

### ԳԱՅԱՆԵ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

Գավառի պետական համալսարանի  
կառավարման և ֆինանսների ամբիոնի դասախոս,  
տնտեսագիտության թեկնածու

## ՀԱՐԿԱՅԻՆ «ԲԵՌԻ» ՏԵՍԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

Ժամանակակից տնտեսական հարաբերությունների համատեքստում հարկային բեռի բաշխման խնդիրը կարևորվում է ոչ միայն պետական բյուջեի եկամուտների ապահովման հրամայականով, այլ նաև տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության համար հիմնավորված հարկման միջավայր ձևավորելու անհրաժեշտությամբ:

Այդ պատճառով իրական հարկային բեռի սահմանումը պետության տնտեսական քաղաքականության հիմնառանցքն է:

*Հիմնարարը- հարկային համակարգ, հարկային բեռ, հարկային բեռի արդյունավետ բաշխում, տնտեսական ակտիվություն, համախառն ներքին արդյունք, պետական բյուջեի եկամուտներ:*

Պատմական բոլոր ժամանակաշրջաններում պետության ֆինանսական միջոցների ձևավորման հիմնական աղբյուր հանդիսացել են հարկերը: Շուկայական տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում տնտեսության պետական կարգավորման կարևոր ինստիտուտներից է երկրի հարկային համակարգը:

Հարկային բեռը պետության հարկային համակարգի արդյունավետությունը բնութագրող ցուցանիշ է: Հանդիսանալով պետական գանձարանը համարող միջոց՝ միաժամանակ հարկերն ազդեցություն են ունենում տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության արդյունքների վրա:

Պետության առջև ծառայած բազում խնդիրների լուծման կարևոր միջոց են հարկային գործիքները՝ որպես տնտեսական համակարգի գլխավոր բաղադրիչներից մեկը: Հարկային ոլորտում կարևորվում է արդյունավետ հարկային բեռի սահմանումը, ինչը մեծապես պայմանավորում է դրա գործարկման արդյունավետությունը:

Հարկերի ծագման և հարկային համակարգի զարգացման պատմության վերլուծությունը թույլ կտա բացահայտելու հարկային բեռի տնտեսական բովանդակությունը և առանձնահատկությունները:

Տնտեսագետ Պ. Պրուդոնը հարկի ներդրումը համարում է անարդարացի, քանի որ աղքատ խավին ավելի է վնասում: Նա այս տեսակետը հիմնավորում է այն դրույթով, որ բոլոր հարկերի վերջնական վճարողը սպառողն է, որի հիմնական բաժինը կազմում են աղքատները:

Ամերիկացի տնտեսագետ Ջ. Ստիգլիցը հարկային համակարգի կառուցման սկզբունքներից կարևորել է վարչարարության պարզությունը, արդարությունը, տնտեսական արդյունավետությունը և քաղաքական համապատասխանությունը [11, p 390]: Հարկերի միջոցով տնտեսությունը կարգավորելու գիտական մեթոդներ է մշակել տնտեսագետ Ջ. Բեյնսը: Նրա մշակած մեթոդը հնարավորություն

է տալիս փոփոխել արտադրության ցիկլային բնույթը՝ մեղմացնելով տնտեսական ճգնաժամը: Ըստ Բեյնսի՝ հարկը տնտեսության պետական կարգավորման գլխավոր գործիքն է:

Հարկի սկզբունքների վերաբերյալ հետաքրքիր դիտարկումներ է ներկայացնում Մխիթար Գոշը իր «Հայոց դատաստանագրքում»: Ըստ նրա՝ հարկման արդարության սկզբունքի կենսագործման կարևոր պայմանն այն է, որ «թագավորները և իշխանները պարտավոր են հարկերը գավառներից և ժողովրդից գանձել արդարացիորեն և ոչ ավելի, քան սահմանված է եղել մեր նախնիների կողմից» [1, էջ 111-113]:

Դասական տնտեսագետներ Ադամ Սմիթը և Դավիթ Ռիկարդոն, բացահայտելով հարկի տնտեսական էությունը, նշում են, որ «չկան հարկեր, որոնք չընդհատեն խնայողությունը, քանի որ չկա այնպիսի հարկ, որը չխանգարի արտադրությանը»:

Հարկերն ունենում են այնպիսի ազդեցություն, ինչպիսին վատ եղանակը, անբերրի հողը, ակտիվության բացակայությունը, աշխատատեղերի վատ բաշխումը» [7, էջ 25]:

Իտալական ֆինանսական դպրոցը, զարգացնելով հարկի և պետության մասին տնտեսական հայացքները, պետությունը դիտարկում է որպես «սոցիալական կոուպերացիայի բնական ձև»:

Ֆ. Նիտտին, կարևորելով հարկի դերը, նշում է, որ «գոյություն ունեն չբաժանվող հասարակական ծառայություններ, օրինակ՝ ներքին հանգստություն, արտաքին անվտանգություն, հասարակական հիգիենա, և քանի որ այս դեպքում կիրառելի չի վարձատրությունը առանձին ծառայությունների նկատմամբ, ապա անհրաժեշտ է, որ հարկերը ծածկեն պետության ծախսերը» [8, էջ 32]: Ֆ. Նիտտին պետության կողմից հարկերի հավաքագրման գործընթացը համարում է անհրաժեշտություն, քանի որ «հարկը հարստության այն մասն է, որը քաղաքացիները տալիս են պետությանը՝ հանուն ընդ-

հանուր պահանջմունքների բավարարման»:

Ֆրանսիացի փիլիսոփա և իրավաբան Շառլ Լուի Մոնտեսքյուն իր «Օրենքների ոգու մասին» աշխատությունում գրել է. «Պետական ոչ մի հարց չի պահանջում այնպիսի իմաստուն և խելամիտ քննարկում, ինչպիսին է գանձման ենթակա հարկի գումարի չափի որոշման և հարկատուներին թողնվող միջոցների մասին հարցը» [4, էջ 337]:

Հարկ է նշել, որ դարեր առաջ հայտնաձևված այս միտքը չի կորցրել իր արդիականությունը նաև այսօր և լիովին կիրառելի է ցանկացած պետության համար՝ արդյունավետ հարկային բեռի սահմանման համատեքստում:

Հարկային համակարգի ձևավորման և զարգացման պատմությունը ուսումնասիրելիս անհրաժեշտ է ընդգծել հարկի և պետության անբաժանելի փոխկապվածությունը: Այսպես, տնտեսագետ Պրուդոնը (1809-1865) նշել է, որ «ըստ էության՝ հարկի մասին հարցը հենց պետության մասին հարցն է»:

19-րդ դարի առաջին կեսերին շվեյցարացի տնտեսագետ Ժան Սիսմոնդ դ' Սիսմոնդին հարկը սահմանում էր այն գինը, որի դիմաց հարկատուն հասարակությունից ստանում է բավարարվածություն: Ըստ նրա՝ «քաղաքացիները հարկին պետք է նայեն որպես պետության կողմից նրանց անվտանգության և ապահովության փոխհատուցում: Զաղաքացու կողմից վճարված հարկը պետք է համապատասխանի այն արդյունքին, որն ակնկալում է հարկատուն» [9, էջ 135-149]:

Պատմությունը ցույց է տալիս, որ ֆինանսական գիտությունը ուսումնասիրել է ոչ միայն հարկման բնագավառի խնդիրները, այլև հարկերի հակադարձ ազդեցությունը տնտեսության վրա՝ հարկային բեռի տնտեսական բովանդակության բացահայտման և մեթոդների մշակման միջոցով:

Նկատենք, որ հարկերի ծագման և հարկային բեռի տեսական հարցերին խորությամբ անդրադարձել են ռուս տնտեսագետները: Այսպես, Ն. Ի. Տուրգենևը, հիմնավորելով հարկի դերը տնտեսության զարգացման գործում, նշում է, որ հարկերը պետք է բաշխվեն քաղաքացիների միջև համաչափ և համապատասխան են նրանց եկամտի մեծությանը: Հատկապես հետաքրքիր է պրոֆեսոր Գ. Չերնիկի հարկման մասին տեսակետը, ըստ որի՝ հարկման սկզբնական ձևը եղել է «գոհաբերությունը», որն «ամրագրվել է օրենքով և այսպիսով՝ դարձել հարկադրված վճար կամ գանձում» [5, էջ 36]: Իսկ պատմաբան Մ. Բուլանժեն համարում է, որ «հարկերն առաջացել են ֆեոդալիզմի ժամանակաշրջանում, և հարկային հարաբերությունների առաջին ձևը եղել է ենթակաների կողմից տերերին նվերներ տալը» [2, էջ 6]: Ն. Սիլյակովը ընդհանուր հարկային բեռը դիտարկում է որպես գանձված հարկերի և համախառն ազգային արդյունքի հարաբերություն,

իսկ կոնկրետ հարկատուի մասով՝ հարկատուի կողմից վճարած բոլոր հարկային վճարումների և իրացման ծավալի հարաբերություն: Ա. Վ. Բրիգգալինը հարկային բեռը սահմանում է որպես համընդհանուր ցուցանիշ, որը բնութագրում է հասարակության կյանքում հարկերի դերը և որոշվում է հարկային մուտքերը՝ հարաբերելով համախառն հասարակական արդյունքին: Բ. Մ. Սաբանտին նշում է, որ հարկային բեռ հասկացությունն իր մեջ պետք է ընդգրկի այնպիսի ցուցանիշներ, ինչպիսիք են հարկերի և վճարների տեսակները, հարկի դրույքաչափը, հարկման բազան, կազմակերպությունների հարկային բեռի հաշվարկման մեխանիզմը: Իսկ տնտեսագետ Վ. Գ. Պանսկովը հարկային բեռ հասկացությունը սահմանում է որպես «երկրի հարկային համակարգի որակը բնութագրող կարևորագույն ցուցանիշ» [5, էջ 37]:

Արտասահմանյան մի խումբ տնտեսագետներ հարկային բեռը սահմանում են որպես տնտեսական բնույթի սահմանափակումների չափանիշ, որը ձևավորվում է հարկի վճարման աղբյուրների նկատմամբ:

Խորն ուսումնասիրություններ է կատարել բյուջեի և ազգային եկամտի հարաբերակցության շուրջ գերմանացի տնտեսագետ Ա. Վազները: Նա հանգել է այն հետևության, որ որքան բարձր է պետական ծառայությունների տնտեսական արժեքը, այնքան ավելի են այդ ծառայությունները նպաստում արտադրողական ուժերի զարգացմանը, և որքան մեծ է ազգային եկամտի բացարձակ մեծությունը (եկամուտ, որ մնում է հասարակության ամենաանհրաժեշտ նյութական պահանջմունքները բավարարելուց հետո), և վերջապես, որքան շատ զուտ ազգային եկամուտ է հավաքագրվում պետական տնտեսական ձեռնարկություններից, այլ ոչ թե հարկերից, այնքան բարձր կարող են լինել պետական ծախսերը՝ բացարձակ մեծությամբ և ազգային եկամտի հետ համեմատած: Ա. Վազները «Ֆինանսական գիտություն» գրքում (1880թ.) նշում է, որ «պետությունը հարկման քաղաքականությունը մշակելիս պետք է առաջնորդվի ոչ միայն ֆինանսական գիտակցությամբ, այլ հաշվի առնի նաև սոցիալ-քաղաքական գործոնները, թեթևացնի եկամուտների անհավասարությունը» [5, էջ 54]:

Հարկային բեռի կիրառման կարևոր ոլորտներն են պետության և սուբյեկտների միջև ֆինանսական հարաբերությունների կարգավորումը և իրականացվող հարկային բարեփոխումները՝ հնարավոր բարձր հարկման դեպքում: Հարկային բեռն ընդգրկում է երկու գործոններ՝ արտաքին և ներքին [12, p. 11]: Արտաքին գործոնը պետական մակարդակով հարկման ծանրության խնդիրն է, որն առաջին հերթին անհրաժեշտ է տարբեր երկրների հարկային բեռի համեմատության համար: Ներքին գործոնը երկրում առանձին հարկատուներ

րի մակարդակով հարկային բեռի բաշխման խնդրի ուսումնասիրությունն է: Տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային բեռը պետության կողմից իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունքն է, որը ցանկացած երկրի հարկային համակարգի որակական բնութագրումն է:

Հարկային բեռին մանրամասն անդրադարձել է Կ. Ի. Օհանյանը [10, էջ 11-13]: Նա դասակարգել է հարկային բեռը՝ դրսևորումներից կախված, և հանգել այն հետևության, որ միջազգային պրակտիկայում գոյություն ունեն հարկային համակարգի չորս հիմնական մոդելներ:

1. **Անգլոսաքսոնական մոդել:** Այս մոդելի առանձնահատկությունն է ուղղակի հարկումը, ընդ որում, հարկային բեռի ծանրության հիմնական մասն իրենց վրա կրում են ֆիզիկական անձ հարկատուները: Անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը (օրինակ՝ ԱԱՀ, ակցիզային հարկ) աննշան է:

2. **Եվրոմայրցամաքային մոդել:** Այս մոդելը բնութագրվում է մեծ մասնաբաժնի սոցիալական ապահովագրական վճարներով, որոնք կարելի է համարել հարկային վճարներ, քանի որ դրանք ունեն հարկերի բոլոր հատկությունները: Մեծ է անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը (ԱԱՀ-ն ավանդական եվրոպական հարկ է՝ ստեղծված Ֆրանսիայում):

3. **Լատինաամերիկյան մոդել:** Այս մոդելի առանձնահատկությունը տնտեսության ինֆլյացիայի մակարդակն է: Անուղղակի հարկերը ավելի լավ են հարմարվում բարձր ինֆլյացիայի պայմաններին, քան ուղղակի հարկերը:

4. **Խառը մոդել:** Այս մոդելի գոյությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ շատ երկրներ, չցանկանալով բյուջետային մուտքերը կախվածության մեջ դնել այս կամ այն տեսակի հարկից, դիվերսիֆիկացնում են բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը:

Կ. Ն. Յուտկինան, հետազոտելով հարկային բեռին առնչվող հարցերը, այն դիտարկել է երկու տեսանկյունից: Որքան բարձր է հարկային բեռը տվյալ տարածքում, այնքան քիչ է խնդիրը՝ կապված հավասարակշռված բյուջե ունենալու հետ, և բացարձակ հակառակն է հարկատուների տեսանկյունից, քանի որ նվազում է ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու նրանց ցանկությունը:

Ընդհանուր առմամբ կարելի է նշել, որ հարկային բեռի ուսումնասիրության հետ կապված հարցերը, 18-րդ դարից սկսած, ավելի մեծ տարածում ստացան: Կարևոր խնդիր էր տարբեր երկրների փորձի հիման վրա սահմանել պետական բյուջեի և ազգային եկամտի հարաբերակցության չափը: Այդ ժամանակաշրջանի ուսումնասիրությունները կրում էին սուբյեկտիվ բնույթ: Սկեպտիկ ավստրի-

ացի ֆինանսիստ Կ. Գոկը գրել է. «Շատ ֆինանսիստներ (Բիֆելդ, Յուստի) բարդ հաշվարկների միջոցով փորձել են պարզել ազատ եկամտի այն մասը, որը կարող է ուղղվել պետության կարիքների բավարարմանը՝ առանց վնասելու ազգային տնտեսությունը: Մի մասը պնդում էր ազգային եկամտի 2/3 հարաբերակցությունը, մյուսները՝ 1/10: Սակայն այդ հաշվարկների մասին կարելի է ասել նույնը, ինչ մթնոլորտի սահմանների հաշվարկների մասին» [7, էջ 75]:

Կ. Գոկը գտնում է, որ բյուջեի և ազգային եկամտի հարաբերակցությունը կախված է պետական բյուջեի ծախսային հատվածից:

Հարկման այս սկզբունքի առանձնահատկությունը կայանում է նրանում, որ ձևավորված հարկման դաշտն ազդեցություն չունենա հարկատուի գործունեության տեսակի ընտրության և վարքագծի դրսևորումների վրա:

Այսպիսով, հարկային բեռի՝ որպես տնտեսական կատեգորիայի էությունը որոշվում է նրանով, թե նա ինչ ազդեցություն է ունենում տնտեսության, մասնավորապես՝ ձեռնարկատերերի տնտեսական ակտիվության վրա: Հիմնավորված է այն դրույթը, որ մակրոմակարդակում հարկերի և ՀՆԱ-ի ցուցանիշի հաշվարկման ժամանակ պետք հաշվի առնվեն լրացուցիչ գործոններ: 18-րդ դարում ձևավորված Կ. Գոկի այն միտքը, որ բյուջեի ազգային եկամտի նկատմամբ հարաբերակցության գնահատումը կախված է պետական բյուջեի ծախսային բնույթից, այսօր էլ չի կորցրել իր արդիականությունը:

Ամփստելի է այն փաստը, որ տնտեսության վրա պետության ունեցած ազդեցության շրջանակներում կարևորվում է հարկային բեռի արդյունավետ բաշխման խնդիրը, թե արդյո՞ք այն նպաստում է հարկ վճարողների տնտեսական ակտիվության խթանմանը և միաժամանակ արդյո՞ք բավարարում է պետության ֆինանսական շահերը:

*Գրականություն*

1. Սուքիասյան Ա. Գ. «Միջազգային Գ-նշը և Հայոց դաշտաշտանագիրքը», Երևան, Միսր, 1965, 422 էջ:
2. Буланже М. Развития налоговой системы в России в цифрах и фактах // Налоговый Вестник, 1999, N 4-5, с. 6.
3. Вылкова Е., Романовский М. Налоговое планирование, СПб., Питер, 2004, 584 с.
4. Монтескье Ш. Избранные произведения. М., 1955, 437 с.
5. Налоги и налогообложение. Учебник, под ред. Д. Г. Черника, 3-е издание, МЦФЭР, 2006, 526 с.
6. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник, М., ИНФРА-М, 2002, 576 с.
7. Пушкарёва В. М. Генезис категории налог в истории финансовой науки // Финансы. 1999, N 6, с.25:
8. Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов, Учебное пособие. М., Финансы и статистика, 2001, 256 с.
9. Сисмонд де Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии, М., 1897, 178 с.
10. Оганян К. И. Налоговое бремя в России: кто должен платить налоги // Налоговый вестник, 1999, N 9, с. 11-13:
11. Stiglitz J. E. Economics of The Public sector, New York, 1988, p. 390.
12. Tax Burdens: Alternative Measures. OECD, Organization for Economic Cooperation and Development, 2000, p. 111.

Գայանэ Хачатрян

Преподаватель кафедры управление и финансы  
Гаварского государственного университета,  
кандидат экономических наук

## РЕЗЮМЕ

*Экономические подходы налогового бремени*

В контексте современных экономических отношений, задача распределения налогового бремени становится важным не только императивом обеспечения доходов государственного бюджета, но и необходимостью формирования обоснованной среды налогообложения для деятельности хозяйствующих субъектов.

По этой причине определение реального налогового бремени является основным стержнем экономической политики государства.

**Ключевые слова:** *налоговая система, налоговое бремя, эффективное распределение налоговой нагрузки, экономическая активность, валовой внутренний продукт, доходы государственного бюджета.*

Gayane Khachatryan

Lecturer at the Chair of Management and  
Finance of Gavar State University  
Doctor of Economics

## SUMMARY

*Economic content of tax burden*

In the context of modern economic relations tax burden problem is considered to be important not only for the state budget incomes' provision demand but also for the necessity of forming taxing area for business entities' activity.

For this reason the real tax burden's definition is considered to be the basic ground of the state's economic policy.

**Keywords:** *tax system, tax burden, efficient distribution of tax burden, economic activity, gross inner product, state budget incomes.*