

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐ

ՎԼԱԴԻՄԻՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱՄ Մ. Զոքանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի տնօրեն, տ. գ. դոկտոր, պրոֆեսոր*

ԶԱՎԵՆ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱՄ Մ. Զոքանյանի անվան
տնտեսագիտության ինստիտուտի ասպիրանտ*

ՀԱՐԿԵՐԻ ԾԱԳՈՒՄԸ, ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Հարկային համակարգի զարգացման սկզբնական ժամանակաշրջանն ընդգրկում է վաղ և միջին դարերի տնտեսվարման համակարգերը: Այս ժամանակաշրջանը բնութագրվում է հարկային համակարգի զարգացման գրեթե զրոյական աստիճանով, իսկ հարկազանձման գործընթացը կրում էր պատահական բնույթ: Զարգացման այդ փուլում հարկերն առավելապես կրում էին բնամթերային բնույթ, գոյություն ունեին չհամակարգված վճարումների տեսքով, այսինքն՝ հարկահավաքությունը հիմնականում կատարվում էր՝ ելնելով տվյալ պահի հասարակական պահանջմունքներից: Հնագույն պետություններից իրենց ժամանակի համար բավականին զարգացած հարկային համակարգեր են ունեցել Հին Հունաստանը, Հին Հռոմը, Եգիպտոսը, Չինաստանը:

Հին Հունաստանում մ.թ.ա. VII-VI դարերում գործում էր եկամտի 1/10 կամ 1/20 չափով հարկի հանձնման մեխանիզմը: Սա հնարավորություն էր ընձեռում պետությանը հավաքագրելու միջոցներ, որոնք հետագայում ծախսվում էին վալյական բանակ պահելու, եկեղեցիների, ճանապարհների ու ջրամբարների կառուցման, քաղաք-պետությունների շուրջ պաշտպանական ամրություններ կառուցելու, աղքատներին օգնելու և զանազան այլ հասարակական կարիքների համար¹: Այս նույն ժամանակահատվածում, սակայն, հարկային հարաբերությունների զարգացմանը զուգահեռ գոյություն ուներ լուրջ հակադրություն հարկման նկատմամբ: Օրինակ, առանձնահատուկ հարկային կարգավիճակ ունեին Աթենքի ազատ քաղաքացիները. նրանք ազատված էին հարկերից: Սակայն ժամանակի ընթացքում հարկումից ստացված միջոցները սկսեցին ակնհայտորեն չբավականացնել, և քաղաքների խորհուրդները սահմանեցին եկամուտներից մասհանումներ նաև այս դասակարգի համար:

Առաջին կազմակերպված հարկային համակարգերից մեկը, որի շատ առանցքային տարրեր այժմ էլ առկան են ժամանակակից հարկային հարաբերություններում, Հին Հռոմի հարկային համակարգն էր: Կայսր Տիրայանոսը հաճախ էր կրկնում. «Լավ հովիվը պետք է խուզի իր ոչխարին և ոչ թե մորթի նրան», այսինքն՝ դեռևս Հին Հռոմում հասու է եղել այն միտքը, որ հարկային եկամուտներն ավելացնելու համար պետք է ոչ թե մեծացնել հարկային ճնշումը, այլ հարկային բեռի թեթևացման ճանապարհով ընդլայնել հարկման բազան:

Հռոմի քաղաքացիները հարկեր էին վճարում իրենց կարողությանը համապատասխան՝ ընտանեկան դրության և գույքային վիճակի մասին հայտարարության հիման վրա: Վերջինս, փաստորեն, կարելի է համարել որպես ներկայումս գործող եկամտային հայտարարագրի նախա-

¹ Налоги. Учебное пособие, под ред. Д.Г.Черника, М., «Финансы и статистика», 2001г., стр. 5.

տիպը: Հարկի գումարը որոշվում էր իշխանավոր-ցեղագործների կողմից յուրաքանչյուր հինգ տարվա համար: Այս պաշտոնը ընտրովի էր, և առավել հարկվում էին նրանք, որոնք բացի հավաքագրված միջոցներից, պետական գանձարան էին մուծում նաև սեփական կարողություններից:

Հռոմի կողմից մղվող պատերազմներն ունեին իրենց անմիջական ազդեցությունը հարկադրությոների չափերի վրա: Հաղթողական պատերազմների ժամանակ հարկերը կրճատվում էին, իսկ հաճախ նաև դադարեցվում ամբողջությամբ, քանի որ անհրաժեշտ միջոցները փոխհատուցվում էին գրավյալ տարածքներից ստացված ռազմական ավարի հաշվին: Այս գրավյալ տարածքների հաշվին էլ ստեղծվեցին պրովինցիաները, որոնք կայսրության մաս էին կազմում, նրանց բնակիչները կայսրության հպատակներն էին, սակայն չէին օգտվում այն իրավունքներից, որ ունեին Հռոմի քաղաքացիները: Նրանց կախյալ վիճակի մասին է վկայում այն փաստը, որ նրանք հարկեր էին վճարում և՛ պատերազմների ժամանակ, և՛ խաղաղ պայմաններում: Կայսրությունում չկար միասնական հարկային համակարգ: Առավել դաժան պայմաններում էին հատկապես այն բնակավայրերը, որոնք ուժեղ դիմադրություն էին ցույց տալիս հռոմեական զորքերին: Մինչև Կեսարի կառավարման ժամանակաշրջանը հռոմեական պրովինցիաներում շատ մեծ չափերի էին հասել կոռուպցիան, պաշտոնական դիրքի չարաշահումը, որի հետևանքով առաջացել էր տնտեսական ճգնաժամ: Պատճառն այն էր, որ հարկերի գանձումն ու հաշվարկումը կատարվում էին կապալառուների օգնությամբ, որոնց նկատմամբ չկար պետական լուրջ վերահսկողություն: Կեսարի կառավարման ժամանակաշրջանում կատարվեցին բազմաթիվ ֆինանսական, հատկապես, հարկային բարեփոխումներ: Արգելվեցին ուղղակի հարկերի սակարկումները՝ վերջինս թողնելով միայն անուղղակի հարկերի համար: Յուրաքանչյուր համայնքի համար նախատեսված էր որոշակի գումար: Մի քանիսը ստացան հարկային արտոնություններ, իսկ մյուսներն էլ Կեսարի դեմ ապստամբելու համար պատժվեցին բարձր հարկերով: Հարկային բեռը բավականաչափ կրճատվեց, բայց ոչ թե պետական եկամուտների կրճատման հաշվին, այլ այն պատճառով, որ սահմանված հսկողությունները թույլ չէին տալիս կապալառուներին գրպանել պետության եկամուտները: Կեսարի գործը շարունակեց Օկտավիանոսը, որը ստեղծեց հատուկ ֆինանսական կառույցներ, որոնք հսկում էին պրովինցիաներում իրականացվող հարկահավաքությունը: Օկտավիանոսի հրամանով կատարվեց պրովինցիաների հարկային հնարավորությունների վերազնահատում, յուրաքանչյուր բնակավայրում ստեղծվեցին հատուկ կադաստրներ, որոնք տեղեկություններ էին պարունակում հողատերերի և հողօգտագործողների վերաբերյալ: Պրովինցիաներից ստացվող հարկային եկամուտների հիմնական մասն ապահովում էր հողի հարկը: Այն մոտավորապես կազմում էր բերքի մեկ տասներորդ մասը: Հարկվում էին նաև անշարժ գույքը, շարժական գույքը՝ ստրուկներ, ձիեր, խոշոր եղջերավոր անասուններ և այլն, ինչպես նաև այլ արժեքներ:

Դեռևս այն ժամանակներում հռոմեական կայսրությունում առկա էր հարկերի տարանջատում ուղղակիի և անուղղակիի: Անուղղակի հարկերից էին՝ շրջանառությունից հարկը, որը գանձվում էր մեկ տոկոս դրույքաչափով, հարկ ստրուկների վաճառքից, որի դրույքաչափը չորս տոկոս էր, հարկ ստրուկներին ազատություն տալու համար՝ հինգ տոկոս, որը հաշվվում էր ստրուկների շուկայական արժեքից: Օգոստոս կայսրը ներդրեց նաև այն ժամանակվա համար նոր հարկ՝ հարկ ժառանգությունից, որի դրույքաչափը հինգ տոկոս էր և գանձվում էր միայն Հռոմի քաղաքացիներից:

Մինչև 7-րդ դարն այստեղ արդեն գործում էին ուղղակի հարկի 20-ից ավելի տեսակներ: Դրանցից էին՝ հողի հարկը, շնչահարկը, բանակի ծախսերը հոգալու համար գանձվող հարկը, ձիեր գնելու հարկը, նավատորմ պահելու համար հարկը և այլն:

Բացի ֆիսկալ գործառնությունից, հարկերն այստեղ կատարում էին նաև տնտեսական խթանման գործառնությ: Շատ հարկատեսակներ գանձվում էին փողով, և բնակչությունը ստիպված էր վաճառել ավելցուկ ապրանքը, որն էլ իր հերթին նպաստում էր առևտրի խթանմանը, ապրանքադրամական հարաբերությունների զարգացմանը:

Ուսանելի և հետաքրքրական է նաև Հին Չինաստանի հարկերի զարգացման պատմու-

թյունը, որի մասին մեզ տեղեկություններ են հասել Շու Յզինի «Փաստաթղթերի գիրքը», Չժոու Լիի «Չժոուի ծխակատարությունների գիրքը» և Շի Յզիի «Պատմական գրառումները» աշխատություններից¹:

Ըստ լեգիզմի քաղաքականության հիմնադիր Շան Յանի (մ.թ.ա. 390-338թթ.)՝ հողագործությունը պետք է զարգանա առևտրի և արհեստագործության ծավալների կրճատմանը համընթաց: Նա առաջարկում էր, որ հողի հարկը գանձվի՝ ըստ տվյալ հողատարածքից ստացված բերքի մեծության:

Հին Չինաստանի հարկային համակարգի ամենակարևոր առանձնահատկությունն այն էր, որ մեծ նշանակություն էր տրվում խելամիտ, բանական հարկային քաղաքականության իրականացմանը: Այսինքն՝ առկա էր հարկման բավականին արդար սկզբունք, ինչպես նաև հողագործության գերակայություն մյուս ճյուղերի նկատմամբ:

Ռուսաստանում ֆինանսական համակարգը սկսեց ձևավորվել ավելի ուշ: 15-րդ դարի վերջին նոր միայն տեղի ունեցավ ռուսական հողերի քաղաքական միավորումը: Երկար ժամանակ երկրում գոյություն չուներ պետական մակարդակով ֆինանսական կառավարման կայուն համակարգ: Եվ միայն Ալեքսեյ Միխայլովիչի գահակալության ժամանակ՝ 1655 թվականին, ձևավորվեց որոշակի հարկային համակարգ, ստեղծվեցին հարկային հարաբերությունների կոնկրետ ձևեր, կազմավորվեց հաշվառման վարչությունը: Վերջինիս շնորհիվ էականորեն հեշտացան հարկային եկամուտների հավաքագրման աշխատանքները, ինչպես նաև այն հնարավորություն տվեց ավելի ճիշտ գնահատելու բյուջեի հնարավորությունները և ավելի նպատակային օգտագործելու այն: 1680 թվականին Ռուսաստանում եկամուտները կազմել են 1203367 ռուբլի, այդ թվում՝ ուղղակի հարկերի հաշվին՝ 529482 ռուբլի կամ ամբողջ եկամուտների 44 տոկոսը: Անուղղակի հարկերն ապահովել են 641395 ռուբլի կամ եկամուտների 53.3 տոկոսը: Մնացած 2.7 տոկոսը ստացվել է արտառոց վճարների և այլ եկամուտների հաշվին²: Այս ժամանակաշրջանում Ռուսաստանը պատերազմում էր շվեդների և լեհերի դեմ: Բնականաբար, պատերազմական գործողությունները պահանջում էին հսկայական ծախսեր: Բացի այդ, 1645-50 թվականներին այստեղ եղան անբերրի տարիներ, ինչպես նաև համաճարակներ անասունների շրջանում: Այս չնախատեսված ծախսերը ստիպեցին կառավարությանը բարձրացնել հարկադրույքները: Բնակչությունից գանձվող քսաներորդականը վերածվեց տասներորդականի, հետո նաև հինգերորդականի, այսինքն՝ գանձվում էր եկամտի կամ բերքի 1/5 մասը: Հարկման տեսական հիմքերի բացակայությունը, ոչ կանխատեսված հարկային քաղաքականությունը երկրում առաջացրին ֆինանսական լուրջ ճգնաժամ: Քանի որ ուղղակի հարկերի աճի հնարավորությունները որոշ ժամանակ հետո դարձան գրեթե անհնար, Ալեքսեյ Միխայլովիչը փորձեց շտկել ֆինանսական ծանր իրավիճակը՝ բարձրացնելով անուղղակի հարկերը: Նա բարձրացրեց աղի նկատմամբ կիրառվող ակցիզը՝ մեկ փութի դիմաց հինգից մինչև քսան կոպեկ: Այս քաղաքականության տրամաբանությունը բացատրվում էր նրանով, որ աղը այն ապրանքն է, որ սպառվում է հասարակության բոլոր խավերի կողմից, սակայն արդյունքը չարդարացրեց սպասելիքները, քանի որ այս փոփոխությունն ազդեց հիմնականում աղքատ բնակչության վրա:

Ռուսաստանում լուրջ տնտեսական, այդ թվում նաև ֆինանսական բարեփոխումներ իրականացվեցին Պետրոս I-ի գահակալության ժամանակաշրջանում: Նրա օրոք ստեղծվեցին բազմաթիվ գործարաններ, մանուֆակտուրաներ ռուսական կայսրության ամբողջ տարածքով մեկ, սկսեցին զարգանալ տնտեսության բոլոր ճյուղերը, հատկապես լեռնահանքային և վերամշակող արդյունաբերությունը: Պետրոս I-ի գլխավոր արժանիքներից մեկն այն էր, որ նա մեծ նշանակություն էր տալիս արտասահմանյան փորձին: Օգտագործելով արտերկրի փորձը՝ Ռուսաստանը վարում էր

¹ Шепенко.Р.А. "Налоговая система Китайской Народной Республики. Публичные финансы государств АТР", Ось-89, Москва 1998г. Стр 59.

² Д.Г.Черник, А.П.Починков, Б.П.Морозов "Основы налоговой системы", Юнити Москва 2001г., стр. 52.

հովանավորչական քաղաքականություն՝ հատկապես սահմանելով բարձր մաքսատուրքեր օտարերկրյա ներմուծողների համար: Փաստորեն, Պետրոս I-ի վարած քաղաքականությունը կարելի է բնորոշել որպես հարկման արդարացիությանն ու հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխմանն ուղղված քաղաքականություն: Նա հովանավորչական քաղաքականություն էր վարում մանր սեփականատերերի նկատմամբ: Պետրոս I-ի գահակալության տարիներին պետական եկամուտներն անընդհատ աճում էին: Չնայած այս շրջանում Ռուսաստանն անընդհատ պատերազմում էր և կատարում էր ահռելի ռազմական ծախսեր, նա կարողացավ գոյատևել իր սեփական եկամուտներով և ոչ մի ռուբլի պարտք չվերցրեց:

Աստիճանաբար հարկերը սկսեցին կրել դրամական բնույթ և դարձան պետության եկամուտների հիմնական աղբյուրը: Սա կապված է ապրանքադրամական հարաբերությունների զարգացման և երկրների միջև առևտրային հարաբերությունների խորացման հետ: Համաշխարհային տնտեսության զարգացումը, ժամանակի հետ համընթաց շարժվելու խնդիրը պահանջում էին պատահական հարկերի, անորամաբանական գանձումների փոխարեն կայուն, հիմնավորված և արդյունավետ հարկային համակարգի ձևավորում, քանի որ այդ ժամանակ վճարողները հիմնականում գյուղացիներն ու արվարձանային շրջանների բնակիչներն էին, այսինքն՝ ամենաաղքատ խավը: Որոշ չափով կանոնակարգված հարկային համակարգերի ձևավորումը սկսվել է XVII-XVIII դարերում: Այս ժամանակահատվածում սկսվեց հարկային առաջին համակարգերի ձևավորումը, որոնք առաջին անգամ հստակ տարանջատում էին ուղղակի և անուղղակի հարկերը: 1789 թվականի ֆրանսիական մեծ հեղափոխությունից հետո՝ 1791 թվականից սկսած, Ֆրանսիայի բյուջեն և հարկերը սկսեցին հաստատվել պառլամենտի կողմից: Այս փուլում հարկերը վերածվեցին պետության եկամուտների առանցքային և կարևորագույն աղբյուրի: Հարկային համակարգի զարգացման հետ միաժամանակ խորացան տարբեր շրջանների միջև հարկային հակադրությունները, որի հետևանքով ժամանակին իրարից տարանջատվեցին Ավստրիան և Շվեյցարիան, Իսպանիայից առանձնացավ Նիդեռլանդները, Անգլիայից՝ հյուսիսամերիկյան նահանգները:

Ինչպես բոլոր հին թագերը, այնպես էլ հայերն իրենց կազմավորման սկզբից ու զարգացման ողջ ընթացքում առնչվել են հարկ հասկացությանը: Հարկ բառը բառացի նշանակում է հնազանդեցնել, ծառայեցնել¹: Հայկական լեռնաշխարհում հարկային հարաբերությունների մասին պատկերացում են ունեցել դեռևս մ.թ.ա. II հազարամյակում, երբ այստեղ ապրում էին տարբեր հայկական ցեղեր և ցեղախմբեր: Զիչ թե շատ կանոնակարգված հարկային համակարգ է ունեցել Ուրարտական պետությունը, որի մասին մեզ տեղեկություններ են հասել սեպագիր արձանագրությունների միջոցով: Վերջիններիս ուսումնասիրության արդյունքում պարզվել է, որ այստեղ հարկման գործընթացներն իրականացվել են փոխարքաների և շրջանների կառավարիչների միջոցով: Նրանց պարտականությունների մեջ է եղել նաև բնամթերային տեսքով հավաքված հարկերի վերամշակումը:

Հին Հայաստանի հարկային համակարգի առանձնահատկություններից մեկն էլ այն էր, որ այստեղ համայնքները համարվում էին որպես մեկ ամբողջական հարկատու, այսինքն՝ հարկահավաքությունը կատարվում էր կոլեկտիվ կարգով: Հարկերի հավաքման այս ձևն առավել կիրառելի դարձավ մ.թ. I-II դարերում:

Այնուհետև V-VII դարերում Հայաստանը հպատակվեց Պարսկաստանին՝ որպես նրա մի մարզ: Այս ժամանակաշրջանում Հայաստանում իրականացվեց նոր հարկային քաղաքականություն. անցկացվեց աշխարհագիր, այսինքն՝ գրանցվեցին բոլոր հողերը, ցանքատարածությունները, այգիները, անասունները, բնակչության վիճակագրության կազմակերպումից հետո հստակեցվեց գլխահարկը: Բնականաբար, այս բարեփոխումներն առաջ բերին բնակչության տարբեր խավերի դժգոհությունը, հատկապես այն բանից հետո, երբ սահմանվեցին նաև հար-

¹ «Հայ ժողովրդի պատմություն», Երևան, 1971թ., հատոր I, էջ 801:

կեր՝ դրամական տեսքով: Այս հանգամանքն էլ ավելի խորացրեց երկրում տիրող սոցիալական լարվածությունը, որի հետևանքով սկսվեցին սով և համաճարակային երևույթներ¹:

Հայաստանը, դարեր շարունակ լինելով օտար տիրապետությունների լծի տակ, ակամա ենթարկվել է այն հարկային քաղաքականությանը, որ պարտադրել են իշխողները: Եվ միայն պետականության առկայության ժամանակ է երկրում տեղի ունեցել հարկման զարգացման որոշակի աճ:

1920 թվականի նոյեմբերի 29-ին, միանալով Խորհրդային Միությանը, Հայաստանը տնտեսական արմատական փոփոխությունների ենթարկվեց, այդ թվում՝ հարկային ոլորտում: Սկզբնական փուլում խորհրդային հարկերն ունեին դասակարգային բնույթ, և հիմնական ծանրությունն ընկած էր հարուստ խավի վրա:

ՍՍՀՄ Ժողովրդի և ԿԳԿ-ի 1930 թվականի սեպտեմբերի 2-ի որոշմամբ իրականացվեցին հարկային արմատական փոփոխություններ, որոնց հետևանքով մոտ 60 հարկատեսակներ միասնականացվեցին չորս հարկատեսակների կազմի մեջ: Դրանք էին՝ շրջանառության հարկը, որը գանձվում էր պետական ձեռնարկություններից, շահույթից մասհանումը, կոոպերատիվներից գանձվող եկամտահարկը և շրջանառության հարկը: Բնակչությունից գանձվող մեծ թվով հարկեր ընդհանրապես վերացվեցին, իսկ առանձին հարկատեսակներ միասնականացվեցին և դարձան որպես մեկ հարկատեսակ²: Երկրորդ համաշխարհային պատերազմի տարիներին ներդրվեց նաև զինվորական հարկը, որի հիմնական նպատակը երկրի զինված ուժերի ֆինանսավորումն էր: Այնուհետև ներդրվեցին մի շարք այլ հարկատեսակներ, մասնավորապես եկամտահարկը, ամուրիներից և սակավամուծ ընտանիքներից գանձվող հարկը, որի նպատակը բազմազավակ ընտանիքներին լրացուցիչ օժանդակություն կազմակերպելն էր, հողային ռենտան, շինություններից և տրանսպորտային միջոցներից հարկը, գյուղատնտեսական հարկը, կոլտնտեսություններից գանձվող հասույթը, անասնատերերից գանձվող հարկը և այլն:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ պատմականորեն հարկերի առաջացումը կապված է հասարակության՝ սոցիալական խմբերի բաժանման ժամանակաշրջանի և պետությունների առաջացման հետ:

Ցանկացած երկրի կառավարություն իր առջև դրված խնդիրները լուծելու, նորմալ գործունեություն իրականացնելու, հասարակության հանդեպ իր պարտավորությունները կատարելու համար պետք է տիրապետի որոշակի ֆինանսական միջոցների: Այդ միջոցների ստեղծման հիմնական աղբյուրը բոլոր ժամանակներում էլ եղել և մնում են հարկերը: Վերջինս ամենաշատ քննարկվող և, հետևապես, նաև ամենաշատ քննադատվող թեմաներից մեկն է: Ժամանակին Բ. Ֆրանկլինն ասել է. «Այս աշխարհում անհնար է խուսափել միայն մահից և հարկերից»³: Անվիճելի է այն փաստը, որ առանց կայուն հարկային համակարգի չի կարող գոյատևել ոչ մի պետություն: Դեռևս Հին աշխարհի մտածողներն իրենց փիլիսոփայական աշխատություններում հիշատակումներ են արել հարկի մասին համարելով այն հասարակական բարիք, բացատրելով հարկերի օգտակարությունը, անհրաժեշտությունը: Հին Հունաստանում մարդիկ պատկերացում են ունեցել գույքահարկի մասին, և այն նույնիսկ գանձվել է պրոգրեսիվ հարկման սկզբունքով: Հարկեր են հավաքել առևտրականներից, այսինքն՝ գոյություն են ունեցել մաքսատուրքեր արտահանման և ներմուծման համար: Հարկեր են հավաքվել նաև շուկաներից: Հին Հռոմում գոյություն են ունեցել հողի հարկ, ապրանքների վաճառքից հարկ, գույքահարկ, մաքսատուրք, հարկ ժառանգությունից, գանազան տուրքեր: Դեռևս մ.թ.ա. II դարում այստեղ գանձվել է գլխահարկ քաղաքացիներից, ընդ որում դրամական ռեսքով: Չարգացած է եղել նաև Հին Եգիպտոսի

¹ «Հայ ժողովրդի պատմություն», Երևան, 1971թ., հատոր I, էջ 213-214:

² Խաչատրյան Ա. Հ., «Հարկային իրավունք», Երևան, 2003թ., էջ 35:

³ Финансы. Учебник. Изд. II Под Ред. проф. В.В. Ковалева. Москва 2003г. Стр. 71.

հարկային համակարգը: Այստեղ գոյություն են ունեցել տնտեսության գրեթե բոլոր ճյուղերին վերաբերող հարկեր:

Ժամանակին Ս. Պարկինսոնն իր «Օրենք և եկամուտներ» աշխատության մեջ նշել է. «Հարկն այնքան հին է, որքան աշխարհը: Հարկի սկզբնական ձևն ի հայտ եկավ այն ժամանակ, երբ տեղական որևէ առաջնորդ պատմեցեց գետի գետաբերանը, երկու գետերի միախառնվելու տեղը կամ լեռնանցքը և սկսեց առևտրականներից ու ճամփորդներից անցնելու համար վճար գանձել»¹:

Առաջին հայացքից կարող է թվալ, որ «հարկ» կատեգորիան բավականին լավ ուսումնասիրված է, այնուամենայնիվ, տնտեսագետների շրջանում դեռևս շարունակվում են բուռն գիտական բանավեճեր դրա առավել ընդգրկուն բնորոշման շուրջ: Հարկերի ծագման և դրանց վերաբերյալ առաջին հիշատակումների ժամանակասկիզբը միանշանակ չէ: Տնտեսագիտական տարբեր դպրոցներ տալիս են տարբեր մեկնաբանություններ և բնորոշումներ:

Ֆեոդալիզմի ժամանակաշրջանում գերակայում էին տարբեր ձևերի բնամթերային հարկերը: Ֆեոդալական պետությունների գործառույթների շրջանակների ընդարձակմամբ, կենտրոնացված իշխանությունների ստեղծմամբ աստիճանաբար աճեց դրամական տեսքով հարկերի դերը պետական գանձարանի եկամուտները ապահովելու գործում: 18-րդ դարից սկսած՝ համաշխարհային տնտեսագիտական մտքի առջև ծառացավ այն փաստը, որ հարկ հասկացությունը անհրաժեշտ է ընդունել ոչ միայն որպես տնտեսական, այլ նաև որպես իրավական կատեգորիա, քանի որ հարկը նաև քաղաքացիների իրավական պարտականությունն է պետության առջև:

Լայն իմաստով հարկ հասկացությունը կարելի է հասկանալ որպես պարտադիր, չփոխհատուցվող վճարում, որը հիմնված է պետական հարկադրանքի վրա և չի կրում փոխհատուցման բնույթ²: Հարկային մուտքերից պետությունը կատարում է ծախսումներ հասարակական այնպիսի բարիքների ստեղծման վրա, որոնք անհատները կամ անհատների խմբերը սեփական միջոցներով և ինքնակամ չեն ստեղծի:

Չնայած ժամանակակից գրականության մեջ կան բազմաթիվ և բազմաբնույթ սահմանումներ, այնուհանդերձ բոլոր սահմանումներում անպատճառ նշվում է, որ հարկը պարտադիր վճար է: Այլ կերպ ասած, վճարումները, որոնք վճարողների համար պարտադիր բնույթ չեն կրում, այսինքն՝ ցանկացած կամավոր վճարում, ներդրում, բարեգործություն հարկ չի համարվում: Հարկերը համարվում են անհատույց վճարներ, այսինքն՝ դրանց վճարումը պետության վրա չի դնում որևէ կոնկրետ պարտականություն վճարողի հանդեպ:

Հարկերի շարքին չեն դասվում նաև պարտադիր բնույթ կրող այնպիսի վճարումները, ինչպիսիք են՝ տուգանքները, տարբեր փոխհատուցումները, օրինակ, պատճառած վնասի դիմաց կատարվող փոխհատուցումները և այլն:

Հարկերը համարվում են վճարներ, որոնք գանձվում են օրենքով սահմանված կարգով: Սա արդարացի է այն առումով, որ քաղաքակիրթ երկրներում հարկերի վճարման պարտականությունները սահմանվում են օրենքով: Հարկերի վճարման պարտականությունները դրվում են ոչ միայն առանձին ֆիզիկական անձանց, այլ նաև նրանց տարբեր տեսակի միավորումների վրա, որոնք, սակայն, ըստ քաղաքացիական օրենսգրքի, իրավաբանական անձ չեն: Ֆրանսիայում, օրինակ, եկամտահարկը գանձվում է ընտանիքի բոլոր անդամների համախառն եկամտից:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկի սահմանումը հետևյալն է. «Հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով՝ օրենքով նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում ֆիզիկական անձանցից և կազմակերպություններից գանձվող համապարտադիր և անհատույց վճար է»³:

¹ Паркинсон.С. “Закон и доходы”, Москва, Интерконтакт, 1992г., Стр. 14-15.

² А.В.Перов, А.В.Толкушкин “Налоги и налогообложение”, Москва, Юрайт, 2007г., стр. 22.

³ «Պարզեցված ուղեցույց 1» հարկ վճարողների համար, Երևան, 2001թ., էջ 15:

Տարբեր ազգեր ունեն «հարկ» հասկացության տարբեր ձևակերպումներ: Օրինակ, գերմանացի տնտեսագետները հարկերը դիտել են որպես քաղաքացիների կողմից պետությանը ցույց տրվող օգնություն (պաշտպանություն), Անգլիայում հարկերը մինչև հիմա կրում են պարտք (պարտավորություն) անվանումը, ԱՄՆ-ի օրենսդրությունը հարկը սահմանում է որպես tax (տաքս), Ֆրանսիայում հարկի մասին օրենսդրությունը հարկային հարաբերությունները սահմանում է որպես import (պարտադիր վճար) և այլն¹: Ժամանակակից գրականության մեջ հարկերը դիտարկվում են որպես օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պետական և այլ մակարդակի բյուջեներ՝ պարտադիր, անվերադարձ, համապատասխան ժամկետներում և դրույքաչափերով զանգվող վճարներ:

Հաճախ նշվում է, որ հարկերը դրամական վճարումներ են, այսինքն՝ վճարումները կատարվում են դրամական տեսքով: Բնականաբար, այսօր հարկային վճարումների մեծ մասն ունի դրամական տեսք: Սակայն մի կողմից պատմության մեջ կան բազմաթիվ օրինակներ, երբ հարկերը վճարվում էին բնեղեն տեսքով, մյուս կողմից ժամանակակից շատ հարկային համակարգերում որոշակի հարկեր վճարվում են պետությանն ապրանքների տրամադրման և ծառայությունների մատուցման եղանակով: Հարկազանձման այս եղանակն առավել բնորոշ է հանքարդյունաբերության ճյուղերին: Ռուսաստանում 1990-ականների վերջերից գործողության մեջ մտան համաձայնագրեր, որոնց համաձայն հանքարդյունաբերության ճյուղերի ընկերություններն իրենց արտադրանքի մի մասը տրամադրում են պետությանը՝ դրա փոխարեն ազատվելով մի շարք համապետական, ռեգիոնալ և տեղական հարկերից ու տուրքերից²:

Ժամանակակից գիտնականները նույնպես համամիտ են այն կարծիքին, որ հարկը քաղաքացիների կողմից կատարվող յուրահատուկ վճար է՝ պետության կողմից մատուցվող ծառայությունների դիմաց: Ըստ Լ. Յակոբսոնի՝ «հարկը պետության վրա կատարվող ծախսերի ձև է»³:

Ինչպես տեսնում ենք, հարկերն ունեն զարգացման երկար ժամանակաշրջան՝ տարբեր ժամանակներում ստանալով տարբեր դրսևորումներ, սակայն անփոփոխ է մնացել «հարկ» հասկացության տնտեսական բովանդակությունը, այն է՝ պետությանն անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավաքագրումը և հասարակության մասշտաբով եկամուտների մի մասի վերաբաշխումը: Եվ ինչպես Կ. Մարքսն է գրել՝ «հարկը կառավարման մեքենայի տնտեսական հիմքն է»⁴:

Հարկի էության ուսումնասիրմամբ են զբաղվել նաև խորհրդային տնտեսագետներ, կոլեկտիվ պահանջումների տեսության ներկայացուցիչներ Ա. Տրիվուսը, Ա Սոկոլովը, Մ. Սոբոլևը: Նրանց կողմից կատարված բազմաթիվ առաջարկություններ գործնական բնույթ են ստացել տարբեր ֆինանսական բարեփոխումների ժամանակ: Տրիվուսն այն կարծիքին էր, որ «հարկն իրենից ներկայացնում է վճարողից որոշակի քանակությամբ նյութական բարիքների հարկադիր զանձում՝ առանց համապատասխան համարժեքի, իսկ որոշ դեպքերում համարժեք են հանդիսանում այն ծառայությունները, որոնք վճարողին մատուցում է պետական իշխանությունը»⁵: Սակայն այն բանից հետո, երբ աշխարհը բաժանվեց երկու հակադիր ճամբարների, Ռուսաստանում հարկերի վերաբերյալ մեծությունները և պատկերացումներն ամբողջությամբ խեղաթյուրվեցին:

Հարկի դերն ու նշանակությունը, նրա տնտեսական բովանդակությունը ճիշտ հասկանալու համար նշենք վերջինիս դասակարգման ընդունված ձևը: Ըստ հարկազանձման եղանակի՝ հարկերը դասակարգվում են ուղղակիի և անուղղակիի: Հարկերի առաջին խումբը սահմանվում է՝ ելնելով հարկատուի տնտեսական գործունեության անմիջական արդյունքներից: Անուղղակի հարկերը զանգվում են ապրանքների, ծառայությունների վերջնական սպառողներից, այսինքն՝

¹ Юткина Т. Ф. «Налоги и налогообложение» Учебник. - Москва, ИНФРА-М, 1998г., стр.14.

² А.В.Перов, А.В.Толкушкин «Налоги и налогообложение», Москва, Юрайт 2007г., стр. 24.

³ «Финансы и кредит» 14 (104) -2002, июль, с. 63.

⁴ Կ. Մարքս, Ֆ. Էնգելս, Երկեր, Երևան, 1950թ., էջ 29:

⁵ «Финансы и кредит» 14 (104) -2002, июль, с. 63.

կախված չեն արտադրողի ֆինանսական արդյունքներից: Վերջիններս ներառվում են ապրանքների և ծառայությունների արժեքի մեջ:

Հարկերի գանձումը բյուջեի եկամուտների ձևավորման հիմնական աղբյուրն է: Որպես կանոն, հարկազանձման նպատակը պետական իշխանության տարբեր մակարդակների վճարողունակության ապահովումն է, սակայն հարկային վճարումները կարող են ուղղված լինել ոչ միայն պետական և տեղական բյուջեներ, այլ նաև կարող են հանդես գալ որպես տարբեր ֆոնդերի ստեղծման աղբյուր (օրինակ, պետական սոցիալական արտաբյուջետային ֆոնդեր):

Տնտեսագիտական առումով հարկերը կատարում են ազգային եկամտի վերաբաշխման գործառույթ: Նրանք արտադրության միասնական պրոցեսի մաս են և արտադրական հարաբերությունների յուրահատուկ ձև: Ազգային եկամտի մի մասը, որը վերաբաշխվում է հարկերի միջոցով, ձևավորում է պետության ֆինանսական ռեսուրսների կենտրոնացված ֆոնդը: Ֆրանսիացի գրող և փիլիսոփա Վոլտերը ժամանակին նկատել է, որ հարկ վճարել նշանակում է տալ սեփականության մի մասը՝ պահպանելու համար մնացածը: Այս իմաստով հերքվում է նախկին Խորհրդային Միության տնտեսագետների այն տեսակետը, ըստ որի հարկը դիտարկվում էր որպես դասակարգային կատեգորիա շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրների համար, և այն կոչված էր ամրապնդելու իշխանությունների քաղաքական ազդեցությունը:

ՎԼԱՌԻՄԻՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱՍ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի տնօրեն, տ.գ.դ., պրոֆեսոր*

ԿԱՐԵՆ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱՍ Մ.Քոթանյանի անվան
տնտեսագիտության ինստիտուտի հայցորդ*

ՊԵՏԱԿԱՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԵՎ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Բյուջետային և հարկային վերահսկողությանը, որպես ՊՖՎ-ն կարևորագույն հատվածի, բնորոշ են զարգացման բոլոր հիմնական խնդիրները և ուղղությունները՝ հաշվի առնելով դրանց առանձնահատկությունները: Բյուջետային վերահսկողության զարգացման հիմնական ուղղություններ կարելի է համարել՝

- հիմնավորված բյուջետային նորմերի և նորմատիվների մշակումը՝ ըստ հիմնարկների, ըստ ծախսերի տեսակների՝ հաշվի առնելով տարածքային և այլ առանձնահատկությունները, բյուջետային կազմակերպությունների գործունեության պայմանները,
- վերահսկողության նախնական տեսակի զարգացումը, ընդլայնումը,
- տեղեկատվական զանգվածի օգտագործման հիման վրա վերահսկողության մեթոդիկայի կատարելագործումը, որը ձևավորվում է բյուջետային պարտավորությունների կատարման պրոցեսում՝ ըստ կազմակերպությունների և ըստ բյուջետային ծրագրերի,
- ՀՀ բյուջետային օրենսգրքում բյուջետային վերահսկողության կազմակերպման հարցերի հետ կապված հիմնական դրույթների լրացում, պարզաբանում:

Նշված ուղղություններից յուրաքանչյուրի իրականացումը կապված է որոշակի դժվարությունների հետ և նախատեսված է բավականին երկարատև ժամանակահատվածի համար: