

Օսիկյան

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔ

ԵՐԵՎԱՆ
2009

ՀՏԴ 347.73 (07)
 ԳՄԴ 67.99 (2) g7
 Օ- 652

Օ- 652 Գիտական խմբագիր՝ **իրավագիտության
 թեկնածու, դոցենտ՝ Գառնիկ ՍՈՒՔԻԱՍՅԱՆ**
 խմբագիր՝ **Ռադեմիկ ԱՎԵՏԻՍՅԱՆ**

Օսիկյան Արթուր
 Հարկային իրավունք: Ուսումնական ձեռնարկ.-եր.:
 Իրավունք, 2008.-156 էջ:

Ուսումնական այս ձեռնարկն առաջին փորձն է, որտեղ հարկային և բյուջե-
 տային օրենսդրության առանձնահատկությունների հիման վրա հստակեցված է
 հարկաբյուջետային քաղաքականության էությունը, շուկայական հարաբերու-
 թյուններին անցման շրջանում և ընդգծված է պետական վարչարարության
 անհրաժեշտությունը, որն էապես նպաստում է «ստվերի», օրինախախտումնե-
 րի և հովանավորչության վերացմանը:

Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված, պատժի և այլ ներգործության
 միջոցները կիրառելիս, վերջիններիս արդյունավետության բարձրացման
 նպատակով առանձնացված են հարկային գործունեության ոլորտում
 պատասխանատվության այնպիսի ձևերի կիրառումը, ինչպիսիք են հարկային,
 վարչական, քրեական և անուղղակի պատասխանատվության ձևերը, որոնք
 նորոշված են իրավունքի տեսության մեջ:

ԳՄԴ 67.99 (2) g7

ISBN978-99941-78-54-4

© «Իրավունք»
 © Ա. Օսիկյան

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՀԵՂԻՆԱԿԻ ԿՈՂՄԻՑ.....4

**ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՍԱՐԱԿԱԿԱՆ ՆԵՐՔԻՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔԸ ԵՎ
 ԱԶԳԱՅԻՆ ԵԿԱՄՈՒՏԸ ՈՐՊԵՍ ՊԵՏԱԿԱՆ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ
 ԱՂԲՅՈՒՐ, ԴՐԱՆՑ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ**

§ 1. ՀՀ տնտեսական քաղաքականության
 հարկաբյուջետային առանձնահատկությունները.....8
 § 2. Հարկը որպես պետության հիմնական հատկանիշ.....35

**ԳԼՈՒԽ 2. ԺԱՄԱՆԱԿԱԿԻՑ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ
 ԵՎ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ
 ԵՎ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ**

§ 1. Հարկային քաղաքականությունը և
 օրենսդրության ձևավորման տնտեսական հիմքերը42
 § 2. ՀՀ հարկային քաղաքականության
 ձևավորման իրավական հիմքերը.....48
 § 3. Հարկային համակարգի և օրենսդրության
 իրավական առանձնահատկությունները ՀՀ-ում.....59

**ԳԼՈՒԽ 3. ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ
 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԽԱՆՏԵԼՈՒ ՀԱՄԱՐ**

§ 1. Հարկային իրավախախտման
 հասկացությունը և առանձնահատկությունները.....72
 § 2. Հարկային պատասխանատվության
 հասկացությունը, առանձնահատկությունները և համակարգը.....94
 § 3. Վարչական պատասխանատվությունը
 հարկային օրենսդրության խախտումների համար.....125
 § 4. Հարկային օրենսդրության խախտումների
 քրեաիրավական պատասխանատվությունը.....135
 § 5. Հարկային իրավախախտումների համար
 անուղղակի պատասխանատվությունը.....143

**ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ
 ԵՎ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԱԿՏԵՐԻ ՑԱՆԿ.....152**

ՀԵՂԻՆԱԿԻ ԿՈՂՄԻՑ

Հարկային իրավունքը ֆինանսական իրավունքի ենթաճյուղ է, որը դասավանդվում է ինչպես իրավաբանական, այնպես էլ տնտեսագիտական բարձրագույն ուսումնական հաստատություններում:

Հարկային իրավունքի՝ որպես ենթաճյուղի հասկացության, նրա կարգավորման առարկայի և այդ ճյուղի նորմերով կարգավորվող հասարակական հարաբերությունների էության, բովանդակության, իրավական առանձնահատկությունների, ինչպես նաև իրավունքի համակարգում միջճյուղային բնույթի համալիր իրավական հարաբերությունների էությունը անսխալ արժեքավորելու համար ուսանողներին կարող է օգնել «Հարկային իրավունք» առարկայի մայրենի լեզվով շարադրված սույն ուսումնական ձեռնարկը:

Մյուս կողմից՝ հարկային իրավունքի դասընթացը սերտորեն առնչվում է տնտեսագիտության ճյուղերի հետ, ինչպիսիք են, օրինակ, «Ֆինանսները», «Մաքսային գործը», «Պետական բյուջեն» և այլն:

Ձեռնարկում հնարավորության սահմաններում արտացոլվել են նաև արդի տնտեսագիտության այդ ճյուղերի նվաճումները, ինչը ուսանողներին հնարավորություն կընձեռի հարկային իրավական կոնկրետ ինստիտուտների գործնական հետազոտության հիման վրա կողմնորոշվելու քննարկվող երևույթների տնտեսական բովանդակության առանցքային հարցերում և ըմբռնելու տնտեսական հարաբերությունների վերնաշենքային իրավական հարաբերությունների գործընթացը:

ՀՀ կառավարության հարկային քաղաքականությունը նպատակառված է իրավական գիտությունների ենթաճյուղերի դիմադիկ առաջադիմության համար նպաստավոր պայմանների ստեղծմանը, առավել հեռանկարային ուղղություններում կադրերի, նյութական ու ֆինանսական ռեսուրսների համակենտրոնացմանը, որոնք կոչված են արագացնելու տնտեսական ու սոցիալական նախատեսված նպատակների իրականացումը, հասարակու-

թյան հոգևոր զարգացումը, ապահովելու երկրի հուսալի պաշտպանությունը:

Այսօր, երբ հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կյանքում արմատավորվում են շուկայական հարաբերությունները, երբ դրվում է գիտության անմիջական արտադրողական ուժի վերածվելու խնդիրը, հարկային հարաբերությունների ուսումնասիրության և հասարակության կարիքների համար դրանց օգտագործելու գործում բարձրանում է «հարկային իրավունքի»՝ որպես ենթաճյուղի դերը, որի ուսումնասիրության առարկան հասարակության կարգավորման կարևոր ոլորտներից է՝ պետական բյուջեի եկամտային մասի համալրումը, երկրի տնտեսական ինքնիշխանության և ազգային անվտանգության ապահովումը:

«Հարկային իրավունք» առարկայի ներկա ուսումնական ձեռնարկում արտացոլված սկզբունքների, խնդիրների ու նպատակների ուսումնասիրությունը, կարծում ենք, ուսանողներին կգինի անհրաժեշտ գիտելիքներով՝ ըմբռնել անկախ զարգացման ուղի բռնած ինքնիշխան ՀՀ հարկային քաղաքականության էությունը հարկային համակարգի և հարկային օրենսդրության ձևավորման բնագավառում, կնպաստի ուսանողների կողմից ՀՀ հարկային համակարգի և օրենսդրության առանձնահատկությունների ճիշտ ընկալմանը, ինչը կօգնի նրանց իրենց գործնական աշխատանքում հարկային օրենսդրության դրույթները անշեղ իրականացնելու համար:

Հարկային իրավունքի ինչպես տեսական, այնպես էլ գործնական պարապմունքների ընթացքում ձեռք բերած գիտելիքները կնպաստեն ուսանողներին արագ կողմնորոշվելու հարկային օրենսդրության աղբյուրների բարդ համակարգում և ճիշտ կիրառելու այդ ակտերի պահանջները տնտեսական կյանքի այս կամ այն ոլորտում հարկային իրավունքների և պարտավորությունների կատարումը կամ դրանց հետ կապվող հարկային վեճերը քննարկելիս:

«Հարկային իրավունք» առարկայի ուսումնական ձեռնարկում հիշատակվող հարկային իրավական ինստիտուտները վերլուծե-

լիս անհրաժեշտություն կառաջանա նաև ծանոթանալու հարկային և ֆինանսական բնույթի որոշ փաստաթղթերի ձևերի հետ, որոնք հիմնականում վերաբերում են պետական բյուջե մուտքագրվող առանձին հարկատեսակներին, դրանց գանձման կարգին, դրույքներին, հաշվետվությունների ներկայացմանը, ինչպես նաև գանձման հայտարարագրմանը, հարաբերություններում առաջացած բողոքների քննարկման կարգին:

Այդպիսի փաստաթղթերի հետ գործնական ծանոթությունը կարող է նպաստել հետագայում հարկային, ինչպես նաև դատաքննչական մարմիններում աշխատանքի անցած ուսանողներին արագ և ճիշտ կողմորոշվելու հարկային, տնտեսական, ֆինանսական բնույթի հարաբերությունները սահմանազատելիս, ինչպես նաև այդ բնույթի իրավախախտումների նկատմամբ պատասխանատվություն կիրառելիս:

Ուսումնական ձեռնարկի շարադրման հիմքում դրված են արտասահմանյան երկրներում դասավանդվող հարկային իրավունքի գործող պետական ծրագրերը, հարկային իրավունքի վերաբերյալ օրենսդրական ակտերի ժողովածուները, ինչպես նաև արտերկրներում հրատարակված հարկային իրավունքի դասագրքերը:

«Հարկային իրավունք» առարկայի ուսումնական ձեռնարկը նպատակ է հետապնդում ուսանողներին կողմնորոշելու հարկային իրավունքի՝ որպես հանրային իրավունքի ենթաճյուղի ուսումնասիրության առարկայի առանձնահատկությունների հարցում: Դասընթացի հիմնական խնդիրներից է՝ օգնել ուսանողներին, որպեսզի ճիշտ ընկալվեն և լուսաբանվեն տնտեսական, հարկային և մաքսային օրենքների ինչպես ներպետական, այնպես էլ միջազգային իրավական ակտերի առանձնահատկությունները, իրավական ակտեր, որոնցով պայմանավորված են հանրապետության հարկաբյուջետային գործունեությունը, ապրանքադրամական հարաբերությունների էությունը, պետական բյուջեն, որոնց արտահայտման ձևերն են փողը, ֆինանսները և վարկը:

Ուսումնական ձեռնարկը կօգնի ուսանողներին վերլուծել ՀՀ և

նրա հարկային մարմինների ինչպես ներտնտեսական, այնպես էլ արտաքին տնտեսական գործընթացում տնտեսական իշխանության կազմակերպման ձևերը և մեթոդները, մաքսային մարմինների արտաքին առևտրային գործընթացում ծավալվող հարկային հարաբերությունների առանձնահատկությունները, լուսաբանել այդ հարաբերությունները կարգավորող հարկային իրավական նորմերի բովանդակությունը, ուսումնասիրել հարկային գործունեությանը բնորոշ հսկողության և վերահսկողության գործառույթները, որոնք իրենց դրսևորումն են ստանում հարկային իրավական ցանկացած ինստիտուտի նորմերի կիրառման ընթացքում:

Ելնելով հարկային իրավունքի՝ որպես ենթաճյուղի կարգավորման առարկայի առանձնահատկություններից՝ քննարկման են ներկայացվում միայն էական նշանակություն ունեցող իրավական ինստիտուտները: Իհարկե, բոլոր դեպքերում նման ընտրության և ընդհանրացումների հիմքում ընկած է իրավական կարգավորման առարկայի ընդհանրությունը, որը դուրս է տնտեսագիտական վերլուծություններից:

ԳԼՈՒԽ 1

ՀԱՍԱՐԱԿԱԿԱՆ ՆԵՐՔԻՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔԸ ԵՎ ԱԶԳԱՅԻՆ ԵԿԱՄՈՒՏԸ ՈՐՊԵՍ ՊԵՏԱԿԱՆ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԱՂԲՅՈՒՐ, ԴՐԱՆՑ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ

§1. ՀՀ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՐՅՈՒՋԵՏԱՅԻՆ ԱՌՎՆՁՆԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Տնտեսության շուկայական հարաբերությունների օրինաչափություններով զարգանալու առավելությունները աշխարհի երկրների գերակշիռ մասում գործնականում ապացուցված է:

Շուկայական տնտեսաձևին անցումը միշտ էլ ուղեկցվում է բացասական այնպիսի հետևանքներով, ինչպիսիք են տնտեսության աճի կրճատումը, գների աճը, փողի արժեզրկումը, գործազրկության ավելացումը, հարստության բևեռացումը, բնակչության աղքատացումը և այլն: Թվարկված երևույթները այսօր առկա են նաև ՀՀ-ում, ինչի հիմնական պատճառը այն սխալներն են, որոնք թույլ են տրվել թերևս տնտեսական վերափոխումների ընթացքում:

Դրանցից առաջինը պետության տնտեսական դերի և դրա միջոցով պետության տնտեսական հսկողության բացակայությունն է արտադրության ապապետականացման և ապապետականացումից հետո իրականացվող տնտեսական գործունեության նկատմամբ: Շուկայական տնտեսաձևի գոյության ելակետային պայմանը ապապետականացման միջոցով սեփականության տարբեր ձևերի վրա հիմնված տնտեսության ստեղծումն է, որի նպատակն է ձևավորել և ընդլայնել պետական եկամուտները, ապահովել բնակչության բարեկեցության բարձրացում: Հայաստանի համար պետական եկամուտների ձևավորումը պետք է համարել օրինաչափ երևույթ: Երբ այս տրամաբանությամբ ենք քննարկում ՀՀ-ում իրականացված ապապետականացումը, ապապետականացված կազմակերպությունների գործունեությունը, ապա կարող ենք ասել, որ դրանք շատ դեպքերում

իրենց բուն նպատակին չեն ծառայում: Դա այն պատճառով, որ ապապետականացված կազմակերպությունների գերակշիռ մասը չի գործում, նրանցում եղած մեքենասարքավորումների հիմնական մասը վաճառված է, արտադրական շենքերը մատնված են դատարկության, վերածված են պահեստային տարածությունների և այլն: Նման իրավիճակը օրենսդրական կարգավորում չունի այն պատճառաբանությամբ, որ դրանք մասնավոր սեփականություն են, միջամտությունը կոդիվի մասնավոր սեփականության իրավունքի ու ազատության սահմանափակում: Պետք է նկատել, որ այս բացը վերացնելու նպատակով հիմնականում 2001թ.-ից սկսած ապապետականացման պայմանագրի մեջ նշվում են նաև ներդրումների, գործունեության պրոֆիլի պահպանության, աշխատատեղերի ավելացման պարտադիր պայմաններ, որոնց խախտումը կարող է հանգեցնել պայմանագրի լուծման:

Հայտնի է, որ բացարձակ իրավունք և բացարձակ ազատություն լինել չի կարող, երկուսի բացարձակ տիրապետության պայմաններում էլ կտիրի քաոս: Այդ իմաստով, ապապետականացված կազմակերպությունները հետագայում չգործելու դեպքում, պետությունը կարող է կիրառել լծակներ, որոնց օգնությամբ կսահմանափակի մեքենասարքավորումների վաճառքը, առժամանակ կկանխի դրանց վերամասնագիտացումը և կշահագրգռի ապապետականացումից հետո դրանց տնտեսական գործունեության շարունակումը: Հակառակ պարագայում կշարունակվի անգործությունը, և ապապետականացման նպատակը՝ տնտեսական աճն ու բնակչության բարեկեցության բարձրացումը, կմնա անկատար, որը իրավունքի ավելի մեծ խախտում է, քան պետության գործադրած տնտեսական սանկցիան: Դա կարելի էր իրականացնել ապապետականացման մասին ընդունված օրենքով, սահմանելով, որ եթե ապապետականացումից հետո կազմակերպությունը չի գործում, ապա սեփականատերերը պարտավոր են վճարել բարձրացված դրույքաչափերով հարկեր:

Խնդիրը կարող էր լուծվել, եթե ՀՀ-ում ընդունված լիներ օրենք ազգայնացման մասին: Խոսքը համատարած ազգայնացման մասին չէ, այլ այն ազգայնացման, որը գոյություն ունի քաղաքակիրթ երկրներում, և որը տնտեսական միջոցառում է՝ ուղղված պետական եկամուտների կայունության ապահովմանը, ինչը, իր հերթին, կնպաստեր մասնավոր արտադրությունը ավելի լարված ու գործունեության արդյունավետ վիճակում պահելու համար: Բացի այդ, ազգայնաց-

ման մասին օրենքի ընդունումը յուրաքանչյուր երկրի, այդ թվում նաև Հայաստանի համար անհրաժեշտ է ռազմավարական և պաշտպանական նկատառումներով:

Հիշյալ տնտեսական միջոցառումները կապահովեն պետության տնտեսական հսկողության գործառնությունը տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ՝ առանց ներտնտեսական գործերին միջամտելու, ինչը մի տնտեսաձևից մյուսին անցնելու ընթացքում խիստ անհրաժեշտ է: Բացարձակ առումով ազատ շուկայական հարաբերություններ չկան և չեն կարող լինել ոչ մի երկրում. ամենուր պետությունը այս կամ այն չափով վերահսկում, կարգավորում է այդ հարաբերությունները, առավել ևս՝ անցման շրջանում:

ՀՀ պետական եկամուտների ստեղծման և ընդլայնման երկրորդ կարևոր խնդիրը ներդրումային քաղաքականության մշակումն է՝ իր հնարավոր աղբյուրներով՝ որպես ինքնուրույն ծրագիր:

Ներդրումային ծրագիրը, բոլոր ծրագրերից առաջ, պետք է ունենա հիմնավորում, կոնկրետ ֆինանսավորման աղբյուր և իրականացվի պետական խիստ վերահսկողության ներքո: Ներդրումային ծրագրի մեջ, որպես առաջնային, պետք է առանձնացվեն տնտեսության այն բնագավառները, որոնց զարգացման համար կան ռեսուրսային բավարար պայմաններ: Հայաստանի համար դա կարող է լինել տեքստիլ և կոշիկի արտադրությունը, կենցաղային իրերի և նյութերի թողարկումը, ռադիոէլեկտրոնիկան, սարքաշինությունը, շինանյութերի և շինասարքերի, հանքային ջրերի արտադրությունը, բոլոր տեսակի մրգերի և դրանց բազայի վրա լավագույն մրգահյուսների թողարկումը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի արտադրանքի և ծառանյութերի ներդրումը, գինու և կոնյակի, բենտոնիտների, գունավոր մետաղների արտադրությունը, մտավոր ներուժի պատրաստումը, զբոսաշրջության զարգացումը և այլն: Դրանք տնտեսության այն ճյուղերն են, որոնց բավարար զարգացման դեպքում ազատ կարող ենք մուտք գործել միջազգային շուկա և ունենալ որոշակի տեղ:

Ներդրումային ծրագրի ֆինանսավորման համար որպես հիմնական աղբյուր պետք է դիտել երկրի ներքին ռեսուրսները և դրանց հավաքագրումը՝ մասնավոր կապիտալը, վարկային միջոցները, տարբեր արժեթղթերի վաճառքից ձևավորվող, ինչպես նաև պետական բյուջեի միջոցները: Իհարկե, հիմնական շեշտը պետք է դնել մասնավոր կապիտալի, վարկային և արժեթղթերի վաճառքից ձևավորվող

միջոցների վրա: Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ ՀՀ-ում վարկային միջոցները բավականին թանկ են և ձեռներեցության զարգացմանը չնպաստող, խնդիր, որի կարգավորման գործում չափազանց մեծ է Կենտրոնական բանկի և նրա վարած դրամավարկային քաղաքականության դերը: Կարծում ենք՝ 20% և ավելի տարեկան տոկոսադրույքով տրամադրվող վարկը դժվար թե երկարատև ներդրումային կապիտալի ձևավորման աղբյուր դառնա, և, ի շահ Հայաստանի պետական եկամուտների զարգացման, այդ տոկոսադրույքը կարգավորման անհրաժեշտություն ունի:

Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս չի կայացել նաև արժեթղթերի շուկան՝ որպես ներդրումային կապիտալի ձևավորման կարևոր աղբյուր: Խոսքը հատկապես վերաբերում է արժեթղթերի երկրորդային շուկային, որը դեռևս հեռու է բավարար լինելուց:

Պետական եկամուտների ընդլայնման աղբյուր պետք է համարել արտասահմանյան կապիտալը, որը իրացվում է ինչպես մասնավոր ներդրումների, այնպես էլ վարկերի ձևով: Պաշտոնական տվյալներով Հայաստանի արտաքին պարտքը 2007թ. 1,448.9 մլրդ ԱՄՆ դոլարի էր հասնում:¹ Պարտքով վերցրած միջոցները առաջին հերթին պետք է դառնան ներդրումային կապիտալ, որին ՀՀ-ում մինչև այսօր լուրջ ուշադրություն չի դարձվել: Մի կողմից՝ ձգտում ենք պետական եկամուտները ընդլայնել, մյուս կողմից՝ պարտքով վերցրած միջոցները այդ նպատակով չափազանց քիչ ենք օգտագործում:

Անցումային տնտեսության համար միջազգային վարկերն առաջին հերթին անհրաժեշտ են կառուցվածքային բարեփոխումների, բյուջեի պակասուրդը ծածկելու և այլ նպատակներով: Անցումային տնտեսության համար առավել կարևոր է ներդրումային քաղաքականությունը, որը լուծում է այնպիսի էական խնդիրներ, ինչպիսիք են անցումային տնտեսության կայունացումը, բնակչության պահանջմունքների բավարարումը, աշխատատեղերի, արտաքին պարտքի սպասարկման համար վերարտադրական բազայի ստեղծումը, արտագաղթի զսպումը և այլն: Կարծում ենք՝ միջազգային վարկերի առ այսօր ստացված գումարի գոնե կեսը պետք է ներդրվեր նյութական արտադրության ոլորտում: Եթե այդ գումարից մեկական միլիոն դոլար տրամադրվեր պետական կազմակերպություններին, ապա այ-

¹ Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության պետական պարտքը (տարեկան հաշվետվություն-2007), Ե., 2008, էջ 2:

սօր Հայաստանի Հանրապետությունը կունենար ժամանակակից տեխնիկայով ու տեխնոլոգիայով վերագինված շուրջ 500 առևտրային կազմակերպություններ: Այդ կազմակերպություններից յուրաքանչյուրը, միջին հաշվով, կունենար 400 աշխատատեղ:

ՀՀ-ում շուկայական տնտեսության ձևավորումը և պետական եկամուտների ծավալը կապված են հարկային քաղաքականության հետ: Այսօր Հայաստանում մեծ բանավեճի առարկա է դարձել այն հարցը, թե ինչպիսին պետք է լինի հարկային քաղաքականությունը՝ ֆիսկալ, թե՞ խրախուսող, կամ՝ հարկային համակարգն ունի՞ խրախուսման գործառույթ, թե՞ ոչ: Ֆիսկալ հարկային քաղաքականությունը իրավիճակից բխող երևույթ է, թույլ տնտեսության և աղքատ բյուջեի հետևանք: Այդպիսի տնտեսություններում պետությունը կարող է վարել հարկային ֆիսկալ քաղաքականություն: Փորձենք այդ քաղաքականությունը դիտարկել դեռևս չձևավորված տնտեսության, չգործող արտադրության և սոցիալական ծանր պայմաններում գտնվող բնակչության՝ հարկատուների տեսանկյունից:

Այսօր կիրառվող հարկային ֆիսկալ քաղաքականությամբ մենք թույլ չենք տալիս որպեսզի ձեռներեցությունը զարգանա Հայաստանի Հանրապետությունում: Թվարկենք միայն հարկատեսակներն իրենց դրույքաչափերով, և ամեն ինչ պարզ կդառնա. ԱԱՀ՝ 20% (լրիվ շրջանառության մեջ՝ 16,67%), ակցիզային հարկ՝ 20-200%, մաքսավճար՝ 0.12-10%, շահութահարկ՝ 15-25%, գույքահարկ, եթե ձեռներեցը գնում է որևէ բան առանց փաստաթղթերի, գանձվում է 15% եկամտահարկ, հատկացում կատարվում կենսաթոշակային հիմնադրամին և այլն: Կարծում ենք՝ նման հարկային ֆիսկալ բեռի ծանրության տակ ձեռներեցությունը ակտիվ զարգանալ չի կարող: Այդ պատճառով հարկային քաղաքականությունը, հատկապես անցումային շրջան ապրող տնտեսության մեջ, պետք է լինի ձեռներեցությունը խրախուսող և խթանող, իհարկե, չկորցնելով տնտեսական նույն սուբյեկտների համար «ծանրության» հավասարությունը: Այդպիսի հարկային քաղաքականությունը ներքին մրցակցություն է առաջացնում նաև տնտեսության մեջ և ինչ-որ չափով օգնում է ռեսուրսների հավասարաչափ տեղաբաշխմանը:

Որպեսզի համոզվենք վերը ասվածում, դիտարկենք Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի եկամտային մասը 2008թ. յոթ ամիսների կտրվածքով: Եկամուտների գերակշռող մասը ձևավորվում է անուղղակի հարկերից. ԱԱՀ՝ 60.925,3 մլրդ և ակցիզային

հարկ՝ 7,349.2 մլրդ դրամ: Հարկ է նշել, որ շահութահարկի տեսակարար կշիռը բյուջեի եկամուտների մեջ համեմատաբար նվազ է, ինչը նույնպես վկայում է ֆիսկալ հարկային քաղաքականության՝ գործարարությանը չխթանելու մասին:

Գործարարության զարգացմանն արգելակում է նաև այն, որ ԱԱՀ-ն գործարարներից գանձվում է ապրանքները հանրապետություն մուտք գործելու պահին, այսինքն՝ արտադրանքը դեռևս չթողարկված կամ չիրացված պահանջվում է վճարել հարկը: Կարծում ենք, որ դա գործարարությանը ուղղակի խանգարող երևույթ է, և ժամանակն է այդ հարկը գանձել քաղաքակիրթ երկրների օրինակով: Բնավ չի կարելի հերքել, որ դա եղել է ժամանակի օբյեկտիվ թելադրանք:

Հիմնականում հարկային ծանր բեռի հետևանք է նաև ՀՀ-ում գոյություն ունեցող ստվերային տնտեսությունը, որը ոչ պաշտոնական հաշվարկներով կազմում է 30%: Կարծում ենք՝ չպետք է փորձառու մասնագետ լինել՝ հասկանալու համար, որ Հայաստանի Հանրապետությունը արտաքին աշխարհի հետ ունի կապի երեք հիմնական ճանապարհ, որոնցով կատարվում է ապրանքների ելքն ու մուտքը, և դրանցից յուրաքանչյուրի վրա անհրաժեշտ հսկողություն սահմանելով կարելի է ստվերային տնտեսությունը կրճատել 70-80%-ով: Հետևապես՝ խնդիրը միայն ցանկության և ոչ թե գիտելիքների ու կարողությունների մեջ է: Այսօր Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության մեջ առաջացել են մոնոպոլ տիրապետության ոլորտներ՝ ծխախոտի, ցորենի, ոգելից խմիչքների, օծանելիքի, բենզինի, թռչնի մսի, շաքարավազի և այլնի ներկրման ու վաճառքի բնագավառներում, որտեղ այլ կապիտալ դժվար թե կարողանա թափանցել:

Ցանկացած տնտեսության ձևավորման և զարգացման անհրաժեշտ պայման են եկամուտների ձևավորումը և դրանց աղբյուրները: Կախված պետության վարած տնտեսական քաղաքականությունից՝ ֆինանսական միջոցների ձևավորման աղբյուրները կարող են լինել տարբեր կամ կարող են զուգակցվել: Սովորաբար միջոցները լինում են ներքին և արտաքին, սակայն, որպես կանոն, գերակշռողը միշտ ներքին աղբյուրներն են: Ներքին աղբյուրները պետության սեփական եկամուտներն են, որոնք ունեն հարկային և ոչ հարկային բնույթ: Արտաքին միջոցները սովորաբար փոխառնված են կամ կարող են լինել դրամաշնորհների ձևով:

ՀՀ պետական եկամուտների իրավական ինստիտուտի ձևավորման վրա էական նշանակություն ունի պետության կողմից վարվող

հարկաբյուջետային քաղաքականությունը, որը գործնական տնտեսավարման ֆինանսական ապահովման գլխավոր աղբյուրն է:

Հարկային համակարգն այն հիմնարար տնտեսական մեխանիզմն է, որն ուղղակիորեն ազդում է ինչպես տնտեսության զարգացման, այնպես էլ բնակչության կենսամակարդակի վրա: Սովորական դիտարկումով թվում է, թե այդ խնդրում առանձնապես բարդություններ չկան՝ պետությունը օրենսդրորեն սահմանում է հարկատեսակներ, հարկային դրույքաչափեր, որոնց շրջանակներում ապահովվում են պետական բյուջեի հարկային մուտքերը: Սակայն գործնականում դա այն բարդ ու զգայուն համակարգն է, որտեղ կատարված չհիմնավորված փոփոխություններն ազդեցություն են թողնում տնտեսության, բյուջեի եկամուտների և բնակչության կենսամակարդակի վրա: Հարկային քաղաքականությունը անմիջականորեն շոշափում է տնտեսավարող սուբյեկտների, պետական բյուջեի և բնակչության շահերը: Հարկերը գանձվում են տնտեսավարող սուբյեկտներից (ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք), բնակչության եկամուտներից, որպեսզի պետությունը փոխհատուցի երկրի պաշտպանության, պետական ապարատի պահպանության ծախսերը, լուծի բնակչության սոցիալական պաշտպանվածության խնդիրը, ֆինանսավորի կրթական, առողջապահական ծրագրերը և կատարի այլ ծախսեր:

Այդ իմաստով հասարակության զուտ եկամտի բաշխումը հարկային համակարգի միջոցով ինքնին հակասություն է պարունակում, որովհետև հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը կամ ցածրացումը նշանակում է մի սուբյեկտի եկամտի ավելացում կամ պակասեցում մեկ այլ սուբյեկտի հաշվին կամ օգտին: Դա է պատճառը, որ հարկային քաղաքականության մշակումն ու կիրառումը պետք է հիմնված լինեն որոշակի սկզբունքների վրա, որպեսզի բոլոր սուբյեկտների համար ապահովվի արդյունավետ գործունեության հնարավորություն և շահագրգռվածություն:

Հարկաբյուջետային քաղաքականությունը մշակելիս պետությունը պետք է որոշի, թե ինչպիսի հարկերով և տոկոսադրույքներով համալրի պետական բյուջեն, որպեսզի կենտրոնացված եկամուտների միջոցով ֆինանսավորի իր կողմից կատարվող ծախսերը և ապահովի տնտեսավարող սուբյեկտների շահագրգռվածությունը հասարակական արտադրության զարգացման ու ընդլայնման գործում: Նման խնդրի առաջ կանգնած է Հայաստանի Հանրապետությունը: Տնտեսության մեջ ներդրումների, բնակչության սոցիալական պաշտպան-

վածության, կենսամակարդակի, զբաղվածության, արտագաղթի և այլ հարցերն այնքան են ծանրացել, որ ստանդարտ եղանակներով հնարավոր չէ դրանք հաղթահարել: Ավելին, հանրապետության կենտրոնացված պետական /բյուջետային/ եկամուտների դեֆիցիտը և այլ գործոններ աստիճանաբար խորացնում են տնտեսության ճգնաժամային վիճակը և բարդացնում առկա տնտեսական խնդիրների լուծման հնարավորությունները:

Հարց է առաջանում՝ նշված խնդիրները լուծելու համար ինչպիսի՞ հարկային քաղաքականություն պետք է իրականացնի մեր երկիրը: Որևէ այլ երկրի պատրաստի հարկային քաղաքականության մեխանիզմը հնարավոր չէ կիրառել ՀՀ տնտեսությունում և դրական արդյունքներ ապահովել, քանի որ այդ դեպքում հաշվի չեն առնվի մեր տնտեսության առանձնահատկությունները:

Երկրի տնտեսության կարգավորման կարևոր համակարգերից մեկը հարկաբյուջետային քաղաքականությունն է: Դա՝ այն պատճառով, որ հարկաբյուջետային քաղաքականությունը մակրոտնտեսական քաղաքականության գլխավոր բաղադրիչն է, և դրա արդյունքներն անմիջաբար ընկալվում են բնակչության կողմից:

ՀՀ սեփական եկամուտների գոյացման քաղաքականության սկիզբը կարելի է համարել 1992-93թթ., երբ օրենսդրական կարգավորում ստացան հիմնական հարկատեսակները՝ ավելացված արժեքի հարկը, շահութահարկը և ակցիզային հարկը:

Հետագայում օրենսդրական կարգավորում ստացան ֆիզիկական անձանց եկամուտների հարկման և գույքահարկերի գանձման հարաբերությունները, ինչպես նաև հարկային եկամուտների վարչարարություն իրականացնող մարմինների իրավունքներն ու պարտականությունները:

Նշված ժամանակաշրջանին բնորոշ էր այն, որ տարբեր հարկատեսակների մասին օրենքները հիմնականում կրկնում էին ՌԴ օրենքները, և վարվող հարկային քաղաքականությունը հաշվի չէր առնում մեր հանրապետության առանձնահատկությունները: Տարբեր երկրներում շուկայական հարաբերությունների զարգացումը տարբեր դրսևորումներ է ստանում, և հարկային հարաբերությունների կարգավորումը պետք է համապատասխանի տնտեսական բարեփոխումների ընթացքին:

ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված են հետևյալ հարկերի տեսակները.

- ավելացված արժեքի հարկ,
- ակցիզային հարկ,
- շահութահարկ,
- եկամտահարկ,
- հողի հարկ,
- գույքահարկ,
- պարզեցված հարկ:

Բացի այդ, սահմանված են նաև այլ պարտադիր վճարներ՝ տուրքեր ու հաստատագրված վճարներ:

Հայտնի է, որ բաշխման հարաբերությունների կարգավորմանը պետության մասնակցությունը /կոնկրետ դեպքում՝ ՀՆԱ-ի բաշխումը պետական բյուջեի միջոցով/ պայմանավորված է մի շարք հասարակական պահանջմունքներ բավարարելու անհրաժեշտությամբ: Երկրի պաշտպանությունը, օրինականության ապահովումը, գործազրկության ու անաշխատունակության նպաստների վճարումը, միջնակարգ կրթությունը, բժշկական սպասարկումը /մասամբ/, բյուջեի պակասուրդի փոխհատուցումը և այլ պահանջմունքներ շուկայական համակարգի միջոցով հնարավոր չէ բավարարել և իրականացվում է կենտրոնացված բյուջեի եկամուտների հաշվին:

Պետությունն այդ խնդիրները հիմնականում լուծում է հարկային համակարգի միջոցով՝ ելնելով երեք տարբեր սուբյեկտների՝ պետության, գործարար աշխարհի և անհատների շահերի գուգակցումից: Գործնականում վերը նշված սուբյեկտների միջև «ՀՀ բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենքով (ՀՕ-137, 24.06.97) սահմանված կարգով տեղի է ունենում եկամուտների բաշխում ու վերաբաշխում, որը օբյեկտիվորեն առաջացնում է հակասություն: Մի կողմից՝ հասարակական պահանջմունքների բավարարումը պարտադիր է, իսկ մյուս կողմից՝ եկամուտը հարկային համակարգի օգնությամբ մի սուբյեկտից անցնում է մյուսին:

Գործնականում չլուծված մի շարք խնդիրներ են առաջանում: Այսպես, ծագում է խնդիր՝ ինչպիսի՞ հարկային քաղաքականություն մշակել ու իրականացնել, որ բավարարվեն հանրային պահանջմունքները, ապահովվեն գործարար աշխարհի ակտիվությունն ու առանձին սուբյեկտների շահագրգռվածությունը տնտեսական առաջընթացի մեջ:

Այդ ամենը իր լուծումը պետք է ստանա գործող հարկային քաղաքականության սկզբունքներում, որոնք իրենց ամրապնդումը և

դրսևորումը պետք է ստանան «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում: Այդ սկզբունքները պետք է արտահայտեն հարկային քաղաքականության ճկունությունը, արդարությունը, վճարունակությունն ու արդյունավետությունը:

Հարկային քաղաքականության թվարկված սկզբունքները կապված են ՀՆԱ-ի բաշխման ու վերաբաշխման հետ, և դրանցից ամեն մեկը յուրովի է ազդում բաշխման գործընթացի և տնտեսական սուբյեկտի գործարար ակտիվության վրա:

Ճկունության սկզբունքի ազդեցությունը բաշխման հարաբերությունների ու գործարար ակտիվության վրա պետք է դիտարկել կատեգորիկ և բովանդակային առումներով:

Կատեգորիկ առումով ճկունության ազդեցությունը բնորոշվում է նրանով, որ սահմանված հարկային դրույքաչափը մշտական լինել չի կարող, կախված պետք է լինի տնտեսական իրավիճակներից և պետության առջև դրված խնդիրների լուծումից:

Բովանդակային առումով հարկային քաղաքականության ճկունության խնդիրն է, հաշվի առնելով տնտեսական իրավիճակը, փոփոխության ենթարկել հարկային դրույքաչափերը /բարձրացում, իջեցում կամ հարկման արտոնյալ դրույքաչափեր/: Դա հատկապես կարևոր է անցումային տնտեսությունների համար:

Հարկման ճկունությունը կարճ ժամանակաշրջանի քաղաքականություն է և կարող է ապահովել մի շարք դրական արդյունքներ: Այսպես, նոր տնտեսական համակարգին անցման շրջանում ՀՀ տնտեսությունը հայտնվեց առանձնահատուկ պայմաններում՝ տնտեսական շրջափակում, աղետի հետևանքները վերացնելու անհրաժեշտություն, հանքահումքային ռեսուրսների պակաս և այլն: Տեղական հումքի բազայի վրա գործող արտադրությունների նկատմամբ պետք է կիրառվեր ճկուն հարկային քաղաքականություն՝ տնտեսության զարգացումը խթանելու նպատակով: Ճկուն հարկային քաղաքականությունը կխրախուսեր նաև մասնավոր խոշոր ներդրումները, որոնք ՀՀ տնտեսության համար խիստ անհրաժեշտ են: Բնական է, որ այդ քաղաքականությունը պետք է ընդգրկի նմանատիպ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտներին, որպեսզի չխախտվի հարկային քաղաքականության սկզբունքը: Ճկուն հարկային քաղաքականությունը արտադրության մեջ նորագույն տեխնիկայի ու տեխնոլոգիայի ներդրման մեծ խթան է, որի արդյունքը ժամանակի ընթացքում բազմապատիկ կփոխհատուցի բյուջեի այն կորուստները, որոնք առաջանում են

որոշակի օրենքներով և սահմանափակումներով: Սահմանափակումները տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեությունը համազգային և համապետական խնդիրների լուծմանը ուղղելու նպատակ են հետապնդում: Այն դեպքում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտները օրենքների շրջանցման ճանապարհով գործունեություն են ծավալում, խուսափում են համազգային խնդիրների լուծումից, հասարակության մեջ տարածում է ստանում անարդարությունը, խորանում են հարստության բևեռացումը և սոցիալական շերտավորումը, մի բան, որը այսօր ցայտուն արտահայտված է Հայաստանի Հանրապետությունում:

Ելնելով տնտեսության զարգացման ազատ շուկայական հարաբերությունների գաղափարից՝ ՀՀ-ում իրականացվեցին տնտեսական վերափոխումներ՝ ապապետականացում, բազմասեփականության ձևավորում, ազատ տնտեսական գործունեություն, ֆինանսական շուկայի ստեղծում և այլն: Սակայն այդ բոլոր վերափոխումներին համաքայլ չձևավորվեց դրանց գործողության ամբողջական օրենսդրական դաշտը, որի պատճառով հակասություն ստեղծվեց տնտեսական գործունեության և օրենսդրական կարգավորման միջև: Արդյունքում՝ այն, ինչ սպասվում էր տնտեսական վերափոխումների հետևանքով, շոշափելի չդարձավ և շոշափելի չդարձավ հատկապես բազմասեփականության և ազատ տնտեսական գործունեության հիմքի վրա արտադրության վերելքը: Ավելին, ապապետականացված կազմակերպությունների մեծ մասը չի գործում, եթե կան աշխատող արտադրություններ, ապա՝ ոչ լրիվ հզորությամբ, հանրապետությունում եղած կապիտալի զգալի մասը հոսեց արտասահման, մնացած մասը գերազանցապես ներդրվեց շրջանառության ոլորտում, կազմակերպությունների առարկայացված կապիտալ միջոցները սկսեցին վաճառվել արտասահմանյան երկրներին որպես թափոն, եղան այլ բացասական հետևանքներ: Բոլոր ժամանակներում տնտեսական վերափոխումների գերագույն նպատակը արտադրության տեխնոլոգիական վերակառուցումն ու զարգացումն է՝ բնակչության կենսամակարդակը բարձրացնելու համար: Կարծում ենք՝ Հայաստանը դրա համար միշտ ունեցել է բավարար մտավոր ներուժ: Հետևապես, տնտեսական վերափոխումների բացասական հետևանքների հիմնական պատճառը հենց այդ վերափոխումների ընթացքում թույլ տրված սխալներն են:

Տնտեսության զարգացման կարևոր խթաններից մեկը հարկային

լեռի ծանրությունն է, ինչը պայմանավորված է նրանով, թե ինչպիսին տվյալ տնտեսության պետական քաղաքականության կողմնորոշվածությունը: Արտասահմանյան մի շարք պետությունների հարկաին քաղաքականության ուսումնասիրությունների հիման վրա կարելի է կանխատեսումների միջոցով հասնել մեր հանրապետության շարկային քաղաքականության պետական ճիշտ կողմնորոշվածության հստակեցմանը: Գործնականում հայտնի են պետությունների շարկային հետևյալ կողմնորոշվածությունները.

1. Ճապոնական կողմնորոշվածությունն ուղղված է խրախուսելու մասնավոր արտադրությունում գիտատեխնիկական առաջընթացը, ակտիվ ներդրումների միջոցով բարձրացնելու աշխատանքի արտադրողականությունը և իջեցնելու արտադրանքի ինքնարժեքը՝ միջազգային շուկայում ավելի մեծ տեղ ունենալու նպատակով: Ճապոնիայում գույքային անհավասարությանը ուշադրություն չի դարձվում, այսինքն՝ տնտեսական քաղաքականության մեջ հիմնականը համարվում է համազգային շահը՝ գիտատեխնիկական նորանվածությունների հիման վրա միջազգային շուկայում ամրապնդվելը: ՀՆԱ-ի արդյունքի միայն 30%-ը պետության միջոցով վերաբաշխելը մեծ հնարավորություններ է ստեղծում մասնավոր ներդրումների ծավալի և դաշտի ընդլայնման համար:

2. ԱՄՆ-ի տնտեսության մեջ պետական քաղաքականությունը ուղղված է ձեռնարկատիրական գործունեության համընդհանուր խրախուսմանը և բնակչության առավել ակտիվ մասի հարստացման խթանմանը, որը դիտվում է աշխատանքի արտադրողականության բարձրացման համընդհանուր պայման: ԱՄՆ-ի տնտեսական քաղաքականության մեջ սոցիալական հավասարության խնդիր չի դրվում, և հարկերի միջոցով պետությունը վերաբաշխում է ՀՆԱ-ի 30-32%-ը:

3. Գերմանիայի տնտեսական քաղաքականության ուղղվածության մեջ գերակայում է բոլոր տեսակի ձեռնարկությունների կայուն զարգացման հնարավորությունը, պետությունը ակտիվորեն ազդում է գների, հարկերի և տուրքերի վրա: Հարկերի միջոցով վերաբաշխվում է Գերմանիայի ՀՆԱ-ի մոտ 40%-ը:²

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկերի միջոցով ՀՆԱ-ի վերաբաշխմանը, կախված համապետական նպատակային խնդիրների լուծումից, ցուցաբերվում են տարբեր մոտեցումներ, որոնք և

² Տես *Тют Юрюков Н. Н.*, Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США, М., 2002, с. 35-48.

հանդիսանում են պետական քաղաքականության կողմնորոշվածությունները:

Հայաստանի Հանրապետությունը թվարկված կողմնորոշվածություններից պետք է մշակի հարկերի միջոցով ՀՆԱ-ի կենտրոնացված վերաբաշխման իր ուղղվածությունը, որը կնպաստի հետևյալ խնդիրների լուծմանը.

1. ներդրումների /ներքին և արտասահմանյան/ խրախուսում՝ ներդրումների դաշտի ձևավորում,

2. ներդրումների ռիսկի թուլացում,

3. տնտեսության մեջ առաջնայնությունների խրախուսում /այն արտադրությունները, որոնց զարգացման համար կան լավագույն պայմանները և դրանց արդյունքով կարող ենք դուրս գալ միջազգային շուկա/:

4. հարկային քաղաքականության արդարության և հավասարության սկզբունքների պահպանում:

Թվարկված բարեփոխություններով կարելի է ձևավորել ՀՀ հարկային քաղաքականության գլխավոր ուղղվածությունը՝ շուկայական հարաբերությունների վրա հիմնված և այդ ուղիով զարգացող տնտեսության աստիճանաբար արմատավորումը:

ՀՀ-ում գործող հարկային համակարգը չի նպաստում վերը նշված խնդիրների լուծմանը: Ծանր հարկային բեռով պետությունը ձգտում է փոքրացնել բյուջեի պակասուրդը և իր ֆինանսական ծախսերը փակել բարձր հարկադրույքներ սահմանելու ճանապարհով, որը նվազեցնում է արտադրության մեջ ներդրումներ կատարելու և արտադրությունը ընդլայնելու շահագրգռվածությունը: Այդ խնդրի ավելի հաջող լուծում է ցածր հարկադրույքների սահմանումը, դրանով ներդրումների խրախուսումը և հարկային դաշտի ընդլայնումը: Ավելին, այնպիսի մի երկրի համար, ինչպիսին ՀՀ-ն է, որի նախկին տնտեսական կապերը խզվել են, պետք է ձևավորվի նոր կառուցվածք: Մասնավոր տնտեսությունների մեծ մասը դեռևս շուկայական հարաբերությունների պայմաններում աշխատելու բավարար փորձ չունեն, կա հումքի և էներգետիկ ռեսուրսների խիստ պակաս և այլն, որի պատճառով բարձր հարկային բեռը չի խրախուսի մասնավոր տնտեսական գործունեությանն ու ձեռներեցությանը:

Հարկային բեռը Հայաստանի Հանրապետությունում առաջացրել է մեկ այլ բացասական հետևանք՝ հարկերից խուսափում և հսկայական ստվերային տնտեսության գոյացում: Դեռևս պահպանվում է

հանրապետություն ներմուծվող արտասահմանյան ապրանքների մի մասի մաքսային և հարկային գրանցում չստանալու արատավոր պրակտիկան, նույնը վերաբերում է արտահանվող ապրանքներին, սեփականաշնորհման հետևանքով հսկայական քանակությամբ արտադրության միջոցներ՝ շենքեր, կառույցներ, մեքենասարքավորումներ, տաղավարներ, դարձել են մեռյալ կապիտալ և դրանց համար հարկեր չեն վճարվում, կան բազմաթիվ գործող, բայց հարկային մարմիններում չհաշվառված սուբյեկտներ և այլն: Այդ ամենի պատճառներից մեկը թերևս հարկային բեռն է և անկատար հարկային օրենսդրությունը:

Հանրապետության հարկային գործունեության բարելավման միջոցների շարքում անհրաժեշտ է առանձնացնել հարկային իրավախախտումների ժամանակին բացահայտումը և իրավական արդարացի պատասխանատվության կիրառումը: Նշենք, որ միայն 2008թ. առաջին 10 ամիսներին ՀՊԾ հետաքննության բաժնի կողմից հարուցվել է 151 քրեական գործ հարկային հանցագործությունների հատկանիշներով:

Հարկային համակարգի արդյունավետության պակասը պայմանավորված է այն կորուստներով /բարձր հարկադրույքների պատճառով արտադրության կրճատում, հարկերից խուսափում և այլն/, որոնք առաջանում են համակարգի գործնական կիրառման հետևանքով:

Պետական եկամուտների մի մասը դրսևորվում է ֆինանսական ռեսուրսների միջոցով, որոնց հավաքումը ու ըստ նպատակների բաշխումը տեղի են ունենում կոնկրետ տնտեսական և քաղաքական պայմաններին համապատասխան մշակված և ընդունված ֆինանսական քաղաքականության միջոցով: Ֆինանսական քաղաքականությունը տեսականորեն ֆինանսական համակարգի կառավարման օրենքներով սահմանված պետական գործունեություն է, տնտեսական ու սոցիալական զարգացման պետական կոնկրետ ծրագրերի իրականացումը համապատասխան ֆինանսական ռեսուրսներով ապահովող ինքնուրույն բնագավառ:

Ֆինանսական քաղաքականությունը կարևորագույն միջոց է պետական քաղաքականությունը հասարակական գործունեության ցանկացած բնագավառում իրականացնելու համար /տնտեսություն, սոցիալական ոլորտ, ռազմական ոլորտ, միջազգային հարաբերություններ և այլն/:

տության ձեռքին հզոր գործիք է հասարակական-տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման համար, այն նպատակային տնտեսական քաղաքականության իրականացման միջոց է: Որպես այդպիսին՝ բյուջեն իր առջև դրված խնդիրների լուծման նպատակով պետք է իրականացնի տնտեսության հարկաբյուջետային կարգավորում, որն իրենից ներկայացնում է պետության կողմից ձեռնարկվող միջոցառումների ամբողջություն՝ ուղղված պետական եկամուտների ու ծախսերի կառավարմանը, երկրում զբաղվածության ապահովմանը, ազգային եկամտի, ՀՆԱ-ի և տնտեսական աճի խթանմանը: Բյուջետային քաղաքականության ցանկացած ռազմավարություն ընդունելիս հատուկ ուշադրության է արժանի բյուջեի ծախսային մասի ծավալը, դրա կառուցվածքի նպատակահարմար ուղղվածությունը: Դրանով է պայմանավորված կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար պետության ստանձնած գործառույթների ու պարտականությունների կատարման հնարավորությունը: Բնականաբար, հարկային քաղաքականության բնագավառում իրականացվող ցանկացած վերակառուցում պետք է գնահատվի բյուջետային քաղաքականության տեսանկյունից: Միայն սպասվող եկամտային մուտքերի և պետության գործառույթների լիովին կատարման համար պահանջվող ֆինանսական ռեսուրսների համադրման հիման վրա է հնարավոր գնահատել բյուջետային քաղաքականության արդյունավետությունը, կանխատեսել տնտեսական գործընթացների ուղղությունները և համապատասխան փոփոխություններ, ճշգրտումներ կատարելու քայլեր ձեռնարկել: Վերջիններս, իրենց հերթին, պետք է միտված լինեն տնտեսության աշխուժացմանը, հարկման օբյեկտների ու դրույքաչափերի փոխկապվածությունից բխող բյուջետային հավասարակշռված այնպիսի քաղաքականության իրականացմանը, որի հետևանքով առանձին, առավել կարևոր հարկատեսակների դրույքաչափերի բարձրացումը չի հանգեցնի արտադրության ծավալների կրճատման և, դրանով իսկ, բյուջեի եկամուտների պակասեցման:

Ցանկացած երկրում իրականացվող բյուջետային քաղաքականությունը ուղղակի և անուղղակի ձևով անդրադառնում է ոչ միայն պետության, այլև բոլոր քաղաքացիների, բնակչության խմբերի ու շերտերի, տնտեսավարող սուբյեկտների շահերի և տնտեսական իրավիճակի վրա:

Բնականաբար շուկայական հարաբերություններին անցումը առաջացնում է բազմաթիվ բարդ ու բազմաբնույթ խնդիրներ, որոնք

լուծելու դեպքում է միայն հնարավոր դառնում շուկայական տնտեսության ձևավորումն ու զարգացումը:

Համաշխարհային փորձը ցույց է տալիս, որ այդպիսի նախադրյալ կարող է ծառայել երկրի նոր պահանջներին համապատասխան ֆինանսական, դրամավարկային, բանկային, հարկաբյուջետային, սոցիալական ու կառուցվածքային այլ համակարգերի ձևավորումը, ինչպես նաև գործընթաց է և չի կարող տեղի ունենալ հեղափոխական չը տևական գործընթաց է և չի կարող տեղի ունենալ հեղափոխական քայլերի միջոցով: Այդ իսկ պատճառով նմանատիպ վերակառուցումները պետք է ընթանան համապատասխան նախադրյալների ստեղծման, պետական միջամտության շրջանակների աստիճանական ներդրման, շուկայական հարաբերությունների ընդլայնման համար բաղաձայն, շուկայական հարաբերությունների ընդլայնման համար բարենպաստ դաշտի առաջացման, գործունակ ենթակառուցվածքների ձևավորման ճանապարհով: Ընդհանրապես շուկայական հարաբերություններին անցման շրջանում բացառիկ դեր ունի պետության կողմից կիրառվող հարկաբյուջետային քաղաքականությունը, որը բարենպաստ լինելու, շուկայական հարաբերությունների կարգավորման վրա արդյունավետ ազդեցություն ունենալու դեպքում կնպաստի ձեռնարկատիրական ակտիվության բարձրացմանը, ներդրումային գործընթացների աշխուժացմանը, ազատ մրցակցության հաստատմանը և, վերջին հաշվով, տնտեսական աճի կայուն տեմպերի ապահովմանը:

Անցումային ժամանակաշրջանում ծագող հիմնախնդիրների լուծման գործում, անշուշտ, առաջնային դերը պատկանում է պետությանը, որի ակտիվ միջամտությունը երկրի տնտեսական վերափոխումներին և գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը բոլոր ժամանակներում համարվել է չափազանց կարևոր: Այս առումով բացառություն չի կարող լինել նաև Հայաստանի Հանրապետությունը, որտեղ պետությանը վերապահվող խնդիրները ըստ ամենայնի չլուծվեցին, հատկապես՝ անկախության առաջին տարիներին:

Ամեն դեպքում, տնտեսության պետական կարգավորման անհրաժեշտությունը անվիճելի է, առավել ևս՝ անցումային տնտեսության պայմաններում: Մոտեցումները տարբեր կարող են լինել միայն ոլորտների ընդգրկման, տնտեսության կարգավորման գործում պետության մասնակցության սահմանների և ձևերի որոշման առումներով: Գործնականում, ինչպես ցույց է տվել անցումային փուլ ապրած երկրների փորձը, շուկայական հարաբերությունների պայմաններում պետությանը վերապահվում է ոչ այնքան արտադրության անմիջա-

կան կազմակերպչի, որքան տնտեսական գործընթացների ուղղորդումը և կարգավորումը իրականացնողի ու մակրոտնտեսական քաղաքականության առաջնությունները որոշողի դեր: Պետություններեն հատուկ լծակների միջոցով անհրաժեշտ փոփոխություններ կարող է կատարել տնտեսական համամասնությունների ձևավորման, կառուցվածքային տեղաշարժերի իրականացման, արտադրության առաջնային ճյուղերի զարգացման և հասարակական կյանքի այլ ոլորտներում: Շատ կարևոր է նաև կառավարության կողմից մակրոտնտեսական ընդհանուր ռազմավարության մշակումը՝ կոնկրետ ձևավորված տնտեսական համակարգին համահունչ, որը կսահմանի առաջադրված նպատակներին հասնելու համար հարկաբյուջետային բարեփոխումների իրականացման ուղիներն ու խնդիրները:

Հատկապես անցումային ժամանակաշրջանում են բարդանում տնտեսության վերակառուցման խնդիրները, եսկան է դառնում հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը պետական եկամուտների ձևավորման, տնտեսական իրավիճակի վրա: Որպես երկրի ֆինանսական անվտանգության բաղադրիչ, բյուջետային քաղաքականությունը պետք է նպաստի տնտեսության զարգացման ցանկալի տեմպերի ձևավորմանը, որի պայմաններում անհրաժեշտ նախադրյալներ կստեղծվեն սոցիալ-տնտեսական զարգացման և ֆինանսական համակարգի կայունության ամրապնդման համար: Բյուջետային քաղաքականության կարևորությունը ընդգծվում հատկապես այն պատճառով, որ պետության համար նախևառաջ ծառայում է որպես եկամուտների տիրապետման ու տնօրինման գործոն, երկրորդ, հանդես է գալիս որպես տնտեսական ու սոցիալական գործընթացների վրա ներգործության, պետության և հարկատուների միջև հակադարձ կապի գործոն:

Ընդհանրապես ֆինանսական քաղաքականության իրականացման վերաբերյալ գոյություն ունեն որոշակի պահանջներ և սկզբունքներ, որոնց վրա կառուցվում է կոնկրետ երկրի հարկաբյուջետային համակարգը: Մասնավորապես որպես այդպիսին ընդունված է բավարարության սկզբունքը, ըստ որի տնտեսության հարկումը ուղղված պետական եկամուտների ձևավորմանը, պետք է բխի պետական ծախսերի իրականացման պահանջներից, բավարարի և բացասաբար չանդրադառնա արտադրության ծավալների վրա: Որոշակի ֆունկցիոնալ կախվածության պայմաններում այս սկզբունքը բնութագրում է հարկերի և բյուջեի, հարկերի և արտադրության ծա-

վալների փոխկապվածությունը, արտադրության նկատմամբ հարկային մեխանիզմի ունեցած ակտիվ դերը: Սակայն գործնականում այս սկզբունքի կիրառումը ոչ միշտ է հնարավոր: Մասնավորապես, Հայաստանում և անցումային փուլում գտնվող բազմաթիվ երկրներում դա գրեթե անլուծելի խնդիր է, քանի որ անհնար է գտնել այն սահմանը, որը կարելի լինի ընդունել որպես բավարարության օպտիմալ չափ: Դա կապված է բազմաթիվ պայմանների հետ, այդ թվում՝ հարկերի սահմանային դրույքաչափերի, հարկման օբյեկտի ու բազայի, ինչպես նաև հարկման օպտիմալ մակարդակի ճիշտ ընտրության հետ: Այդ խնդրի լուծման համար շատ կարևոր է պետության պահանջումների չափի, բնակչության ու տնտեսավարող սուբյեկտների հարկերը վճարելու հնարավորության ճիշտ հաշվարկը, ինչը, իր հերթին, պայմանավորված է բազմաթիվ այլ գործոններով, որոնցից կարևորներն են երկրի տնտեսական զարգացածության մակարդակը, արտադրության ու տնտեսության ճյուղերի առանձնահատկությունները, բնակչության կենսամակարդակի ընդունված արժեքային չափը, շուկայական ենթակառուցվածքների ձևավորվածության աստիճանը և այլն:

Հայաստանը առանձնանում է տնտեսությունում առկա հիմնախնդիրների բազմազանությամբ, ինչը, ըստ էության, անհնարին է դարձնում մշված հաշվարկների կատարումը և տվյալ սկզբունքի կիրառումը: Այլ երկրներում նույնպես մշված բոլոր չափանիշները բավարարող հարկաբյուջետային համակարգի ստեղծումը շատ բարդ է և գործնականում կիրառվում է դիմամիկ բյուջետային քաղաքականություն՝ սկզբունքների ընտրություն կատարելով կոնկրետ տնտեսական պայմաններից ելնելով:

Պլանային-կարգավորվող տնտեսությունից շուկայական հարաբերություններին անցման գործընթացի գլխավոր պահանջը գործունեության ազատականացումն է, որը անվերապահորեն ենթադրում է հարկաբյուջետային կարգավորման ձևերի փոփոխություն: Վերջինս միանգամից վերակառուցել հնարավոր չէ, իսկ առկա հրատապ հիմնախնդիրները լուծելու համար պետությունը ստիպված է նախապատվությունը տալ պետական եկամուտների հավաքագրման կարգավորման ֆիսկալ լծակներին, ինչպես դա տեղի է ունենում ՀՀ-ում: Հայաստանի տնտեսությունը կենտրոնացված համակարգի պայմաններում հանդիսանում էր միութենական համալիրի բաղկացուցիչ մաս, որտեղ ձևավորված ներքին արտադրատնտեսական կապերը

իրենց յուրահատկություններով չէին կարող համապատասխանել ընդհանուր համակարգից առանձնացած և տնտեսական մոլորակավորվող հարաբերություններին: Պահանջվում էին մոր մոտեցումներ, ինքնուրույն տնտեսական, ֆինանսական ու բյուջետային քաղաքականության իրականացում, ինչը սկսվեց 1992թ.՝ հարկաբյուջետային քաղաքականության կազմակերպման օրենսդրական հիմքերի ձևավորումով: ՀՀ-ում իրականացվող բյուջետային քաղաքականությունը որակական մոր հիմքերի վրա դրվեց 1997թ., երբ ընդունվեց «Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենքը: Դրանով հնարավոր դարձավ ինչպես պետական այնպես էլ համայնքների բյուջեները կազմելու, հաստատելու, կատարելու, հաշվետվությունների և դրանց նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու գործընթացների կանոնակարգումը: Տվյալ օրենքով սահմանվեցին բյուջետային գործընթացին մասնակցող բոլոր օղակների մասին հիմնական հասկացությունները՝ բյուջետային հիմնարկ, բյուջետային վարկ, փոխատվություն, դոտացիա և այլն՝ հստակեցվեցին բյուջետային դասակարգման կազմը, բյուջետային օղակների կառուցվածքին առաջադրվող պահանջները: Օրենքը առաջին անգամ կանոնակարգեց բյուջետային համակարգի միասնությունն ապահովող սկզբունքները, որոնցում հստակ տեղ է տրվում միասնական տնտեսական ու քաղաքական հիմքին, ինչն արտահայտվում է գլխավորապես նյութական արտադրությունից, ձեռնարկատիրական այլ գործունեությունից, միասնական հարկային օրենսդրության շնորհիվ, բոլոր մակարդակների բյուջեների ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորման մեջ: Գոյություն ունեցող միասնական իրավական հիմքը, բյուջետային դասակարգումը, հաշվառման հաշվետվությունների և բյուջեների կատարման միասնական մեթոդաբանությունն ու դրանական համակարգը ավելի են ամրապնդում բյուջետային քաղաքականության միասնականությունը:

Բյուջետային համակարգի միասնականությունը ուղեկցվում է համապատասխան բյուջեների ինքնուրույնությամբ. պետական ու տեղական ինքնակառավարման յուրաքանչյուր մարմին ունի եկամուտների սեփական աղբյուրները և դրանց օգտագործման ուղղությունների որոշման իրավունք: Գործնականում դա դրսևորվում է նրանում, որ իշխանության յուրաքանչյուր մարմին ունի իր սեփական բյուջեն, որի կազմումը, հաստատումը և կատարումը ապահովվում է ինքը, միաժամանակ ներառելով երկրի համախմբված բյուջեի մեջ՝ հնարավորու-

թյուն է ընձեռում որոշելու պետության կողմից կենտրոնացվող ֆինանսական ռեսուրսների ընդհանուր ծավալը, դրանց կենտրոնացման աստիճանը, վերլուծելու և պարզաբանելու զարգացման համաչափությունները և միտումները:

Հանրապետության տնտեսական վիճակը և վերջին տարիներին ձևավորված սոցիալ-տնտեսական իրադրությունը օբյեկտիվ ազդեցություն են ունեցել կիրառվող բյուջետային քաղաքականության վրա:

Առանձնակի պետք է նշել, որ հատկապես անցումային ժամանակաշրջանում պետության կարևորագույն գործառնություններից մեկը արդյունավետ սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության իրականացումն է, ինչը մեր հանրապետությունում դեռևս ամբողջությամբ մշակված չէ: Ավելին, մինչև այժմ հստակ որոշված չեն այն սկզբունքներն ու մոտեցումները, որոնք պետք է դրված լինեն սոցիալական քաղաքականության հիմքում: Սոցիալական ոլորտի համար նախատեսված առանց այդ էլ ոչ բավարար միջոցների հատկացումները պետք է խիստ մտահոգեն ոչ միայն գործադիր, այլ նաև օրենսդիր իշխանություններին: Նրանք պետք է հստակ գիտակցեն, որ անցումային տնտեսությամբ երկրներին բնորոշ է սոցիալական բազմաթիվ խնդիրների առկայությունը, որոնք հիմնականում դրսևորվում են կենսամակարդակի կտրուկ անկման, գործազրկության, բնակչության եկամուտների նվազման, աղքատության աճի, բնեռացման ու մի շարք այլ ցուցանիշների միջոցով: Սոցիալական քաղաքականության խնդիրն է օրենսդրական հիմքերով երաշխավորել առողջապահության, կրթության ու մշակութային համակարգերի նորմալ գործունեությունը: Կարևոր և հրատապ խնդիր է սոցիալական քաղաքականության հիմքում ընկած սկզբունքների և մոտեցումների հստակեցումն ու վերաիմաստավորումը, որով նախադրյալներ կստեղծվեն այդ քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման համար:

Ինչ վերաբերում է պաշտպանության նպատակներով բյուջետային հատկացումներին, ապա պետք է նկատել, որ օրենքի պաշտպանված հոդվածի պահանջների թերակատարումը ոչ միայն անթույլատրելի է, այլև բյուջետային օրենսդրության կոպիտ խախտում:

Վերլուծության արդյունքներից ելնելով՝ կարելի է եզրակացնել, որ բյուջեի գրեթե բոլոր ծախսային հոդվածների և որոշ ոչ առաջնային ծախսերի գերակատարման պայմաններում անիմաստ է այս կամ

այն ծախսատեսակի կարևորումը: Միանշանակ է, որ ՀՀ կառավարության հարկաբյուջետային քաղաքականությունը կարիք ունի լուր վերագնահատման ու վերաիմաստավորման՝ առանձնապես ծախսային հոդվածների կառուցվածքային բարելավման և բյուջետային կարգապահության բարձրացման առումով: Հատուկ խնդիր է պետական բյուջեի դեֆիցիտի և դրա ծածկման աղբյուրների վերլուծությունն ու գնահատումը՝ կապված ոչ միայն պետական պարտքի սպասարկման ծախսերի առաջիկայում սպասվող վարկերին գերազանցելու, արտաքին վարկերի գծով ցածր ֆինանսավորման, այլև արտաքին ֆինանսավորման աղբյուրներից պակասուրդի ծածկման համար միջոցների չստացման պայմաններում այլընտրանքային եկամուտներ ունենալու հետ:

Հայաստանում առկա սոցիալ-տնտեսական վիճակի բարելավման գործում բյուջետային քաղաքականության դերը գնահատելիս, վերջադրվածից ելնելով, կարելի է միանշանակ պնդել, որ հիմնական խնդիրը զարգացման համալիր ծրագրի բացակայությունն է, և ժամանակն է, որ հանրապետությունն ունենա օրենսդրորեն հաստատված սոցիալ-տնտեսական ծրագիր՝ կարճատև և երկարաժամկետ կտրվածքով: Նման ծրագրի մշակումը անհրաժեշտ պայման է երկրի հետագա դինամիկ զարգացումն ապահովելու, սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության ուղղությունները որոշելու, ծրագրային բյուջետավորում իրականացնելու համար:

Սոցիալ-տնտեսական զարգացման օրենսդրորեն հաստատված ծրագիր ունենալուն զուգընթաց, անհրաժեշտություն կառաջանա իրականացնել հարկաբյուջետային բարեփոխումներ՝ ուղղված այնպիսի միջավայրի ձևավորմանը, որը անհրաժեշտ նախադրյալներ և ֆինանսական հիմքեր կստեղծի տնտեսական աճի բարձր ու կայուն տեմպերի, ներդրումների իրականացման, տնտեսության արտահանող ճյուղերի զարգացման համար:

Գործնականում հարկաբյուջետային քաղաքականության ծրագիրը պետք է ընդգրկի իշխանության մարմինների փոխհամաձայնեցված գործողությունների այն ամբողջությունը, որն ուղղվելու է բյուջետային եկամուտների ընդհանուր կառուցվածքի մշակման, հարկային կարգավորման, ֆինանսական ռեսուրսների ծախսման ուղղությունների և գերակայությունների սահմանման, դրանց հիմնավորվածության գնահատման նպատակներին: Նման ծրագրի մշակումը պետք է հիմնված լինի մասնագիտական կանխատեսումների,

հարկազանձման գործընթացի վերաբերյալ հաշվետու և օպերատիվ տվյալների վերլուծության, պետական ծախսերի արդյունավետության գնահատման վրա: Հանրապետությունում առկա հիմնախնդիրներից շատերը հնարավոր կլինի լուծել ծրագրային քաղաքականության իրականացման պայմաններում, երբ բյուջետային հարաբերությունները արմատական վերակառուցման կենթարկվեն նախևառաջ նյութական արտադրության ոլորտում, և բյուջետային ֆինանսավորումը կփոխարինվի սուբսիդավորման համակարգով:

§2. ՀԱՐԿԸ ՈՐՊԵՍ ՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՀԱՏԿԱՆԻՇ

Պետության ծագման գործընթացի ուսումնասիրությունը ունի ոչ միայն ճանաչողական, այլև քաղաքական-գործնական նշանակություն: Այն հնարավորություն է ստեղծում խորապես հասկանալ պետության սոցիալական բնույթը, նրա առանձնահատկությունները և հիմնական գծերը, ուսումնասիրել և վերլուծել պետության ծագման պատճառները և պայմանները, ճշգրտել նրան ներհատուկ գործառնությունները, որոշել վերջիններիս տեղը, դերը և նշանակությունը հասարակական կյանքում:

Պետության և իրավունքի հիմնահարցերով զբաղվող իրավաբան-տեսաբանների մոտ, ինչպես անցյալում, այնպես էլ այսօր, պետության հասկացության, նրա հատկանիշների և ամենօրյա գործունեության ձևերի հարցում միասնական կարծիք գոյություն չունի:

Մարդկային հասարակության պատմության բոլոր ժամանակներում տարբեր երկրների քաղաքական կյանքում տեսության և պրակտիկայի առանցքը եղել և այսօր էլ մնում է պետությունը որպես ինստիտուտ, որը ծագման պահից էապես տարբերվել է ինչպես իրենից առաջ գոյություն ունեցած պատմական կազմավորումներից, այնպես էլ ոչ պետական ինստիտուտներից և կազմակերպություններից:

Ժամանակակից քաղաքակիրթ աշխարհում առօրյա խնդիրների օբյեկտիվ գոյությունը հրամայաբար պահանջ է առաջադրում խորը, բազմակողմանի ուսումնասիրությունների հիման վրա վեր հանել պետությունը բնութագրող այն առանձնահատկությունները, խնդիր-

ները և գործառնությունները, որոնք ոչ միայն լույս կսփռեն նրանցյալի ստվերոտ կողմերը լուսաբանելու, այլև հասարակության իրավաքաղաքական կյանքում վերջինիս զբաղեցրած տեղի և դեր անհրաժեշտությունը պարզելու հարցում:

Անցյալ և ներկա ժամանակների գիտական միտքը առաջ է քաշել պետության ծագման մի քանի տեսություններ: Դրանցից հիմնականներն են՝ բնական-իրավական, օրգանական, հոգեբանական, բռնության և տնտեսական տեսությունները, որոնք, ինչպես ժամանակի՛ն այնպես էլ այսօր, գտնվում են իրավաբան-գիտնականների ուշադրության կենտրոնում, և այդ բոլորը միասին նպաստում են պետության ծագման պատճառների և նրան ներհատուկ հատկանիշներ լուսաբանմանը:

Իրավագետների շրջանում պետության, նրա հիմնական հատկանիշների և պետական իշխանության դրսևորման հիմնախնդիրներ հարցում անառարկելիորեն ընդունվում են պետության այնպիսի հատկանիշներ, ինչպիսիք են՝

ա) քաղաքական իշխանության միասնական տարածքային կազմակերպումը,

բ) հասարակության կառավարման հատուկ ապարատի առկայությունը բնականոն կենսագործունեություն ապահովելու համար,

գ) իշխանության ինքնիշխան կազմակերպումը (սուվերենությունը),

դ) հասարակական կյանքի իրավական կազմակերպումը:

Ժամանակակից իրավագետների մի մասը պետության վերը հիշատակված հիմնական հատկանիշների շարքում, հիմք ընդունելու արևելքի և անտիկ աշխարհի պետությունների ծագման և գոյատևման հարուստ փորձը, որպես հիմնական հատկանիշ առանձնացնում է հարկերի առկայությունը, առանց որի պետության գոյությունը հատկապես այսօր կարող է կասկածի տակ առնվել:

Պետության ծագման և զարգացման պատմությունը վկայում է, որ ծննդյան առաջին օրերից հարկերը՝ որպես «մայրական կաթ», սնուցել են պետությանը, ապահովել վերջինիս զարգացումը, արտահայտել նրա հզորությունը: Ջարգացման որոշ աստիճանում հարկերը դրսևորվել են ոչ միայն ներքին, այլև պատերազմի հետևանքով գե-

րեվարված պետությունների հետ փոխհարաբերություններում՝ որպես հարկահանման արտաքին գործառույթ, պետական միասնական իշխանության անբաժան մաս, որը, հասկանալի պատճառներով, իր տեղը չի գտել իշխանությունների տարանջատման առաջին տեսություններում և, որպես պետության ֆինանսական իշխանության դրսևորում, այսօր ուշադրության չի արժանանում:

Իրավագիտության մեջ պետության հատկանիշների համակարգում առանձնացնում են հարկերը և տուրքերը, որոնք վկայում են, որ պետությունն իր ծագման պահից իրենից ներկայացրել է նյութական, արտադրական, տնտեսական, բազիսային հարաբերություններ, որոնք հանդիսանում են մարդկանց կենսագործունեության աղբյուր, և ժամանակի ընթացքում հասարակության թուլատվության և հասարակության աջակցության շնորհիվ ձևավորված պետական իշխանության միջոցով վեր է ածվում նրա քաղաքական կազմակերպության և իրեն ներհատուկ ինստիտուտների միջոցով իրականացնում է հասարակության պետական և քաղաքական կառավարում:

Փոխանակային համարժեքի դրամական և ֆինանսական հարաբերությունների ըստ հասարակության զարգացման պատմական տիպերի ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ պետությունը սաղմնավորման պահից հանդես է եկել որպես բազիսային արտադրատնտեսական հարաբերությունների համակցություն, որը զարգացման որոշ աստիճանում, հատկապես հասարակության շերտավորմանը զուգահեռ, ձեռք է բերել քաղաքական, ապա՝ իրավական բնույթ:

Պետության, նրա հիմնական հատկանիշների, գործառույթների և հատկապես իշխանությունների տարանջատման մասին ժամանակակից իրավական տեսությունները, ինչպես նաև քաղաքակիրթ աշխարհում նրա դերն ու նշանակությունը խոսում են այն մասին, որ պետության հիմնական հատկանիշներից մեկի՝ հարկերի, տուրքերի և պետության օգտին կատարվող պարտադիր վճարումների գոյությունը իրանայաբար պահանջում է պետական իշխանության ձևերի շարքում առանձնացնել, ճանաչել և ընդունել պետության ֆինանսական իշխանությունը: Առանց դրա անհնար է ներկա աշխարհում պատկերացնել պետություն, խոսել նրա գոյության, առավել ևս՝

հզորության մասին:

Պատմական էքսկուրսները վկայում են, որ հարկերը գոյություն են ունեցել շատ վաղ ժամանակներում՝ դեռևս մարդկության քաղաքակրթության արշալույսին: Ի սկզբանե հարկման հիմքում ընկա էին պետության կողմից մշակված որոշակի սկզբունքներ և գործու էին հարկերի հավաքման և օգտագործման որոշակի մեթոդներ:

Հին Հունաստանում գործում էր իր ժամանակի համար մշակվա հարկային համակարգ: Գանձվում էր գույքահարկ, որը մուտք էր ար վում գանձարան և նախատեսված էր բացառապես ռազմական ծախսերի ծածկման համար: Աթենական պետությունում հարկման էին են թարկվում նրա տիրույթներում բնակվող օտարերկրացիները: Արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների համար գանձվում էր մաքսատուրք: Բացի այդ, հավաքվում էին բազմաթիվ հարկեր շուկաներից, ինչպես նաև՝ դատական և այլ տուրքեր:

Հին Հռոմում գանձվում էր գույքահարկ (*tributum civium*) և մաքսատուրք: Գույքահարկը, ինչպես և Հունաստանում, համարվում էր արտակարգ հարկ և օգտագործվում էր բազմաթանակ զորքը պահելու համար: Հպատակ պրովինցիաների բնակչությունը մուծում էր հատուկ հարկ՝ «ստիպենդիում», որի հաշվին ֆինանսավորվում էին այլ տարածքներում տեղակայված զորքերը: Կայսրական ժամանակաշրջանում մտցվեցին հողի, աղի և տարբեր ապրանքների վաճառքի համար հարկեր և բազմապիսի տուրքեր:

Արևելյան ստրկատիրական պետություններում չկար տնտեսության որևէ ճյուղ, որ չհարկվեր ուղղակի և անուղղակի հարկերով: Հարկվում էին ապրանքների արտահանումը և ներմուծումը, տեղափոխումը, վաճառքը և գնումները, վարձակալությունները, պայմանագրերը և բազմաթիվ առևտրային գործարքները: Հարկեր էին սահմանված անասունների, ամբարտակների, կամուրջների, ճանապարհների և ջրանցքների կառուցման համար, գանձվում էին հարկեր գույքից, անհատական հարկ՝ տղամարդկանցից: Գանձարանի կարևոր եկամտային աղբյուր էր համարվում բնամթերային հարկը, ներառյալ՝ հողի ռենտան (քանի որ հողը պատկանում էր պետությանը), ինչպես նաև դրամական գանձումները պտղատու և խաղողի այգիներից: Հարկերի մի մասը վճարվում էր բնամթերքով, իսկ մյուս

ն մասը՝ դրամով:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկերը բոլոր ժամանակներում անփոխարինելի միջոց են եղել պետական ապարատի պահպանման համար: Ի հաշիվ հարկերի են ձևավորվում ֆինանսական այն անհրաժեշտ միջոցները, առանց որի ոչ մի պետություն չի կարող իրականացնել իր գործառնությունները:

Իրավագիտության ոչ մի ուղղություն չի ժխտում այն կարևոր դերն ու նշանակությունը, որ ունեն հարկերը յուրաքանչյուր ազգի ու պետության կյանքում:

Պետության կողմից հասարակության օգտին համախառն ներքին արդյունքի որոշակի մասից պարտադիր վճարի տեսքով գանձումը կազմում է հարկերի էությունը: Այսպիսով, հարկերի տնտեսական բովանդակությունն արտահայտվում է պետական ֆինանսների ձևավորման առնչությամբ տնտեսավարող սուբյեկտների, քաղաքացիների և պետության իրավապահ փոխհարաբերություններում:

Քաղաքացիական հասարակության զարգացումը, իրավունքների և պարտականությունների ծավալով և հասարակական տնտեսավարման նոր ձևերի կիրառմամբ, արտահայտում է հասարակության անմիջական մասնակցությունը և միջամտությունը պետության տնտեսական կառավարմանը, որն իրականացվում է բաժնետիրական և ապահովագրական ընկերությունների, բանկերի և սեփականության այլ ձևերի վրա հիմնված մարմինների միջոցով, ինչն էլ, իր հերթին, աստիճանաբար առաջ է բերում հարկային բեռի առավել համամասնական բաշխում բնակչության տարբեր շերտերի միջև՝ վճարունակությանը համապատասխան:

Այս գործընթացն իր դրսևորումն է գտնում ֆինանսաիրավական տեսական գրականության մեջ՝ ուղղված հարկերի հասկացության իրավական մշակմանը: Այսպես, ֆրանսիացի իրավաբան Պոլ Գոդմենն այն կարծիքին է, որ «Հարկը պետական իշխանության կողմից պարտադիր կարգով գանձվող դրամական միջոց է, որը նպատակ ունի ծածկել հասարակության ծախսերը և բաշխել այդ ծանրությունը քաղաքացիների միջև նրանցից յուրաքանչյուրի հնարավորությանը համապատասխան»:

Ներկայումս աշխարհի բոլոր քաղաքակիրթ երկրներում, պետու-

թյան տնտեսական դերի ու գործառույթների ընդարձակմանը զուգահեռ, մեծանում է հարկերի դերն ու նշանակությունը: Ձուտ ֆինանսական նպատակ հետապնդելու հետ միաժամանակ, հարկերը սկսում են հետապնդել նաև «սոցիալ-քաղաքական» նպատակ:

Հարկային համակարգը իր հիմքում միշտ էլ ունեցել է դասակարգային և խմբային շահեր, հանդես է եկել որպես սոցիալական ուժերի, նրանց պայքարի և փոխզիջումների վառ դրսևորումներից մեկը: Պայքարը հասարակության ունևոր և չունևոր խավերի, հողատերերի և կապիտալիստների միջև արտահայտվել է հարկային համակարգի ձևավորման օրենսդրության մեջ: Եկամուտների հարկման համամասնության ընդհանուր սկզբունքը կրել է բազմաթիվ կերպարանափոխումներ, որոնք չեն նպաստել միասնական լուծումների սահմանմանը: Իրավագիտական միտքը և հարկային օրենսդրությունը այսօր էլ ուղղված են հարկման օպտիմալ սկզբունքների մշակմանը:

