

ՀԱՐԿՍԱՆ ՍԿՁԲՈՒՆՔՆԵՐԻ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ԺԱՄԱՆԱԿԱԿԻՑ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

Ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ «ինչպե՞ս պետք է հարկել» «հավերժական» հարցի պատասխանի վերաբերյալ մինչև օրս եղած տեսական ընկալումներն ու մոտեցումները, որոնք իրենց տեսական ձևակերպումներն են ստացել հարկման արդարության, արդյունավետության ու համընդհանրության սկզբունքներում, եղել և շարունակում են մնալ տարբեր: Դա բնական է ու տրամաբանական, քանի որ մարդկանց ապրած ժամանակաշրջանը, միջավայրը, մասնագիտությունը, սոցիալ-հոգեբանական վիճակը և այլն ձևափոխում ու կերպարանափոխում են մարդկանց ընկալումները և մոտեցումները: Ասվածը հավասարապես վերաբերում է նաև քննարկվող հարցին: Ուստի, հարկման սկզբունքների ժամանակակից չափորոշիչների ընտրությունը պետք է կատարել՝ ներկա իրողությունները հիմք ընդունելով, չմոռանալով, որ տարբեր երկրներում ու տարբեր ժողովուրդների մոտ դրանք տարբեր են: Եվ բնավ էլ պետք չէ ու ճիշտ չէ ներկան կառուցել անցյալը հիմք ընդունելով կամ անցյալի՝ իր ժամանակին առաջադիմական մոտեցումները գործողություններ դարձնելով:

Պատմությունն ու մարդկությունն ընդունում են դասական տնտեսագիտության ներկայացուցիչներ Ադամ Սմիթի և Դավիթ Ռիկարդոյի գիտական արժեքավոր հետազոտությունների կարևորությունը և դերը տնտեսագիտության զարգացման գործում: Սակայն պետք է փաստել, որ հարկման արդյունավետության պահանջների նրանց ձևակերպումները ժամանակակից պայմաններում չեն կարող տալ հարկման արդյունավետության լավագույն բանաձևի ձևակերպումը, քանի որ ժամանակակից պայմաններում դրա դրսևորումները կրել են բազմաթիվ կերպարանափոխումներ, որոնց ճանաչումը և գործնականում դրանց կիրառումը նոր մոտեցումներ են պահանջում: Ա.Սմիթի կողմից ձևակերպված հարկման հարմարավետության ու էթանության պահանջներին ժամանակակից պայմաններում պետք է վերագրել հարկատուների կողմից նրանց հարկային պարտականությունների կատարման հետ կապված փողի, աշխատանքի և ժամանակի բոլոր լրացուցիչ ծախսերի նվազեցումը: Ասվածը, առաջին հերթին, վերաբերում է հարկատուների կողմից հարկերի հաշվառման, հաշվետվությունների կազմման ու ներկայացման, հարկային օրենսդրության տիրապետման հետ կապված բոլոր լրացուցիչ ծախսերի նվազեցմանը: Դա նշանակում է, որ հարկային օրենսդրության և ենթաօրենսդրական ակտերի փոփոխությունները պետք է ունենան դրանց պարզեցման ու հստակեցման կողմնորոշվածություն, հարկատուների համար հեշտ ու հասանելի պետք է լինի հաշվարկների ու հաշվետվությունների փոփոխված ձևերի, ինչպես նաև ընդունված օրենքների ու դրանց կիրարկման կարգերի ձեռքբերումը:

Դ.Ռիկարդոն հարկի մեծությունն արդարացիորեն պայմանավորում էր հարկատուի վճարման կարծրացումը: Այդպիսի մոտեցումը ժամանակին բավականին առաջադիմական քայլ էր, քանի որ այդ ժամանակահատվածում հարկերը հիմնականում գանձվում էին սպառման առարկաներից (աղ, շաքար, հաց և այլն), և իրականում ցածր եկամուտներ ունեցողներն իրենց եկամտի անհամեմատ ավելի մեծ մասն էին վճարում հարկի ձևով, քան բարձր եկամուտներ ունեցողները: Սակայն դասական տնտեսագիտության ներկայացուցիչները չկարողացան «ճանաչել» հարկերի վճարման հարցում բոլոր քաղաքացիների հավասարությունը, և հարկի մեծության արդարացիության մասին նրանց գաղափարները սահմանափակվեցին քաղաքացիների միայն առանձին խմբերի շրջանակներով:

Հարկման առանձին մոտեցումներ իրենց արժանի հիմնավորումներն են գտել Ջոն Մեյնարդ Բեյնսի «Ջրավաճառության, տոկոսի և փողի ընդհանուր տեսություն» աշխատության մեջ՝ ներկայանալով որպես դասական տնտեսագիտության այլընտրանք, որը հեղափոխություն էր տնտեսագիտության մեջ:

Լինելով պրոգրեսիվ հարկման կողմնակից՝ Ջ.Բեյնսն անհրաժեշտ էր համարում խնայված

եկամուտների հարկումը և այդ միջոցների ուղղումը պետության ընթացիկ ծախսերի ու ներդրումների ֆինանսավորմանը¹:

Կարևորելով և արժևորելով քեյնսյան մոտեցումները տնտեսության պետական կարգավորման գործում, այնուամենայնիվ չպետք է մոռանալ, որ նա վերոնշյալ աշխատությունը հրատարակել է 1936 թվականին, իսկ հետազոտությունն իրականացնելով դրանից առաջ, հեղինակը չէր կարող այդ հարցերը չքննարկել 1929-1933թթ. համաշխարհային տնտեսական ճգնաժամի համատեքստում: Թեպետ պետք է փաստել, որ համընդհանուր ճանաչում ստացած նշված ժամկետից հետո էլ ճգնաժամը շարունակվել է: Եթե ճգնաժամը գրքի հրատարակմանը հաջորդած շարունակություն չունենար, Ջ.Քեյնսը պատմության մեջ չէր մտնի որպես «կապիտալիզմի փրկիչ, իսկ նրա կողմից առաջարկված մոտեցումները՝ տնտեսության պետական կարգավորման ու առողջացման դեղատոմսեր»:

Հետևաբար պետք է արձանագրել, որ քեյնսյան մոտեցումներն իրենց արդարացրին գործնականում, և նրա կողմից առաջարկված «դեղատոմսերի» շնորհիվ էր նաև, որ համաշխարհային տնտեսական ճգնաժամը «ժամանակին անցավ պատմության գիրկը»:

Այն, որ Ջ.Քեյնսի հետազոտության վրա իր դրոշմն է թողել ճգնաժամը, վկայում է նաև այն, որ հետազոտության հեղինակն անհրաժեշտ էր համարում «խնայված եկամուտների հարկումը», որը ոչ ճգնաժամային իրավիճակներում չի կարելի արդարացված համարել, քանի որ այդպիսի պայմաններում, որպես կանոն, մարդիկ փողը (փ) չեն տնտեսում կամ խնայում, այլ դնում են շրջանառության մեջ՝ հավելյալ կամ լրացուցիչ փող ստանալու և իրենց կարողությունները մեծացնելու սպասումներով: Մինչդեռ, ճգնաժամային իրավիճակներում ակտիվանում են մարդկանց բացասական սպասումները, մարդիկ սկսում են արդարացիորեն պակաս վստահել կամ չվստահել ներդրումային ընկերություններին, բանկերին և նույնիսկ պետությանը, որի արդյունքում մարդկանց մեջ ուժեղանում է (միգուցե նաև բնագոյաբար) միջոցները խնայելու ու ոչ ֆինանսական կազմակերպություններում դրանք պահպանելու հակումը՝ դրանով չգիտակցված խորացնելով ճգնաժամը: Ուստի, դասեր քաղելով քեյնսյան մոտեցումներից, խնայողությունների հարկում պետք է կատարել միայն ճգնաժամային պայմաններում, իսկ հակառակ պարագայում դա կլինի անարդար: Անարդար է նաև խոստանալ «...չբարձրացնել հարկերը, չմտցնել նոր հարկեր...», հատկապես, երբ դա անում են ժողովրդավարական երկրների նախագահները՝ օրենսդիր մարմնում չունենալով պատգամավորների մեծամասնության աջակցությունը:

Դրա անարդարությունը պայմանավորված է այն փաստով, որ բոլոր ժողովրդավարական երկրներում հարկերը սահմանում է օրենսդիր մարմինը: Երկրների նախագահների խոստումները և երդումներն արդարացված կարող են լինել միայն օրենսդիր մարմնի մեծամասնության աջակցությունն ունենալու դեպքում:

Վերոհիշյալները վառ ապացույցներ են այն բանի, որ ներկա բարդ ժամանակներում այլ են դարձել տնտեսական ու քաղաքական իրողությունները, մարդկանց մտածելակերպն ու գործունեության միջավայրը և այլն: Եթե դրանց էլ հավելենք համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի հետ կապված բացասական սպասումները, ապա ակնհայտ է, թե որքան բարդ է դառնում հարկազանձումն արդարության, արդյունավետության և համընդհանրության սկզբունքներով իրականացնելը ներկա ժամանակներում, քանի որ.

1. Ժողովրդավարացման ուղին բռնած բոլոր երկրներում հարկերը սահմանվում են օրենսդիր մարմնի կողմից: Դա նշանակում է, որ կառավարություններն ու երկրների ղեկավարները պետք է օրենսդիր մարմնում ունենան ժողովրդի ընտրյալների մեծամասնության աջակցությունը:

Արդարացի ու արդյունավետ հարկազանձում իրականացնելու համար, ժողովրդի ընտրյալների մեծամասնության աջակցությունից բացի, շահագրգիռ կողմերից՝ երկրի նախագահից ու կառավարությունից պահանջվում է ձևավորել նաև ոչ միայն պրոֆեսիոնալ կամ արհեստավարժ, այլև երկրի ժողովրդի մեծամասնության (կամ, որ նույնն է ասել, պետության) շահերի պաշտպանությամբ մտահոգված մեծամասնություն:

2. Ժողովրդավարության ուղին բռնած երկրների գործադիր մարմինները, որպես կանոն,

¹ Там же, стр. 157.

ձևավորվում են, առավել շատ, ոչ թե պրոֆեսիոնալիզմի, այլ քաղաքական հենքով, որը քաղաքական ժամանակակից համակարգի բացասական դրսևորումներից է և վնասում է երկրների տնտեսական վերելքին ու հետագա զարգացմանը: Դասական այն հայտնի ճշմարտությունը, որ «Քաղաքականությունը էկոնոմիկայի խտացված արտահայտությունն է», այլևս չի համապատասխանում համաշխարհային ներկա իրողություններին, այլ ընդհակառակն է իշխողն անարդարացիորեն: Ներկա ժամանակներում էկոնոմիկան քաղաքականացվել է ու «զրկվել» իրեն բնորոշ տնտեսական հիմքից, քանի որ, ընդհանուր առմամբ, հարկազանձման քաղաքականությունը մշակում և կյանքի են կոչում ոչ թե պրոֆեսիոնալները, այլ քաղաքական դիլետանտներն ու նրանց ստրկամիտ և հլու-հնազանդ ծառաները: Միգուցե, ժողովրդավարության, այսպես կոչված, ջատագովները համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի «դառը պտուղներից» հետագայում դասեր քաղեն այդ առումով: Ժողովրդավարության կուլտուրա ու մշակույթ չունեցող երկրները, ժողովրդավարության նվաճումներին տուրք տալով ու դրա ներդրման անհաջող փորձեր անելով, մի քայլ առաջ են գնում, իսկ երկու քայլ ետ, քանի որ «լավի արագացված սեփականաշնորհումը» կամ «երեխայի 9-ամսյա ժամկետից շուտ ծնունդը», որպես կանոն, ցանկալի արդյունքներ չեն արձանագրում:

Ընդհանուր առմամբ, օրենսդիր և գործադիր մարմինների ձևավորման գործընթացի ապաքաղաքականացման ակտիվացումը կամ քաղաքականացման նվազեցումը լուրջ խթան կարող են դառնալ տնտեսագիտորեն հիմնավորված ու արդարացված, ինչպես նաև ազգաբնակչության մեծամասնության շահերից բխող հարկային օրենսդրություն ունենալու համար: Հակառակ դեպքում հարկային օրենսդրությունում շարունակական բարեփոխումներ կատարելու անհրաժեշտություն կզգացվի (ինչպես ներկայումս է), իսկ հարկահավաքները, 19-րդ դարի ռուս հայտնի գրող Նիկոլայ Նեկրասովի պատկերավոր արտահայտությամբ, հանդես կգան «Ագահ ու ոչ ոքի հետ չկիսվող հարկահավաքի տեսքով»¹:

3. Ժամանակակից պայմաններում դժվարացել է, հատկապես, եկամուտների ամբողջական հաշվառման նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողության և արդարացի հարկազանձման իրականացումը, որի պատճառով անցումային տնտեսությամբ երկրներում հարկային բեռն ինչպես օրենսդրորեն, այնպես էլ գործնականում, տեղափոխված է անուղղակի հարկերի վրա, քանի որ.

- ա) Այդպիսի հարկերի գանձումն աննկատելի է դառնում ժողովրդի համար և ներառվում է ապրանքի գնի մեջ ու մարդկանց ընկալումներում դիտարկվում որպես ապրանքի գնի բաղադրիչ և ոչ որպես հարկ:
- բ) Անուղղակի հարկ վճարողը երբեք վաճառողը չի լինում, այլ այն ամբողջությամբ վճարում է գնորդը:

Մինչդեռ հարկային եկամուտների գերակշիռ մասն անհրաժեշտ է ձևավորել ուղղակի հարկերից՝ իրականացնելով արդյունավետ հարկային վարչարարություն և ձևավորելով ուղղակի հարկերի գանձման գերակայությունն ապահովող հարկային օրենսդրություն: Այդ հիմնախնդրի լուծումը բխում է հենց հարկման արդարության սկզբունքի պահանջներից, քանի որ, որպես կանոն, հարկումը պետք է կատարվի հարկատուի մաքուր եկամտից: Ուստի անհրաժեշտ է շահութահարկի հաշվարկման մեխանիզմներում տեղադրել գիտականորեն հիմնավորված ու տրամաբանված մոտեցումներ, որը պետք է վերաբերի ոչ միայն հարկվող շահույթի հաշվարկմանը (որն անվանվում է հարկվող օբյեկտ), այլև դրա նկատմամբ կիրառվող տոկոսադրույքներին: Արդարացված չի կարող համարվել հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումների անտեսման պայմաններում հարկադրույքների համեմատությունների հիման վրա հարկային բեռի մասին դատողություններ կատարելը: Դա մեխանիկական մոտեցում է, իսկ մասնագիտական առումով՝ նաև անպտուղ: Ուստի, չի կարելի համաձայնվել այն տնտեսագետների² հետ, ովքեր ամերիկացի տնտեսագետ Ա.Լաֆերի կողմից կառուցված հարկման պրոգրեսիվության և բյուջեի հարկային եկամուտների կախվածության պարաբոլից (որը տնտեսագիտության մեջ հայտնի է «Լաֆերի կոր» անվանմամբ) բխեցված

¹ Налоги. Люди. Время... или этот безграничный мир налогов. Под. ред. А.В.Брызгалина. Екб.: Изд.-во “Налоги и финансовое право”, 2008, стр. 346.

² Кравченко Л. А. “Налоговые реформы 80-х годов в США (Социально-экономические аспекты)”, М., “НИФИ” 1989, стр. 9, Пелеляев С. Г. “Законы о налогах: элементы структуры”, М.: СБЕА, 1995, стр. 37.

առանձին եզրակացություններ փորձում են տարածել այլ երկրների վրա: Խոսքը, մասնավորապես, վերաբերում է Ա.Լաֆերի այն եզրահանգմանը, որի համաձայն բյուջեի հարկային վճարումների դրույքաչափը պետք է կազմի 30%, որի սահմաններում մեծանում են բյուջեի մուտքերը, 40-50% դրույքաչափի պայմաններում այդ աճը մի փոքր դանդաղում է, իսկ երբ հարկադրույքը գերազանցում է այդ չափը, որն անվանվել է «արգելված գոտի», ապա նկատվում է բնակչության խնայողությունների, տնտեսության մեջ ներդրումների և հարկային մուտքերի կտրուկ նվազում: Դրա արդյունքում Ա.Լաֆերը բյուջեի եկամուտների ավելացման ու տնտեսության զարգացման ճիշտ ուղի է համարում հարկադրույքների իջեցմամբ հարկման բազայի ընդլայնումը, որը և այլ ուրիշ հայեցակարգային մոտեցումներ մեծ դեր խաղացին ԱՄՆ-ի տնտեսության զարգացման գործում այդ երկրի 40-րդ նախագահ Ռոնալդ Ռեյգանի օրոք:

Դա պետք է բացատրել այն փաստով, որ Ա.Լաֆերը վերոհիշյալ պարաբոլը կառուցել է ամերիկյան տնտեսության իրողությունների և ԱՄՆ-ում գործող հարկային օրենսդրության հաշվառմամբ: Բնականաբար, վերլուծությունների և ուսումնասիրության արդյունքում ստացված եզրակացություններն առավել շատ օգտակար կարող են լինել նույնատիպ տնտեսություն ու նմանվող հարկային օրենսդրություն ունեցող երկրների համար: Հարկ է նշել նաև, որ հարկային բեռը, շահութահարկի գծով, առավել շատ կախվածության մեջ է գտնվում ոչ թե դրույքաչափից, այլ հարկվող շահույթի (այն համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է) հաշվարկման մեխանիզմներից ու դրան մասնակից այնպիսի բաղադրիչներից, ինչպիսիք են.

Համախառն եկամտից նվազեցվող համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը, որոնց վերաբերում են.

- 1) Հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցմանն ուղղված ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը:
- 2) Անհրաժեշտ են համարվում ապրանքների արտադրության, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, խորհրդատվական ու իրավաբանական ծառայությունների, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման և այլ, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը՝ բացառությամբ.
 - ա) մասնակիցներին շահաբաժինների կամ նման այլ ձևով հարկատուի սեփական կապիտալի բաշխման,
 - բ) այլ անձի կանոնադրական կապիտալում հարկատուի կատարած ներդրումների,
 - գ) հարկատուի կողմից հետ գնված իր բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի կամ փայաբաժինների իրացման և հաշվեկշռային արժեքի բացասական տարբերության,
 - դ) արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների ու պարտավորությունների, սահմանված կարգով իրականացված հիմնական միջոցների վերագնահատման բացասական արդյունքի,
 - ե) ոչ առևտրային կազմակերպությունների անհատույց ստացված ակտիվների կամ դրանց հաշվին կատարված ծախսերի, որոնք իրենց տնտեսագիտական բովանդակությամբ եկամուտ են, բայց հարկվող շահույթի որոշման իմաստով որպես այդպիսին չեն դիտարկվում, ինչպես նաև. ա) վնասակար նյութերը շրջակա միջավայր արտանետելու համար կառավարության սահմանած չափը գերազանցող վճարների, բ) արտերկրում գովազդի, մարքեթինգի (ապրանքային և ծառայությունների շուկայի ուսումնասիրություն, ապրանքային և ծառայությունների շուկայում առաջխաղացում), կադրերի պատրաստման և վերապատրաստման համար կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերի, գ) հատուկ սննդի, արտահագուստի և այլ հանդերձանքի, աշխատակիցներին օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փոխհատուցումների համար կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերի, դ) արտերկրում գործուղման ծախսերի, ե) կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ներկայացուցչական ծախսերի, գ) առողջապահական հիմնարկների, ծերերի և հաշմանդամների տների, մանկական նախադպրոցական հիմնարկների, վերականգնողական ճամբարների, մշակութային, կրթական և մարզական հիմնարկների, ինչպես նաև

բնակարանային ֆոնդի օբյեկտների պահպանման համար կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերի (այդ թվում ամորտիզացիոն մասհանումների և նորոգման ծախսերի), է) պետական կամ համայնքների բյուջեների, ինչպես նաև պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների դիմաց գանձվող տույժերի, տուգանքների և այլ գույքային սանկցիաների, բացի քաղաքացիաիրավական պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար գանձվողներից, ը) անհատույց տրամադրած ակտիվների, ներած պարտավորությունների, թ) միավորումներին և արտագերատեսչական կառավարման այլ կառույցներին տրամադրված հատկացումների, ժ) սպասարկող տնտեսությունների պահպանման ծախսերի (շինությունների անվճար տրամադրում, հանրային սննդի ձեռնարկություններին կոմունալ ծառայությունների արժեքի վճարում) և այլն:

Ընդ որում, հարկվող շահույթի որոշման նվազեցումների ծախսերի մեծ մասը մասնակցում են միայն կառավարության կողմից սահմանված չափի մասով: Խոսքը, մասնավորապես, վերաբերում է. ա) բնական պաշարների արդյունահանման նախապատրաստական, երկրաբանական հետախուզման և նախագծման աշխատանքների, բ) վնասակար նյութերը շրջակա միջավայր արտանետելու, գ) արտերկրում գովազդի, մարքեթինգի, կադրերի պատրաստման, դ) հատուկ սննդի, արտահագուստի և այլ հանդերձանքի, ե) գործուղման և ներկայացուցչականի, զ) առողջապահական, նախադպրոցական, մշակութային, մարզային ու կրթական հիմնարկների, ծերանոցների պահպանման և այլնի վրա կատարված ծախսերին, ինչպես նաև վարկերի ու փոխառության դիմաց վճարվող տոկոսագումարներին, որը չպետք է գերազանցի ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից սահմանված բանկային տոկոսի հաշվարկային դրույքի կրկնակի չափը:

Մինչդեռ կան ծախսեր, որոնք համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումներին մասնակցում են ամբողջությամբ: Դրանց վերաբերում են գիտահետազոտական և փորձակոնստրուկտորական աշխատանքների, հիմնական միջոցների (ընթացիկ ծախսերի մասով) վրա կատարված ծախսերը, գործարքն անվավեր ճանաչելու հետևանքով գործարքի մյուս կողմին վերադարձվող միջոցները, հաշվետու տարում հայտնաբերված նախորդ 3 տարիներում ավել ցույց տրված եկամտի և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցման գումարները:

Կան նաև ծախսեր, որոնք համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումներին ընդհանրապես չեն մասնակցում (հարկային տույժերն ու տուգանքները) և ամբողջությամբ վճարվում են հարկատուի տրամադրության տակ մնացող շահույթի հաշվին, իսկ կան ծախսեր, որոնք համախառն եկամտի նվազեցումներին մասնակցում են մասնակիորեն այն դեպքերում, երբ ոչ առևտրային կազմակերպություններին, գրադարաններին, թանգարաններին, ծերանոցներին փոխանցված միջոցների կամ մատուցած ծառայությունների գումարի մեծությունը չի գերազանցում հարկատուի համախառն եկամտի 0.25%-ը:

Այսպիսով, հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումների վերլուծություններից պարզ է դառնում, որ.

ա) շահութահարկի գծով հարկային բեռի մեծությունը կախված է բազմաթիվ ու բազմապիսի գործոններից, իսկ դրույքաչափն ընդամենը դրանցից մեկն է,

բ) հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումներում տեղադրված են համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների, կամ, որ նույնն է ասել, արտոնությունների բազմաթիվ ու բազմաբնույթ տարրեր, որոնց զգալի մասը ոչ միայն արդարացված ու հասցեական չեն, այլև տնտեսագիտական հիմնավորում չունեն՝ կապված հարկման չափորոշիչների բացակայության հետ: Ուստի, արդարացված չի կարող լինել դրույքաչափերի մեծությունների համեմատությունների հիման վրա դատողություններ անել հարկային բեռի մեծության մասին՝ անտեսելով հարկվող շահույթի հաշվարկման տարբերությունները, քանի որ, կախված դրանց հաշվարկման մոտեցումներից, հարկվող շահույթը կարող է այնքան փոքր լինել, որ շահութահարկի նույնիսկ 60% դրույքաչափի պայմաններում հարկային բեռը լինի թեթև:

Հետևաբար, պետք է փաստել, որ 20% դրույքաչափը, հարկվող շահույթի հաշվարկման գործող մոտեցումների պայմաններում, բավականին ցածր է, որի վկայությունն է այն փաստը, որ.

ա) հանրապետությունում հավաքագրվող հարկային մուտքերի մոտ 80%-ը բաժին է ընկնում

անուղղակի հարկերին՝ ԱԱՀ-ին և ակցիզային հարկին,

- բ) շահութահարկի աճը երբեք համարժեք (աղեկվատ) չի եղել երկնիչ տնտեսական աճին և, դեռ ավելին, առանձին, և ոչ քիչ դեպքերում, հաշվեկշռային շահույթ ունեցող հարկ վճարողները երբեմն ունենում են, այսպես կոչված, «հարկային վնաս»: Վերջինս վկայում է հարկվող շահույթի հաշվարկման մոտեցումների բարեփոխման ու կատարելագործման անհրաժեշտության մասին, որն անհրաժեշտ կլինի տարբերակել ըստ գործունեության ոլորտների: Ասվածը վերաբերում է նաև շահութահարկի դրույքաչափերին:

Վերը նշված մոտեցումների գործնականում կիրառումը կարող է նպաստել, այս հարկատեսակների մասով, հարկման արդարության սկզբունքի կիրառմանը, որը պահանջում է ունենալ հարկման արդարության պահանջի կիրառման ընդունելի չափորոշիչներ:

Ուղղակի հարկերի մյուս կարևոր հարկատեսակի՝ եկամտահարկի հարկվող օբյեկտը հարկատուի համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է, որի նկատմամբ կիրառելով դրույքաչափերը՝ հաշվարկվում է եկամտահարկի մեծությունը: Այս հարկատեսակի հարկվող օբյեկտի հաշվարկման մոտեցումները ևս գուրկ են հարկման ժամանակակից սկզբունքների հաշվառման չափորոշիչներից ու, դեռ ավելին, հարկման միավոր է դիտարկված ոչ թե ընտանիքի ընդհանուր, այլ ընտանիքի յուրաքանչյուր անդամի համախառն եկամուտը: Այս պայմաններում ֆինանսական ծանր վիճակում գտնվող ընտանիքի եկամուտ ստացող անդամը ճանաչվում է հարկ վճարող, որը մասսայական երևույթ է դարձել 60-70% աղքատ ազգաբնակչություն ունեցող Հայաստանում:

Հարկվող եկամտի հաշվարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվում են.

- 1) Նվազեցվող եկամուտները, որոնց վերաբերում են.
 - ա) գինձառայողների ծառայության հետ կապված եկամուտները,
 - բ) փոխհատուցման վճարները սահմանված նորմերի չափով, իսկ դրանց բացակայության պայմաններում՝ ամբողջ վճարը,
 - գ) ժառանգության և նվիրատվության կարգով ֆիզիկական անձանցից ստացված գույքն ու դրամական միջոցները,
 - դ) ոչ առևտրային կազմակերպությունների միջոցներից կանոնադրական գործունեության շրջանակներում ֆիզիկական անձանց ցույց տրվող օգնությունը,
 - ե) պետական ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների, օտարերկրյա պետությունների ու միջազգային կազմակերպությունների կողմից ֆիզիկական անձանց անհատույց տրվող գույքը և դրամական միջոցները,
 - զ) պարենային բավարարման արժեքը, որը դեռևս սահմանված չէ,
 - է) անհատույց ստացված օրենքով սահմանված կարգով շնորհ համարվող միջոցները,
 - ը) սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող գույքի վաճառքից ֆիզիկական անձանց ստացած գումարները՝ բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության միջոց հանդիսացող գույքի,
 - թ) կրթաթոշակները,
 - ժ) ապահովագրական հատուցումները և արժեթղթերից ստացված եկամուտները,
 - ի) արձակման նպաստները, կենսաթոշակները, մահվան դեպքերում տրվող միանվագ օգնությունները, միջազգային մրցույթներում հաղթած մարզիկների ու մարզիկների մրցանակները, վիճակախաղի դրամական և իրային շահումները, բնակարանաշինարարության գրավադրման դիմաց ստացված նպատակային վարկերի սպասարկման համար վճարվող տոկոսագումարները, պետական պարգևները:
- 2) Անձնական նվազեցումը, որի չափը յուրաքանչյուր ամսվա կտրվածքով կազմում է 30000 դրամ:
- 3) Ձեռնարկատիրական գործունեությունից և քաղաքացիական պայմանագրերից ստացված եկամուտների գծով անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը:
- 4) Հարկատուի հաշվին կատարվող կենսաթոշակային, զբաղվածության, սոցիալական ապահովագրության պարտադիր վճարները:
- 5) Հասարակական ու կրոնական կազմակերպություններին, քաղաքական կուսակցություններին,

ծերանոցներին և նմանատիպ հաստատություններին փոխանցված գումարներն ու մատուցած ծառայությունների արժեքը, որի չափը չի կարող գերազանցել հարկվող եկամտի 5 տոկոսը:

Հարկ է նշել նաև, որ հարկվող եկամտի հաշվարկման համատեքստում եկամտտ չհամարվող տարրեր են դիտարկվում նպաստները, կենսաթոշակները, զոհված զինծառայողների ընտանիքի անդամներին և հաշմանդամ դարձած զինծառայողներին տրվող միանվագ վճարները, ալիմենտները և դոնորության դիմաց ստացված գումարները:

Վերոնշյալ մոտեցումների արդյունքում հաշվարկված և ստացված ամսական հարկվող եկամտի գծով եկամտահարկը հաշվարկվում է.

- հարկվող եկամտի 10%-ի չափով՝ հարկվող եկամտի մինչև 80000 դրամի դեպքում,
- 8000 դրամին գումարած 80000 դրամը գերազանցող գումարի 20%-ի չափով՝ հարկվող եկամտի 80000 դրամից ավելի դեպքում:

Վերոնշյալ մոտեցումներով եկամտահարկի գանձման պրակտիկան խախտում է հարկման արդարության ու արդյունավետության սկզբունքների պահանջները և կարելի է բնորոշել որպես աղքատ ազգաբնակչության քրտինքը քամելու տեխնիկա:

Эмма Джанинян

Современные подходы к применению принципов налогообложения

Аннотация

Одной из основных проблем государства является обеспечение поступления в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов, сборов и иных установленных законом платежей. Финансовая деятельность государства по получению налогов будет действенной только при условии существования в стране оптимального механизма администрирования. Формирование правовой базы налогового администрирования в Армении началось в 1992г. и продолжается по сей день.

Emma Janinyan

Contemporary approaches to utilizing tax administration tools

Abstract

One of the main challenges the government faces is to ensure tax revenues and other fees and payments for both local and central governments, and extra-budgetary funds. Financial performance of the government could be efficient if it ensures the required tax revenues in case efficient tax administration tools are in place. The design of legislation regulating tax administration procedures in Armenia started in 1992 and has been constantly revised.