, սեղմագրեր

1. Аронов А.В. Социализация налоговой политики Российской Федерации: Дисс. ...докт. экон. наук. М., 2009, էջ 365,

2. Безмельницына Д.Н. Государственно-правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2003, էջ 192,

3. Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2003, էջ 158,

4. Винницкий Д.В. Общие проблемы теории налогового права. Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003.

5. Глебовсий В. И. Правое регулирование участия граждан в защите права частной собственности в Российской Федерации: Автореф. дисс. канд. юрид.

наук. М, 2001.

6. Горош Ю.В. Проблемы правового регулирования налоговых отношений в системе государственного управления: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998.

7. Грибанов С.Л. Коллизионные вопросы государственного регулирования налогов и налогообложения в РФ. Автореф. дис. канд. юрид. наук. СПб., 2006.

8. Гуров А.А., Конституционно-правовые принципы налоговой системы Российской Федерации: диссертация ... кандидата юридических наук : Москва, 2009. 189 с.

9. Затулина Т.Н., Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики : диссертация ... кандидата юридических наук : Ростов на Дону, 2008. Էջ 241.

10.Зражевская Т.Д., Реализация конституционного законодательства. Проблемы теории и практики: Автореф. дис. ...д-ра юрид. наук. Саратов, 2000.

11. Кочергина М.Э., Конституционно-правовая основа формирования налоговой системы в Российской Федерации. Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2000.

12.Карасев М.Н. Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогак и сборах. Диссерт. канд. юрид. наук, М.: 2005. Էջ 23

13. Капранова Ю.В. Конституционные основы равноправия граждан Российской Федерации: Автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. Ростов на Дону, 2001

14. Королев АН. Реализация принципа разграничения предметов ведения и полномочий Российской Федерации и ее субъектов в области соглашений о разделе продукции: Автореф. дисс. ...канд. юрвд. наук. М., 2004.

14. Московская П.Г. Разграничение предметов ведения и полномочий Российской Федерации и ее субъектов в экономической сфере (на примере Приволжского федерального округа): Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2004.

15. Морозов А.Е. Финансово-правовое регулирование инвестиционной деятельности кредитных организаций. Автореф. … канд. юрид. наук. М., 2001.

16. Мусов Ризуан Хасенович. Налоговые органы в системе обеспечения экономической безопасности России (Организационно-правовые аспекты): Дис. … канд. юрид. наук : Москва, 2001. 188 с.

17. Нечаева Т.В. Конституицонно-правовые принципы установления компетенции субъектов Федерации (в рамках предметов совместного ведения): Автореф. дисс … канд. юрид. наук. М., 2006.

18. Никитин А. М. Криминологические проблемы развития отнишений собственности при переходе к рынку: Автореф. дисс. канд. юрид.наук. М, 2007,

19. Овсянников А. А. Совершенствование отдельных элементов налоговой системы России как фактор экономического развития хозяйствующих субъектов. Дисс. … канд. юрид. наук. М., 2003.

20. Орешков С.В. Конституционные основы налоговой политики Российской Федерации. Дисс. … канд. юрид. наук. М., 2011.

21. Олейников Д.П. Организационно-правовые основы деятельности правоохранительных органов по защите экономической безопасности государства. Автореферат дисс. на соиск. уч. степ. к.ю.н. М., 2002.

22. Попова С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. Автореф. дис… канд. юрид. наук. М., 2005.

23.Полякова Н.А. Разграничение предметов ведения и полномочий Российской Федерации и ее субъектов в сфере юстиции: конституционные аспекты: Автореф. дисс. … канд. юрид. наук. М., 2005.

24.Ратин А.Г. Косвенное налогообложение как элемент налоговой системы (финансово-правовой аспект). Дис. … канд. юрид. наук. М., 2004.

25. Савина Елена Анатольевна. Конституционно-правовое содержание и обеспечение налоговой политики российского государства (Теоретический аспект): Дис. ... канд. юрид. наук: Ростов н/Д, 2005 170 с.

26. Сисягин С.П. Государственное регулирование рынка. Автореф. дис. ... канд. эконом, наук. Нижний Новгород, 2005.

27. Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в РФ. Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998.

28. Смирных СЕ. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: Дис ... к.ю.н. М., 2006.

29. Сухолинский-Местечкин С.Л. Налоги в экономике Российской Федерации (организационно-правовой аспект). Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1994.

30. Темиржанов М.К. Конституционные основы регулирования налоговых отношений: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2004.

31. Смирных СЕ. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: Дис.... к.ю.н. М., 2006.

32. Сухолинский-Местечкин С.Л. Налоги в экономике Российской Федерации (организационно-правовой аспект). Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1994.

33. Темиржанов М.К. Конституционные основы регулирования налоговых отношений: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2004.

34. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект: Автореф. дисс.... канд. юрид. наук. М., 2003.

IV. Հղումներ էլեկտրոնային ռեսուրսների վրա

1. www.arlis.am
2. www.parliament.am
3. www.gov.am

4. www.yerevan.am
5. www.moj.am
6. www.mta.gov.am
7. www.concourt.am
8. www.consulting.ru
9. www.mos.ru