Որպես պետության հիմնական հատկանիշ՝ հարկերին ուղղված տնտեսագիտական և իրավական տեսություններում այն գաղափարն է պաշտպանվում, թե հարկի վճարումը վկայում է անձի ազատության աստիճանը պետության շրջանակներում:

Հարկերի հետ կապված ժամանակակից գիտական տեսությունները, կարծում ենք, ելնում են միայն պետության շահերից և չեն կարող բավարար հիմք հանդիսանալ հարկերի մասին օրենքների մշակման համար: Այդ է պատճառը, որ այսօր ֆինանսաիրավական գրականության մեջ ավելի մեծ ուշադրության են արժանանում այնպիսի հիմնահարցեր, ինչպիսիք են, օրինակ՝ ո՞վքեր են հարկման սուբյեկտները, ի՞նչ իրավական կապի մեջ են արտադրության և բաշխման գործընթացների հետ (որոնք խոսում են սեփականության ձևի և հարկերի միջոցով սեփականատիրոջ փոփոխության ու իրավական պատասխանատվության մասին):

Իրավական պրակտիկան վկայում է, որ հարկերի գործող համակարգը և օրենսդրությունը հենված են հարկման առաջադեմ վարչական մեթոդի վրա, երբ հարկման ծանրությունը աճում է անկախ ունեցվածքից և եկամուտներից: Գործնականում մենք տեսնում ենք այդ երկու մոտեցումների վրա կառուցված ժամանակակից հարկային համակարգեր, որից անմասն չէ մեր հանրապետությունը:

Տեսական և գործնական հետաքրքրություն են ներկայացնում պետության հետ հասարակության հարկային իրավահարաբերությունները, որոնք աշխարհի տարբեր պետություններում տարբեր իրավական բովանդակությամբ են արտահայտում հասարակության և պետության կապը: Գերմանիայում հարկը դիտվում են որպես քաղաքացիների կողմից պետությանը աջակցություն (steuer), Անգլիայում հարկը կրում է duty անվանումը, որն ըստ էության պարտականություն է: Ֆրանսիայի և Ռուսաստանի հարկային օրենսդրությունը հարկային հարաբերությունները սահմանում է որպես պարտադիր վճար (import):

վճար (import):

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունները վկայում են այն մասին, որ պետության կողմից սահմանվող պարտադիր վճարների ընդհանրական անվանումը հայերենում իր իմաստով բավականին մոտ է հարկի իրավական հատկանիշներին, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում տրված սահմանմանը: «Հարկ» հասկացության ստուգաբանությունը հայերեն բացատրական բառարանում լուսաբանված է որպես կարիք, անհրաժեշտություն, այնուհետև իմաստավորված է իրավաբանորեն՝ «հարկադրանք», ստիպողաբար գործադրվող միջոց, պետության կողմից իրավաբանական և ֆիզիկական անձանցից գանձվող սահմանված պարտադիր վճար, տուրք:

Յիշատակված իրավաբանական տեսությունները հիմք են հանդիսանում հարկը բնորոշել որպես պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից, հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:

ԳԼՈՒԽ 2
ԺԱՄԱՆԱԿԱԿԻՑ ՀԱՐԿԱՅԻՆ
ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ
ՁԵՎԱԿՈՐՄԱՆ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ
ԵՎ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

§1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ
ԵՎ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱԿՈՐՄԱՆ
ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

Հարկման պրակտիկայի տեսական հիմնավորման փորձերը իրենց արտացոլում են գտել հարկային համակարգերի վերաբերյալ տեսություններում: Երկար ժամանակ տնտեսագիտության մեջ իշխող էր միայն հարկերի դերի մասին դասական ուղղությունը: Պետության տնտեսական հիմքերի ամրացման նպատակով առաջին անգամ Ա. Սմիթի կողմից առաջ քաշվեցին հարկման չորս հիմնական սկզբունքներ՝ հավասարաչափություն, որոշակիություն, վճարման հարմարավետություն և էժանություն:

Դասական ուղղության ներկայացուցիչ Ու. Պետտին, Ժ. Սեյնը և անգլիացի տնտեսագետներ Դ. Ռիկարդոն, Ջ. Միլը տնտեսությունը համարում էին կայուն և ինքնակարգավորվող համակարգ, որտեղ պահանջարկը ծնում է առաջարկ, իսկ դրանցից որևէ մեկի ավելցուկի պայմաններում տեղի է ունենում ինքնահավասարակշռություն՝ տնտեսության պակասուրդային ճյուղերում արտադրողների տեղաշարժի ճանապարհով: Այդ պատճառով հարկերը խաղացել են միայն պետության բյուջեի եկամուտի աղբյուրների դեր, իսկ վիճաբանությունը առաջացել է դրանց գանձման արդարացիության սկզբունքների (հավասարաչափ կամ պրոգրեսիվ) և հարկաբյուջետային պահանջմունքներով պայմանավորված գանձման չափի շուրջ:

Հասարակական կյանքում, տնտեսական հարաբերությունների բարդացման և օբյեկտիվ պարբերաշրջանային գործընթացների հետ կապված, անհրաժեշտություն առաջացավ ճշգրտումներ մտցնել հարկերի մասին դասական ուսմունքի մեջ՝ պետության դերի

առանձնացման, տնտեսական գործընթացների վրա նրա ազդեցության, ինչպես նաև հարկման սոցիալ-տնտեսական սահմանների լարգավորման հարցում: Առաջացան նոր գիտական տեսություններ, որոնցից ներկայումս կարելի է առանձնացնել տնտեսական մտքի երկու հիմնական ուղղություններ՝ քեյնսյան և նոր դասական:

Անգլիացի տնտեսագետ Ջ. Քեյնսը հայտարարեց, որ շուկայական տնտեսության «ինքնակարգավորիչը», ըստ Ա. Սմիթի՝ «անտեսանելի ձեռքը», որն ուղղորդում է առանձին անհատների գործունեությունը, ստիպում է նրանց ծառայել «հասարակության շահերին», վերջնականապես և անշրջելիորեն սպառել է իրեն: Այդ պատճառով ճգնաժամից դուրս գալու ելքը նա տեսնում է տնտեսությանը պետական միջամտության մեջ: Այդ ամենին նա նայում էր «որպես միակ գործնական հնարավոր միջոցի՝ խուսափելու համար գոյություն ունեցող տնտեսակարգի ամբողջական փլուզումից:

Ըստ Ջ. Քեյնսի, տնտեսական աղետների պատճառը «ամբողջական պահանջարկի» անբավարարությունն է: Իր տեսական հիմնավորումներում նա ելնում էր գույտ հոգեբանական հարաբերություններից: Նա սուբյեկտիվ-հոգեբանական դպրոցի կատեգորիաները տարածեց մակրոտնտեսական ցուցանիշների վրա՝ օգտագործելով այնպիսի հասկացություններ, ինչպիսիք են «ներդրումների սահմանային արդյունավետություն», «կուտակման և սպառման նկատմամբ սահմանային հակում» և այլն:

Ջ. Քեյնսը գտնում էր, որ պետությունը կարող է նպաստել վճարունակ պահանջարկի և արտադրության ծավալի միջև համապատասխանության ստեղծմանը ֆինանսական այնպիսի գործիքների միջոցով, ինչպիսիք են պետական ծախսերը, փոխատվական տոկոսը և հարկերը: Նա այն կարծիքին էր, որ «սպառելու ձգտման վրա կարող են ազդել կապիտալի արժեքի անկանխատեսելի փոփոխությունները, ինչպես նաև լուրջ փոփոխությունները տոկոսադրույքի և հարկային քաղաքականության մեջ»:

Ջ. Քեյնսը կողմնակից էր պրոգրեսիվ հարկմանը: Նրա տեսության կարևոր պայմաններից մեկը համարվում է տնտեսական աճի կախվածությունը բավարար խնայողություններից, եթե հասարակությունը ունի աշխատանքային լրիվ զբաղվածություն: Եթե այդ չկա, ապա մեծ չափի խնայողությունները խանգարում են տնտեսության զարգացման աճին: Այստեղից հետևում է, որ հավելյալ խնայողությունները անհրաժեշտ է գանձել հարկերի օգնությամբ:

2. Քեյնսը պնդում էր, որ «հիմնական օրենքը», որի գոյության մեջ մենք կարող ենք համոզված լինել, այն է. որ մարդիկ հակված են, որպես կանոն, մեծացնել իրենց սպառումը՝ եկամտի աճի հետ, բայց ոչ այն չափով, ինչ չափով աճում է եկամուտը: Այս իրողությունից հանգում է այն հետևությունը, որ անհրաժեշտ է պետական միջամտություն, որն ուղղված կլինի հարկերի օգնությամբ խնայողություններում ներդրված եկամուտների գանձմանը և այդ միջոցների հաշվին ներդրումների և ընթացիկ պետական ծախսերի ֆինանսավորմանը:

Հարկերի վերաբերյալ հիշատակված ուսմունքները նկատելի ազդեցություն ունեցան մեր հանրապետությունում ֆինանսների մասին գիտության և օրենսդրության զարգացման վրա:

Հարկային քաղաքականության տնտեսական ուսմունքը հիմնվում է ազատ մրցակցության և բնական առավելությունների վրա:

Հարկային համակարգի ժամանակակից տեսությունը ունի երկու ուղղություն՝

1. առաջարկի տնտեսության տեսություն,
2. մոնետարիզմ:

Առաջարկի տնտեսության տեսությունը ղեկավարվում է այն գաղափարով, որի էությունը սահմանային հարկային դրույքների կրճատումն է, որով փոքրանում է նաև հարկման պրոգրեսիվությունը:

Առաջարկի տնտեսության տեսությունը նախատեսում է հարկերի իջեցում և կազմակերպություններին հարկային արտոնությունների տրամադրում, որովհետև այդ ուղղության կողմնակիցների կարծիքով բարձր հարկերը խանգարում են ձեռնարկատիրական նախաձեռնությանը և արգելակում արտադրությունում ներդրումային, նորացման և ընդլայնման քաղաքականությունը:

Այս տեսության մյուս կարևոր տեսանկյունը պետական ծախսերի պարտադիր կրճատումն է: Առաջարկի տնտեսության տեսության գլխավոր դրույթն այն է, որ շուկայի լավագույն կարգավորիչը ինքը շուկան է, հետևաբար բարձր հարկերը խանգարում են նրա նորմալ գործունեությանը:

Հարկային դրույքաչափերի մակարդակի ձևավորման ընդհանուր օրենքը հռչակում է, որ հարկային լայն բազան թույլ է տալիս ունենալ հարկման ոչ մեծ դրույքներ, և, ընդհակառակը, առանձին տեսակի հարկերի բավականաչափ մեղ բազան պարտադիր ենթադրում է դրանց բարձր դրույքներ:

Հարկային դրույքաչափերի աճը միայն որոշակի սահմաններում է

սպառվում հարկային մուտքերի աճ, որից հետո այդ աճը դանդաղում է, և նկատվում է բյուջեի եկամուտների կամ լողացող կրճատում, կամ կտրուկ անկում: Այսպիսով, երբ հարկային դրույքը հասնում է որոշակի մակարդակի, նվազում է ձեռնարկատիրական նախաձեռնությունը, կրճատվում են արտադրության ընդլայնման ցանկությունները, փոքրանում են եկամուտները, որի արդյունքում հարկատուների մի մասը տնտեսության լեգալ սեկտորից անցնում է ստվերային:

Տնտեսվարող սուբյեկտների գործնական հարկային իրավահարաբերությունների ուսումնասիրությունները վկայում են, որ «ստվերային տնտեսության» զարգացումը ունի հետադարձ կապ հարկային համակարգի հետ, այսինքն՝ հարկերի մեծացումը մեծացնում է «ստվերային տնտեսության» չափերը, հարկերից «լեգալ» և «անլեգալ» խուսափումը, որի դեպքում ստացված եկամուտների մեծ մասը չի հայտարարվում:

Հարկերի իջեցումը խթանում է տնտեսության զարգացմանը: Դա հանգեցնում է նրան, որ պետության եկամուտները աճում են ոչ թե հարկային դրույքի և հարկային բեռի մեծացման, այլ հարկային բազայի ընդլայնման հաշվին:

Պատմական էքսկուրսները վկայում են, որ հարկային համակարգի հիշատակված ուսմունքի երկու ուղղությունների որոշ դրույքներ օգտագործվել են ԱՄՆ-ի կառավարության կողմից 1920-60-ական թվականների հարկային բարեփոխումների իրականացման ժամանակ, իսկ 1980-ական թվականներից կիրառվում են որոշ փոփոխություններով:

Մոնետարիզմի տեսության էությունը հանգում է նրան, որ պետության դերը պետք է սահմանափակել միայն այն գործողության մեջ, որը բացի նրանից ոչ ոք չի կարող իրագործել: Դա շրջանառության մեջ փողի զանգվածի կարգավորումն է: Տնտեսության ելակետային կարգավորման մոնետարիզմի տեսության հիմնական միջոցներից մեկը համարվում է փողի զանգվածի և բանկային տոկոսադրույքների փոփոխությունը՝ այն հիմնավորմամբ, որ պետությունը յուրաքանչյուր տարի ավելացնում է իր ծախսերը՝ առաջ բերելով լրացուցիչ սղաճ: Պետությանը չպետք է թույլ տալ մասնակցելու հասարակության հարստության ստեղծմանը, արտադրության ծավալների, կրթության հարստության ստեղծմանը: Սակայն նա կարող է օգրքավածության և գների կարգավորմանը՝ շրջանառությունից հանելով մեկ փողի զանգվածի կարգավորմանը՝ շրջանառությունից հանելով

փողի ավելցուկային ծավալը, եթե՝ ոչ փոխառությունների, ապա հարկերի օգնությամբ:

Մոնետարիզմի տեսությունների հիմնական գաղափարը սղաճի տեմպերի իջեցման մեթոդների որոնման և արտադրողների ու շուկայում սպառողական պահանջարկը ձևավորող՝ բնակչությանը հարկային բազմաթիվ արտոնությունների տրամադրման մեջ է: Մոնետարիզմը՝ որպես մոր դասական ուղղություն, ճիշտ է, ճանաչում և գործնական կիրառում գտավ, սակայն լրիվ չփոխարինեց տնտեսության կարգավորման քեյնսյան մեթոդին: Քեյնսյան տեսության զարգացման մեջ այսօր առաջացել են մոր հոսանքներ, տեղի են ունեցել մոր դրսևորումներ՝ դասական որոշ ուղղությունների միացությամբ:

Հարկային համակարգերի վերաբերյալ տարբեր հեղինակների հետազոտությունները, ինչպես նկատում ենք, տարբերվում են կոնկրետ կիրառական բնույթով, քանի որ նրանց կողմից մշակված տեսական դրույթները ավանդաբար հանդես են գալիս որպես տարբեր երկրների ֆինանսական օրենսդրության հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմք: Տեսական վեճերը տեղի են ունեցել ոչ այնքան հարկերի՝ որպես տնտեսական կատեգորիայի շուրջ, որի օբյեկտիվ գոյության և անհրաժեշտության հարցում բոլորը եղել են համախոհ, որքան տնտեսությունում նրանց ունեցած դերի վերաբերյալ:

Համաշխարհային տնտեսավարման փորձը ցույց է տալիս, որ, որքան էլ տարածված լինեն շուկայական ինքնակարգավորման մեթոդները, որքան էլ մեծ լինի տնտեսության մեջ մասնավոր սեկտորի բաժինը, երկրի սոցիալ-տնտեսական կյանքում պետությունը հանդես է գալիս ոչ որպես երկրորդական, այլ գլխավոր դերակատար:

Ժամանակակից աշխարհում տնտեսության պետական կարգավորումը նույնպես ընթանում է երկու հիմնական ուղղություններով՝ քեյնսյան և մոնետարիստական:

Քեյնսի կողմնակիցները գտնում են, որ ազատ շուկան ունի գենետիկական ախտ՝ կայուն տնտեսական զարգացում ապահովող մեխանիզմի բացակայություն: Ապրանքների և ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը առանձնացնում են որպես կարգավորման որոշիչ գործոն: Պահանջարկի խթանման գլխավոր գործիք է համարվում ներդրումների խրախուսումը:

Մոնետարիստական ուսմունքը տնտեսական գործընթացների կարգավորման հիմնական գործիք է համարում դրամաշրջանառությունը, իսկ փողը դիտվում է որպես որոշիչ գործոն: Այս ուսմունքին

յերիատուկ են երեք առանձնահատկություններ.

1. Շուկան մրցունակ է:

2. Մրցակցության համակարգը ապահովում է մակրոտնտեսության կայունության բարձր մակարդակ:

3. Տնտեսական գործունեության մեջ անցկացվում է պետության միջամտությունը նվազագույնի հասցնելու կուրս:

Համաշխարհային տնտեսությունում 70-ական թվականներից սկսած սովորական երևույթ դարձավ ստագֆլյացիան՝ ինֆլյացիայի և գործազրկության միաժամանակյա գոյությունը: Այն հաղթահարելու ուղիներ գտնելու ճանապարհին ձևավորվեց տնտեսության պետական կարգավորման մոր ուղղություն՝ առաջարկի տնտեսության հայեցակարգը: Այս հայեցակարգը ելնում է պահանջարկի վրա ֆինանսական և դրամավարկային քաղաքականության անբավարար ազդեցությունից և անհրաժեշտ պայման է համարում առաջարկի վրա դեցությունից և անհրաժեշտ պայման է համարում առաջարկի վրա ազդող նպատակաուղղված գործունեությունը: Այդ կապակցությամբ շեշտը դրվում է արտադրական ծախսերի նվազեցմանն ուղղված միջոցների վրա, որը հանգեցնում է բնակչության և կազմակերպությունների մոտ ինֆլյացիոն սպասումների իջեցման: Այսպիսով, ինֆլյացիան հաղթահարվում է ոչ թե գործազրկության հաշվին, այլ շուկայական սուբյեկտների այն դիրքորոշման, որն ուղղված է ծախսերի իջեցմանը:

Առաջարկի խթանման տիպիկ միջոց է համարվում եկամտահարկի կրճատումը, որն իջեցնում է արտադրական ծախսերը, հնարավորություն է տալիս միջոցներն ուղղել անհրաժեշտ մասնագիտությունների ձեռք բերմանը, աշխատատեղերի ընդլայնմանը, աշխատավարձի ֆոնդի բարձրացմանը, ձեռներեցների համար նպաստավոր պայմանների ստեղծմանը:

§2. ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

Այսօր մեր հանրապետությունում շուկայական տնտեսվարման պայմաններում պետական կարգավորման դերն ավելի մեծ է, քան արդեն ձևավորված շուկայական տնտեսությունում: Այն ունի երկու հիմնական պատճառ: Նախ՝ այս փուլում շուկան գտնվում է ձևավորման գործընթացում և նրա ինքնակարգավորման հնարավորությունները բարձր չեն, հետևաբար անհրաժեշտ է պետության առավել ակտիվ միջամտություն տնտեսական գործընթացներին: Երկրորդ, անցումը վարչաիրավապետական տնտեսությունից շուկայականին ունի նպատակային բնույթ և իրավական կարգավորում: Պետությունը կարգավորում է անցման գործընթացը, խթանում է շուկայական ենթակառուցվածքների ձևավորումը և դրանց համար ստեղծում բնականոն գործունեության պայմաններ:

Պետության դերը տնտեսությունում կոնկրետացվում է տնտեսական-կազմակերպական գործառույթներում: Կարելի է առանձնացնել պետության կարգավորող գործառույթների երկու խումբ: *Առաջինը՝* շուկայի արդյունավետ գործունեության համար պայմանների ստեղծման, *երկրորդը՝* շուկայական կարգավորիչների գործողությունը լրացնող և ճշգրտող գործառույթներն են:

Առաջին խմբին են դասվում շուկայական տնտեսության գործունեության օրենսդրական բազան ապահովող գործառույթները, ինչպես նաև շուկայական միջավայրի հիմնական շարժիչ ուժի՝ մրցակցության պաշտպանության և խթանման գործառույթները:

Երկրորդ խմբին են դասվում եկամուտների վերաբաշխման, ռեսուրսների բաշխման ճշգրտման, տնտեսական կայունության և աճի խթանման գործառույթները:

Բնակչության եկամուտների վերաբաշխման հիմնական միջոցներ են համարվում անձնական եկամուտների պրոգրեսիվ հարկումը և տրանսֆերտային համակարգի օգտագործումը: Հարկման պրոգրեսիվության զգալի բարձրացումը չեզոքացնում է բարձր եկամուտներ ստանալու խթանները, դրանով հանդերձ՝ բարձր արտադրողական աշխատանքի և ներդրումների նկատմամբ խթանները: Այն միաժամանակ նպաստում է երկրից դուրս կապիտալի հոսքին, որն իր հերթին բացասաբար է անրադառնում ազգային տնտեսության զարգացման վրա:

Տնտեսության զարգացման ներկա փուլում, երբ առաջնահերթ խնդիր է դառնում ազգային տնտեսության վերածնունդը, էլ ավելի է կարևորվում տնտեսության պետական կարգավորման դերը: Այս առումով մոնետարիստական միջոցառումները դառնում են տնտեսական աճը արգելակող գործոններ:

Այս փուլում պետության հիմնական խնդիրներն ու գործառույթները պետք է լինեն.

- ▶ ընդհանուր օրենսդրական դաշտի ստեղծումը, որի նպատակն է շուկայական տնտեսության գործունեության իրավական կարգավորումը,

- ▶ տնտեսության ենթակառուցվածքի հիմնական բաղադրամասերի, բնական մենաշնորհների, քաղաքական, տնտեսական և ֆինանսական առումով հատկապես կարևոր արտադրությունների (մեր հանրապետության համար՝ ռազմական արտադրություն, հանքարտադրություն, քանկարժեք մետաղների, ադամանդի, ալկոհոլային խմիչքների որոշ տեսակների արտադրություն) ոլորտում ուղղակի պետական հսկողության սահմանումը և կառավարումը,

- ▶ առանցքային նշանակություն ունեցող ներդրումային, կառուցվածքային-տեխնոլոգիական ծրագրերում՝ լրիվ կամ մասնակի ֆինանսավորման միջոցով տնտեսական երաշխիքների, արտոնյալ վարկերի և ֆինանսական աջակցության այլ ձևերի տրամադրումը,

- ▶ մակրոտնտեսական կարգավորման այնպիսի գործիքների ակտիվ օգտագործումը, ինչպիսիք են հարկերը, տուրքերը, բանկային տոկոսադրույքը, գների հակամենաշնորհային վերահսկումը, դրամաշրջանառության կառավարումը և այլն,

- ▶ արտաքին տնտեսական ճկուն քաղաքականության իրականացումը՝ ուղղված միջազգային տնտեսական հարաբերությունների համակարգում երկրի ինտեգրմանը, ազգային տնտեսության անվտանգության պաշտպանությանը և երկրից դուրս կապիտալի հոսքի նվազեցմանը,

- ▶ սոցիալական քաղաքականության իրականացումը:

Նշված գործառույթների իրականացման և խնդիրների լուծման նպատակով պետությունը մշակում է տնտեսության իրավական կարգավորման մեթոդների և եղանակների համակարգ: Այդ համակարգի կարևոր լծակ է համարվում հարկման մեթոդը և ֆինանսական ազդեցությունը ձեռնարկատիրական գործունեության վրա: Այսպիսով, շուկայական տնտեսությանը բնորոշ տնտեսական և իրավական

կարգավորիչների՝ հարկման, վարկավորման և ներդրման միջոցով պետությունը խթանում է տնտեսական գործունեության այն ցանկալի տարրերակների ընտրությունը, որոնք բավարարում են հասարակական պահանջները:

Իրագործելով տնտեսական և իրավական կարգավորման մեթոդները, պետությունը, որպես կանոն, իր առջև դնում է հետևյալ հիմնական նպատակները.

1. կայուն տնտեսական աճ,
2. ապրանքների և ծառայությունների կայուն գներ,
3. աշխատուժայի բնակչության առավելագույն զբաղվածություն,
4. բնակչության եկամուտների որոշակի նվազագույն մակարդակ,
5. քաղաքացիների սոցիալական պաշտպանվածության համակարգի ստեղծում,
6. արտաքին տնտեսական գործունեության հավասարակշռություն:

Պետության հիշատակված ներքին և արտաքին գործառույթների միաժամանակյա իրականացումը անհնար է: Օրինակ, եթե գները սկսում են աճել, ապա անհրաժեշտ է իրականացնել դրանց սահմանափակման և կարգավորման միջոցառումներ: Սակայն գների սահմանափակումը գրեթե միշտ հանգեցնում է տնտեսական աճի դանդաղեցմանը և զբաղվածության մակարդակի իջեցմանը: Լրիվ զբաղվածության ձեռքբերումը նույն անխուսափելիությամբ առաջացնում է գների աճ, քանի որ պետք է վճարել աշխատավարձ մեծ քանակությամբ մարդկանց, ինչի պատճառով կընկնի մրցունակությունը աշխատանքի շուկայում: Անհրաժեշտ է գտնել հավասարակշռված հարաբերակցություն, որն էլ կհանդիսանա պետության տնտեսական գործառույթի նպատակը:

Այսպիսով, պետության ձեռքում գտնվող կարգավորման հիմնական լծակներից մեկը ֆինանսական քաղաքականությունն է, որն առաջին հերթին իրականացվում է հարկային համակարգի միջոցով:

Տնտեսական հարաբերությունների զարգացման ներկա փուլում հարկային համակարգին գործող օրենսդրությամբ վերապահված են չորս՝ հարկաբյուջետային, կարգավորող, սոցիալական և վերահսկման գործառույթներ:

Առաջին գործառույթը հարկերի էությունը բացահայտում է որպես բաշխման հարաբերությունների հաստատում, կենտրոնացված գործիք, որին համապատասխան դրանք օգտագործվում են որպես պե-

տական բյուջեի ձևավորման աղբյուր, որի նպատակը պետության և հասարակության շահերի բավարարումն է: Հարկաբյուջետային գործառույթը արտահայտում է հարկատուների հարաբերությունները պետության հետ, որոնք օրենքի կարգավորման շրջանակներում վեր են ածվում իրավահարաբերության:

Երկրորդ գործառույթը պարունակում է հարկային իրավունքի նորմերով տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական ակտիվության, զբաղվածության գործընթացների և վերարտադրության տեմպերի, արտաքին տնտեսական կապերի և այլ օբյեկտների կարգավորումը:

Հարկերի կարգավորող գործառույթը, ըստ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի, իրացվում է արտոնությունների և բացառությունների սահմանման նախընտրությունների համակարգի միջոցով: Նախընտրությունները սահմանվում են ներդրումային և նորացման ծախսերի ֆինանսավորման համար՝ ներդրումային հարկային վարկի և նպատակային հարկային արտոնությունների տեսքով:

Կարգավորման գործառույթը, որը բխում է ՀՀ հարկային օրենսդրության ոգուց, ունի վերարտադրական նշանակություն: Վերարտադրական նշանակության գործառույթ են պարունակում բնական ռեսուրսների օգտագործման համար վճարումները, ճանապարհային ֆոնդերի, հանքահումքային բազայի վերարտադրության համար օրենքով սահմանված հարկերի գանձումը: Այդ հարկերը ունեն հատուկ ճյուղային պատկանելիություն:

Երրորդ գործառույթը, որը ունի սոցիալական ուղղվածություն, նպատակ ունի ֆինանսական և հարկային իրավահարաբերությունների սուբյեկտների տարբեր խմբերի վերապահել եկամուտների բաշխման և վերաբաշխման իրավունք:

Չորրորդ գործառույթի էությունը հարկային մուտքերի և ֆինանսական միջոցների օրենքով սահմանված ծախսերի օրինականության ստուգումն է, որի համեմատական վերլուծությունները կնպաստեն գործող հարկային օրենսդրության արդյունավետության բացահայտման և ֆինանսական ռեսուրսների հիմնավորված շարժի ապահովման վերահսկմանը: Դրա շնորհիվ բացահայտվում է հարկային օրենսդրության և բյուջետային քաղաքականության մեջ փոփոխություններ կատարելու անհրաժեշտությունը:

Հարկային հարաբերությունների վերահսկման գործառույթը արտահայտվում է միայն հարկաբյուջետային գործունեության պայ-

մաններում: Այսպիսով, հիշատակված գործառույթները իրենց օրգանական միասնության մեջ որոշում են հարկային-ֆինանսական իրավահարաբերությունների և բյուջետային քաղաքականության արդյունավետությունը:

Հարկային համակարգի գործառույթների այսպիսի դասակարգումը չի խոսում առանձին գործառույթների գոյության հնարավորության մասին, այլ, ընդհակառակը, այն ընդգծում է մոտեցումների համալիր անհրաժեշտությունը հարկային օրենսդրության վերլուծության և գիտական մշակումների ժամանակ: Դեռ ավելին, այս կամ այն գործառույթի մշակության վարչական ընդլայնումը կարող է առաջացնել հարկային արդյունավետության կորուստ և բացասական ազդեցություն ունենալ համակարգի վրա: «...Հարկային համակարգի հարկաբյուջետային գործառույթի ուժեղացումը կարող է իրականացվել միայն ի վնաս կարգավորող և սոցիալական գործառույթների»¹:

Չհիմնավորված խիստ վարչական գործիքների միջոցով վերահսկման գործառույթի ուժեղացումը հղի է տնտեսվարող սուբյեկտների համար գործունեության ոլորտների սահմանափակումներով՝ այն դեպքում, երբ, որքան էլ մեծ լինեն պահանջումները ֆինանսական ռեսուրսների նկատմամբ ենթադրվող և չենթադրվող ծախսերի համար, հարկերը չպետք է խարխլեն հարկատուների հետաքրքրությունը տնտեսական գործունեության նկատմամբ:

Հարկային օրենսդրության միջոցով տնտեսական գործընթացների կարգավորման հնարավորությունը թույլ է տալիս քննարկել հարկերի կարգավորող ներուժի հիմնական գործառույթները: Ակնհայտ է, որ հարկերի կարգավորող և վերաբաշխող գործառույթները կարող են առաջ բերել տնտեսական հետաքրքրություն այս կամ այն ձեռնարկատիրական գործունեության նկատմամբ: Հարկերի միջոցով կարելի է խթանել կամ, ընդհակառակը, սահմանափակել գործարար ակտիվությունը, հետևաբար՝ ձեռնարկատիրական գործունեության այս կամ այն ճյուղի զարգացումը, ստեղծել արտադրական ծախսերի իջեցման և մասնավոր կազմակերպությունների աշխուժացման, ինչպես նաև համաշխարհային շուկայում ազգային ձեռնարկատիրական մրցունակությունը բարձրացնելու համար նախադրյալներ: Հարկերի օգնությամբ կարելի է անցկացնել հովանավորչական տն-

¹ Холодов Л. Г. Основы государственной экономической политики. М., Издательство БЕК, 1997, с. 310.

տեսական քաղաքականություն կամ ապահովել ապրանքային շուկայի ազատությունը: Հարկերը ստեղծում են պետության տարածաշրջանային և տեղական բյուջեների եկամուտների հիմնական մասը, ծախսերի հատվածի միջոցով ապահովելով տնտեսության վրա ֆինանսական ազդեցության հնարավորությունը: Այսպիսով, վերաբաշխման հարաբերությունների իրականացումը անուղղակիորեն անբաժան է կարգավորող գործառույթից, որը իրավունքի առաջնային գործառույթներից մեկն է:

Հարկային քաղաքականության օգնությամբ, որի դրսևորման միակ ուղին հարկային օրենսդրությունն է, տնտեսության պետական կարգավորման հիմնական օբյեկտներ են հանդիսանում տնտեսական տարածաշրջանները, տնտեսության ճյուղային և տարածքային կառուցվածքը, կապիտալ ներդրումները, գները, գիտահետազոտական և փորձարարական ստրուկտուրական աշխատանքները, արտաքին տնտեսական կապերը և շրջակա միջավայրը:

Հարկերի կարգավորող գործառույթն ամրագրված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում: Հարկումը իրականացվում է հարկման համակարգի սահմանման և փոփոխության, հարկային դրույքաչափերի որոշման, դրանց տարբերակման, իրականացվող տնտեսական քաղաքականությանը համապատասխան հարկային արտոնությունների տրամադրման միջոցով:

Առանց հարկային օրենսդրության հիմքերի և կառուցվածքի փոփոխության պետությունը չի կարող ժամանակավորապես իջեցնել հարկային դրույքաչափերը, սահմանել հարկային արտոնություններ և մեծացնել չհարկվող նվազագույնը, պետության տնտեսական քաղաքականության նպատակներին համապատասխան պահպանել կամ ընդլայնել հարկից ազատված, հարկվող օբյեկտների ցանկը և այլն:

Գործնականում կիրառվում են շահութահարկի գեղչերը, երբ շահութեթիվում է կապիտալ ներդրումների, գիտական հետազոտությունների և դրանց արդյունքների ներդրմանը, նոր աշխատատեղերի ստեղծմանը, շրջակա միջավայրի պահպանմանը և այլն:

Հարկային կարգավորման գործառույթի նպատակային բնույթը երևում է կոնկրետ ընդգծված տնտեսական օբյեկտներին հարկային գործիքների ուղղվածությամբ: Օրինակ, արտասահմանյան մի շարք երկրներում կիրառվում է ընկերության շահութի երկու մասերի բաժանման ծևը՝ չբաշխված, որը մնում է ընկերության տրամադրության

տակ՝ նրա գործունեության համար և *շահաբաժին*, որը բաշխվում է բաժնետոմսերի սեփականատերերին՝ տարբերակված հարկման նպատակով: Չբաշխված շահույթից հարկի դրույքաչափերի իջեցումը՝ շահաբաժինների բարձր հարկման դեպքում, հանգեցնում է շահույթի այդ երկու մասերի հարաբերակցության փոփոխությանը՝ հոգուտ շահույթի չբաշխված մասի: Կապիտալի ներքին կուտակման մեծացումը, ներդրումների ինքնաֆինանսավորման աճը, շահաբաժինների միաժամանակյա իջեցումը, եթե մանավանդ այդ միտումը կրում է երկարատև բնույթ, կարող են հանգեցնել բաժնետոմսերի կուրսի իջեցման, դա էլ՝ հայրենական և օտարերկրյա ներդրողների կողմից դրանց գնման վտանգի և ընկերության իրական սեփականատերերի կազմի փոփոխության: Շահույթի չբաշխված մասի վրա հարկերի մեծացման, իսկ շահաբաժիններից՝ փոքրացման դեպքում նկատվում է հակառակ պատկերը:

Տնտեսության պետական կարգավորման նպատակների մեծ մասը ձեռք է բերվում կապիտալ ներդրումների ընդհանուր և նպատակաուղղված խթանման ճանապարհով: Հենց հիմնական կապիտալի նորացման և ընդլայնման մասշտաբներից են հիմնականում կախված աճի տեմպը, մրցակցային իրավիճակը, զբաղվածությունը, պահանջարկը, ազգային մրցունակությունը, իսկ ներդրումների կառուցվածքից՝ ճյուղային և տարածաշրջանային համամասնությունների տեմպերը և ուղղությունները: Շատ երկրներում վերջին տասնամյակների ընթացքում ներդրումային պահանջների ապահովման հիմնական ձև է համարվում ինքնաֆինանսավորումը, որի տեսակարար կշիռը կապիտալ ներդրումներում տատնվում է 50-80%-ի սահմաններում: Ինքնաֆինանսավորման այդպիսի չափերը կարող են հնարավորության վերածվել՝ շնորհիվ պետական հարկային քաղաքականության, ինչը շոշափում է ռիսկի օգտագործումը, ռեսուրսների բաշխումը, անդրադառնում է կազմակերպությունների ներդրումների մակարդակի վրա, որոշում է ազգային խնայողությունների կառուցվածքը, այսինքն՝ այն ամենը, ինչը երկարաժամկետ հեռանկարում որոշում է տնտեսական աճի տեմպերը:

Ընդհանուր առմամբ, կապված հարկերի իրավական այս կամ այն գործառույթի դերի հետ, հարկային քաղաքականության մեջ կարելի է առանձնացնել երկու ուղղություն: Առաջինի էությունն այն է, որ գործող հարկային օրենսդրությամբ հարկային իրավահարաբերությունների սուբյեկտի համար սահմանվում է արտոնությունների

որոշակի շրջանակ: Այդ ժամանակ գործում են հարկման ընդհանուր բավական բարձր դրույքաչափեր: Իսկ երկրորդ ուղղության դեպքում, ընդհակառակը՝ սահմանվում են արտոնություններ, ինչը ընդլայնում է հարկման բազան և թույլ է տալիս իջեցնել հարկման ընդհանուր դրույքը: Եթե առաջին ուղղության նպատակն է արտադրական գործընթացի և գիտատեխնիկական առաջընթացի վրա նպատակաուղղված ազդեցությունը, ապա երկրորդը ձգտում է ստեղծել առավել բարենպաստ և հավասար պայմաններ տնտեսության բոլոր օղակների ազատ ձեռնարկատիրական գործունեության համար:

ՀՀ հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ կառավարության հարկային քաղաքականության առաջին փուլի հիմքում ընկած էին այդ երկու ուղղություններին բնորոշ գծեր: Սակայն պետք է նկատել, որ այն ոչ արտադրության խթանման և ոչ էլ ձեռնարկատիրական գործունեության ակտիվացման բնագավառում որևէ նշանակալի արդյունք չտվեց՝ առաջին հերթին ներդրումային որևէ նշանակալի արդյունք չտվեց՝ առաջին հերթին ներդրումային մթնոլորտի բացակայության պատճառով: Կառավարության հարկամթնոլորտի քաղաքականությունը 90-ական թթ. սկզբին կրում էր հայտարարագրածին բնույթ: Կառավարությունն այդ տարիներին հայտարարում էր, որ իր հարկային քաղաքականության հիմնական սկզբունքը պետք է ուղղված լինի ցածր տոկոսադրույքների սահմանմանը, ընդհուպ մինչև նոր ստեղծվող կազմակերպություններին հարկերից ազատմանը, ինչպես նաև հարկային մեծ արտոնությունների տրամադրման ճանապարհով նոր կառուցվածքների ստեղծմանը և դրամադրման ճանապարհով նոր կառուցվածքների ստեղծմանը և դրամով իսկ հանրապետության տնտեսական կյանքի աշխուժացմանն ու ձեռներեցության զարգացմանը: Սակայն տնտեսության ճգնաժամը առաջացրել էր պետական բյուջեի վիթխարի պակասուրդ, ինչը, իր հերթին, կառավարության վարած ինտերցիոն, նոր պայմաններին տնտեսության հարմարեցման քաղաքականության պատճառով մեծացրել էր հարկերի հարկաբյուջետային գործառույթի նշանակությունը: Ստեղծված իրավիճակը հանգեցրեց նրան, որ հարկային դրույքաչափերի իջեցումը առաջ բերեց բնակչության վճարունակ պահանջարկի և ապրանքային պակասուրդի ու գների բարձրացում, իսկ պետական բյուջե գանձվող համեմատաբար փոքր հարկային գումարներով հնարավոր չեղավ ապահովել բնակչության սոցիալական պաշտպանվածության բավարար մակարդակ:

Ինչպես վկայում է ՀՀ առաջին տարիների հարկային օրենսդրու-

թյունը, չնայած գործող հարկային բազմաթիվ արտոնություններին, ներդրումային արտոնությունների կշիռը մեծ չէր: Շեշտադրումն արվում էր առավելապես հարկերի հարկաբյուջետային դերի բարձրացման վրա, իսկ որպես արտադրության գործընթացների վրա ազդեցության լծակ՝ հարկային համակարգը թույլ էր ներգործում: Տեղի էր ունենում արտադրության ոլորտից առևտրի ոլորտ կապիտալի ոչ ցանկալի տեղաշարժ և դա մասնավորապես այն պատճառով, որ պետական առևտրական կազմակերպությունների համար սահմանված հաստատագրված վճարումները 1991թ.-ից չէին ինդեքսավորվել, ինչի պատճառով սղաճի այդ փուլին բնորոշ բարձր տեմպերի պայմաններում արտադրական կազմակերպություններն առևտրի ոլորտի համեմատությամբ հայտնվեցին անբարենպաստ պայմաններում:

Մոնետարիստական հայեցակարգն ընդունելուց հետո հանրապետության կառավարության հարկային քաղաքականության հիմնական միջոցառումներն ուղղվեցին բյուջեի պակասուրդի առավելագույն կրճատմանը և հարկերի հարկաբյուջետային դերի մեծացմանը՝ որպես համալիր մակրոտնտեսական քաղաքականության իրականացման կարևոր տարր:

Այս առումով պետք է նկատել, որ կառավարությունը հարկային քաղաքականության որդեգրման հարցում հաշվի չի առել զարգացող երկրների հարուստ փորձը: Այսպես, մասնագետները, վերլուծելով շուկայի կայունացման ծրագրերը Լատինական Ամերիկայի երկրներում, արդարացիորեն նշում են, որ տնտեսության պետական կարգավորման մոնետարիստական սխեմաների արդյունավետ ներդրման համար անհրաժեշտ են մի շարք սկզբունքային պայմաններ: Դրանց շարքում կարելի է նշել գների բարձր առաձգականությունը դրամական զանգվածի նկատմամբ, ներքին գների բավարար առաձգականությունը միջազգային գների շարժի նկատմամբ, ապրանքների արտադրության (առաջարկի) բարձր առաձգականությունը գների շարժի նկատմամբ, տնտեսական ռեսուրսների մեծ փոխարինելիությունը (առաջարկի փոփոխության հետ կապված):

Ժամանակակից քայնականությունը հետսոցիալիստական երկրներում մոնետարիստական մոտեցումներով իրապուրվելը համարում է անցում «մեծ ուտոպիայից մեծ պատրանքին»: Նրանք նշում են, որ այդ երկրներում արտադրության անկումը ունի այն նույն պատճառները, որոնց հետևանք էր անցած դարի 30-ական թվականների համաշխարհային ճգնաժամը: Այն սահմանափակ ֆինան-

սական քաղաքականության պայմաններում ամբողջական պահանջարկի խախտումն է:

Քայնականությունը ժամանակակից փուլում առաջ է քաշում, այսպես կոչված, կարգավորման պետական կառուցվածքային հայեցակարգը:

Այսպիսով, շուկայական տնտեսությանը անցնող երկրի համար կարևոր խնդիր է հանդիսանում կարգավորման տնտեսական մեթոդների ամբողջական համակարգի ստեղծումը: Այս նպատակով իրականացվում են բազմակի արմատական բարեփոխումներ, այդ թվում՝ նաև հարկային օրենսդրության կարգավորման բնագավառում: Այդ փուլում ցայտուն է դրսևորվում հարկերի՝ որպես տնտեսության պետական կարգավորման կարևորագույն լծակի դերը:

Բացի զուտ հարկաբյուջետային գործառույթից, հարկերի և տուրքերի համակարգը հասարակական արտադրության, նրա տեղաբաշխման, կառուցվածքի և դինամիկայի, ինչպես նաև գիտատեխնիկական առաջընթացի համար ծառայում է որպես տնտեսական ազդեցության մեխանիզմ: Այս առումով հարկային քաղաքականության բնագավառում նպատակահարմար է հաշվի առնել զարգացած երկրների փորձը:

Ներկայումս աշխարհի շատ երկրներում գործում են հարկային կարգավորման համակարգեր, որոնք ստացել են «Շվեյցարական պանիր» անունը: Այս համակարգի էությունը նրանում է, որ կառավարությունը որոշում է ձեռնարկատիրական գործունեության մի շարք ուղղություններ, որոնք սահմանվում են հարկային օրենսդրությամբ, կոնկրետացվում են հարկային արտոնությունները, հարկման արտոնյալ դրույքները, ներդրումների համար զեղչերը, ինչպես նաև արագացված անորոշիզացիան:

Իհարկե, հարկման այդպիսի քաղաքականությունն ունի մի շարք թերություններ: Այսպես, տնտեսության որոշակի սեկտորներին հարկային օրենքով գերադասելի վերաբերմունքը պայմաններ է ստեղծում չարաշահումների համար:

Արտոնությունների առկայությունը ինքնին ծնում է անհավասարության տպավորություն: Այն խախտում է հոգեբանական տրամադրվածությունը, իսկ վերջինս կարևոր է հատկապես այն երկրի համար, որտեղ կառավարության հեղինակությունը առանց այն էլ խաթարված է: Այդ թերությունների պատճառով շատ երկրներ գնում են հարկային արտոնությունների կրճատման ուղիով:

Նման մոտեցումների կիրառումը կարող է արդյունք տալ միայն կոնկրետ տնտեսական իրավիճակում: Ջարգացման որոշակի մակարդակում այն կարող է հակադրության մեջ մտնել ազգային տնտեսության ձևավորման և զարգացման խնդիրների հետ:

Հայաստանի համար, կարծում եմ, առավել ընդունելի են տնտեսության հարկային կարգավորման խառը մոդելը և ըստ արտադրության ճյուղերի, գործունեության ոլորտների տարբերակված հարկային դրույքաչափերի ու նպատակային հարկային արտոնությունների կիրառումը, ինչը պայմանավորված է մեր տնտեսության դեռևս զարգացման ցածր տեմպերով, տնտեսության ճյուղերի միջև գոյություն ունեցող անհամամասնություններով:

Խոսելով հարկային օրենսդրության և արտոնությունների վերապահման մասին, կարծում եմ, արտոնություններ ներկա փուլում պետք է վերապահել՝

1. արտահանման կողմնորոշում ունեցող ճյուղերում արտահանվող ապրանքի ծավալների մեծացմանը,

2. ներքին իրացման ծավալների ընդլայնմանը (ներքին շուկային կողմնորոշված ճյուղերի համար),

3. օտարերկրյա ներդրումների ընդլայնմանը՝ արտադրության և արդյունաբերության ոլորտում:

Հիշատակված ուղղություններով հարկային օրենսդրության ձևավորման և կարգավորման նպատակով կառավարությունն ունի հիմնական դեր և այդ առումով նոր որակ կարող են ստանալ հարկի կարգավորիչ գործառնությունները:

Կարծում եմ՝ տնտեսական հարաբերությունները ճիշտ արտացոլող հարկային օրենսդրության ձևավորման նպատակաուղղված քաղաքականությամբ կարելի է շարժ հաղորդել տնտեսական զարգացման գործընթացներին: Նման մոտեցումը հարկային օրենսդրության ոլորտում պահանջում է ոչ թե տարբեր արտոնություններից հրաժարում, ինչը բնորոշ է ներկայումս գործող հարկային համակարգին, ոչ թե եկամուտների մեծացում կարճաժամկետ հեռանկարում, հարկման բազայի ընդլայնում և հարկային կառուցվածքի հարմարեցում ներկա տնտեսական իրավիճակին, այլ հարկային արտոնությունների սահմանման ճանապարհով սատարում արտադրության խթանմանը և ինդուստրիալ հասարակության կառուցմանը:

§3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԵՎ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՎՈՐԱՋՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

ՀՀ տարածքում գործող հարկային օրենսդրության ձևավորումը սկսվել է 1992թ. սկզբից, երբ մշակվեցին և ընդունվեցին հարկային ոլորտի մի շարք օրենքներ և օրենսդրական ակտեր («Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին», «Շահութահարկի մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքները և այլն):

Տնտեսական հարաբերությունների բնագավառում տեղի ունեցող փոփոխությունների և տեղաշարժերի ընթացքում պահանջվում էր համապատասխան փոփոխություններ իրականացնել նաև գործող հարկային օրենսդրության մեջ: Այդ իմաստով պարբերաբար փոփոխություններ են կատարվել ընդունված օրենքներում, ընդունվել են մեծ քանակությամբ ենթաօրենսդրական ակտեր:

«Հարկերի մասին» ՀՀ 1997թ. ընդունված օրենքը նպատակաուղղված էր ՀՀ այլ օրենքների և առաջին հերթին ՀՀ Սահմանադրության նորմերի հետ հարկային օրենսդրության նորմերը համապատասխանեցնելուն, ինչպես նաև՝ հարկային հարաբերություններում ծագած բազմաթիվ այլ հարցերի կարգավորմանը: Օրենքում առաջին անգամ տրվել են հարկային օրենսդրության բնորոշումը, ՀՀ կառավարության, ինչպես նաև ՀՀ հարկային մարմնի իրավասության սահմանները՝ հարկային հարաբերությունների կարգավորման բնագավառում: Հստակ սահմանվել է հարկի վճարման համար պարտադիր սահմանադրական սկզբունքների պահանջը:

Օրենքով ամրագրվել են նաև հարկատուների պարտականությունները, այդ թվում՝ սահմանվել է տնտեսվարող սուբյեկտների հարկային մարմիններում հաշվառման կանգնելու կարգը: Հարկ վճարողների ֆինանսական կանխատեսումների համար առավել կայուն պայմաններ ապահովելու նպատակով սահմանվել է, որ հարկի դրույքաչափի փոփոխությունը, հարկի սահմանումը կամ վերացումը կատարվելու է միայն ֆինանսական տարվա սկզբից:

ՀՀ տարածքում գործում է միասնական հարկային համակարգ, որը հենվում է բոլոր վճարողների միատեսակ և միանման հարկման սկզբունքի վրա: Հարկեր և տուրքեր պարտավոր են վճարել Հայաստանի Հանրապետության բոլոր իրավաբանական և ֆիզիկական

անձիք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կազմակերպությունները:

Այսօր մեր հանրապետությունում ամրագրված են հետևյալ հարկատեսակները՝ *շահութահարկ, եկամտահարկ, ավելացված արժեքի հարկ (ԱԱՀ), ակցիզային հարկ, գույքահարկ, հողի հարկ, պարզեցված հարկ և հաստատագրված վճարներ*:

Գործում են նաև իրավաբանական և այլ ծառայությունների դիմաց գանձվող պետական տուրքեր, այդ թվում՝ տեղական տուրքեր և վճարներ, բնապահպանական և բնօգտագործման վճարներ, ինչպես նաև՝ մաքսատուրքեր արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների համար:

Նշված հարկերը և տուրքերը վճարվում են հանրապետության պետական և համայնքային բյուջեներ:

Առանձին հարկի կարգավիճակ դեռևս չունեն պարտադիր սոցիալական ապահովագրության և ճանապարհային վճարները:

ՀՀ օրենսդրությամբ կազմակերպությունների համար կարող են սահմանվել մի շարք հարկային արտոնություններ (հարկվող օբյեկտի նվազեցում, հարկի դրույքաչափի նվազեցում, հարկի նվազեցում, հարկի հաշվարկման ժամկետի հետաձգում, հարկային օրենսդրությունը և ՀՀ հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատում, նվազեցում, վճարման ժամկետների հետաձգում):

ՀՀ-ում համապետական հարկեր և տուրքեր, հարկման օբյեկտներ և հարկ վճարողներ, հարկերի դրույքաչափեր և արտոնություններ սահմանելու բացառիկ իրավունքը պատկանում է ՀՀ Ազգային ժողովին:

ՀՀ հարկային համակարգը ունի որոշ առանձնահատկություններ: Այսպես, ըստ հարկային համակարգում ունեցած դերի՝ պայմանականորեն կարելի է տարբերակել ուղղակի և անուղղակի հարկերը:

Ջարգացած պետությունների հարկային համակարգերի ուսումնասիրությունը վկայում է, որ հարկման «ամերիկյան մոդելը» բնութագրվում է ուղղակի հարկերի արտահայտված գերակշռությամբ, այն դեպքում, երբ եվրոպական հարկային համակարգերը հաճախ կողմնորոշված են դեպի անուղղակի հարկերի ակտիվ կիրառումը: Հարկային մեխանիզմների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ այս կամ այն ուղղվածությամբ մոդելի ընտրությունը որոշվում է ինչպես

տնտեսական համակարգի առանձնահատկություններով, այնպես էլ անցկացվող պետական տնտեսական քաղաքականության ակտիվությամբ: Նույնիսկ «եվրոպական պահպանողականության» շրջանակներում կարելի է առանձնացնել մի շարք երկրներ (օրինակ, Նիդեռլանդները), որոնք ակտիվորեն կիրառում են ուղղակի հարկման տարրերը: Ավելին, եվրոպական համակարգերի ինտենսիվ ինտեգրման հետ միասին, ներկայումս ակտիվորեն մշակվում են հարկման միջազգային նորմեր: Ակնհայտ է դառնում անուղղակի հարկման, որպես պետական եկամուտների ձևավորման առավել արդյունավետ լծակի և որպես տնտեսության պետական կարգավորման հիմնական տարր հանդիսացող ուղղակի հարկման միջև օպտիմալ տարբերակի ընտրության անհրաժեշտությունը:

Սկսած 1995թ.-ից մեր հանրապետությունում ձեռնարկվել են մի շարք միջոցառումներ հարկման բազայի ընդլայնման ուղղությամբ: Այդ միջոցառումների թվին են պատկանում բազմաթիվ արտոնությունների վերացումը՝ կապված ավելացված արժեքի հարկի, քաղաքացիների եկամտահարկից և կազմակերպությունների շահութահարկից ազատման, մաքսային դրույքաչափերի ճշգրտման և ներմուծման ու համապատասխան հայրենական արտադրանքի վրա անվանական դրույքաչափերի հավասարեցման հաշվին ակցիզային դրույքաչափերի կառուցվածքի պարզեցման հետ:

Ընդհանուր առմամբ, անցած տարիներին հարկային քաղաքականությունը հանրապետությունում կրել է ավելի շատ հարկաբյուջետային բնույթ և հետապնդել է կարճաժամկետ նպատակներ:

Ինչպես վկայում են ուսումնասիրությունները, սկսած 1995 թվականից նկատվում է ուղղակի հարկերի տեսակարար կշռի ընդհանուր նվազման միտում՝ անուղղակի հարկերի և տուրքերի տեսակարար կշիռների միաժամանակյա բարձրացմամբ:

Հարկային օրենսդրության մեջ կատարված փոփոխություններով է բացատրվում նաև 1998թ.-ից անուղղակի հարկերի տեսակարար կշռի բարձրացումը: Ընդլայնվել է ԱԱՀ-ի բազան, փոփոխություններ են կատարվել գանձման կարգում, մասնավորապես՝ ներմուծվող ապրանքների գծով, վերանայվել են ակցիզային հարկի դրույքաչափերը (ընդլայնվել է բազան, փոփոխվել են հարկի դրույքաչափերը, մտցվել է հաստատագրված վճարումների սկզբունք բենզինի, ներմուծվող և ՀՀ-ում արտադրվող ծխախոտի գծով):

Պետական բյուջեի եկամուտների ձևավորումը՝ անուղղակի հար-

կերի բազայի ընդլայնումով, այսօր ստեղծում է հարկաբյուջետային կարգավորման անհիմն պատկերացում: Իրականում դա պետության ներդրումային քաղաքականության պասիվ դերի վկայությունն է:

Հանրապետության հարկաբյուջետային քաղաքականության բնութագրիչ առանձնահատկություններից մեկը պարզեցված հարկի և հաստատագրված վճարումների համակարգի լայն օգտագործումն է: Որպես հարկման պարզ ձևեր՝ վերջիններիս էությունը հաճախ հանգում է հարկային պարտավորությունների «նվազագույն» չափերի սահմանմանը:

Հաստատագրված վճարումների օգտագործման հիմնական նպատակը հարկման բազայի ընդլայնումն է, տվյալ հարկատեսակով պետական բյուջեի նվազագույն եկամուտների ապահովումը: Չնայած հաստատագրված վճարումները օժտված են ակտիվ հարկաբյուջետային գործառնությով, սակայն շատ սահմանափակ են դրանց կարգավորիչ հնարավորությունները: Կարգավորման հիմնական կողմնորոշիչ կարող է հանդիսանալ տնտեսական ակտիվության ոլորտների վերաբաշխումը:

Այսպիսով, Հայաստանի հարկային համակարգը բնութագրվում է նրա կողմից իրականացվող բոլոր գործառնությունների նկատմամբ հարկաբյուջետային գործառնության գերակշռմամբ: Հարկման այս առանձնահատկությունը առավելապես արտահայտվում է նրանում, որ, արևմտյան երկրների համեմատությամբ, հարկային մուտքերի մեջ զգալի դեր են խաղում անուղղակի հարկերը և տուրքերը, որոնք էլ մեծ տեսակարար կշիռ ունեն հարկային մուտքերի համակարգում:

Անուղղակի հարկերից Հայաստանում զգալի դեր է խաղում ԱԱՀ-ն, որը այսօր էլ բյուջեի հարկային մուտքերի աղբյուրների շարքում չոչափելի չափեր ունի: ԱԱՀ-ի դրույքաչափը Հայաստանում 20% է, որը բարձր է, քան եվրոպական համագործակցության երկրների գերակշռող մասում: Նկատենք, որ նշված երկրներում ԱԱՀ-ի 20%-ից ավելի դրույքաչափը (օրինակ, 25%) տարածվում է սովորաբար պերճանքի առարկաների վրա: ԱԱՀ-ի դրույքաչափը Հայաստանում գերազանցում է նաև այլ զարգացած երկրների համանման դրույքաչափերը /օրինակ, ԱՄՆ-ում առևտրի ոլորտում հարկի դրույքաչափը տատանվում է 3-8%-ի սահմաններում, ճապոնիայում կազմում է 3%:

Ակցիզային հարկերի և մաքսատուրքերի դերը Հայաստանում համեմատաբար ցածր է:

Մաքսատուրքերը կարելի է դասել անուղղակի հարկերի թվին: Ելնելով միջազգային շուկայում մրցունակությունը պաշտպանելու շահերից, վերջիններս հաճախ դիտվում են որպես հարկային համակարգի ոչ ցանկալի տարր: Մաքսատուրքերն այսօր էլ չեն կորցրել իրենց արդիականությունը և մնում են որպես տնտեսության հարկային կարգավորման կարևորագույն լծակ: Մաքսատուրքերի հիմնական նպատակը, կարծում են, ոչ թե պետական բյուջեի եկամուտների ապահովումն է, այլ հայրենական արտադրողների պաշտպանվածության ապահովումը:

Այնպիսի առանձնահատուկ պարտադիր վճար, ինչպիսին է սոցիալական ապահովագրության վճարը, Հայաստանում, ի տարբերություն արևմտյան երկրների գերակշռող մասի, գանձվում է գործատուներից, որոնք սոցիալական վճարումները կատարում են աշխատանքի վարձատրությանն ուղղվող և դրանց հավասարեցված միջոցների ընդհանուր գումարի նկատմամբ տոկոսային հաշվարկով, բայց յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար ամսական ոչ պակաս 7.000 դրամ: Վարձու աշխատողները սոցիալական վճարումներ են կատարում աշխատավարձի և դրան հավասարեցված եկամուտների 3 տոկոսի չափով, բայց ամսական 7000-ից ոչ պակաս դրամ /պահումները կատարում և լիազորված մարմին են փոխանցում գործատուները/:

Հայաստանի տնտեսությունում մեծ է նաև այս հատկացումների ընդհանուր տոկոսը, որը ավելի քան երկու անգամ գերազանցում է համաշխարհային միջին մակարդակը: Այս հատկացումները ուղղվում են կենսաթոշակային հիմնադրամ:

Հայաստանում մեծ չէ եկամտահարկի տեսակարար կշիռը: Այն զգալիորեն ցածր է, քան զարգացած շուկայական տնտեսությամբ երկրներում: Եկամտահարկի համեմատաբար ոչ մեծ ծավալները Հայաստանում արտացոլում են բնակչության ցածր կենսամակարդակը, ինչպես նաև նրա եկամուտների մասը կազմող աշխատավարձի փոքր չափը, որի հարկման գործընթացն ավելի դյուրին է: Աշխատավարձի վճարման ոլորտում պետական քաղաքականությունը, որը անցումային տնտեսության պահանջներին համապատասխան կողմնորոշված է սպառման զսպմանը, հանգեցրել է օրենսդրորեն սահմանված նվազագույն աշխատավարձի սահմանների կարծրացմանը, ինչը, վերջին հաշվով, ստվերի տակ է թողնում աշխատանքի և աշխատավարձի նկատմամբ պետական հոգածությունը:

Եկամտահարկի գանձման սկզբունքների նման առանձնահատկությունը ինքնըստինքյան որոշում է վերջինիս կարգավորման գործառույթի կիրառման ոլորտի սահմանափակվածությունը:

Գույքահարկը, որի տեսակարար կշիռը համեմատաբար մեծ է համայնքային բյուջեի եկամուտների ձևավորման մեջ, փոխարինել է կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց հիմնական միջոցներից գանձվող հարկերին (ֆոնդավճարին):

Կազմակերպություններից գանձվող գույքահարկը կարող է դիտվել որպես նվազագույն հարկի տարատեսակ, քանի որ այն պայմանավորված է գույքը տիրապետող կազմակերպության շահույթի մակարդակով: Կազմակերպության ակտիվից գանձվող նվազագույն հարկը ունի որոշակի տնտեսագիտական հիմնավորում, որի էությունը նրանում է, որ հիմնարկի եկամուտը ինչ որ ձևով պետք է կախված լինի նրա ակտիվներից: Սակայն գործնականում այդ հարկը անցումային շրջանում կարող է դառնալ ծանր բեռ կազմակերպությունների համար, դանդաղեցնել նրանց հիմնական ֆոնդերի ակտիվ մասի նորացման գործընթացը և առաջացնել լուրջ տնտեսական վնասներ: Կարծում եմ՝ վերոհիշյալի փոխարեն կարելի է հարկել անշարժ գույքը, որը հնարավորություն կտա ավելի արդյունավետ օգտագործել մասնավորեցված պետական գույքը: Այդ հարկի իրավական կարգավորման մեխանիզմի տրամաբանությունը նրանում է, որ ոչ շահութաբեր արտադրության դեպքում կազմակերպության սեփականատերերը ֆինանսական վիճակը բարելավելու համար պետք է կան իրականացնեն լրացուցիչ ներդրումներ, կամ ստիպված վաճառեն այն: Այդպիսի մեխանիզմի կիրառումը հատկապես կարևոր է մասնավորեցված կազմակերպությունների գործունեության ակտիվացման համար, որոնց փաստացի շահութաբերությունը չի գերազանցում նրանց տնօրինության տակ գտնվող շենքերի և շինությունների իրական շուկայական գնի 1%-ը: Ի դեպ, այդ շենքերից և շինություններից շատերը ընդհանրապես չեն շահագործվում:

1994թ. ապրիլի 27-ից ՀՀ-ում գործում է «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը: Հողի հարկման էական թերություններից է նրա արժեքի գնահատման համակարգը, որը բնականաբար չի համընկնում ներկա շուկայական արժեքին: Հասկանալի է, որ շատ դժվար է հողային կադաստրի հիմքում դնել նրա շուկայական գինը, որովհետև առ այսօր իրականացվել է միայն բնակավայրերի հողերի վաճառք (գյուղատնտեսական նշանակության հողատեսքերի վաճառք ըստ

էության չի իրականացվել): Այնուամենայնիվ, հողի վաճառքի ուսումնասիրությունները վկայում են, որ վաճառված հողերի գինն ավելին է, քան նրա կադաստրային արժեքը:

Հայաստանի պետական բյուջեի հարկային բոլոր մուտքերում վերջին տարիներին շահութահարկի տեսակարար կշռի աճի տեմպերը աննշան են, որը բացատրվում է այլ մուտքերի մեծացմամբ, առաջին հերթին՝ անուղղակի հարկերի և տուրքերի: Շահութահարկի ծավալների աճին չի խթանում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը, որով նկատելիորեն փոքրացվել են հարկի դրույքաչափերը, ընդլայնվել են ծախսային այն հոդվածները, որոնք նվազեցնում են համախառն եկամուտը՝ հարկվող շահույթի որոշման համար: Ակնհայտ է, որ, խթանող ազդեցության տեսանկյունից, շահութահարկի դրույքաչափի իջեցումը դրական տեղաշարժ է վարվող հարկային քաղաքականությունում: Գործնականում հիշատակվածը կրում է հարկային բեռի ընդհանուր նվազման բնույթ և չունի ուղղորդված ազդեցություն: Դա նշանակում է, որ ակնհայտորեն թերօգտագործվում են նշված հարկի կարգավորող հնարավորությունները:

Մինչև «Ամորտիզացիայի հատկացումների նորմաները սահմանելու մասին» ՀՀ կառավարության 1997թ-ի հունիսի 18-ի թիվ 187 որոշման ընդունումը, ամորտիզացիոն հատկացումների կարգը սահմանվում էր նախկին օրենսդրությամբ, որով նախատեսված էին ավելի քան 100 տեսակ ամորտիզացիոն նորմաներ: Նշված որոշման համաձայն՝ ՀՀ տնտեսավարող բոլոր սուբյեկտների համար հաստատվեցին ամորտիզացիոն հատկացումների ընդհանուր նորմաներ, որոնք բնութագրվում էին ավելի մեծ դրույքաչափերով՝ նախկինում գործողների համեմատ: Այսպիսով, դրվեցին ամորտիզացիոն հատկացումների մեխանիզմի պարզեցման հիմքերը, սակայն ընտրության ազատության տեսանկյունից տվյալ մեխանիզմը որևէ փոփոխություն չմտցրեց գործող կարգում: Ինչպես և նախկինում, հաստատված միասնական նորմաներից շեղում չէր թույլատրվում:

Ամորտիզացիոն հատկացումների վերաբերյալ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները կարելի է գնահատել որպես կազմակերպությունների ինքնուրույնության դրսևորման առաջին քայլ: Այսպես, ամորտիզացիոն մասհանումների գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով հիմնական միջոցների տվյալ խմբի համար սահմանված գործածության ժամկետից:

Հարկվող շահույթը որոշելու նպատակով հարկատուն իր հայեցո-

տակցված և անհրաժեշտ ընթացում, որ հարկերը հասարակական բարեկեցության հիմք են: Պետության կողմից սահմանվող պարտադիր վճարների ընդհանրական անվանումը հայերենում իր իմաստով բավականին մոտ է հարկի ինչպես տնտեսագիտական, այնպես էլ իրավական էությանը:

Հարկի իրավական բովանդակությունը ամրագրված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածում, որտեղ ասված է, որ **հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից, հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:**

Հիմք ընդունելով հարկի օրենքով տրված սահմանումը, կարելի է սահմանազատել այն իրավական առանձնահատկությունները, որոնք հնարավորություն են ընձեռում հարկը տարբերել պարտադիր այլ վճարներից: Այսպես՝

ա) հարկը հետապնդում է պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակ,

բ) հարկը Հայաստանի Հանրապետությունում կրում է համապարտադիր բնույթ, այսինքն՝ այն պարտադիր է բոլորի համար, անկախ հարկ վճարողի պաշտոնից, սոցիալական կամ որևէ այլ դրությունից,

գ) այն անհատույց վճար է, այսինքն՝ վճարվող հարկի դիմաց որևէ կոնկրետ փոխհատուցում չի նախատեսվում,

դ) վճարողի իրավակազմակերպական ձևը նշանակություն չունի, հարկը գանձվում է ֆիզիկական անձանցից, քաղաքացիներից, անհատ ձեռնարկատերերից, իրավաբանական անձանցից, հիմնարկներից, պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններից,

ե) հարկի չափերը, գանձման կարգը և ժամկետները սահմանվում են օրենքով:

Հարկերի և հարկային համակարգի իրավական կարգավորումը այսօր էլ դեռևս ունի չլուծված հիմնահարցեր, որոնց լուսաբանման են ուղղված ինչպես տնտեսագիտական, այնպես էլ իրավագիտական մի շարք հետազոտություններ:

Գիտության ոլորտում շատերն են փորձել լուսաբանել այն սկզբունքները, որոնց պետությունը պետք է հետևի հարկերի սահմանման և գանձման ժամանակ, բայց բոլոր այդ փորձերի հիմքն ըստ

էության կազմում են Ա. Սմիթի հանրահայտ ուսմունքները, որոնք ժամանակի ընթացքում «պարարտ» հող են հանդիսացել իրավագիտության մեջ հարկերի և հարկային համակարգի իրավական կարգավորման վերլուծությունների համար:

Ժամանակին այն կարծիքն էր հայտնվում, որ պետական իշխանությունը հարկային համակարգը և օրենսդրությունը ձևավորելիս պետք է ելնի այնպիսի սկզբունքներից, ինչպիսիք են.

1. Հպատակները պետք է վճարեն հարկեր՝ որքան հնարավոր է իրենց վճարունակությանը համաչափ, այսինքն՝ այն եկամուտների շրջանակներում, որոնք նրանք ստանում են պետության հովանավորության ներքո:

2. Հարկը, որն անհատը պարտավոր է վճարել, պետք է սահմանվի ճշգրիտ և ոչ թե կամայական: Վճարման ժամանակը, եղանակը, տեղը և չափը պետք է ճշտորեն հայտնի լինի ինչպես հարկ վճարողին, այնպես էլ ողջ հանրությանը:

3. Յուրաքանչյուր հարկ պետք է գանձվի (հավաքվի) այնպիսի ժամկետում և այնպիսի եղանակով, ինչպիսիք առավել հարմար են վճարողին:

Հետագայում տեսական գրականության մեջ հիշյալ սկզբունքներին ավելացվեց ևս մեկը, որի համաձայն՝ *պետությունը չպետք է սահմանի վարքագծի և բարոյական կանոններին հակասող հարկեր:*

Հարկերի հասկացության և հարկային համակարգի կառուցման գործող սկզբունքները նորույթ չեն, դրանք առաջարկվել և գործում են վաղնջական ժամանակներից և դրանց մի մասը ընկած է մեր հանրապետության գործող հարկային օրենսդրության հիմքում:

Ընդհանրացնելով տնտեսագիտական և իրավաբանական գրականության մեջ արտահայտված տեսակետները, կարծում են, հարկային համակարգի կառուցման սկզբունքները գնահատելիս, պետք է առաջնորդվել ինչպես ժամանակին ձևավորված դասական, այնպես էլ ներկա իրավիճակից բխող սկզբունքներով, որոնք ձևավորված են ֆինանսատնտեսական նկատառումներով: Առաջարկվող սկզբունքներն առավել մանրամասն են մոտենում այսօրվա հարկային համակարգին՝ որպես անհրաժեշտ չափանիշներ: Այդ նորմ-սկզբունքները, որոնք ընկած են գործող հարկային օրենսդրության հիմքում, կարելի է բաժանել չորս խմբի.

1. Ֆինանսական սկզբունքներ՝

ա) հարկման բավականաչափություն,

բ) շարժունականություն:

2. Ժողովրդատնտեսական սկզբունքներ՝

ա) հարկման աղբյուրի ընտրություն. այսինքն՝ հարկման աղբյուր պետք է հանդիսանա անձի միայն եկամուտը, թե՞ նրա ընդհանուր կապիտալը,

բ) ինչպե՞ս է հարկն ազդում վճարողի վրա. ո՞վ է իրականում կրում հարկային բեռը:

3. Արդարության սկզբունքներ՝

ա) հարկման ընդհանրություն,

բ) համաչափություն:

4. Հարկային վարչարարության սկզբունքներ՝

ա) հարկման որոշակիություն,

բ) հարկի վճարման ժամանակ վճարողի հարմարությունը,

գ) հարկերի հավաքման հնարավոր քիչ ծախսեր:

Ֆինանսաքաղաքական բնույթի առաջին երկու սկզբունքները՝ բավականաչափություն և շարժունականություն, տնտեսագետների մեծամասնությունը համարում է առաջնային սկզբունքներ, ի հակադրություն այն գիտնականների, որոնք առաջին տեղում տեսնում են արդարության համաչափության սկզբունքները: Այս գիտնականները գտնում են, որ հասարակական-տնտեսական համակարգը մարդկանց համար առաջնային է: Այդ է պատճառը, որ միջոցներ հայթայթելու, բավականաչափությունը պետք է դիտվի առաջին տեղում: Արդարության սկզբունքները միայն այնքանով են նշվում, որքանով դա թույլատրում են ֆինանսական սկզբունքները: Այնուհետև՝ հարկումը պետք է տիրապետի շարժունակության, այսինքն՝ պետական կարիքներին հարմարվելու կարողությանը:

Հարկային համակարգը պետությունում գանձվող հարկերի և պարտադիր այլ վճարների, ինչպես նաև դրանց կառուցման ձևերի և մեթոդների ամբողջությունն է: Հարկային համակարգն իր մեջ ներառում է հարկերը, դրանց հաշվարկման և գանձման մեթոդները, հարկային կարգավորման բնագավառում պետական իշխանության և կառավարման մարմինների իրավասությունը և միմյանց միջև փոխներգործության միջոցները, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունների մասնակիցների իրավասությունը և պատասխանատվության համակարգը սահմանող նորմերի ամբողջությունը:

Հարկային համակարգի էությունը, կառուցվածքը և դերը որոշվում են հասարակության սոցիալ-տնտեսական կառուցվածքով՝ կայու-

նությամբ և կանխատեսումներով, հուսալիությամբ և հետևողականությամբ, որոշակիությամբ և հարաբերական պարզությամբ: Սրանք են այն ելակետային սկզբունքները, որոնցով առաջնորդվում են քաղաքակիրթ և ժողովրդավար երկրները պետական ֆինանսահարկային քաղաքականությունը իրականացնելիս:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի անցած տարիների գործունեության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ դրան բնորոշ են հարկային օրենքների հաճախակի փոփոխությունները, հարկային մարմինների և հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների անհաշվեկշռվածությունը, հարկային օրենսդրության նորմերի գործողության և հարկային մարմինների աշխատանքների կազմակերպման արդյունավետության վերաբերյալ վերլուծական գնահատականների բացակայությունը: Պատմական էքսկուրսները վկայում են, որ մինչև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունումը անկայուն էին ՀՀ հարկային համակարգը և օրենսդրությունը: ՀՀ հարկային համակարգը ներառում էր շուրջ 13 հարկատեսակներ և պարտադիր այլ վճարներ, գործում էին ավելի քան 15 օրենքներ՝ 60 փոփոխություններով:

Վերադաս հարկային մարմինը պարբերաբար ենթարկվում էր կառուցվածքային, իրավասության և անվանական փոփոխությունների: Հարկային մարմիններին զուգահեռ ստուգումներ էին իրականացնում 16 այլ գերատեսչություններ: Այս իրավիճակում անարդյունավետ էր պատասխանատվության կիրառման ինստիտուտը, որը շիկացնում էր մթնոլորտը, ավելի էր գրգռում տնտեսվարող սուբյեկտներին և, լարումից բացի, բավարար ազդեցություն չէր ունենում հարկ վճարողի վարքի վրա:

ԳԼՈՒԽ 3

ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԽԱԽՏԵԼՈՒ ՀԱՄԱՐ

§1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎԱԽԱՆՏԱՎՆ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԱՌԱՆՁՆԱԿԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Հայաստանի Հանրապետությունում անկախության հռչակումը և զարգացման ինքնուրույն ուղի որդեգրելը նոր պետականության տնտեսության հզորության ամրապնդման գործում հրատապ պահանջ առաջադրեցին, շուկայական հարաբերությունների ձևավորման և հետագա զարգացմանը համապատասխան, ձևավորել նոր հարկային համակարգ, որը կոչված պետք է լիներ իրավական կարգավորման ենթարկել օրենքօր զարգացող տնտեսական հարաբերությունները, անհրաժեշտ պայմաններ ստեղծել տնտեսական լայնամասշտաբ բարեփոխումների իրականացման համար:

Կարճ ժամանակահատվածում ՀՀ-ում հաջողվեց ստեղծել հարկային մարմինների համեմատաբար կայուն համակարգ, որը անցած տարիների ընթացքում որոշակի դեր է խաղացել տնտեսության հարկային բարեփոխումների իրականացնելու ճանապարհին, նպաստել շուկայական նոր հարաբերությունների ամրապնդման, մասնավոր ձեռներեցության և ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացմանը:

ՀՀ հարկային առաջին մարմինները ստեղծվեցին ՀՀ նախարարների խորհրդի 1991թ. հոկտեմբերի 2-ի թիվ 585 որոշմամբ. ձևավորվեց «Գլխավոր պետական հարկային տեսչությունը», որը, ժամանակին կատարելով իր պատմական առաքելությունը, 1995թ. հոկտեմբերի 24-ին ՀՀ կառավարության որոշմամբ վերակազմավորվեց հարկային տեսչության, ավելի ուշ (20.07.1999թ.) վերակազմակերպվեց պետական եկամուտների նախարարու-

թյան, հետագայում՝ ՀՀ կառավարության 2002թ. նոյեմբերի 13-ի որոշմամբ վերակազմավորվեց որպես կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայություն: Վերջինիս խնդիրները և իրավասության շրջանակները սահմանվեցին ՀՀ կառավարության 2002թ. նոյեմբերի 21-ի թիվ 1926 որոշմամբ հաստատված կանոնադրությամբ: Այնուհետև, ՀՀ նախագահի 20.08.2008թ. N ՆՀ-226-Ն հրամանագրով ՀՊԾ-ն միաձուլվեց Մաքսային պետական կոմիտեի հետ՝ անվանվելով Պետական եկամուտների կոմիտե, որից հետո ՀՀ կառավարության 04.09.2008թ.-ի N 1005-Ն որոշմամբ հաստատվեց կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը:

Հարկային մարմինների ձևավորմանը զուգահեռ նորանկախ Հայաստանի Հանրապետությունը ձեռնամուխ եղավ հարկային նոր օրենսդրության ձևավորմանը: Այդ աշխատանքը սկսվել է 1992թ. սկզբից, երբ մշակվեցին և ընդունվեցին հարկային մի շարք օրենքներ և ենթօրենսդրական ակտեր: 1997թ. ընդունվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ նոր օրենք: Այն նպատակաուղղված է ՀՀ այլ օրենքների և, առաջին հերթին, Սահմանադրության նորմերի հետ հարկային օրենսդրության նորմերը համապատասխանեցնելուն, ինչպես նաև՝ հարկային հարաբերություններում ծագած բազմաթիվ այլ հարցերի կարգավորմանը:

Օրենքով սահմանվեցին հարկային օրենսդրության բնորոշումը, ՀՀ կառավարության, ինչպես նաև ՀՀ հարկային մարմնի իրավասության սահմանները՝ հարկային հարաբերությունների կարգավորման հարցում: Հստակ սահմանվել են հարկի գանձման համար պարտադիր, անհրաժեշտ սահմանադրական սկզբունքները՝ հարկը գանձվում է օրենքով նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:

Առաջին անգամ հարկատուի առջև օրենքով պարտավորություն դրվեց կոնկրետ ժամկետում, որպես հարկ վճարող, հաշվառման կանգնել հարկային մարմիններում: Հարկ վճարողների ֆինանսական կանխատեսումների համար առավել կայուն պայմաններ ապահովելու նպատակով, որպես սկզբունք, ամրագրվել է, որ հարկի դրույքաչափի փոփոխությունը, հարկի սահմանումը կամ վերացումը կատարվելու է միայն ֆինանսական տարվա սկզբից:

ՀՀ տարածքում գործում է միասնական հարկային համակարգ, որը հենվում է բոլոր վճարողների միատեսակ և միանման հարկային սկզբունքի վրա: Հարկեր և տուրքեր պարտավոր են վճարել ՀՀ բոլոր իրավաբանական և ֆիզիկական անձիք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կազմակերպությունները:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկային համակարգի ներքին կառուցվածքը էական նշանակություն ունի հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվության կիառման արդյունավետության հարցում:

Այնուամենայնիվ, կապված հարկային կառուցվածքի և մուտքերի դինամիկայի հետ, ինչպես անցած տարիներին, այնպես էլ այսօր իրավիճակը շարունակում է անհանգստացնող մնալ՝ ՀՆԱ-հարկեր հարաբերակցության կտրվածքով: Հավաքվող հարկերի աճի տեմպերը ցածր են: Հարկերի գծով պետական բյուջեին պարտքերը շարունակում են պահպանել իրենց տեսակարար կշիռը:

Հարկային իրավունքի չլուծված խնդիրներից են մնում հարկային իրավախախտումները, որոնց օբյեկտների ճշգրիտ սահմանազատումը և հարկային պատասխանատվության կիրառումը այն արդյունավետ գործոններից են, որոնց շնորհիվ կարելի է ոչ միայն ապահովել հարկային եկամուտների ժամանակին գանձումը բյուջե, այլև նշանակալից չափով կրճատել բյուջետային դեֆիցիտը:

Հարկային իրավախախտումների հասկացության, դրանց կազմի, ինչպես նաև սահմանազատման հիմնահարցերը այսօր ոչ միայն տեսական, այլև գործնական նշանակություն են ձեռք բերում. դրանց պարզաբանումներին ուղղված տեսական հետազոտությունները միջազգային իրավաբանական գրականության մեջ շարունակում են մնալ խիստ վիճելի:

Այսպես, 1998թ. հրատարակված «Տնտեսագիտական բառարանում» որպես հարկային իրավախախտումներ են բնութագրվում հարկային օրենսդրությամբ պատժելի բոլոր գործողությունները, դրանց թվում՝ չարամտորեն հարկեր վճարելուց խուսափելը, հարկումից եկամուտները թաքցնելը և այլ խախտումներ:

