

ԱՐՏԱՇԵՍ ԲԵԳԼԱՐՅԱՆ

ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիայի հայցորդ

**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ՝ ՈՐՊԵՍ  
ԻՆՔՆԻՇԻՄԱՆ, ՍՈՑԻԱԼԱԿԱՆ ԵՎ ԻՐԱՎԱԿԱՆ  
ՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ  
ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ՍԿՁԲՈՒՆՔՆԵՐԸ**

Հոդվածում անդրադարձ է կատարվել Հայաստանի Հանրապետության որպես ինքնիշխան, սոցիալական և իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների հետազոտությանը:

Կարևորելով պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների վերաբերյալ հիմնահարցերը, ինչպես նաև՝ բացահայտելով դրանց էությունն ու գործառության ճանաչողությունը, հեղինակը կատարել է եզրահանգում, որ 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:

*Հիմնաբառեր- պետության հարկային քաղաքականություն, սահմանադրական սկզբունքներ, ինքնիշխան պետություն, սոցիալական պետություն, իրավական պետություն:*

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 տեղին է մեջբերել պրոֆեսոր Ա.Հ. Խաչատրյանի հետևյալ պնդումը, որ՝ պետության հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը էականորեն կախված է այն հանգամանքից, թե ինչպիսի սկզբունքներ են դրվել այդ քաղաքականության հիմքում<sup>1</sup>: Միաժամանակ, անհրաժեշտ է համաձայնվել պրոֆեսոր Ն.Պ. Պուշեյրյավենկոյի այն պնդման հետ, որ 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<sup>2</sup>:

Իրավագիտության մեջ «սկզբունք» հասկացությունն առավելապես ընկալվում է որպես ղեկավար սկզբունք, ելակետային ուղղություն, հիմնարար գաղափար, որը բնութագրվում է իրավունքի համակարգի էությունը: Անշուշտ, իրավունքի ցան-

կացած սկզբունք համընդհանուր նշանակություն է ձեռք բերում վերջինիս իրավական ամրագրման պահից:

Դիտարկելով պետության քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների խնդիրը, նախ, անհրաժեշտ է նկատել, որ դրանք արտացոլում են հարկային քաղաքականության առավել էական ու կայուն օրինաչափությունները, ընդգրկում այդ քաղաքականության գաղափարներն ու նշանակությունը, ինչպես նաև դրա իրականացման նպատակներն ու դրանց հասնելու վերաբերյալ պատկերացումները:

Պետության հարկային քաղաքականության սկզբունքները մաս են կազմում կայուն իրավական համակարգի ձևավորման համար: Թերևս, անհրաժեշտ է համաձայնվել նաև պրոֆեսոր Դ.Ա. Սմիռնովի այն կարծիքի հետ, որ հարկային քաղաքականության սկզբունքները հարկային և իրավական համակարգի հիմքում դրված սկզբնական հիմնաքարերն են<sup>3</sup>:

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 18-րդ դարը պետությունների հարկային քաղաքականության պրակտիկան ղեկավարվում

էր միայն պետական գանձարանի պահանջմունքների բավարարման աստիճանով: Այս կամ այն հարկը սահմանելիս՝ երկրորդային պլան էր 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 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:

Առաջին, Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես ինքնիշխան պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների մասով.

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<sup>4</sup>, ապա այն դրսևորվում է հենց պետության ինքնիշխան իրավունքներում<sup>5</sup>:

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 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 է 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 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 լիազարությունների 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, որ պետության հարկային քաղաքականության իրականացման համար էական նշանակություն ունեցող սահմանադրական հաջորդ սկզբունքի մասին. այն է՝ պետության օրենսդիր իշխանության մարմնի 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 դիտարկվում Հայաստանի Հանրապետության

պետական իշխանության մարմինների և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հարկային լիազորություններն ու հարկման գործընթացի վարման առարկաները:

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:

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

Անշուշտ, բովանդակային առումով, այս սկզբունքի էությունը պայմանավորված է Հայաստանի Հանրապետության ողջ տարածքում հարկային պետական քաղաքականության իրականացման միասնականության սկզբունքի 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, (ՀՀ Սահմանադրության 59-րդ հոդված), հարկային պարտավորությունների կատարման համընդհա-

նուր սկզբունքները, (ՀՀ Սահմանադրության 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:

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:

**Երկրորդ, Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես սոցիալական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների մասով.**

Այս խմբի 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: 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 օրինա-

կանացնի ու պաշտպանի տիրապետող դասակարգին, այլ նաև գիտակցաբար ծառայի ժողովրդի շահերին:

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

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

Այնհայտ 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, այդ նպատակների ամրագրմամբ պետությունը ստանձնում է պարտավորություններ՝ նաև հարկային արդյունավետ քաղաքականության միջոցով:

Հիշատակվածից հետևում է, որ սոցիալական պետության կողմից իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունքում պետք է ձգտի հասնել այդ նպատակների արդյունավետ իրագործմանը:

**ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ**

Այսպես, Սահմանադրության 1-ին և 86-րդ հոդվածների համակարգային վերլուծությունից անհրաժեշ 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 (ՀՀ 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:

Բնավ, 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»<sup>10</sup>:

Պրոֆեսոր Ի.Ի.Կուչերովն առաջարկում է ար-

դարության սկզբունքը դիտարկել որպես հարկային քաղաքականության տարր, և ընկալել որպես հարկ վճարողի կողմից հարկեր վճարելու փաստացի ունակության փաստ<sup>11</sup>:

Սակայն, անհրաժեշտ է նկատել, որ 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:

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

ա) հարկային օրենսդրությունը երաշխավորում է հարկերի վճարման պարտավորության և պետության ֆինանսական պահանջումների անհրաժեշտ հարաբերակցության ապահովում<sup>12</sup>,

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

**Երրորդ, Հայաստանի Հանրապետության՝ որպես իրավական պետության հարկային քաղաքականության սահմանադրական սկզբունքների մասով.**

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 մտտեցումը,

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):

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 համընդհանուրությունն 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<sup>13</sup>,

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 նախևառաջ սահմանադրական օրինականության ապահովմամբ, որը բխում է ՀՀ Սահմանադրության 5, 6 և 39-րդ հոդվածների բովանդակությունից: Մասնավորապես, 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 չիրապարակված 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 *հարկ 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 ընդգրկում 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 հետևյալ նկատառումները՝

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 երաշխավորման 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 (Սահմանադրության 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 պաշտպանու-

թյան 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 (Սահմանադրության 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 սպառնիչ 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, որ 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:

<sup>1</sup> Տե՛ս, Խաչատրյան Ա. Հարկային իրավունք, Եր., ՀՀ ԳԱԱ, 2003, էջ 257:

<sup>2</sup> Տե՛ս, Крохина Ю. А. Кучерявенко Н. П. Принципы построения системы налогов и сборов. Налоговое право России: М., 2003, С. 233.

<sup>3</sup> Տե՛ս, Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в РФ. Саратов, 2003, С. 2 29.

<sup>4</sup> Տե՛ս, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական իրավունք // Ն.Այվազյանի խմբ., Եր., 2012, էջ 122:

<sup>5</sup> Տե՛ս, Խաչատրյան Ա. Հայաստանի Հանրապետության ինքնիշխանության հիմնախնդիրները. սահմանադրական ժամանակակից կարգավորումների համատեքստում և դրանց լուծումները միջազգային իրավական ու սահմանադրական արդարադատության պրակտիկայում, Եր., 2016, էջ 62-63:

<sup>6</sup> 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:

<sup>7</sup> Տե՛ս, Конвенция об основных целях и нормах социальной политики / Международная организация труда. Конвенции и рекомендации. 2009, Т. 2., С. 456.

<sup>8</sup> Տե՛ս, Калашников С.В. Функциональная теория социального государства. М., 2001. С. 61.

<sup>9</sup> Տե՛ս, Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М, 2002, С. 282-283.

<sup>10</sup> Տե՛ս, Алексеев С.С. Право: Азбука - Теория - Философия. Опыт комплексного исследования, М., 1999, С. 336.

<sup>11</sup> Տե՛ս, Кучеров И.И. Налоговое право России, М., 2010, С. 53.

<sup>12</sup> Այս համատեքստում անհրաժեշտ է նաև հաշվի առնել Հռոմեական իրավունքից հայտնի՝ *ultra posse nemo obligator*, այսինքն՝ ոչ որի չի կարելի պարտավորեցնել ավելին, քան իր հնարավորություններն են / Տե՛ս նաև՝ Козырин А.Х. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77-80.

<sup>13</sup> Օրինակ, Բուսալիայի 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:

*ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ*

1. Конвенция об основных целях и нормах социальной политики / Международная организация труда. Конвенции и рекомендации. 2009, Т. 2., С. 456.

2. ՀՀ Սահմանադրության մեկնաբանություններ, Եր., 2010, 1050 էջ:

3. Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական իրավունք / Ն.Այվազյանի խմբ., Եր., 2012, 656 էջ:

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

5. Ա.Խաչատրյան, Հարկային իրավունք, Եր., ՀՀ ԳԱԱ, 2003, 567 էջ:

6. Алексеев С.С. Право: Азбука - Теория - Философия. Опыт комплексного исследования, М., 1999, 456 стр..

7. Калашников С.В. Функциональная теория социального государства. М.: 2001. С. 61.

8. Крохина Ю. А., Кучерявенко Н. П. Принципы построения системы налогов и сборов. Налоговое право России: М., 2003, С. 233.

9. Кучеров И.И. Налоговое право России, М., 2010, С. 53.

10. Козырин А. Х. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики, А. Н. Козырин. М., 1993. 780 стр..

11. Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в РФ. Саратов, 2003, 435 стр..

12. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М, 2002, 355 стр..



Արտաթես Բեգլարյան

Соискатель академии государственного управления РА

## РЕЗЮМЕ

*Конституционные принципы налоговой политики Республики Армения  
как суверенного, социального и правового государства*

В статье сделана ссылка на изучение конституционных принципов налоговой политики Республики Армения, как суверенного, социального и правового государства.

Выделяя основные вопросы, касающиеся конституционных принципов налоговой политики государства, а также выявляя их сущность и функциональную значимость, автор заключает, что конституционные принципы налоговой политики Республики Армения, как суверенного, социального и правового государства, отображают более значимые и стабильные закономерности налоговой политики государства, включают идеи и значения этой политики, а также представления о целях ее осуществления и методах достижения этих целей.

**Ключевые слова:** *налоговая политика государства, конституционные принципы, суверенное государство, социальное государство, правовое государство.*

Artashes Beglaryan

Applicant of public administration academy of the RA

## SUMMARY

*Constitutional principles of the tax policy of the Republic of Armenia,  
as a sovereign, social and legal state*

The article refers to the study of the constitutional principles of the tax policy of the Republic of Armenia, as a sovereign, social and legal state.

Highlighting the main issues concerning the constitutional principles of the state tax policy, and also revealing their essence and functional significance, the author concludes that the constitutional principles of the tax policy of the Republic of Armenia, as a sovereign, social and legal state, reflect more significant and stable patterns of the state tax policy, include ideas and implications of this policy, as well as the objectives of its implementation and how to achieve these goals.

**Keywords:** *tax policy of the state, constitutional principles, sovereign state, social state, legal state.*