Հարկման տերմինների բառարանում հարկային խախտումը բնութագրվում է որպես հարկային օրենսդրությունը խախտող

գործողություն:

Հարկային իրավախախտման հասկացությունը սահմանված է ՌԴ հարկային օրենսգրքի 106-րդ հոդվածում, որտեղ ասված է՝ «Հարկային իրավախախտում է համարվում հարկատուի, հարկային գործակալի կամ նրանց ներկայացուցչի հակաիրավական մեղավորությամբ կատարած այն արարքը (գործողությունը կամ անգործությունը), որի համար սահմանված է պատասխանատվություն»:

«Հարկային իրավախախտում» տերմինը օգտագործված է նաև մեր հանրապետության վարչական, քրեական, քրեական դատավարության օրենսգրքերում, որտեղ, սակայն, որևէ ձևով սահմանված չէ հարկային իրավախախտման հասկացությունը: Դատական պարզաբանումներում նույնպես բացահայտված չեն իրավախախտումների այս տեսակի հասկացության տարրերը:

Առավել անհասկանալի է, որ հարկային իրավախախտում հասկացությունը իր տեղը և լուսաբանումը չի ստացել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում, այն դեպքում, երբ օրենքի չորրորդ գլուխը ամբողջովին նվիրված է հարկային օրենսդրության խախտումների պատասխանատվությանը:

Անկասկած հիմնախնդրի լուծման հարցում իր բացասական դերը ունի հարկային իրավունքի գիտության աղքատ տեսական ժառանգությունը. դրանով զբաղվող իրավաբան-գիտնականները անհայտ են իրենց հետազոտություններով կամ ստվերում են:

Այնուամենայնիվ, համաշխարհային իրավագիտության տեսական հետազոտությունները իրավախախտման, նրա կազմի և պատասխանատվության լուսաբանման ոլորտում լուրջ հանջողություններ ունեն, որոնք կարող են նպաստել հարկային իրավախախտման հասկացությունը պարզաբանելուն և այն սահմանազատելուն հակաիրավական մյուս իրավախախտումներից, ինչպիսիք են վարչական, քրեական, կարգապահական և գույքային խախտումները:

Քանի որ ՀՀ օրենսդրությունը չի պարունակում հարկային իրավախախտման սահմանումը, ուստի պետք է հասկանալ, որ հարկային օրենսդրության խախտում է համարվում այնպիսի գործողությունը կամ անգործությունը, որի հետևանքով չեն կատարվում հարկային օրենսդրության պահանջները և որի համար

ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված է պատասխանատվություն:

Չանդրադառնալով իրավախախտումների տեսական վերլուծությունների մանրամասներին, որոնք իրավունքի տարբեր ճյուղերի համար ստացել են իրենց լուծումները, նպատակահարմար ենք համարում հարկային իրավախախտման՝ որպես ֆինանսաիրավական խախտման տարատեսակի հասկացությունը լուսաբանել իրավախախտման տեսակային օբյեկտով, որը միակ չափանիշն է, ինչով հարկային իրավախախտումը կարելի է սահմանազատել իրավունքի ճյուղերի ավանդական իրավախախտումներից:

Հարկային իրավախախտումները հիմնականում ծագում են պետության ֆինանսական գործունեության ընթացքում, որը ուղղված է երկրի կենտրոնացված դրամական ֆոնդի համալրմանը և որի նպատակը պետության գոյության և հզորության պահպանումն է, նրա ներքին և արտաքին գործառնությունների իրականացման դրամական ֆինանսավորումը: Յուրաքանչյուր պետություն, անկախ կառավարման ձևից կամ պետական կառուցվածքից, լուծում է տնտեսական, սոցիալական, պաշտպանական, վերահսկողական, արտաքին հարաբերությունների հետ կապված և այլ խնդիրներ: Գործունեության նշված ոլորտներին համապատասխան ձևավորվում են պետության ներքին գործառնություններ, որոնց համակարգում իր բազիսային նշանակությամբ առանձնանում է տնտեսական գործառնությունը, որի էությունը արտահայտվում է պետության կողմից երկրի տնտեսության ամենաբարենպաստ զարգացման ռազմավարական ուղղությունների մշակման համակարգումով:

Շուկայական ապրանքային հարաբերությունների պայմաներում տնտեսության պետական կարգավորումը իրականացվում է հիմնականում տնտեսական եղանակով, որի առանցքն է կազմում *հարկային քաղաքականությունը*, ինչը պետությանը հնարավորություն է տալիս հաջողությամբ լուծել իր սոցիալական խնդիրները, ինչպես նաև վերաբաշխել ազգային եկամտի մի մասը՝ հասարակության արտադրողական ուժերի առավել հավասարակշռված զարգացման նպատակով:

Պետական ներգործությունը հասարակության տնտեսական կյանքի վրա ամբողջությամբ պայմանավորված է պետական և

տեղական բյուջեների ձևավորմամբ, որի հիմնական աղբյուրը հարկերն են: Դրանց սահմանմանը և հավաքմանը մասնակցում են պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինները:

Պետական ֆինանսական գործունեությունը, որն ըստ էության իր մեջ ներառում է տնտեսական խնդիրների և գործառնությունների իրագործման հարկաբյուջետային մեթոդները՝ դրամական միջոցների բյուջե հավաքագրման նպատակով, ուղղված է հարկային պարտավորությունների ժամանակին և լրիվ կատարմանը: *Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պետական և տեղական բյուջեների եկամուտների հարկային աղբյուրների համալրման պահանջների չկատարմանը ուղղված հակաիրավական, մեղավորությամբ կատարված ցանկացած արարք /գործողություն կամ անգործություն/ համարվում է հարկային իրավախախտում:*

Հարկային իրավախախտման՝ որպես հակաիրավական գործունեության հանրորեն վտանագավորության աստիճանը և դրա այս կամ այն իրավախախտման շարքը դասելու հարցի որոշումը, կարծում ենք, կախված է խախտվող հասարակական հարաբերության կարևորությունից և բնույթից: Հասարակական ավելի կարևոր օբյեկտների դեմ ուղղված ոտնձգությունները դիտվում են որպես հանցագործություն՝ կախված ոտնձգության բնույթից և վտանգավորության աստիճանից:

Գիշտ է, հանցագործության և այլ իրավախախտման օբյեկտները երբեմն կարող են նույնանալ, այս դեպքում դրանք միմյանցից սահմանազատվում են այլ հատկանիշներով, բայց որ դրանց հիմնական տարբերությունը ոտնձգության օբյեկտի ճիշտ ընտրությունն է, կարծում ենք՝ այսօր պետք է ընդունվի քրեագետների և ֆինանսական իրավունքի տեսաբանների կողմից:

Հարկային իրավախախտման տեսակային օբյեկտներ են հանդիսանում այն հասարակական հարաբերությունները, որոնք ծագում են պետության ֆինանսական գործունեության ընթացքում և ուղղված են պետական և համայնքային բյուջեները օրենքով սահմանված հարկատեսակներից նախապես որոշած դրույքաչափերով պարտադիր գանձումներ կատարելուն:

Հարկային իրավախախտումները ուղղված են պետության բյուջետային համակարգի կենտրոնացված և ապակենտրոնացված եկամուտների հավաքագրման և կառավարման կարգի դեմ,

իսկ բյուջետային կառավարումը՝ իր բազմատեսակ ծախսերի ֆինանսավորմամբ, ուղղված է պետական և հասարակական անվտանգության ապահովմանը:

Իրավախախտումների հասկացության և կազմի առանձին տարրերի լուսաբանմանն ուղղված իրավաբանների տարբեր ժամանակներում արտահայտած կարծիքների և հարկային գործող օրենսդրության վերլուծությունների հիման վրա կարելի է ընդհանուր իրավախախտումների համակարգից առանձնացնել հարկային իրավախախտումները՝ այն էական առանձնահատկություններով, որոնք բնորոշ են պետությանը, նրա լիազոր մարմինների ֆինանսահարկային գործունեությանը:

Առաջին իրավական առանձնահատկությունն այն է, որ հարկային իրավախախտումները ծագում են պետության ֆինանսական գործունեության ընթացքում և ուղղված են բյուջետային եկամուտների հավաքագրման սահմանված կարգի խախտմանը:

Երկրորդ. հարկային իրավախախտումները իրենց բնույթով հակաիրավական են, դրանց հիմքը ոչ իրավաչափ գործողություններն (անգործություններն) են, որոնք դրսևորվում են իրավաբանական փաստի ձևով:

Երրորդ. հարկային իրավախախտումները կարող են տեղիք տալ միայն մեղքի դրսևորմամբ, ինչպիսիք են ուղղակի կամ անուղղակի դիտավորությունը, անփութությունն ու անտարբերությունը:

Չորրորդ. հարկային իրավախախտումները պատժելի արարքներ են, որոնց նկատմամբ մեծամասամբ կիրառվում են վարչական, ֆինանսական և քրեական իրավունքի ճյուղերի նորմերով նախատեսված պատժամիջոցներ:

Հարկային իրավախախտումները ճիշտ դասակարգելու, դրանց հետևանքները պետության և հասարակության համար ոչ էական լինելը ճշգրիտ սահմանազատելու համար կարևոր նշանակություն ունի խախտված հարկային իրավահարաբերության հանրորեն վտանգավորության աստիճանի որոշումը, որը իրավական որակման առումով կարևոր է դատաքննական և նախաքննական մարմինների համար:

Կոնկրետ հարկային իրավախախտման հանրորեն վտանգավորության աստիճանը, կարծում ենք, պետք է որոշել նրա օբյեկ-

տիվ և սուբյեկտիվ հատկանիշների ամբողջությամբ:

Քրեական իրավունքում հանցագործությունը, որպես կանոն, բնորոշվում է հանցակազմով: Քրեական իրավունքից կատարված ընդհանրացումներով կարելի է հստակեցնել իրավախախտման կազմը, որը հնարավորություն կընձեռի հարկային օրենսդրությունում այս կամ այն խախտումը կոնկրետ որակել հարկային զանցանք կամ հանցագործություն: Ճիշտ որոշելու համար, թե այս կամ այն հարկային իրավախախտումը ֆինանսական զանցանք է, թե հանցանք, անհրաժեշտ է պարզել հարկային իրավախախտման կազմի տարրերը, այսինքն՝ խախտման օբյեկտը, նրա օբյեկտիվ կողմը, այն կատարող սուբյեկտը և կատարման սուբյեկտիվ կողմը:

Հարկային իրավախախտման օբյեկտ են հանդիսանում այն հասարակական հարաբերությունները, որոնք ծագում են պետության ֆինանսական գործունեության իրականացման գործընթացում և ուղղված են դրամական միջոցների համապետական ֆոնդի՝ պետական բյուջեի լրիվության և կայունության ապահովմանը:

Հարկային իրավախախտման օբյեկտները բազմազան են, խախտումները ուղղված են պետության ֆինանսական գործունեության բնականոն ընթացքի, պետական բյուջեի ձևավորման խոչընդոտմանը:

Հարկային օրենսդրությունը սահմանելով այս կամ այն արարքի կատարումը, սահմանում է ֆինանսական պատասխանատվություն, հարկային ծառայության մարմինների վրա դնում է իրավապաշտպանական գործունեության իրականացում՝ հարկային իրավախախտումների դեմ պայքարելու համար և այն իրականացնող մարմիններին օժտում է մի շարք իրավունքներով, մասնավորապես՝ ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից իրենց վրա դրված պարտականությունները կատարելու ժամանակ թույլ տրված խախտումները կանխելու իրավունքներով:

Պետությունը հարկային մարմինների և դատարանների միջոցով պահանջում է հետևել սահմանված կոնկրետ պարտականությունների կատարմանը, այլ կերպ ասած՝ հետևել, որ պետական և համայնքների բյուջեների հանդեպ ունեցած հարկային պարտականությունները անմիջականորեն կատարվեն:

Հետևաբար դժվար չէ նկատել, որ հարկային իրավախախտումների օբյեկտները հարկային իրավունքի նորմերով կարգավորվող այնպիսի հասարակական հարաբերություններ են, որոնք ըստ էության հանդիսանում են տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային պարտականությունները պետության հանդեպ:

Միևնույն հարկային իրավահարաբերությունները, ինչպես նշվեց, կարող են պաշտպանվել ֆինանսական (հարկային), վարչական, քրեաիրավական նորմերով:

Գործնականում երբեմն հարկային իրավախախտումները ըստ պատասխանատվության դժվար է սահմանազատել քրեաիրավական խախտումներից: Այդպիսի դեպքում հանցանքը հարկային իրավախախտումից (զանցանքից) ըստ օբյեկտի սահմանազատումն անհնար է դառնում: Կարծում ենք, նման դեպքերում առաջին պլանի վրա պետք է մղել իրավախախտման սուբյեկտի և սուբյեկտիվ կողմի հատկանիշների տարբերությունները, որոնցով էլ պետք է դրանք սահմանազատել միմյանցից:

Ընդհանրացնելով հարկային իրավախախտման առանձնահատկությունները և վերջիններս հանցագործություններից տարբերելու համար, մի շարք դեպքերում, անհրաժեշտ է նաև զատել իրավախախտման առարկան, քանի որ հասարակական հարաբերությունների խախտումը որոշակի առարկաների վրա ներգործելու միջոցով կարող է պետությանը և հասարակությանը ավելի մեծ վնաս պատճառել, հետևաբար՝ հանրության համար ավելի մեծ վտանգավորություն ներկայացնել:

Հարկային իրավախախտման էության լուսաբանման համար պակաս կարևորություն չեն ներկայացնում իրավախախտման օբյեկտիվ կողմի, սուբյեկտի և սուբյեկտիվ կողմի իրավական առանձնահատկությունների վերլուծությունները, որոնք արմատապես տարբերվում են ավանդական և հասարակության համար ճանաչելի իրավախախտումների տարրերից, և որոնց թեկուզ հասկացությունների պարզ վերլուծությունները իրավաբան-գիտնականների ուշադրությանը չեն արժանացել:

Իրավագիտության տեսության ոլորտում իրավախախտման օբյեկտիվ կողմը բնութագրում է նրա արտաքին կողմը, այսինքն՝ գործողության ձևը, եղանակը, հասցված վնասի չափը, բնույթը, վերջապես գործողության և հետևանքների միջև ընկած պատճա-

ռական կապը, որը ամբողջապես վերաբերում է նաև հարկային իրավախախտման օբյեկտիվ կողմին:

ՀՀ գործող հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունները վկայում են, որ այն, ըստ էության, բոլոր հարկատեսականների գծով առաջին պլանի վրա է մղում ենթադրվող հարկային իրավախախտումներն՝ ըստ օբյեկտիվ կողմի բնորոշմամբ, այն է՝ մատնացույց է արվում իրավախախտողի գործողության եղանակը, այսինքն՝ այն ձևերը, միջոցները, որոնցով տնտեսավարող սուբյեկտը խախտում է կամ կարող է խախտել համապատասխան հարկի մասին օրենքը, որն էապես կարող է ազդել արարքի հասարակական վտանգավորության աստիճանի վրա, հետևաբար, դառնալ հարկային իրավախախտումը հանցագործությունից սահմանազատելու հիմք:

Այսպես՝ ՀՀ օրենսդրությամբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմի, այդ հակաիրավական գործողության եղանակ, ձև, միջոց կարող են հանդիսանալ.

1. հարկը ոչ ճիշտ հաշվարկելը,
2. հաշվապահական կամ օրենսդրությամբ սահմանված այլ հաշվառում չվարելը կամ դրանք կոպիտ խախտումներով վարելը,
3. հարկային մարմնին ներկայացվող հաշվարկները (հայտարարագրերը) ուշացնելը,
4. հաշվապահական (հարկային) հաշվառման սահմանված կարգը խախտելը,
5. ապօրինի գործունեությունը,
6. հարկվող օբյեկտը թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը,
7. ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների չգրանցելը,
8. առանց հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կամ դրանց շահագործման կանոնների խախտմամբ դրամարկղային հաշվարկներ իրականացնելը և այլն:

Հարկային իրավախախտումների դեպքում պատասխանատվությունը առկա է, երբ պետության և հասարակության համար վտանգավոր հետևանքները վրա են հասնում իրավահարաբերության մասնակիցների մեղավորությամբ կատարած գործողությունների հետևանքով:

Որոշ հանցագործությունների համար անձը կարող է պատասխանատվության ենթարկվել նաև այն դեպքում, երբ չկա որևէ հետևանք: Բայց իրավախախտի նախապատրաստական գործողությունները բնութագրվում են որպես հանցափորձ:

Ի տարբերություն քրեախրավական խախտումների, ֆինանսական (հարկային) իրավունքը բացառում է հարկային իրավախախտումներ կատարելը նախապատրաստելու կամ փորձի համար պատասխանատվության ենթարկելու հնարավորությունը:

Հետևաբար, հարկային իրավախախտումները չի կարելի բաժանել ավարտված և չավարտվածի: Բոլոր հարկային իրավախախտումները ավարտված են, քանի որ ուղղված են պետության, նրա ֆինանսական հիմնական ծրագրի հանդեպ նախապես օրենքով սահմանված պատրավորությունների չկատարմանը:

Հարկային իրավախախտման հասարակական վտանգավորության աստիճանը որոշելու համար կարևոր են նաև իրավախախտման սուբյեկտին բնութագրող հատկանիշները, որոնք միշտ հստակեցնում և որոշակի դեր են խաղում իրավախախտում կատարող անձի պատասխանատվությունը անհատակացնելու և իրավախախտի նկատմամբ կիրառվող հարկադրանքի և ֆինանսական պատժամիջոցները սահմանելու գործում:

Ի տարբերություն իրավունքի մյուս ճյուղերի սուբյեկտներին վերապահված իրավունքների և պարտականությունների, որոնց շրջանակը ընդարձակ է, և իրավահարաբերության ընթացքում մասնակիցները կարող են իրացնել միանգամից մի շարք իրավունքներ կամ կրել պատասխանատվություններ (ինչպես, օրինակ, քաղաքացիական, նույնիսկ քրեական իրավունքում), ֆինանսական իրավունքում սուբյեկտները այդպիսի հնարավորություններից զրկված են՝ կախված այն հասարակական հարաբերությունների առանձնահատկություններից, որոնք առաջանում են պետության ֆինանսական գործունեության ոլորտում: Խոսքը ամբողջովին վերաբերում է հարկային իրավահարաբերություններին և դրանց սուբյեկտներին:

Հարկատեսակների ուսումնասիրությունները հնարավորություն են ընձեռում հարկային իրավախախտումների սուբյեկտներին բաժանել երեք խմբի՝

1. հասարակական-տարածքային միավորներ,
2. կոլեկտիվ սուբյեկտներ,
3. անհատական սուբյեկտներ:

Հիշատակված սուբյեկտների, հատկապես վարչական և ֆինանսական պատասխանատվության հիմնահարցերը դեռևս պատշաճ լուսաբանված չեն իրավագիտության ոլորտում, առավել ևս կոնկրետացված չէ հարկային իրավախախտումների կոլեկտիվ սուբյեկտների (իրավաբանական անձանց) հարկային պարտավորությունների չկատարման համար պատասխանատվության հարցը:

Ինչպես ՀՀ, այնպես էլ ԱՊՀ երկրների, այդ թվում ՌԴ վարչական իրավախախտումների մասին օրենսդրությամբ չի սահմանվում իրավաբանական անձի՝ որպես միևնույն արտադրատեսակական և սոցիալական խնդիրների լուծման համար միավորված մարդկանց միասնական-ամբողջական միավորման պատասխանատվության հարցը, այն անհասկանալիորեն շրջանցվում է և միայն պատժի անհրաժեշտությունից սկզբունքի պահպանման անհատականությունից ելնելով, հատկապես հարկային իրավախախտումների դեպքում, պատասխանատվության են կանչվում կազմակերպությունների պաշտոնատար անձիք:

Ջարմանալիորեն հարկային իրավունքի և պատասխանատվության իրավական իմստիտուտների լուսաբանմանը նվիրված ուսումնական դասագրքերում անգամ ուշադրության չեն արժանացնում գործնականում լայն կիրառում ունեցող հարկային իրավախախտումների սուբյեկտների պատասխանատվության հարցերը, որոնց անորոշությունը նախաքննական մարմիններին զրկում է որակյալ իրավախախտումների դեպքում քրեական հետապնդում սկսելու հնարավորությունից:

Հարկային իրավախախտման սուբյեկտներին ներկայացվող հիմնական պահանջները ֆինանսական իրավունակությունն ու գործնականությունն են: Հարկային իրավախախտման ծագման նախադրյալն է հանդիսանում սուբյեկտի ֆինանսական իրավունակությունը, որը իրավահարաբերություններում սուբյեկտի իրավունքներ ունենալու և իրավաբանական պարտավորություններ կրելու ունակությունն է պետության ֆինանսական գործունեության ոլորտում:

Տնտեսավարողի իրավունակությունը գործում է տվյալ մարմնի կազմակերպման և իրավասության որոշման պահից: Հենց այդ պահից էլ սկսվում է նրա գործունեությունը, այսինքն՝ իր իրավասությունը կենսագործելու ունակությունը:

Ֆինանսական գործունեություն իրականացնող բոլոր կազմակերպությունների իրավասությունը իր արտացոլումն է գտնում նրանց կանոնադրություններում, ինչպես նաև այլ նորմատիվ իրավական ակտերում: Իրավասության ծավալով կարելի է սահմանել այն ֆինանսաիրավական հարաբերությունների տեսակները, որոնցում որպես մասնակիցներ կարող են հանդես գալ կոլեկտիվ սուբյեկտները:

Հարկային իրավախախտումների սուբյեկտների համակարգում կարելի է առանձնացնել ֆինանսական իրավախախտումների կոլեկտիվ սուբյեկտներին, որոնց էությունը բնութագրվում է տնտեսավարող սուբյեկտների պաշտոնատար անձանց գործունեությամբ, և որոնց հարկային իրավունակության և գործունեության իրավական գնահատման հարցերը երբեք լուսաբանում չեն ստացել:

Պետության ֆինանսական գործունեության ժամանակակից հիմնախնդիրները և հարկային իրավահարաբերությունների կարգավորմանը ուղղված օրենսդրությունը հրամայական պահանջ են առաջադրում սահմանել ծառայողների, հատկապես ֆինանսական գործունեության ոլորտում տնտեսական մարմինների պաշտոնատար անձանց (ղեկավար, գլխավոր հաշվապահ) ֆինանսական իրավունակության և գործունակության ծագման, դրանց ծավալի, բովանդակության և պատասխանատվության կարգավորմանն ուղղված հիմնահարցերը:

Պատահական չէ, որ տնտեսական մարմինների ֆինանսական, այդ թվում հարկային գործառնությունների իրականացման իրավունքը և պատասխանատվությունն ըստ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի դրված է տնտեսական մարմնի ղեկավարի և գլխավոր հաշվապահի վրա:

Կազմակերպությունը որպես իրավաբանական անձ ստեղծված է համարվում և նրա իրավունակությունը ծագում է պետական գրանցման պահից:

Հիմնարկի՝ որպես հարկային իրավախախտման սուբյեկտի

իրավունակությունը ֆինանսական կարգավիճակի միայն մեկ տարրն է, երկրորդ տարրը գործունակությունն է, որը ծագում է իրավունակության հետ միասին, կազմակերպության, հիմնարկի, ընկերության ստեղծման պահից:

Տնտեսական կազմակերպության գործունեությունը, բնականաբար, արտահայտում է կազմակերպությունը կազմող մարդկանց գործունեությունը, քանի որ միայն մարդիկ են ունակ իրականացնելու գիտակցված գործունեություն: Սակայն մարդկանց դերը իրավաբանական անձի գործունեության իրականացման գործում տարբեր է: Միասնական նպատակային գործունեության կազմակերպման, իրավաբանական անձի կամքը ձևավորելու, նրա գործունեությունը ղեկավարելու, իրավունքներ ձեռք բերելու և պարտականություններ ստանձնելու համար ՀՀ քաղ. օրենսգրքի 57-րդ հոդվածը սահմանում է *իրավաբանական անձի մարմնի* հասկացությունը:

Հետևաբար՝ իրավաբանական անձի իրավունակությունը և գործունեությունը իրականացնում է ոչ թե իրավաբանական անձը՝ որպես այդպիսին, այլ նրա մարմինները: Այլ խոսքով, հարկային գործունեություն իրականացնելիս՝ սուբյեկտները հանդես են գալիս ոչ թե իրենք՝ կազմակերպությունները, հիմնարկները, այլ նրանց գործադիր մարմինները՝ տնօրենը, տնօրինությունները:

Կազմակերպության կամ հիմնարկի ֆինանսական գործունեությունը իրականացնում է նրա գործադիր տնօրինությունը (ղեկավարները), այլ ոչ թե նրա ամբողջ աշխատավորական կոլեկտիվը: Հետևաբար, որպես հարկային իրավախախտման սուբյեկտ կարող է հանդես գալ ոչ թե ամբողջ կազմակերպությունը կամ հիմնարկը, այլ նրա տնօրինությունը, որը օժտված է վարչական լիազորություններով:

Կազմակերպության ղեկավարությունը (տնօրինությունը) գործում է օրենքի հիման վրա, սեփական նախաձեռնությամբ՝ իրավական մարմինների հսկողության ներքո, որը կազմակերպում է հիմնարկի կառավարումը:

Սրանով է արտահայտվում տարբերությունը ֆինանսաիրավական հարաբերությունների սուբյեկտների և քաղաքացիական իրավահարաբերությունների սուբյեկտների (իրավաբանական անձանց) միջև:

Հարկային իրավախախտումների կոլեկտիվ սուբյեկտներից են հանդիսանում անհատական և ընտանեկան, գյուղական կոլեկտիվ տնտեսությունները, որոնք հարկային իրավահարաբերություններում հանդես են գալիս որպես ինքնուրույն տնտեսավարող սուբյեկտներ: Վերջապես՝ որպես հարկային իրավախախտման անհատական սուբյեկտներ կարող են հանդես գալ քաղաքացիները:

Հարկային հարաբերությունների սուբյեկտներ կարող են լինել ոչ միայն հանրապետության քաղաքացիները, այլև օտարերկրացիներ և քաղաքացիություն չունեցող անձիք:

ՀՀ քաղաքացու ֆինանսական իրավունակությունը ծագում է նրա ծննդյան օրից և դադարում է նրա մահվան հետ միասին:

Քաղաքացիների՝ որպես ֆինանսական հարաբերությունների սուբյեկտի, գործունակության բացահայտման համար էական նշանակություն ունեն աշխատանքային և քաղաքացիական իրավունքի ճյուղերի կողմից մշակված և օրենսդրական ամրապնդում ստացած գործունեության սկզբունքները:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 24-րդ հոդվածի համաձայն՝ գործունակություն է համարվում քաղաքացու իր գործունեությունով քաղաքացիական իրավունքներ ձեռք բերելու և իրականացնելու, իր համար պարտավորություններ ստեղծելու և դրանք կատարելու ունակությունը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրքը քաղաքացուն լրիվ գործունակ է ճանաչում 18 տարեկանը լրանալու պահից: Այս սկզբունքը առանց բացառությունների կիրառվում է նաև հարկային իրավունքի սուբյեկտների համար:

Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիների ֆինանսական իրավունակությունների ծավալը որոշվում է Սահմանադրությամբ, ինչպես նաև ֆինանսաիրավական նորմերի ողջ համակցությամբ: Պետական ֆինանսական, վարկային, ինչպես նաև հարկային մարմինները իրենց վրա դրված խնդիրները իրականացնելու համար ֆինանսաիրավական հարաբերությունների մեջ են մտնում ինչպես հանրապետության քաղաքացիների, այնպես էլ օտարերկրյա և քաղաքացիություն չունեցող անձանց հետ: Քաղաքացիները իրենց հերթին, կենսագործելով իրենց սուբյեկտիվ իրավունքները և կատարելով պետության կողմից

իրենց վրա դրված ֆինանսահարկային և այլ բնույթի պարտականությունները, մշտական իրավական հարաբերությունների մեջ են մտնում պետական լիազոր հարկային մարմինների հետ:

Հարկային օրենսդրությունը կարգավորում է նաև այն դեպքերը, երբ օտարերկրյա և քաղաքացիություն չունեցող անձիք կարող են հանդես գալ հանրապետության հարկային իրավահարաբերությունների սուբյեկտ:

Հարկային-իրավական հարաբերությունների վերլուծությունները վկայում են, որ որպես հարկային իրավախախտման հարաբերությունների սուբյեկտներ հանդես են գալիս հանրապետության վարչատարածքային մարմինները, ինչպես նաև օտարերկրյա և քաղաքացիություն չունեցող ֆիզիկական անձիք, որոնք առօրյա մասնակցություն ունեն պետության կենտրոնացված և ապակենտրոնացված դրամական ֆոնդերի ձևավորմանը կամ հանդես են գալիս որպես այդ միջոցների օգտագործողներ և որոնց ֆինանսական իրավունակության և գործունակության ծավալը սահմանված է հարկային իրավական ակտերով:

Այսպիսով, հարկային իրավախախտման սուբյեկտները հանդիսանում են այն քաղաքացիները (օտարերկրյա և քաղաքացիություն չունեցող անձիք), սեփականության տարբեր ձևերի վրա հիմնված հիմնարկ-ձեռնարկությունների, կազմակերպությունների պաշտոնատար անձիք, որոնք մեղավոր են հարկային իրավախախտման (զանցանքի կամ հանցանքի) կատարման մեջ և ընդունակ են կատարած իրավախախտման համար կրել ֆինանսական պատասխանատվություն:

Հարկային իրավախախտման՝ որպես պետության և հասարակության համար վտանգավոր արարքի բնութագրման համար էական նշանակություն ունի խախտման *սուբյեկտիվ կողմը*:

Հարկային իրավախախտման սուբյեկտիվ կողմը անձի կողմից իր կատարած արարքի նկատմամբ ցուցաբերվող հոգեբանական վերաբերմունքն է, նրա *մեղքը*:

Ինչպես իրավունքի մյուս ճյուղերում, այնպես էլ ֆինանսական իրավունքում պատասխանատվություն է սահմանվում մեղքի սկզբունքով:

ՀՀ հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունը և վերջինիս խախտումները խոսում են այն մասին, որ իրավախախտողի

հոգեբանական վերաբերմունքը իր կատարած արարքի նկատմամբ կարող է արտահայտվել *ուղղակի և անուղղակի դիտավորությամբ, ինքնավստահությամբ և անփութությամբ*:

Հարկային իրավահարաբերություններում քաղաքացու կողմից կատարված արարքը կարող է հանրության համար վտանգավոր լինել և առաջ բերել համապատասխան վտանգավոր հետևանքներ, նա կարող է ենթարկվել ֆինանսական պատասխանատվության մեղքի առկայության դեպքում, քանի որ ցանկացած տնտեսավարող սուբյեկտ նախապես գիտի իր հարկային պարտավորությունները, նույնիսկ պարտավորության եղանակով վճարվող հարկատեսակը, վճարման ժամկետները, դրույքաչափը, հարկման միավորը և իրեն վերապահված արտոնությունները:

Ուրեմն, հարկային իրավախախտման համար, որպես առանձնահատկություն, անձը բոլոր դեպքերում պետք է ենթարկվի պատասխանատվության, քանի որ նա գիտակցում է իր գործունեության կամ անգործության *պետության և հասարակության համար վտանգավորության բնույթը, նախատեսում է հանրության համար վտանգավոր հետևանքները, ցանկանում կամ գիտակցաբար թույլ է տալիս դրանց վրա հասնելը*:

Հարկային իրավախախտման համար անձին մեղավոր պետք է համարել նաև այն դեպքում, երբ նա փաստորեն հնարավորություն է ունեցել բանականության և կամքի անհրաժեշտ լարումով կանխատեսել այդ արարքի վտանգավոր հետևանքները, բայց չի նախատեսել կամ թեև նախատեսել է, բայց թեթևամտորեն հույս է ունեցել կանխելու այն:

Վերջապես, հարկային իրավախախտման համար պատասխանատվությունը որոշելիս, կարծում ենք, անհրաժեշտ է պարզել նաև իրավախախտման շարժառիթը և նպատակը: Այս հանգամանքների պարզումը կարևոր է ոչ միայն արարքը որոշելու, այլև հարկային իրավախախտումների պատճառները և սոցիալական արմատները պարզելու համար, որոնց կապակցությամբ ձեռնարկած պետական, հարկային ճիշտ քաղաքականությունը կնպաստի տնտեսական ինքնիշխանության և ազգային անվտանգության ապահովմանը:

Հարկային օրենսդրության և հարկային ծառայության մարմին-

ների կողմից կիրառվող պատասխանատվության գործնական ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ հարկային իրավախախտումներից շատերը տեղի են ունենում հարկերից խուսափելու ձևով: Այդ իսկ պատճառով, որպես հարկային իրավախախտումներից նպաստող կամ հարկային իրավախախտումը ծնող պատճառներ, իրավագիտության մեջ առանձնացվում են հարկերից խուսափման չորս հիմքեր՝ *բարոյական, քաղաքական, տնտեսական, տեխնիկական*:

Հարկերից խուսափելու բարոյական պատճառներն են համարվում այն, որ

1. հարկատուների մեծամասնության համար պետությունը չի ընկալվում որպես անձնավորված ապրանքարտադրող և հասարակական բարիքների բաշխումը և վերաբաշխումը կարգավորող,

2. ցանկացած պետությունում առկա են կոռուպցիայի և պետական միջոցները անձնական նպատակներով օգտագործելու փաստեր, ինչի պատճառով հարկատուները հարկերից խուսափելու համար չեն զգում բարոյական պատասխանատվություն,

3. շատ հարկատուներ իրենց իրավունք են վերապահում շրջանցել (խուսափել) հարկերը վճարելուց՝ մատնանշելով դրանց անչափ ծանրությունը, հարկային օրենքները երբեմն լիովին անտեսվում են, քանի որ դրանք ուղղված են մասնավոր տնտեսական և կորպորատիվ գործունեության եկամտաբերության նվազեցմանը, հարկային օրենքների համընդհանրության, անընդհատության և անկողմակալության սկզբունքը խախտվում է և կորցնում իր ընդհանրական բնույթը, երբ պետությունը փորձում է հարկային բեռը հարմարեցնել պահի ֆինանսաբյուջետային պահանջներին (կոնյուկտուրային), անփոփոխ են մնում պետական գանձարան եկամուտների կենտրոնացման հրամայական սկզբունքները. նման պարագայում հարկային բեռի ծանրությունը հարկատուների կողմից ընկալվում է որպես հարկերից խուսափելու բարոյական արդարացում,

4. հասարակական պահանջմունքների բավարարումը հարկերի միջոցով (պետական բյուջեի ձևավորում) հարկատուների կողմից չի գիտակցվում որպես հասարակական անհրաժեշտություն, հատկապես՝ երբ պետության ծախսերի կապակցությամբ

հասարակությունը չի իրագեկվում:

Հարկերից խուսափելու քաղաքական պատճառների շարքը կարելի է դասել տնտեսական քաղաքականության ուղղությունների որոշման ժամանակ պատգամավորական խմբերի, խմբակցությունների կանխակալ դիրքորոշումը: Խոսքը վերաբերվում է հատկապես օրենսդիր մարմնում տնտեսական, արտադրական և առևտրի (արտահանման և ներմուծման) հարկային քաղաքականության մշակմանը: Հարկ վճարող խոշոր տնտեսավարողները իրենց պարտքն են համարում ԱԺ-ում հոգ տանել իրենց բիզնեսի և անձնական շահերի օրենսդրական պաշտպանության ուղղությամբ: Այդպիսի դեպքերում հարկատուները իրենց համարում են «շրջանցված» և փնտրում են տարբերակներ ու հովանավորներ հարկերի վճարումները պակասեցնելու համար: Քիչ չեն նաև եկամուտների ուղղակի թաքցման դեպքերը:

Հարկերից խուսափելու տնտեսական պատճառ է հանդիսանում եկամուտը, որը հարկատուն ստանում է շրջանցելով սահմանված հարկերի վճարումը: Որքան բարձր են հարկային դրույքաչափերը, այնքան ուժեղ է հարկից խուսափելու գայթակղությունը, որքան անկայուն է հարկատուի ֆինանսական դրությունը, այնքան ուժեղ է նրա թաքցնելու մտադրությունը:

Հարկերի թաքցման վրա ազդում է տնտեսական իրավիճակը: Արտադրության և արտադրանքի իրացման հնարավորությունների աճը երբեմն միտումնավոր ձևով նպաստում է հարկի տեսակների փոփոխությանը, այլ խոսքով՝ հարկային բեռը փոխադրվում է արտադրողից սպառողների վրա: Տնտեսական ճգնաժամի պայմաններում կառավարությունը փորձում է կարգավորել շուկան, որը հանգեցնում է զուգահեռ չկարգավորվող շուկայի («սև շուկա») առաջացմանը, որտեղ կնքվող գործարքները, բնականաբար, շրջանցում են հարկումը:

Հարկերից խուսափելու տեխնիկական պատճառներն են հարկային օրենսդրության խճճվածությունն ու հակասությունները, որոնք խզում են ստեղծում ինչպես հարկային օրենսդրության ներսում, այնպես էլ հարկային և օրենսդրության մյուս ճյուղերի, հատկապես քաղաքացիական, մաքսային, ֆինանսական և այլ ճյուղերի միջև: Նշված հակասությունները, ինչպես նաև հարկման և հարկերի հաշվառման բարդությունները հաճախ հնարավորու-

թյուն են տալիս հարկատուին խուսափել վճարումից՝ չխախտելով օրենքը:

Հարկային հարաբերություններն իրենց բնույթով ֆինանսական, վարչաիրավական են, դրանց նկատմամբ քաղաքացիական օրենսդրությունը և այլ իրավական (ոչ հարկային) ակտերը չեն կիրառվում, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենսդրությամբ (ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 1, կետ 6): Այնուամենայնիվ, պատասխանատվության կիրառման հիմքերի առումով հետաքրքիր է զուգահեռ անցկացնել քաղաքացիական և հարկային օրենսդրության միջև, ընդգծելով դրանց ընդհանրությունը և տարբերությունները: Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 345-րդ հոդվածի առաջին կետի՝ «Պարտավորության ուժով մի անձը (պարտապանը) պարտավոր է մեկ այլ անձի (պարտատիրոջ) օգտին կատարել որոշակի գործողություն, այն է՝ վճարել դրամ, հանձնել գույք, կատարել աշխատանք, մատուցել ծառայություն և այլն, կամ ձեռնպահ մնալ որոշակի գործողություն կատարելուց, իսկ պարտատերն իրավունք ունի պարտապանից պահանջել կատարելու իր պարտականությունը»:

Օրենսգրքի 408-րդ հոդվածը սահմանում է, որ պարտավորության խախտում է համարվում այն չկատարելը կամ անպատշաճ կատարելը:

Ըստ քաղ. օրենսգրքի 417-րդ հոդվածի առաջին կետի՝ պարտապանը պարտավորությունը չկատարելու և (կամ) անպատշաճ կատարելու համար պատասխանատու է մեղքի առկայության դեպքում, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով:

ՀՀ-ում հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվություն կիրառվում է՝ ելնելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի IV գլխի դրույթներից, որտեղ ամրագրված է, որ՝ «Հարկային օրենսդրության խախտումն առաջացնում է պատասխանատվություն Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված կարգով»: Հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները չպահպանելու պատասխանատվությունը, հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են հարկ վճարողները՝ ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք, ինչպես նաև Հայաստանի

Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով՝ պաշտոնատար անձիք: Հարկային պարտավորությունը դադարում է դրա կատարման, հարկի վերացման, հարկից ազատելու արտոնության սահմանման, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ դեպքերում, իսկ ֆիզիկական անձի համար՝ նաև նրա մահվան դեպքում, եթե օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ: ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված պատասխանատվության միջոցները կիրառվում են ինչպես պարտավորությունների ոչ պատշաճ կատարման (օրինակ՝ հաշվարկները, հայտարարագրերը սահմանված ժամկետներից ուշ (սխալներով) ներկայացնելը), այնպես էլ որոշակի գործողություններ չկատարելու (օրինակ՝ հաշվառում չվարելու) կամ որոշակի գործողությունների կատարումից ձեռնպահ մնալու (օրինակ՝ դրոշմավորման ենթակա ապրանքները չդրոշմավորելու) համար: Պատասխանատվության կիրառման համար, ի տարբերություն քաղաքացիական օրենսդրության, որպես առանձնահատկություն, *մեղքի առկայությունը նշանակություն չունի հարկային օրենսդրությունը խախտած անձին պատասխանատվության ենթարկելու համար:*

Հարկային օրենսդրությամբ իրավահարաբերության սուբյեկտի մեղքը հստակ նշված չլինելու պայմաններում ՀՀ հարկային իրավանորմների կիրառումը ընթացել և ընթանում է այնպես, որ հարկային պատասխանատվության կիրառման հիմք, որպես կանոն, հանդիսանում է հարկային մարմնի պաշտոնատար անձի կողմից կազմված ստուգման ակտը, որում արտացոլված է հարկային իրավախախտումը: Տարբեր երկրների օրենսդրության, հատկապես պատասխանատվության կարգը սահմանող իրավական ակտերի ուսումնասիրություններից պարզ երևում է, որ այդ պետությունները, ելնելով անմեղության կանխավարկածի սկզբունքներից և միջազգային իրավական համագործակցության պահանջներից, իրենց օրենսդրություններում հստակեցրել են «պատասխանատվությունը ըստ մեղքի» սկզբունքը: Ռուսաստանի Դաշնության հարկային օրենսգրքի 108-րդ հոդվածը հստակ սահմանում է, որ հարկ վճարողը հարկային իրավախախտման առումով համարվում է անմեղ, քանի դեռ նրա մեղքը ապացուցված չէ դաշնային օրենքով սահմանված կարգով և հաստատված

օրինական ուժի մեջ մտած դատավճռով: Ինչպես վկայում են հարկային ծառայության մարմինների գործնական աշխատանքները, «Հարկերի մասին» և առանձին հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքներում նախատեսված հարկային պատասխանատվության տեսակներն իրենց բնույթով այնպիսին են, որ դրանց կիրառումը գրեթե միշտ ենթադրում է հարկային մարմնի կողմից իրականացված արտագնա ստուգման ակտի առկայություն, իսկ այն դեպքերում, երբ հարկային իրավախախտման փաստը ակնհայտ է առանց ստուգման (օրինակ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24, 25-րդ հոդվածներ) և հարկային մարմնի կողմից կիրառվում են հարկային պատասխանատվության միջոցներ, ապա այդ դեպքերում հարկային իրավախախտումը հաստատող փաստաթուղթ հարկային մարմնի կողմից չի կազմվում: Հարկային իրավախախտումների համար վարչական և քրեական պատասխանատվության ենթարկելու նպատակով նախապատրաստվող նյութերի հիմքում, կարծում են, որպես պարտադիր պայման, անկախ մեղքի առկայությունից, պետք է ընկած լինի հարկային մարմնի կողմից անցկացված ստուգման ակտը, որը իր բնույթով նեղ մասնագիտական է և գործնականում կարող է հիմք հանդիսանալ գործող օրենսդրության վերը հիշատակված բացերի լրացման համար:

Ակնհայտ է, որ հարկային հարաբերություններում պատասխանատվության կիրառման հիմքը պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման նպատակն է, ինչը, հանդես գալով որպես հարկային օրենսդրության հիմնարար սկզբունք, կյանքի է կոչվում «Հարկերի մասին», առանձին հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքներով, վարչական և քրեական օրենսգրքերով, հարկային իրավախախտումների դեպքերում ներգործության միջոցներ նախատեսող այլ իրավական ակտերով:

ՀՀ հարկային, ինչպես նաև այլ օրենսդրության ճյուղերը հարկային իրավախախտումների դեպքերում նախատեսում են ուղղակի պատասխանատվության միջոցներ: Հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցներն ուղղակի կարելի է թվարկել՝ ելնելով այն իրականությունից, որ ՀՀ օրենսդրական և ենթաօրենսդրական այլ ակտերով ևս հարկային իրավախախտումների համար անմիջական ներգործության

անուղղակի եղանակներ մախատեսող ակտեր կան, որոնց պահանջները նույնպես պարտադիր են: Հարկային իրավախախտումների կապակցությամբ կիրառվող պատասխանատվության տեսակների ուսումնասիրությունների և ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ ամրագրված սանկցիաների վերլուծությունների հիման վրա դժվար չէ նկատել, որ հարկային պատասխանատվությունը ֆինանսական և բարոյական ներգործության միջոցների ամբողջություն է, որոնք սահմանված են Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությամբ:

Ընդհանրացնելով հարկային օրենսդրության կիրառման տեսության և պրակտիկայի վերաբերյալ շարադրվածը, հարկային իրավախախտումների պատասխանատվության ձևեր կարելի է համարել վարչական, քրեական և անուղղակի պատասխանատվությունը (անուղղակի է համարվում հարկային, վարչական և քրեական օրենսդրություններից դուրս այլ իրավական ակտերով հարկ վճարողների նկատմամբ ներգործության միջոցներ մախատեսող նորմերի ամբողջություն):

§ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ

ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՀԱՍՎԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ, ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՎ ՀԱՍՎԱՐԳԸ

Հայաստանի Հանրապետության հարկային իրավունքի՝ որպես համալիր իրավունքի ճյուղի իրավական ինստիտուտների համակարգում իրավական կարգավորման հրատապության պահանջով առանձնանում է հարկային պատասխանատվության ինստիտուտը:

«Ինստիտուտ» հասկացությունը ծագել է լատիներեն «institutum» բառից, որը նշանակում է հաստատում, կարգում, սահմանադրում: Փիլիսոփայության, տնտեսագիտության և սոցիոլոգիական հետազոտությունների բացահայտումներում ինստիտուտը հասարակական կյանքի տնտեսական, քաղաքական, իրավական, բարոյական և նմանատիպ նորմեր մարմնավորող, ինչպես նաև մարդկանց կենսագործունեության և վարքի սոցիալական կանոնները ներառող հասարակական գործունեության և հարա-

բերությունների որոշակի համակարգ է: Իրավական ինստիտուտը որոշակիորեն համասեռ, առանձին հասարակական հարաբերություններ կարգավորող իրավական նորմերի համակցություն է (քաղաքացիության ինստիտուտ, ժառանգման ինստիտուտ, հարկային պատասխանատվության ինստիտուտ)¹:

Պատասխանատվության ինստիտուտի իրավական հետազոտությունների արդյունքների տեսական վերլուծությունների և գործող հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունների հիման վրա կարելի է ասել, որ հարկային պատասխանատվության ինստիտուտը հարկային, վարչական իրավախախտումների մասին, քրեական, ինչպես նաև հարկային ծառայության մասին օրենսդրությամբ պատասխանատվություն սահմանող նորմերի համակցություն է: Այստեղ կարելի է ներառել նաև ՀՀ այլ իրավական ակտերով սահմանված և պատասխանատվություն մախատեսող նորմերը, սահմանափակումները, որոնց պայմանականորեն կարելի է անվանել հարկային իրավախախտումների համար ներգործության *անուղղակի եղանակներ*:

Վերջին տարիներին օրենսդրության մեջ կատարված արմատական փոփոխություններն էականորեն բարելավեցին հարկային օրենսդրության արդյունավետությունը: Հարկային ծառայության մարմինների գործնական աշխատանքների ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկային օրենսդրության մեջ դեռևս զգացվում է իրավական անկայունության և անորոշության դրսևորումներ, որոնք բացասական ազդեցությամբ երևան են գալիս հարկային իրավական ակտերի մեկնաբանության, դրանց իրացման և կիրարկման գործընթացներում: Նոր օրենքների և նորմատիվ ակտերի ընդունման հաճախականությունը անհամատեղելիություն և հակասություն է առաջացնում ինչպես տարբեր հարկային օրենքների, այնպես էլ միևնույն օրենքի ներքին կառուցվածքի շարադրանքում: Ավելին, նորմատիվ ակտերը, որոնք պետք է ծառայեն նոր օրենքների գործնական իրականացմանը, հաճախակի էական ուշացումով են ընդունվում:

Հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվություն սահմանող իրավական ակտերը շատ հաճախ չեն հասցվում կատարողներին, որը ծնում է հարկային գործունեության անտեղ-

¹ Словарь иностранных слов, М., 1998, стр. 200.

յակություն:

Հարկային օրենսդրության լուսաբանմանն ուղղված բացառական աշխատանքների պակասը լուրջ իրավական անվստահություն է ստեղծում չափազորգիռ կողմերի համար: Օրենքների արագ փոփոխությունները, դրանից բխող ենթաօրենսդրական ակտերի ընդունման ուշացումները պետական ծառայողներին դնում են ծանր կացության մեջ: Նրանք չեն հասցնում ծանոթանալ և նախապես պատրաստվել դրանց կիրարկման համար: Խառնաշփոթության մեջ են հայտնվում նաև ձեռներեցները, որոնց համար նույնպես վստահելի իրավական տեղեկատվությունը հեշտ հասնելի չէ: Դրությունը ծանրանում է նաև նրանով, որ օրենքները և նորմատիվ ակտերը պարզապես վատ են շարադրված, երբեմն հակասում են միմյանց, առաջացնում տարակուսանք:

Երկրի հարկային համակարգը միայն գործող օրենքներով չի բնութագրվում: Անհրաժեշտ են նաև գործուն կիրարկման մեխանիզմներ: Տնտեսական բարեփոխումները չեն կարող առաջ ընթանալ, և մասնավոր ներդրողները, ներառյալ օտարերկրյա ձեռներեցները, իրենց լիովին պաշտպանված չեն զգա Հայաստանում ներդրումներ կատարելիս՝ առանց պատշաճ գործող դատաիրավական համակարգի, որը պետք է պաշտպանի տնտեսական իրավունքները խախտումներից և ստեղծի երաշխավորված միջավայր գործարարության համար:

Հարկային իրավահարաբերությունների մասնակիցների դատական պաշտպանվածության պրակտիկան գնահատելիս այն տպավորությունն է ստեղծվում, որ հասարակության հարգանքը դատարանի նկատմամբ ծայրաստիճան ցածր է: Մարդիկ չեն հավատում դատական համակարգին, հետևաբար խուսափում են նրանից: Մինչև այս վերաբերմունքը չփոխվի, և հասարակությունը չհավատա ու չհարգի դատավորներին, նա չի օգտվի դատական համակարգից: Եվ պատահական չէ, որ հարկային օրենսդրության խախտումներից առաջացած տնտեսական վեճերը մեծամասամբ լուծվում են դատարանից դուրս, հովանավորչության ճանապարհով:

Այս ամենը, ինչ խոսք, հիմնական գծերով բացասաբար է անդրադառնում հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի ձևավորման և զարգացման գործընթացի վրա:

Հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի ձևավորման հարցում բացասական ազդեցություն ունեցան ինչպես ՀՀ քրեական,

այնպես էլ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ նախկին օրենսգրքերը: Այսպես, 90-ական թվականներին ՀՀ քր. օր.-ի «Տնտեսական հանցագործություններ» գլուխը ներառում էր շուրջ 28 հոդված, որոնցից միայն երկուսն էին վերաբերում ձեռնարկատիրության և եկամուտների հայտարարագրմանը: Իսկ ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգրքի 12-րդ գլուխը՝ «Վարչական իրավախախտումներ առևտրի, ֆինանսների և տնայնագործական արհեստներով զբաղվելու բնագավառում», պարունակում էր 13 հոդված, որոնցից միայն չորսն էին ինչ-որ ձևով առնչվում նոր օրենսգրքի 12-րդ գլխում գործող հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի որոշ հոդվածներին: Հարկային սանկցիաները՝ կապված օրենսդրության գործողության և հարկային մարմինների ծառայողների պատասխանատվության սահմանման հետ, իրավական կարգավորում ստացան սկսած 1995թ.-ից: Պատասխանատվություն սահմանող իրավական առաջին ակտերը մեծամասամբ շարադրված էին հակասական սկզբունքներով, և դրանց կիրառումը անարդյունավետ էր:

1998 թվականին ընդունվեց ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգիրքը, որը բավարար ուշադրություն չդարձրեց հարկային իրավահարաբերությունների ոլորտին՝ հաշվի չառնելով հարկային իրավունքի նորմերի կիրառման առանձնահատկությունները, ինչպես նաև հարկային մարմինների աշխատանքի փորձը: ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքում արձանագրվեցին հարկային իրավական նոր հասկացություններ, որոնց սահմանումները մինչև օրս լուսաբանված չեն քրեական դատավարական օրենսգրքում:

Հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի գործնական կիրառման վրա էական ազդեցություն ունեցավ 2000 թվականին ընդունված «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը, որի հիմնական նպատակը պետական մարմինների կողմից տնտեսվարող սուբյեկտների մոտ անցկացվող ստուգումների կանոնակարգումն էր, ինչը հիմնականում ուղղված էր բացառելու պետական մարմինների և պաշտոնատար անձանց կողմից մասնավոր ձեռնարկատիրության գործունեության անհարկի և ավելորդ միջանտությունը: Հարկային օրենսդրության առանձնահատկությունների անտեսումը և մեկ օրենքի չրջանակներում բոլոր պետական մարմինների ստուգումները կանոնակարգելու փորձը հանգեցրեցին նրան, որ հարկային, ինչպես նաև վարչական և քրեական

օրենսդրությամբ նախատեսված շատ պատասխանատվության տեսակների կիրառման հնարավորություններն ուղղակի սահմանափակվեցին:

Հարկային ոլորտի պատասխանատվության ինստիտուտի ձևավորման առանձնահատկությունների առումով պետք է նշել 2002թ.-ին ընդունված «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքը, որի 41 և 42-րդ հոդվածները նվիրված են հարկային ծառայողների պատասխանատվության ենթարկման հիմքերին: Պատասխանատվության կիրառման հիմք են հանդիսանում նրանց կողմից ինչպես հարկային ծառայության, այնպես էլ հարկային օրենսդրության դրույթների խախտումները և ներգործություն սահմանող այն անուղղակի եղանակները, որոնցից մի քանիսը հնարավոր է առաջիկայում ներառվեն հարկային օրենսգրքում՝ որպես հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի մաս:

Համակարգված ու փորձարկված վարչական ներգործության միջոցների բացակայությունը, վարչական և քրեական դատավարության օրենսդրությամբ նախատեսված անցումային շրջանի հարաբերություններին ոչ լիարժեք գործընթացները, հարկային մարմինների կողմից կիրառվող ներգործության անարդյունավետ միջոցները, որոնց արդյունքում հարկային մարմնի պաշտոնատար անձիք հարկային իրավախախտումների փաստի բացահայտման, արձանագրման և համապատասխան պատժամիջոցների կիրառման համար, որպես կանոն, դիմում էին ստուգումների և հարկերի մասին օրենքներով նախատեսված այլ միջոցների, թուլացնում էին հարկային պատասխանատվության ինստիտուտի կիրառման հիմնավորվածությունը: Պակաս կարևորություն չէր ներկայացնում մասնագետ իրավաբան կադրերի պակասը, ինչպես նաև գործող օրենսդրության մեջ հարկային իրավախախտում հասկացության բացակայությունը: Արդյունքում խիստ դժվարանում էր կոնկրետ պատասխանատվության տեսակների կիրառման հիմք հանդիսացող օրինախախտումների փաստերի ապացուցումը, քանի որ ինչպես հարկատուների մոտ, այնպես էլ դատական ատյաններում նկատվում էր հարկային օրենսդրության իմացության պակաս, որի պառճառով էլ դատական պատասխանատվությունը կորցնում է արդյունավետությունը:

Հարկային պատասխանատվության ինստիտուտը դեռևս գտնվում է ձևավորման փուլում, որը, կարծում են, վերջնական տեսքի կբերվի միայն Հարկային օրենսգրքի ընդունմամբ, որտեղ կսահման-

վեն հարկային իրավախախտման և պատասխանատվության հասկացությունները, պատասխանատվության տեսակները, կամբողջացվեն իրավահարաբերության մասնակիցների իրավունքներն ու պարտականությունները, դրանց կիրառման ընթացակարգն ու ժամկետները: Իսկ ՎԻՎ-ի և ՔՕ-ի հարկային իրավախախտումների համապատասխան հոդվածներն իրենց էությամբ և բովանդակությամբ կամփոփեն Հարկային օրենսգրքում ամրագրված սուբյեկտների պարտականությունների չկատարման, սխալ կատարման կամ իրավունքների չարաշահման հասկացությունները:

Հարկային իրավունքի տեսության և գործող օրենսդրության ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկային իրավախախտումների կապակցությամբ կիրառվող պատասխանատվությունն ունի որոշակի առանձնահատկություններ:

Իրավունքի տեսության մեջ առանձնացվում են քրեական, վարչական, կարգապահական, քաղաքացիական պատասխանատվության տեսակները: Իրավաբանական գրականության էջերում այսօր որոշ հեղինակների կողմից, որպես պատասխանատվության ինքնուրույն ձև, առանձնացվում է նաև ֆինանսական պատասխանատվությունը: Գիտական գրականության մեջ այդ առումով կան են տարբեր տեսակետներ: Հեղինակների մի մասը կարծում է, որ անթույլատրելի է «ֆինանսական պատասխանատվություն» տերմինի օգտագործումը, մյուսները գտնում են, որ ֆինանսական պատասխանատվությունը, ըստ կարգավորման առարկայի և մեթոդի, հանդիսանում է վարչական պատասխանատվության տարատեսակ: Գործող նորմատիվային ակտերում «ֆինանսական պատասխանատվություն» տերմինը ամենից հաճախ օգտագործվում է կողմերի գույքային, դրամական պատասխանատվության նշանակությամբ:

Ինչ վերաբերվում է հարկային պատասխանատվությանը, ապա դրան հատուկ են ինչպես իրավական պատասխանատվության բոլոր հատկանիշները, այնպես էլ որոշ առանձնահատկություններ, որոնք ունեն ճյուղային նշանակություն:

Ընդհանուր իրավական պատասխանատվության առանձնահատկություններ պետք է համարել՝

- օրինականության և իրավակարգի պահպանումը,
- պետության կողմից կիրառվող հարկադրանքը,
- իրավական նորմերի խախտումը,
- պատասխանատվության կիրառման օրենքով սահմանված վա-

րույթը և այլ ընդհանուր օրինաչափություններ:

Հարկային պատասխանատվությանը ներհատուկ են մի շարք առանձնահատկություններ, որոնք պայմանավորված են այդ ծառայության պետական և ազգային-տնտեսական անվտանգության խնդիրներով: Հարկային պատասխանատվության առաջին առանձնահատկությունն այն է, որ պատասխանատվության կիրառումը կարգավորվում է հարկային իրավունքի նորմերով, երկրորդը՝ պատասխանատվության կիրառման համար հիմք է հանդիսանում հարկային իրավախախտումը, երրորդը՝ հարկային պատասխանատվությունը իրավախախտի նկատմամբ կիրառվում է միայն ֆինանսական սանկցիաների՝ տույժերի և տուգանքների գանձմամբ:

Հարկային պատասխանատվության առանձնահատկությունների համակարգում կարելի է առանձնացնել ֆինանսական սանկցիաները՝ այնքանով, որ ֆինանսական սանկցիայի չափը, որպես կանոն, կապված է բյուջեի հարկային կորուստների չափին՝ այնպիսի ծավալային արտահայտությամբ, որ ապառքի և ժամկետանց վճարումների տուգանքի և տույժի չափերը համապատասխանեն կորուստներին:

Հարկային օրենսդրության չլուծված խնդիրների թվին կարելի է դասել նաև «ապառք» հասկացության լուսաբանման բացը: Կարծում են՝ ապառք ասելով պետք է հասկանալ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում չվճարված հարկը, ինչպես նաև այլ պարտադիր վճարումների գումարը:

Օրենսդրությամբ նախատեսված է հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության ենթարկելու հատուկ կարգ, ինչը ենթակա է անվերապահ կատարման, այն կարող է բողոքարկվել պատասխանատվության միջոց նշանակողի անմիջական ղեկավարին, նրա վերադասին կամ դատական կարգով:

Հարկային պատասխանատվության սուբյեկտ կարող են համարվել ինչպես հարկ վճարողը, այնպես էլ օրենքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը:

Հարկային օրենսդրությունը վկայում է, որ հարկային պատասխանատվությունը ֆինանսական ներգործության միջոցներ նախատեսող այն նորմերի ամբողջությունն է, որոնք սահմանված են հարկերի մասին, առանձին հարկատեսակների, ինչպես նաև դրանց փոխարինող հաստատագրված վճարների մասին ՀՀ օրենքներով: Նշված ներգործության միջոցները կիրառվում են պետական լիազորված

մարմինների կողմից: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածի՝ հարկային ներգործության միջոցների կիրառման իրավունքը վերապահված է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեին «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված է հարկադրանքի միջոցների կիրառման հիմքերը, կարգը և գործընթացը (վարույթ):

Ի մի բերելով հարկային օրենսդրությունը՝ կարելի է ասել, որ գործող օրենսդրությամբ հարկային պատասխանատվություն է սահմանված՝

• **«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23, 24, 25, 26, 27, 28, 28², 28³ հոդվածներով,**

• **«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69, 70 հոդվածներով,**

• **«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 38 հոդվածով,**

• **«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10 հոդվածով,**

• **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42, 43, 43¹, 44¹, 45 հոդվածներով,**

• **«Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 17 հոդվածով,**

• **«Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18 հոդվածով,**

• **«Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածով,**

• **«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 94, 94¹, 95 հոդվածներով,**

• **«Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 7 հոդվածով,**

• **«Բենզինի և դիզելային վառելիքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածով:**

Հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, հարկային օրենսդրությամբ այլ բան նախատեսված չլինելու դեպքում, կրում են հարկ վճարողները ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձիք: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի՝ ՀՀ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված դեպքերում հարկի վճարման պարտավորությունը կարող է դրվել հարկային գործակալի վրա: Մասնավորապես այդպիսի կարգ սահմանված է «Եկամտահարկի մասին» և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքներով:

Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության այս կամ այն տեսակի կիրառումը էապես պայմանավորված է

այն հասարակական հարաբերությունների շրջանակներով, որոնք հանդես են գալիս որպես իրավախախտման օբյեկտ: Ուսումնասիրությունները պարզեցնելու առումով նպատակահարմար ենք գտնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության հիմքերը դասակարգել ըստ հարկային իրավանորմների խախտման հասարակական և պետական վտանգավորության աստիճանի: Այսպես, հարկային օրենսդրությամբ պատասխանատվություն է սահմանվում *հաշվապահական կամ օրենսդրությամբ սահմանված այլ հաշվառման փաստաթղթերը չներկայացնելու կամ դրանք կոպիտ խախտումներով վարելու համար:*

Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերվող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն ներկայացված հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, ապա, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն, հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային տեսչությունը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով (տես ՀՀ կառավարության 18.09.98թ. N 580 որոշումը): Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկերն անուղղակի եղանակով հաշվարկելու համար որպես հիմք կարող են ծանաչվել ակտիվները, հարկ վճարողի իրացման շրջանառության ծավալները, հարկ վճարողի արտադրության և շրջանառության ծախսերի, գույքագրման և չափագրման տվյալները, օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձից ստացված տեղեկությունները, համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների համար կիրառված գները և այլ ցուցանիշները:

Օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պատասխանատվության կիրառման հիմք կարող է հանդիսանալ հարկերի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու հանգամանքը:

Հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպ-

քում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը (հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը) վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 %-ի չափով: Նշված չափերով օրական տույժերը կիրառվում են, եթե հարկային օրենսդրությամբ ավելի նվազ չափ սահմանված չէ: Տույժը կիրառվում է ժամանակին չմուծված հարկի գումարների (այդ թվում նաև հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալի կողմից չվճարված), հարկերի կանխավճարային մուծումների գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) հարկվող օբյեկտի գծով հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար: «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության 1997 թվականի մայիսի 12-ի օրենքի որոշ հոդվածների վերաբերյալ Հարկային ծառայության հրահանգչական նամակներում պարզաբանված է, որ *ստուգումներով հայտնաբերված գումարների նկատմամբ տույժերը հաշվարկվում են՝ հաշվի առնելով գերավճարների առկայությունը:* Սա նշանակում է, որ եթե հարկ վճարողը հարկի վճարման համար սահմանված ժամկետում չի կատարել վճարումը կամ սխալ հաշվարկման արդյունքում պակաս է վճարել, ապա ստուգումների ժամանակ չվճարումների հայտնաբերման դեպքում օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված տույժը հաշվարկվում է այդ չվճարումների և տվյալ պահի դրությամբ առկա գերավճարների տարբերության գումարը հիմք ունենալով:

Տույժի դրույքաչափի մեծությունը, ինչպես նաև դրա կիրառման ժամկետները այսօր ենթարկվել են էական փոփոխությունների:

Մասնավորապես, հարկերի վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելու համար տույժի դրույքաչափերը ստորև՝ աղյուսակում, բերված իրավական ակտերով 1992-2005թթ. ենթարկվել են փոփոխությունների, որոնք մեջ են բերվում 2004թ. «ԱԲԳ Կոնսալտինգ» ՍՊԸ կողմից «Պատասխանատվությունը հարկային խախտումների համար» 3-րդ լրամշակված հրատարակությունից²

² Տես մանրամասն, Պատասխանատվություն հարկային խախտումների համար, Ե., 2004, էջ 18:

Ժամանակաշրջան	Օրական տեղ	Օրենսդրական հիմք
մինչև 26.03.1993	0.5%	23.03.1992-ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 23
27.03.1996- 31.05.1997	0.25%	05.03.1996-ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենք
01.06.1997-	մինչև ժամկետանց 90-րդ օրը՝ 0.1%	14.04.1997-ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 23
31.12.1998	91-րդ օրվանից՝ 0.3%	
01.07.1997-ից	Ժամկետանց օրերի նկատմամբ տույժի հաշվարկման 365 օրյա սահմանափակում	21.10.1997-ի «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք
01.01.1999-ից	0.2%	28.12.1998-ի «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք
01.01.2001-ից մինչև այսօր	0.15%	26.12.2000-ի «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք

Ինչպես վկայում են իրավական ակտերի համեմատական վերլուծությունները, սահմանված ժամկետից հարկերի վճարումը ուշացնելու համար նախատեսված տույժի դրույքաչափը 1992թ.-ից նվազել է 3 անգամ: Նշված ժամանակաշրջանում եղել են պահեր, երբ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված տույժաչափը եղել է ավելի ցածր, քան բանկային տոկոսը: 1997թ.-ից տույժի հաշվարկման ժամկետանց օրերի սահմանափակում մտցվեց՝ առավելագույնը 365 օր,

իսկ 2001-ի հունվարի 1-ից, երբ ժամկետանց տույժի դրույքաչափը սահմանվեց 0.15%, զուգահեռաբար հարկային օրենսդրությունը ենթարկվեց փոփոխությունների, համաձայն որի՝ հարկերի վճարումն ուշացնելու դեպքում հարկային մարմինը, բացառությամբ ՀՀ կառավարության սահմանած դեպքերի, եթե հարկային պարտավորությունը սահմանված ժամկետից հետո չի կատարվում 183 օրվա ընթացքում՝ հարկ վճարողին անվճարունակ ճանաչելու հայցով դիմում է դատարան: Հարկային մարմինը հայցից չի կարող հրաժարվել, քանի դեռ հարկային պարտավորություններն ամբողջությամբ մարված չեն: ՀՀ կառավարության 31.07.2001թ. «Հարկերի և սոցիալական ապահովության վճարների ուշացման դեպքում խազոր մարմինների կողմից դրանց վճարման համար օրենքով սահմանված ժամկետից 183 օրվա ընթացքում հարկ վճարողին կան ապահովագրին անվճարունակ ճանաչելու վերաբերյալ դատարան հայցադիմումներ ներկայացնելու բացառությունների դեպքերը սահմանելու մասին» N691 որոշման համաձայն հարկերի ուշացման դեպքում հարկային մարմինները դրանց վճարման համար օրենքով սահմանված ժամկետից 183 օրվա ընթացքում հարկ վճարողին անվճարունակ ճանաչելու վերաբերյալ դատարան հայցադիմումներ չեն ներկայացնում հետևյալ դեպքերում՝

◆ ՀՀ կառավարության որոշմամբ հավանության է արժանացել պարտապանի ֆինանսական առողջացման ծրագիրը, սահմանվել է պարտապանի պարտավորությունների կատարման ժամանակացույց, և պարտապանն իր պարտավորությունը կատարում է սահմանված ժամանակացույցին համապատասխան:

◆ «Պետական գույքի մասնավորեցման (սեփականաշնորհման) մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան պարտապանի մասնավորեցման վերաբերյալ ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված մասնավորեցման գործընթացի ավարտի դեպքում՝ դրան հաջորդող 60 օրվա ընթացքում:

◆ Պարտապանն ունի «Պետական գնումների (պետական պատվերների), քլիրինգային առաքումների և միջպետական պայմանագրերի շրջանակներում մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների մասով հարկային արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան հաշվարկված և չվճարված տույժեր՝ պարտավորությունների այդ մասով:

Այս գործընթացները վկայում են, որ հարկերի վճարումը սահման-

ված ժամկետից ուշացնելու համար տույժերի սահմանման նպատակը ոչ թե տույժերի չափի մեծացումն է. այլ, որպես ներգործության միջոց, ունի կանխարգելիչ բնույթ՝ ապահովել հարկերի ժամանակի վճարումը:

Հարկային պատասխանատվության կիրառման համար որպես հիմք կարող է հանդիսանալ հարկային մարմին ներկայացվող հաշվարկը (հայտարարագիրը) ուշացնելը: Այս իրավախախտման համար պատասխանատվություն սահմանված էր դեռևս 1997թ.: Հիշատակված հիմքով պատասխանատվության ենթարկելու օբյեկտը և օբյեկտիվ կողմը ներկայում ենթարկվել է փոփոխությունների: Այսպես, մինչև 30.05.1997թ. այն վճարողները, որոնք մինչև հարկերի վճարման համար սահմանված ժամկետները համապատասխան ժամանակամիջոցի համար չունեին հաշվապահական հաշվետվություններ ու հաշվեկշիռներ, ինչպես նաև ըստ սահմանված ձևի հաշվարկներ, վճարում էին նախորդ ժամանակամիջոցի եկամտի (շահույթի), իսկ դրա մասին տվյալների բացակայության դեպքում՝ ընթացիկ տարվա համապատասխան ֆինանսական ցուցանիշների հիման վրա հաշվարկված հարկի գումարի 110% -ը: Վերը նշված փաստաթղթերը ներկայացվելուց հետո կատարվում էր հարկերի վերահաշվարկ: Փաստաթղթերը սահմանված ժամկետից 2 ամսից ավելի ուշացնելու դեպքում վճարողից գանձվում էր տույժ՝ երկու ամիսը գերազանցող յուրաքանչյուր օրվա համար հարկի գումարի 5%-ի չափով: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքն ուժի մեջ մտնելուց հետո հարկ վճարողների կողմից հարկային տեսչություն ներկայացվող հաշվարկը հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետից 2 ամսից ավելի ուշացնելու դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար³ գանձվում է տուգանք՝ դրա հետևանքով չմուծված հարկի ընդհանուր գումարի 5%-ի չափով, բայց ոչ ավելի, քան այդ հարկի ընդհանուր գումարն է: Գործող իրավական ակտից պարզ երևում է, որ այսօր այս իրավախախտումը հարկ վճարողի մոտ ոչ մի ֆինանսական պարատավորություն չի առաջացնում, եթե հաշվարկի ներկայացումը ուշացնելը կամ հաշվարկի սխալ կազմելը չի հանգեցրել հարկի չվճարման կամ թերվճարման (ասենք՝ սահմանված կարգով հաշվարկված հարկի գումարը ժամանակին վճա-

³ Գույքահարկի հաշվարկի դեպքում այս տուգանքի հաշվարկն այլ է. տես ՀՀ ՊՏ 2003/2/237/, 08.01.03 «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածի 3-րդ մաս:

րել է բյուջե, սակայն դրա համար նախատեսված հաշվարկի ձևը չի ներկայացվել հարկային մարմնին կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով բյուջե վճարման ենթակա հարկի գումարներ չեն առաջացել, սակայն հաշվետվություն ներկայացնելը պարտադիր է եղել):

Պատասխանատվություն հաշվապահական հաշվառման սահմանված կարգը խախտելու համար: Նախկինում հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հայտարարագրերը և օրենքով նախատեսված այլ փաստաթղթերը սխալ կազմելու համար հարկ վճարողը վճարում էր տուգանք՝ հարկի գումարի 10%-ի չափով: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունումից հետո այդ նույն խախտումների համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ խախտումների հետևանքով բյուջե չմուծված կամ պակաս մուծված հարկերի գումարի 10%-ի չափով⁴: Այսինքն՝ եթե նշված խախտումներն ու բացթողումները տեղի են ունեցել, սակայն դրանք չեն հանգեցրել հարկի գումարի թերվճարման:

Պատասխանատվություն ապօրինի գործունեության համար: Այս իրավախախտման համար հարկային պատասխանատվություն սահմանված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով, համաձայն որի՝ չգրանցված կամ հարկային մարմիններում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չհաշվառված, կամ առանց լիցենզիայի և տվյալ գործունեությամբ զբաղվելու համար օրենսդրությամբ թույլատրված վայրերից դուրս այդ գործողությամբ զբաղվող անձանց կողմից ձեռնարկատիրական կամ լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելու դեպքում (ապօրինի գործունեություն) գանձվում է տուգանք այդ գործունեության արդյունքում հաշվարկված իրացման շրջանառության (համախառն եկամտի) 50% չափով: Տուգանքը նշանակելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն խախտումը կրկնելու դեպքում՝ տուգանք գանձվում է շրջանառության 100% չափով:

Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձեռնարկատիրական գործունեություն չի համարվում քաղաքացիների անձնական գույքի /ներառյալ և անշարժ/ և իրերի օտարումը բացառությամբ

⁴ Տես «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների 25-րդ հոդվածները:

ճրենքով նախատեսված դեպքերի: ՀՀ հարկային օրենսդրությունը չի սահմանում ապօրինի ձեռնարկատիրության հասկացությունը, բայց խոսվում է ապօրինի գործունեության մասին՝ որոշակի տարբերություններով («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդված): ՀՀ գործող օրենսդրության կիրառման առումով քննարկվող իրավախախտման բացահայտման և դրան համապատասխան պատասխանատվության (ոչ միայն հարկային, այլ նաև վարչական և քրեական) կիրառման համար կարևոր է հիշատակված երկու հասկացությունների («ձեռնարկատիրական գործունեություն» և «ապօրինի ձեռնարկատիրություն») ճիշտ սահմանումը՝ այն հաշվով, որ հիշատակված իրավական կատեգորիաները օրենսդրության բոլոր ճյուղերում ընկալվեն միատեսակ: Համաձայն ՀՀ ՎԻՎ օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի՝ ապօրինի ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելը առանց պետական գրանցման ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու կամ առանց լիցենզիայի պետական լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելը, կամ առանց համապատասխան լիցենզիայի արտարժույթի փոխանակման գործունեությամբ զբաղվելը, կամ պետական մենաշնորհի հանդիսացող ձեռնարկատիրական գործունեությամբ ապօրինի զբաղվելն է: Հարկային օրենսդրությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանումը տրված է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասում, համաձայն որի՝ «ձեռնարկատիրական գործունեություն է համարվում շահույթ (եկամուտ) ստանալու նպատակով պարբերաբար իրականացվող տնտեսական գործունեությունը: Տնտեսական գործունեություն է համարվում ցանկացած գործունեություն, որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց»: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրքը ձեռնարկատիրական գործունեության այլ սահմանում է պարունակում՝ «ձեռնարկատիրական գործունեություն է համարվում անձի ինքնուրույն, իր ռիսկով իրականացվող գործունեությունը, որի հիմնական նպատակը գույք օգտագործելուց, ապրանքներ վաճառելուց, աշխատանքներ կատարելուց կամ ծառայություններ մատուցելուց շահույթ ստանալն է»: Վարչական և քրեական օրենսդրության կիրառման իմաստով, կարծում են, առավել ընդունելի է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի սահմանումը, որը, ի տարբերություն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում բերված սահմանման, առավել ընդգրկում է և օրենսդրության կիրառման առումով միասնական ու տրամաբանա-

կան⁵:

Հարկային պատասխանատվության կիրառման հիմք է հանդիսանում նաև հարկվող օբյեկտը թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը: Հարկվող օբյեկտը թաքցնելու (պակաս ցույց տալու) համար պատասխանատվություն սահմանված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով և որոշ հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքներով: «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն թաքցված (պակաս ցույց տված) համարվում էին հարկվող այն օբյեկտները, որոնք ցույց չեն տրվել հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվապահական հաշվետվություններում, հաշվեկշիռներում, հաշվարկներում և հայտարարագրերում: «Հարկերի մասին» ՀՀ գործող օրենքը տալիս է թաքցված (պակաս ցույց տված) հարկվող օբյեկտի փոքր-ինչ այլ սահմանում. «Հարկվող օբյեկտը թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը՝ հարկային տեսչություն ներկայացված տվյալ հարկատեսակի հաշվարկներում (հայտարարագրերում) հարկվող օբյեկտը ցույց չտալը, պակաս ցույց տալը կամ էլ գործունեություն չիրականացնելու (հարկվող օբյեկտներ չառաջանալու) մասին կեղծ տվյալներ ներկայացնելն է:

Գործունեություն չիրականացնելու, ինչպես նաև հարկվող օբյեկտ հանդիսացող գույք չունենալու մասին հայտարարությունը հարկային տեսչություն ներկայացվող հաշվարկի (հայտարարագրի) ամփոփ ձևն է»: Այս իրավախախտման համար 1992-ից հետո ընկած ժամանակաշրջանում պատասխանատվությունը՝ կապված իրավախախտման օբյեկտի և օբյեկտիվ կողմի այնպիսի փոփոխությունների հետ, որոնք էական են դարձնում խախտման հետևանքները, գործող իրավական ակտերի վերլուծությամբ օգնում է ճիշտ հասկանալ և որակել իրավախախտումը:

Հարկվող օբյեկտը թաքցնելու (պակաս ցույց տալու) համար տուգանքների չափերը, հարկվող օբյեկտի համար հաշվարկված հարկի գումարի նկատմամբ հարկային օրենսդրության մեջ կատարված փոփոխությունները այսօր հետևյալ պատկերն են ներկայացնում.

⁵ Տես Պատասխանատվություն հարկային խախտումների համար, էջ 25-26:

Հարկատեսակ	Տուղանքի գործադրության ժամանակաշրջան	Տուղանք տալիս ընթացքում		Օրենսդրական հիմքը
		1-ին խախտման համար	կրկնվող խախտման համար	
ԿԱՆՈՒՅԱԼՆԵՐ	մինչև 01.01.1998	100 %	200%	14.04.1992- ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 30.09.1997- ի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 42
	01.01.1998 –ից	50%	100%	14.04.1997-ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 30.09.1997 –ի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 69
ԿԱՆՈՒՅԱԼՈՒԹՅՈՒՆ	մինչև 31.12.1997	100%	200%	23.03.1992- ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 08.02.1995- ի «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 23
	31.12.1997- ից	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 27.12.1997- ի «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 38

ԿԱՆՈՒՅԱԼՈՒԹՅՈՒՆ	մինչև 30.05.1997	100%	200%	23.03.1992- «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27
	30.05.1997- 01.08.2000	50%	100%	14.04.1997- ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27
	01.08.2000- ից	100%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 07.07.2000 –ի «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 10
ԿԱՆՈՒՅԱԼՈՒԹՅՈՒՆ	մինչև 01.07.1997	50%	200%	30.06.1993 –ի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 22
	01.07.1997 –ից 01.01.2002	30%	30%	14.05.1997 –ի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի, հոդված 43
	01.01.2002- ից	50%	50%	14.05.1997 –ի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 43
ԿԱՆՈՒՅԱԼՈՒԹՅՈՒՆ	մինչև 30.05.1997	100%	200%	23.03.1992- ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 03.12.1995 –ի «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 11
	30.05.1997- ից	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 27.12.1997- ի «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 17 (01.01.2005-ից)
ԿԱՆՈՒՅԱԼՈՒԹՅՈՒՆ	մինչև 30.15.1997	100%	200%	23.03.1992- ի «Հայաստանի Հանրապետությունում հարկերի և տուրքերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27 27.04.1994- ի «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 18

	30.05.1997- ից	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 27 27.04.1994 –ի «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 18
ՀԱՅԿԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՈՒՄԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԱՍԻՆ	01.08.1998- ից	50/30% ⁶	100/30%	07.07.1998- ի «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 100
ՀԱՅԿԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՈՒՄԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԱՍԻՆ	մինչև 01.01.2003	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 27 05.06.2000- ի «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 16
	01.01.2003 –ից	100%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 27 05.06.2000- ի «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 16
ՀԱՅԿԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՈՒՄԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԱՍԻՆ	30.12.1998 ից	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 27 27.12.1997- ի
	26.01.2007-ից	100%	100%	«Բենզինի և դիզելային վառելիքի և բենզինի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 9
ՀԱՅԿԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՈՒՄԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԱՍԻՆ	01.04.2000- ից	50%	100%	14.04.1997 –ի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 27 24.03.2000- ի «Ծխախոտի արտադրության հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հաղված 7 ⁷

⁶ Հետագոտման տեղեկանք: «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 100 հոդվածի համաձայն՝ հարկման բազան թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը առաջացնում

«Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի որոշ հոդվածների վերաբերյալ հարկային պետական ծառայության հրահանգչական նամակի համաձայն՝ օրենքի 27-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքները չեն կիրառվում, եթե խախտումը կատարելուն հաջորդող ժամանակաշրջանում հարկ վճարողի կողմից մինչև ստուգումը կատարվել է հարկվող օբյեկտի համապատասխան ուղղումներ: Չնայած հրահանգը վերաբերվում է բոլոր հարկատեսակների գծով հարկվող օբյեկտների թաքցմանը, սակայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը այդպիսի դրույթ չի պարունակում, այլ խոսքով՝ հրահանգում շարադրված պարզեցումները և մեկնաբանությունները հակասում են օրենքի պահանջներին, որը այսօր վերանայման կարիք ունի:

Պատասխանատվություն ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու համար: Այս իրավախախտման համար հարկային պատասխանատվություն սահմանող նորմերը «Հարկերի մասին»

է հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար օրենքով սահմանված պատասխանատվություն: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ և «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածների համաձայն՝ նշված օրենքների խախտման համար հարկ վճարողները և հարկային գործակալները պատասխանատվություն են կրում Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, այսինքն՝ տվյալ դեպքում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով սահմանված կարգով, ինչով սահմանված է, որ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված (հարկային տեսչության կողմից հաշվարկված) հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50% չափով, իսկ հարկային տեսչության կողմից խախտումն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն հարկատեսակի գծով հարկվող օբյեկտը կրկին թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում տուգանք՝ հարկի ամբողջ գումարի չափով, եթե հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ: Այլ բան սահմանված է մասնավորապես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով, համաձայն որի՝ ԱԱՀ -ով հարկվող շրջանառության թաքցման կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ –ի գումարները պակասեցնելու (հաշվանցելու) հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ –ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ –ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50% չափով: Հետևաբար, քանի որ հաստատագրված վճարն իրենից ներկայացնում է պետական բյուջե վճարվող ավելացված արժեքի և (կամ) շահութահարկին (եկամտահարկին) փոխարինող պարտադիր և անհատույց վճար («Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, 2-րդ հոդված), ուստի հաստատագրված վճարի հարկման բազան թաքցնելու դեպքում վճարողներից տուգանքը գանձվում է հաստատագրված վճարի բաղադրիչների համար առանձին օրենքով նախատեսված տուգանքների չափերով, այդ բաղադրիչների՝ հաստատագրված վճարի կառուցվածքում ունեցած բաժիններին (ԱԱՀ՝ 60%, որոշ գործունեության տեսակների համար՝ 0%) համամասնորեն:

⁷ Աղյուսակը՝ ըստ «Պատասխանատվություն հարկային իրավախախտումների համար», էջ 26-34:

ՀՀ օրենքի գործողության մեջ մտցնելուց հետո նույնպես ենթարկվել են էական փոփոխությունների: Մինչև 1998թ.-ը ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաներ չգրանցելու, առաքվող կամ տեղափոխվող կամ վաճառվող արտադրանքը, ապրանքը, ինչպես նաև կատարվող աշխատանքները և մատուցվող ծառայությունները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով չգրանցելու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում էր տուգանք՝ այդ արտադրանքի, ապրանքի աշխատանքների, ծառայությունների ամբողջ արժեքի չափով: ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով գրանցված գներից բարձր գներով իրացնելիս՝ հարկ վճարողից գանձվում էր տուգանք այդ տարբերության գումարի չափով (այդ թվում՝ նաև չիրացված արտադրանքի, ապրանքների մնացորդի համար): Նշված տուգանքները չէին կիրառվում, եթե խախտումները կատարվել են այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի համար սահմանված կարգով հարկ վճարողների կողմից ներկայացված էին հաշվապահական հաշվետվությունները (հայտարարագրերը): Նշված տուգանքների կիրառումը հարկ վճարողին չէր ազատում սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների կատարումից:

1998 թվականի նոյեմբերի 20-ից հետո սահմանվեց նոր կարգ, որի համաձայն սահմանված կարգով չգրանցելու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ ձեռնարկատիրական գործունեության չգրանցված առարկաների վաճառքի (իրացման) գներով արտահայտված (հաշվարկված) ամբողջ արժեքի 25%-ի չափով (այդ թվում՝ իրացված մասի համար):

Հարկ վճարողը տուգանքը մուծում է հարկային մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո՝ երեսուներորդ ժամկետում: Նշված ժամկետում տուգանքը չմուծելու դեպքում այն կրկնապատկվում է:

Հարկային մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու կրկնական փաստ արձանագրելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ ձեռնարկատիրական գործունեության չգրանցված առարկաների իրացման գներով հաշվարկված ամբողջ արժեքի 50%-ի չափով, այդ թվում՝ իրացված մասի համար: Հարկ վճարողը տուգանքը մուծում է հարկային տեսչության կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո՝ երեսուներորդ ժամկետում: Նշված ժամկետում տուգանքը չմուծելու դեպքում այն կրկնապատկվում է:

Ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով գրանցված գներից թանկ իրացնելիս հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ տարբերության գու-

մարի 25%-ի չափով, այդ թվում՝ նաև չվաճառված-չիրացված ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների մնացորդի համար: Հարկ վճարողը տուգանքը մուծում է հարկային մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո երեսուներորդ ժամկետում: Նշված ժամկետում տուգանքը չմուծելու դեպքում այն կրկնապատկվում է:

Հարկային մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով գրանցված գներից թանկ իրացնելու կրկնական փաստ արձանագրելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ տարբերության գումարի 50% -ի չափով, այդ թվում՝ նաև չիրացված ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների մնացորդի համար: Հարկ վճարողը տուգանքը մուծում է հարկային մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո՝ երեսուներորդ ժամկետում: Նշված ժամկետում տուգանքը չմուծելու դեպքում այն կրկնապատկվում է:

Վերը նշված տուգանքները չեն կիրառվում, եթե խախտումները կատարվել են այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի համար սահմանված կարգով հարկ վճարողի կողմից ներկայացված են հաշվապահական հաշվետվություններ կամ իրացման շրջանառությունից բխող հարկային պարտավորություններն արտացոլող՝ հարկային օրենսդրությամբ և հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերով նախատեսված այլ փաստաթղթեր:

Այս նորմի առկայությունն ըստ էության պրակտիկայում դժվարացնում է հարկային մարմինների աշխատանքը: Գնորդի պահանջով մատակարարվող ապրանքների, մատուցվող ծառայությունների, կատարվող աշխատանքների գործարքների համար հաշվարկային փաստաթուղթ (այդ թվում՝ հարկային հաշիվ) ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դուրս չգրելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ այդ գործարքների լրիվ արժեքով հատուցման գումարի 25% չափով:

Օրենսդրության տարբեր ծյուղերի իրավական ակտերի ուսումնասիրությունները վկայում են, որ գործնականում հարկային հաշիվ հանդիսացող հարկային փաստաթղթեր դուրս գրելու միասնական կարգ հանրապետությունում գոյություն չունի: Իրավական կարգավորման աննշան դրսևորումների ենք հանդիպում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18, 20-րդ հոդվածներում, ինչպես նաև ՀՀ քաղ. օր-ի 18-28 և 29-րդ հոդվածներում: Չնայած 2003թ. հունվարի 1-ից պատասխանատվություն է սահմանվել հարկային հաշիվ հանդիսացող փաստաթղթերի գործածության համար, այնուամենայնիվ այն գրեթե կիրառում չունի:

Պատասխանատվություն առանց հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կամ դրանց շահագործման կանոնների խախտմամբ դրամարկղային հաշվարկներ իրականացնելու համար: Համաձայն «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 11-ի՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը պարտադիր լինելու դեպքում կանխիկ դրամով դրամական գործարքներ իրականացնելու վայրում հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի բացակայության համար կազմակերպությունը կամ անհատ ձեռնարկատերը տուգանվում է երեք հարյուր հազար դրամի չափով: Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների գրանցման կարգի և/կամ շահագործման կանոնների խախտմամբ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման համար կազմակերպությունը կամ անհատ ձեռնարկատերը տուգանվում են յոթանասունհինգ հազար դրամի չափով:

Տուգանքը նշանակելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, սույն մասի առաջին պարբերությունում նշված խախտումն առաջին անգամ կրկնելու դեպքում կազմակերպությունը կամ անհատ ձեռնարկատերը տուգանվում է հարյուր հիսուն հազար դրամի չափով, և նրա գործունեությունն այդ մասով կասեցվում է 5 օրով: Գործունեության կասեցման հիմքերի վերաբերյալ հայտարարությունը փակցվում է գնորդների և հաճախորդների համար տեսանելի տեղում:

Տուգանքը նշանակելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, սույն մասի երկրորդ պարբերությունում նշված խախտումը երկրորդ և ավելի անգամ կրկնելու դեպքում կազմակերպությունը կամ անհատ ձեռնարկատերը տուգանվում է երեք հարյուր հազար դրամի չափով, և նրա գործունեությունն այդ մասով կասեցվում է 10 օրով: Գործունեության կասեցման հիմքերի վերաբերյալ հայտարարությունը փակցվում է գնորդների և հաճախորդների համար տեսանելի տեղում: Խախտումը թույլ տված կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի ցանկը հարկային մարմնի ղեկավարի կողմից ենթակա է հրապարակման՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանված կարգով:

Հոդվածով սահմանված գործունեության կասեցումն իրականացվում է Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված կարգով՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության պետի համապատասխան որոշման հիման վրա:

Բացի այդ, տուգանքը, Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորած պետական կառավարման մարմնի կողմից խախտման փաստն արձանագրելուց հետո երկամսյա ժամկետում չմոծելու դեպքում, կրկնապատվում է: Ներգործության այս միջոցը նախկինում

սահմանվում էր վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170¹⁰ և 170¹¹ հոդվածներով: Այսօր պատասխանատվության այս տեսակը վարչական օրենսդրությամբ չի կարգավորվում: Այն սահմանված է հարկային օրենսդրությամբ: «Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գործող կազմակերպություններում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի ուժի մեջ մտնելուց հետո հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման իսկության ստուգումը դիտվում է հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգման գործառույթ, որը, բնական է, պահանջում է հարկային մարմնի կողմից տրվող ստուգման հանձնարարագիր և ստուգումն անփոփոգ համապատասխան տեղեկանք: Գործնականում հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման իսկության ստուգման դեպքում խախտում հայտնաբերելիս կազմվում էր ոչ թե ստուգման ակտ, ինչպես ընդունված էր ընդհանրապես հարկային ստուգումներ անցկացնելիս, այլ վարչական իրավախախտման վերաբերյալ արձանագրություն: ՎԻՎ-ի վերոհիշյալ հոդվածներով նախատեսված խախտման փաստ հայտնաբերելիս՝ այն արձանագրվում էր հարկային մարմինների տեսչական ապարատի աշխատակիցների կողմից, որոնք հիմնականում ոչ իրավաբանական կրթությամբ տեսուչներ են: Գործնականում առաջանում էին իրավական բնույթի բարդություններ իրավախախտումների հայտնաբերման, արձանագրման և տուգանքների գանձման սահմանված կարգը խախտելու հետևանքով: Գործընթացային խախտումները փոխադրվում էին մասնադատությանը: ՀՀ-ի կրթության հարկային օրենսդրություն տեղափոխելը ժամանակին կատարվեց, սակայն՝ առանց օրենսդրության հակասությունների հաշվառման, որը տվյալ դեպքում որոշակի նյութական վնաս հասցրեց պետական բյուջեին: Խոսքը վերաբերվում է ՎԻՎ-ի 247-րդ հոդվածին, համաձայն որի՝ վարչական իրավախախտման վերաբերյալ սկսված գործը ենթակա է կարճման վարչական պատասխանատվություն սահմանող ակտի վերացմամբ: Արդյունքում մինչև 01.01.2001թ.-ը ՎԻՎ-ի 170¹⁰ և 170¹¹ հոդվածների հատկանիշներով կազմված գործերով տուգանքները, որ մինչ այդ չէին գանձվել, այդպես էլ չմուտքագրվեցին բյուջե:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկ վճարողները թաքցրած կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար հարկի գումարը, ինչպես նաև հաշվարկված տույժերը և տուգանքները բյուջե են վճարում հարկային մարմնի կողմից համապատասխան ակտ ներկայացնելուց հետո՝ 10-օրյա ժամկետում: Փաստո-

րեն հարկերի մասին օրենքի այս հոդվածը ըստ էության հարկային պատասխանատվություն չի սահմանում, սակայն հանդես է գալիս որպես կիրառման ակտ, որի հիման վրա իրացվում են ՎԻՎ-ով և ԶՕ-ով նախատեսված հարկերը:

Հարկային իրավասխատմներ	Հոդված	Ներդրածության Ֆիքսներ
հարկի վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելը	23*	տույժ՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15%, բայց ոչ ավելի քան 365 օրվա համար
հարկ վճարողների կողմից հարկային տեսչության ներկայացվող հաշվարկը (հայտարարագիրը) հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետից երկու ամսից ավել ուշացնելը	24*	տուգանք՝ դրա հետևանքով չմուծված հարկի ընդհանուր գումարի 5% չափով այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար, բայց ոչ ավել քան այդ հարկի ընդհանուր գումարն է
հաշվապահական հաշվառում (հարկային օրենսդրությամբ և ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառում և (կամ) գրանցումներ) չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով վարելը, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելը	25*	տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով բյուջե չմուծված հարկի գումարի 10% չափով
ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցված կամ հարկային մարմիններում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չհաշվառված կամ առանց լիցենզիայի կամ տվյալ գործունեությանը զբաղվելու համար օրենսդրությամբ քույրամուսնի վայրերից դուրս այդ գործունեությանը զբաղվող անձանց կողմից ձեռնարկատիրական կամ լիցենզավորման ենթակա գործունեությանը զբաղվելը (ապօրինի գործունեություն)	26*	տուգանք՝ այդ գործունեության արդյունքում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված իրացման շրջանառության (համախառն եկամտի) 50% չափով, տուգանք նշանակելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն խախտումը կրկնելու դեպքում 100% (նշված տուգանքն ապօրինի գործունեություն իրականացնողների համար այդ գործունեության մասով վերջնական պարտավորություն ⁹ է)
հարկվող օբյեկտը թաքցնելը կամ սխալաբան ցույց տալը	27*	տուգանք՝ նախատեսված հարկի գումարի 50% չափով, եթե հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ

⁸ Տես «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածը:

⁹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածը հարկային պարտավորությունների մեջ ներառում է թաքցրած կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը և ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի և տուգանքների ամբողջությունը:

հարկային տեսչության կողմից խախտումն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն հարկատեսակի գծով հարկվող գումարը կրկին թաքցնելը կամ սխալաբան ցույց տալը		տուգանք՝ հարկի ամբողջ գումարի չափով, եթե հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ ¹⁰
ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելը, այսինքն առարկվող տրամադրվող, տեղափոխվող կամ վաճառվող արտադրանքը, ապրանքը, ինչպես նաև կատարվող աշխատանքները և մատուցվող ծառայությունները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով չգրանցելը	28*	տուգանք՝ ձեռնարկատիրական գործունեության չգրանցված առարկաների վաճառքի (իրացման) գներով արտահայտված (հաշվարկված) ամբողջ արժեքի 25% չափով
հարկային տեսչության կողմից խախտումն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում կրկին ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու		տուգանք՝ ձեռնարկատիրական գործունեության չգրանցված առարկաների վաճառքի (իրացման) գներով արտահայտված (հաշվարկված) ամբողջ արժեքի 50% չափով ¹¹
ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով չգրանցված գներին թանկ վաճառելը (իրացնելը) հարկային տեսչության կողմից խախտումն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում կրկին ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով չգրանցված գներին թանկ վաճառելը (իրացնելը)	28*	տուգանք՝ տարբերության գումարի 25% չափով, այդ թվում նաև չվաճառված (չիրացված) ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների համար
գներով սահմանված մատակարարվող ապրանքների, մատուցվող ծառայությունների, կատարվող աշխատանքների գործարքների համար հաշվարկային փաստաթուղթ (այդ թվում՝ եկամուտները, ծախսերը ելմանավորող կամ հարկային հաշիվ) ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դուրս չգրելը	28*	տուգանք 150.000 դրամի չափով, եթե այդ գործարքների լիքի արժեքով հատուցման գումարը կազմում է մինչև 1 մլն դրամ,

ները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի և տուգանքների ամբողջությունը:

		տուգանք գործարքների լրիվ արժեքով հաստատման գումարի 25% չափով, եթե այդ գործարքներով հաստատման գումարը կազմում է 1 մլն դրամ և ավելի
դրամավորման ենթակա չդրամավորված, ինչպես նաև ապօրինի ձևեր ընդված դրամավորված դրամավորված ապրանքների և ապօրինի գործունեության ընթացքում ՀՀ կառավարության սահմանված ցանկում ընդգրկված ապրանքներ իրացնելը	28*	այդ ապրանքները ենթակա են ունչացման (այդ ապրանքային տեսքով շրջանառությունից դուրս բերման) հարկային մարմինների կողմից՝ ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով

տեսված սանկցիաները:

Գործնական աշխատանքները հեշտացնելու, հարկային պատասխանատվության կիրառման վարչական և քրեական հետապնդման վարույթի նախապատրաստմանը աջակցելու նպատակով ստորև բերվող առյուծակում համառոտ ներկայացված են հարկային պատասխանատվության նորմերը: Առանձին հարկատեսակների մասին օրենքների դրույթների խախտումների դեպքում, երբ այդ օրենքներով առանձին պատասխանատվության ձևեր նախատեսված չեն, գործում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի համապատասխան նորմերը*:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված հարկային պատասխանատվության ձևերը ներկայացված են վերևի աղյուսակում, որտեղ որպես օրինակներ բերված են հարկային իրավախախտման օբյեկտը, օբյեկտիվ կողմը և այն սանկցիաները, որոնք ամրագրված են օրենքով*:

Գործնականում հարկային օրենսդրությունից և հատկապես հար-

*Աստղանիշ կրող հոդվածներով նախատեսված խախտումների համար ՀՀ օրենսդրությունը նախատեսում է նաև վարչական պատասխանատվություն:

¹⁰ Հարկային օրենսդրությամբ այլ բացառություններ են սահմանված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածով (որի համաձայն հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարի 50%-ի չափով՝ անկախ այս խախտման կրկնողությունից), «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10 հոդվածի 2-րդ մասով և «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 5-րդ մասով (որոնց համաձայն ակցիզային հարկով և պարզեցված հարկով օբյեկտը կամ հարկման բազան թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տված հարկի գումարի չափով՝ 100%):

¹¹ խախտումն արձանագրելուց հետո երեսուներորդ ժամկետում տուգանքը չմուծելու դեպքում այն կրկնապատկվում է:

հարկային իրավախախտումը	ներգործության միջոցի կիրառման ենթք	ներգործության միջոցը
Հախաբահարկի հարկվարկում օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալը	«Հախաբահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69 հոդված	տուգանք՝ ավել ցույց տրված վնասի 20% չափով ¹²
Ֆիզիկական անձանց վճարված եկամտի գումարների, նրանց բնակության (հաշվառման) վայրի հոսքերների և այդ եկամտներից պահված և բյուջե փոխանցված եկամտահարկի գումարների մասին գրավոր տեղեկությունները հարկային մարմնին չհայտնելը	«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 38 հոդվածի 4 մաս	տուգանք՝ հարկային մարմիններ չմեղադրված յուրաքանչյուր տեղեկության համար 3.000 դրամի չափով ¹³
անհատ ձեռնայնկատիքը կազմից եկամտների մասին հայտարարագրում օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալը	«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 38 հոդվածի 5 մաս	տուգանք՝ ավել ցույց տրված վնասի 20% չափով ¹²
ակցիզային հարկից հարկվող օբյեկտը կամ հարկման բազան թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը	«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդվածի 2 մաս*	տուգանք՝ օրենսդրությամբ նախատեսված պակաս վնասված հարկի գումարի չափով

կային պատասխանատվություն սահմանող ընթացիկ օրենսդրությունից հաջորդ աղյուսակում բերված քաղվածքները, կարծում են, որպես ուղեցույց, կնպաստեն հետաքննության և նախաքննության մարմիններին հարկային օրենսդրության խախտումների կապակցությամբ նյութերը և քրեական գործերը նախապատրաստելիս:

Ինչպես վկայում են բերված աղյուսակները, հարկային պատաս-

¹² Այն հարկատուների նկատմամբ, որոնք մինչև հարկային մարմինների ստուգումներն ինքնուրույն հայտնաբերել են իրենց կողմից նախորդ տարիների վնասի ավել հաշվարկում, հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարել են համապատասխան գրանցումներ և այդ մասին գրավոր տեղյակ են պահել իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմնին, հիշատակված սանկցիաները չեն կիրառվում:

¹³ Եկամտահարկի հաշվարկի դեպքում, եթե հարկատուն մինչև հարկային մարմինների ստուգումներն ինքնուրույն հայտնաբերել է իր կողմից նախորդ տարիների վնասի ավել հաշվարկում, հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարել է համապատասխան գրանցումներ և այդ մասին գրավոր տեղյակ է պահել հաշվառման վայրի հարկային մարմնին, միևնույն ժամանակահատվածում պատասխանատվությունից:

Օրենքով ԱԱՀ-ից ազատված ապրանքների և ծախսարկարծմանը, հարկվող օրենքի տնտեսական գործարարական գործարարական հարկվող գործարարների համար, ինչպես նաև ԱԱՀ վճարող շահագիտացող անձանց կողմից հաշվի առնու գրեթե	«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 29 հոդված	հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը տնտեսական ընդհանուր կարգով վճարվում է բազել
«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգի խախտումներով հարկային հաշվի վրա ցուցված	«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42 հոդված	տուգանքը այդ փոստաբաղադրում հաշվարկված ԱԱՀ-ի 10%-ի չափով
ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության բաղադրիչ կամ սպառման ցուցիչ տալիս, օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքներ և ծախսարկարծմանը հիմնված վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պահպանվում են (հաշվառվում)	«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդված	տուգանքը օրենսդրությամբ նախատեսված իջեցված վճարված հարկի գումարի 50% չափով
հարկային հաշվի վերաբերյալ հարկային հաշվի մասին օրենքով տեղեկացված անհատականությանը տեղեկացված անհատականությանը տեղեկացված անհատականությանը կամ ծախսարկարծմանը հիմնված վճարված ԱԱՀ-ի գումարները չեն չափվում	«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդված	տուգանքը միայն տեղեկացված չափազանցությամբ տեղեկացված (հարկային հաշվի) համար 5.000 դրամի չափով
սահմանափակվողների մատակարարման կամ ծախսարկարծման մատակարարման հարկային հաշվի վերաբերյալ գումար	«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44 հոդված	հաշվի վերաբերյալ գումարը անհատական զանգված է հաշվարկվում հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանքը՝ ԱԱՀ-ի գումարի 100% չափով, բայց ոչ պակաս 1.000.000 դրամից
արտոնագրված հարկ վճարողների կողմից գումար գումար հաշվարկային վստահություններում ԱԱՀ-ի գումարապահի և գումարի վերաբերյալ նշանակվողները	«Արտոնագրված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 2 մաս	տուգանքը համար հաշվի վճարողի փողերի և հաշվարկային փողերի արժեքի արժեքի մեծությամբ ԱԱՀ-ի գումարի վճարում
իրացված շրջանառությանը տնտեսական վերաբերյալ հաշվարկի մասին օրենքով նշանակված օրենքով	«Արտոնագրված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 3 մասի «գ» կետ	տուգանքը տնտեսական վերաբերյալ գումարի 20%-ի չափով
մասնատուների գումարի գումարապահով հարկվող մեծածախ և շրջանառված ապրանքների վերաբերյալ հաշվարկի մասին օրենքով նշանակված օրենքով	«Արտոնագրված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 3 մասի «գ» կետ	տուգանքը տնտեսական վերաբերյալ գումարի 20%-ի չափով
հաստատագրված վճար սահմանված կարգով նամատարառության ժամանակահատվածի համար մեքսիկայից հաշվարկվող հարկի և (կամ) ազդիչ գործակիցները մեծածախ ցուցիչ է հաշվարկվում տնտեսական կարգի խախտումները առաջին օրենքի և (կամ) օրենքով նախատեսված արժեքի և (կամ) ազդիչ գործակիցները վճարված ԱԱՀ-ի գումարի 50% չափով	«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 34 հոդվածի 4 մաս	տուգանքը պակաս հաշվարկված կամ չհաշվարկված հաստատագրված վճարի 50% չափով

հաստատագրված վճար վճարողի կողմից հարկային մասին մեքսիկայից հաշվարկվող տնտեսական գումարի առևտրի իրականացման վարում յուրաքանչյուր առևտրական գործունեություն իրականացնող վերաբերյալ տեղեկություն չներկայացնելու դեպքում	«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդված*	տուգանք՝ 500.000 դրամի չափով
--	---	------------------------------

խանութություն սահմանող նորմերին զուգահեռ հարկ վճարողի ոչ իրավաչափ վարքագծի դեպքում սանկցիաների կիրառման հնարավորություն է ընձեռում մաս վարչական օրենսդրությունը: Ի տարբերություն հարկային օրենսդրության, վարչական օրենսդրությամբ նախատեսված սանկցիաների կիրառումը պարտադիր չէ, այլ թողնված է հարկային մարմնի համապատասխան պաշտոնատար անձի հայեցողությամբ, որը պետք է որոշի հարկ վճարողի կամ հարկային գործակալի պաշտոնատար անձի մեղքի առկայությունը:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30 հոդվածի՝ հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի վերջին հիշատակված սկզբունքների ոգում համապատասխան նմանատիպ իրավական կարգավորման հասցեագրումներ են ամրագրված գործող տարբեր հատկանիշների մասին օրենքներով, որոնց համապատասխան հոդվածները և նրանցում կատարված փոփոխությունները արձանագրված են ստորև բերված աղյուսակում:

Պատասխանատվություն մարտահրավեր իրականացնող անդամ	Պատասխանատվություն է ստանալից հաշվարկներ ստանալու օրը	Հարվածում կատարվել է վնասվածություն (կրակում)	Հարվածի գործողությունը դադարեցվել է
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	21.10.97, 28.12.98, 26.12.00	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	25.12.03	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	14.12.01	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	05.12.03, 16.12.05	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	14.12.01, 11.12.02	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	25.12.03, 27.11.06	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	25.12.03	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.04.97	28.09.98, 14.12.01, 11.12.02, 25.12.03,	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	26.12.00	26.12.00, 25.12.03	22.11.04
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	14.12.01	14.12.01	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3	24.12.04, 13.11.07		
Հաստատված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, րոմբ 69	14.12.01	06.07.98, 14.12.01, 25.12.03	
Հաստատված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 74 մաս	26.12.00	26.12.00, 25.12.03	07.07.06
Հաստատված հարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 75 մաս	14.12.01		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 10 հոդվածի 2 մաս	07.07.00		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 10 հոդվածի 3 մաս	07.07.00		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29 հոդված	14.05.97	26.12.00	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 42 հոդված	14.05.97		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդված	14.05.97	26.12.00, 14.12.01, 25.12.03	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 44 հոդված	14.05.97		26.12.97
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդված	26.12.00	14.12.01, 11.12.02	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 44 հոդված	14.12.01	11.12.02, 16.12.05	
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 3 մասի «ա» կետ	05.06.00		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 3 մասի «բ» կետ	05.06.00		03.07.07
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 4 մաս	05.06.00		
Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածի 5 մաս	11.12.02		11.12.02
Հաստատված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 91 հոդվածի 4 մաս	11.12.02	11.12.02, 25.12.06	
Հաստատված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 94 հոդված	14.12.01	25.12.03	

§3. ՎԱՐՉԱԿԱՆ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀԱՐՎԱԶՆԻ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ԽԱՆՏՈՒՄՆԵՐԻ ՀԿԱԿՐ

ՀՀ-ում հարկային ոլորտում իրավախախտումների համար, վարչական պատասխանատվության միջոցներ կիրառվում են ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգրքին համապատասխան: Օրենսգրքը սահմանում է «վարչական իրավախախտում» հասկացությունը, վարչական իրավախախտման գործերի վարույթը, վարչական պատժի ձևերն ու տեսակները:

Վարչական օրենսդրությամբ (ՎիՎ օրենսգրքի 9-րդ հոդվ.) իրավախախտում (զանցանք) է համարվում պետական կամ հասարակական կարգի, սեփականության, քաղաքացիների իրավունքների և ազատությունների, կառավարման սահմանված կարգի դեմ ունեցվող հակաիրավական, մեղավոր (դիտավորյալ կամ անզգույշ) այնպիսի գործողությունը կամ անգործությունը, որի համար օրենսդրությամբ նախատեսված է վարչական պատասխանատվություն: Իրավախախտումների համար վարչական պատասխանատվություն առաջանում է, եթե այդ խախտումներն իրենց բնույթով քրեական պատասխանատվություն չեն առաջացնում գործող օրենսդրությամբ համապատասխան:

Վարչական պատասխանատվության ենթակա չէ այն անձը, որը հակաիրավական գործողություն կամ անգործություն կատարելու ժամանակ գտնվել է անմեղսունակ վիճակում, այսինքն՝ քրոնիկ հոգեկան հիվանդության, հոգեկան գործունեության ժամանակավոր խանգարման, տկարամտության վիճակում և այդ վիճակի հետևանքով չէր կարող իրեն հաշիվ տալ գործողությունների համար կամ դեկավարել այլ գործողությունները:

Վարչական պատասխանատվությունը որպես իրավական պատասխանատվության տեսակ բնութագրվում է հետևյալ հատկանիշներով՝

1. այն պետական հարկադրանքի միջոց է,
2. գործում է իրավախախտման և մեղքի առկայության դեպքում,
3. կիրառման հիմք է հանդիսանում օրենքով արգելված գործողությունը կամ անգործությունը,
4. որպես կանոն, կիրառվում է անկախ իրավախախտման առաջացրած հետևանքներից,

¹⁴ Տես ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգրքի 9-րդ հոդվածը:

5. կիրառվում է իրավասու մարմինների կողմից՝ օրենքով սահմանված որոշակի պատժամիջոցների միջոցով:

Վարչական և քրեական պատասխանատվությունը էապես տարբերվում է հարկային պատասխանատվությունից: Հիմնական տարբերությունը կայանում է նրանում, որ վարչական կամ քրեական պատասխանատվության կարող է ենթարկվել միայն *ֆիզիկական անձը*՝ իր կողմից և իր մեղքով կատարված խախտման համար: ՀՀ օրենսդրության համապատասխան՝ այսօր կազմակերպությունները նույնպես կարող են հարկային իրավախախտումների համար ենթարկվել վարչական պատասխանատվության: Չնայած՝ ներկայումս, ըստ միջազգային կազմակերպությունների կողմից (OECD, GRECO) ՀՀ-ին տրված խորհուրդների, պետք է պատասխանատվություն սահմանել իրավաբանական անձանց նկատմամբ՝ կոռուպցիոն իրավախախտումների և փողերի լվացման համար:

Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրքը չի ամրագրում վարչական պատասխանատվության սահմանումը, սակայն, ելնելով դրան բնորոշ առանձնահատկություններից, կարելի է սահմանել, որ *վարչական պատասխանատվությունը օրենքով սահմանված պետական հարկադրման ձև է, որը կիրառվում է վարչական իրավախախտման դեպքում՝ իրավախախտում թույլ տված անձանց նկատմամբ*:

Վարչական տույժը համարվում է պատասխանատվության միջոց և կիրառվում է՝ նպատակ ունենալով վարչական իրավախախտում կատարած անձին դաստիարակել օրենքի պահանջները կատարելու, համակեցության կանոնները հարգելու ոգով, ինչպես նաև նպատակ է հետապնդում նախազգուշացնել և կանխարգելել նոր իրավախախտումների կատարումը:

Վարչական տույժերի համակարգը ամրագրված է օրենքով: Վարչական իրավախախտումներ կատարելու համար կարող են կիրառվել հետևյալ վարչական տույժերը՝

1/ նախազգուշացում,

2/ տուգանք,

3/ վարչական իրավախախտում կատարելու գործիք կամ անմիջական օբյեկտ հանդիսացող առարկայի հատուցմամբ վերցնում,

4/ վարչական իրավախախտում կատարելու գործիք կամ անմիջական օբյեկտ հանդիսացող առարկայի բռնագրավում,

5/ քաղաքացուն տրված հատուկ իրավունքից (տրանսպորտային

միջոցներ վարելու իրավունքից, որսորդության իրավունքից) զրկում:

Նշված վարչական տույժերի տեսակներից ՀՀ հարկային օրենսդրության խախտման դեպքերում գործնականում կիրառվում է միայն տուգանքը:

Մեղքը վարչական իրավախախտումներում կարող է դրսևորվել դիտավորությամբ կամ անզգուշությամբ: Վարչական իրավախախտումը համարվում է դիտավորությամբ կատարված, եթե այն կատարող անձը գիտակցել է գործողության կամ անգործության հակաիրավական բնույթը, կանխատեսել է դրա վնասակար հետևանքները և ցանկացել է դրանք, կամ գիտակցաբար թույլ է տվել այդ հետևանքների առաջացումը: Անզգուշաբար է համարվում այն իրավախախտումը, որը կատարած անձը կանխատեսել է իր գործողությունների կամ անգործության վնասակար հետևանքների առաջացման հնարավորությունը, բայց թեթևատրոն հույս է ունեցել կանխելու դրանք կամ չի կանխատեսել այդպիսի հետևանքներ առաջանալու հնարավորությունները, թեև պարտավոր էր և կարող էր կանխատեսել դրանք:

Վարչական ներգործության միջոցներ կիրառելու իրավասությամբ օժտված են հարկային տեսչության մարմինները, որոնք համաձայն ՎԻՎ օրենսգրքի 244² հոդվածի՝ քննում են օրենսգրքի 48.1, 158, 165, 169, 169.5, 169.7, 169.9, 169.10, 169.11, 169.12 և 169.13, 169.14, 169.15, 163.17 հոդվածներով նախատեսված վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ գործերը, ինչպես նաև օրենսգրքի 169.1, 170.2, 170.3, 170.4, 170.6, 170.7, 170.8, 170.9, 170.12 և 182.1 հոդվածներով և 198.2 հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերով նախատեսված վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ գործերը՝ հարկային իրավախախտումների մասով:

Հարկային տեսչության մարմինների անունից վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ գործեր քննելու և վարչական տույժ նշանակելու իրավունք ունեն վերադաս հարկային մարմնի վարչությունների պետերը և հարկային մարմնի տեսչությունների պետերը:

Հարկային իրավախախտումների վերաբերյալ նյութերի նախապատրաստման գործընթացին աջակցելու նպատակով ուսումնական ձեռնարկում ի մի են բերված «ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ» օրենսգրքով սահմանված պատասխանատվության տեսակները: Այսպես, «Վարչական իրավախախտումների վե-

րաբերյալ օրենսգրքի 169-րդ հոդվածում սահմանված է.

Հոդված 169. Ապօրինի ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելը¹⁵

Ապօրինի ձեռնարկատիրությամբ զբաղվելը, այսինքն՝ առանց պետական գրանցման ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելը կամ առանց լիցենզիայի պետական լիցենզավորման ենթական տնտեսական գործունեությամբ ապօրինի զբաղվելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգապատիկից մինչև երեսնապատիկի չափով:

Ապօրինի շահումով խաղեր կամ խաղատնային գործունեություն կազմակերպելը, այսինքն՝ առանց համապատասխան լիցենզիայի շահումով խաղերով կամ խաղատնային գործունեությամբ զբաղվելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ այդպիսի գործունեությամբ զբաղվելու լիցենզիա ստանալու համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի հնգապատիկի չափով:

Առանց համապատասխան լիցենզիայի արտարժույթի առուվաճառքի իրականացումը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկի չափով:

Նույն խախտումը, որը վարչական տույժի միջոցներ կիրառելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում կատարվել է կրկին անգամ՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի երկուհարյուրապատիկի չափով:

Հոդված 169-1. Հաշվապահական հաշվառումը (գրանցումը) խախտումով վարելը, երբ դա կարող է առաջացնել (առաջացրել է) հարկի կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարման նվազեցում, կամ հայտարարագիրը /բացառությամբ ֆիզիկական անձանց գույքի և եկամուտների հայտարարագրի/,¹ հաշվարկը սահմանված ժամկետում չներկայացնելը

Հաշվապահական հաշվառումից բացի, օրենսդրությամբ նախատեսված այլ հաշվառում (գրանցում) չվարելը կամ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելը կամ հաշվառումը (գրանցումը) այնպիսի խախտումով վարելը կամ հայտարարագրի

/բացառությամբ ֆիզիկական անձանց գույքի և եկամուտների հայտարարագրի/ կամ հաշվարկի կամ հաշվետվության /այդ թվում՝ հաշվապահական/ կամ հարկման, կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարման հիմք հանդիսացող այլ փաստաթղթի մեջ այնպիսի կեղծ տվյալներ մտցնելը, որոնք կարող են առաջացնել (առաջացրել են) հարկի կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարման նվազեցում՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 15-ապատիկից մինչև 25-ապատիկի չափով:

Հայտարարագիրը /բացառությամբ ֆիզիկական անձանց գույքի և եկամուտների հայտարարագրի/ կամ հաշվարկը կամ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված այլ փաստաթուղթ, բացառությամբ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների, հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի տարածքային մարմիններ կամ օրենքով սահմանված դեպքերում տեղական ինքնակառավարման մարմիններ սահմանված ժամկետում չներկայացնելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-ապատիկից մինչև 20-ապատիկի չափով:

Հոդված 169-9. Հաշվապահական հաշվառումը չվարելը

Հաշվապահական հաշվառում չվարելը (տնտեսական գործառնությունների համընդհանուր և անընդհատ փաստաթղթային հաշվառման միջոցով կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների վիճակի ու շարժի վերաբերյալ, դրամական արտահայտությամբ, տեղեկատվության հավաքման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ չունենալը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկի չափով:

Նույն խախտման կատարումն այն անձի կողմից, որը նշված խախտման համար վարչական տույժի է ենթարկվել մեկ տարվա ընթացքում՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 250-ապատիկի չափով:

Հոդված 169-11. Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը և այլ տեղեկությունները չպահպանելը

Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը, ինչպես նաև համակարգչային (էլեկտրոնային) կրիչների վրա գտնվող տեղեկատվությունը՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը, գրանցամատ-

¹⁵ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածում ասվում է, որ՝ «Ձեռնարկատիրական գործունեություն է համարվում շահույթ (եկամուտ) ստանալու նպատակով պայքերաբար իրականացվող տնտեսական գործունեությունը: Տնտեսական գործունեություն է համարվում ցանկացած գործունեություն, որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց»:

յանները, ֆինանսական հաշվետվությունները, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը վերաբերող փաստաթղթերը, հաշվապահական հաշվառման մեքենայական մշակման ծրագրերն օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում չպահպանելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկի չափով:

Յոդված 169-12. Պետական մարմիններ ֆինանսական հաշվետվությունները չներկայացնելը կամ դրանք չիրապարակելը

Օրենքով սահմանված դեպքերում և ժամկետներում ֆինանսական հաշվետվությունները պետական մարմիններ չներկայացնելը կամ դրանք օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում չիրապարակելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկի չափով:

Տուգանք նշանակման օրվանից հետո՝ 30 օրվա ընթացքում, ֆինանսական հաշվետվությունները պետական մարմիններ չներկայացնելը կամ դրանք օրենքով սահմանված կարգով չիրապարակելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 500-ապատիկի չափով:

Յոդված 169-13. Հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունները չորակավորված հաշվապահի կողմից ստորագրելը կամ անստորագիր ներկայացնելը

Հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններն ստորագրելը հաշվապահի կողմից, որը որակավորված չէ հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական մարմնի սահմանված կարգով, կամ անստորագիր ներկայացնելը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկի չափով:

Նույն խախտման կատարումն այն անձի կողմից, որը նշված խախտման համար վարչական տույժի է ենթարկվել անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնելիս՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 250-ապատիկի չափով:

Յոդված 170-3. Հարկերը ժամանակին չվճարելը

Հարկերը սահմանված ժամկետում չվճարելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-ապատիկից մինչև 20-ապատիկը:

Յոդված 170-4. Հարկային տեսչության մարմիններում սահմանված ժամկետում հաշվառման չկանգնելը

Հարկային տեսչության մարմիններում սահմանված ժամկետում հաշվառման չկանգնելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-ապատիկից մինչև 20-ապատիկի չափով:

Յոդված 170-6. Հարկային տեսչության մարմիններ տեղեկություններ սահմանված ժամկետում չհաղորդելը կամ սխալ տեղեկություններ հաղորդելը

Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված դեպքերում իրավաբանական անձի կամ իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկության պաշտոնատար անձի կամ անհատ ձեռներեցի կողմից հարկ վճարողի հետ կատարված գործառնությունների, ինչպես նաև իրենց կողմից և իրենց հաշվին ֆիզիկական անձին վճարված եկամուտների և պահված հարկերի մասին տվյալները, հարկման նպատակով օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված անհրաժեշտ այլ տվյալներ հարկային տեսչության մարմիններ սահմանված ժամկետում չհաղորդելը կամ սխալ տվյալներ հաղորդելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-ապատիկից մինչև 15-ապատիկի չափով:

Նույն արարքը, որը նպաստել է հարկ վճարողի կողմից հարկվող օբյեկտը (հարկը) թաքցնելուն՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 15-ապատիկից մինչև 20-ապատիկի չափով:

Յոդված 170-7. ԱԴ-ներ օտարելը կամ ապօրինի ձեռք բերված ԱԴ-ներով ապրանքներ դրոշմավորելը

Սահմանված կարգով ձեռք բերված կամ օգտագործված ԱԴ-ներն օտարելը, եթե դրանց քանակը չի գերազանցում 50 հատը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ օտարված յուրաքանչյուր ԱԴ-ի համար՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի չափով:

Նույն արարքը, եթե օտարված ԱԴ-ների քանակը կազմում է 50-1000 հատ՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ օտարված յուրաքանչյուր ԱԴ-ի համար՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 5-ապատիկի չափով:

Ապօրինի ձեռք բերված ԱԴ-ներով ապրանքներ դրոշմավորելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշ-

ված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով չի գերազանցում 200,0 հազ. դրամը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 100-ապատիկից մինչև 300-ապատիկի չափով:

Հոդված 170-8. ԱԴ-ներով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը

ԱԴ-ներով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով չի գերազանցում 200,0 հազ. դրամը՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 100-ապատիկից մինչև 300-ապատիկի չափով:

Հոդված 170-12. ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված՝ իրացման համար թույլատրելի ժամկետից հետո որոշակի թվագրումով դրոշմանիշներով դրոշմավորված ապրանքների իրացումը

ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված՝ որոշակի թվագրումով դրոշմանիշներով դրոշմավորված ապրանքների իրացման թույլատրելի ժամկետից հետո այդպիսի ապրանքներ իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով չի գերազանցում 100,0 հազ. դրամը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 100-ապատիկից մինչև 300-ապատիկի չափով:

Նույն արարքը, որը կրկնվում է վարչական տուգանք նշանակելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, կամ եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով գերազանցում է 100,0 հազ. դրամը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 300-ապատիկից մինչև 500-ապատիկի չափով:

Հոդված 182-1. Հարկային տեսչության մարմինների աշխատանքին խոչընդոտելը

Հարկային տեսչության մարմինների պաշտոնատար անձի՝ իր պարտականությունները կատարելու ընթացքում օրինական պահանջները չկատարելը կամ կապարակնելով կամ այլ կերպ կնքված տարածքների կամ գույքի պահպանությունը չապահովելը կամ հար-

կային տեսչության մարմինների աշխատանքին այլ կերպ խոչընդոտելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ քաղաքացիների նկատմամբ՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկի չափով, իսկ պաշտոնատար անձանց նկատմամբ՝ 100-ապատիկի չափով:

Հոդված 170-9. Ակցիզային դրոշմանիշներով դրոշմավորման կանոնները խախտելը

Ակցիզային դրոշմանիշների մեկից ավելի անգամ օգտագործման հնարավորությունը չբացառող ձևով կամ դրոշմավորման ենթակա ապրանքները ոչ այդ արտադրատեսակի դրոշմավորման համար տրամադրված Ակցիզային դրոշմանիշներով դրոշմավորված, ինչպես նաև որոշակի տարողության համար տրամադրված դրոշմանիշներով այլ տարողություն ունեցող տարաներով (տուփերով) տարայավորված՝ դրոշմավորված ապրանքներն իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով չի գերազանցում երկու հարյուր հազար դրամը՝ դրամ՝

առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկից մինչև հարյուրապատիկի չափով:

Ուշագրավ է այն հանգամանքը, որ նշված օրենսդրությամբ հարկային իրավախախտման հասկացությունը չի սահմանվում, այնուամենայնիվ վերը հիշատակված հոդվածներով նախատեսված վարչական իրավախախտումները բխում են հարկ վճարողների՝ կոնկրետ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված պարտականություններից և իրենց բնույթով ընդդատյա են միայն հարկային մարմիններին:

Վարչական տույժը կարող է նշանակվել իրավախախտումը կատարելու օրվանից ոչ ուշ, քան երկու ամսվա ընթացքում, իսկ շարունակվող և տևական իրավախախտման դեպքում՝ այն բացահայտելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում (ՎԻՎ, հոդված 37), վարչական տույժ նշանակելու մասին որոշումը կատարման ենթակա չէ, եթե այն ի կատար չի ածվել կայացման օրվանից երեք ամսվա ընթացքում (ՎԻՎ, հոդված 302), վարչական իրավախախտման վերաբերյալ գործի վարույթը չի կարող սկսվել, իսկ սկսվածը ենթակա է կարճման վարչական պատասխանատվություն սահմանող ակտի վերացման դեպքում (ՎԻՎ, հոդված 274):

ՎԻՎ-ի 21-րդ հոդվածի համաձայն, եթե կատարված վարչական իրավախախտումը նվազ նշանակություն ունի, գործը վճռելու համար լի-

առավելագույնը 3 տարի ժամկետով կամ ազատազրկմամբ՝ առավելագույնը 2 տարի ժամկետով:

3. Նույն արարքը, որը՝

1) զուգորդվել է անձանց կամ կազմակերպություններին կամ պետությանն առանձնապես խոշոր չափի վնաս պատճառելով,

2) կատարվել է կազմակերպված խմբի կողմից՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 800-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով, կամ որոշակի պաշտոններ զբաղեցնելու կամ որոշակի գործողությամբ զբաղվելու իրավունքից զրկելով՝ առավելագույնը 5 տարի ժամկետով և կամ առանց դրա, կամ ազատազրկմամբ՝ առավելագույնը 3 տարի ժամկետով:

4. Սույն հոդվածում զգալի չափի վնաս համարվում է հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 500-ապատիկից մինչև 1000-ապատիկի չափով գումարը, խոշոր չափի վնաս՝ հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 1000-ապատիկից մինչև 2000-ապատիկի չափով գումարը, իսկ առանձնապես խոշոր չափ՝ հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 2000-ապատիկը գերազանցող գումարը:

Նշենք, որ ՀՀ քր. դատ. օր.-ով /190 հոդված/ ենթակայության հարցը չի լուծվել: Սակայն, հարկային մարմնի քննչական վարչությունը քննում է նման գործեր:

Հոդված 189. Կեղծ ձեռնարկատիրությունը

1. Կեղծ ձեռնարկատիրությունը՝ առանց ձեռնարկատիրական կամ բանկային գործունեություն իրականացնելու մտադրության առևտրային կազմակերպություն ստեղծելը, որի նպատակը վարկեր ստանալը, հարկերից խուսափելը, գերավճարներ առաջացնելը, նյութական այլ օգուտներ քաղելը կամ արգելված այնպիսի գործունեություն թաքցնելն է, որը խոշոր վնաս է պատճառել քաղաքացիներին, կազմակերպություններին կամ պետությանը՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 300-ապատիկից 500-ապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ առավելագույնը 4 տարի ժամկետով:

2. Առանց ապրանքների մատակարարման կամ առանց ծառայությունների մատուցման կեղծ փաստաթղթեր տրամադրելը, ծախսերի կամ եկամուտների վերաբերյալ կեղծ փաստաթղթեր կազմելը և ներկայացնելը, որը խոշոր վնաս է պատճառել՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 400-ապա-

տիկից 500-ապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ մինչև 3 տարի ժամկետով:

3. Սույն հոդվածի երկրորդ մասով նախատեսված արարքը, որի հետևանքով առանձնապես խոշոր վնաս է պատճառվել՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 500-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ 2-5 տարի ժամկետով:

4. Սույն հոդվածի առաջին մասում խոշոր վնաս է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 200-ապատիկը գերազանցող գումարը (արժեքը):

Սույն հոդվածի երկրորդ մասում խոշոր վնաս է համարվում հանցագործության պահին սահմանված աշխատավարձի 500-ապատիկը գերազանցող գումարը (արժեքը):

Սույն հոդվածի երրորդ մասում առանձնապես խոշոր վնաս է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 1000-ապատիկը գերազանցող գումարը (արժեքը):

5. Սույն օրենսգրքի 189-րդ, 193-րդ, 194-րդ, 205-րդ և 206-րդ հոդվածներով նախատեսված արարքներն առաջին անգամ կատարած անձն ազատվում է քրեական պատասխանատվությունից, եթե նա հատուցում է հանցագործությամբ պատճառված վնասը և հաշվարկված տույժերն ու տուգանքները:

Հոդված 205. Գանձվող հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր այլ վճարումները վճարելուց խուսափելը

1. Հարկերը, տուրքերը կամ այլ վճարումները վճարելուց չարամտորեն խուսափելը օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվություններ, հաշվարկներ կամ հարկման հիմք հանդիսացող պարտադիր այլ փաստաթղթեր չներկայացնելու կամ նշված փաստաթղթերի մեջ ակնհայտ խեղաթյուրված տվյալներ մտցնելու միջոցով, որը կատարվել է խոշոր չափերով՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից հազարապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ մինչև երկու տարի ժամկետով, որոշակի պաշտոններ զբաղեցնելու կամ որոշակի գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքից զրկելով՝ առավելագույնը հինգ տարի ժամկետով, կամ առանց դրա:

2. Սույն արարքը, որը կատարվել է առանձնապես խոշոր չափերով՝ պատժվում է ազատազրկմամբ՝ երեքից վեց տարի ժամկետով՝ գույքի բռնագրավմամբ, կամ առանց դրա:

3. Սույն հոդվածում խոշոր չափ է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի երկուհազարապատիկից տասնհինգհազարապատիկը չգերազանցող գումարը, իսկ առանձնապես խոշոր չափ է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգհազարապատիկը գերազանցող գումարը:

Հոդված 206. Քաղաքացու կողմից հարկ վճարելուց խուսափելը

1. Քաղաքացու կողմից իր գույքի, եկամուտների մասին հայտարարագիր չարամտորեն չներկայացնելը, երբ հայտարարագիր տալը պարտադիր է, ինչպես նաև հայտարարագրի մեջ եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ ակնհայտ խեղաթյուրված տվյալներ մտցնելը, որը հանգեցրել է խոշոր չափերի հարկի չվճարման՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 100-ապատիկից 500-ապատիկի չափով կամ կալանքով՝ առավելագույնը 2 ամիս ժամկետով:

2. Սույն հոդվածում խոշոր չափ է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 200-ապատիկը գերազանցող գումարը (արժեքը):

Հոդված 208. ԱԴ-ներ կեղծելը կամ իրացնելը

1. ԱԴ-ները կեղծելը կամ կեղծ ԱԴ-ներ իրացնելը՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 300-ապատիկից 500-ապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ 1-3 տարի ժամկետով:

2. Նույն արարքը, որը կատարվել է խոշոր չափերով՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 500-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով, կամ ազատազրկմամբ՝ 2-5 տարի ժամկետով:

3. Սույն հոդվածում խոշոր չափ է համարվում 500 հատից ավելի ԱԴ-ներ կեղծելը կամ իրացնելը:

Հոդված 209. ԱԴ-ներ օտարելը կամ ապօրինի ձեռք բերված ԱԴ-ներով ապրանքներ դրոշմավորելը

1. Սահմանված կարգով ձեռք բերված կամ օգտագործված ԱԴ-ներն օտարելը, եթե դրանց քանակը 500-ից մինչև 1000 հատ է՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 600-ապատիկից 800-ապատիկի չափով:

2. Նույն արարքը, եթե օտարված ԱԴ-ների քանակը 1000 հատից

ավելի է՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 800-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով:

3. Ապօրինի ձեռք բերված ԱԴ-ներով ապրանքներ դրոշմավորելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դրոշմված) գներով կազմում է 200 հազ. դրամից 500 հազ. դրամ՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 600-ապատիկից մինչև 800-ապատիկի չափով:

4. Նույն արարքը, եթե ապօրինի ձեռք բերված ԱԴ-ներով դրոշմավորված ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դրոշմված) գներով կազմում է 500 հազար դրամ և ավելի՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 800-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով:

Հոդված 210. ԱԴ-ներով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված կամ չվերադրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը

1. ԱԴ-ներով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված կամ չվերադրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դրոշմված) գներով կազմում է 200 հազ. դրամից 500 հազար դրամ՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 600-ապատիկից 800-ապատիկի չափով:

2. Նույն արարքը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դրոշմված) գներով կազմում է 500 հազ. դրամ և ավելի՝

պատժվում է տուգանքով՝ նվազագույն աշխատավարձի 800-ապատիկից 1000-ապատիկի չափով:

Քրեաիրավական ներգործության միջոցները կիրառվում են այն քաղաքացիների նկատմամբ, որոնք հանցագործության կատարման պահին եղել են չափափառ և մեղսունակ¹⁷, այսինքն լրացած է եղել նրանց

¹⁷ Իրավախախտման սուբյեկտներին ներկայացվող պահանջները ամհասկանալիորեն բացակայում են հարկային օրենսդրությունից, հատկապես՝ տարիքը և սուբյեկտիվ կողմի լուսաբանումները (մեղսունակության և անմեղսունակության չափանիշը):

տասնվեց տարին և առողջական վիճակը թույլ է տվել հաշիվ տալ իրենց գործողություններին: Պատժի ենթակա չէ այն անձը, որը հանցագործությունը կատարել է մեղսունակության վիճակում, սակայն մինչև դատարանի կողմից դատավճիռ կայացնելը հիվանդացել է հոգեկան հիվանդությամբ, ինչը զրկել է նրան իր գործողությունների համար իրեն հաշիվ տալու կամ այդ գործողությունները ղեկավարելու հնարավորությունից:

Պետք է նկատել, որ նույն արարքի համար միաժամանակ և վարչական, և քրեական պատասխանատվության ձևեր սահմանված չլինելու դեպքում կիրառվում են միայն քրեական պատասխանատվության նորմերը (ՎԻՎ, հոդված 9):

ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ հարկային մարմինները հանդիսանում են հետաքննության մարմիններ՝ հարկային իրավախախտումների գործերով: Պետք է նկատել, որ քրեական օրենսդրությունը չի սահմանում հարկային հանցագործության հասկացությունը, սակայն հիշատակված հոդվածում օգտագործված է «հարկային հանցագործություն» տերմինը: Որքան էլ տարօրինակ է, միակ իրավական ակտը, որը պարունակվում է հարկային հանցագործությունների սահմանումը, դա ՀՀ վիճակագրության պետական խորհրդի 2002 թվականի օգոստոսի 12-ի N 166-Ն որոշումն է, որով հաստատված հրահանգի 3-րդ կետի համաձայն՝ *հարկային հանցագործություններ են համարվում տնտեսական բնույթի հանցագործությունները, որոնք որակվում են ՀՀ քրեական օրենսգրքի վերը հիշատակված հոդվածներով*: ՀՊԾ-ն ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքի 57-րդ հոդվածում նախատեսված գործողություններն իրականացնում է որպես հետաքննության մարմին: Օրենքով նախատեսված այլ լիազորություններ իրականացնում է միայն մշված հոդվածների մասով:

Ինչպես վկայում են հարկային իրավախախտումների կապակցությամբ հարուցված քրեական գործերը և վերջիններիս դատաքննության արդյունքները, հիշատակված իրավախախտումներով դատավճիռներ են արձակվել ՀՀ քր. օր.-ի տարբեր հոդվածներով, որոնց մասին են վկայում հանրապետությունում հարկային մարմնի քննչական վարչության կողմից 2008թ. տասը ամիսների ընթացքում դատարան ուղարկած 57 քր. գործ:

Այսպես, հարուցված քրեական գործերի վերլուծությունից պարզ երևում է, որ՝

1. 188 հոդ. 1 մաս	6 գործ	15-ապօրինի՝ ձ.-26%
2. 188 հոդ. 2 մաս	5 գործ	
3. 188 հոդ. 3 մաս	4 գործ	
4. 188 ¹ հոդ. 4 մաս	1 գործ	4-կեղծ՝ ձ.-7%
5. 189 հոդ. 1 մաս		
և 205 հոդ. 2 մաս	1 գործ	
6. 189 հոդ. 3 մաս	2 գործ	35-հարկ. վճ. խ.-61%
7. 189 հոդ. 3 մաս և 325 հոդ. 3 մաս	1 գործ	
8. 205 հոդ. 1 մաս	15 գործ	
9. 205 հոդ. 1 մաս 314 հոդ. 1 մաս		35-հարկ. վճ. խ.-61%
325 հոդ. 2 մաս	1 գործ	
10. 205 հոդ. 2 մաս	17 գործ	
11. 38-205 հոդ. 2 մաս	1 գործ	35-հարկ. վճ. խ.-61%
12. 207 հոդ. 1 մաս		
208 հոդ. 1 մաս	1 գործ	
13. 207 հոդ. 1 մաս	1 գործ	35-հարկ. վճ. խ.-61%
14. 325 հոդ. 3 մաս	1 գործ	

2008թ. առաջին կիսամյակի ընթացքում ՀՊԾ քննչական վարչության վարույթում ավարտված քրեական գործերով պետությանը պատճառված վնասը կազմել է 1,9 մլրդ. դրամ, որից 370 մլն դրամ վերականգնվել է նախաքննության ընթացքում:

§5. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎԱՆԱԽԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԱՆՈՒՂՂԱԿԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

Հարկային իրավունքը՝ որպես ձևավորվող իրավունքի ենթաճյուղ, որի կարգավորման առարկան, ինչպես նաև կարգավորման մեթոդը գործող ֆինանսական իրավունքից կատարված փոխառություններ են, դեռևս հարկային իրավախախտումների և պատասխանատվության իրավական ինստիտուտների մշակման ոլորտներում գիտականորեն հիմնավորված ելակետային դրույթներից և սկզբունքներից զուրկ է:

Հանրապետության հարկային օրենսդրությունը օր-օրի, արագացված քայլերով, ի շնորհիվ արտասահմանյան երկրների հարկա-

յին օրենսդրություններից կատարված փոխառությունների, որոնց նախագծերը առանց ժամանակ կորցնելու Ազգային ժողովում սանկցիավորվում են որպես հարկման այս կամ այն օբյեկտը կարգավորող օրենք, կարծես ամբողջանում է: Սակայն նման հախտումն մոտեցումը խորը հակասություն և խզում է ստեղծում նրա՝ որպես իրավունքի ճյուղի և գիտության ձևավորման փոխհարաբերություններում:

Հարկային իրավունքը հանրապետությունում՝ որպես իրավունքի ճյուղ և գիտություն, դեռևս սաղմնավորման գործընթացում է, որի մի շարք իրավական ինստիտուտները, այդ թվում հարկային պատասխանատվության և վարույթին վերաբերող, չնայած օրենսդրության ոլորտում ամրագրված են և գործնական լայն կիրառում ունեն, այնուամենայնիվ, որպես հարկային իրավական ինստիտուտ իրավական կարգավորման իմաստով գիտական լուսաբանումների չեն արժանացել, ինչը լուրջ դժվարություններ է առաջացնում օրենքով սահմանված հարկային օրենսդրության խախտումների համար իրավունքի տարբեր ճյուղերի կողմից սահմանված պատասխանատվության տեսակները կիրառելիս:

Հարկային պարտականությունը, կարծում են, ունի ճյուղային առանձնահատկություն, որի առանցքը համապետական դրամական ֆոնդի սահմանված ժամկետներում համալրումն է, և որը ըստ էության ուղղված է հարկային ծառայության հիմնական գործառնության՝ դրամական միջոցների նպատակաուղղված գանձմանը և կենտրոնացմանը:

Հասարակական և պետական անվտանգության ապահովման կարևորությունը թելադրանքով է, որ հարկային պարտավորության սահմանման և կիրառման կարգը ամրագրված է իրավունքի մի շարք ճյուղերում:

Հարկային պարտականության կիրառման առանձնահատկությունը պայմանավորված է հարկային իրավախախտման կազմի համար ներհատուկ իրավախախտման անհատական-կոնկրետ օբյեկտի առանձնահատկություններով և ըստ խախտման հետևանքների այն էական վնասներով, որ տնտեսավարող սուբյեկտների հակաիրավական գործողությունների կամ անգործության պատճառով հասցվում է անհատին, հասարակությանը և պետությանը:

Հարկային իրավախախտումների օբյեկտի բացառիկ կարևորությունը նկատի ունենալով, հարկային իրավախախտումների համար սահմանված պատասխանատվության տեսակների շարքում (հար-

կային, վարչական, քրեական) անհրաժեշտ է առանձնացնել *անուղղակի կամ այլ պատասխանատվությունը*, որը հարկային պարտավորությունները կատարելու պահին կարող է խախտվել հարկի մասին այս կամ այն օրենքի պահանջները չկատարելով:

Իրավապահ մարմինների հարկային պարտականության կիրառման գործընթացները հեշտացնելու և կազմակերպելու նպատակով որպես ուղեցույց գործող հարկային օրենսդրությունից համակարգված բերենք այն իրավախախտումները, որոնք, իբրև իրավախախտման օբյեկտ, կարող են ուղղված լինել՝

1. տեղեկատվության տրամադրմանը,
2. հարկային հաշիվների սխալ կազմմանը,
3. ավել ցույց տրված վնասին,
4. մեկից ավելի ճշգրտումներին,
5. հսկիչ դրամարկղային մեքենաների շահագործմանը
6. ակցիզային դրոշմանիշների գործածությանը և այլն:

Իրավաբանական գրականության մեջ չնայած հարկային անուղղակի կամ այլ պատասխանատվության մասին քիչ է ակնարկվում, այնուամենայնիվ իրավապահ մարմինների գործնական աշխատանքում, հատկապես հարկային իրավախախտումների բնույթը որակելիս, այն կարող է ունենալ էական նշանակություն:

Հարկային իրավախախտումները որակելու և պատասխանատվության կիրառման գործընթացում՝ նյութերի նախապատրաստման մեջ կողմնորոշելու իմաստով, իրավակիրառ մարմիններին գործնականում շատ կօգնեն հարկային օրենսդրությունից համակարգման ճանապարհով դուրս բերված այն իրավախախտումները, որոնք իրենց իմաստով ունեն այլ բնույթ և դուրս չեն պատասխանատվության շրջանակներից:

Այսպես, հարկային իրավախախտման համար պատասխանատվության կիրառման հիմք կարող են հանդիսանալ՝ *տեղեկատվությունների տրամադրման սահմանված կարգի* խախտումները, որոնք կարող են ամրագրված լինել կոնկրետ հարկի մասին որևէ օրենքում: Օրինակ, *եկամտահարկի մասին օրենքում* 2003թ. դեկտեմբերի 25-ին կատարված փոփոխություններում և լրացումներում արձանագրված է, որ նույն ամսում մեկից ավելի հարկային գործակալներից ստացվող եկամուտներից անձնական նվազեցման գումարը ֆիզիկական անձի պահանջով հանվելու դեպքում հարկատուից գանձվում է հարկվող եկամուտը պակասացնելու հետևանքով բյուջե

չնուծված (պակաս մուծված) հարկի գումարը և տուգանք՝ այդ գումարի 20%-ի չափով, ինչպես նաև տույժ՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով նախատեսված չափերով (*«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 30.12.1997թ., հոդված 38, կետ 4*):

Կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը պարտավոր են եռամսյակը մեկ՝ հաջորդ եռամսյակի երկրորդ ամսվա 1-ից ոչ ուշ, իրենց գտնվելու (հաշվառման) վայրի հարկային մարմիններին ՀՀ հարկային տեսչության *սահմանված ձևով գրավոր տեղեկություններ ներկայացնել* անցած եռամսյակում ֆիզիկական անձանց վճարված եկամուտի գումարների, բնակության (հաշվառման) վայրի հասցեների և այդ եկամուտներից պահված և բյուջե փոխանցված եկամտահարկի գումարների մասին: Այդ պահանջները խախտելու համար կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը վճարում են տուգանք՝ հարկային մարմիններ չներկայացրած յուրաքանչյուր տեղեկության համար 25000 դրամի (*մինչև 31.12.2003թ.՝ 5000 դրամ*) չափով (*«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 30.12.1997թ., հոդված 37, կետ 3 և հոդված 38, կետ 4՝ «Եկամտահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (29.12.2000թ.) և «Եկամտահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (25.12.2003թ.)*): Նշված տուգանքը կիրառվում է միայն 2001թ. հունվարի 1-ից հետո փաստացի վճարված եկամուտների վերաբերյալ չներկայացված տեղեկությունների գծով (*ՀՀ ՊԵՆ 16.04.2001թ. N 02/456 հրամանով հաստատված «Եկամտահարկի հաշվարկման և բյուջե վճարման կարգի մասին» հրահանգ, կետեր 29 և 58*)¹⁸:

2002թ. դեկտեմբերից հարկային այլ պատասխանատվություն է սահմանված ԱԱՀ մասին օրենքում կատարված փոփոխություններով, որտեղ ասված է, որ, օրենքին համապատասխան հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ներառման ենթակա՝ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի այն գումարները, *որոնք չեն ներկայացված տեղեկություններում կամ որոնց վերաբերյալ տեղեկություններ*

¹⁸ Տես «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի փոփոխությունները և լրացումները, 25.12.2003թ.

չեն ներկայացվել, ենթակա չեն հաշվանցման այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում, սակայն կարող են հաշվանցվել այդ տեղեկությունները ներկայացնելու հաշվետու ժամանակաշրջանում, եթե այդ տեղեկությունները չեն վերաբերում հարկային մարմինների կողմից ստուգվող կամ արդեն իսկ ստուգված ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներին¹⁹:

Հարկային անուղղակի պատասխանատվություն է սահմանված նաև հաստատագրված վճարի իրավական կարգավորումները սահմանող նորմատիվ ակտերով:

Այսպես, կազմակերպչի կողմից առևտրի իրականացման վայրում առևտրական գործունեություն իրականացնողների վերաբերյալ *տեղեկություններ չներկայացնելու* դեպքում կազմակերպչը վճարում է տուգանք՝ 500 հազ. դրամի չափով²⁰:

Կամ՝ *ավտոտրանսպորտային միջոցների գազալցման (գազալիցքավորման) գործունեություն իրականացնող վճարողները* հարկային տեսչության մարմիններ են ներկայացնում ՀՀ կառավարության սահմանած տեղեկություններ՝ ամսվա ընթացքում իրենց կողմից իրացված գազի ֆիզիկական ծավալների վերաբերյալ: Վճարողի կողմից օրենքով նախատեսված՝ ամսվա ընթացքում իրացված գազի ֆիզիկական ծավալների վերաբերյալ տեղեկություններ չներկայացնելու կամ ներկայացվող տեղեկություններում իրացման ծավալները թերիայտարարագրելու դեպքում վճարողը վճարում է տուգանք՝ 500 հազ. դրամի չափով²¹:

Հարկային իրավախախտումների օբյեկտի կարևորությունը նկատի ունենալով օրենսդիրը անուղղակի պատասխանատվություն է սահմանում *հարկային հաշիվների սխալ կազմման դեպքում*:

Այսպես, 2002թ. դեկտեմբեր ամսից սահմանված է առոչինջ և ան-

¹⁹ Տես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, 25.12.2003թ.:

²⁰ Տես «Հաստատագրված վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, 25.12.2003թ.:

²¹ Տես «Հաստատագրված վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, 25.12.2003թ.:

վաճակաճանաչվող գործարքների, ԱԱՀ-ից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, հաստատագրված վճարով հարկվող կամ պարզեցված հարկվող գործունեությանը վերաբերվող *գործարքների գծով դուրս գրված հարկային հաշիվներում*, առանց ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դուրս գրված հարկային հաշիվներում, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով հարկային մարմնի հրապարակված ցանկերում ընդգրկված անձանց կողմից դուրս գրված՝ հարկերի հաշվարկման կամ հաշվանցումների համար հիմք չհանդիսացող հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները *ենթակա չեն հաշվանցման*: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված՝ ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: Ընդ որում, հաստատագրված վճարով հարկվող կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեությանը վերաբերող հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը: Առանց ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դուրս գրված, ինչպես նաև ԱԱՀ-ից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող, օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առեղծված և անվավեր ճանաչվող գործարքների մասով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման այն հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով, որում իրականացվել են այդ գործարքները (կատարվել է հաշվանցում): Հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների սահմանված կարգով չձևակերպելը (չպակասացնելը) դիտվում է որպես օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում (պակասեցում)²²:

Ավել ցույց տրված վնասը նույնպես հիմք է հանդիսանում հարկային մարմինների կողմից անուղղակի պատասխանատվության կիրառման համար: Այսպիսի պատասխանատվություն է սահմանված

²² Տես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, 26.12.2002թ.:

հատկապես շահութահարկի մասին գործող օրենքում: Օրինակ, հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում օրենքով սահմանված կարգով *հաշվարկված վնասն ավելի ցույց տալու* դեպքում հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ ավել ցույց տրված վնասի 20%-ի չափով: Նշված տուգանքը չի կիրառվում այն հարկատուների նկատմամբ, որոնք մինչև հարկային մարմինների ստուգումներն ինքնուրույն հայտնաբերել են իրենց կողմից նախորդ տարիների վնասի ավել հաշվարկում, հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարել են համապատասխան գրանցումներ և այդ մասին գրավոր տեղյակ են պահել իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմնին («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 27.11.1997թ., հոդված 69, «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ 27.12.2001թ. խմբագրությամբ): Տուգանքը կիրառվում է 2002թ. հունվարի 1-ից հետո՝ հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով ավելի ցույց տրված վնասի նկատմամբ («Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, 27.12.2001թ.// ՀՀ ՀՏ 17.07.1998թ. N 01/36 հրամով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգ, կետ 10.4՝ ՀՀ ՊԵՆ 18.02.2002թ. «Հայաստանի Հանրապետության հարկային տեսչության 1998թ. հուլիսի 17-ի N 01/36 հրամանում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» N 02/244 հրաման):

Ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ կիրառվում են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածով սահմանված՝ հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում (ոչ ռեզիդենտի տարեկան եկամուտների մասին հայտարարագրում) օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում՝ ավելի ցույց տրված վնասի 20%-ի չափով տուգանքի կիրառման դրույթը (ՀՀ ՀՏ 04.03.1999թ. N 01/13 հրամանով հաստատված «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգ, կետ 12.3, ՀՀ ՊԵՆ 14.03.2002թ. «Հայաստանի Հանրապետության հարկային տեսչության 1999թ. մարտի 4-ի N 01/13 հրամանում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» N 02/354 հրաման): 2004թ. հունվարի 1-ից այս տուգանքը ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ չի կիրառվում («Շահութահարկի մասին»

Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (25.12.2003թ.):

Կամ, գործող հարկային օրենսդրությամբ նմանատիպ պատասխանատվություն է սահմանվում եկամտահարկի գծով հաշվարկված վնասն ավելի ցույց տալու դեպքում: Օրենքում ասված է, որ հարկային մարմին ներկայացված տարեկան եկամուտների մասին հայտարարագրում օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավելի ցույց տալու դեպքում անհատ ձեռնարկատիրոջից գանձվում է տուգանք՝ ավելի ցույց տրված վնասի 20%-ի չափով («Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 30.12.1997թ., հոդված 38, կետ 5 «Եկամտահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, (27.12.2001թ.): Տուգանքը կիրառվում է 01.01.2002թ.-ից հետո՝ հարկային մարմին ներկայացված տարեկան եկամուտների մասին հայտարարագրով ավելի ցույց տրված վնասի նկատմամբ («Եկամտահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, 27.12.2001թ. // ՀՀ ՊԵՆ 16.04.2001թ. N 02/456 հրամանով հաստատված «Եկամտահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգ, կետ 62//ՀՀ ՊԵՆ 30.01.2002թ. «Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների նախարարության 2001թ. ապրիլի 16-ի N 02/456 հրամանում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» N 02/141 հրաման):

Անուղղակի հարկային պատասխանատվության կիրառման հիմք կարող են հանդիսանալ հաշվարկի մեկից ավելի ճշգրտումը, հսկիչ-դրամարկդային մեքենաների շահագործումը, ինչպես նաև ակցիզային դրոշմանիշների ապօրինի գործառույթները: Այսպես, օրենքով սահմանված կարգով յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ակցիզային հարկի ճշգրտված մեկից ավելի յուրաքանչյուր հաշվարկի ներկայացման դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ 200 հազ. դրամի չափով («Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, 27.07.2000թ., հոդված 10, կետ 3):

Օրենքը սահմանում է որոշ բացառություններ: Այսպես, հաստատագրված վճարներով հարկվող գործունեություն իրականացնող հարկ վճարողների նկատմամբ ՀՊՄ-ների շահագործման կանոնների խախտմամբ դրամական հաշվարկների իրականացման համար նախատեսված տուգանքները չեն կիրառվում («Հարկերի մասին»

Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք (27.12.2001թ.): ՀՊՄ-ները կարող են մարմիններում գրանցվում են 3 օրվա ընթացքում, որ հարկային մարմիններում գրանցվում են 3 օրվա ընթացքում, որ հարկ վճարողի ներկայացրած՝ ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված համապատասխան փաստաթղթերի առկայության դեպքում: ՀՊՄ-ների կիրառման պարտադիր լինելը և դրանց շահագործման կանոնները սահմանվում են ՀՀ օրենսդրությամբ («Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ 25.12.2003թ.):

Գործող հարկային օրենսդրությունը պարտադիր է համարում նաև ակցիզային դրոշմանիշներով ապրանքների դրոշմելը:

Այսպես, ՀՀ օրենսդրությամբ նախատեսված դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված, ինչպես նաև ապօրինի ձեռք բերված դրոշմանիշներով դրոշմավորված ապրանքների և ապօրինի գործունեության ընթացքում ՀՀ կառավարության սահմանված ցանկում ընդգրկված ապրանքների իրացման դեպքում այդ ապրանքները ենթակա են ոչնչացման (դրանց այդ ապրանքային տեսքով չորջանաթակա են ոչնչացման) հարկային մարմինների կողմից՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, 12.05.1997թ. հոդված 28՝ «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ 27.12.2001թ.):

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԱԿՏԵՐԻ ՑԱՆԿ

Գրականություն

1. **Дидро Д.** Соч. т. VII, М., 1939
2. **Руссо Ж. Ж.** Об общественном договоре, М., 1938
3. **Спенсер,** Обоснование социологии, т. I, II, СПб, 1908
4. **Гумилович Л.** Общее учение о государстве, СПб, 1910
5. **Петражицкий Л.** Теория права и государства в связи с теорией нравственности, т. I, СПб, 1907
6. **Маркс К., Энгельс Ф.** Соч. т. 21; **Ленин В. И.** Подл. соб. соч. т. 33 и т. 39
7. Проблемы общей теории права и государства (уч. для вузов), изд. "Норма", М., 2001
8. **Շ. Ե. Խրապիշյան,** Պետության և իրավունքի տեսություն, Ե., «Գ-ն2», 1997; Общая теория государства и права (академический курс), уч. для вузов, т. I, М., "Зерцало", 1998
9. **Федорова Е. В.** Императорский Рим в лицах, М., 1979
10. **Робертус К.** Исследования в области национальной экономики классической древности, Ярославль, 1987
11. **Годме П. М.** Финансовое право, М., 1978
12. **Է. Բ. Աղաշյան,** Արդի հայերենի բացատրական բառարան, Երևան, 1976
13. **Холодов Л. Г.** Основы государственной экономической политики, М., БЕК, 1997
14. **Князева В. Г.** Налоговые системы зарубежных стран, М., ЮНИТИ, 1997
15. **Kopls G.** Harmonization in Community policy issues and analysis Washington, D.C. international Monetary Fund, 1992.; Европейское Сообщество. Ваш сосед Люксембург: офис официальных публикаций Европейского Сообщества, 1992
16. **Жан Поль Корлели,** Продолжение налоговой реформы, доклад, Армения, 1995

17. Экономика и право: Экономический словарь Габлера. М., 1998
18. Tacis Dictionaries of taxation terms Luxemburg 1996: Official Publications of the European Communities
19. "Российская газета", 06.08. 1998, "Комментария к Налоговому кодексу РФ", М., 1999
20. **Емельянов А. С., Чершогор Н. Н.,** Финансово-правовая ответственность, М., "Финансы и статистика", 2004
21. **Мосин Е. Ф.** Административное ответственность за правонарушение в сфере бизнеса, Санкт-Петербург, 1998
22. **Старилов Ю. Н.** Ответственность на нарушения налогового законодательства, Изд. "Бек" М., 1996
23. **Петрова Г. В.** Налоговое право (учебник для вузов). Изд. НОРМА-НИФРА, М., 1999
24. **Сигиневич А. В. и др.,** Налоги в механизме хозяйствования, М., Наука, 1992
25. **Чернин Д. Г.** Налоги, М., 1996
26. **Кучеров И. И.,** Налоговое право зарубежных стран, М., АО "Центр ЮрИнфор", 2003
27. Налоговое право России (учебник), 2-ое издание, Норма, М., 2005
28. **Ա. Յ. Խաչատրյան,** Հարկային իրավունք (դասագիրք իրավաբանական և տնտեսագիտական բուհերի համար), ՀՀ ԳԱԱ, «Գիտություն», Ե., 2003
29. **Գ. Դանիելյան,** Վարչական պատասխանատվություն (ուսումնական ձեռնարկ), «Լույս», Ե., 2002
30. **Սուրբասյան Գ. Ա., Սուրբասյան Ն. Գ.,** Ֆինանսական իրավունք /ուսումնական ձեռնարկ բուհերի համար/, «Իրավունք», Ե., 2007
31. **Նազելի Սուրբասյան,** Բանկային իրավունք /ուսումնական ձեռնարկ բուհերի ուսանողների համար/, «Իրավունք», Ե., 2008
32. **Գառնիկ Սուրբասյան,** Սաքային իրավունք /ուսումնական ձեռնարկ բուհերի ուսանողների համար/, «Իրավունք», Ե., 2008

Իրավական ակտեր

1. Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությունը /փոփոխություններով/, Պաշտոնական տեղեկագիր, «Տիգրան Մեծ», Ե., 2006
2. Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենսգիրքը, Ե., 2005
3. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, հարկեր, տուրքեր և վճարներ, ամփոփ ժողովածու, առաջին մաս, Ե., 2007
4. «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքը /ամփոփ ժողովածու, երկրորդ մաս/, Ե., 2007
5. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը
6. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքը
7. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը
8. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքը
9. «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքը
10. «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը
11. «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքը
12. «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենքը
13. Հայաստանի Հանրապետության նախագահի 20 օգոստոսի 2008թ. /ՆՀ-226-Ն/ հրամանագիրը
14. Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2008թ. սեպտեմբերի 4-ի թիվ 1005-Ն որոշումը

Արթուր ՕՍԻԿՅԱՆ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔ

(ուսումնական ձեռնարկ)

Էջադրումը՝ Թագուհի ՍՏԵՓԱՆՅԱՆԻ

Հանձնված է տպագրության 10.02.2009թ.:

Ծավալը՝ 10 տպագրական մամուլ:

Տպագրությունը՝ օֆսեթ:

Տպաքանակը՝ 500 օրինակ: