

An hourglass with a golden frame and glass bulbs. Instead of sand, it contains US dollar bills. The bills are falling from the top bulb into the bottom bulb. The background is a blue sky with white clouds. The bottom bulb is resting on a surface covered with a pattern of US dollar bills.

Կ. Կ. ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

ՆԱՐԿԱՅԻՆ ԺՐԱՎՈՒՆՔԻ
ՎԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

ԵՐԵՎԱՆ - 2007

Կ. Կ. ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔԻ
ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ**

**Ուսումնական ձեռնարկ տնտեսագիտական և
իրավագիտական մասնագիտությունների
ուսանողների համար**

**ԵՐԵՎԱՆ
Հեղինակային հրատարակություն
2007**

Խմբագիր՝ տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր Ա. Գ. Ճաղուրյան

Կ. Կ. Գրիգորյան

- Գ. 888 Հարկային իրավունքի հիմունքներ: Ուսումնական ձեռնարկ տնտեսագիտական և իրավագիտական մասնագիտությունների ուսանողների համար,- Երևան: Հեղինակային հրատարակություն, 2007, 202 էջ:

«Հարկային իրավունքի հիմունքներ» ուսումնական ձեռնարկում լուսաբանվում են հարկերի ծագումը, զարգացումը, «հարկ» տնտեսագիտական կատեգորիայի բնորոշումները տնտեսագիտական տարբեր դպրոցների կողմից, հարկերի ունեցած դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում, հարկային արտոնությունների տեսակները, դրանց կիրառման առանձնահատկությունները, հարկման սկզբունքները, գործառույթները, ինչպես նաև պետությունների կողմից կիրառվող պատասխանատվության ձևերը հարկային իրավախախտումների դեպքերում: Առանձին բաժնով ներկայացնելով՝ հատուկ ուշադրություն է դարձվում Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգին, դրա տարրերին, մասնավորապես՝ բնութագրվում է ՀՀ հարկային համակարգը և դրա տարրերը, մանրամասն ներկայացվում է առանձին հարկատեսակների, ինչպես նաև սոցիալական ապահովագրության վճարների ու պետական տուրքերի, պարզեցված հարկի և հաստատագրված վճարների էությունը, դրանց հաշվարկման և գանձման կարգն ու պայմանները: Ուսումնական ձեռնարկն ամբողջական լինելու համար լուսաբանված են նաև ՀՀ-ում սահմանված մաքսային վճարները՝ մաքսատուրքերն ու մաքսավճարները:

Չեղմարկը, թեև նախատեսված է ուսանողների համար, սակայն կարող է օգտակար լինել նաև դասախոսների, ասպիրանտների, մագիստրների և իրական կյանքում տնտեսական գործունեություն իրականացնողների համար:

ԳՄԴ- 65 + 67.99(2Հ)2գ7

ISBN 978-99930-4-935-7

© Կ. Կ. Գրիգորյան, 2007

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	5
Բաժին 1. Հարկային համակարգի տարրերի ընդհանուր բնութագիրը.....	9
ԳԼՈՒԽ I. Հարկերի էությունը, դերն ու նշանակությունը.....	9
§ 1.1. Հարկերի էությունը և պատմական էվոյուցիան	9
§ 1.2. Հարկերի ընկալումը տնտեսագիտական տարբեր դպրոցների կողմից.....	14
§ 1.3. Հարկերի դերը տնտեսության պետական կարգավորման գործում.....	21
ԳԼՈՒԽ II. Հարկերին առնչվող հասկացությունների էությունը.....	32
§ 2.1. Հարկային համակարգի տարրերը: Հարկերի տեսակները.....	32
§ 2.2. Հարկերի գործառույթները և հարկային արտոնությունները.....	36
§ 2.3. Հարկման սկզբունքները	42
§ 2.4. Հարկային վարչարարությունը և հարկային բեռը	47
§ 2.5. Հարկային վերահսկողությունը և պատասխանատվության ձևերը հարկային իրավախախտման դեպքում	55
Բաժին 2. Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգը և դրա տարրերը: Մաքսային վճարները.....	73
ԳԼՈՒԽ III. Հայաստանի Հանրապետությունում սահմանվող հարկերը, տուրքերը և պարտադիր վճարները.....	73
§ 3.1. Հայաստանի հարկային համակարգի ընդհանուր բնութագիրը.....	73
§ 3.2. Եկամտահարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը	82
§ 3.3. Շահութահարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը	97
§ 3.4. Գույքահարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը.....	117
§ 3.5. Հողի հարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը	125
§ 3.6. Ավելացված արժեքի հարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը.....	130
§ 3.7. Ալկոհոլային հարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը.....	143

Գլուխ IV. «Ոչ ավանդական» հարկատեսակները և պարտադիր վճարները	14
§ 4.1. Պարզեցված հարկը և դրա հաշվարկման ու վճարման կարգը	14
§ 4.2. Հաստատագրված վճարները և դրանց հաշվարկման ու վճարման կարգը	155
§ 4.3. Պարտադիր սոցիալական անվախճարությունը	16
§ 4.4. Պետական տուրք	167
Գլուխ V. Մաքսային վճարները	175
§ 5.1. Մաքսատուրք	175
§ 5.2. Մաքսավճար	184
Հավելվածներ	187
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ	200

Հարկերը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում եղել և այսօր էլ շարունակում են մնալ պետության գործառույթներն իրականացնելու համար անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հիմնական աղբյուրը: Մկզբնական ժամանակաշրջանում հարկերն ունեին հաշվարկման և գանձման շատ պարզ մեխանիզմ, սակայն հարկահանությունը հաճախ ուղեկցվում էր կամայականություններով, հարկատուների իրավունքների խախտումներով: Ժամանակի ընթացքում, հասարակական հարաբերությունների զարգացմանը զուգընթաց, վերելք ապրեց մաս հարկային քաղաքականությունը, որն արդեն իրականացվում էր պետության կողմից ամրագրված և վավերացված կարգին (օրենքներին) համապատասխան: Օրենքներն արդեն հստակ սահմանում էին յուրաքանչյուր հարկատեսակի հաշվարկման, գանձման կարգն և պայմանները, ինչպես մաս կողմերի (հարկատու և պետություն) իրավունքներն ու պարտականությունները:

Եթե հարկերի գործունեության սկզբնական ժամանակաշրջանում հարկահավաքներին հետաքրքրում էր հիմնականում շատ հարկեր հավաքելը, ապա այնուհետև սկսեց անհանգստացնել այն, թե ինչ մեծության հարկեր սահմանել որպեսզի իրենց հարկային եկամուտները չնվազեն: Այստեղ խոսքը, փաստորեն, հարկային բեռի ծանրության մասին է: Ծանր հարկային բեռի առկայությունը ժամանակին մպաստել է ֆեոդալական և կապիտալիստական հասարակարգերի ամրապնդմանը, երբ աշխատողներին շահագործելով՝ նրանք կուտակում էին մեծ հարստություն, սակայն հետագայում հարկային ծանր բեռի և աշխատանքի համար անբարենպաստ պայմաններում մարդիկ արդեն շահագործված չէին լավ աշխատել, շատ և որակյալ արտադրանք տալ: Պետք էր սահմանել հարկերի այնպիսի չափեր (հարկադրույքներ), որ և՛ աշխատողները շահագործված լինեին աշխատել, և՛ պետությունը կարողանար իրականացնել իր գործառույթները:

Այս հարցի լուծումը ժամանակին տվեց Ա. Լաֆֆերը՝ նշելով, որ հարկերի սահմանային դրույքաչափը չպետք է գերազանցի 3 տոկոսը, իսկ օպտիմալ դրույքաչափը տատանվում է 35-40 տոկոս սահմաններում: Լաֆֆերի այս մոտեցումը չի կարելի միանշանա ընդունել բոլոր երկրների համար, և յուրաքանչյուր երկրի համա սահմանային կամ օպտիմալ հարկադրույքների սահմանման ժա մանակ նախ և առաջ պետք է ուսումնասիրել տվյալ երկրի տնտե սական վիճակը, զարգացման աստիճանը, պայմանները այլն:

Հարկային քաղաքականության միջոցով պետությունը կարող է ազդել տնտեսական զարգացումների վրա: Մասնավորապես՝ տնտեսական աճի բարձր տեմպերի պայմաններում բարձրացնելո հարկերի դրույքաչափերը՝ պետությունը կարող է զսպել տնտե- սական աճի տեմպը՝ խուսափելով տնտեսական ճգնաժամից, և, ընդհակառակը, տնտեսության խթանման համար պետությունը կա- րող է սահմանել ցածր հարկադրույքներ, հարկային արտոնություն- ներ, որոնց շնորհիվ կմեծանան բնակչության խնայողությունները, ներդրումները, կավելանա ամբողջական պահանջարկը: Արդյուն- քում կխթանվի տնտեսության զարգացումը:

Տարբեր հատկանիշներից ելնելով՝ հարկերը խմբավորվում են ուղղակի ու անուղղակի, պետական և տեղական նշանակության, պրոգրեսիվ, ռեգրեսիվ ու համամասնական և այլ հարկատեսակնե- րի:

Հարկերի հաշվարկման և գանձման ժամանակ պետք է ելնել որոշակի սկզբունքներից, որոնց մասին խոսել է դեռևս Ա. Սմիթը: Այդ սկզբունքներն են՝ *արդարության սկզբունք, արդյունավետության սկզբունք, որոշակիության սկզբունք*:

Հետազայում Սմիթի կողմից առաջ քաշված սկզբունքներին ավելացան նորերը, և այսօր հարկման բնագավառում կիրառվող ոչ պակաս կարևոր սկզբունքներն են՝ առանց օրենքի հարկի կիրառ- ման արգելում, հարկի կրկնակի գանձման արգելում, արտադրու- քյան գործոնների հարկման արգելում և չհիմնավորված հարկային խտրականության արգելում:

Անկախ պետության կողմից իրականացվող հարկային քա- ղաքականության լավ կամ վատ լինելուց հարկատուները միշտ էլ

ձգտում են խուսափել հարկերի վճարումից, որի հիմքում հիմնակա- նում ընկած են հետևյալ պատճառները՝ բարոյահոգեբանական, քա- ղաքական, տնտեսական, տեխնիկաիրավական:

Իր հերթին էլ պետությունը կիրառում է համապատասխան մի- ջոցներ հարկատուներին օրինական դաշտ բերելու և հարկահանու- քյունն ամբողջությամբ իրականացնելու համար: Այդ միջոցներից են հարկային օրենսդրությամբ և այլ իրավական ակտերով սահման- ված պատասխանատվության ձևերը (վարչական, ֆինանսական և քրեական) հարկերի վճարման ժամկետների ուշացման, հարկի գու- մարի սխալ հաշվարկման, հարկման օբյեկտը թաքցնելու և այլ ղեպքերի համար:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգի հիմ- քերը դրվել են անկախության առաջին տարիներին, որից սկսած մինչ օրս այն զարգանում և կատարելագործվում է: ՀՀ հարկային համակարգը բաղկացած է հարկային օրենսդրությունից, հարկային վարչարարության և հարկ վճարողի ինստիտուտների ամբողջությու- նից: Հարկերը հաշվարկելիս պետք է հստակ որոշել հարկման սուբ- յեկտը՝ հարկ վճարողին, հարկման օբյեկտը, հարկման բազան, կա- տարել օրենքով սահմանված նվազեցումները և այլն, որից հետո կի- րառել տվյալ հարկատեսակի գծով օրենքով սահմանված հարկա- դրույքը:

ՀՀ-ում գործում են երկու անուղղակի հարկատեսակներ (ավե- լացված արժեքի հարկ և ակցիզային հարկ), չորս ~~անուղղակի~~ հար- կատեսակներ (շահութահարկ, եկամտահարկ, գույքահարկ, հողի հարկ), ինչպես նաև հարկատեսակներից ավելացված արժեքի հար- կին ու շահութահարկին կամ եկամտահարկին փոխարինող պար- զեցված հարկ և հաստատագրված վճարներ: ՀՀ օրենսդրությամբ հստակ սահմանվում են հարկ վճարողի ինստիտուտը, հարկի հաշ- վարկման և վճարման կարգն ու պայմանները, հարկի դրույքաչափը, հարկման բազան և այլն, ինչպես նաև պատասխանատվության ձևերը յուրաքանչյուր իրավախախտման դեպքում:

ՀՀ-ում գործող հարկային համակարգի, այդ թվում նաև հարկա- յին վարչարարության կատարելագործման հիմնահարցերը մշտա- պես գտնվում են ՀՀ հարկային պետական ծառայության, կառավա- րության ուշադրության կենտրոնում, որոնք անընդհատ իրականաց-

վող միջոցառումներով ցանկանում են մեր երկրում ստեղծել հարկային այնպիսի համակարգ, որ համապատասխանի միջազգային չափանիշներին և նպաստի երկրում ձեռնարկատիրության զարգացմանը, որն էլ, վերջին հաշվով, կհանգեցնի ողջ երկրի մասշտաբով տնտեսական աճին և տնտեսության զարգացմանը։¹

ԲԱԺԻՆ 1

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՍՏԱԿԱՐԳԻ ՏԱՐԲԵՐԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

ԳԼՈՒԽ I

ՀԱՐԿԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ, ԴՐԱՆՑ ԴԵՐՆ ՈՒ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Յուրաքանչյուր պետություն իր գործառույթներն իրականացնելու, պետության և հասարակության առջև ծառացած խնդիրները լուծելու համար պետք է տիրապետի համապատասխան ֆինանսական միջոցների, որոնք տարբեր հասարակարգերում հավաքագրվել են տարբեր եղանակներով և մեթոդներով։ Գրեթե բոլոր ժամանակաշրջաններում էլ այդ միջոցների հավաքման հիմնական աղբյուրը եղել և մնում են հարկերը։ Չնայած այն հանգամանքին, որ հարկերը ամենից հաճախ են ենթարկվում քննադատության, այնուամենայնիվ, ինչպես Բ. Ֆրանկլինն է նշել, դեռ շատ վաղուց՝ «Այս աշխարհում բացի մահից ու հարկերից ուրիշ ոչ մի հաստատուն բան չկա»¹։ Միանշանակ է, որ առանց հարկերի և կայուն հարկային համակարգի չի կարող գոյատևել ոչ մի պետություն։

«Հարկ» տնտեսական կատեգորիան կարևոր դեր է խաղացել մարդու կյանքում դեռևս հնագույն ժամանակներից։ Այն սերտորեն կապված է մարդկային հասարակության սոցիալական զարգացման, համատեղ գործունեություն իրականացնելու անհրաժեշտության առաջացման, պետության սպասարկման, նրա կառուցվածքների ու հասարակական ոլորտների սպասարկման, հասարակության որոշակի խավերի պաշտպանության անհրաժեշտության հետ։ Հարկերի մասին առաջին հիշատակումներն արվել են դեռևս անտիկ մտածողների փիլիսոփայական աշխատություններում, որոնք հար-

¹ Финансы. Учебник. Изд. Второе/ Под Ред. проф. В. В. Ковалева.- М. ООО "ТК Велби", 2003-512 с., стр. 71:

կերը համարել են հասարակական բարիք և հասարակայնորեն անհրաժեշտ ու օգտակար երևույթ:

Մատականորեն հարկային համակարգը ծագել է Հին աշխարհի առաջին պետությունների առաջացման հետ, որոնց սկզբնական ձևերը եղել են գոհաբերությունն ու նվիրաբերությունը: Իրենց ժամանակաշրջանի համար բավականին զարգացած հարկային համակարգեր են ունեցել հնագույն պետություններ՝ Հին Հունաստանը, Հին Հռոմը և Եգիպտոսը:

Հին Հունաստանում պրոգրեսիվ հարկման սկզբունքով գանձվել է գույքահարկ, իսկ արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների համար գանձվել է մաքսատուրք, հավաքվել են հարկեր շուկաներից, ինչպես նաև սահմանված են եղել դատական ու այլ տուրքեր:

Հին Հռոմում հավաքվել են հարկեր հողի, աղի և տարբեր ապրանքների վաճառքից, ժառանգությունից, գործել են զանազան տիպի տուրքեր, գույքահարկ և մաքսատուրք: Առաջին դրամական հարկերից մեկը՝ բոլոր քաղաքացիների գլխաքանակի հարկը, այստեղ գործել է մ.թ.ա. II դարում:

Ջարգացած հարկային համակարգ է ունեցել նաև Հին Եգիպտոսը, որտեղ հարկվել են տնտեսության գրեթե բոլոր ճյուղերը. գործել են գույքահարկը, անհատական հարկը՝ տղամարդկանցից, բացի այդ հարկվել է ապրանքների արտահանումն ու ներմուծումը, վաճառքն ու գնումները, վարձակալությունները, պայմանագրերը և առևտրային զանազան գործարքները: Հարկեր են սահմանվել նաև ամբարտակների, կամուրջների, ճանապարհների ու ջրանցքների կառուցման համար:

Միջին դարերում ժամանակ հարկերը գանձվել են բնամթերային տեսքով, իսկ ֆեոդալիզմի ժամանակ պետության եկամուտները գոյացել են կալվածքներից, որոնց ձեռնարկման մեջ հարկերը քիչ տեղ են զբաղեցրել: Այստեղ գերակշռել են ուղղակի հարկերը՝ հողի հարկի և շնչահարկի ձևով: Հուլի հարկը վճարում էին ֆեոդալները, իսկ շնչահարկը և ապրանքադրամական հարաբերությունների զարգացման հետ ծագած անուղղակի հարկերը (ակցիզ) վճարում էին գյուղացիներն ու արհեստավորները: Այնուհաստ է, որ դեռևս այս ժամանակաշրջանում առկա է եղել ծանր հարկային բեռի խնդիրը, որն էլ նպաստել է կապիտալիստական հասարակարգի ձևավորմանը, որտեղ պետության կենտրոնացված ռեսուրսները գոյացել են հարկերի, տուրքերի և պարտադիր վճարների տեսքով: Արդյունաբերական կապիտալիզմի ժամանակաշրջանում գերակշռել են անուղղակի հարկերը:

Ինչպես տեսնում ենք, հարկերը ենթարկվել են երկարատև զարգացման՝ տարբեր ժամանակներում ստանալով տարբեր դրսևորումներ. սակայն անփոփոխ է մնացել «հարկ» հասկացության տնտեսական բովանդակությունը՝ պետության անհրաժեշտ ֆինանսական միջոցների հավաքագրումը և հասարակության մասշտաբով եկամուտների մի մասի վերաբաշխումը: Եվ ինչպես Կ. Մարքսն է գրել՝ «հարկը կառավարման մեքենայի տնտեսական հիմքն է»²:

Չմայած, որ հարկերն իրենց գոյության հենց սկզբից էլ եղել են դասակարգային և խմբային շահերի, սոցիալական ուժերի, դրանց պայքարի ու փոխզիջումների ամենավառ դրսևորումներից մեկը, սակայն դեռևս ոչ մի տնտեսագիտական դպրոցի կամ ուղղության կողմից չի ժխտվել հարկերի դերը պետության գոյատևման գործում:

Առևտրային կապիտալիզմի ծագումը և զարգացումն անհրաժեշտություն առաջացրեց առանձնացնելու պետական ծախսերն ու եկամուտները (Ժ. Բոդեն), ինչպես նաև հարկերը վերածել պետության ժամանակավոր աղբյուրի՝ մշտականի:

Մերկանտիլիստները³ (Գ. Լոկ, Տ. Գոբս), քննարկելով, թե որ հարկերն են ավելի նախընտրելի՝ ուղղակի, թե անուղղակի, չէին ժխտում պետության բացառիկ իրավունքը՝ հարկել իր հպատակներին:

Մեծ ֆրանսիական հեղափոխության և տեխնիկական առաջընթացի ազդեցության տակ ծագեց հարկերի մասին գիտական մոտեցումների նոր փուլ՝ կապված ֆիզիոկրատների դպրոցի⁴ հետ (Ֆ. Զեմե, Օ. Միրաբո, Ա. Տյուրգո): Առաջին անգամ բարձրացվեցին արդարացի հարկման և հարկերի տեսության հետ կապված այլ խնդիրներ:

Տնտեսագիտությունում հայտնի են հարկային մի շարք տեսություններ, որոնք վկայում են, որ հարկմանն առնչվող խնդիրները եր-

² Կ. Մարքս, Ֆ. Էնգելս, Երկեր, հատոր 19, էջ 29:

³ Մերկանտիլիստները 15-17-րդ դարերի տնտեսագիտական մտքի առաջին նկրկա-յառույցներն էին: Մերկանտիլ ցանակում է առևտուր, իսկ մերկանտիլիստ՝ առևտրա-կան, վաճառական: Մերկանտիլիստների կարծիքով հասարակության հարստությունը ստեղծվում է առևտրում, շրջանառության ոլորտում, այդ պատճառով էլ նրանք պաշտ-պանում էին առևտրական բուրժուազիայի շահերը: Նրանց կարծիքով պետության խնդի-րը պետք է լինի քանկարժեք մետաղների՝ ոսկու, արծաթի կուտակումը, որը նախապես է միայն առևտրի միջոցով:

⁴ Ֆիզիոկրատները 18-րդ դարի տնտեսագիտական մտքի ներկայացուցիչներ էին (քաղաքացիական շահակում է բնության իշխանություն): Նրանց կարծիքով հասարակու-թյան հարստությունն առաջանում է արտադրության ոլորտում, սակայն ֆիզիոկրատ-ները սահմանափակվում էին միայն գյուղատնտեսության ոլորտով և գտնում էին, որ հարստությունը ստեղծվում է միայն գյուղատնտեսության ոլորտում:

քեր չեն անտեսվել տնտեսագիտական ոչ մի դպրոցի կամ ուղղության կողմից, իսկ արդարացի հարկազանձման սկզբունքների որոնումը միշտ էլ եղել է տնտեսագետների վիճահարույց հարցերից մեկը: Հարկային տեսությունները փոփոխվել են՝ կախված կոնկրետ պատմական և հասարակական քաղաքական պայմաններից, տնտեսական հարաբերությունների զարգացման մակարդակից, ազգային ավանդույթներից:

Տարբեր հարկային տեսություններ հարկերին տվել են տարբեր սահմանումներ՝ ձգտելով հիմնավորել դրանց գոյությունը: Ամենավաղ հարկային տեսություններից մեկում՝ շահի (օգուտի) տեսությունում, հարկը բնորոշվում է որպես պետության գործառույթների կատարման համար քաղաքացիներից գանձվող վճար:

17-18-րդ դարերում ատոմիստական հարկային տեսության ներկայացուցիչներ Վոբանը, Մոնտեսքյեն հարկը համարում էին քաղաքացիների կողմից կատարվող վճար՝ պետության կողմից նրանց պաշտպանության և այլ ծառայությունների համար: Ըստ այս մոտեցման, պետության հիմքում ընկած է պայմանագիր (համաձայնություն) նրա և իր քաղաքացիների միջև, որի հիման վրա էլ հավաքվում են հարկերը:

Հարկի՝ որպես ապահովագրական պարզակի, տեսության ներկայացուցիչներ Ա. Տյերը, Դ. Ռամսեյ Մակ-Կուլոլսը 19-րդ դարի սկզբում հարկը դիտարկում էին որպես ռիսկերից քաղաքացիների ապահովագրման ձև:

Բավականության տեսության ներկայացուցիչ Ժ. Սիսմոնդին իր «Քաղաքատնտեսության մոր սկիզբը» (1819 թ.) աշխատության մեջ գրել է. «Հարկերի օգնությամբ յուրաքանչյուր վճարող գնում է ոչ այլ ինչ, քան բավականություն: Բավականությունն նա ստանում է հասարակական կարգի պահպանումից, անձի ու սեփականության պաշտպանությունից և այլն»⁵:

Հարկերի, որպես վերարտադրության կարևորագույն գործոնի վերլուծությանն են վերաբերվում նաև 18-րդ դարի ռուս և արտասահմանյան տնտեսագետներ Է. Սաքսի, Ժ. Բ. Սեյի, Վ. Տ. Պոսոշկովի աշխատությունները, որոնց գաղափարները հետագայում զարգացրել են Ն. Ի. Տուրգենևը, Վ. Ն. Տվերդոլսկեյը, Ի. Խ. Օգերովը և ուրիշներ:

Հարկի էության ուսումնասիրմամբ են զբաղվել նաև 20-րդ դարի 20-ական թվականների Սովետական Ռուսաստանի տնտեսագետ-

ներ, կոլեկտիվ պահանջումներին տեսության ներկայացուցիչներ՝ Ա. Տրիվուսը, Ա. Սոկոլովը, Մ. Սոբոլևը: Նրանք հանդիսանում էին հարկերի դասական տեսության հետևորդներ, որոնց բազմաթիվ առաջարկություններ և ենթադրություններ օգտագործվել են առանձին ֆինանսական բարեփոխումների ժամանակ: Ա. Տրիվուսը գտնում էր, որ «հարկն իրենից ներկայացնում է վճարողից որոշակի քանակությամբ նյութական բարիքների հարկադիր գանձում՝ առանց համապատասխան համարժեքի», իսկ «որոշ դեպքերում համարժեք են հանդիսանում այն ծառայությունները, որոնք վճարողին մատուցում է պետական իշխանությունը»⁶:

Հայտնի են «հարկ» հասկացության մի շարք ձևակերպումներ, օրինակ՝ գերմանացի գիտնականները հարկերը դիտել են որպես պետությանն իր քաղաքացիների կողմից ցույց տրվող օգնություն (պաշտպանություն), Անգլիայում հարկերը մինչև հիմա կրում են պարտք (պարտավորություն) անվանումը, ԱՄՆ-ի օրենսդրությունը հարկը սահմանում է որպես tax (թեքս), Ֆրանսիայում հարկի մասին օրենսդրությունը հարկային հարաբերությունները սահմանում է որպես import (պարտադիր վճար) և այլն⁷: Ժամանակակից գրականության մեջ հարկերը դիտարկվում են որպես օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պետական և այլ մակարդակի բյուջեներ՝ պարտադիր, անվերադարձ, համապատասխան ժամկետներում ու դրույթաչափերով վճարվող վճարներ:

Ժամանակակից գիտնականները նույնպես նշում են, որ հարկը քաղաքացիների կողմից կատարվող ինքնատիպ վճար է՝ պետության կողմից նրանց մատուցվող ծառայությունների դիմաց: Այսպես, Լ. Ի. Յակոբսոնը գտնում է, որ «հարկը պետության վրա կատարվող ծախսերի ձև է»⁸:

Եվ եթե ամփոփ ձևով տանք «հարկ» տնտեսագիտական կատեգորիայի սահմանումը, ապա. **հարկ** ասելով պետք է հասկանալ պարտադիր, չփոխհատուցվող վճարներ, որոնք գանձվում են պատության կողմից հարկման ենթակա բոլոր իրավաբանական ու ֆիզիկական անձանցից, և հանդիսանում են ֆինանսական միջոցների հիմնական աղբյուրը պետության ֆունկցիաներն իրականացնելու համար:

⁵ "Финансы и кредит", 14 (104) -2002, июль.

⁷ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник.-М.: ИНФРА-М, 1998, ст. 14.

⁸ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник.- М.: ИНФРА-М, 1998.

⁶ "Финансы и кредит" 14 (104) -2002, июль, ст. 63.

§ 1.2. ՀԱՐԿԵՐԻ ԸՆԿԱԼՈՒՄԸ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՏԱՐԲԵՐ ԴՊՐՈՑՆԵՐԻ ԿՈՂՄԻՑ

Հարկային գիտության զարգացման պատմության մեջ առանձնանում են երկու գիտական ուղղություններ՝ մարքսիզմը⁹ և նեոկլասիցիզմը¹⁰։ Մարքսիստական ուսմունքը դրվեց նախկին ԽՍՀՄ-ի արտադրական հարաբերությունների վերափոխման հիմքում՝ սկսա 1920-ական թվականներից, որի հետևանքով երկիրը հեռացավ այն հարկային ինստիտուտների հիմնական ուղուց, որով անցել են ԱՄՆ-ը, Մեծ Բրիտանիան, Ֆրանսիան, Գերմանիան և Ճապոնիան։ Վերջիններիս հարկային համակարգերը կառուցվել են Ա. Մարշալի, Ջ. Մ. Միլլի, Է. Սելեզմանի և այլոց գաղափարներին համապատասխան։ Խորհրդային շրջանի գիտնականներ Մ. Մ. Ագարկովի, Ա. Վ. Բաչուրինի, Ն. Ն. Ռովինսկու կարծիքով «Տնտեսավարման սոցիալիստական համակարգը ապահովում է պետությունից եկամուտներ սկզբունքորեն այլ աղբյուրներ, քան կապիտալիզմը։ Հարկերն այս համակարգում դադարում են պետության գոյության հիմքը լինելուց։ Սոցիալիզմի պայմաններում պետությունը հենվում է անընդհատ աճող սոցիալիստական սեփականության և սոցիալիստական արտադրության վրա, այդ պատճառով էլ նա եկամուտների հիմնական մասը ստանում է սոցիալիստական տնտեսությունից... Հակառակ սրան, կապիտալիստական բյուրոյների եկամուտների հիմնական աղբյուրը հարկերն են»¹¹։

⁹ 19-րդ դարում անգլիացի դասական դարոցի ուտոպիստ-սոցիալիստների գաղափարների հիման վրա Կարլ Մարքսը ստեղծեց այդ ժամանակների համար ամենազուտ տնտեսագիտական ուղղությունը՝ *մարքսիզմը*։ Ուտոպիստ-սոցիալիստները քննադատում էին կապիտալիզմը և ձգտում վերջինիս արմատական փոփոխության։ Նրան ցանկանում էին վերացնել մասնավոր սեփականությունը, մտավոր և ֆիզիկական աշխատանքների միջև եղած ասարբերությունները, երազում էին կառուցել սոցիալապես արդար պետություն։

¹⁰ *Նեոկլասիցիզմը* կամ նոր դասականությունը ժամանակակից տնտեսագիտական մտքի հիմնական ուղղություններից է։ Նեոդասական ուղղության ներկայացուցիչներ հայացքներն առաջացել են հիմնականում որպես մարքսիզմի քննադատության հետևանք։ Այս տեսության զարգացման Արևմուտքում հիմք դրեց անգլիացի տնտեսագետ Ալֆրեդ Մարշալը, և այսօր Մարշալի գաղափարների ազդեցության տակ է, որ այս տեսությունն անվանվում է նեոդասական էկոնոմիքս։ Էկոնոմիքսն առաջին անգամ 1902 թ. Քեմբրիջ համալսարանում կարդացել է Մարքսը։ 1890 թվականին նա հրատարակել է «Տնտեսագիտության սկզբունքները» աշխատությունը, որտեղ քննարկվում է ինքնակարգավորվող շուկայական էկոնոմիկայի պայմաններում առաջարկի և պահանջարկի ազդեցության տակ գնազդյացման մեխանիզմը։

¹¹ Юткина Т. Ф. Налог и налогообложение: Учебник- М.: ИНФРА-М, 1998, ст. 17.

Այս մեջբերումից երևում է, որ սոցիալիստական տնտեսակարգի պայմաններում անտեսվել է հարկերի տնտեսական դերն ու նշանակությունը, այսուհի հարկերը դադարել են պետության գոյության տնտեսական հիմքը լինելուց։ Այս ժամանակաշրջանի տնտեսական հետազոտությունների գլխավոր նպատակն էր հիմնավորել, որ հարկը գոյտ կապիտալիստական կատեգորիա է և կարող է լիարժեքորեն դրսևորվել միայն այդ տնտեսակարգի պայմաններում։

Փաստորեն, խորհրդային շրջանի տնտեսությունում «հարկ» հասկացությունը գոյություն ուներ, բայց բավականին արստրակտ և հասարակայնացված, առանձնացված կոնկրետ մարդկային անհատականությունից։ Հարկեր վճարում էին բոլորը, բայց գործնականում ոչ ոք չէր մտածում, թե ինչքան և ինչի համար է վճարում։ Ներկայումս իրավիճակն արմատապես փոխվել է՝ մոտենալով այն պրակտիկային, որն ընդունված է քաղաքակիրթ տնտեսությունում։

Հարկային քաղաքականությանն են անդրադարձել նաև տնտեսագիտական մտքի երկու հիմնական ուղղությունները՝ քեյնսյան¹² և նոր դասական։ Նշված ուղղությունները հարկերի մասին ունեն միասնական պատկերացում, դրանց տարբերությունը պետական կարգավորման մեթոդների ոչ միանման մոտեցման մեջ է։ Ջ. Մ. Քեյնսը իր «Չբաղվածության, փողի և տոկոսի ընդհանուր տեսությունը» աշխատության մեջ արտացոլում է տնտեսության ընդհանուր գործունեության վերլուծության հիմնական տարրերը, առանձնացնում է պետության դերը և դրա ազդեցությունը տնտեսական պրոցեսների վրա, հարկման սոցիալ-տնտեսական սահմանների կարգավորումը՝ ելնելով տնտեսական պրոցեսներին պետական ուղղակի միջամտության անհրաժեշտությունից։ Նա տնտեսական աղետների հիմնական պատճառը համարում էր «ամբողջական պահանջարկի» ան-

¹² Ժամանակակից տնտեսագիտական ուղղություններից է նաև *քեյնսյան* ուղղությունը, որն ստեղծեց Ջ. Մ. Քեյնսը, ով 1936 թ. հրատարակեց «Չբաղվածության տոկոսի և փողի ընդհանուր տեսություն» աշխատությունը, որի մեջ քննարկում էր ազգային եկամտի, ինվեստիցիաների, սպառման, խնայողությունների, ամբողջական պահանջարկի խթանման և մի շարք այլ հարցեր։ Նա չէր ընդունում նեոդասականների կողմից մշակված շուկայական ինքնակարգավորվող մեխանիզմը, կարծում էր, որ տնտեսության շարժիչ ուժը, արտադրության զարգացման հիմնական պայմանը, գործունե ամբողջական պահանջարկն է։ Նա տնտեսության կայունացման գործում մեծ տեղ էր տալիս պետությանը։

բավարարությունը: Պետությունը պետական ծախսերի, փոխառված և տոկոսի կարգավորման ու հարկերի միջոցով կարող է նպաստ վճարումակ պահանջարկի և արտադրության ծավալի միջև համապատասխանության ստեղծմանը. «սպառելու ձգտման վրա կա են ազդել կապիտալի արժեքի անկանխատեսելի փոփոխությունները, ինչպես նաև լուրջ փոփոխությունները տոկոսադրույքի ու հարկային քաղաքականության մեջ»¹³: Քեյնսը կողմնակից էր պրոգրեսիվ հարկմանը, նրա տեսության հիմնական պայմաններից մեկ տնտեսական աճի կախվածությունն է բավարար խնայողություններից՝ միայն լրիվ զբաղվածության պայմաններում: Եթե դա չկա, ապա մեծ չափի խնայողությունները խանգարում են տնտեսական աճին, հետևաբար, հավելյալ խնայողությունները պետք է գանձեն հարկերի օգնությամբ: Այս աշխատության մեջ նա գրում է. «հիմնական հոգեբանական օրենքը, որի գոյության մեջ մենք կարող են համոզված լինել ոչ միայն ապրիորի պատկերացումների, այլև նախկին փորձի մանրամասն ուսումնասիրման հիման վրա, այն է, ոմարդիկ որպես կանոն հակված են մեծացնել իրենց սպառումը եկամուտների աճի հետ, բայց ոչ այն չափով, ինչ չափով աճում է եկամուտը»¹⁴: Այստեղից նա կատարում է հետևյալ եզրակացությունը, ու պետական միջամտությունը խիստ անհրաժեշտություն է՝ ուղղվա հարկերի օգնությամբ խնայողություններում ներդրված եկամուտների գանձմանը և այդ միջոցների հաշվին ներդրումների ընթացիկ պետական ծախսերի ֆինանսավորմանը: Արևմուտքի զարգացա երկրներում հարկային քաղաքականությունը հետպատերազմյա տարիներին կառուցվել է ֆունկցիոնալ ֆինանսների քեյնսյան տեսության հիման վրա, այսինքն՝ ծախսերի մեծությունը և հարկադրման նորման ենթարկվել են համախառն հասարակական պահանջարկի կարգավորման պահանջներին:

Նոր դասական տեսությունը հիմնվում է ազատ մրցակցության և բնական առավելությունների վրա: Ըստ նրանց, արտաքին կարգավորիչ միջոցները պետք է ուղղված լինեն միայն այն խոչընդոտների վերացմանը, որոնք խանգարում են ազատ մրցակցության օրենքների գործողությանը: Ջեյմս Միդը, ով կառուցել է նեոդասական մոդելը, տնտեսական պրոցեսների կարգավորման գործում պետությանը տալիս էր միայն անուղղակի դեր, գտնելով, որ այն ապակայուն

նացնող գործոն է: Առավելությունը տալով միայն պետական բանկի դրամավարկային քաղաքականությանը՝ անտեսելով բյուջետային և հարկային քաղաքականությունը՝ այս ուղղության հետևորդները գտնում են, որ այդ ձևով կատեղծվի եկամուտների բաշխման արդյունավետ մեխանիզմ, որը կապահովի լրիվ զբաղվածություն ու ազգային եկամտի կայուն աճ: Նոր դասական, ինչպես նաև մոնետարիզմի¹⁵ տեսությունների հիման վրա 1970-ական թվականներից ԱՄՆ-ում Մ. Բերնսի, Գ. Սթայնի, Ա. Լաֆֆերի կողմից զարգացավ առաջարկի տնտեսության տեսությունը: Նրանց գաղափարախոսության առանցքը սահմանային հարկային դրույքների կրճատումն էր, որով փոքրանում էր հարկման պրոգրեսիվությունը: Նրանք առաջարկում էին հարկերի իջեցում և ձեռնարկություններին հարկային արտոնությունների տրամադրում, քանզի գտնում էին, որ բարձր հարկերը խոչընդոտում են ձեռներեցությանն ու ներդրումային քաղաքականությանը: Միաժամանակ նրանք կողմնակից էին պետական ծախսերի կրճատմանը:

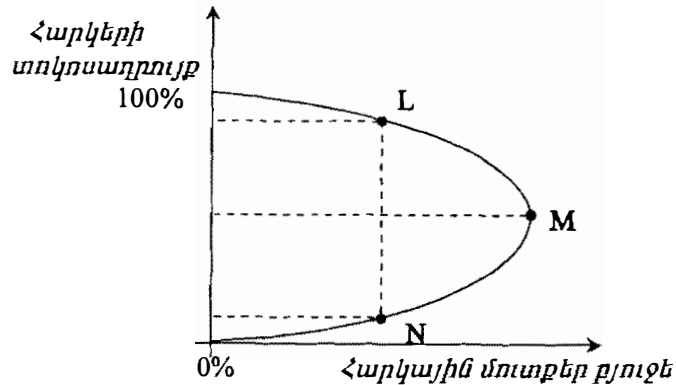
Այսպիսով, այս տեսության հիմնական դրույթն է՝ շուկայի լավագույն կարգավորիչը հենց ինքը շուկան է, ուստի բարձր հարկերը խանգարում են նրա նորմալ գործունեությանը: Առաջարկի տեսության կողմնակիցների կարծիքով հարկային դրույքների կրճատման դեպքում բյուջեի դեֆիցիտի կրճատումը տեղի է ունենում հետևյալ երկու պատճառով՝ նախ կրճատվում են հարկերից խուսափման և չվճարումների ծավալները, երկրորդ՝ արտադրության ընդլայման ու զբաղվածության մեծացման խթանները, որոնք առաջանում են հարկային դրույքների նվազեցման արդյունքում, ապահովում են կառավարական տրանսֆերտային վճարների ծածկումը: Այս տեսության ներկայացուցիչներից ուշադրության է արժանի ամերիկացի տնտեսագետ Արթուր Լաֆֆերի տնտեսագիտության մեջ հայտնի «Լաֆֆերի կորը», որով արտահայտվում է պետբյուջե կատարվող մուտքերի և հարկային տոկոսադրույքի կապը (գրաֆիկ 1.1.):

¹³ Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. -М., Прогресс, 1978, ст. 54, 156.

¹⁴ Там же, ст. 157.

¹⁵ Մոնետարիզմը ժամանակակից տնտեսագիտական մտքի հիմնական ուղղություններից է, այն ձևավորվել է 20-րդ դարի սկզբներին: Մոնետարիզմը բառը ծագել է «մոնետա»-փող բառից: Ուղղության ներկայացուցիչների կարծիքով՝ տնտեսության կարգավորման նպատակով պետությունը պետք է վարի ակտիվ մոնետար քաղաքականություն: Պետությունը պետք է հետևի փողի էմիսիային, շրջանառության մեջ փողի քանակին, փողի կուրսին, կրճատի հարկերը և այլն: Մոնետարիզմի ակամավոր ներկայացուցիչներից է Մ. Ֆրիդմենը, ով առաջարկում էր պետության դերը սահմանափակել միայն այն գործունեությանը, որը բացի նրանից ոչ ոք չի կարող իրականացնել: Մոնետարիզմը հիմնականում զարգացել է Քեյնսի գաղափարների քննադատման հետևանքով:

ԼԱՖՖԵՐԻ ԿՈՐ



Լաֆֆերը, կառուցելով հարկման պրոգրեսիվության և բյուջե եկամուտների միջև քանակական կախվածությունը կորի տեսքով փորձեց ապացուցել, որ հարկի դրույքի 0-ից մինչև 100% բարձրաման դեպքում հարկային մուտքերը կաճեն մինչև որոշակի առավելագույն մակարդակ՝ M կետ, որից հետո այդ աճը փոքր-ինչ կդադառի ու հետո կսկսվի հարկային մուտքերի լողացող նվազեցում համապատասխանաբար տեղի կունենա բյուջեի եկամուտներ նվազեցում կամ դրանց կտրուկ անկում: Հարկային մուտքերը նվազում են M կետից սկսած, քանի որ բարձր հարկային դրույքներ զսպում են տնտեսական ակտիվությունը՝ նպաստելով հարկաբազայի կրճատմանը: «Եթե ձեռնարկատերը չի տեսնում շահույթ ստացման հեռանկարներ, կամ եթե շուկայի հաջող գործունեությունը շարունակի հանդիպել բարձր հարկերի ուժեղացող խտրականությանը ..., ապա տնտեսական ակտիվությունը կընկնի»:¹⁶

Իրական կյանքում, ըստ Լաֆֆերի գնահատման, բյուջե գանձման սահմանային դրույքը եկամտի գումարից պետք է հավասար լինի 30 տոկոսի, իսկ օպտիմալ տոկոսադրույքը տատանվի 3-40 տոկոսի սահմաններում է: Եկամուտների 40-50 տոկոսանոց գաժուճումը կրճատում է բնակչության խնայողությունները, առաջացնում

անհետաքրքրություն ներդրումների բնագավառում և տանում հարկային մուտքերի կրճատման: Ըստ Լաֆֆերի՝ եթե հարկային տոկոսադրույքները L-ից իջնեն մինչև N (գրաֆիկ 1.1.), ապա բյուջեն կստանա միևնույն հարկային մուտքը, այսինքն՝ ամերիկացի տնտեսագետի կարծիքով՝ ցածր դրույքաչափերը կխթանեն արտադրողներին, կմեծացնեն ինվեստիցիաների չափը, իսկ արտադրության ու ինվեստիցիաների աճը թույլ կտա բյուջե կատարվող հարկային մուտքերը պահել միևնույն մակարդակի վրա՝ նույնիսկ ցածր դրույքաչափերի պայմաններում: Հակառակ դեպքում կմեծանա հարկերից խուսափողների, եկամուտները թաքցնողների թիվը: Երբ հարկի դրույքը հասնում է որոշակի մակարդակի, որի դեպքում կորում է ձեռնարկատիրական նախաձեռնությունը և կրճատվում են արտադրության ընդլայնման խթանները, փոքրանում են եկամուտները, ապա որպես հետևանք՝ հարկատուների մի մասը տնտեսության լեզալ (օրինական) հատվածից տեղափոխվում է ոչ լեզալ՝ «ստվերային» հատված: Ա. Լաֆֆերը գտնում է, որ գոյություն ունի հետադարձ կապ հարկային համակարգի և «ստվերային տնտեսության» զարգացման միջև, այսինքն՝ բարձր հարկային դրույքաչափերը ինքնընտանրան նպաստում են վերջինիս աճին, հարկերի վճարումից խուսափման լեզալ և անլեզալ ուղիների որոնման, որի հետևանքով ստացված եկամուտների մի մասը չի հայտարարագրվում՝ նպաստելով պետբյուջեի եկամուտների կրճատմանը: Հակառակ սրան, հարկերի իջեցումը հանդիսանում է տնտեսության զարգացման հզոր խթան և նպաստում, որպեսզի պետության եկամուտներն աճեն ոչ թե հարկային դրույքի ու հարկային բեռի մեծացման, այլև հարկային բազայի ընդլայնման հաշվին: Փաստորեն, ըստ Ա. Լաֆֆերի՝ տնտեսավարող սուբյեկտների հետաքրքրությունը զարգացող տնտեսության շարժիչ ուժն է:

Լաֆֆերը եղել է ԱՄՆ նախագահ Ռեյգանի վարչակազմի խորհրդական, և Ռեյգանի օրոք էր, որ 1981-85 թթ. հարկերը զգալիորեն կրճատվեցին: Արդյունքը եղավ այն, որ կտրուկ աճեց ԱՄՆ-ի բյուջեի դեֆիցիտը՝ 1986 թ. կազմելով շուրջ 2,4 տրիլիոն դոլար:

Լաֆֆերի կողմնակիցները ենթարկվել են սուր քննադատության: Դրանցից կարևորագույններն են.

1. կարճ ժամանակահատվածում հարկերից պետբյուջե մուտքերն անմիջապես ավելանալ չեն կարող, քանի որ հարկերի փոփոխման հետևանքներն զգացվում են որոշ ժամանակ անց,

¹⁶ Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США, социальный экономический аспект, М., НИФИ, 1989, стр. 9.

2. ըստ նրանց՝ աշխատանքի առաջարկը հարկերի իջեցման հետևանքով անմիջապես ավելանալ չի կարող, քանի որ աշխատանքի առաջարկը շատ ճկուն չէ: Մրանից հետևում ըստ քննադատների, որ աշխատանքի առաջարկի և հարկերի տոկոսադրույքի իջեցման միջև գոյություն չունի ուղղակի կախվածություն: Ոմանք հարկերի իջեցման դեպքում կցական մեծացնել աշխատաժամերի քանակը, աշխատլրացուցիչ, իսկ ոմանք էլ ընդհակառակը՝ կցանկանան ավլացնել հանգստի ժամերը,

3. Լաֆֆերի կողմ չի պատասխանում այն հարցին, թե ուղղությամբի դեպքում հարկերի մուտքերը կլինեն ավելագույնը: Ըստ նրանց՝ ցածր դրույքաչափերը կկրճատ մուտքերը, կառաջացնեն բյուջեի դեֆիցիտ, իսկ բարձր կնպաստեն տնտեսության «ստվերային հատվածի» առաջացմանը:

Ամփոփելով՝ կարելի է եզրակացնել, որ Լաֆֆերի գաղափարները ճիշտ են, սակայն դրանք որևէ երկրում կիրառելու դեպքում ահրաժեշտ է անպայման հաշվի առնել կոնկրետ երկրի տնտեսական վիճակը, զարգացման աստիճանը, պայմանները և դրանից ելնելու միայն՝ որոշել հարկի դրույքի օպտիմալ չափը:

Այսպիսով, ինչպես երևում է հարկերի և հարկային համակարգերի վերաբերյալ վերոնշյալ տարբեր ժամանակաշրջաններ տնտեսագետների հետազոտություններից՝ հարկերի՝ որպես տնտեսական կատեգորիայի, օբյեկտիվ գոյության ու անհրաժեշտության հարցում բոլորը համախոհներ են, տարակարծությունները վերաբերում են միայն տնտեսությունում հարկերի ունեցած դերին:

§ 1.3. ՀԱՐԿԵՐԻ ԴԵՐԸ ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՊԵՏԱԿԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՒՄ

Տնտեսության պետական կարգավորման խնդիրը մշտապես գտնվել է տնտեսագետների ուշադրության կենտրոնում, որն էլ նպաստել է այս խնդրի վերաբերյալ մի շարք տնտեսագիտական մոդելների առաջացմանը: Վերջիններիս ուսումնասիրությունից պարզ է դառնում, որ օպտիմալ չափերով իրականացվող պետական կարգավորումն օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է գրեթե բոլոր տնտեսական համակարգերում, որոնց արդյունավետությունը որոշվում է նրանով, թե որպես տնտեսավարման եղանակ ինչպես են կարողանում ճիշտ լուծել «սահմանափակ ռեսուրսներ—անսահմանափակ պահանջմունքներ» խնդիրը, որի լուծման օպտիմալ եղանակը մի տնտեսական համակարգում կարող է ընդունելի լինել, մեկ այլ տնտեսական համակարգում՝ ոչ: Տնտեսության կարգավորման գործում պետական միջամտության աստիճանը մեծապես կախված է տվյալ երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականությունից, որը պետք է կրի խիստ առանձնահատուկ բնույթ և հիմնվի այդ երկրի տնտեսական, սոցիալական, քաղաքական ու աշխարհագրական պայմանների յուրահատկությունների վրա:

«Տնտեսական քաղաքականությունը կարգավորման այն միջոցառումների համակարգն է, որոնք իրականացնում է պետությունը՝ արտադրության զարգացման, ձեռնարկատիրական գործունեության ծավալման համար նորմալ պայմաններ ստեղծելու, տնտեսավարող սուբյեկտների համար «խաղի կանոններ» սահմանելու, սոցիալական պաշտպանվածության մեխանիզմներ գործադրելու, տնտեսության առաջընթաց զարգացումն ապահովելու նպատակով»¹⁷:

Տնտեսական քաղաքականության առաջնահերթ նպատակը պետք է լինի արդյունավետության բարձրացումը, սոցիալական արդարության կայուն համակարգի ստեղծումը, մակրոտնտեսական կայունության և տնտեսական աճի ապահովումը, քանի որ այն կոչված է պետության տնտեսական գործառույթների իրականացմանը, որոնց շրջանակը որոշվում է տնտեսության ձևով: Շուկայական տնտեսության պայմաններում պետության տնտեսական քաղաքա-

¹⁷ «ՀՀ տնտեսական քաղաքականությունը և էկոնոմիկայի վրա դրա ազդեցության վերլուծությունը», Մ. Գևորգյան, Հ. Մանասյան, «Տնտեսագետ», Երևան, 1994, էջ 7:

կանության մշակման ու իրականացման գործում գերակայություն համարվում այնպիսի հիմնախնդիրների լուծումը, ինչպիսիք են տնտեսական ազատ միջավայրի ձևավորումը, մրցակցության հաստատումը, սոցիալական ապահովության համակարգի ստեղծում և ներդրումային գրավչության բարձրացումը, հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխումը և այլն: Նշված խնդիրների լուծման գործում պետության դերն անփոխարինելի է, որն իր ունեցած տնտեսական լծակներով նպաստում է դրանց լուծմանը:

Վարչափրանայականից շուկայական տնտեսությանն անցմա փուլում պետական կարգավորման դերի մեծացումը պայմանավորված է երկու կարևոր հանգամանքներով, նախ՝ այդ փուլում շուկա գտնվում է ձևավորման գործընթացում, և մեծ չեն նրա ինքնակարգավորման հնարավորությունները, երկրորդ՝ մի տնտեսական համակարգից անցումը մյուսին չի կարող տեղի ունենալ ինքնաբերաբար տարեբայնորեն՝ առանց պետության միջամտության: Անցումայի տնտեսությունում տեղի է ունենում տնտեսության պետական միջամտության անուղղակի ձևերի ընդլայնում, որոնց թվին են դասվում տոկոսադրույքի կարգավորումը, լրիվ զբաղվածության ապահովումը, արտահանման ու ներմուծման խթանումը, գների ընդհանուր մակարդակի վրա ներգործությունը և եկամուտների բաշխումը: Անցումային տնտեսությունում պետական կարգավորման հիմնական պատկերները կարելի է դասել երեք խմբի.

1. **տնտեսական**, որը ենթադրում է արտադրության զարգացում պետական հատվածի կառավարում, համաշխարհային շուկայում հաջողության ձեռքբերում, ազգի բարեկեցության բարձրացում, տնտեսության զարգացման ներքին կայունության ապահովում, տնտեսության ինտեգրացումը համաշխարհային տնտեսությանը և այլն,
2. **սոցիալական**, որը ենթադրում է հասարակական ապրանքների արտադրության ֆինանսական աջակցություն ու չաշխատող, բայց բնակչության աշխատունակ մասի կենսաապահովում (գործազրկության նպաստներ), բնակչության սոցիալական պաշտպանություն և այլն,
3. **քաղաքական**՝ փոխհարաբերություններն այլ երկրների պետությունների հետ¹⁸:

Անցումային տնտեսությունում պետության գործառնությունները կրում են ուղղիչ և կարգավորիչ բնույթ, որոնցից հիմնականներն են.

1. շուկայական տնտեսության խաղի կանոնները սահմանող օրենսդրական դաշտի ստեղծումը,
2. բնական մենաշնորհների, քաղաքական, տնտեսական ու ֆինանսական առումով կարևոր արտադրությունների ուղղակի պետական տնօրինումը և կառավարումը,
3. արդյունաբերական ակտիվ քաղաքականության մշակումն ու իրականացումը,
4. պետությունից միջոցով համախառն ներքին արդյունքի բաշխումը և վերաբաշխումը,
5. մակրոտնտեսական կարգավորման այնպիսի գործիքների օգտագործումը, ինչպիսիք են հարկերը, մաքսատուրքերը, օգտագործումը, ինչպիսիք են հարկերը, մաքսատուրքերը, բանկային տոկոսադրույքը, գների հակամենամաշնորհային վերափոխումը, դրամաշրջանառության կարգավորումը և այլն
6. սոցիալական քաղաքականության իրականացումը՝ ուղղված սոցիալական անհավասարության մեղմացմանը և բնակչության կենսամակարդակի բարձրացմանը,
7. արդյունավետ արտաքին տնտեսական քաղաքականության իրականացումը:

Պատկերացնել շուկա՝ առանց պետական կարգավորման, լավագույն դեպքում պատրանք է, իսկ «ծամանակակից տնտեսությունն առանց այդ երկուսի վարելը, նշանակում է ծափ տալ մեկ ձեռքով»¹⁹:

Պետությունն իր տնտեսական գործառնությունների իրականացման համար տիրապետում է պետական կարգավորման լծակների մի ամբողջ համակարգի, որոնց մեջ առանձնակի կարևորություն և մեծ ունի հարկաբյուջետային քաղաքականությունը: Ջարգացած տեղ ունի հարկաբյուջետային քաղաքականությունը: Ջարգացած շուկայական տնտեսություն ունեցող արևմտյան երկրների զարգացման պատմությունը վկայում է, որ հարկային քաղաքականությունը մշտապես օգտագործվել է տնտեսության պետական կարգավորման նպատակով, այստեղ ֆիսկալ (հարկաբյուջետային կամ հարկածախսումնային) համակարգի միջոցով վերաբաշխվում է համախառն

¹⁸ Белокрылова О. С. Теория переходной экономики: Учебное пособие Ростов-на-Дону: Феникс, 2002, ст. 223.
22

¹⁹ Փոլ Ա. Մամյունյան, Ուիլյամ Դ. Նորդհաուս «Տնտեսագիտություն», առաջին հատոր, Երևան, 1995 թ., էջ 80:

ներքին արդյունքի (ՀՆԱ) շուրջ 30 տոկոսը²⁰։ Այսպես, 1960-ական թվականներին ԱՄՆ-ում հարկային քաղաքականությունը, բյուջե տալիս քաղաքականության հետ համատեղ, դարձավ ինֆլյացիայ և ցիկլային անկումների դեմ պայքարի գլխավոր գործիք։ Անկումային վիճակից տնտեսությունը դուրս բերելու համար զգալիորեն թեթևացվեց հարկային բեռը, որը նպաստեց տնտեսական աճին 1965-66 թթ. տեղի ունեցավ բյուջետային ծախսերի ավելացում, որ տարավ ՀՆԱ-ի պոտենցիալ մակարդակի մեծացմանը և ինֆլյացիայի կրճատմանը։ Հաջորդ օրինակը կրկին վերաբերվում է ԱՄՆ-ու տնտեսության պետական կարգավորման նպատակով հարկերի օգտագործմանը։ Այսպես, 1980-ական թվականների սկզբին նվազեցվեցին հարկային դրույքաչափերը, որոնք այլ միջոցների հետ մեկ տեղ նպաստեցին 1983-85 թթ. տնտեսական աճին, սակայն, հաջորդ տարիներին պետական բյուջեի դեֆիցիտի աճը նպաստեց 1990-1993 թթ. առանձին հարկերի դրույքների բարձրացմանը։

Ժամանակակից տնտեսագիտական գրականության մտրվում է հարկային քաղաքականության հետևյալ ձևակերպումը. «Հարկային քաղաքականությունը կարգավորիչ բնույթի իրավական նորմերի և կազմակերպատնտեսական միջոցառումների ամբողջություն է, որն ընդունվում ու իրացվում է պետական իշխանության մարմինների, կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց հետ հարկային հարաբերությունների ոլորտի տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից»²¹։ Հարկային քաղաքականությունը կրում է դիմամիկ բնույթ, ենթարկվելով որոշակի փոփոխությունների՝ կախված կոնկրետ տնտեսական պայմաններից, սոցիալ-տնտեսական զարգացման ծրագրերի նպատակներից և երկրի տնտեսության զարգացման գերակայություններից։ Իրականացվող տարբեր տնտեսական քաղաքականությունների արդյունքում՝ պետությունները միմյանցից տարբերվում են հարկման եղանակների ընտրությամբ, այսինքն՝ ըստ այդ առանձնահատկությունների որոշվում է, թե հարկային համակարգի կառուցման ժամանակ ինչ գերակայություն պետք է տրվի եկամտային կամ գույքային հարկերին, ինչպիսին պետք է լինեն ապրանքների և ծառայությունների իրացման շրջանառության նկատմամբ սահմանված հարկերը։

Շուկայական տնտեսության պայմաններում ցանկացած պե-

տություն հարկային քաղաքականությունն օգտագործում է որպես շուկայի նեգատիվ՝ (բացասական) երևույթների վրա ներգործության որոշակի կարգավորիչ, և հարկերն ու ողջ հարկային համակարգը դառնում են տնտեսության կառավարման հզոր գործիք։ Այս քաղաքականության միջոցով տնտեսության պետական կարգավորման օբյեկտ են դառնում տնտեսական պարբերաշրջանը (ցիկլը), տնտեսության ճյուղային ու տարածաշրջանային կառուցվածքը, կապիտալ ներդրումները, գները, արտաքին տնտեսական կապերը և շրջակա միջավայրը։ Հարկային քաղաքականությունը բարձր տնտեսական աճի և մակրոտնտեսական հավասարակշռության, տնտեսության կայունացման ու առաջընթացի ապահովման հիմնական երաշխիքն է, այսինքն՝ առկա է ուղղակի կապ հարկային համակարգի և տնտեսության զարգացման մակարդակի միջև։

Ակնհայտ է, որ հարկերի աճը նպաստում է պահանջարկի իջեցմանը և ներդրումների կրճատմանը, իսկ իջեցումը՝ տնտեսավարող սուբյեկտների ու քաղաքացիների կողմից դրամական ազատ միջոցների աճին, որը տանում է պահանջարկի և կապիտալ ներդրումների ծավալի մեծացմանը։ Հարկային ծանր բեռը ստեղծում է օբյեկտիվ նախադրյալներ տնտեսական աճի տեմպերի դանդաղեցման և ստվերային տնտեսության ծավալների ընդլայնման համար, իսկ հարկային բեռի թեթևացումը, որը չի փոխհատուցվում հարկային վարչարարության ուժեղացմամբ կամ հարկային բազայի ընդլայնմամբ, կարող է իրականացվել միայն պետական ծախսերի կրճատման ճանապարհով։ Վերջին հաշվով, հարկային քաղաքականությունը կարող է համարվել արդյունավետ, եթե այն նպաստում է ներդրումային գործարքների աշխուժացմանն ու զբաղվածության ավելացմանը, կառուցվում է հարկային ազատական մոտեցումներով և հարկային կոշտ վարչարարության միջոցով ստեղծում է պայմաններ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար հավասար մրցակցային պայմաններ ապահովելու համար. «Հարկերը կարելի է համեմատել դեղամիջոցի հետ, որի բուժական հատկությունները դրսևորվում են միայն դրա խելացի չափաքանակի դեպքում»²²։

Հարկաբյուջետային (ֆիսկալ) քաղաքականությունը պետության նպատակաուղղված գործունեությունն է բյուջետային միջոցների ձևավորման ու օգտագործման ոլորտում, կամ **ֆիսկալ քաղա-**

²⁰ Задоя А. А., Петруня Ю. Е., Основы экономической теории: Учеб. Пособие.-М.: Рыбари, 2000., стр. 479.

²¹ Налоги, Словарь-справочник. М.: ИНФРА-м. 2000 г., стр. 95.

²² Задоя А. А., Петруня Ю. Е., Основы экономической теории: Учеб. Пособие.-М.: Рыбари, 2000, стр. 344.

քականություն ասելով՝ պետք է հասկանալ պետության հարկային պետական ծախսումների քաղաքականությունը, որի հիմնական խնդիրն է մակրոտնտեսական կայունության հաստատումը, տնտեսական աճի ապահովումը: Այն ֆինանսական քաղաքականության անբաժանելի և բաղկացուցիչ մասն է, որի կարևորությունն ու աղիականությունը պայմանավորված է հետևյալ երկու հանգամաններով՝ մախ այն դիտվում է որպես մակրոտնտեսական քաղաքականության բաղկացուցիչ տարր, երկրորդ՝ այս քաղաքականության արդյունքներն ավելի տեսանելի են: Հարկաբյուջետային քաղաքականությունը տնտեսության մակրոտնտեսական հավասարակշռության ապահովման կարևորագույն երաշխիքն է, քանզի հենց հարկի ու պետական ծախսերի միջոցով է պետությունը կարողանում նպաստել գործարար ակտիվության խթանմանը, ներգործել զբաղվածության և ինֆլյացիայի վրա: Հարկաբյուջետային քաղաքականության իրականացման ժամանակ կարևոր գործոն է հարկային դրույքաչափերի և հարկման օբյեկտների մեծությունների փոխկապածությունը, քանի որ հարկման օբյեկտների նվազեցման քաղաքականությունը զուգակցվում է հարկադրույքների բարձրացմամբ, իսկ ընդլայնումը՝ իջեցմամբ: Այսինքն՝ հարկային քաղաքականության կողմից լուծվող կարևոր խնդիրներից է առանձին հարկատեսակների գծով հարկման օբյեկտների և համապատասխան դրույքաչափի այնպիսի համամասնությունների սահմանումը, որոնց դեպքում հարկման օբյեկտների ու հարկային դրույքաչափերի ընդհանուր մակարդակների հարաբերակցությունը չի նպաստի արտադրության ծավալների անկմանը և պետությունի մուտքային մասի կրճատմանը: Պետք է տարբերել երկու տիպի հարկաբյուջետային քաղաքականություն.

1. դիսկրետ կամ ճկուն,
2. ոչ դիսկրետ (ոչ ճկուն) կամ ավտոմատ:

Դիսկրետ ֆիսկալ քաղաքականություն ասելով՝ պետք է հասկանալ օրենսդիր իշխանությունների կողմից համապատասխան օրենքների ընդունման միջոցով պետական եկամուտների՝ հարկեր և ծախսերի գիտակցված փոփոխումը, որի նպատակն է տնտեսական ակտիվության (արտադրության ծավալի, գների մակարդակի և այլնի) վրա ազդելը: Իսկ սա նշանակում է, որ օրենսդիր մարմինների կողմից կիրառվող դիսկրետ ֆիսկալ քաղաքականության միջոցով հնարավոր է դառնում ազդել ամբողջական պահանջարկի, հետևաբար նաև՝ ամբողջական ծախսերի վրա:

Քեյնսի կողմից մշակած ամբողջական պահանջարկի մոդելի՝ $C+I+G+X_n$), որն է բաղադրամասի փոփոխությունը մուտիայիկա- իոն (բազմապատկիչի) էֆեկտի հետևանքով հանգեցնում է կամտի՝ U -ի փոփոխության: Այդ փոփոխությունը մա պատկերա- որ ձևով ներկայացրել է գրաֆիկի տեսքով (գրաֆիկ 1.2), որը նտեսագիտության մեջ հայտնի է «Քեյնսի խաչ» անվամբ:

Ամբողջական պահանջարկի ($C+I+G+X_n$) մոդելում

C – ն ծախսերն են,

I – ն՝ ինվեստիցիաները,

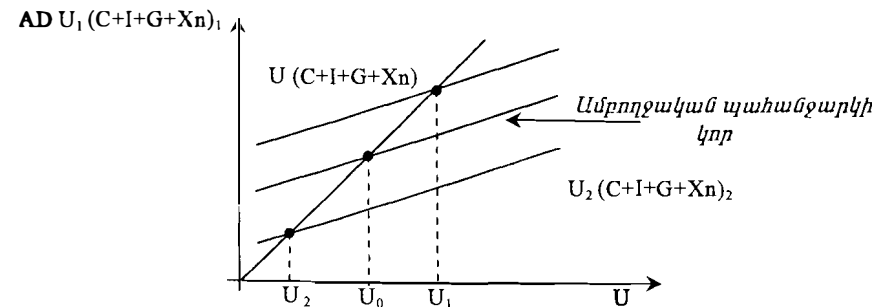
G – ն՝ պետական գնումները,

X_n – ը՝ զուտ արտահանումը (արտահանման և ներմուծման տարբերությունը):

Պետական ծախսերի՝ G -ի ավելացման և հարկերի նվազեցման դեպքում ամբողջական պահանջարկի U կորը կհայտնվի 1 դիրքում (տե՛ս գրաֆիկ 1.2), որին կհամապատասխանի բնակչության U_1 եկամուտը, իսկ ամբողջական պահանջարկի ($C+I+G+X_n$)₁ մեծու- թյունը, և ընդհակառակը, պետական ծախսումների նվազեցման ու հարկերի մեծացման դեպքում կորը կհայտնվի 2 դիրքում, որին կհա- մապատասխանի մարդկանց եկամուտների U_2 դիրքը, իսկ ամբող- ջական պահանջարկի ($C+I+G+X_n$)₂ մեծությունը:

Գրաֆիկ 1.2.

ՔԵՅՆՍԻ ԽԱՉ



AD – ն ամբողջական ծախսերն են,

U – ն՝ բնակչության եկամուտները:

Քեյնսի տեսության համաձայն՝ դիսկրետ ֆիսկալ քաղաքականությունը կարող է լինել երկու տիպի՝ խթանող և զսպող:

Խթանող ֆիսկալ քաղաքականության դեպքում նախատեսվում է տնտեսական ծախսումների աճ կամ հարկերի դրույթաչափեր նվազում (կամ էլ երկուսը միասին):

Զսպող ֆիսկալ քաղաքականության դեպքում նախատեսվում պետական ծախսերի կրճատում և/կամ հարկերի դրույթաչափեր մեծացում:

Ըստ Քեյնսի՝ ֆիսկալ քաղաքականությունը կարելի է օգտագործել տնտեսության կարգավորման նպատակով: Երբ տնտեսությունը գտնվում է անկման փուլում, անհրաժեշտ է կիրառել խթանող ֆիսկալ քաղաքականություն, այսինքն՝ մեծացնել պետական ծախսումները, կրճատել հարկերը, որի հետևանքով կավելանա երկրում գործող տնտեսական հզորությունները, և երկիրը կունենա տնտեսական աճ: Եվ ընդհակառակը, եթե տնտեսությունը գտնվում վերելքի փուլում ու անհրաժեշտ է կրճատել արտադրության ծավալները, որպեսզի հետագայում երկիրը չհայտնվի լճացման մեջ, պետք է կիրառել զսպող ֆիսկալ քաղաքականություն, այսինքն՝ կրճատել պետական ծախսումները, մեծացնել հարկերը:

Անցումային էկոնոմիկա ունեցող երկրներում պետության ֆիսկալ քաղաքականության հիմնական նպատակը տնտեսության կայունացումն է, իսկ պետության կողմից պետական ծախսումներ աճն այդ երկրներում հնարավոր է ապահովել դրսից բերա վարկերի (միջպետական վարկեր) և բյուջեի դեֆիցիտի մեծացման հաշվին, այլ ոչ թե երկրում հավաքվող հարկային մուտքերի հաշվին: Կառավարությունները գիտակցաբար գնում են այդ քայլին, որպեսզի հնարավոր դառնա երկրում զբաղվածության, հետևաբար նաև եկամուտների ավելացման ու տնտեսական աճի ապահովումը:

Ոչ դիսկրետ կամ ավտոմատ ֆիսկալ քաղաքականություն: Այդ դեպքում փոխվում են պետբյուջեի հարկային մուտքերն առան երկրի օրենսդիր մարմնի կողմից կայացրած որոշումների: Ավտոմատ ֆիսկալ քաղաքականությունն իրականացվում է ավտոմատ կայունացուցիչների միջոցով, որոնք իրենցից ներկայացնում են որոշակի տնտեսական միջոցներ: Դրանց կիրառումը թույլ է տալիս անկման և վերելքի շրջանում ավտոմատ ձևով մեղմել երկրում առկա տնտեսական անհամապատասխանությունները: Դրանք կոչվում են ավտոմատ, քանի որ առանց մոր օրենքի ընդունման, անկման շրջա-

նում կարող են ավտոմատ ձևով ավելացնել բյուջեի դեֆիցիտը, իսկ վերելքի շրջանում մեծացնել բյուջեի ավելցուկը: Որպես այդպիսի կայունացուցիչներ, կարող են հանդես գալ.

1. պետության կողմից տրվող գործազրկության փոխհատուցումները,
2. ձեռնարկությունների շահութահարկերը,
3. պրոգրեսիվ եկամտահարկը:

Այժմ տեսնենք, թե այս ավտոմատ կայունացուցիչներն ինչպես կարող են ազդել բյուջեի մեծության վրա:

Գործազրկության փոխհատուցումները: Օրինակ՝ տնտեսության անկման շրջանում ավելանում են գործազրկության համար տրվող վճարները և նվազում են զբաղվածության դեպքում գանձվող եկամտահարկերը: Ստացվում է, որ այս նպաստն ավտոմատ ձևով դեֆիցիտ է առաջացնում տնտեսության անկման փուլում: Սրան հակառակ, վերելքի փուլում, երբ ապահովված է զբաղվածությունը, ավելանում է աշխատողների և պակասում գործազուրկների թիվը, հետևաբար մեծանում է եկամտահարկից բյուջեի ստացող բաժինը, կրճատվում են նպաստները: Արդյունքում ավտոմատ ձևով առաջանում է բյուջեի ավելցուկ:

Ձեռնարկությունների շահութահարկերը: Տնտեսության անկման շրջանում ձեռնարկությունների շահութեները պակասում են, հետևաբար ավտոմատ ձևով նվազում են նաև բյուջեի հարկային մուտքերը: Արդյունքում բյուջեի դեֆիցիտն ավելի է մեծանում, և ընդհակառակը՝ վերելքի շրջանում շահութեներն աճում են, հետևաբար աճում են նաև շահութեներից գանձվող հարկերը՝ առաջացնելով բյուջեի ավելցուկ:

Պրոգրեսիվ եկամտահարկ: Եկամտի աճին զուգընթաց կիրառվում են պրոգրեսիվ աճող հարկային դրույթները: Սա նշանակում է, որ վերելքի փուլում եկամտահարկից ստացվող բյուջեի մուտքերը պրոգրեսիվորեն աճում են, իսկ անկման փուլում՝ նվազում:

Իսկ ի՞նչ է նշանակում դեֆիցիտի ավելացումը կամ բյուջեի եկամուտների մեծացումը, և ո՞րն է ավտոմատ կայունացուցիչների դերը տնտեսության կարգավորման գործում:

Անկման փուլում դեֆիցիտի ավելացումը նշանակում է, որ ավտոմատ ձևով ավելանում են գործազրկության և այլ սոցիալական նպաստների համար տրվող գումարները: Սա նշանակում է, որ շնորհիվ ավտոմատ կայունացուցիչների՝ անկման փուլում մարդկանց եկամուտները որոշ չափով աճում են, քանի որ նրանք քիչ հարկեր են

մուծում և շատ մպաստներ ստանում, ու հնարավոր է դառնում ատոմատ ձևով խուսափել ամբողջական պահանջարկի, հետևաբար նաև տնտեսական շատ մեծ տատանումներից: Եվ ընդհանրապես վերելքի փուլում բյուջեի հարկային մուտքերն ավտոմատ ձևով են՝ նվազեցնելով պետական ծախսումները, մեծանում է ձևերեցների և անհատների հարկային բեռը, իսկ բարձր հարկերի ակայությունը զսպում է տնտեսական վերելքը, ավտոմատ ձևով կրճատվում են գործազրկության համար տրվող մպաստները, հետևաբար նաև՝ բնակչության եկամուտները, որն էլ ամբողջական պահանջարկի տատանումները դարձնում է ոչ էական, շատ քիչ:

Այսպիսով, տնտեսական անկման և բյուջեի դեֆիցիտի դեպքում ավտոմատ կայունացուցիչները տնտեսական կյանքի ունենում են խթանիչ, դրական ազդեցություն, քանի որ ավտոմատ ձևով ավելանում են մպաստների գումարները, վերանում կկրճատվում են հարկերը, դրանով իսկ խթանում տնտեսական աճի և իսկ տնտեսական աճի բարձր տեմպի և բյուջեի ավելցուկի դեպք դրանք ունենում են զսպող ազդեցություն, քանի որ ավտոմատ ձևով փոքրանում են մպաստները, մեծանում հարկերը:

Որքան էլ ավտոմատ կայունացուցիչները մպաստեն տնտեսության նորմալ, հավասարակշռված զարգացմանը, միևնույն է, հնարավոր չէ լրիվ վերացնել ամբողջական պահանջարկի ոչ ցանկ տատանումները: Մյուսն օգնությամբ հնարավոր է միայն որոշ չփոփոխել մեղմացնել դրանք:

Հարկաբյուջետային կարգավորումը պետության տնտեսական կարևորագույն գործառնություն է, որի միջոցով պետությունը հնարավորություն է ստանում կենտրոնացնել երկրում ստեղծված ազգայնաբնույթի մի մասը՝ համապետական խնդիրների լուծման մպատկով: Այդ միջոցները կենտրոնացվում են պետական բյուջեում, ու ձևավորման հիմնական աղբյուրները, մասնավորապես՝ Հայաստանի Հանրապետությունում, հետևյալներն են.

1. հարկային եկամուտները,
2. պետական տուրքերը,
3. ոչ հարկային եկամուտները²³,

²³ Ոչ հարկային եկամուտներին վերաբերում են.

1. ՀՀ կենտրոնական բանկի ծախսերի նկատմամբ եկամուտների գերազանցումները.
2. պետական մարմինների, դրանց ենթակա բյուջետային հիմնարկների հաշվառման հաշվառվող գույքի վարձակալությունից եկամուտներ,

4. կապիտալի գործառնությունից եկամուտները,
5. պաշտոնական տրանսֆերտները²⁴:

Իսկ ծախսման ուղղություններն են՝ պաշտպանությունը, կրթությունը ու գիտությունը, առողջապահությունը, մշակույթը, ճանապարհային շինարարությունը ու կապը, տնտեսական և այլ ոլորտները²⁵: Որքան մեծ է պետական բյուջեում ընդգրկվող միջոցների տեսակարար կշիռն ազգային արդյունքի մեջ, այնքան հարկաբյուջետային քաղաքականությունը մեծ դեր է խաղում շուկայական տնտեսության պետական կարգավորման մեջ:

3. դիվիդենդներ և շահաբաժիններ,
 4. պետության տված վարկերի օգտագործման դիմաց վճարներ (տոկոսներ),
 5. բռնագրավված, տիրազուրկ, նվիրատվության կամ ժառանգության իրավունքով պետությանն անցած գույքի իրացումից մուտքեր,
 6. իրավախախտումների համար գործադիր և դատական մարմինների կողմից կիրառվող պատժամիջոցներից մուտքեր,
 7. պետական պահուստի հոդերի վարձակալության և օգտագործման դիմաց գանձվող վարձավճարները,
 8. պետական վիճակախաղի անցկացումից ստացվող մուտքերը,
 9. իրավապահների և դատական մարմինների կողմից կիրառվող պատժամիջոցներից մուտքեր:
- ²⁴ «Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6:
- ²⁵ «Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7:

ԳԼՈՒԽ II

ՀԱՐԿԵՐԻՆ ԱՌՆՉՎՈՂ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

§ 2.1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՍԿԱՐԳԻ ՏԱՐԵՐԸ: ՀԱՐԿԵՐԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐ

Հարկային քաղաքականության մեջ մտնող հիմնական հասկացություններն են՝ հարկային համակարգ, հարկեր, հարկման օբյեկտ, հարկման սուբյեկտ, հարկադրույթ կամ հարկի դրույքաչափ, հարման միավոր, հարկման բազա, հարկի գումար, հարկերի վճարման ժամկետ, հարկային արտոնություններ, հաստատագրված վճարման տուրքերը և այլն:

Հարկային համակարգն իրենից ներկայացնում է հարկային օրենսդրության, հարկային վարչարարության և հարկ վճարողի ինտիմությունների ամբողջությունը:

Հարկը պարտադիր, չփոխհատուցվող վճար է, որը գանձվում պետության կողմից հարկման ենթակա բոլոր իրավաբանական ֆիզիկական անձանցից:

Հարկման սուբյեկտը հարկ վճարողն է՝ իրավաբանական և ֆիզիկական անձը:

Հարկման օբյեկտը առարկան է (լայն իմաստով), որի նկատմամբ կիրառվում է հարկի դրույքաչափը՝ գույք, ունեցվածք, աշխատավարձ, շահույթ, եկամուտ և այլն:

Հարկման միավորը հարկման ենթակա օբյեկտի միավորն Օրինակ՝ գույքահարկի դեպքում անշարժ գույքի կամ ավտոմեքենայի միավորի համար սահմանվում է հարկի որոշակի չափ՝ կախված տվյալ գույքի հատկանիշներից:

Հարկման բազան հարկման ենթակա օբյեկտի այն մասն է, որ նկատմամբ կիրառվում է հարկի դրույքաչափը: Օրինակ՝ եթադրենք հարկման օբյեկտը եկամուտն է, սակայն հարկման բազա կլինի եկամտի այն մասը, որը կստացվի օրենքով նախատեսված վազեցումները եկամտից կատարելուց հետո:

Հարկի դրույքաչափը հարկման միավորի նկատմամբ կիրառվող դրույքաչափն է՝ հիմնականում տոկոսային արտահայտությամբ, օրինակ՝ ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված է շաքահարկի 20 տոկոս հարկադրույթ:

Հարկի գումարը դրամի այն գանգվածն է, որ ենթակա է վճարման պետական բյուջե: Օրինակ՝ նույն շահութահարկի 20 տոկոս դրույքաչափի կիրառման արդյունքում, ենթադրենք, ստացվել է 50.000 դրամ հարկի գումար, որը ենթակա է վճարման պետական բյուջե:

Հարկերի վճարման ժամկետը սահմանվում է հարկային օրենսդրությամբ՝ յուրաքանչյուր հարկատեսակի համար առանձին:

Տուրքը հիմնականում իրավաբանական և պետական այլ ծաայությունների համար քաղաքացիներից ու կազմակերպություններից գանձվող վճար է:

Հաստատագրված վճարները պետական բյուջե վճարվող ավեացված արժեքին և/կամ շահութահարկին/եկամտահարկին փոխաինող պարտադիր ու անհատույց վճարներ են:

Ըստ գանձման եղանակի, ինչպես նաև հարկ վճարողների ու ետության փոխհարաբերության հատկանիշի՝ հարկերը դասաարգվում են հետևյալ խմբերի՝ ուղղակի, անուղղակի հարկեր, սոինալական ապահովագրության վճարներ:

Ուղղակի հարկերը գանձվում են հարկման սուբյեկտի անմիջաես տիրոջից՝ հիմնականում հարկվում են գույքը (ունեցվածքը) և եամուտները (օրենքով սահմանված դեպքերում՝ նաև նվիրատվությունը): Հայաստանի Հանրապետությունում (ՀՀ) գործող անուղղահարկատեսակներն են.

1. գույքահարկը,
2. եկամտահարկը,
3. շահութահարկը,
4. հողի հարկը:

Շահութահարկը և եկամտահարկը, որպես կանոն, ուղղակիոեն կապված են տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական գորունեության արդյունքների հետ, այսինքն՝ այդ հարկատեսակների ծով սլարտավորություն առաջանում է միայն տնտեսական գործուեության դրական արդյունքի՝ շահույթի կամ եկամտի առկայության եպքում, իսկ հողի հարկը և գույքահարկը վճարվում են՝ անկախ նտեսական գործունեության արդյունքները հաշվի առնելու:

Անուղղակի հարկերը գանձվում են արտադրանքի, ծառայու-

բյուջաների վերջնական սպառողներից և ուղղակիորեն կապված ոչ թե տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության ֆինանսակապակցության, այլ որոշակի գործառքների, գործառնությունների ռականացման հետ: Անուղղակի հարկերը ներառվում են վաճառվող գույքի (արտադրանքի, ապրանքների) և ծառայությունների արժեքում ու միջանկյալ փուլերում (մինչև վերջնական սպառողին հասնելը) պետական բյուջե են վճարվում հաշվանցման մեխանիզմով, սինքն՝ ապրանքներ վաճառողը կամ ծառայություններ մատուց բյուջեի հետ փոխհարաբերություններում իր կողմից վաճառած ապրանքների կամ ծառայությունների արժեքում ներառվող անուղղակի հարկերից նվազեցնում է այլ տնտեսավարող սուբյեկտներից ձեռք բերված այն ակտիվների կամ իրեն մատուցված ծառայություններ արժեքում ներառված անուղղակի հարկերը, որոնք նա օգտագործում է իր վաճառած ապրանքի կամ մատուցած ծառայության արտադրության ընթացքում: Անուղղակի հարկատեսակներն են.

1. ավելացված արժեքի հարկը (այսուհետ՝ ԱԱՀ) և
2. ակցիզային հարկը:

Հարկերի հաջորդ խումբը *սոցիալական ապահովագրության վճարներն են*, որոնք գործող օրենսդրական ու նորմատիվային տերի համաձայն, ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք վճարում են սոցիալական ապահովագրության ֆոնդերին:

Հարկերը ըստ նշանակության և օգտագործման նպատակի բժանվում են երկու խմբի.

- I. ընդհանուր նշանակության,
- II. նպատակային հարկեր:

Ընդհանուր նշանակության հարկերն ամբողջությամբ ներկայում են երկրի պետական բյուջեում և օգտագործվում են համատարած նշանակություն ունեցող միջոցառումների իրականացման նպատակով, օրինակ՝ շահութահարկը, եկամտահարկը, ավելացված արժեքի հարկը և այլն, իսկ *նպատակային հարկերն* ունեն հատ նշանակություն ու ներառվում են կառավարության հատուկ ֆոնդ կազմում և ունեն նպատակային ուղղվածություն, օրինակ՝ սոցիալական ապահովագրության վճարները:

Ելնելով վարչական մարմինների գործունեության և ձևավոր հարկերի օգտագործման առանձնահատկություններից՝ հարկ դասակարգվում են երկու խմբի.

1. պետական հարկեր,
2. տեղական հարկեր:

Պետական հարկերը գանձվում են կենտրոնական կառավարական մարմինների կողմից և, հարկային օրենսդրության համաձայն, ճարվում են երկրի պետական բյուջե, իսկ *տեղական հարկերը* գանձվում են տեղական մարմինների կողմից ու մուտք են արվում տեղական բյուջեներ, այդ թվում համայնքների և քաղաքների բյուջեներ:

Ըստ գանձման սկզբունքի հարկերը լինում են նաև.

1. *պարզեցիկ*, երբ հարկման դրույքաչափը բարձրանում է եկամտի աճին զուգահեռ: Օրինակ՝ ԱՄՆ-ում եկամտահարկը գանձվում է 15-33 տոկոսի սահմաններում, մեր հանրապետությունում եկամտահարկը գանձվում է 10 տոկոս դրույքաչափ, իսկ 80 հազար դրամը գերազանցող մասի նկատմամբ կիրառվում է 20 տոկոս դրույքաչափ (այս մասին մանրամասն «Եկամտահարկը և նրա հաշվարկման ու վճարման կարգը» պարագրաֆում),
2. *եզրեցիկ հարկ*, երբ հարկի միջին դրույքաչափը՝ դրամական արտահայտությամբ, մույնն է բոլորի համար, սակայն ցույց է տալիս հարկի գնահատումը տարբեր խավերի եկամուտների նկատմամբ: Օրինակ՝ և՛ ցածր, և՛ բարձր եկամուտ ունեցող ընտանիքները միևնույն 500 դոլար արժողությամբ հեռուստացույցը գնելիս, ենթադրենք, վճարում են 8 տոկոսանոց վաճառքի հարկ: Սակայն այդ 40 դոլար հարկի գումարը կազմում է աղքատ ընտանիքի եկամտի զեռակշռող մասը, իսկ հարուստ ընտանիքի եկամտի՝ չնչին մասը: Դա է պատճառը, որ, ըստ էության, վաճառքի հարկը համարվում է *եզրեցիկ հարկ*,
3. *համամասնական կամ ակորդային հարկ*: Սա նշանակում է, որ հարկման դրույքաչափը մնում է անփոփոխ՝ անկախ եկամտի մեծությունից, այսինքն՝ բոլոր եկամուտներից գանձվում է միևնույն տոկոսը: Օրինակ՝ շահութահարկը ՀՀ-ում սահմանվել է 20 տոկոս: Հարկման այս ձևը շատ տնտեսագետներ համարում են ամենաարդար, քանի որ առանձին որոշումները չեն ազդում հարկային պարտականությունների կատարման վրա, և հարկման այս ձևի դեպքում հարկի գումարը շատ հեշտ է հաշվարկվում:

Հարկման ժամանակ լայնորեն կիրառվում են հարկման միջին և սահմանային դրույքաչափերը:

Հարկման միջին դրույքաչափի մեծությունը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$\text{Հարկման միջին դրույքաչափ} = \frac{\text{հարկի գումար}}{\text{հարկման ենթակա ողջ գումար}} \times 100\% :$$

Սահմանային դրույքաչափը վերջին, լրացուցիչ միավոր կամտից գանձվող դրույքաչափն է: Օրինակ՝ 80 հազարը գերազանցող մասի նկատմամբ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքը սահմանվում է եկամտահարկ 20 տոկոս դրույքաչափով, այդ՝ հազարը գերազանցող մասի նկատմամբ սահմանված 20 տոկ դրույքաչափն էլ հենց սահմանային դրույքաչափն է:

§ 2.2. ՀԱՐԿԵՐԻ ԳՈՐԾԱՆՈՒՅԹՆԵՐԸ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԱՐՏՈՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Հարկերը կատարում են որոշակի գործառնություններ, որոնց հիմնականներն են.

1. ֆիսկալ կամ հարկաբյուջետային կամ հարկածախսումնային,
2. բաշխիչ,
3. կարգավորիչ,
4. վերահսկիչ:

Գործնականում հարկերի հիմնական գործառնությունը **ֆիսկալն** որը բնորոշ է բոլոր պետություններին: Այս գործառնությունը բավականին հին է, այն իր անունը ստացել է Հին Հռոմում, որտեղ հատուկ հավաքողները շուկաներում քայլում էին "fiskus" կոչվող մեծ զամ յուղներով, որտեղ դնում էին վաճառվող ապրանքների մի մասը՝ ու պես առևտրի իրականացման իրավունքի համար հավաքվող հարկերը Մեծի ժամանակ ֆիսկալներ անվանում էին հարկահավաքման և ֆինանսական գործերը վերահսկող պաշտոնատար անձանց: Ֆիսկալ գործառնության իմաստը և նպատակը պետություններում դրամական միջոցներով համալրումն է՝ հասարակությանն անհրաժեշտ պահանջարկների բավարարման համար:

Բաշխիչ գործառնություն արտահայտվում է նրանում, որ հարկեր օգնությամբ ձևավորված պետությունների եկամուտների մեծ մասը հտազայում ուղղվում է համապետական հիմնահարցերի լուծման այսինքն՝ հարկերի միջոցով պետությունը խթանում է գիտատեխնիկական առաջընթացը (ԳՏԱ-ն), աշխատատեղերի ավելացման աշխատունակ բնակչության զբաղվածության մակարդակի բար

րացմանը, որն էլ նպաստում է տնտեսական աճին: Այս գործառնությունը կրում է խիստ արտահայտված սոցիալական բնույթ, քանի որ համապատասխան ձևով կառուցված հարկային համակարգը բույլ է տալիս շուկայական տնտեսությանը հաղորդելու սոցիալական ուղղվածություն, ինչպես դա արված է Գերմանիայում, Շվեդիայում և բազմաթիվ այլ երկրներում:

Կարգավորող գործառնություն առանձնակի կարևորություն է ստանում ժամանակակից խառը տնտեսության և տնտեսական ու սոցիալական պրոցեսների վրա պետության ակտիվ ներգործության պայմաններում: Ջարգացած երկրներում շուկայական տնտեսությունը կարգավորվող է, հետևաբար, շուկայի արդյունավետ գործունեությունն անհնար է առանց պետական կարգավորման որոշակի համակարգի, որում կարևորագույն տեղը պատկանում է հարկերին. պետությունը փոփոխելով հարկերի դրույքաչափերը, հարկման պայմանները, հարկերի տեսակները, ինչպես նաև սահմանելով որոշակի արտոնություններ՝ նպաստում է տնտեսության մի շարք ոլորտների զարգացմանը և հասարակության համար հրատապ խնդիրների լուծմանը: Ուստի պատահական չէ, որ այս գործառնությունը հիմնականում ուղղված է տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական ակտիվության, զբաղվածության կառուցվածքի, կուտակման գործընթացների և վերարտադրության տեմպերի, արտաքին տնտեսական կապերի ու այլ օբյեկտների կարգավորմանը, ընդհանուր հարկային դաշտի ստեղծմանը: Այսպիսով, այս գործառնության էությունը հետևյալն է.

- ✓ հարկային համակարգի հաստատում և փոփոխում,
- ✓ հարկային դրույքների որոշում և դիֆերենցում,
- ✓ հարկային արտոնությունների կիրառում:

Վերահսկման գործառնության էությունը հարկային մուտքերի և ֆինանսական միջոցների նկատմամբ պետական պահանջմունքների մասին տվյալների համեմատման հիման վրա գործող հարկային մեխանիզմի արդյունավետության բացահայտումը և ֆինանսական ռեսուրսների հիմնավորված շարժի ապահովումն է, որի շնորհիվ բացահայտվում է հարկային համակարգի ու բյուջետային քաղաքականության մեջ փոփոխություններ կատարելու անհրաժեշտությունը: Այս գործառնությունը ստեղծում է նախադրյալներ տնտեսության տարբեր սուբյեկտների եկամուտների ձևավորման և բաշխման պրոցեսում արժեքային համամասնությունների հսկման համար: Մրա շնորհիվ գնահատվում է յուրաքանչյուր հարկային գծի և

ամբողջությամբ հարկային «ճնշման» արդյունավետությունը, բաց հայտվում է հարկային համակարգում ու հարկային քաղաքակնությունում փոփոխությունների կատարման անհրաժեշտությունը Այս գործառնության ուժեղացումը չիմնավորված խիստ վարչակ միջոցառումների միջոցով հանգեցնում է տնտեսական ակտիվության նվազեցմանը «... որքան էլ որ մեծ լինեն պահանջմունքն ֆինանսական ռեսուրսների նկատմամբ, ենթադրվող և չենթադր ծախսերի համար, հարկերը չպետք է խաբիսեն հարկատուների տաքրքրությունը տնտեսական գործունեության նկատմամբ»²⁶:

Ինչևիցե, հարկային համակարգի գործառնությունների մնան տրանջատումը կրում է խիստ պայմանական բնույթ, քանի որ դրա բոլոր միահյուսվում և իրականացվում են միաժամանակ:

Ինչպես վերևում նշվեց, հարկերի կարգավորիչ գործառնություն մեջ ներառում է նաև հարկային արտոնությունների տրամադր Անցումային տնտեսություն ունեցող երկրներում հատկապես լ տարածում ունեն հարկային արտոնությունների հետևյալ տեսակ ըը՝ հարկային արձակուրդներն ու նվազեցված դրույքաչափերը:

Հարկային արձակուրդն օրենքով սահմանված ժամկետ է, ընթացքում այս կամ այն ձեռնարկությունների խումբն ազատվում որևէ տեսակի հարկի վճարումից²⁷: Չնայած այն համգամանքին, վարչարարության տեսանկյունից արտոնությունների այս տես ների կիրառումն ավելի արդյունավետ է, այնուամենայնիվ դրա գերծ չեն նաև մի շարք բացասական կողմերից: Նախ, անկախ 2 հույթի գումարից, դրա ազատումը հարկումից հանգեցնում է ն այն ներդրողի համար հարկային արտոնության, որի ներդրում արդյունքում ակնկալվում է մեծ շահույթ և ներդրումը կկատար անկախ հարկային արտոնության առկայությունից: Միաժաման հարկային արձակուրդները ստեղծում են հարկումից խուսափե հնարավորություններ ու պատճառներ՝ սահմանված ընդհան կարգով հարկ վճարող ընկերությունների կողմից հարկումից ազա ված ընկերություններին գնային տրանսֆերտների պարգագույն խանհզնով:

Հարկի նվազեցված դրույքաչափի կիրառումն իր բնույթով է կանորեն մնան է հարկային արձակուրդներին, ուստի, հետևանք ըի առումով, դրանց ազդեցությունը շատ չի տարբերվում:

²⁶ Ходов Л. Г., Основы государственной экономической политики. - Изд. БЭК, 1997, ст. 310.

²⁷ Налоги, Словарь-справочник.-М.: ИНФРА-М, 2000 г., ст. 110.

Չարգացող և մասնավորապես անցումային տնտեսություն ու եցող երկրներում առավել քիչ տարածում ունեն այնպիսի հարկա ին արտոնությունները, ինչպիսիք են **հարկային վարկերն** ու **ներդ լմային նվազեցումները**: Հայաստանում արտոնությունների այս եսակներն ընդհանրապես կիրառություն չունեն: Այս արտոնու յունները հարկային արձակուրդների համեմատ ունեն զգալի առա յուններ, մասնավորապես՝ դրանք ներդրումների առանձին ելություններ, մասնավորապես՝ դրանք ներդրումների առանձին տեսակների խրախուսման տեսանկյունից առավել հասցեական են, իսկ դրանց եկամտային հետևանքները՝ ավելի բացահայտ և հեշտ վերահսկելի: Հարկային վարկի կիրառման պարզ և արդյունավետ ե վնանակ կարող է լինել այն, երբ դրանից օգտվելու իրավունք ունեցող ընկերության համար հարկային վարկի գումարի սահմանումից հե ընկերության համար հարկային վարկի հաշվում՝ հաշվապահա տո այն հաշվեգրվում է հատուկ հարկային հաշվում՝ հաշվապահա ընկերության համար հարկային վարկի գումարի կանոնները, միակ տարբե րությունն այն է, որ հարկատուի հարկային պարտավորությունները մարվում են հարկային վարկի հաշվին այնքան ժամանակ, քանի դեռ այդ հաշվի մնացորդը չի գրոյացվել:

Հարկային արտոնությունների ամենաարդյունավետ մեխանիզ մը, քերես, **արագացված ամորտիզացիան** է (հիշեցնենք, որ ամոր տիզացիոն մասհանումները չեն հարկվում), որի իրականացման էությունը հետևյալն է՝ պետությունն օրենսդրորեն բարձրացնում է ա մորտիզացիայի նորման (ամորտիզացիոն հատկացումների հարա քերությունն է հիմնական կապիտալի արժեքին), այսինքն՝ ստեղծ վում է ռեալ հնարավորություն համեմատաբար շուտ դուրս գրել սար քավորման արժեքը, արագորեն ազատվել բարոյապես մաշված սարքավորումից կուտակված միջոցներն ուղղել նոր սարքավորում ների ձեռքբերմանը: Վերջինս իր մեջ պարունակում է հարկային ար ձակուրդների հետ կապված քերություններից նվազագույնը, և միա ժամանակ, պահպանելով հարկային վարկերի ու ներդրումային նվազեցումների դրական կողմերը՝ գերծ է դրանց բացասական կող մերից: Արագացված ամորտիզացիան նպաստավոր է նաև երկու ա ռումով: Նախ, այս համակարգը, ըստ էության, պահանջում է նվա զագույն վարչարարական ծախսեր ու հարկային եկամուտների կո րուստներ, քանի որ ակտիվի կյանքի սկզբի տարիներին չստացված հարկային եկամուտները փոխահատուցվում են հետագա տարիներ ընթացքում ավելի բարձր հարկային վճարումներով: Բացի այդ,

այս մեխանիզմի գործողության պարագայում հնարավոր է նույն այլ հավասար պայմաններում խրախուսել ապագայի համար խստեսլած ներդրումների ավելի վաղ իրականացումը՝ ամորտիցիայի արագացումը նախատեսելով միայն ժամանակավորապես

Հարկային արտոնությունների օգնությամբ պետությունը խնում է տեխնիկական առաջընթացը, կապիտալ ներդրումներն տադրության ընդլայնման համար, զբաղվածության աճը և այլն: կապես, խելացիորեն կառուցված հարկային համակարգը ենթրում է հարկերի գանձում միայն այն միջոցներից, որոնք գնում սպառմանը, իսկ միջոցները, որոնք ներդրվում են զարգացման մագատվում են հարկերից լրիվությամբ կամ մասնակիորեն: Հարկ օգնությամբ տեխնիկական առաջընթացի խթանման էությունը և և առաջ այն է, որ տեխնիկական վերազինմանը, վերականգնմա արտադրության ընդլայնմանը և նորացմանն ուղղվող շահույթի մարը ագատվում է հարկումից: Այս արտոնությունը բավակա էական է: Բազմաթիվ զարգացած երկրներում հարկումից ագատվում են այն ծախսերը, որոնք ուղղվում են գիտատեխնիկակ հեղափոխության (ԳՏՀ) և փորձակոնստրուկտորական աշխտանքների վրա: Վերջինս կատարվում է տարբեր ձևերով, այսպ Գերմանիայում այս ծախսերը մտնում են արտադրանքի ինքնարքի մեջ և դրանով իսկ ինքնըստինքյան ագատվում են հարկումից: երկրներում այդ ծախսերը լրիվությամբ կամ մասնակիորեն բացվում են հարկվող շահույթից:

Հարկային արտոնությունների տրամադրման բնագավառ նախընտրությունները սահմանվում են ներդրումային և նորացմ ծախսերի ֆինանսավորման համար՝ ներդրումային հարկային վկի և նպատակային հարկային արտոնությունների տեսքով:

Նպատակային հարկային վարկը արտոնություն է, որը տրվ է հարկատուին իշխանության տեղական և տարածաշրջանայ մարմինների կողմից (հարկի գումարի սահմաններում)՝ այդ տարաքի սոցիալ-տնտեսական զարգացման գծով կարևոր պատվերի կտարման, կամ այդ տարածքի բնակչությանը հատուկ կարևոքյուն ունեցող ծառայությունների մատուցման դեպքում:

Ներդրումային հարկային վարկը պետության կողմից մասնվոր ձեռնարկատիրության կապիտալ ներդրումների ֆինանսավրումն է, որը հնարավորություն է տալիս ձեռնարկություններին պտությանը վճարվող հարկերից հանել իրենց ներդրումները, սինքն՝ կրճատել ներդրման ծախսերի մակարդակը և ցանկաց

ներդրումային նախագիծ դարձնել ավելի շահութաբեր: Ըստ էության, դա հարկային զեղչ է, որը կիրառվում է հնացած սարքավորումների փոփոխման և նոր տեխնոլոգիաների ներդրումը խթանելու համար: Ներդրումային հարկային վարկի էությունը կայանում է հետևյալում. հարկերի վճարումը որոշակի ժամկետով հետաձգելու նպատակով կառավարությունն այդ հարկը ձևակերպում է որպես վարկ: Արդյունքում հարկյի, ասենք, 30-50 տոկոսը հնարավոր է դառնում վճարել 1-5 տարի հետաձգված ժամկետում:

Իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը մեծապես պայմանավորված է նրանով, թե ինչպիսին է հարկերի ֆիսկալ ու կարգավորիչ գործառնությունների հարաբերակցությունը, որքանով է հավասարաչափ բաշխված հարկային բեռը և տնտեսապես արդարացված ու հիմնավորված կիրառվող արտոնությունների համակարգը և այլն: Վերը նշված պայմանների բացակայությունը կարող է հանգեցնել տնտեսությունում մի շարք բացասական երևույթների դրսևորմանը, մասնավորապես՝ ստվերային տնտեսության ծավալների ընդլայնմանը, կապիտալի արտահոսքին, որոնք էլ ինքնըստինքյան հանգեցնում են տնտեսական զարգացման արգելակման: Ակնհայտ է, որ հարկային համակարգի ձևավորման ժամանակ պետք է պահպանվի նրա գլխավոր նպատակը՝ հավասարապես բաշխել ֆիսկալ և կարգավորիչ ծանրաբեռնվածությունը հարկատուների միջև՝ պահպանելով արդարության ու արդյունավետության պահանջը, միաժամանակ ստեղծել առավելագույն հավասարակշռություն ուղղակի և անուղղակի հարկերի միջև, քանի որ անուղղակի հարկերն ունեն ֆիսկալ, իսկ ուղղակի հարկերը՝ խթանիչ նպատակ: Այսօր ամբողջ աշխարհում միտում է նկատվում հարկային բեռի տեղափոխում սպառողների ուսերից արտադրողների ուսերին, այսինքն՝ անուղղակի հարկատեսակների (ԱԱՀ, ակցիզային հարկ) դրույքաչափերի կրճատում (մինչև իսկ զրո տոկոս) ի հաշիվ ուղղակի հարկատեսակների դրույքաչափերի բարձրացման:

Այսպիսով, հարկային կարգավորման վերջնական նպատակն է ապահովել ներդրումային պրոցեսների անընդհատությունը, բիզնեսի ֆինանսական արդյունքների աճը և դրանով իսկ նպաստել դրամական միջոցների համագգային ֆոնդի աճին, իսկ վերջնական արդյունքում նպաստել տնտեսության զարգացմանը:

§ 2.3. ՀԱՐԿՄԱՆ ՄԿՁԲՈՒՆՔՆԵՐԸ

Հարկման հիմքում մշտապես ընկած են եղել որոշակի սկզբունքներ, որոնք պահպանվել են դեռևս Հռոմեական կայսրությունում: Այսպես, կայսր Տիրայանոսը հաճախ կրկնում էր. «Լավ հովվիլը պետք է խուզի իր ոչխարին և ոչ թե մորթի նրան», այսինքն՝ դեռևս Հին Հռոմում առկա է եղել այն գաղափարը, որ հարկային եկամուտներն ավելացնելու համար պետք է մեծացնել ոչ թե հարկային ճնշումը, այլ հարկային բեռի թեթևացման ճանապարհով ընդլայնել հարկման բազան:

Հարկերի կիրառման հիմնական սկզբունքն է՝ հարկերից ստացվող միջոցներն օգտագործել հասարակության զարգացման համար և նրա շահերի շրջանակներում, բայց ոչ ի վնաս հասարակությանն ու տնտեսական զարգացմանը: Հարկերի անհրաժեշտությունը և հարկադրման հիմնական սկզբունքները ձևակերպվել են դեռևս 16-րդ դարում՝ դասական տնտեսագետների կողմից: Հարկման դասական տեսության սկիզբը դրվել է Ա. Սմիթի, Ֆ. Զենեի, Ու. Պետտիի, Ժ. Բ. Սեյի, Դ. Ռիկարդոյի, Ջ. Մլիի աշխատություններում, ովքեր տնտեսությունը համարում էին կայուն և ինքնակարգավորվող համակարգ, որտեղ պահանջարկը ծնում է առաջարկ, իսկ հարկերը խաղում են միայն պետության բյուջեի եկամտային աղբյուրի դեր ու դրանք չպետք է ծանրություն լինեն քաղաքացիների համար:

Տնտեսությունում հարկերի դերի մասին դասական պատկերացումները տրվել են շոտլանդացի տնտեսագետ և փիլիսոփա Ա. Սմիթի (1723-1790) աշխատություններում, ով դրել է հարկման գիտական տեսության՝ որպես տնտեսագիտության կարևորագույն կիրառական ճյուղի ձևավորման հիմքը: Իր «Հետազոտություններ ժողովուրդների հարստության բնույթի և պատճառների մասին» (1776 թ. աշխատության մեջ նա հարկերը բնորոշեց որպես ինքնուրույն տնտեսավարող սուբյեկտների եկամուտների մի մասի քիչ թե շատ կանոնակարգված ու սխտեմատիկ գանձում և առաջին անգամ բացառիկ պարգույթամբ ու կոնկրետությամբ ձևակերպեց հարկման չորս հիմնական սկզբունքները, որոնք նրանից շուրջ մեկ դար հետ լրացվեցին Ա. Վազների կողմից (1835-1917):

Ա. Սմիթի կողմից ձևակերպված հարկման չորս հիմնական դասական սկզբունքներն են՝

1. **արդարության սկզբունք:** Ա. Սմիթի մոտ հարկազանձման «արդարության» սկզբունքը նշանակում է հարկային բեռի բաշխման հավասարություն բոլոր հարկատուների միջև: Նրա ծառայությունն այն էր, որ մտցրեց հարկման համամասնության գաղափարը՝ «շատ ստացողը պետք է նաև շատ վճարի»: Պետության հպատակները պետք է մասնակցեն կառավարության պահպանմանը՝ պետության հովանավորության և պաշտպանության ներքո ստացած իրենց եկամուտներին համապատասխան,

2. **արդյունավետության սկզբունք:** Այս սկզբունքն իր մեջ ներառում է երկու բաղադրիչ.

առաջին, անհրաժեշտ է հաշվի առնել հարկատուի այն ծախսերը, որոնք կապված են հարկային հաշվառման անցկացման և հարկային հաշվետվությունների ներկայացման հետ: Պարզ է, որ Ա. Սմիթի ժամանակներում այս ծախսերը շատ չնչին էին, այնինչ ժամանակակից հարկային համակարգի պայմաններում այս խնդիրների իրականացման հետ կապված քաղաքացիների ու ձեռնարկությունների ծախսերը շատ մեծ են և հաճախ հասնում են վճարվելիք հարկի մեծության գումարին: Ներկայումս մի շարք արևմտյան երկրներում հարկատուների այս ծախսերը խստորեն վերահսկվում են:

Երկրորդ, անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև հարկային մարմինների անընդհատ աճող ծախսերը՝ կապված հարկային օրենսդրության բարդացման, հարկային վերահսկողության ապահովման (հարկային դրույքների աճին զուգահեռ պետք է ուժեղացնել և խստացնել հարկային վերահսկողությունը), հարկային մարմիններում աշխատողների թվաքանակի ավելացման և նրանց նորագույն տեխնիկական սարքավորումներով ապահովման հետ,

3. **որաշակիության սկզբունք:** Սա նշանակում է, որ պետք է հստակ սահմանված լինի հարկի վճարման գումարը, վճարման եղանակը և ժամկետը:

Ցանկացած հարկային համակարգ կլինի արդյունավետ, եթե բավարարի Սմիթի կողմից առաջ քաշված վերոնշյալ սկզբունքներին:

Ա. Սմիթի կողմից ձևակերպված սկզբունքների հիման վրա ձևավորվել են հարկման հետևյալ սկզբունքները.

I. ըստ օգտագործված բարիքների հարկման սկզբունք,

II. ըստ վճարումնականության հարկման սկզբունք:

Ըստ օգտագործված բարիքների հարկման սկզբունքը կիրառելիս հարկվող սուբյեկտները՝ ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, օրենքով պետք է հարկ մուծեն պետության կողմից ստացված և անձնական կարիքների համար կիրառված բարիքների համար: Օրինակ՝ քենզին գնողը կամ տրանսպորտային միջոցից օգտվողը, վճարելով քենզինի արժեքը կամ ուղեվարձը, մուծում է որոշակի հարկ, այսինքն՝ հարկի այս ձևը մուծում է միայն օգտագործողը, որը ներառված է քենզինի գնի կամ ուղեվարձի մեջ, սակայն կան բարիքներ (հասարակական բարիքներ), որոնք օգտագործում են մարդիկ, բայց դրանց հարկման գանձումը չափազանց դժվար է: Ուղղակի անհնար է ստույգ որոշել, թե յուրաքանչյուր անհատ ինչ չափով է օգտվում երկրի պաշտպանությունից, փողոցների լուսավորությունից, ճանապարհներից, կամուրջներից կամ պետության կողմից մատուցած այլ ծառայություններից, հետևաբար հնարավոր չէ նրանցից գանձել հարկեր:

Ըստ վճարունակության հարկման սկզբունքի հարկման կիրառման դեպքում հարկի մեծությունը կախման մեջ է դրվում եկամտի մեծությունից, այսինքն՝ մեծ եկամուտ ստացողը մեծ հարկ է մուծում, քիչ եկամուտ ստացողը՝ փոքր հարկ: Խոսքն այստեղ հարկման պրոգրեսիվ սկզբունքի մասին է, որը բնորոշվում է դեպի վճարունակ անձինք հարկային բեռի բեռնացմամբ: Հարկման այս սկզբունքով ունի որոշակի թերություններ. մարդիկ սկսում են թաքցնել եկամուտները, թույլանում են աշխատանքի հանդես խթանները:

Վճարունակության սկզբունքով հարկման նախապայմանը հորիզոնական արդարության սկզբունքի պահպանումն է, այսինքն՝ նույն հանգամանքներում գտնվող հարկատուների նկատմամբ պետք է կիրառվեն հարկման նույնպիսի մոտեցումներ, ինչը նշանակում է, որ մինչև հարկումը համանման իրավիճակում գտնվող անձինք պետք է նույն պայմաններում գտնվեն հարկումից հետո:

Բազմաթիվ երկրների հարկային ռեժիմների ուսումնասիրությունը վկայում է, որ գործնականում, համաձայն վճարունակության սկզբունքի հարկման, գրեթե բոլոր դեպքերում նախապատվությունը տրվում է ուղղահայաց արդարության սկզբունքի, այսինքն՝ ավելի շատ հարկեր պետք է վճարեն այն անձինք, ովքեր մինչև հարկումը գտնվում են ավելի բարեկեցիկ պայմաններում: Այս սկզբունքի կիրառության դեպքում սահմանվող հարկատեսակներին բնորոշ են անողական դրույքաչափերը: Այստեղ խնդիրն այն է, թե ինչ չափանիշներով պետք է տարբերակել անձանց խմբերը:

Ամերիկյան տնտեսագետ Պ. Սամուելսոնը իր «Տնտեսագիտություն» գրքում օպտիմալ հարկման հիմքում ընկած բազմաթիվ սկզբունքներից առանձնացնում է կրկին այս երկու սկզբունքները՝ ըստ ստացված օգուտների և վճարունակության սկզբունքը: Նա գտնում է, որ «հարկերի կառուցվածքը պետք է լինի այնպիսին, որ եկամուտները շուկայական մեխանիզմի միջոցով և համապատասխան ձևով բաշխվեն ի շահ հասարակության»²⁸: Քանի որ ըստ վճարունակության հարկման սկզբունքի կիրառման ժամանակ առկա է այն խնդիրը, որ չկա հարկեր վճարելու որևէ մեկի հնարավորությունները չափող գիտական մոտեցում, ուստի ըստ Պ. Սամուելսոնի. «Պրակտիկայում այս հարցի պատասխանը կառուցվում է կանխատեսումների և գուշակումների վրա՝ կախված հարկման հիմնախնդրի նկատմամբ դեկլարող կուսակցության հայացքներից, պահի և եկամուտների նկատմամբ կառավարության պահանջներից»²⁹:

Հետագայում տնտեսագետների և սոցիոլոգների կողմից մշակվեցին օպտիմալ հարկային համակարգի ստեղծման հետևյալ սկզբունքները.

- ✓ հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխում,
- ✓ մարդկանց տնտեսական որոշումների վրա հարկերի նվազագույն ազդեցություն (հարկերի չեզոքության սկզբունք),
- ✓ սոցիալ-տնտեսական նպատակների իրականացման համար հարկային քաղաքականության օգտագործման դեպքում՝ հարկման հավասարության և արդարության սկզբունքի խախտումների նվազագույն մակարդակ,
- ✓ հարկային կառուցվածքը պետք է նպաստի երկրի տնտեսական աճին և տնտեսության կայունացման նպատակով՝ հարկային քաղաքականության օգտագործմանը,
- ✓ հարկային համակարգը պետք է լինի տրոհարացի, ծափանցիկ և հասկանալի հարկատուներին,
- ✓ հարկային օրենսդրության պահպանման և հարկերը ժամադրման հետ կապված վարչապետական ծախսերը պետք է լինեն նվազագույն:

Ներկայումս հարկման բնագավառում կիրառվում են մի շարք ոչ պակաս կարևոր սկզբունքներ, դրանք են.

1. առանց օրենքի հարկի կիրառման արգելում.

²⁸ Самуелсон П., Экономика, МТИ. АЛГОН ВНИСИ 1992, т. 1, ст. 166.

²⁹ Макконел К., Брю С., Экономика, принципы, проблемы и политика, М., Республика, 1992 г.

2. հարկի կրկնակի գանձման արգելում,
3. արտադրության գործունեների հարկման արգելում,
4. չհիմնավորված հարկային խտրականության արգելում:

Վերջին արգելքը վերաբերում է հիմնականում օտարերկրացիների նկատմամբ կիրառվող հարկային խտրականությանը: Օտարերկրյա ներդրողներին, հայրենական ներդրողների համեմատ կարող են տրամադրվել որոշակի հարկատեսակի կամ հարկատեսակների գծով սահմանված արտոնություններ, ինչպես, օրինակ, Հայաստանի Հանրապետությունում շահութահարկի գծով սահմանված արտոնությունները, համաձայն որի, եթե օտարերկրյա ներդրումներով ռեզիդենտի (քաղաքացիությանը բացկների և վարկային կազմակերպությունների) կանոնադրական կապիտալում օտարերկրյա ներդրողների փաստացի կատարած ներդրման ընդհանուր արժեքը 1998 թվականի հունվարի 1-ից հետո կազմում է առնվազն 500 մլն դրամ, ապա տվյալ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարը նվազեցվում է օրենքով սահմանված չափերով և ժամկետներով:

Հարկային այս խտրական մոտեցման նպատակն օտարերկրյա ներդրումների ներգրավման համար նպաստավոր և շահագրգռող պայմաններ ստեղծելն է, որը կհանգեցնի ներդրումների աճին, իսկ սա էլ իր հերթին կնպաստի տնտեսական աճին ու տնտեսության զարգացմանը:

§ 2.4. ՀԱՐԿԱՑԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՀԱՐԿԱՑԻՆ ԲԵՈՂ

Չմայած վերջին մի քանի տարիներին Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացված հարկային բարեփոխումները զգալիորեն նպաստեցին օրենսդրական միջավայրի բարելավմանը, սակայն, տնտեսությունում առկա սովորաբարության բարձր աստիճանը և հարկային ապառքների³⁰ բարձր մակարդակը վկայում են, որ հարկային քաղաքականության ոլորտում դեռևս կան բազմաթիվ խնդիրներ, որոնք լուրջ խոչընդոտ են հարկատուի և պետության միջև թափանցիկ ու պարզ փոխհարաբերությունների կառուցման համար: Տնտեսությունում նշված երկու ցուցանիշների (սովորելի և ապառքների) առկայությունը վկայում է, որ պետությանը հարկեր են վճարում ոչ բոլորը, կամ ոչ ամբողջությամբ: Պետությունը պետք է մշակի և իրականացնի այնպիսի հարկային քաղաքականություն, որի կիրառումը կապահովի հարկերի հավաքագրման բարձր մակարդակ և միաժամանակ չի խոչընդոտի տնտեսության զարգացմանը: Միանշանակ է, որ հարկային համակարգը կարիք ունի համակարգային բարեփոխումների, մասնավորապես՝ անհրաժեշտ է ծանրության կենտրոնը անուղղակի հարկերից տեղափոխել ուղղակի հարկերի (շահութահարկ, եկամտահարկ) վրա, բարձրացնել հարկային համակարգի կայունության աստիճանը, խստացնել հարկային վարչարարությունը՝ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար հարկման հավասար պայմաններ ստեղծելու առումով: Հարկային քաղաքականության բարեփոխումների հիմքում պետք է դրված լինի, մալս և առաջ, հարկային օրենսդրության կատարելագործումը, որի առաջնությունը ՀՀ-ում հարկային օրենսգրքի մշակումն ու ընդունումն էր:

Պետության եկամուտների ապահովման հիմնական խնդիրներից մեկն անհրաժեշտ ծախսերի կատարման ֆինանսավորումն ապահովելն է: Այս տեսանկյունից առանձնակի ուշադրություն պետք է դարձնել հարկային քաղաքականությանը: Պետության եկամտային քաղաքականության բարեհաջող իրականացումը մեծապես պայմանավորված է հարկային վարչարարության արդյունավետությամբ: «Վարչարարությունը վարչական մարմինների արտաքին ներգործություն ունեցող գործունեություն է, որը եզրափակվում է վարչական

³⁰ «Հարկերի վճարման համար օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում բյուջե չվճարված հարկերի գումարները համարվում են ապառք և գանձվում տույժերի հաշվարկումով»: «Պարզեցված ուղեցույց 1», Երևան 2001 թ. էջ 74:

կամ նորմատիվ ակտերի ընդունմամբ, ինչպես նաև գործողություն կամ անգործություն, որն անձանց համար առաջացնում է փաստացի հետևանքներ»³¹:

Ըստ մեկ այլ սահմանման՝ հարկային վարչարարությունը հարկային մարմնի կողմից օրենքի և իրավական այլ ակտերի հիման վրա իրականացվող գործողություններ են՝ ուղղված հարկային օրենսդրության համատարած ու ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը³²: «Հարկային վարչարարություն» կոչվող գործառնությունը բավականին կարևոր է, քանի որ նրա հաջողությունից է մեծապես կախված պետական այլ գործառնությունների իրականացումը: Հարկային համակարգը պետք է այնպիսին լինի, որ հարկային վարչարարությունն ունակ լինի գործադրելու օրենքը, այլ կերպ ասած՝ վարչարարվելու ոչ ունակ հարկային համակարգը ոչինչ չարժե: Հարկային վարչարարությունն իրականացնող առանցքային օղակները, մասնավորապես՝ ՀՀ-ում, հետևյալներն են՝ Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունը, ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայությունը, Մաքսային ծառայության պետական կոմիտեն, Հողի հարկի և գույքահարկի գծով՝ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեն, ինչպես նաև մարզերում առկա հարկային տեսչություններն ու տարածաշրջանային մաքսատները:

Իսկ որո՞նք են այն գործոնները, որոնք նպաստում են հարկային ճեղքների ու հարկային համակարգի անկատարությանը: Հարկային համակարգի ֆիսկալ պոտենցիալի գնահատման առավել տարածված և ավելի հաճախ օգտագործվող ցուցանիշներից է հանդիսանում տնտեսության վրա հարկային ճնշման մեծությունը, որի օպտիմալ մակարդակի որոշումը յուրաքանչյուր պետության գլխավոր մակրոտնտեսական խնդիրներից մեկն է: Ժամանակակից տնտեսագիտական գրականության մեջ հաճախ օգտագործվում է «*հարկային ծանրություն*» տերմինը, որի տակ հասկանում են հարկերի և տուրքերի հարաբերությունն արտադրված համախառն ցուցանիշներին³³:

$$\text{Հարկային ծանրություն} = \frac{\text{Հարկեր և տուրքեր}}{\text{Համախառն ցուցանիշ արդյունք}} \times 100\% :$$

³¹ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարչության մասին», ՀՀ օրենք:
³² Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #8-9 (28-29) հունիս-հուլիս, 2003, էջ 27:
³³ Финансы и кредит, 14 (104)-2002, июль, ст. 62.

Հարկային ծանրության գնահատման գլխավոր չափանիշ է *հարկային բեռը*, որի հիմնավորումը հարկման դասական հիմնախնդիրներից է: Հարկային բեռը ընդհանրացված ցուցանիշ է, որը բնութագրում է հարկերի դերը հասարակության կյանքում և որոշվում է որպես հարկային մուտքերի ընդհանուր գումարի հարաբերություն համախառն ազգային արտադրանքին, և արտացոլում է հասարակության կողմից արտադրված արտադրանքի այն մասը, որը վերաբաշխվում է բյուջետային մեխանիզմների միջոցով³⁴:

$$\text{Հարկային բեռ} = \frac{\sum \text{Հարկային մուտքեր}}{\text{Համախառն ազգային արդյունք}} \times 100\% .$$

Ընդունված է երկրում առկա հարկային բեռը բնութագրել տարվա ընթացքում երկրում ստեղծված ապրանքների և ծառայությունների արժեքի նկատմամբ գանձված հարկերի տեսակարար կշռի միջոցով: Տնտեսագիտությունում հայտնի են հարկային բեռի մի շարք ձևակերպումներ, այսպես՝ Վ. Ն. Շիմովը առաջարկում է հարկային բեռը գնահատել որպես «իրավիճակ, երբ բարձր հարկերը վտանգի տակ են դնում նյութական բարեկեցությունը, վճարման ենթակա հարկերի գումարը»³⁵, արտասահմանյան հեղինակներն առաջարկում են հարկային բեռի տակ հասկանալ «ֆիզիկական անձի կամ կազմակերպության կողմից վճարված հարկի գումարը»³⁶:

Հարկային բեռի առավել ընդհանրական պատկերն անհրաժեշտ է քննարկել հետևյալ ցուցանիշների վերաբերյալ համադրելի տեղեկատվության առկայության դեպքում.

- ✓ երկրում առկա հարկատեսակների քանակը,
- ✓ հարկերի դրույքաչափերը,
- ✓ հարկատուների տարրեր խմբերի միջև հարկման խտրականությունը,
- ✓ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված նորմերի պարզությունը և համապատասխան հարկատուների խմբերի համար այդ նորմերի կիրառության մատչելիությունը,

³⁴ Налоги и налоговое право. Под Ред. А. В. Брызгалова -М.: Аналитика-Пресс, 1997 г., ст. 55.

³⁵ Словарь современных экономических и правовых терминов, В. Н. Шиятов, А. Н. Тур, Н. В. Стах. —Мн. 1999, ст. 243.

³⁶ Бизнес: Оксфордский толковый словарь: М., Изд. Прогрес-Академия, 1995, ст. 628.

- ✓ պետության և հարկատուների միջև հարկերը հաշվարկելու ու վճարելու պարտավորությունների բաշխումը (այս գործոնն անմիջականորեն կապված է նախորդի հետ),
- ✓ հարկային վարչարարության արդյունավետությունը,
- ✓ հարկային համակարգի կայունությունը,
- ✓ հարկերի կշիռը: ՀՆԱ-ի կազմում նշված ցուցանիշը կարող է բնութագրել տնտեսության մեջ առկա հարկային բեռն այն դեպքում, եթե առկա են տնտեսական գործունեության բոլոր տեսակների և տնտեսավարող բոլոր սուբյեկտների հարկման համահավասար պայմաններ:

Ինչպես նշվեց, հարկային բեռի գնահատումը հարկային համակարգի որակական բնութագրիչներից է, սակայն դեռևս չկա կոնկրետ հարկատեսակների համար հարկային բեռի գնահատման հստակ մշակված մեթոդիկա, գոյություն ունեն պարզապես որոշ ցուցանիշներ, որոնք անուղղակի պատկերացում կարող են տալ որոշ ոլորտներում ընդհանրացված հարկային բեռի ծանրության մասին: Քանի որ հարկային բեռը որոշվում է հարկերի ընդհանուր գումարի և համախառն ազգային արդյունքի հարաբերության հիման վրա, իսկ հարկերի ընդհանուր գումարի վրա էական ազդեցություն ունեն դրանց գանձման նպատակով կատարված ծախսերը (հարկային մարմինների պահպանման, հարկային հաշվառման և փաստաթղթավորման, հաշվետվությունների կազմման ու փոխանցման), ուստի պետք է հարկային բեռը նվազեցնել, ձգտելով քեթևացնել նրա այն մասը, որը կապված է հարկերի գանձման տեխնիկայի և ծախսերի հետ: Վերջինիս հասնելու համար պետք է հնարավորինս բացառել չհիմնավորված կամ անտեղի կատարվող ծախսերը: Հարկման տեխնիկայի կատարելագործման մեջ է գտնվում հարկման հիմնախնդիրների լուծման բանալին:

Հարկային բեռի մեծության վրա հիմնականում ազդում է տնտեսության ստվերային հատվածում գործունեություն իրականացնողների ստվար զանգվածի առկայությունը, հարկման ենթակա օբյեկտների (հարկման բազա) լրիվ կամ մասնակի քաքցումը: Այս ամենի հետևանքով հարկային բեռի ծանրությունն ընկնում է բարեխիղճ և օրինապահ հարկատուների վրա:

Հարկային բեռի քեթևացումը տնտեսության զարգացման կարևորագույն խթան է, ինչպես նշվեց, հարկային բեռի քեթևացման աստիճանը կախված է հիմնականում հարկային վարչարարության կա-

տարելագործումից ու հարկման բազայի ընդլայնումից: Միանշանակորեն հարկային հարաբերությունները պետք է կառուցվեն այնպես, որ հարկերի գոյությունը չտանի հարկատուների կենսապայմանների վատթարացմանը և ընդլայնված վերարտադրության հնարավորությունների խաթարմանը: Հարկային բեռի հավասարաչափ բաշխումը պետք է դառնա յուրաքանչյուր երկրի հարկային քաղաքականության հիմնական նպատակը: Ջարգացած երկրներից առավել ցածր հարկային բեռը բնորոշ է ԱՄՆ-ին, Թուրքիային, առավել բարձրը՝ Շվեդիային: Արևմտյան Եվրոպայի երկրների մեծամասնությունում հարկային բեռը տատանվում է 30-35 տոկոսի սահմաններում³⁷:

Հարկային բարեփոխումների նպատակներից մեկն էլ պետք է լինի տնտեսության վրա իրական հարկային բեռի քեթևացումը:

Հարկային բարձր բեռի առկայությունը անխուսափելիորեն նպաստում է հարկերի հավաքագրման մակարդակի անկմանը և առաջացնում է հարկային վերահսկողության ուժեղացման անհրաժեշտություն: Նշենք, որ հարկերի՝ որպես սոցիալ-տնտեսական երևույթի, նկատմամբ հակազդեցությունը գոյություն է ունեցել և գոյություն կունենա այնքան ժամանակ, քանի դեռ կլինի պետությունն ու պետական բյուջեն: Այս երևույթն օբյեկտիվ է, պայմանավորված անմիջապես հարկերի նշանակվածությամբ՝ ստիպողաբար գանձել սեփականության մի մասը հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով: Անգլիացի հարկման հարցերով տեսաբան Ս. Ն. Պարկինսոնի խոսքերով՝ «Հարկերից կարելի է խուսափել օրինական կամ անօրինական եղանակներով: Երկու եղանակներն էլ այնքան հիմ են, որքան հենց ինքը՝ հարկային համակարգը»³⁸: Պետությունը պետք է ընդունի այս երևույթի օբյեկտիվությունը և անխուսափելիությունը, որոնք առանց բացառության առկա են գրեթե բոլոր երկրներում: Կոնկրետ պատճառները, որոնք հարկատուին ստիպում են խուսափել հարկերի վճարումից, բավականին շատ են, նշենք դրանցից հիմնականները.

1. բարոյահոգեբանական,
2. քաղաքական,
3. տնտեսական,
4. տեխնիկաիրավական:

³⁷ Финансы в вопросах и ответах: Учеб. Пособие/ Под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.-272 с., стр. 11.

³⁸ Брызгалов А. В., Берник А. В., Методы налоговой оптимизации, "Аналитика-Пресс" М.: 2000, стр. 13.

Այսպես, հարկային հանցավորության հիմնական պատճառ հարկատուի **բարդափոփոխական** վիճակն է, որը բնութագրվում է հարկային համակարգի նկատմամբ բացասական վերաբերմունքով, իրավական կուլտուրայի ցածր մակարդակով, ինչպես նաև շահադիտական մոտեցումներով³⁹:

Քաղաքական պատճառները հարկատուին ստիպում են խուսափել հարկերի վճարումից այն ժամանակ, երբ հարկերը պետության կողմից սկսում են օգտագործվել որպես տնտեսական կամ սոցիալական քաղաքականության գործիք:

Տնտեսական պատճառները ստիպում են հարկատուին հարկումից խուսափել ավելի հաճախ: Դրանք կարելի է բաժանել երկու տեսակների՝ հարկատուի ֆինանսական վիճակով և ընդհանուր տնտեսական կառուցվածքով պայմանավորված:

Տեխնիկաիրավական պատճառները պայմանավորված են հարկային օրենսդրության իրավական դաշտի անկատարությամբ, Հարկային համակարգի բարդությունը խեղճողություն է հարկային վերահսկողության արդյունավետությանը և ստեղծում է հարկատուների համար պայմաններ հարկումից խուսափելու համար: Հարկային օրենսդրությունը ևս հարկատուին տալիս է բոլոր հնարավորությունները հարկային վճարումների կրճատման ուղիների որոնման համար: Մասնավորապես՝ դա պայմանավորված է.

- ✓ հարկային օրենսդրության մեջ հարկային արտոնությունների առկայությամբ, որը ստիպում է ձեռներեցին որոնել ուղիներ դրանցից օգտվելու համար,
- ✓ հարկային տարբեր դրույքների առկայությամբ, որը նույն պես ստիպում է հարկատուին ընտրել տարբերակներ առավել ցածր հարկադրույքների կիրառման համար,
- ✓ ծախսերի և հատկացումների կատարման զանազան աղբյուրների առկայությամբ (ինքնարժեք, ֆինանսական արդյունքներ, շահույթ), որը մնում է ձեռնարկության տրամադրության տակ: Նման իրավիճակը անմիջականորեն ազդում է հարկման բազայի հաշվարկման և համապատասխանաբար հարկի չափերի վրա,
- ✓ հարկային օրենքներում ճեղքերի, սողանքների առկայությամբ, որը բացատրվում է իրավական տեխնիկայի անկա-

տարությամբ և օրենսդրի կողմից այս կամ այն հարկի հաշվարկման ու վճարման ժամանակ բոլոր հնարավոր իրավիճակները հաշվի չառնելով:

Վերը նշված պատճառները, ձևավորելով մի որոշակի ամբողջություն, հաճախ ստիպում են խուսափել հարկումից նույնիսկ ամենաօրինական հարկատուներին: Հարկերից խուսափումն ամենից հաճախ իրականացվում է հարկային մարմիններում չհաշվառվելու, շահույթի, հարկման այլ օբյեկտների թաքցման (ֆինանսատնտեսական գործունեության ծավալումը առանց համապատասխան փաստաթղթային գրանցման, թույլտվության և լիցենզիայի առկայության, իսկ որոշ դեպքերում՝ նաև կեղծ փաստաթղթերի կիրառման միջոցով), հաշվապահական կամ հարկային հաշվառման կոպիտ խախտումների միջոցով, հարկային ընթացիկ վճարումներից խուսափելը ժամանակավոր դեբիտորական պարտավորությունների ստեղծման, ինչպես նաև հարկային արտոնությունների չարաշահման և անօրինական օգտագործման միջոցով:

Հարկերի անօրինական նվազեցումը, կամ հարկերի վճարումից խուսափումը հարկային և այլ վճարների նվազեցման այն եղանակն է, որի դեպքում նվազեցումը կամ հարկերից լրիվ խուսափումը իրականացվում է հարկատուի կողմից հարկային իրավախախտումների՝ հարկային օրենսդրության ուղղակի խախտման ճանապարհով: Վերջինս վնասակար հետևանքներ է ունենում ինչպես տնտեսության, այնպես էլ պետության համար և կարող է առաջացնել լուրջ հետևանքներ մրցակցության խախտման տեսքով:

Ի տարբերություն հարկերի վճարումից խուսափման, հարկերի օրինական նվազեցման դեպքում հարկատուն չի հրաժարվում հարկերի վճարումից. սա հարկերի օպտիմալացում է:

Հարկային օպտիմալացումը հարկային պարտավորությունների չափերի նվազեցումն է՝ հարկատուի նպատակաուղղված իրավական գործողությունների միջոցով, որոնք ընդգրկում են օրենսդրությամբ նախատեսված բոլոր արտոնությունները, օրինական այլ եղանակներն ու միջոցները: Այլ կերպ ասած, դա ձեռնարկության գործունեության այնպիսի կազմակերպումն է, որի դեպքում հարկային վճարումները հասցվում են նվազագույնի՝ օրինական եղանակով: Վերջիններս չեն ենթադրում բյուջեի օրինական շահերի խախտում: Հարկային օպտիմալացումը կարող է լինել ընթացիկ և հետանկարային: Հետանկարային հարկային օպտիմալացումը ենթադրում է այնպիսի միջոցների և եղանակների կիրառում, որոնք փոքրացնում են

³⁹ Брызгалов А. В., Берник В. Р., Методы налоговой оптимизации
"Аналитика-Пресс" М.: 2000, стр. 10.

հարկատուի հարկային բեռը՝ նրա ողջ գործունեության ընթացքում: Ընթացիկ հարկային օպտիմալացումը ենթադրում է մի շարք մեթոդների ամբողջական կիրառում, որոնք թույլ են տալիս նվազեցնել հարկատուի հարկային բեռը յուրաքանչյուր կոնկրետ լեպքում:

Հարկատուի կողմից ամբողջական և նպատակաուղղված միջոցների կիրառումը, որոնք ուղղված են հարկային օպտիմալացման բոլոր մեթոդների լրիվ օգտագործմանը, կազմում են այսպես կոչված, *հարկային պլանավորումը*: Հարկային պլանավորումը հարկատուի ֆինանսատնտեսական գործունեության վարման տարբերակի ընտրությունն է՝ այդ պրոցեսում առաջացող հարկային պարտավորությունների առավելագույն կրճատման նպատակով Պետությունն ընդունում է հարկատուի կողմից այս նպատակով կիրառվող բոլոր՝ օրենքով թույլատրելի միջոցները: Դեռևս 1935 թ. ԱՄՆ-ի գերագույն դատարանի դատավոր Ջ. Սանդերլենդը գրել է «Հարկատուի կողմից հարկումից խուսափելը՝ օրենքով թույլատրելի բոլոր միջոցների կիրառմամբ, ոչ մեկի կողմից չի կարող արգելվել»⁴⁰: Բազմաթիվ զարգացած երկրներում գործում են հատուկ օրենսդրություններ, որոնք կարգավորում են հարկային խորհրդատուների մասնագիտական հարցերը: Վերջիններիս գործառույթը հարկատուների աջակցումն է՝ հարկային ճիշտ պլանավորման գործում:

§ 2.5. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ԶԵՎԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎԱՆԱԽՏԱՆ ԴԵՊՁՈՒՄ

Հարկերի հավաքագրումն ամբողջ պետական իշխանության գործունեության գնահատման կարևորագույն չափանիշներից է, հարկային համակարգի և հարկային ծառայությունների աշխատանքի արդյունավետության կամ անարդյունավետության ուղղակի ցուցանիշ: Մի շարք միջազգային ֆինանսական կազմակերպությունների կողմից այն դիտարկվում է որպես երկրի վարկունակության գնահատման կարևոր միջոց: Վերջին հաշվով հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը ենթադրում է սոցիալական կարիքներին ուղղվող բյուջետային միջոցների նվազում: Տնտեսությունում հարկերի հավաքագրման ցածր մակարդակը ենթադրում է, որ դրանց վճարումից խուսափելու լուրջ միտում կա: Հարկերի վճարումից խուսափելը և հարկային օրենքների շրջանցման տարբեր մեթոդների կիրառումը լուրջ խնդիրներ են ստեղծում ինչպես արևմտյան երկրներում, այնպես էլ ՌԴ-ում և ՀՀ-ում:

Հարկային վարչարարության, հարկերի հավաքագրման արդյունավետության գնահատման միջազգային պրակտիկայում ընդունված ցուցանիշներից ամենատարածվածը, ինչպես արդեն նշել ենք 2.4. պարագրաֆում, հարկային եկամուտների ու ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունն է, որի վրա ազդող հիմնական գործոններն են՝ հասարակական արտադրության աճի տեմպերը, հարկային օրենսդրությունը և հարկային վարչարարությունը:

Հարկային օրենսդրության առումով առանձնանում են հետևյալ ցուցանիշները՝ հարկման բազայի մեծությունը, հարկերի դրույքաչափերի մեծությունը, հարկային արտոնությունների կիրառումը: Վերջին գործոնի հնարավորություններն ավելի սահմանափակ են:

Չորրորդ գործոնը հարկային վարչարարությունն է, որի կատարելագործման հիմնական ուղիներն են հարկային օրենսդրության մեջ հակասությունների վերացումը, հարկատուների իրավունքների և շահերի պաշտպանության համակարգի ներմուծումը, ինչպես նաև հարկման գործընթացի ու պետության կողմից հարկային եկամուտների օգտագործման թափանցիկության ապահովումը: Հարկային արդյունավետ վարչարարությունը, օգտագործելով հարկման բազաների նկատմամբ ամբողջ տեղեկատվությունը, պետք է ստեղծի տնտեսավարման հավասար պայմաններ՝ հարկման դաշտ բերելով

⁴⁰ Брызгалов А. В., Берник В. Р., Методы налоговой оптимизации, "Аналитика-Пресс", 2000 г., ст. 44.

չհարկվող ստվերային շրջանառությունը: Հարկային վարչարարության բարելավումը՝ որպես հարկային եկամուտների աճի գործոն դիտարկելիս առավել կարևորվում է ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության վերլուծությունը:

Հարկային համակարգի նորմալ գործունեության և պետական բյուջեի եկամուտների ապահովման գործում կարևոր նշանակություն ունեն մասնաճյուղի վճարողների մոտ իրականացվող անմիջական վերահսկողական աշխատանքները: Ստուգումները կարևոր տեղ են զբաղեցնում հարկ վճարողի մոտ կատարվող վերահսկողական աշխատանքների մեջ: Ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է հարկ վճարողի ներկայացրած հաշվետվությունների, հաշվարկների, տվյալների, տեղեկությունների, այլ փաստաթղթերի արժանահավատությունը և նրա կողմից իրականացվող փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքի պահանջին (ի վերջո ստուգվում է հարկային պարտավորությունների գնահատականը)⁴¹: Ընդհանրապես, ստուգումները կարող են լինել համալիր և թեմատիկ. հարկային ստուգումները թեմատիկ են: Թեմատիկ ստուգումները (որոնք հիմնականում կապված են ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների, առաքվող ու վաճառվող ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների գրանցման, ապօրինի գործունեության, ակցիզային դրոշմանիշների և հսկիչ դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների պահպանման ճշտության ստուգումների հետ) ուղղակի միտված են տնտեսությունը ստվերից դուրս բերելուն: Հայաստանի Հանրապետությունում իրենց լիազորությունների շրջանակներում ստուգումներ կարող են իրականացնել, մասնավորապես

- ✓ ՀՀ արդարադատության նախարարությունը,
- ✓ ՀՀ քաղաքաշինության նախարարությունը,
- ✓ ՀՀ պետական եկամուտների նախարարությունը,
- ✓ ՀՀ արժեթղթերի հանձնաժողովը,
- ✓ ՀՀ կառավարությանն առընթեր ստանդարտացման, չափաբանության և սերտիֆիկացման վարչությունը,
- ✓ ՀՀ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամը,
- ✓ լիցենզավորող պետական մարմինները⁴²:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ հարկերի հաշվարկման և վճարման նկատմամբ հսկողությունն իրականացվում է հարկային տեսչությունների կողմից: Հարկային վարչարարության կատարելագործմանն էր ուղղված 2001 թ. վերջին հարկային վարչարարության առիթքային կատարված այն փոփոխությունը, ըստ որի Պետական եկամուտների նախարարության կենտրոնացված ստուգումների վարչության բազայի վրա ստեղծվեց հարկային վերահսկողության վարչություն, որին իրավունք վերապահվեց վերահսկողություն իրականացնել նախարարությանը ենթակա 300 խոշոր հարկատուների նկատմամբ: Ի դեպ, այդ 300 խոշոր ձեռնարկությունների ընտրությունը կատարել է համակարգիչը՝ ըստ զանգվող հարկի գումարի, որի նվազագույն սահմանը կազմել է 20 մլն ԱՄՆ դոլար: Իչևիցե, պետությունն այնքան էլ լայն հնարավորություններ չունի հարկ վճարողների տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեության արդյունքների վերահսկման առումով՝ մինչև հարկերի հաշվարկման և վճարման արժանահավատությանն ուղղված ստուգում անցկացնելը: Միաժամանակ, ստուգումների իրականացման սահմանափակումն ամրագրված է օրենքով, այն է՝ միևնույն հարկ վճարողի մոտ տարվա ընթացքում, որպես կանոն, ստուգում կարելի է կատարել ոչ ավելի, քան մեկ անգամ: Այս առումով բավականին լուրջ փոփոխություն կատարվեց ՀՀ-ում 2004 թվականին. այսպես, ստուգումների մասին օրենքում առաջարկվող փոփոխությամբ հարկային մարմինները հնարավորություն ստացան տարվա ընթացքում տնտեսավարողների մոտ կատարել մեկից ավելի ստուգումներ: Վերջինս կարող է մեծապես նպաստել հարկային կարգապահության բարձրացմանը և հարկային եկամուտների հավաքագրման ավելացմանը:

Հարկային վերահսկողական աշխատանքների մեջ կարևորագույն նշանակություն ունի (բյուջեի եկամուտների վրա անմիջական ազդեցություն է ունենում) մասնաճյուղի հարկերի և պարտադիր այլ վճարների գծով պարտավորություններն օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում չկատարելու հետևանքով առաջացող *հարկային ապառքների* գանձման աշխատանքների արդյունավետության բարձրացումը:

Հարկային ապառքների առաջացման իրական պատճառը *հարկերից խուսափելն* է, ներառյալ մաքսանենգությունը, բայց ոչ չվճա-

⁴¹ «Պարզեցված ուղեցույց 1», Երևան, 2001 թ., էջ 140:

⁴² Նույն տեղում, էջ 141:

բռնումները⁴³: Հարկային ապառքների խնդիրը մնում է բավականին դժվար լուծվող և տարեցտարի փոխանցվում է բյուջեից բյուջե: ՀՀ երկրային դատաիրավական համակարգի պայմաններում, ապառքների հաշվին բյուջեի եկամուտներն ավելացնելու ջանքերը գրեթե իրենց չեն արդարացնում: Պարզ է, որ զանգվածային չվճարումների ստրկություն առաջացած ապառքները գանձելու համար պետությունը չի կարող մասսայական ձևով սնանկացնել հազարավոր անվճարունակ ձեռնարկությունների: Հարկային ապառքների խնդրի լուծման առավել արդյունավետ և քիչ թե շատ իրատեսական ճանապարհ կարող է լինել պետական բյուջեի նկատմամբ տնտեսավարող սուբյեկտների ունեցած հարկային ապառքների վերակառուցումը, որը հնարավորություն կտա խոսափել ձեռնարկությունների գործունեության վրա այդ ապառքների կազմալուծիչ ներգործությունից:

Այսպիսով, հարկային կուտակված ապառքները դասվում են հարկային վարչարարության բնագավառում առկա ամենահրատապ խնդիրների շարքին, քանզի, դրանց բարձր մակարդակը նշանակում է անարդյունավետ տնտեսավարում, անհավասար մրցակցություն, անառողջ տնտեսական միջավայր և, ի վերջո, նոր ձեռնարկություններ մուտքի ապախրախոսում, քանի որ վերջիններս հակված չեն օգտվելու հարկային ապառքների կուտակման տեսքով այն անուղղակի սուբսիդիաներից, որոնք պետությունը տրամադրում է գործող որոշ անարդյունավետ հարկատուների:

Պատասխանատվության ձևերը հարկային իրավախախտման դեպքերում: Բոլոր երկրներում առկա է հարկ վճարելու հետ կապված քաղաքացիների պարտավորությունը: Դա բնական է, քանի որ հարկերը կազմում են պետական բյուջեի հիմնական մասը: Շատ երկրներում ուղղակի հարկերը, որոնք վճարվում են անուղղակիորեն ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից, բերում են պետական եկամուտների կեսից ավելին: Դրա հետ միասին տեղին է նշել նաև այն, որ քաղաքացիները չեն սիրում հարկ վճարել, ինչպես նաև այն, որ պետությունը միշտ չէ, որ արդյունավետ է կիրառում ստացված միջոցները սոցիալ-տնտեսական ու այլ ծրագրերի իրականացման համար: Կան նաև այլ պատճառներ, ըստ որոնց քաղաքացիները չեն սիրում հարկեր վճարել: Պետությունն էլ իր հերթին գիտակցում է, որ միայն համոզման միջոցով հնարավոր չէ իրականացնել

հարկահանում, դրա համար էլ սահմանում է տարբեր ձևի պատիժներ հարկերը չվճարելու կամ հարկային պարտավորությունները խախտելու դեպքերում: Հարկային օրենսդրության խախտումն արտահայտվում է հարկ վճարողների կողմից հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պարտականությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու եղանակով: Մակայն ասվածից չի հետևում, որ հարկային օրենսդրության խախտում է համարվում միայն հարկերի մասին օրենքների պահանջների չկատարումը, այլ նաև հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերի պահանջների չկատարումը:

Այսպիսով, հարկային իրավախախտումն այն գործողությունը կամ անգործությունն է, որի համար օրենքով սահմանված է պատասխանատվություն: Դրանից ելնելով էլ՝ կարելի է առանձնացնել հարկային իրավախախտման առավել բնորոշ հատկանիշները.

1. այն հակաիրավական գործողությունն է (արարք), որը խախտում է հարկային իրավունքի նորմերը,
2. այն կարող է դրսևորվել գործողությամբ կամ անգործությամբ,
3. պատժելի արարք է, որի համար կիրառվում են վարչական, ֆինանսական և քրեաիրավական սանկցիաներ,
4. այն կարող է տարածվել ինչպես իրավաբանական անձի (անհատ ձեռնարկատիրոջ), այնպես էլ իրավաբանական անձի պաշտոնատար անձի վրա:

Հարկային իրավախախտման օբյեկտիվ կողմն իրավունքի նորմերով նախատեսված հատկանիշների համակարգ է, որոնք բնութագրում են օբյեկտիվ իրականության մեջ իրավախախտման արտաքին դրսևորումը: Պետք է կարևորել հատկապես այն հատկանիշը, որը բնութագրում է գործողությունը (օրինակ՝ հարկման օբյեկտը չհաշվառելը, հարկային մարմիններ համապատասխան տեղեկություններ չներկայացնելը): Գործողությունը հարկային իրավախախտման առանցքային հատկանիշ է, որին հետևում է պետությանը հասցվող վնասը, որը համարվում է պատճառական կապը գործողության (անգործության) և հետևանքների միջև: Հարկային իրավախախտումը կարող է կատարվել տարբեր եղանակներով, օրինակ՝ ապրանքների իրացումից հասույթը հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի մեջ չարտացոլելու, սահմանված ժամկետում հարկային մարմնում հաշվառման չկանգնելու, հաշվետվությունները չներկայացնելու ճանապարհով և այլն:

⁴³ Այլ երկրների հիման վրա Ebrill և մյուսների կողմից կատարված վերլուծությունը (2001) ցույց է տալիս, որ Հայաստանի հարկային մարմինները չեն գանձել ԱԱՀ-ից ստացվող պոտենցիալ եկամուտների մի զգալի բաժին:

Հարկային իրավախախտման կազմի կարևոր տարրերից մեկն իրավախախտման սուբյեկտն է՝ անձը, որը կատարել է հարկային իրավախախտում և որի նկատմամբ կարող է կիրառվել պատասխանատվություն: Մասնավորապես՝ ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որպես հարկային իրավախախտման սուբյեկտ կարող են հանդես գալ ինչպես իրավաբանական, այնպես էլ ֆիզիկական անձինք: Հարկային իրավախախտման սուբյեկտ, որպես կանոն, հանդես են գալիս հարկ վճարողները: Հարկային իրավունքի առանձնահատկություններից ելնելով՝ կարելի է ասել, որ հարկային իրավունքում «հարկ վճարող» հասկացությունը չպետք է նույնականացնել «պատասխանատվության սուբյեկտ» հասկացության հետ: Որպես հարկային օրենսդրության առանձնահատկություն, նկատենք, որ հարկային պատասխանատվության սուբյեկտ կարող է լինել ինչպես հարկ վճարողը, այնպես էլ հարկային գործակալը: Հարկային պատասխանատվությունների կատարման իմաստով պետությունը և համայնքները ևս դիտվում են որպես հարկային պատասխանատվության սուբյեկտ:

Երկրները հարկային իրավախախտման դեպքերում կիրառում են պատասխանատվության երկու հիմնական ձև՝ վարչական և քրեական: Սակայն յուրաքանչյուր երկրում պատասխանատվության հարցի լուծումն ունի իր յուրահատկությունները, որոնք սահմանվում են տվյալ երկրի օրենսդրությամբ և դրսևորվում (ուսմունքով):

Նախ և առաջ պետք է հստակեցնել վարչական և քրեական պատասխանատվության տարբերակման սկզբունքները: Բանն այն է, որ այս սկզբունքը եվրոպական երկրներում, ԱՄՆ-ում և Ռուսաստանի Դաշնությունում տարբեր է: Եթե ՌԴ-ում քրեական պատասխանատվություն է սահմանվում այն դեպքում, երբ հակահրավակ գործունեությունն ունի հասարակական վտանգավորության որոշակի աստիճան, ապա ԱՄՆ-ում և եվրոպական երկրներում այդ սկզբունքները հանդիսանում են օրենսդրության կամքը, այսինքն՝

1. եթե իրավախախտման համար նախատեսված սանկցիաներն ամրագրված են քրեական օրենսգրքում, ապա դա նշանակում է քրեական պատասխանատվություն տվյալ իրավախախտման դեպքում,
2. իսկ եթե իրավախախտման համար նախատեսված սանկցիաներն ամրագրված են վարչական օրենսգրքում, ապա դա նշանակում է վարչական պատասխանատվություն տվյալ իրավախախտման դեպքում:

Սակայն մի շարք եվրոպական երկրներում (օրինակ՝ Մեծ Բրիտանիա, Ֆրանսիա, Իտալիա) իրավախախտման համար նախատեսված հիմնական սանկցիաներն ամրագրված են ոչ թե վարչական կամ քրեական օրենսգրքերում, այլ հատուկ հարկային օրենքներում: Այդ դեպքում վարչական և քրեական պատասխանատվության սահմանման սկզբունքները կիրառվում են հաջորդաբար՝ համեմատելով իրավախախտման դեպքում կիրառվող սանկցիաների խստության հետ, այսինքն՝

1. եթե հարկային օրենքը նախատեսում է քրեական օրենսգրքով նախատեսված ազատազրկման միմիայն ժամկետից էլ քիչ ժամկետով ազատազրկում, ապա խոսքը գնում է վարչական պատասխանատվության մասին,
2. եթե օրենքը սահմանում է տույժ, որի չափը պակաս է քրեական օրենսգրքով սահմանված միմիայն տույժի չափից, ապա դա ևս վարչական պատասխանատվություն է:

Պատասխանատվության տարբերակումը վարչականի կամ քրեականի կարելի է իրականացնել նաև այլ սկզբունքով՝ կախված այն պետական մարմնից, որը սահմանում է տույժը: Համապատասխանաբար ադմինիստրատիվ տույժը սահմանվում է վարչական մարմնի կամ դատարանի կողմից, իսկ քրեականը՝ բացառապես դատարանի⁴⁴:

Ի տարբերություն վարչական և քրեական պատասխանատվության, որոնց կարող է ենթարկվել միայն ֆիզիկական անձը, մասնավորապես, հարկային մարմնի կողմից կիրառվող վարչական և հարկային իրավախախտությունները կարգավորող իրավական ակտերի խախտման համար քրեական պատասխանատվության կիրառման ժամանակ, հարկային պատասխանատվության սանկցիաներ հիմնականում կիրառվում են կազմակերպությունների նկատմամբ: Հարկային պատասխանատվության կիրառման առումով շատ կարևոր է տարբերակել հարկ վճարողների կազմակերպչական տեսակը, քանի որ իրավաբանական անձն ունի առանձնացված գույք և իր պարտավորությունների համար պատասխանատու է դրանով, իսկ անհատ ձեռնարկատերն՝ իր անձնական գույքով⁴⁵:

Ընդհանրապես, պատասխանատվության միջոցները դասա-

⁴⁴ Финансовое право, учебник под редакцией Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстомятенко, Москва, 2003.

⁴⁵ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 50 և «Անհատ ձեռնարկատիրոջ մասին», ՀՀ օրենք, հոդված 1:

կարգվում են՝ քրեական, վարչական, տնտեսական (գույքային), կարգապահական տեսակների: Հարկային մարմնի կողմից հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենքներով, որպես տնտեսական պատասխանատվության միջոց, կիրառվում է հարկային պատասխանատվությունը: Նշված պատասխանատվության միջոցը կիրառելիս հարկային մարմնի համար հիմնարար սկզբունքներ են համարվում.

1. օրենքի գերակայությունը,
2. տնտեսվարող սուբյեկտների հավասարությունն օրենքի առջև,
3. հարկային օրենսդրության միատեսակ կիրառումը,
4. հարկային պարտավորությունների կատարման (գանձման) անխուսափելիությունը,
5. պատասխանատվության համար հիմք հանդիսացող խախտումների վերացման հետևողականությունը:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային իրավասխատման դեպքում կիրառվող պատասխանատվության ձևերը և դեպքերը: ՀՀ-ում հարկային մարմնի կողմից հարկային պատասխանատվության կիրառման համար հիմք է հանդիսանում հարկ վճարողի կողմից հարկային օրենսդրությամբ ամրագրված նորմերի խախտումը: Նշված խախտումները հարկային մարմնի կողմից հայտնաբերվում են՝

- ✓ «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված ստուգումների արդյունքում,
- ✓ հարկ վճարողի կողմից հարկային մարմիններ կայացվող հաշվետվությունների, հաշվարկների ուսումնասիրության արդյունքում,
- ✓ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով այլ պետական մարմիններից ստացված տեղեկատվության հիման վրա:

Միաժամանակ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսում է, որ որևէ տեղեկություն հիմք չի հանդիսանում հարկ վճարողի հարկային պարտավորության հաշվարկման և գանձման համար, քանի դեռ նա հնարավորություն չի ունեցել ծանոթանալ դրան և տալ համապատասխան բացատրություններ: Հարկ վճարողները թաքցրած կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար հարկի գումարը, ինչպես նաև օրենքի համապատասխան հոդվածների հա-

մաձայն հաշվարկված տույժերը և տուգանքները բյուջե են վճարում հարկային տեսչության կողմից համապատասխան ակտ ներկայացնելուց հետո՝ տասնօրյա ժամկետում:

ՀՀ-ում հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային հաշվառումը վարելու պատասխանատվությունը կրում են հարկ վճարողներն ու դրանց պաշտոնատար անձինք: ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված է ֆինանսական, վարչական և քրեական պատասխանատվություն հարկային օրենսդրության խախտման համար: Հաշվարկված տույժի ու տուգանքի գումարները ևս, ինչպես և հարկերը, ենթակա են պարտադիր վճարման օրենքով սահմանված ժամկետներում:

ՀՀ հարկային օրենսդրության համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով (եթե հարկային օրենսդրությամբ ավելի պակաս չափ չի սահմանված):

Վերոհիշյալ տույժը կիրառվում է ժամանակին չմուծված հարկի գումարների, հարկերի կանխավճարային մուծումների գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) հարկվող օբյեկտի գծով հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, քայքայ ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար:

Տարբեր հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված են հարկերի, նաև հարկերի կանխավճարային մուծումների կոնկրետ ժամկետներ: Որպես ֆինանսական պատասխանատվության ձև՝ նշված օրենսդրական պարտականությունը չկատարելու համար օրենքը նախատեսում է տույժ չվճարված գումարի 0.15 տոկոսի չափով: Սակայն նշված տույժերը հաշվարկվում են միայն 365 օր: Դրանից հետո տույժերի հաշվարկը դադարեցվում է, և հարկային մարմինը կարող է դիմել դատարան հարկատուից չվճարված հարկի գումարների (այդ թվում նաև՝ հաշվարկված տույժի) բռնագանձման հայցով: Տույժերը հաշվարկվում են հարկային մարմնի կողմից: Տույժերը համարվում են հարկային պարտավորություն, և դրանք հարկային մարմնի կողմից օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գանձվում կամ բռնագանձվում են պետական բյուջե:

Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտի գծով հաշվապահական հաշվառման սահմանված փաստաթղթերը, դրանք վարում է կոպիտ խախտումներով, ապա հարկվող օբյեկտը և

հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային պե-
տական ծառայությունը՝ հիմնվելով հարկ վճարողի ակտիվներ
իրացման ծավալների, արտադրության ու շրջանառության ծախս
րի, գույքագրման, հասույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի
այլ տվյալների հիման վրա:

Հարկ վճարողի կողմից հարկային տեսչություն ներկայացվ-
հաշվարկը սահմանված ժամկետից երկու ամիս ավել ուշացնել
դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համ-
հարկ վճարողից գանձվում է տույժ՝ դրա հետևանքով չմուծվ-
հարկի ընդհանուր գումարի 5 տոկոսի չափով, բայց ոչ ավել հա-
կային գումարից: Հարկային հաշվառում չվարելու կամ խախտու-
ներով վարելու, հաշվետվությունները և այլ փաստաթղթերը սխ-
կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տույժ՝ այդ խա-
տումների հետևանքով բյուջե չմուծված կամ պակաս մուծված հա-
կերի գումարի 10 տոկոսի չափով:

ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցված, չհա-
վառված կամ առանց լիցենզիայի ձեռնարկատիրական ապօրինի
գործունեությամբ զբաղվելու համար գանձվում է տույժ՝ այդ գոր-
նեության արդյունքում հաշվարկված իրացման շրջանառության
տոկոսի չափով: Ձեռնարկատիրական գործունեության առարկան
րը չգրանցելու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է տույ-
չգրանցված առարկաների իրացման գներով արտահայտված ա-
րողը արժեքի 25 տոկոսի չափով:

Խախտումն արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքո-
մաննատիպ խախտման փաստ արձանագրելու դեպքում գանձվում
տույժ՝ իրացման գներով արտահայտված արժեքի 50 տոկոսի չ-
փով: Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը պարտադիր
նելու դեպքում, առանց դրանց կամ շահագործման կանոննե-
խախտմամբ դրամական հաշվարկներ իրականացնելու դեպքու-
հարկ վճարողը վճարում է տուգանք 50 հազար դրամի չափով, իս-
խախտումը կրկնվելու դեպքում՝ տուգանք 300 հազար դրամի չափով:

Վարչական պատասխանատվություն: Վարչական պատա-
խանատվության հիմունքները սահմանված են Վարչական իրավ-
խախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքում: Վարչական պատա-
խանատվության տակ ի նկատի է ունեցվում իրավասու պետակա-
մարմինների կամ պաշտոնատար անձանց կողմից օրենսդրությա-
սահմանված հիմքով և կարգով վարչական իրավախախտումներ

համար վարչական տույժ կիրառելը: Վարչական տույժերը նշանակ-
վում են իրավասու մարմինների կամ պաշտոնատար անձանց կող-
մից՝ անհատական ակտեր ընդունելու միջոցով: Պետք է նշել, որ
վարչական տույժերը բովանդակում են ոչ այնքան պատճառված
վնասի վերականգնման, որքան իրավախախտողի կողմից չկատար-
ված պարտականությունները (որի առնչությամբ հաճախ նշանակ-
ված է լինում տույժը) կատարելուն հարկադրելու տարրեր:

Հարկային մարմինների անունից վարչական իրավախախ-
տումների վերաբերյալ գործեր քննելու և վարչական տույժեր նշա-
նակելու իրավունք ունեն Հայաստանի Հանրապետության վերադաս
հարկային մարմնի վարչությունների պետերը և հարկային մարմնի
հարկային (տարածքային) տեսչության պետերը:

Հարկային մարմինների կողմից կիրառվում է վարչական պա-
տասխանատվություն հարկային օրենսդրության պահանջների
խախտումներ կատարած կազմակերպությունների պաշտոնատար
անձանց նկատմամբ, քանի որ նրանք են պատասխանատու այնպի-
սի վարչական իրավախախտումների համար, որոնք կապված են
կառավարման կարգի, պետական և հասարակական կարգի, բնու-
թյան, բնակչության առողջության պահպանության ոլորտում սահ-
մանված կանոնները և մյուս այն կանոնները չպահպանելու հետ,
որոնց կատարման ապահովումը մտնում է նրանց պաշտոնական
պարտականությունների մեջ⁴⁶:

Վարչական իրավախախտման համար տույժ նշանակելու
ընդհանուր կանոնները հանգում են հետևյալին. «...վարչական իրա-
վախախտման համար տույժ նշանակվում է կատարված իրավա-
խախտման համար պատասխանատվություն մախատեսող նորմա-
տիվ ակտով սահմանված սանկցիայի շրջանակներում: Տույժ նշա-
նակելիս հաշվի են առնվում՝ կատարված իրավախախտման բնույ-
թը, խախտողի անձը, նրա մեղքի աստիճանը, գույքային դրությունը,
պատասխանատվությունը մեղմացնող և ծանրացնող հանգամանք-
ները»:

Վարչական պատասխանատվության ենթարկելու կարևոր
պայմաններից է նաև վարչական տույժեր նշանակելու ժամկետների
հանգամանքը: Վարչական տույժ կարող է նշանակվել իրավախախ-
տումը կատարելու օրվանից ոչ ուշ, քան 2 ամսվա ընթացքում, իսկ
շարունակվող և տևող իրավախախտման դեպքում՝ այն բացահայտ-

⁴⁶ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրք, հոդված 14:

վելու օրվանից, 2 ամսվա ընթացքում: Ժամկետի սկզբի համար սկզբնական է համարվում իրավախախտում կատարելուն հաջո-
օրը⁴⁷

Հարկային իրավախախտման դեպքում կիրառվող վարչական պատասխանատվությունը ենթադրում է տուգանքի սահմանում յուրաքանչյուր իրավախախտման դեպքի համար օրենքով սահմանված չափով: Նշենք օրենքով սահմանված վարչական պատասխանատվության մի քանի դեպքեր.

1. ապօրինի, առանց պետական գրացման գործունեությանը՝ զբաղվելն առաջացնում է տուգանքի նշանակում նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգապատիկից մինչև երեսնապատիկի չափով,
2. հաշվապահական հաշվառումը խախտումով վարելը, երբ դա առաջացրել է հարկի կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարման նվազեցում, առաջացնում է տուգանքի նշանակում նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգապատիկից մինչև քսանհինգապատիկի չափով,
3. հայտարարագիրը, հաշվարկը կամ սահմանված այլ փաստաթուղթ, բացառությամբ ֆինանսական հաշվետվությունների, հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի տարածքային մարմիններ սահմանված ժամկետում չներկայացնելն առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանապատիկի չափով,
4. հաշվապահական հաշվառում չվարելը, հաշվառման միջոցով կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների վիճակի ու շարժի վերաբերյալ դրամական արտահայտությամբ, տեղեկատվության հավաքման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ չունենալն առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով,
5. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն չսահմանելն առաջացնում է տուգանքի նշանակում սահմանված նվազագույն աշխատավարձի քսանապատիկի չափով
Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը և այլ տեղեկությունները չպահպանելն առաջացնում է տուգանք

- նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով,
6. ֆինանսական հաշվետվությունները չներկայացնելը կամ դրանք չհրապարակելը, ինչպես նաև հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունները չորակավորված հաշվապահի կողմից ստորագրելը կամ անստորագիր ներկայացնելն առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով,
 7. իրավաբանական անձի, անհատ ձեռնարկատերի գրանցման կամ լիցենզավորման մասին տվյալները հարկային պետական ծառայություն կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջեի տարածքային մարմիններ սահմանված ժամկետում չհայտնելն առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանհինգապատիկի չափով,
 8. հարկերը և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումները ժամանակին չվճարելը, ինչպես նաև հարկային պետական ծառայություն կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջեի տարածքային մարմիններ սահմանված ժամկետում հաշվառման չկանգնելն առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանապատիկի չափով,
 9. օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված դեպքերում տվյալները սահմանված ժամկետում չհաղորդելը կամ սխալ տվյալներ հաղորդելն առաջացնում է տուգանքի նշանակում նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանհինգապատիկի չափով,
 10. ապօրինի ձեռքբերված ակցիզային դրոշմանիշերով ապրանքների դրոշմավորելը, ինչպես նաև ակցիզային դրոշմանիշերով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելն առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկից մինչև երեքհարյուրապատիկի չափով,
 11. հարկային պետական ծառայության, պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջեի տարածքային մարմինների, բնապահպանական տեսչության մարմինների աշխատանքներին խոչընդոտելն առաջացնում է տուգանք քաղաքացիների նկատմամբ՝ նվազագույն աշխատավար-

⁴⁷ ՀՀ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգրքի, հոդվածներ 32, 37:

ձի հիսնապատիկի, իսկ պաշտոնատար անձանց նկատմամբ՝ հարյուրապատիկի չափով:

Քրեական պատասխանատվություն: ՀՀ քրեական օրենսգրքի համաձայն՝ քրեական պատասխանատվության միակ հիմքը հանցանքն է, այսինքն՝ այնպիսի արարք կատարելը, որն իր մեջ պարունակում է քրեական օրենսգրքով նախատեսված հանցագործության բոլոր հատկանիշները: Սրանից հետևում է, որ քրեական պատասխանատվության ենթակա է միայն այն անձը, ում կողմից կատարված հանրորեն վտանգավոր արարքն ուղղակիորեն նախատեսված է քրեական օրենսգրքի հատուկ մասի որևէ նորմով: Իսկ նշված դրույթն ապահովելու համար պետք է իրականացնել անձի կողմից կատարված հանցանքի ճիշտ որակում⁴⁸:

Հանցագործության որակումն անձի կողմից կատարված արարքի (գործողության կամ անգործության) և քրեական օրենսգրքի հատուկ մասում տեղ գտած հանցագործության կոնկրետ տեսակի բոլոր հատկանիշների միջև հստակ համապատասխանության բացահայտումը, նույնության հավաստումը և իրավաբանական ամրագրումն է: Հանցագործությունների որակումն ընկալվում է երկու առումով՝

1. որպես մտավոր գործունեության ընթացք, այսինքն՝ կատարված արարքի և քրեական օրենսգրքում նախատեսված հանցագործության հատկանիշների վերլուծություն, համեմատում,
2. որպես նշված գործունեության արդյունք, վերջնական իրավական գնահատական, որն իր իրավական ձևակերպումն է ստանում համապատասխան փաստաթղթերում:

Քրեական պատասխանատվության կիրառման համար անհրաժեշտ է հստակորեն ճշտել, թե կատարված արարքի հատկանիշները լիովին համընկնում են արդյո՞ք հանցավոր ճանաչված արարքի բոլոր բնութագրիչ հատկանիշներին: Այս հարցի պարզաբանման ժամանակ պետք է նկատի ունենալ այն, որ վերոհիշյալ հատկանիշները պետք է ոչ թե նման լինեն միմյանց, այլ լրիվ նույնական լինեն: Բացի այդ, անձի կողմից կատարված հանրորեն վտանգավոր արարքի քրեաիրավական նշանակություն ունեցող անխտիր բոլոր հատկանիշները պետք է համապատասխանեն քրեական օրենսգրքի հատուկ մասում նախատեսված արարքի հատկանիշներին, այ-

սինքն՝ լրիվ նույնական պետք է լինեն ինչպես հանցագործության օբյեկտը, այնպես էլ սուբյեկտը, սուբյեկտիվ կողմը և օբյեկտիվ կողմը բնութագրող հատկանիշները: Հակառակ դեպքում՝ գործ կունենանք հանցագործության սխալ որակման հետ: Հարկային հանցագործությունների վերաբերյալ քրեական գործերի քննության գործնական վերլուծությունը վկայում է, որ այդ բնույթի գործերով, որպես առանձնահատկություն, հաճախ է անհրաժեշտություն առաջանում կատարել դատահաշվապահական, ապրանքագիտական, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության ու հաշվապահական փաստաթղթերի տեխնիկաքրեագիտական և այլ փորձաքննություններ: Դրանք նպատակ ունեն պարզել ապրանքանյութական արժեքների և դրամական միջոցների պակասորդի կամ ավելցուկի փաստական չափերի բացահայտումը, հումքի, նյութերի, պատրաստի արտադրանքի և այլ նյութական արժեքների դուրսգրման հիմնավորվածությունը, ֆինանսական և այլ բնույթի խախտումների հայտնաբերումը, կատարված գործարքների հիմնավորվածությունը և օրինականությունը, հանցագործության հետևանքով պատճառված նյութական վնասի հաշվարկումը, հարկման ենթակա գումարի չափի պարզումը, հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման վիճակը պարզելուն ուղղված ստուգման և կատարված հաշվարկների ճշտության, դրանց հիմնավորվածության, ինչպես նաև հանցագործությունների կամ այլ չարաշահումների կատարմանը նպաստող պայմանների և պատճառների բացահայտումը: Բնականաբար, այս խնդիրները, ինչպես նաև դրանցով պայմանավորված գործերի քննության ընթացքում ներկայացվող կոնկրետ հարցերի շրջանակը պայմանավորված է այն հանգամանքով, թե կոնկրետ ինչ հարկային հանցագործության վերաբերյալ է քննվող գործը:

Վերոնշյալից բխում է, որ հարկային հանցագործությունների վերաբերյալ քրեական գործերի քննությանը անհրաժեշտ է հիմնավորել հետևյալ հարցադրումները.

- ✓ ճիշտ են արդյոք հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում արտահայտված ֆինանսատնտեսական գործարքները և ցուցանիշները,
- ✓ ո՞ր գործարքների հետ է կապված թույլ տրված իրավախախտումը,
- ✓ ո՞ր իրավախախտումների հետևանքով է առաջացել հարկման գումարի կամ պարտադիր վճարի նվազեցումը,

⁴⁸ ՀՀ քրեական օրենսգիրք, հոդված 3:

- ✓ հիմնավորված են արդյոք անցյալում կատարված ստուգումների հետևությունները,
- ✓ ովքե՞ր են պատասխանատու հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ մակարդակով կազմելու և սահմանված ժամկետներում ներկայացնելու համար:

Ելնելով հարկային հանցագործությունների հիմքով հարուցված քրեական գործերի առանձնահատկություններից, պարզաբանման ենթակա հանգամանքների շրջանակից՝ անհրաժեշտ է յուրաքանչյուր դեպքում պարզել հետևյալ հարցերը.

1. արձանագրված իրավախախտումը կատարելու կոնկրետ ժամանակը (հաճախ դա էական նշանակություն ունի ոչ միայն քրեական պատասխանատվության վաղեմության հարցի քննարկման, այլև՝ արարքի համարժեք որակման համար, մասնավորապես՝ պատճառված վնասի չափի ճշգրիտ հաշվարկման համար և այլն) և դրան համընկնող ժամանակահատվածում հաշվարկների համար սահմանված մեթոդների ընդունման հիմնավորվածությունը,
2. հարկատուի կողմից ավանսային մուծումների (օրենքով սահմանված դեպքերում կանխավճարների ու գերավճարների) դեպքում հաշվարկված արտադրանքի իրացումից (աշխատանքների իրականացումից և ծառայությունների մատուցումից ստացված) և բյուջե մուծվող գումարների հիմնավորվածությունը: Եթե եղել են հաշվարկման շեղումներ, ապա դրանց կոնկրետ ազդեցությունը հարկման բազայի և հարկվող գումարի չափի վրա,
3. հարկատուի կողմից հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում դրամի մուտքի չափի վերաբերյալ տվյալների արժանահավատությունը,
4. ակցիզային հարկի հաշվարկի դեպքում ճիշտ են արդյոք վճարողի կողմից որոշված ակցիզային հարկով ներառվող ապրանքների արժեքները,
5. հարկատուի կողմից ավելացված արժեքի հարկի գումարների մասին արժանահավատությունը՝ կապված արտադրանքի իրացումից (աշխատանքների կատարումից և ծառայությունների մատուցումից) ստացված և մատակարարներին վճարված, ներկայացված գումարների չափի

հետ: Պետական բյուջե փոխանցված ԱԱՀ-ի հաշվարկի հիմնավորվածությունը,

6. հարկատուի կողմից հարկերի հաշվարկին առնչվող, հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսատնտեսական հաշվետվության (հայտարարագրի) փաստաթղթերում արտացոլված արտադրանքի իրացումից (աշխատանքների կատարումից, ծառայությունների մատուցումից) ստացված փաստական շահույթի (վնասի) չափի հիմնավորվածությունը,
7. հարկատուի հաշվապահական (հայտարարագրի) փաստաթղթերում արտացոլված արտադրանքի (աշխատանքների կատարումից, ծառայությունների մատուցումից) փաստական ինքնարժեքի տվյալների արժանահավատությունը,
8. պահպանված է արդյոք արտադրության, ապրանքների իրացման և պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվարկման սահմանված կարգը. եթե եղել են շեղումներ, ապա կոնկրետ ինչու՞ են դրանք արտահայտվել, ինչպե՞ս են դրանք ազդել հարկման բազայի և հարկման գումարի որոշման գործընթացի վրա:

Քրեական պատասխանատվություն են սահմանվում, մասնավորապես՝ հարկային հետևյալ իրավախախտումների դեպքերում.

- ✓ ապօրինի, առանց պետական գրանցման ձեռնարկատիրական կամ առանց լիցենզիայի լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելը, որը կատարվել է նույնախի խախտումների համար վարչական տուգանք նշանակելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում և հանգեցրել է նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկը գերազանցող եկամուտ ստանալուն, պատժվում է ազատազրկմամբ մեկ տարի ժամկետով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի երկուհարյուրապատիկից մինչև հինգհարյուրապատիկի չափով՝ ապօրինի ձեռնարկատիրությունից ստացված գույքի բռնագրավմամբ,
- ✓ ապօրինի ձեռնարկատիրությունը, որը կատարվել է ապօրինի ձեռնարկատիրության համար նախկինում դատապարտված անձի կողմից կամ հանգեցրել է նվազագույն աշխատավարձի հազարապատիկը գերազանցող եկամուտ ստանալուն, պատժվում է ազատազրկմամբ՝ մինչև երեք

տարի ժամկետով և տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով՝ ապօրինի ձեռնարկատիրությունից ստացված եկամտի չափով գույքի բռնագրավմամբ,

✓ հարկային դրոշմանիշեր կեղծելը կամ կեղծած դրոշմանիշերն օգտագործելը կամ իրացնելը պատժվում է ազատազրկմամբ մինչև 5 տարի ժամկետով՝ դրոշմանիշերով դրոշմավորված ապրանքների առգրավմամբ,

✓ հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտավորությունները կատարելուց հրաժարվելը կամ հարկային պետական ծառայության կամ սոցիալական ապահովագրության բյուջեի տարածքային մարմինների՝ հարկային կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտականությունների հարկադիր կատարմանն ուղղված միջոցառումների ընթացքում վճարամիջոցները և առկա ակտիվներն այլ նպատակներով տնօրինելը կամ հարկային կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտականությունները կատարելուց այլ ձևով չարանտորեն խուսափելը, եթե գանձման ենթակա ընդհանուր գումարը գերազանցում է սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հազարապատիկի չափը, պատժվում է ազատազրկմամբ՝ երկուսից մինչև հինգ տարի ժամկետով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով,

✓ հարկային դրոշմանիշերով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված (չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված) գներով կազմում է 200 հազարից մինչև 500 հազար դրամ, պատժվում է ազատազրկմամբ մինչև մեկ տարի ժամկետով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով՝ դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքների բռնագրավմամբ:

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ ԵՎ ՆՐԱ ՏԱՐԻԵՐԸ: ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՎՃԱՐՆԵՐԸ

ԳԼՈՒԽ III

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ՍԱՀՄԱՆՎՈՂ ՀԱՐԿԵՐԸ, ՏՈՒՐՔԵՐԸ ԵՎ ՊԱՐՏԱԴԻՐ ՎՃԱՐՆԵՐԸ

§ 3.1. ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Ինչպես ամեն մի երկրում, Հայաստանի Հանրապետությունում (ՀՀ) ևս, հարկերը, հարկման բազան, հարկերի դրույքաչափը կամ դրույքաչափերը, վճարման ժամկետները, սահմանվող տույժերի ու տուգանքների չափը, ինչպես նաև հարկերին ամջվող այլ ինստիտուտները սահմանվում են օրենքներով: Բնականաբար, այդ օրենքները պետք է բխեն երկրի մայր օրենքից (Սահմանադրությունից) և չհակասեն վերջինիս: Բացի Սահմանադրությունից, ՀՀ օրենսդրության (այդ թվում նաև հարկային) դրույթները ՀՀ կողմից վավերացված միջազգային պայմանագրերի դրույթների հետ հակասություններ ունենալու դեպքում կիրառվում են միջազգային պայմանագրերի նորմերը: Միջազգային պրակտիկայում տարբեր երկրներ իրավունքի աղբյուրների⁴⁹ շարքում միջազգային պայմանագրերին տարբեր տեղ են հատկացվում: Դա պայմանավորված է նրանով, թե տվյալ երկրի տնտեսության զարգացման համար արտաքին առևտուրն ինչ նշանակություն, դերակատարում ունի, ինչպես նաև

⁴⁹ Մասնավորապես՝ ՀՀ-ում ֆինանսական իրավունքի աղբյուրներն են.

1. միջազգային պայմանագրեր,
2. Սահմանադրություն,
3. օրենսգրքեր,
4. օրենսդիր մարմնի ընդունած որոշումներ՝ օրենքներ,
5. երկրի նախագահի հրամանագրերը,
6. ենթաօրենսդրական ակտերը՝ վարչապետի և կառավարության ընդունած որոշումները,
7. իրավաբանական անձի ընդունած փաստաթղթեր:

աշխատանքի միջազգային բաժանման մեջ երկրի ունեցած դիրքով⁵⁰։ Քանի որ ՀՀ Սահմանադրությամբ և քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանվում է միջազգային պայմանագրերի գերակա լինելն օրենքների նկատմամբ⁵¹, իսկ Սահմանադրությունը և քաղաքացիական օրենսդրությունն էլ իրենց հերթին գերակա են հարկային օրենսդրության նկատմամբ⁵², ուստի միանգամայն հիմնավոր է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի հետևյալ նորմը. «Եթե Հայաստանի Հանրապետության անունից կնքված և վավերացված միջազգային պայմանագրերով սահմանվում են այլ նորմեր, քան նախատեսված են սույն օրենքով, ապա կիրառվում են միջազգային պայմանագրերի նորմերը»⁵³։

Ինչպես գիտենք, Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությունը կառուցված է հարկերի վճարման կամովիության սկզբունքի վրա և ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելիս ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց համար անխուսափելիորեն առաջանում են հարկային պարտավորություններ։ Սահմանադրության համաձայն. «Յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է օրենքով սահմանված կարգով և չափով մուծել հարկեր, տուրքեր, կատարել պարտադիր այլ վճարումներ»⁵⁴։ Համաձայն «Հարկերի մասին» օրենքի՝ «Հարկ վճարողը պարտավոր է հաշվետու ժամանակահատվածում չլինելու դեպքում ինքնուրույն հաշվարկել սահմանված հարկերի գումարները և իրականացնել դրանց վճարումը բյուջեներ (պետական և համայնքային), ինչպես նաև վճարել հարկային իրավախախտումների դեպքում օրենքով սահմանված տույժերն ու տուգանքները»⁵⁵։

ՀՀ օրենսդրությամբ հստակ սահմանվում են «հարկ» հաս-

կացությունը, հարկի տեսակները, հարկային վեճերի լուծման կարգը, հարկային իրավախախտումների համար սահմանված պատասխանատվությունը, ինչպես նաև այն սկզբունքները, որոնց վրա հիմնվում են հարկերի մասին ՀՀ օրենսդրությունը և հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը։

ՀՀ-ում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են՝

1. հարկային օրենսդրությամբ,
2. ՀՀ կառավարության որոշումներով,
3. ՀՀ հարկային տեսչության, ինչպես նաև օրենքով սահմանված դեպքերում պետական կառավարման այլ մարմինների կողմից ընդունված ակտերով։

Եթե հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարրճություններ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում ու կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին⁵⁶։

ՀՀ օրենսդրության համաձայն՝ հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից⁵⁷ (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում⁵⁸։ Հարկի վճարումը չի առաջացնում որևէ պարտավորություն պետության համար՝ կոնկրետ ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց հանդեպ։

Հայաստանի Հանրապետության առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված դեպքերում հարկի վճարման պարտավորությունը կարող է դրվել հարկային գործակալի վրա։

Հարկային գործակալը հարկ վճարողներին եկամուտներ

⁵⁰ Финансовое право, учебник под редакцией Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстомятенко, Москва, 2003.

⁵¹ 1. «...Եթե վավերացված միջազգային պայմանագրերում սահմանվում են այլ նորմեր, քան նախատեսված են օրենքներով, ապա կիրառվում են այդ նորմերը»։ ՀՀ Սահմանադրություն, հոդված 6։

2. «Եթե Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով սահմանված են այլ նորմեր, քան նախատեսված են քաղաքացիական օրենսդրությամբ և այլ իրավական ակտերով, ապա կիրառվում են միջազգային պայմանագրի նորմերը»։ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 6, կետ 2։

⁵² ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 4, կետ 4։

⁵³ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 38։

⁵⁴ ՀՀ Սահմանադրություն, հոդված 45։

⁵⁵ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 15, 16։

⁵⁶ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2։

⁵⁷ «Իրավաբանական անձ է համարվում այն կազմակերպությունը, որը, որպես սեփականություն, ռեզիդենտ ձևով գտնվում է ՀՀ-ում և իր պարտավորությունների համար պատասխանատու է այդ գույքով, կարող է իր անունից ձեռք բերել ու իրականացնել գույքային և անձնական ոչ գույքային իրավունքներ, կրել պարտականություններ, դատարանում հանդես գալ որպես հայցվոր կամ պատասխանող»։ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 50, կետ 1։

⁵⁸ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3։

վճարող (հատկացնող կամ բնամթերային ձևով տրամադրող) իրավաբանական անձն է (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի հիմնարկը, օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը կամ ներկայացուցչությունը), անհատ ձեռնարկատերը, նոտարը, հիմնարկը, տեղական ինքնակառավարման մարմինը, որի վրա օրենքի համաձայն, դրված է հարկ վճարողներին եկամուտներ վճարելիս (հատկացնելիս կամ տրամադրելիս) նրանց եկամուտներից հարկերը (այդ թվում՝ անուղղակի) հաշվարկելու, պահելու (գանձելու) և Հայաստանի Հանրապետության ու համայնքների բյուջեներ վճարելու պարտավորությունը⁵⁹:

Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է միասնական հարկային համակարգ, այսինքն՝ ՀՀ ռոջ տարածքում գործում է հարկերի մասին մեկ միասնական օրենք, սահմանված հարկատեսակները, հարկային արտոնությունները, հարկերի վճարման կարգն ու ժամկետները և այլն նույնն են ՀՀ բոլոր մարզերում, ի տարբերություն, օրինակ՝ ԱՄՆ-ի և ՌԴ-ի, որտեղ գործում են հարկային համապետական ու մասնագային (մարզային) օրենքներ:

Եթե անհրաժեշտություն է առաջանում փոփոխել որևէ հարկատեսակի դրույքաչափ, սահմանել կամ վերացնել ինչ-որ հարկատեսակ, ապա դա կատարվում է միայն ֆինանսական տարվա սկզբից (հաշվետու ֆինանսական տարվա ընթացքում պետական բյուջեի հաստատման դեպքում՝ հաստատման պահից), որպեսզի հարկատուներն անակնկալի չգան և նախապես կարողանան ճիշտ տնօրինել իրենց գործունեությունը: Ընդ որում, եթե այդ փոփոխությունները պարունակում են հարկ վճարողի գործելու պայմանները խստացնող դրույքներ, ապա ուժի մեջ են մտնում դրանց պաշտոնական հրապարակումից ոչ շուտ, քան 30 օր հետո⁶⁰ (կանխատեսելիության սկզբունք):

Հարկվող միևնույն օբյեկտը հաշվետու ժամանակաշրջանում նույն տեսակի հարկով կարող է հարկվել միայն մեկ անգամ: Սրանով, փաստորեն, բացառվում է կրկնակի հարկումը (արդարության սկզբունք):

Եթե ՀՀ հարկ վճարողները ՀՀ-ից դուրս ունեն ստացված եկամուտ (շահույթ), սեփականության իրավունքով նրանց պատկանող գույք, ապա դրանց արժեքը ներառվում են ՀՀ-ում հարկման ենթակա

եկամտի (շահույթի) ընդհանուր գումարի, գույքի ընդհանուր արժեքի մեջ և հաշվի են առնվում հարկերի չափը որոշելիս: Իսկ եթե ՀՀ-ից դուրս ստացված հարկ վճարողների եկամուտը (շահույթը), սեփականության իրավունքով նրանց պատկանող գույքն արդեն իսկ հարկվել են օտարերկրյա պետություններում դրանց օրենսդրության համապատասխան, ապա ՀՀ-ում հարկատուի եկամտից (շահույթից) և գույքից զանձվող հարկերը նվազեցվում են այն գումարների չափերով, որոնք հարկ վճարողներից զանձվել են օտարերկրյա պետություններում: Ընդ որում, նվազեցվող գումարների չափը չի կարող գերազանցել օտարերկրյա պետություններում ստացված եկամտից (շահույթից)⁶¹: Օրենքի այս դրույթով ևս օրենսդիրը բացառում է հարկման օբյեկտի նկատմամբ միևնույն հարկատեսակի կիրառումը (կրկնակի հարկումը) հաշվետու ժամանակաշրջանում:

Հարկային օրենսդրությամբ յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով հստակ սահմանվում է հարկման օբյեկտը, սուբյեկտը, հարկման բազան, դրույքաչափը և այլն: Հարկատեսակներից յուրաքանչյուրի մասին օրենքում կիրառվող հասկացություններին տրվում է նաև տվյալ օրենքի տեսանկյունից դրանց նշանակությունը, ընկալումը, մասնավորապես՝ «Շահութահարկի մասին», «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքներով, նշվում է, որ տվյալ հարկատեսակներ վճարողներ են համարվում ռեզիդենտները և ոչ ռեզիդենտները, միաժամանակ հստակեցվում է, թե տվյալ օրենքներից յուրաքանչյուրն ինչ է նկատի ունենում «ռեզիդենտ» և «ոչ ռեզիդենտ» հասկացությունների տակ:

ՀՀ-ում սահմանվում են հարկերի հետևյալ տեսակները՝

1. շահութահարկ,
2. եկամտահարկ,
3. ակցիզային հարկ,
4. ավելացված արժեքի հարկ,
5. գույքահարկ,
6. հողի հարկ:

Նշված հարկատեսակներից բացի, օրենքով կարող են սահմանվել վերոհիշյալ հարկատեսակներին փոխարինող հաստատագրված վճարներ կամ պարգեցված հարկեր: Բոլոր հարկերն ու վճարները վճարվում են ՀՀ դրամով ՀՀ պետական և (կամ) համայնքների բյուջեներ⁶²:

⁵⁹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6:

⁶⁰ Նույն տեղում, հոդված 8:

⁶¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 9, 11:

⁶² Նույն տեղում, հոդվածներ 4, 10, 12:

Ինչպես արդեն նշել ենք, երկրներն իրենց տնտեսությունների զարգացումը խթանելու նպատակով իրականացվող մի շարք միջոցառումների կողքին սահմանում են նաև հարկային որոշակի արտոնություններ: Մեր երկրում ևս տնտեսավարող սուբյեկտների համար սահմանված են հարկային որոշ արտոնություններ: Դրանք են.

1. հարկվող օբյեկտի նվազեցում,
2. հարկի դրույքաչափի նվազեցում,
3. հարկի նվազեցում,
4. հարկի հաշվարկման ժամկետի հետաձգում,
5. հարկի վճարման ժամկետի հետաձգում,
6. հարկային իրավախախտման համար սահմանված տույժերից և տուգանքներից ազատում, նվազեցում, վճարման ժամկետների հետաձգում,
7. բանկի կամ վարկային կազմակերպության կողմից հարկային պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար տուժանքների (տույժերի և տուգանքների) ու այլ ֆինանսական պատժամիջոցների վճարման պարտավորության հետաձգում⁶³:

Հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգի նկատմամբ հսկողության իրականացման իրավունքը վերապահված է հարկային տեսչությանը (օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ ՀՀ մաքսային վարչությանը):

Հարկատուի կողմից հարկային պարտավորությունների ժամանակին չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու դեպքում սահմանվում է տուժանք (տույժ կամ տուգանք) (հարկադրանքի սկզբունք): Մրա նպատակը ոչ թե հարկատուներից ֆինանսական միջոցների կորզումն է, այլ նրանց զգոն պահելն իրենց պարտականությունները կատարելու հարցում:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով (ընդհանուր ձևով, բոլոր հարկատեսակների համար) սահմանվում են հետևյալ պատասխանատվության ձևերը հարկային իրավախախտման դեպքերում.

1. հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար (բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա) հարկ վճարողը վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով (եթե հարկային օրենսդրությամբ ավելի նվազ չափ սահման-

ված չէ): Իսկ նշված 365 օրը գերազանցելու դեպքում տույժի հաշվարկումը դադարեցվում է, և հարկային մարմինը դիմում է դատարան՝ օրինագանց հարկատուից չվճարված հարկի ու հաշվարկված տույժի գումարների բռնագանձման (հարկ վճարողի գույքի բռնագանձման) պահանջով: Դրա համար հարկային մարմինը 183 օրվա ընթացքում սահմանված կարգով հարկ վճարողին անվճարունակ ճանաչելու հայցով դիմում է դատարան (բացառությամբ ՀՀ կառավարության սահմանած դեպքերի): Ընդ որում, այդ հայցից հարկային մարմինը չի կարող հրաժարվել, քանի դեռ հարկային պարտավորություններն ամբողջությամբ մարված չեն,

2. հարկային տեսչություն ներկայացվող հաշվարկը (հայտարարագիրը) հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետից երկու ամսից ավել ուշացնելու դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար հարկ վճարողից (հարկային գործակալից) գանձվում է տուգանք՝ դրա հետևանքով չմուծված հարկի ընդհանուր գումարի հինգ տոկոսի չափով, բայց ոչ ավել, քան այդ հարկի ընդհանուր գումարն է,
3. հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ խախտումներով վարելու, հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերը, այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով բյուջե չմուծված կամ պակաս մուծված հարկերի գումարի տաս տոկոսի չափով,
4. տուգանքներ են սահմանվում նաև օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցված կամ հարկային մարմիններում չհաշվառված կամ առանց լիցենզիայի տվյալ գործունեությամբ զբաղվելու, հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու, ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու, այսինքն՝ առաքվող, տրամադրվող, տեղափոխվող կամ վաճառվող արտադրանքը, ապրանքները, ինչպես նաև կատարվող աշխատանքներն ու մատուցվող ծառայությունները հաճավարության կողմից սահմանված կարգով չգրանցելու և այլ դեպքերում:

Չկատարված հարկային պարտավորության (չվճարված հարկի և/կամ տուժանքի գումարներ) չափը 500 հազար և ավելի դրամ

⁶³ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 13:

կազմելու դեպքում ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով հարկային մարմնի ղեկավարն իրավունք ունի հարկ վճարողի հարկային պարտավորությանը համարժեք գույքի վրա արգելանք դնել մինչև դատարանի կողմից հարկատուի գույքի բռնագանձման վճռի կայացումը, բացառությամբ օրենքով սահմանված այն գույքի, որի նկատմամբ բռնագանձում չի կարող տարածվել, կամ որի պահպանման ժամկետը չի գերազանցում 30 օրը:

Նախատեսված արգելանքն առաջնահերթության կարգով կիրառվում է նախ՝ հարկ վճարողի բանկային հաշիվների նկատմամբ, ապա՝ հարկ վճարողի, անշարժ գույքի նկատմամբ, այնուհետև՝ հարկ վճարողի այլ ակտիվների նկատմամբ: Հարկային մարմնի կողմից հարկ վճարողի գույքի արգելադրումից հետո՝ 30-օրյա ժամկետում, դատարանի վճիռը չապահովելու դեպքում հարկ վճարողի գույքը համարվում է արգելանքից հանված: Դատարանի վճռից հետո հարկային մարմնին ապահովում է բռնագանձված գույքի իրացումը՝ կառավարության սահմանած կարգով:

Հարկային մարմնի և հարկատուի փոխհամաձայնությամբ կարող է չվճարված հարկի և/կամ տուժանքի գումարների վճարման հարցը լուծվել նաև այլ կերպ (առանց դատարան դիմելու): Տվյալ դեպքում՝ որպես հարկային պարտավորությունների կատարման ապահովման միջոց, հարկային մարմնի ու հարկ վճարողի միջև կարող է կնքվել գրավի պայմանագիր (ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրությամբ սահմանված կարգով) և հարկատուի ակտիվների մի մասը (պարտքին համարժեք)՝ որպես գրավ տրամադրվի հարկային մարմնին⁶⁴:

Նշված դեպքերից բացի, յուրաքանչյուր հարկատեսակի մասին առանձին օրենքով, սահմանվում են նաև սույժ-տուգանքի կիրառման առանձին կոնկրետ դեպքեր:

Իրական կյանքում միայն հարկատուները չէ, որ հարկերի գծով ֆինանսական պարտավորություններ են ունենում պետության առջև: Լինում են նաև այնպիսի դեպքեր, երբ պետությունը, ի դեմս Հարկային պետական ծառայության կամ Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության, ինքն է պարտք լինում հարկատուին:

Երբ հարկատուն հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված որևէ հարկային պարտավորություններից

ավել գումարներ (գերավճարներ) է վճարած լինում, այդ գումարները հարկային տեսչության կողմից հաշվանցվում (փոխանցվում) են հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին կամ վերադարձվում են ոչ ուշ, քան վերադարձման մասին հարկ վճարողի դիմումը ստանալուց հետո 30 օրվա ընթացքում: Գերավճարները վերադարձվում են հարկատուին միայն այն դեպքում, եթե հարկ վճարողի կողմից կատարվել են օրենքով սահմանված հարկային բոլոր պարտավորությունները: Ընդ որում գերավճարները հարկ վճարողին վերադարձնում է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունը, այլ ոչ թե Հարկային պետական ծառայությունը:

Իսկ այն դեպքերում, երբ հարկային տեսչության կողմից պարտականությունների ոչ պատշաճ կատարման հետևանքով հարկ վճարողներին վնաս է պատճառված (ներառյալ՝ բաց թողնված եկամուտը), ապա այդ վնասը հատուցվում է ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով⁶⁵:

Այսպիսով, եթե ամբողջացնենք վերոնշյալը, կարող ենք ասել, որ ՀՀ-ում գործում են հարկման հետևյալ սկզբունքները.

1. հարկի վճարման կանոնադրության սկզբունք,
2. հարկադրանքի սկզբունք,
3. հարկային համակարգի կանխատեսելիության սկզբունք,
4. արդարության սկզբունք,
5. հարկային օրենսդրությունում և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերում հակասությունների, երկիմաստություններ կամ տարբերությունների, առկայության դեպքում այդ դրույթների մեկնաբանում ի օգուտ հարկատուի:

⁶⁴ Մահմանվող տույժերի և տուգանքների ամբողջական ցանկը՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, գլուխ 4-րդ, հոդվածներ 21-32-ում:

⁶⁵ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 33:

§ 3.2. ԵԿԱՄՏԱՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Ինչպես արդեն նշել ենք, ՀՀ-ում գործում են վեց հիմնական հարկատեսակներ, որոնցից երկուսը՝ ավելացված արժեքի հարկը (այսուհետ՝ ԱԱՀ) և ակցիզային հարկը, անուղղակի հարկատեսակներ են, իսկ չորսը՝ եկամտահարկը, շահութահարկը, հողի հարկն ու գույքահարկը, ուղղակի հարկատեսակներ:

Եկամտահարկը հարկ վճարողների կողմից օրենքով սահմանված կարգով և չափով պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է⁶⁶:

ՀՀ-ում եկամտահարկ են վճարում (հարկատու են) ՀՀ ռեզիդենտ (այսուհետ՝ ռեզիդենտ) և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք:

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն. «Ռեզիդենտ է համարվում այն ֆիզիկական անձը, որը հարկային տարում (հունվարի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ) սկսվող կամ ավարտվող տասներկուամսյա ցանկացած ժամանակահատվածում գտնվել է Հայաստանի Հանրապետությունում ընդհանուր առմամբ 183 օր և ավելի, կամ ունի կենսական շահերի կենտրոնը գտնվում է ՀՀ-ում, ինչպես նաև ՀՀ պետական ծառայության մեջ գտնվող ժամանակավորապես Հայաստանի տարածքից դուրս աշխատող ֆիզիկական անձը»:

Սույն օրենքի իմաստով կենսական շահերի կենտրոն է համարվում այն վայրը, որտեղ կենտրոնացված են անձի ընտանեկան կամ տնտեսական շահերը: Մասնավորապես՝ համարվում է, որ ֆիզիկական անձի կենսական շահերի կենտրոնը գտնվում է Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե այնտեղ է գտնվում տունը կամ բնակարանը, որտեղ բնակվում է նրա ընտանիքը և գտնվում է նրա (ընտանիքի) անձնական կամ ընտանեկան հիմնական գույքը, կամ հիմնական տնտեսական (պրոֆեսիոնալ) գործունեության իրականացման վայրը⁶⁷:

Նշենք, որ տնտեսական է համարվում այն գործունեությունը, որը շահույթ կամ եկամուտ է հետապնդում:

Ռեզիդենտները եկամտահարկ են վճարում ՀՀ տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացվող հարկվող եկամտի համար, իսկ

ոչ ռեզիդենտները՝ միայն հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող հարկվող եկամտի համար:

Հարկվող եկամուտը հարկատուի համախառն եկամտի և «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է:

Համախառն եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում եկամտի բոլոր աղբյուրներից հարկատուի ստացած եկամուտների ամբողջությունն է, հանրագումարը: Քանի որ «համախառն եկամուտ» հասկացությունը կիրառվում է նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում և ունի կառուցվածքային այլ տարրեր, ուստի այս երկու հարկատեսակների (եկամտահարկ, շահութահարկ) մասին օրենքներն էլ հստակեցնում են տվյալ հասկացության ընկալումն իրենց տեսանկյունից:

Այսպիսով, «Եկամտահարկի մասին» օրենքի իմաստով եկամուտ են համարվում, մասնավորապես.

1. աշխատանքի վարձատրությունը և դրան հավասարեցված այլ վճարումները,
2. գրականության, արվեստի կամ գիտական աշխատանքի օգտագործման, կամ օգտվելու իրավունքի համար ցանկացած հեղինակային իրավունքից, արտոնագրից, ապրանքային նշանից, նախագծից կամ մոդելից, պլանից, գաղտնի բանաձևից կամ գործընթացից և այլնից օգտվելու կամ օգտագործելու համար ստացվող հատուցումը (այսուհետ՝ ռոյալթի),
3. փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսը և այլ հատուցումը (այսուհետ՝ տոկոս),
4. շահաբաժինները,
5. խաղատներում, շահումներով խաղերում ստացած եկամուտները (շահումները),
6. մրցույթների և մրցությունների, ինչպես նաև վիճակախաղերի, իրային ու դրամական շահումները (մրցանակները),
7. նվիրատվության, ժառանգության և օգնության կարգով ստացված գույքն ու դրամական միջոցները⁶⁸,
8. ապահովագրական հատուցումները,

⁶⁸ Նվիրատվության, ժառանգության և օգնության կարգով ստացված գույքն ու դրամական միջոցները եկամտահարկով հարկվում են միայն այն դեպքերում, եթե դրանք համապատասխանաբար նվիրատվել, ժառանգվել և ստացվել են իրավաբանական անձանց կողմից:

⁶⁶ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

⁶⁷ Նույն տեղում, հոդված 3:

9. ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացվող եկամուտը (շահույթ),
10. գույքն օտարելուց ստացված եկամուտը,
11. վարձակալության դիմաց ստացվող վճարը և այլ հատուցումը (այսուհետ՝ վարձավճար), քաղաքացիաիրավական այլ պայմանագրերից ստացվող եկամուտը,
12. իրավաբանական անձանց և իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների⁶⁹ կողմից ֆիզիկական անձանց համար կատարված ապահովագրավճարները, բացառությամբ օրենքով սահմանված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների⁷⁰:

Աշխատանքի վարձատրությանն ուղղված միջոցներ և դրանց հավասարեցված եկամուտներ են համարվում.

1. Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսդրությանը համապատասխան որոշակի ժամկետով (անձնական բնույթի ծառայություններ մատուցելու մասին, տնաշխատների հետ, համատեղությամբ, ժամանակավոր (մինչև 2 ամիս ժամկետով), սեզոնային) և անորոշ ժամկետով աշխատանքային պայմանագրերի շրջանակներում վճարումները (վարձատրությունը), որոնց մեջ մտնում են.

ա) աշխատավարձը (հիմնական աշխատավարձ, լրացուցիչ վարձատրություն), ներառյալ՝

- ✓ արտաժամյա աշխատանքի վարձատրությունը,
- ✓ գիշերային աշխատանքի վարձատրությունը,
- ✓ ոչ աշխատանքային (հանգստյան, տոնական, հիշատակի) օրերին կատարված աշխատանքի վճարումը,
- ✓ լրավճարները, հավելավճարները (այդ թվում՝ դասային և հատուկ կոչումների, գիտական աստիճանների համար) և պարգևատրումները (անկախ վճարման պարբերականությունից և ֆինանսավորման աղբյուրներից),
- ✓ աշխատանքի վարձատրությանն ուղղված միջոցներից տրվող միանվագ գումարները (բացառությամբ

⁶⁹ Իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկություններն են համարվում իրավաբանական անձի ներկայացուցչությունը և մասնաճյուղը, ինչպես նաև հիմնարկը: ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 61, կետ 3 և հոդված 62, կետ 2:

⁷⁰ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6:

օրենքով սահմանված դեպքերում տրվող փոխհատուցման և օգնության գումարների),

- ✓ պարապուրդի ժամանակ վճարումը,
- ✓ օրինական գործադուլին մասնակցող աշխատողներին վճարումը,
- ✓ լրացուցիչ և հատուկ ընդմիջումների վճարումը,
- ✓ առողջության ստուգման համար ծախսվող ժամանակի համար վճարումը (եթե աշխատողի առողջության ստուգումը պարտադիր է և պայմանավորված է աշխատանքի բնույթով),
- ✓ աշխատանքի այլ վայր փոխադրվելու կամ այլ վայրում աշխատանքի ընդունվելու դեպքում տեղափոխման համար նախապատրաստվելու և նոր վայրում տեղավորվելու ժամանակահատվածի համար վարձատրությունը,

բ) ամենամյա (նվազագույն, երկարացված, լրացուցիչ) և նպատակային (ուսումնական, պետական կամ հասարակական պարտականությունների կատարման համար) տրամադրվող վճարովի արձակուրդի համար, ինչպես նաև աշխատողին աշխատանքից ազատելու ժամանակ ամենամյա արձակուրդի տրամադրման դեպքում վճարվող աշխատավարձը,

գ) նախկին աշխատանքում վերականգնվելու դեպքում հարկադիր պարապուրդի դիմաց վճարված աշխատավարձը,

դ) հեղինակային վարձատրությունը (բացառությամբ ռոյալթիների),

2. Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիական օրենսդրության համապատասխան քաղաքացիական օրենսգրքի պայմանագրերի շրջանակներում անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից կատարվող աշխատանքներից և մատուցվող ծառայություններից ստացվող եկամուտները, մասնավորապես՝

- ✓ կապալի (այդ թվում՝ շինարարական, նախագծային և հետազոտական աշխատանքների կապալի),
- ✓ պայմանագրերի շրջանակներում աշխատանքի վարձատրությունը,
- ✓ մանկավարժական, փորձարարական-կոնստրուկտորական և տեխնոլոգիական աշխատանքների կատար-

ման պայմանագրերի շրջանակներում աշխատանքի վարձատրությունը,

- ✓ հանձնարարության և գործակալության պայմանագրերի շրջանակներում ծառայությունների դիմաց վճարումը,
- ✓ պահատվության պայմանագրերի շրջանակներում ծառայությունների դիմաց վճարումը,
- ✓ փոխադրման և տրանսպորտային առաքման պայմանագրերի շրջանակներում ծառայությունների դիմաց վճարումը:

Քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի հիման վրա գիտական և ստեղծագործական աշխատանքների դիմաց եկամուտները չեն դիտվում որպես աշխատանքի վարձատրությանն ուղղված կամ դրանց հավասարեցված եկամուտներ⁷¹:

Լինում են այնպիսի դեպքեր, երբ ֆիզիկական անձի եկամուտները ստացվում են կամ ոչ ՀՀ դրամով (այսինքն՝ արտարժույթով), կամ էլ բնամթերքով (ապրանքային տեսքով): Եթե հարկատուի եկամուտները կամ դրանց մի մասը ստացվում են բնամթերքային (ոչ դրամական) ձևով, ապա այդ եկամուտները համախառն եկամտում հաշվի են առնվում այդ բնամթերքների պետական հաստատագրված (կարգավորվող), իսկ դրանց բացակայության դեպքում ազատ (շուկայական) գներով:

Ֆիզիկական անձանց կողմից արտարժույթով ստացված եկամուտները վերահաշվարկվում են ՀՀ դրամով՝ ելնելով դրանց ստացման օրը ՀՀ կենտրոնական բանկի (այսուհետ՝ ՀՀ ԿԲ) հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից:

Մարդկանց եկամուտների կազմում լինում են նաև այնպիսի տարրեր, որոնց հարկումը ուղղակի սխալ կլիներ, քանի որ դրանք հիմնականում ունեն սոցիալական ուղղվածություն, և դրանց հարկումը, փաստորեն, կկրճատի տրամադրվող սոցիալական օգնության չափը: Ուստի օրենսդիրը, համախառն եկամտի նման տարրերը հարկումից զերծ պահելու համար, դրանք ընդունել է որպես եկամուտ չհամարվող, հետևաբար, չհարկվող տարրեր: Դրանք են.

- ա) ՀՀ օրենսդրությամբ համաձայն վճարվող պետական նպաստները, բացառությամբ ժամանակավոր անաշխատ

տունակության և ընտանիքի հիվանդ անդամի խնամքի նպաստներին,

- բ) բոլոր տեսակի կենսաթոշակները,
- գ) գոհված զինծառայողների ընտանիքների անդամներին և հաշմանդամ դարձած զինծառայողներին տրվող միանվագ վճարները,
- դ) ալիմենտները (ապրուստավճարները),
- ե) արյուն ու կրծքի կաթ հանձնելու և դոնորության այլ տեսակների համար ֆիզիկական անձանց ստացած գումարները⁷²:

Ֆիզիկական անձի կողմից որոշակի եկամուտ կամ համախառն եկամուտ ստանալը դեռևս չի նշանակում, որ այդ ամբողջ գումարը պետք է ենթարկվի հարկման: Եկամտահարկի բազան, այսինքն՝ համախառն եկամտի այն մասը, որի նկատմամբ պետք է կիրառվի եկամտահարկի դրույքաչափը, ստացվում է համախառն եկամտից օրենքով սահմանված նվազեցումներ կատարելուց հետո միայն: Ընդ որում նվազեցումների միևնույն գումարը համախառն եկամտից կարող է կատարվել միայն մեկ անգամ: Համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտներն են.

1. զինծառայողների և դրանց հավասարեցված անձանց զինվորական ծառայության հետ կապված եկամուտները,
2. ժառանգության ու նվիրատվության կարգով ֆիզիկական անձանցից ստացված գույքը և դրամական միջոցները,
3. ոչ առևտրային կազմակերպությունների միջոցներից կանոնադրական գործունեության շրջանակներում ֆիզիկական անձանց դրամական և բնամթերքային ձևով ցույց տրվող օգնության գումարները,
4. ՀՀ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների որոշումների հիման վրա, ինչպես նաև օտարերկրյա պետությունների ու միջազգային միջպետական (միջկառավարական) կազմակերպությունների կողմից ֆիզիկական անձանց անհատույց տրվող գույքը և դրամական միջոցները,
5. պարենային բավարարման արժեքը, ինչպես նաև այդ բավարարման փոխարեն վճարվող գումարները (սա ևս ունի սոցիալական ուղղվածություն),

⁷¹ ՀՀ կառավարության 08.06.1998 թ., N 352 որոշում:

⁷² «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7:

6. սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող գույքի վաճառքից հարկային գործակալ չհանդիսացողներից ֆիզիկական անձանց ստացած գումարները՝ բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության հետևանքով գույքի վաճառքից ստացված գումարների,
7. բուհերի ուսանողներին, ասպիրանտներին, միջնակարգ-մասնագիտական ու պրոֆեսիոնալ-տեխնիկական ուսումնական հաստատությունների սովորողներին, հոգևոր ուսումնական հաստատությունների ունկնդիրներին պետության կողմից վճարվող, ինչպես նաև այլ կրթաթոշակները,
8. ապահովագրական հատուցումները,
9. արժեթղթերից ստացված եկամուտը⁷³,
10. այն գումարները, որոնք օրենքով սահմանված կարգով ստացվում են որպես վնասի փոխհատուցում, բացառությամբ կորցված եկամտի փոխհատուցման (քանի որ, եթե տվյալ եկամուտը կորցված չլիներ, ապա այն պետք է հարկվեր ըստ օրենքի, հետևաբար կորցված եկամուտը փոխհատուցելու դեպքում այն ևս պետք է հարկվի),
11. աշխատանքից ազատման դեպքում վճարվող արձակման նպաստի գումարը (այս դրույթը ևս ունի սոցիալական նշանակություն. այդ փոխհատուցումը, ըստ էության, տրվում է այն բանի համար, որ աշխատողը մինչև մոտ աշխատանք գտնելը կարողանա բավարարել իր՝ գոմե կենսական պահանջները),

⁷³ Հարկատուի հարկվող եկամուտը որոշելիս արժեթղթերից ստացված եկամուտը համախառն եկամտից նվազեցվում է.

ա) ստացված շահաբաժինների չափով՝ բաժնեմասից, բաժնետոմսից, փայտաբաժնից ստացված եկամտի չափով,

բ) գանձապետական պարտատոմսերից և պետական այլ արժեթղթերից տոկոսի կամ մարելիս գեղչի ձևով ստացված եկամտի չափով,

դ) գանձապետական պարտատոմսերի և պետական այլ արժեթղթերի օտարումից, այլ արժեթղթերով փոխանակումից կամ նման այլ գործարքներից ստացված եկամտի չափով.

ե) բաժնետոմսերի կամ ներդրում վկայող այլ արժեթղթերի օտարումից, այլ արժեթղթերի հետ փոխանակումից կամ նման այլ գործարքներից ստացված եկամտի չափով: Վերոնշյալ եկամուտները համախառն եկամտից չեն նվազեցվում եթե՝

ա) ստացվում են որպես վճարման միջոց տրված մուրհակի, չեկի կամ վճարային այլ արժեթղթի օտարումից,

բ) իրականում ստացվում է որպես ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների դիմաց վարձատրություն կամ փոխարինում է նման վարձատրությանը:

12. աշխատողի կամ աշխատողի ընտանիքի որևէ անդամի մահվան դեպքում միանվագ կարգով վճարվող օգնության գումարները (այս օգնությունը պետությունը տրամադրում է, փաստորեն, մահացածի հուղարկավորության ծախսերը հոգալու համար և ունի սոցիալական նշանակություն),
13. հարկատուի հաշվին կատարվող կենսաթոշակային, զբաղվածության, սոցիալական ապահովագրության պարտադիր վճարները,
14. վիճակախաղերի մասնակիցների դրամական և իրային շահումները,
15. մրցույթներում և մրցություններում ստացված դրամական մրցանակների արժեքը՝ յուրաքանչյուր վճարման դեպքում տասը հազար դրամի շրջանակներում⁷⁴,
16. պետական պարգևները (մրցանակները),
17. ԽՍՀՄ խնայբանկի ՀԽՍՀ հանրապետական բանկում մինչև 1993 թվականի հունիսի 10-ը ներդրված դրամական ավանդների դիմաց փոխհատուցման գումարները և այլն⁷⁵:

Օրենսդրության համաձայն, վերոնշյալ նվազեցումներից բացի, հարկվող եկամուտը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է նաև գյուղատնտեսական արտադրությամբ զբաղված հարկատուների՝ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից ստացված եկամտի, ինչպես նաև այլ գործունեությունից ստացված եկամուտների չափով, եթե վերջինիս տեսակարար կշիռը գյուղատնտեսական և այլ գործունեությունից ստացված եկամտի մեջ չի գերազանցում տասը տոկոսը: Եթե գյուղատնտեսական արտադրանքի գծով ստացված եկամտի մեծությունը հնարավոր չէ ճշգրիտ հաշվարկել, ապա այն հաշվարկվում է՝ ելնելով ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաստատված կադաստրային գույք եկամտի տվյալների վրա, այսինքն՝ կադաստրում նշված լինելով յուրաքանչյուր հողատարածքի միջին բերքատվությունը՝ հնարավոր է որոշել նրանից ստացված եկամուտը միջին շուկայական գների պայմաններում⁷⁶:

⁷⁴ Օրինակ՝ ենթադրենք մի մրցույթներում հաղթել ենք 8 հազար դրամ, մյուսում՝ 12 հազար, երրորդում՝ 55 հազար: Այս դեպքում առաջին մրցույթում ստացած դրամական մրցանակը չի հարկվի եկամտահարկով, երկրորդում ստացած 12 հազարից կհարկվի միայն 2 հազարը, իսկ երրորդի 55 հազարից՝ միայն 45 հազարը:

⁷⁵ Համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտների ամբողջական ցանկը՝ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 9-14-ում:

⁷⁶ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 11:

Պետք է նշել, որ անկախ եկամտի մեծությունից և ստացված աղբյուրից համախառն եկամուտը յուրաքանչյուր ամսվա համար նվազեցվում է 20,000 դրամի չափով: Այս 20,000-ը կոչվում է անճանաչան նվազեցում: Սա այն նվազագույնն է, որով մարդը կարող է բավարարել իր ամենատեղական պահանջարկները, իսկ դրա հարկումը կնշանակեր զրկել մարդուն անգամ կենսական պահանջարկների բավարարման հնարավորությունից:

Համախառն եկամտից օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո համախառն եկամտի մնացած մասի՝ հարկման բազայի նկատմամբ կիրառվում են եկամտահարկի դրույքաչափը կամ դրույքաչափերը՝ կախված հարկման բազայի մեծությունից: ՀՀ-ում եկամտահարկը հաշվարկվում է 10 և 20 տոկոս դրույքաչափերով: Ամսական հարկվող եկամտի չափը մինչև 80 հազար դրամը ներառյալի նկատմամբ կիրառվում է եկամտահարկի 10 տոկոս դրույքաչափը, իսկ 80 հազար դրամը գերազանցող գումարի նկատմամբ՝ 20 տոկոս դրույքաչափ: Նշված մոտեցումից բացի (համախառն եկամտից սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո միայն եկամտահարկի դրույքաչափի/չափերի կիրառում), օրենսդիրը սահմանել է նաև այն դեպքերը, երբ եկամտահարկը համախառն եկամտի նկատմամբ կիրառվում է 10 և 20 տոկոս դրույքաչափերով, բայց առանց հաշվի առնելու օրենքով սահմանված նվազեցումները: Ընդ որում, տարեկան հարկվող եկամտի չափը մինչև 960,000 դրամ կազմելու դեպքում կիրառվում է 10 տոկոս եկամտահարկ, իսկ 960,000 դրամը գերազանցող մասի նկատմամբ 20 տոկոս: Այդ դեպքերն են.

1. ռոյալթիները և գույքը վարձակալության տալու դիմաց ստացված եկամուտները, ինչպես նաև բնակելի թաղամասերում (կամ համալիրներում) 4-ից ավելի անհատական բնակելի տների քանակը գերազանցող տարածքների վաճառքից ստացված եկամուտները և այլն,
2. տոկոսների համար եկամուտը⁷⁷:

Եկամտահարկի դրույքաչափերի կիրառման դեպքերն ավելի պատկերավոր կարելի է ցույց տալ օրինակների միջոցով:

Օրինակ 1: Ենթադրենք համախառն եկամտից օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո եկամտահարկի բազան կազմել է 75 հազար դրամ: Այդ դեպքում եկամտահարկի տոկո-

սադրույքը կազմում է 10 տոկոս, որի կիրառման դեպքում եկամտահարկի գումարը լինի 7 հազար 500 դրամ.

$$75,000 \times 10\% = 7,500 \text{ դրամ} :$$

Իսկ եթե օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո եկամտահարկի հարկման բազան կազմի 150 հազար դրամ, ապա եկամտահարկը կհաշվարկվի 10 և 20 տոկոս տոկոսադրույքներով: Այդ դեպքում եկամտահարկի գումարը կկազմի 80 հազար հարկվող եկամտի նկատմամբ 10 տոկոս եկամտահարկի կիրառման արդյունքում՝ 8,000 դրամ գումարած 80 հազարը գերազանցող 70 հազարի նկատմամբ կիրառվող 20 տոկոս եկամտահարկի արդյունքում ստացված 14 հազար դրամ: Ընդհանուր եկամտահարկի գումարը 150 հազար հարկվող եկամտի դեպքում կկազմի 22,000 դրամ.

$$80,000 \times 10\% + (150,000 - 80,000) \times 20\% = 8,000 + 14,000 = 22,000 \text{ դրամ} :$$

Օրինակ 2: Ենթադրենք ռոյալթիներ, գույքը վարձակալության տալու կամ տոկոսների համար ստացված համախառն եկամուտը կազմել է մի դեպքում 950,000 դրամ, իսկ երկրորդ դեպքում՝ 1,560,000 դրամ: Այս երկու դեպքերում էլ օրենքով սահմանված նվազեցումներից որևէ մեկը չի կիրառվի, իսկ եկամտահարկ դրույքաչափը առաջին դեպքում կլինի 10 տոկոս, որի կիրառման արդյունքում եկամտահարկի գումարը կկազմի 95,000 դրամ.

$$950,000 \times 10\% = 95,000 \text{ դրամ} :$$

Երկրորդ դեպքում եկամտահարկի գումարը հաշվարկելու համար կիրառվում են եկամտահարկի 10 և 20 տոկոս դրույքաչափերը: Ընդ որում, նշված 1,560,000 դրամ համախառն եկամտից 960 հազարի նկատմամբ կկիրառվի 10, իսկ մնացած (960 հազարը գերազանցող) մասի նկատմամբ՝ 20 տոկոս եկամտահարկ: Դրույքաչափերի կիրառման արդյունքում ստացված եկամտահարկի գումարը կկազմի համապատասխանաբար 96,000 դրամ և 108,000 դրամ, իսկ ընդհանուր եկամտահարկի գումարը՝ 204,000 դրամ.

$$960,000 \times 10\% + (1,560,000 - 960,000) \times 20\% = 96,000 + 108,000 = 204,000 \text{ դրամ} :$$

⁷⁷ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 18:

Օտարերկրյա քաղաքացիներին և քաղաքացիություն չունեցող անձանց եկամուտներ վճարելիս հարկային գործակալները հարկը պահում (գանձում) են եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ (բացառությամբ երբ վճարվող եկամուտները ձեռնարկատիրական գործունեության (ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման) արդյունք են, ու հարկային գործակալի հետ կնքված է քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր)՝ հետևյալ չափերով (աղյուսակ 3.1.)՝

Աղյուսակ 3.1.

Օտարերկրյա քաղաքացիների և քաղաքացիություն չունեցող անձանց եկամտահարկի դրույքաչափերը

N	Եկամտի տեսակը	Եկամտահարկի դրույքաչափը (%)
1.	ապահովագրությունից ստացված ապահովագրական հատուցումներ և փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտներ	5
2.	ռոյալթիներ, տոկոսներ, գույքը վարձակալության տալուց ստացած եկամուտ, գույքի արժեքի հավելան և այլ պասիվ եկամուտներ (բացի փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտներից), ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտներ	10

Հարկումը կատարվում է վճարվող եկամտի ամբողջական գումարից՝ իրականացնելով միայն արժեթղթերից ստացված եկամտի նվազեցումները: Աշխատանքի վարձատրությունից և դրան հավասարեցված եկամուտներից եկամտահարկը հաշվարկվում ու պահվում (գանձվում) է 10 (80 հազարը ներառյալ գումարի նկատմամբ) և 20 (80 հազարը գերազանցող մասի նկատմամբ) տոկոս դրույքաչափերով՝ առանց անձնական նվազեցումները կատարելու: Նշված չափերով հարկային գործակալի պահած (գանձած) գումարները համարվում են Հայաստանում օտարերկրյա քաղաքացու և քաղաքացիություն չունեցող անձի համար եկամտահարկի վերջնական գումար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նա ռեզիդենտ է կամ Հա-

յաստանի Հանրապետությունում իրականացրել է ձեռնարկատիրական գործունեություն: Նշված դեպքերում օտարերկրյա քաղաքացին և քաղաքացիություն չունեցող անձը պետք է դիմի իր գործունեության իրականացման կամ քննության վայրի հարկային մարմին՝ վերահաշվարկ կատարելու համար: Այդ նպատակով ներկայացվում է եկամուտների մասին հայտարարագիր՝ հարկի վերջնական գումարը հաշվարկելու (մասնավորապես, աղբյուրի մոտ պահված հարկի գումարները հաշվանցելու, ինչպես նաև «Եկամտահարկի մասին»⁷⁸ օրենքով նախատեսված նվազեցումները հաշվի առնելու) համար՝

Վերոնշյալ դրույքաչափերից բացի առանձին վճարողների և (կամ) գործունեության տեսակների համար օրենքով կարող են սահմանվել եկամտահարկին փոխարինող հաստատագրված վճարներ:

Տարվա ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեությունից եկամուտներ ստացող հարկատուս պարտավոր է կատարել եկամտահարկերի կանխավճարներ: Կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր եռամսյակ, նախորդ տարվա եկամտահարկի փաստացի գումարի մեկ վեցերորդի չափով՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին ամսվա 15-ից (իսկ եթե դա համընկնում է ոչ աշխատանքային օրվա հետ, այդ օրվան հաջորդող առաջին աշխատանքային օրվանից) ոչ ուշ:

Եկամտահարկի կանխավճարներ կարող է չկատարել.

1. ձեռնարկատիրական գործունեությունը նոր սկսող հարկատուն՝ մինչև հաջորդ տարվա հունիսի 15-ը՝ այդ մասին նախօրոք հայտնելով հարկային տեսչության մարմիններին,
2. այն հարկատուն, որը նախորդ տարում ունեցել է վնաս, կամ որի նախորդ տարվա եկամտահարկի գումարը չի գերազանցել հիսուն հազար դրամը,
3. պարզեցված հարկ վճարող հարկատուն:

Եթե հաշվետու տարվա փաստացի եկամտահարկի գումարը պակաս է տվյալ տարվա համար կատարված կանխավճարների հանրագումարից, ապա դրանց տարբերությունը ենթակա է վերադարձման: Իսկ եթե կատարված կանխավճարների հանրագումարը պակաս է տվյալ հաշվետու տարվա փաստացի եկամտահարկի գումարից, ապա վերահաշվարկ է կատարվում միայն եկամտահարկի գծով, և հարկատուն պարտավոր է առաջացած տարբերությունը

⁷⁸ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 20, 22:

վճարել պետական բյուջե մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա մայիսի 1-ը ներառյալ:

Եկամտահարկի կանխավճարների հանրագումարը պետք է պակաս չլինի տվյալ տարվա փաստացի եկամտի 2/3-րդից, հակառակ դեպքում հարկատուն կենթարկվի տույժի:

Եթե եկամտահարկի կանխավճարի գումարը յուրաքանչյուր եռամսյակի ընթացքում կազմել է նախորդ եռամսյակի ընթացքում ապրանքների, արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության նկատմամբ մեկ տոկոսից պակաս, ապա հարկատուն պարտավոր է կատարել նվազագույն եկամտահարկի եռամսյակային վճարումներ հաշվարկված մեծությամբ (եռամսյակի եկամուտ հանած դրա 50 տոկոսը չգերազանցող ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերությամբ) մեկ տոկոս դրույթաչափով:

Նվազագույն եկամտահարկի տարեկան հանրագումարի և հաշվետու տարվա փաստացի եկամտահարկի դրական տարբերությունը նվազեցվում է հետագա տարիների եկամտահարկից⁷⁹:

Մինչև եկամուտը ստանալը հարկային գործակալը ֆիզիկական անձի համախառն եկամտի նկատմամբ կիրառում է եկամտահարկի օրենքով սահմանված հարկի գանձում, որից հետո միայն հարկատուն (եկամուտ ստացողը) ստանում է իր գուտ եկամուտը (եկամուտ հարկումից հետո):

Հարկային գործակալը տվյալ ամսվա եկամտահարկը բյուջե է վճարում վճարման ամսվան հաջորդող ամսվա 5-ից ոչ ուշ: Նա պարտավոր է նաև ֆիզիկական անձանց պահանջով տալ հաշվարկված և վճարված եկամուտների, իրականացված նվազեցումների ու պահված հարկի գումարների մասին տեղեկանքներ՝ հարկային մարմիններին ներկայացնելու, ինչպես նաև այլ հարկային գործակալներին տրամադրելու համար:

Եկամտահարկը աղբյուրի մոտ (այսինքն՝ այն տեղում, որտեղից ֆիզիկական անձը ստանում է իր եկամուտը՝ հաշվապահություն, դրամարկղ և այլն) չպահելու (չգանձելու) դեպքում հարկային պարտավորությունը (այդ թվում՝ եկամտահարկը սահմանված ժամ-

կետներում բյուջե չվճարելու համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերը) կրում է հարկային գործակալը:

Հարկային գործակալի կողմից ֆիզիկական անձանց վճարվող եկամուտներից ժամանակին չպահված (կամ պակաս պահված) հարկի գումարները ֆիզիկական անձանցից ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կարող են պահվել ոչ ավելի, քան վերջին երեք ամսվա համար, իսկ հարկերի սահմանված չափից ավելի պահված (գանձված) գումարները հաշվանցվում են առաջիկա պահումների հաշվին կամ վերադարձվում են այդ մասին հայտնի դառնալու օրվանից մեկ ամսվա ընթացքում՝ սահմանված չափից ավելի գանձման օրվան հաջորդող երեք օրացուցային տարվա համար⁸⁰:

Ֆիզիկական անձը հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում, ինչպես արդեն նշել ենք 3.1. պարագրաֆում, ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով⁸¹:

Եկամտահարկի գանձման կարգը:

Ենթադրենք քաղաքացին աշխատում է որևէ կազմակերպությունում և ստանում է ամսական 120,000 դրամ աշխատավարձ: Սակայն նրա գուտ եկամուտը (եկամուտ հարկումից հետո), որը նա կստանա իր աշխատանքի դիմաց կկազմի այլ գումար:

Եկամտահարկի հաշվարկման քայլերի հաջորդականությունը հետևյալն է.

քայլ 1. հարկատուի եկամտի (աշխատավարձի) նկատմամբ հաշվարկվում է երեք տոկոս սոցիալական ապահովագրության վճար և փոխանցվում պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե.

$$120,000 \times 3\% = 3,600 \text{ դրամ,}$$

քայլ 2. եթե այն կազմակերպությունը, որտեղ աշխատում է հարկատուն, գործում է արհեստակցական միություն (արհմիություն), ապա աշխատավարձի 120,000 դրամի նկատմամբ կհաշվարկվի նաև 1 տոկոս և այդ գումարը կփոխանցվի արհմիության հաշվին.

⁷⁹ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 29:

⁸⁰ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 38:

⁸¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 23:

$$120,000 \times 1\% = 1,200 \text{ դրամ,}$$

քալ 3. աշխատավարձից նվազեցնում են օրենքով սահմանված անձնական նվազեցումը՝ 20,000 դրամը (իսկ եթե հարկատու եկամտի տարբեր աղբյուրներ ունի, ապա նրա համախառն եկամտից, մինչև եկամտահարկի դրույքաչափի կիրառումը, կատարում են մաս օրենքով սահմանված բոլոր նվազեցումները):

Վերոնշյալ նվազեցումները կատարելուց հետո կիրառում են եկամտահարկի դրույքաչափը կամ դրույքաչափերը՝ կախված հարկման բազայի մեծությունից:

Մեր օրինակում կլինի.

$$120,000 - 3,600 (\text{սոցապ}) - 1,200 (\text{արհմիություն}) - \\ - 20,000 (\text{չհարկվող նվազագույն շեմ}) = 95,200 \text{ դրամ}$$

Եկամտահարկի գումարը կկազմի.

$$80,000 \times 10\% + (95,200 - 80,000) \times 20\% = 8,000 + 3,040 = 11,040 \text{ դրամ :}$$

Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարի նվազեցումից, արհմիության ֆոնդի հատկացումից, եկամտահարկի գանձումից հետո ստացվում է *զուտ եկամուտ*, որն էլ վճարվում է աշխատողին: Մեր օրինակում այն կկազմի.

$$120,000 - 3,600 (\text{սոցապ}) - 1,200 (\text{արհմիութ.}) - \\ - 11,040 (\text{եկամտահարկ}) = 104,160 \text{ դրամ}$$

§ 3.3. ԸԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Շահութահարկը հարկ վճարողների կողմից օրենքով սահմանված կարգով և չափով պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է⁸²:

ՀՀ-ում շահութահարկ են վճարում (հարկատու են) ՀՀ ռեզիդենտները և ոչ ռեզիդենտները: ՀՀ պետական կառավարչական հիմնարկները, տեղական ինքնակառավարման մարմինները, պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունները և ՀՀ կենտրոնական բանկը շահութահարկ չեն վճարում⁸³, բացի որ, թեպետ դրանք ՀՀ ռեզիդենտներ կամ ոչ ռեզիդենտներ են, սակայն բոլորն էլ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություններ են:

«Շահութահարկի մասին» օրենքի իմաստով ռեզիդենտ են համարվում ՀՀ-ում ստեղծված (պետական գրանցում ստացած, հաշվառված) կազմակերպությունները, իսկ ոչ ռեզիդենտ են համարվում օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպությունները, ինչպես մաս միջազգային կազմակերպությունները և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները:

Ընդ որում, թեպետ հնարավոր է, որ օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպությունների, միջազգային կազմակերպությունների և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունների առանձնացված ստորաբաժանումները ստեղծված լինեն ՀՀ-ում, բայց դրանք ՀՀ ռեզիդենտներ չեն համարվում, այլ դիտվում են որպես ոչ ռեզիդենտներ⁸⁴:

Շահութահարկով հարկվող օբյեկտը ռեզիդենտների համար համարվում է ՀՀ տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացվող հարկվող շահույթը, իսկ ոչ ռեզիդենտների համար՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող հարկվող շահույթը:

Հարկվող շահույթը հարկատուի համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է: Հարկվող շահույթը որոշելիս ակտիվները⁸⁵ և պարտավորությունները

⁸² «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

⁸³ Նույն տեղում, հոդված 4:

⁸⁴ Նշված կազմակերպությունների շահույթ չհետապնդող լինելը սահմանված է ինչպես քաղաքացիական օրենսդրությամբ, այնպես էլ նրանցից յուրաքանչյուրի մասին ՀՀ օրենքով:

⁸⁵ **Ակտիվ** է համարվում հարկատուին սեփականության իրավունքով պատկանող ցանկացած միջոցը՝ գույքը (նյութական ակտիվներ), գույքային իրավունքներն ու գույ-

րը⁸⁶ հաշվի են առնվում սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքով, բացառությամբ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման արդյունքների:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված չէ ակտիվների և պարտավորությունների սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը, հետևաբար պետք է առաջնորդվել մասնավորապես, «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով⁸⁷, որի համաձայն՝ սկզբնական (փաստացի) արժեքի դեպքում.

1. ակտիվները գրանցվում են ձեռքբերման համար վճարված (վճարվելիք) դրամական միջոցների գումարի չափով, իսկ այլ ձևով հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքի չափով,
2. պարտավորությունները գրանցվում են դրանց դիմաց ստացված ակտիվների (ծառայությունների) գումարի չափով կամ, եթե դրանց դիմաց ակտիվներ (ծառայություններ) չեն ստացվել, դրամական միջոցների այն գումարի չափով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի սովորական գործունեության ընթացքում այդ պարտավորությունները մարելու համար:

«Շահութահարկի մասին» օրենքի իմաստով եկամուտ է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի⁸⁸ ավելացմանը:

Եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես.

1. ապրանքների, արտադրանքի և ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթը,
2. հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը,
3. փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսները, որը կարող է լինել ինչպես դրամային, այնպես էլ բնաիրային ձևով,
4. վարձակալության դիմաց ստացվող վճարները (այսուհետ՝ վարձավճարներ),

քային իրավունքների հետ կապված անձնական ոչ գույքային իրավունքները (ոչ նյութական ակտիվներ), արտաբժույթը, արժեթղթերը, դերիտորական պարտքը և այլ գույքը:

⁸⁶ Պարտավորություն է համարվում հարկատուի առկա պարտքը (վարկ, կրեդիտորական պարտք, հարկային պարտավորություն և այլն):

⁸⁷ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 9:

⁸⁸ Մեփական կապիտալ է համարվում ակտիվների և պարտավորությունների տարբերությունը:

5. գրականության, արվեստի կամ գիտական աշխատանքի օգտագործման, կամ օգտվելու իրավունքի համար ցանկացած հեղինակային իրավունքից, արտոնագրից, ապրանքային նշանից, նախագծից և այլնից, արդյունաբերական, առևտրային, գիտական սարքավորումներն օգտագործելու կամ օգտվելու համար իրավունքի, տեխնիկական, կազմակերպական, առևտրային, գիտական փորձի ու այլնի վերաբերյալ տեղեկություն տրամադրելու համար ստացվող հատուցումը (այսուհետ՝ ռոյալթի),

6. շահաբաժինները,
7. ապահովագրական հատուցումները,
8. պարտքերի կամ առևտրային գործարքների ֆինանսավորման, ֆակտորինգային⁸⁹ այլ գործառնությունների իրականացումից ստացվող եկամուտները,
9. ֆյուչերսների, օպցիոնների⁹⁰ և նման այլ գործարքներից ստացվող եկամուտները,
10. պատճառված վնասի (կրած կորստի) հատուցումից ստացվող եկամուտները,
11. տույժերի, տուգանքների և գույքային այլ սանկցիաների տեսքով եկամուտները,
12. մուրհակների, չեկերի, վճարագրերի, վճարային այլ արժեթղթերի, վճարային փաստաթղթերի, քարտերի ու այլ գործիքների թողարկման, զեղչման, փոխանցման, զիջման կամ սպասարկման դիմաց ստացվող եկամուտները և այլն⁹¹:

Կան նաև այնպիսի կոմպոնենտներ, որոնք, թեպետ բերում են ակտիվների ավելացման, սակայն եկամուտ չեն համարվում: Դրանք են.

1. մասնակիցների (բաժնետեր, փայտեր, անդամ) կողմից հարկատուի կանոնադրական կապիտալում (հիմնադրամում) կատարված ներդրումները, հարկատուի բաժնետոմսերի տեղաբաշխման գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությունը, համատեղ գործունեության նպատակով միավորվող միջոցները,

⁸⁹ Ֆակտորինգը դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորումն է:

⁹⁰ Ֆյուչերսը և օպցիոնը ածանցյալ արժեթղթեր են:

⁹¹ Եկամուտների ամբողջական ցանկը՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7-ում:

2. արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների ու պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված հիմնական միջոցների վերագնահատման դրական արդյունքը,
3. օրենքով տրվող հարկային արտոնությունների գումարները,
4. ոչ առևտրային կազմակերպությունների անհատույց ստացած ակտիվները (այդ թվում՝ անդամավճարները) և ծառայությունները⁹²:

Ինչպես եկամտահարկի, այնպես էլ շահութահարկի հաշվարկման դեպքում պետք է համախառն եկամտից առանձնացնել այն տարրերը, որոնք, օրենքի համաձայն, չեն հարկվում, այսինքն՝ որոշել հարկման բազան: Ընդ որում նվազեցումների միևնույն գումարը համախառն եկամտից հանվում է միայն մեկ անգամ:

Այսպիսով, համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումներն են.

1. համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը,
2. ամորտիզացիոն մասհանումները,
3. հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը,
4. բնական պաշարների արդյունահանման մախսապատրաստական, երկրաբանական հետախուզման և նախագծահետախուզական աշխատանքների ծախսերը,
5. անվավեր ճանաչված գործարքների հետևանքով առաջացած ծախսերը,
6. անհուսալի դեբիտորական պարտքի դուրսգրումը և նախկինում դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքերի մարման գումարները⁹³,
7. փաստաթղթերով չհիմնավորված ծախսերը,
8. նախորդ տարիներում ավել ցույց տրված եկամտի նվազեցումը,
9. պատահական և բնական այլ կորուստները,
10. բարեգործական և այլ անհատույց հատկացումները,
11. հարկատուի գործունեությունից վնասները,
12. շահաբաժինները,

⁹² «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 8:

⁹³ Այսինքն՝ ակտիվների նվազեցում (անհուսալի դեբիտորական պարտքի դուրսգրում) և պարտավորությունների նվազեցում (անհուսալի կրեդիտորական պարտքի մարում):

13. հետ գնված մասնակցության իրավունքը և այլն⁹⁴:

Ծախսերը: Ըստ «Շահութահարկի մասին» օրենքի ծախս է համարվում.

- ✓ հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների արտահանքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցման,
- ✓ անմիջականորեն ու բացառապես ապրանքների արտադրության, ծառայությունների մատուցման, շուկայում առաջխաղացման և (կամ) ապրանքների (ծառայությունների) իրացման, խորհրդատվական ու իրավաբանական ծառայությունների, ուղեկցման, երաշխիքային հսկողության ու շահագործման ընթացքում բացահայտված թերությունների վերացման, արտադրության (շինարարության) նախապատրաստման, յուրացման և կոնսերվացման, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման համար հարկատուի ծախսերը, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված ու դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը:

Վերոնշյալ ծախսերի թվին են դասվում, մասնավորապես.

1. նյութական ծախսերը՝ հումք, նյութեր, էլեկտրաէներգիա և այլն,
2. աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումները,
3. պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարները,
4. ամորտիզացիոն մասհանումները,
5. ապահովագրական վճարները,
6. չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները,
7. վարկերի և այլ փոխառությունների դիմաց վճարվող տոկոսները,
8. գովազդային ծախսերը,
9. ներկայացուցչական, գործուղման, դատական, պատճառված վնասի հատուցման ծախսերը,
10. տույժերը, տուգանքները,
11. կադրերի հավաքագրման ծախսերը,
12. աուդիտորական, իրավաբանական, խորհրդատվական,

⁹⁴ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 10, 12-15, 17-31:

տեղեկատվական և այլ ծառայությունների ծախսերը,

13. հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը և այլն⁹⁵:

Վերոնշյալ ծախսերից բացի, կան մասնական ծախսերի այնպիսի տեսակներ, որոնք օրենսդրության համաձայն ծախս չեն համարվում: Դրանք են.

1. հարկատուի սեփական կապիտալի բաշխումը մասնակիցներին՝ շահաբաժինների կամ մասնաշնորհների, այլ ձևով,
2. այլ անձի կանոնադրական կապիտալում հարկատուի կատարած ներդրումները,
3. հարկատուի կողմից հետ գնված իր բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի կամ փայաբաժինների իրացման և հաշվեկշռային արժեքի բացասական տարբերությունը,
4. արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների ու պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված հիմնական միջոցների վերագնահատման բացասական արդյունքը,
5. ոչ առևտրային կազմակերպությունների անհատույց ստացված ակտիվների (այդ թվում՝ անդամավճարների) գծով ծախսերը կամ դրանց հաշվին կատարված ծախսերը⁹⁶:

Ամորտիզացիոն մասհանումները: Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցնում է գործունեության մեջ օգտագործվող և մաշվածքի ենթակա հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով: Ամորտիզացիոն մասհանումների գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով հիմնական միջոցների տվյալ խմբի համար ստորև սահմանված ամորտիզացիոն հետևյալ նվազագույն ժամկետներից (աղյուսակ 3.2.)՝

Հիմնական միջոցների համար օրենքով սահմանված ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետները

N	Հիմնական միջոցի անվանումը	Ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետը (տարի)
1.	շենքեր, շինություններ և փոխանցող հարմարանքներ	20
2.	հյուրանոցներ, պանսիոնատներ, հանգստյան տներ, առողջարաններ, կրթական և ուսումնական հաստատությունների շենքեր ու շինություններ	10
3.	չնշված հոսքային գծեր, ռոբոտատեխնիկա	3
4.	հաշվողական և համակարգչային տեխնիկա	1
5.	այլ հիմնական միջոցների, այդ թվում՝ բանող անասուններ, բազմամյա տնկիներ և հողերի բարելավմանն ուղղված կապիտալ ներդրումներ	5

Օրենսդիրն աղետի գոտու համար սահմանում է հիմնական միջոցների՝ աղյուսակում նշված ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետներից կարճ ժամկետներ:

Վերոնշյալ ամորտիզացիոն մասհանումների չափը 1998 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ առկա հիմնական միջոցների նկատմամբ որոշելու համար 1998 թվականի հունվարի 1-ից հետո ամորտիզացիոն (մնացորդային) նվազագույն ժամկետը որոշվում է որպես չամորտիզացված արժեքի գործակցի և նշված համապատասխան խմբի ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետի արտադրյալ.

$$\sigma_n = (U - U) \times \sigma / U :$$

⁹⁵ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 10:

⁹⁶ Նույն տեղում, հոդված 11:

Որտեղ՝

ԺԳ-Գ՝ մինչև 1998 թվականի հունվարի 1-ը ձեռքբերված հիմնական միջոցի ամորտիզացիոն (մնացորդային) նվազագույն ժամկետն է,

Ա-Գ՝ հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքն է 1998 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ,

Մ-Գ՝ հիմնական միջոցի մաշվածության գումարն է 1998 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ,

ԺԶ-Գ՝ հիմնական միջոցների խմբի ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետն է:

1998 թվականի հունվարի 1-ից հետո ձեռքբերված հիմնական միջոցների համար ամորտիզացիոն ժամկետ են համարվում աղյուսակ 3.2.-ում նշված ժամկետները⁹⁷:

Բացի վերոնշյալը, մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետը սահմանվում է մեկ տարի:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն ժամկետը որոշում է հարկատու՝ ելնելով դրանց հնարավոր օգտագործման ժամկետներից, իսկ եթե անհնար է այն որոշել, ապա ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետը սահմանվում է տասը տարի, սակայն ոչ ավելի հարկատուի գործունեության ժամկետից:

Հարկվող շահույթը որոշելու նպատակով հարկատու իր հայեցողությամբ կարող է ընտրել հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն այլ ժամկետ, սակայն տվյալ խմբի համար վերոհիշյալ ժամկետներից ոչ պակաս⁹⁸:

Հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը: Մրանց թվին են դասվում.

1. հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը,

2. վարձակալի մոտ՝ վարձակալված հիմնական միջոցի վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը,

Հիմնական միջոցների (այդ թվում՝ վարձակալված) վրա կատարված ծախսերի տարբերակումն ըստ ընթացիկ և կապիտալ ծախսերի կատարվում է ՀՀ կառավարության սահմանած հայտանիշների ու (կամ) չափերի հիման վրա:

⁹⁷ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 74:

⁹⁸ Նույն տեղում, հոդված 12:

ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված որոշակի ծախսերի առավելագույն չափը գերազանցելու դեպքում, անգամ եթե այդ գերազանցումներն ունեն փաստաթղթային հիմնավորում, միևնույնն է շահութահարկը հաշվելիս գերաձախսի մասը համախառն եկամտից չի նվազեցվում: Մրա հետ միաժամանակ օրենսդիրը, տարբեր սկզբունքներից ելնելով, սահմանում է նաև ծախսերի տեսակներ, որոնք նույնպես չեն նվազեցվում համախառն եկամտից: Այդ ծախսերն են.

1. վնասակար նյութերը շրջակա միջավայր արտանետելու համար ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող վճարները,
2. ՀՀ տարածքից դուրս գովազդի, մարքեթինգի, կադրերի պատրաստման և վերապատրաստման համար ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերը,
3. հատուկ սննդի, արտահագուստի և այլ հանդերձանքի, աշխատակիցներին՝ օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փոխհատուցումների համար ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերը,
4. ՀՀ տարածքից դուրս գործուղման ծախսերի, իսկ ՀՀ տարածքում՝ օրապահիկի ծախսերի համար ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերը,
5. ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ներկայացուցչական ծախսերը,
6. առողջապահական հիմնարկների, ծերերի և հաշմանդամների տների, մանկական նախադպրոցական հիմնարկների, վերականգնողական ճամբարների, մշակութային, կրթական և մարզական հիմնարկների, ինչպես նաև բնակարանային ֆոնդի օբյեկտների պահպանման համար ՀՀ կառավարության սահմանած չափը գերազանցող ծախսերը (այդ թվում՝ ամորտիզացիոն մասհանումները և նորոգման ծախսերը),
7. պետական կամ համայնքների բյուջեներ, ինչպես նաև պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների դիմաց գանձվող տույժերը, տուգանքները և այլ գույքային սանկցիաները, բացի քաղաքացիաիրավական պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար գանձվողներից,
8. հարկատուի կողմից արտադրանքի արտադրության հետ

չառնչվող ծառայությունների մատուցման կամ դրանց դիմաց կատարվող ծախսերը⁹⁹

Փաստաթղթերով չհիմնավորված ծախսերը: Սրանք օրապահիկի ծախսերն են, որոնց առավելագույն չափը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը, և այս ծախսերի նվազեցման դեպքում փաստաթղթային հիմնավորում չի պահանջվում:

Նախորդ տարիներում ավել ցույց տրված եկամտի նվազեցում: Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հաշվետու տարում հայտնաբերված՝ մախորդ երեք տարիներում ավել ցույց տրված եկամտի և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցման չափով: Այսինքն՝ եթե մախորդ երեք տարիների ընթացքում ինչ-ինչ պատճառներով համախառն եկամտից չի կատարվել օրենքին համապատասխան նվազեցում, ապա օրենսդիրը հնարավորություն է տալիս շտկելու բացթողումը:

Պատահական, րոնկան և այլ կորուստներ: Պատահական կորուստ է համարվում հարկատուի գույքի փաստաթղթերով հիմնավորված փաստացի կորուստը, ոչնչացումը, վնասումը կամ որակական հատկանիշների անկումը, որը տեղի է ունենում հրդեհի, ջրհեղեղի, երկրաշարժի կամ այլ տարերային աղետի, նավաբեկման, պատերազմի և այլնի հետևանքով: Պատահական կորուստների դեպքում հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի պատահական կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ այն հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում:

Իսկ րոնկան և այլ կորուստների դեպքում համախառն եկամուտը նվազեցվում է ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ այն հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում:

Բանաձևային տեսքով կորուստները կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ.

«Կորուստներ» = «Բնական կորուստներ» + «Այլ կորուստներ» +
+ «Պատահական կորուստներ»:

⁹⁹ Հարկման նպատակով համախառն եկամտից չնվազեցվող ծախսերի ամբողջական ցանկը՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 16-ում:
106

Հարկատուի գործունեությունից վնասները: Հարկատուի գործունեությունից վնասը «Շահութահարկի մասին» օրենքով սահմանված նվազեցումների գերազանցումն է համախառն եկամտի նկատմամբ: Հարկատուի գործունեությունից վնասը չի նվազեցվում համախառն եկամտից, եթե այն առաջացել է կազմակերպությունների միացման, միաձուլման և վերակազմավորման ձևով վերանվազմակերպման դեպքերում:

Հետ գնված մասնակցության իրացումը: Շահութահարկի բազան որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաս հարկատուի կողմից հետ գնված իր բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի կամ փայաբաժինների իրացման և հաշվեկշռային արժեքի դրական տարբերության չափով, եթե տվյալ բաժնետոմսերը, բաժնեմասերը կամ փայաբաժինները հետ են գնվել օրենքի պահանջի ուժով:

Համախառն եկամտից օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո ստացվում է հարկման բազան, որի նկատմամբ էլ կիրառվում է շահութահարկի դրույքաչափը՝ 20 տոկոս, և ստացվում է շահութահարկի գումարը: Առանձին վճարողների, նրանց խմբերի, գործունեության տեսակների համար օրենքով կարող են սահմանվել շահութահարկին փոխարինող հաստատագրված վճարներ¹⁰⁰:

Այսպիսով, շահութահարկի հաշվարկման համար համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումները ամփոփ ձևով կարող ենք գրել այսպես.

«Նվազեցումներ» = «Ծախսեր» + «Կորուստներ» + «Այլ
նվազեցումներ»:

Շահութահարկի գծով արտոնությունները: Օրենսդրությամբ կարող են սահմանվել շահութահարկի գծով արտոնությունների տարբեր ձևեր: Մասնավորապես.

1. գյուղատնտեսական արտադրանքը մինչև 2009 թ. հունվարի 1-ն ազատված է շահութահարկից: Շահութահարկի վճարումից ազատվում են գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրությամբ զբաղված հարկատուները՝ իրենց կողմից գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից ստացված եկամտի, ինչպես նաև հիմնական միջոցների ու այլ ակտիվների իրացումից ստացված և այլ եկամուտների մասով, եթե վերջիններիս տեսակարար կշիռը համախառն եկամտի մեջ

¹⁰⁰ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 33, 34:

չի գերազանցում տասը տոկոսը: Եթե հնարավոր չէ ճշգրիտ հաշվարկել գյուղատնտեսական արտադրանքի գծով ստացված եկամուտը, ապա այն հաշվարկվում է՝ հիմնվելով կադաստրային գույք եկամտի տվյալների հիման վրա:

Այս արտոնությունը չի տարածվում արդյունաբերական բնույթի գյուղատնտեսական գործունեություն իրականացնող հարկ վճարողների վրա: Գյուղատնտեսական գործունեության տարբերակումը, ըստ բնույթի, կատարվում է ՀՀ կառավարության սահմանած հայտանիշների հիման վրա:

2. Ավանդների երաշխավորման հիմնադրամի եկամուտներ և ազատվում են շահութահարկից: Շահութահարկի վճարումից ազատվում է «Ֆիզիկական անձանց բանկային ավանդների հատուցումը երաշխավորելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ավանդների հատուցումը երաշխավորող հիմնադրամը (Հիմնադրամ) հետևյալ եկամուտների մասով.

- ✓ առևտրային բանկերի կողմից «Ֆիզիկական անձանց բանկային ավանդների հատուցումը երաշխավորելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով վճարված պարբերական, միանվագ և լրացուցիչ երաշխիքային վճարների մասով,
- ✓ Հիմնադրամի կողմից ֆիզիկական անձանց հատուցված և բանկերի նկատմամբ ձեռքբերված պահանջի հիման վրա բանկերից ստացված գումարների մասով,
- ✓ այն եկամուտների մասով, որոնք ստացվել են կատարված ներդրումներից հետևյալ ակտիվներում.
 - ՀՀ պետական արժեթղթերում,
 - ՀՀ կենտրոնական բանկում և բարձր վարկանիշ ունեցող օտարերկրյա առաջնակարգ բանկերում՝ որպես բանկային ավանդ (կամ) բանկային հաշիվ,
 - ՀՀ կենտրոնական բանկի արժեթղթերում,
 - ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորներում,
 - բարձր վարկանիշ ունեցող կազմակերպությունների և (կամ) կենտրոնական բանկերի արժեթղթերում,
 - բարձր վարկանիշ ունեցող առաջնակարգ կազմակերպությունների և (կամ) բանկերի արժեթղթերում,
- ✓ Հիմնադրամի հոգաբարձուների խորհրդի որոշմամբ, ՀՀ կենտրոնական բանկի խորհրդի համաձայնությամբ՝ այլ ֆինանսական ակտիվներում:

3. Օրենքով սահմանվում է շահութահարկի գծով արտոնություն (համախառն եկամտի նվազեցում) հաշմանդամ աշխատողներ ունեցող գործատուների համար: Այսպես, եթե հարկատուի (գործատուի) մոտ աշխատում են հաշմանդամներ, ապա հարկատուի համախառն եկամուտը նվազեցվում է յուրաքանչյուր հաշմանդամ աշխատողի համար հաշվարկված աշխատավարձի և դրան հավասարեցված այլ վճարումների 150 տոկոսի չափով¹⁰¹:

4. Շահութահարկի գծով արտոնություն է սահմանված նաև օտարերկրյա ներդրումներով ձեռնարկությունների համար: Հայաստանի Հանրապետությունը, անկախության տարիներից ի վեր, ձգտել է զարգացնել երկրի տնտեսությունը, իսկ դրա համար անհրաժեշտ ներքին ֆինանսական ռեսուրսների պակասից ելնելով՝ ստեղծել է օտարերկրյա կապիտալի ներգրավմանը հնարավորինս նպաստող, բարենպաստ պայմաններ: Նման քաղաքականության իրականացման քայլերից մեկն էլ եղել է շահութահարկի գծով օտարերկրյա ներդրողներին արտոնությունների տրամադրումը: (Այլ բան է, որ այդ արտոնություններն ունեցան նաև բացասական ազդեցություն՝ նպաստելով, օրինակ, հայրենական կապիտալի արտահանմանը և տնտեսության մեջ ներդրում կատարելու նպատակով օտարերկրյա կապիտալի անվան տակ ներմուծմանը):

Եթե օտարերկրյա ներդրումներով ձեզիղենտի (բացառությամբ բանկերի և վարկային կազմակերպությունների) կառնադրական կապիտալում օտարերկրյա ներդրողների փաստացի կատարած ներդրման ընդհանուր արժեքը 1998 թվականի հունվարի 1-ից հետո կազմում է առնվազն 500 մլն դրամ, ապա տվյալ ձեզիղենտի շահութահարկի գումարը նվազեցվում է աղյուսակ 3.3.-ում նշված չափերով և ժամկետներով:

¹⁰¹ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 38:

Օտարերկրյա ներդրումների դեպքում շահութահարկի գծով տրվող ա տոնու լուծմանը

Ռեզիդենտի կանոնադրական կապիտալում օտարերկրյա ներդրման սահմանված չափաքանակը լրանալու տարեթիվ	Օտարերկրյա ներդրումներով ռեզիդենտի շահութահարկի նվազեցման ա ստ տա մների	
	100 տոկոսով	50 տոկոսով
1998	1999 և 2000	2001- 2008 թ. ներառյալ
1999	2000 և 2001	2002- 2009 թ. ներառյալ
2000	2001 և 2002	2003- 2008 թ. ներառյալ
2001	2002 և 2003	2004- 2007 թ. ներառյալ
2002	2003 և 2004	2005- 2006 թ. ներառյալ
2003	2004 և 2005 թ.	
2004	2005 և 2006 թ.	
2005	2006 և 2007 թ.	
2006	2007 և 2008 թ.	
2007	2008 և 2009 թ.	

Սահմանված արտոնության ժամկետում հարկատուի լուծարման դեպքում շահութահարկի գումարն այդ արտոնության ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է լրիվ չափով՝ գործունեության ամբողջ ժամանակաշրջանի համար:

5. Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսդրության համաձայն ազատ տնտեսական գոտու կազմակերպիչ հանդիսացող ռեզիդենտի հաշվետու տարվա շահութահարկի գումարը նվազեցվում է 100 տոկոսով: Եթե ՀՀ մաքսային օրենսդրության եամաձայն՝ ազատ տնտեսական գոտու շահագործող հանդիսացող ռեզիդենտի հաշվետու տարվա համախառն եկամտի առնվազն 90 տոկոսը կազմում է ՀՀ ազատ տնտեսական գոտու տարածքից Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս արտահանված ապրանքների կամ մատուցված ծառայությունների դիմաց եկամուտը, ապա տվյալ ռեզիդենտի հաշվետու տարվա շահութահարկի գումարը նվազեցվում է 100 տոկոսով:

6. Օրենքով սահմանված շահութահարկի հաջորդ արտոնու-

թյունը շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգումն է: Այսպես, մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ն իրականացված խմելու և ռոգման ջրի մատակարարման, կեղտաջրերի հեռացման և մաքրման գծով բնակչությանը, ՀՀ քաղաքային և գյուղական համայնքներին, ջրօգտագործողների ընկերություններին, ջրօգտագործողների ընկերությունների միություններին, համատիրություններին, բազմաբնակարան շենքի սպասարկում (կառավարում) իրականացնող անձանց մատուցվող ծառայությունների (գործարքների), ինչպես նաև «Գնումների մասին» ՀՀ օրենքի համապատասխան՝ պետական գնումների շրջանակներում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման գծով շահութահարկի վճարման ժամկետը հետաձգվում է մինչև դրանց իրացման դիմաց վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը:

Շահութահարկի գումարները և կանխավճարները: Հարկատուները շահութահարկի գումարները որոշում են յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով: Շահութահարկ վճարողներն իրենց հաշվառման վայրի հարկային տեսչության մարմնին յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով ներկայացնում են.

- ✓ շահութահարկի հաշվարկներ,
- ✓ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ձևերով հաշվապահական հաշվեկշիռ,
- ✓ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն:

Այս ամենը հարկատուն պարտավոր է ներկայացնել հարկային տեսչություն մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը, իսկ շահութահարկի գումարը վճարել պետական բյուջե մինչև տվյալ տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը ներառյալ¹⁰²:

Տարվա ընթացքում հարկատուն պարտավոր է կատարել շահութահարկի կանխավճարներ: Ընթացիկ տարում շահութահարկի նվազեցման (այդ թվում՝ ժամկետային) արտոնությունից օգտվող հարկատուների համար որոշվող կանխավճարների մեծությունը նվազեցվում է տվյալ տարվա շահութահարկի նվազեցման չափով (տոկոսով)՝ արտոնությունից օգտվելու ժամանակաշրջանում: Շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունից օգտվող հարկատուների համար հաշվարկված և հետաձգված շա-

¹⁰² «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 44, 46, 50:

հուֆահարկի՝ գումարներին համապատասխան կանխավճարների կատարումը հետաձգվում է մինչև նախորդ տարիներին վերաբերող գումարների ստացման հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջանը:

Կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր ամիս, նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի մեկ տասնվեցերորդի չափով՝ տվյալ ամսվա քսանհինգից (իսկ եթե դա հանընկնում է ոչ աշխատանքային օրվա հետ, այդ օրվան հաջորդող առաջին աշխատանքային օրվանից) ոչ ուշ:

Ընթացիկ տարվա կանխավճարների հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում նախորդ տարվա հարկվող շահույթի նկատմամբ կիրառվող դրույքաչափով հաշվարկված շահութահարկի գումարի ու նախորդ տարում օտարերկրյա պետություններում ստացված եկամտից վճարված շահութահարկի հաշվանցվող գումարների դրական տարբերությունը, ինչպես նաև նախորդ տարվա պարզեցված հարկի և (կամ) հաստատագրված վճարի մեջ շահութահարկին բաժին ընկնող գումարները՝ հաշվի առնելով շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունից օգտվող հարկատուների համար սահմանված առանձնահատկությունը:

Ռեզիդենտը շահութահարկի կանխավճարների ամսական գումարները չի վճարում հետևյալ դեպքերում.

1. նոր հիմնադրված ռեզիդենտը (բացի վերակազմակերպման դեպքերից)՝ մինչև պետական գրանցման տարվա շահութահարկի հաշվարկի ներկայացման օրը (բայց ոչ ուշ, քան պետական գրանցման տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը),
2. այն ռեզիդենտը, որը նախորդ տարում հարկվող շահույթ չի ունեցել՝ այդ (նախորդ) տարվա շահութահարկի հաշվարկը ներկայացնելուց հետո,
3. այն ռեզիդենտը, որի նախորդ տարվա շահութահարկի գումարը չի գերազանցել 500 հազար դրամը՝ այդ (նախորդ) տարվա շահութահարկի հաշվարկը ներկայացնելուց հետո,
4. այն ռեզիդենտը, որն ընթացիկ տարում ազատվում է շահութահարկի վճարումից (կամ օգտվում է 100% արտոնությունից)՝ հարկային արտոնության իր իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը հարկային մարմին ներկայացնելուց հետո,
5. այն ռեզիդենտը, որն ընթացիկ տարում եկամուտներ չի նախատեսում (գործունեություն չի իրականացնելու)՝ այդ մա-

սին նախօրոք (նախորդ տարվա շահութահարկի հաշվարկների՝ օրենքով սահմանված ներկայացման ժամկետից ոչ ուշ) հարկային մարմնին գրավոր հայտնելուց հետո,

6. այն ռեզիդենտը, որն ընթացիկ տարվա որևէ ամսում իրականացրել է միայն շահութահարկին փոխարինող հաստատագրված վճարով և (կամ) պարզեցված հարկով հարկվող գործունեություն (այդ թվում՝ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված դեպքերում որևէ ժամանակաշրջանում սահմանային չափերը գերազանցելու դեպքում)՝ տվյալ ամսում,
7. պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունները՝ մինչև շահութահարկով հարկվող եկամուտներ ստանալն ընկած ժամանակահատվածը:

Եթե հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի գումարը պակաս է տվյալ տարվա համար կատարված կանխավճարների հանրագումարից, ապա դրանց տարբերությունը ենթակա է վերադարձման: Այս դեպքում կանխավճարների գումարների նկատմամբ հաշվարկված տույժերի հաշվարկը դադարեցվում է հարկային տեսչության մարմնին փաստացի շահութահարկի գումարը հայտնի դառնալու (շահութահարկի հաշվարկը ներկայացնելու) օրը, բայց ապրիլի 25-ից ոչ ուշ: Կանխավճարի վճարների նկատմամբ հաշվարկված տույժերի գումարները վերահաշվարկման կամ վերադարձման ենթակա չեն:

Եթե կատարված կանխավճարների հանրագումարը պակաս է տվյալ հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի գումարից, ապա վերահաշվարկ է կատարվում միայն շահութահարկի գծով, և հարկատուն պարտավոր է առաջացած տարբերությունը վճարել պետական բյուջե: Այս դեպքում կանխավճարների գծով տույժերի հաշվարկը դադարեցվում է հարկային տեսչության մարմնին փաստացի շահութահարկի գումարը հայտնի դառնալու (շահութահարկի հաշվարկը ներկայացնելու) օրը: Շահութահարկի գումարի վճարումն ուշացնելու համար տույժերի հաշվարկը սկսվում է ապրիլի 25-ից՝ շահութահարկի գումարի չվճարված մասի նկատմամբ¹⁰³:

Հարկատուն պարտավոր է կատարել նվազագույն շահութահարկի ամսական վճարումներ, եթե շահութահարկի կանխավճարի գումարը յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում պակաս է նվազագույն

¹⁰³ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 47:

շահութահարկի ամսական գումարի հաշվարկման բազայի 1 տոկոսից:

Նվազագույն շահութահարկի ամսական գումարի հաշվարկման բազան նախորդ ամսվա ընթացքում ապրանքների (բացառությամբ հիմնական միջոցների, ինչպես նաև արժեթղթերի և ֆոնդային ապրանքների), արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի (որը չի ներառում նշված եկամուտների ստացման համար վճարած անուղղակի հարկերը) և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերությունն է:

Շահութահարկի արտոնություններից օգտվող կազմակերպությունների նվազագույն շահութահարկը նվազեցվում է արտոնության չափով՝ արտոնությունից օգտվելու ժամանակաշրջանում: Նվազագույն շահութահարկի տարեկան հանրագումարի և հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի դրական տարբերությունը նվազեցվում է հետագա տարիների շահութահարկից¹⁰⁴:

Պատասխանատվությունը «Շահութահարկի մասին» օրենքի խախտման դեպքում: Շահութահարկը աղբյուրի մոտ չպահելու (չգանձելու) դեպքում հարկային պարտավորությունը (և շահութահարկը սահմանված ժամկետներում բյուջե չվճարելու համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերը) կրում է հարկային գործակալը:

Հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար նախատեսված տուգանքներ չեն կիրառվում այն հարկատուների նկատմամբ, որոնք մինչև հարկային տեսչության մարմինների ստուգումների սկսվելը ինքնուրույն հայտնաբերել են իրենց կողմից նախորդ տարիների շահութահարկի պակաս հաշվարկում, հաշվապահական հաշվառման մեջ տվել են համապատասխան գրանցումներ և այդ մասին գրավոր տեղյակ են պահել իրենց հաշվառման վայրի հարկային տեսչության մարմնին:

Ընդհանուր առմամբ, «Շահութահարկի մասին» օրենքի խախտման դեպքում սահմանվում են նույն տույժերն ու տուգանքները, ինչը որ սահմանված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում և ինչին մենք անդրադարձել ենք 3.1. պարագրաֆում:

Մասնավորապես՝ «Շահութահարկի մասին» օրենքի համաձայն՝ հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում ռեզիդենտ հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ ավել ցույց տված վնասի 20 տոկոսի 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:

Նվազագույն շահութահարկի գումար չեն հաշվարկում (հետևաբար նաև չեն վճարում) հետևյալ ռեզիդենտները.

1. որն ընթացիկ տարվա որևէ ամսում նվազագույն շահութահարկի ամսական գումարի հաշվարկման բազա չի ունեցել տվյալ ամսում,
2. որն ընթացիկ տարում ազատվում է շահութահարկի վճարումից կամ օգտվում է 100 տոկոս արտոնությունից,
3. որն ընթացիկ տարվա որևէ ամսում իրականացրել է միայն հաստատագրված վճարող և (կամ) պարզեցված հարկով հարկվող գործունեություն տվյալ ամսում,
4. պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունները՝ մինչև շահութահարկով հարկվող եկամուտներ ստանալն ընկած ժամանակահատվածը:

Շահութահարկի գանձման կարգը: Շահութահարկը հաշվարկելիս հարկման բազան ստանալու համար համախառն հասույթից կամ համախառն եկամտից օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարվում են հետևյալ հաջորդականությամբ.

1. քանի որ ապրանքի վաճառքից ստացվող գումարն (համախառն եկամուտ) իր մեջ պարունակում է ԱԱՀ, ապա նախ համախառն եկամտի մեջ հաշվում են ԱԱՀ-ի գումարը (համախառն եկամտի մեջ ԱԱՀ-ի գումարի կազմում է համախառն եկամտի 1/6-րդ մասը) և նվազեցնում: Ապրանքի վաճառքի գինը ձևավորվում է հետևյալ մեխանիզմով.

✓ ապրանքի արտադրման ինքնարժեքին (որն իր մեջ ներառում է ապրանքի արտադրության ընթացքում ծախսված հումքի, նյութերի, էլեկտրաէներգիայի, հիմնական

¹⁰⁴ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 47.1.:

կապիտալի մի մասի, աշխատավարձի և այլնի հետ կապված ծախսեր) ավելացվում է շահույթի գումարը (շահույթի մեծությունը որոշում են ապրանք արտադրողները՝ ինքնարժեքի նկատմամբ որոշակի տոկոսային մեծությամբ) և ստացվում է ապրանքի մեծածախ գինը՝

Ինքնարժեք + շահույթի գումար = մեծածախ գին.

- ✓ եթե ապրանքը հարկվում է ակցիզային հարկով, ապա մեծածախ գինն գումարվում է մաքուր ակցիզահարկի գումարը և ստացվում է բացթողնման գինը՝

Մեծածախ գին + ակցիզահարկի գումար = բացթողնման գին,

- ✓ բացթողնման գինն (ակցիզահարկով հարկվող ապրանքների դեպքում) կամ մեծածախ գինն (ակցիզահարկով չհարկվող ապրանքների դեպքում) ավելանում է 20 տոկոս ԱԱՀ-ի գումարը և ստացվում վաճառքի գինը՝

Բացթողնման գին կամ մեծածախ գին + ԱԱՀ-ի գումար = վաճառքի գին:

2. ԱԱՀ-ի գումարի նվազեցումից հետո համախառն եկամտի մնացած մասից հանվում է աշխատողների աշխատավարձերի գումարը, որը ձևավորում է առաջին ապակենտրոնացված դրամական ֆոնդը: Աշխատավարձի ֆոնդից կատարվում են վճարումներ պետությունը եկամտահարկի տեսքով, ինչպես նաև սոցալ վճարներ՝ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե: Սոցիալական ապահովագրավճարները կազմում են առաջին կենտրոնացված արտաբյուջետային ֆոնդը,
3. աշխատավարձի նվազեցումներից հետո կատարվում են օրենքով սահմանված այլ նվազեցումները (գովազդային, ներկայացուցչական, վարկերի մարման և այլ ծախսերը),
4. այնուհետև նվազեցվում է մաքուր ամորտիզացիոն հատկացումներին ուղղվող գումարը,
5. համախառն եկամտից վերնոշյալ նվազեցումները կատարելուց հետո ստանում ենք եկամտահարկի բազան՝ գումար,

որի նկատմամբ կիրառվում է եկամտահարկի դրույքաչափը՝ 20 տոկոս:

Հարկի գումարը հաշվարկելուց և հարկման բազայից հանելուց հետո ստանում ենք գույքի շահույթ հարկումից հետո՝

Հարկման բազա - հարկի գումար = գույքի շահույթ հարկումից հետո :

§ 3.4. ԳՈՒՅՔԱՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Գույքահարկը հարկվող օբյեկտ համարվող գույքի համար օրենքով սահմանված կարգով և չափով համապատասխան բյուջեներ վճարվող ուղղակի հարկ է, որը կախված չէ հարկ վճարողների տնտեսական գործունեության արդյունքներից¹⁰⁵: Այսինքն՝ անկախ այն բանից, թե գույքի սեփականատերը տվյալ գույքն օգտագործում է շահույթ սանալու նպատակով, թե ոչ, մա պարտավոր է իր գույքի համար օրենքով սահմանված չափով վճարել հարկ:

Գույքահարկ վճարող են համարվում ՀՀ-ում և օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպությունները, միջազգային կազմակերպությունները և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները, ՀՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա քաղաքացիները, ինչպես նաև քաղաքացիություն չունեցող անձինք, որոնց ՀՀ տարածքում պատկանում է հարկվող օբյեկտ համարվող գույքը: ՀՀ պետական մարմինները, Կենտրոնական բանկը, տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու հիմնարկները, թեպետ ունեն իրենց պատկանող գույք, սակայն գույքահարկ չեն վճարում:

Եթե հարկվող օբյեկտն ընդհանուր համատեղ սեփականության իրավունքով պատկանում է մեկից ավելի հարկ վճարողների, ապա գույքահարկի գծով սահմանված պարտավորությունների համար նրանք կրում են համապարտ (հավասար) պատասխանատվություն: Իսկ ընդհանուր բաժնային սեփականության իրավունքով մեկից ավելի հարկ վճարողներին պատկանող հարկվող օբյեկտի համար գույքահարկի գծով սահմանված պարտավորությունների համար նրանք կրում են պատասխանատվություն՝ յուրաքանչյուրն իր բաժնի չափով¹⁰⁶:

¹⁰⁵ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

¹⁰⁶ Նույն տեղում, հոդված 3:

Գույքահարկով հարկվող օբյեկտ են համարվում.

1. շենքերը և շինությունները (այսուհետ՝ շինություններ),
 2. փոխադրամիջոցները:
- Շինությունների տակ նկատի է առնվում.
1. բնակելի նշանակության շինությունները (անհատական բնակելի տունը, բնակարանը, այգետնակը կամ ամառանոցը),
 2. բազմաբնակարան բնակելի շենքը,
 3. բազմաբնակարան շենքի ոչ բնակելի տարածքը,
 4. ավտոտնակը,
 5. հասարակական նշանակության շինությունը,
 6. արտադրական նշանակության շինությունը,
 7. անավարտ (կիսակառույց) շինությունները,
 8. նոր կառուցված, ձեռք բերված և անշարժ գույքի կադաստր վարող լիազոր մարմնի կողմից հաշվառված ու գնահատված այն շինությունները, որոնք դեռևս չեն ստացել իրավունքների պետական գրանցում, ինչպես նաև սեփականության կամ հոդօգտագործման իրավունք ունեցող անձանց կողմից այդ հողամասի վրա ինքնակամ կառուցված շենքերը և շինությունները, այդ թվում՝ բազմաբնակարան շենքերում կամ շենքերին կից ինքնակամ կառույցները:

Փոխադրամիջոցներ են համարվում.

1. ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցը,
2. ջրային փոխադրամիջոցը,
3. մոտոցիկլետը¹⁰⁷:

Գույքահարկով հարկման բազա է համարվում հարկվող օբյեկտի արժեքային կամ ֆիզիկական մեծությունը կամ այն բնութագրիչը, որի հիման վրա հաշվարկվում է գույքահարկի գումարը: Ընդ որում շինությունների հարկման բազա է համարվում շինության սահմանված կարգով գնահատված կադաստրային արժեքը՝ արտահայտված ՀՀ դրամով: Շինությունների գնահատումը (վերագնահատումը) կատարվում է երեք տարին մեկ անգամ անշարժ գույքի կադաստր վարող մարմնի կողմից՝ գնահատման (վերագնահատման) տարվա հուլիսի 1-ի դրությամբ հաշվառված տվյալներով: Գնահատված (վերագնահատված) արժեքը հիմք է ընդունվում տվյալ տար-

վան հաջորդող երեք տարիների համար հարկման բազան որոշելու նպատակով:

Փոխադրամիջոցների հարկման բազա է համարվում հարկվող օբյեկտ համարվող փոխադրամիջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը (չափման միավորը՝ ձիաուժ կամ կիլովատ/ժամ): Փոխադրամիջոցի վրա մեկից ավելի քաշող շարժիչների առկայության դեպքում գույքահարկով հարկման բազա է համարվում բոլոր քաշող շարժիչների գումարային հզորությունը:

Գույքահարկը հաշվարկվում է տարեկան կտրվածքով և հիմնվում է հարկման բազայի վրա: Շինությունների համար գույքահարկը հաշվարկելիս գույքահարկի դրույքաչափը որոշվում է օրենքով սահմանված հարկի գումարի մեծությանը գումարելով 0-ից մինչև 1 տոկոս տատանվող հարկի դրույքաչափի կիրառման արդյունքում ստացող գումարը: Գույքահարկի դրույքաչափի՝ օրենքով սահմանված գումարի մեծությունը և կիրառվող դրույքաչափը կախված են տվյալ շինության կադաստրային արժեքից: Օրինակ՝ 10 մլն դրամից մինչև 20 մլն դրամը ներառյալ հարկման բազայի (կադաստրային արժեք ունեցող գույքի) դեպքում գույքահարկը սահմանվում է 7,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 10 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.2 տոկոսը, իսկ 30 մլն դրամից մինչև 40 մլն դրամը ներառյալ հարկման բազայի դեպքում՝ 67,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 30 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.6 տոկոսը¹⁰⁸:

Հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների ու ավտոտնակների գույքահարկի եռամսյակային գումարը կարելի է հաշվարկել հետևյալ բանաձևով.

$$\Delta \text{վճ} = \frac{\text{Շարժ} \times \text{Դեռ}}{3} \times \text{Աք} - \text{Աեռ},$$

որտեղ՝

Հվճ - հաշվետու եռամսյակում վճարման ենթակա գույքահարկի գումարն է,

Շարժ - հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների կադաստրային արժեքն է,

Դեռ - շինությունների գույքահարկի դրույքաչափն է հաշվետու եռամսյակի համար (ավտոտնակների դեպքում՝ 0,05%, իսկ

¹⁰⁷ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 4:

¹⁰⁸ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6:

հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների դեպքում՝ 0,075%),

Աթ - հաշվետու եռամսյակում շինությունների հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

Աեռ - հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների, ավտոտնակների մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների եռամսյակային գումարն է:

Հարկվող օբյեկտ համարվող այլ շինությունների գույքահարկի եռամսյակային գումարի հաշվարկման բանաձևը.

$$\text{Հվճ} = \frac{\text{Հարժ} \times \text{Դտ}}{12} \times \text{Աթ} - \text{Աեռ},$$

որտեղ՝

Դտ - հարկվող օբյեկտ համարվող այլ շինությունների գույքահարկի տարեկան դրույքաչափն է:

Եթե գույքահարկով հարկվող օբյեկտ համարվող շինությունը (կամ դրա մի մասը) տարվա ընթացքում անշարժ գույքի կադաստր վարող մարմնի կողմից գրանցվում է որպես այլ նշանակության շինություն (բնակելին՝ հասարակական նշանակության, արտադրականը՝ բնակելի նշանակության և այլն), ապա տվյալ շինության (դրա մի մասի) գույքահարկը, մինչև նոր նշանակության գրանցման ամիսը ներառյալ, հաշվարկվում է նախկին նշանակության շինության գույքահարկի հաշվարկման համար սահմանված կարգով, իսկ գրանցման ամսվան հաջորդող ամսվանից սկսած՝ նոր (վերագրանցված) նշանակության շինության գույքահարկի հաշվարկման համար սահմանված կարգով:

Փոխադրամիջոցների համար գույքահարկը սահմանվում է՝ հիմք ընդունելով տվյալ փոխադրամիջոցի մատատեղերի քանակը և/կամ շարժիչի հզորությունը: Ընդ որում, ինչպես շինությունների, այնպես էլ փոխադրամիջոցների գույքահարկի դրույքաչափերը պրոգրեսիվ են, այսինքն՝ շինության կադաստրային արժեքի կամ փոխադրամիջոցի մատատեղերի և/կամ շարժիչի հզորության աճին զուգահեռ մեծանում են: Օրինակ՝ մինչև 10 մատատեղ ունեցող մարդատար ավտոմեքենաների համար 1-ից 120 ձիաուժ հզորությամբ շարժիչ ունենալու դեպքում գանձվում է յուրաքանչյուր ձիաուժի

դիմաց 200 դրամ, իսկ 251 և ավելի ձիաուժ հզորությամբ շարժիչի դեպքում յուրաքանչյուր ձիաուժի դիմաց՝ 500 դրամ, ինչպես նաև 150 ձիաուժը գերազանցող յուրաքանչյուր մեկ ձիաուժի համար լրացուցիչ՝ 1000 դրամ:

Ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների համար գույքահարկի հաշվարկման բանաձևը.

$$Q_q = \frac{[Ch \times \text{ԴS} + (Ch - 150) \times 1000] \times \text{Վգ}}{12} \times \text{Աթ} - \text{Ա},$$

որտեղ՝

Q-q - գույքահարկի գումարն է,

Ch - ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը (ձիաուժ): Ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը՝ կիլովատերով արտահայտված լինելու դեպքում, Ch-ն ձիաուժերով ստանալու համար կիլովատերով արտահայտված հզորության նկատմամբ կիրառվում է 1.36 գործակից,

ԴS - ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի գույքահարկի հաշվարկման համար օրենքով սահմանված տարեկան դրույքաչափը,

(Ch - 150) x 1000 գումարելին - բանաձևում հաշվի է առնվում միայն մինչև 10 մատատեղ ունեցող ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների գույքահարկը հաշվարկելիս և միայն այն դեպքերում, երբ տվյալ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի քաշող շարժիչի հզորությունը 151 և ավել ձիաուժ է,

Վգ - ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի վաղեմության ժամկետի գործակիցը, որը հավասար է.

- ✓ 1-3-րդ տարիների համար՝ 1,
- ✓ 4-րդ տարվա համար՝ 0,9,
- ✓ 5-րդ տարվա համար՝ 0,8,
- ✓ 6-րդ տարվա համար՝ 0,7,
- ✓ 7-րդ տարվա համար՝ 0,6,
- ✓ 8-րդ տարվանից սկսած մինչև տվյալ փոխադրամիջոցի՝ գույքահարկով հարկվող օբյեկտ համարվելու ավարտը ներառող ժամանակահատվածի յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա համար՝ 0,5,

Աթ - հաշվետու ժամանակաշրջանում գույքահարկի հաշվարկման

համար ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի հարկվող օբյեկտ համարվելու (գույքահարկի պարտավորության) ամիսների թիվն է,

Ա - հարկվող օբյեկտ համարվող ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի մասով օրենքով սահմանված գույքահարկի արտոնությունների գումարն է՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Մոտոցիկլետների և ջրային փոխադրամիջոցների համար գույքահարկի հաշվարկման բանաձևը՝

$$Q_{-q} = \frac{Ch \times T_S}{12} \times U_p - U,$$

որտեղ՝ ներառված նշանակումները նույնն են, ինչ որ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի դեպքում, միայն այն տարբերությամբ, որ դրանք վերաբերում են մոտոցիկլետներին և ջրային փոխադրամիջոցներին:

Գույքահարկի դրույթաչափերի ամբողջական ցանկը ներառված է հավելված 1-ում:

Մինչև երեք տարվա վաղեմության ավտոմոբիլային տրանսպորտային միջոցների համար գույքահարկը հաշվարկվում է 100 տոկոսով, իսկ երրորդ տարվան հաջորդող յուրաքանչյուր տարվա համար պակասեցվում է հարկի գումարի 10 տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի, քան հարկի գումարի 50 տոկոսը: Ընդ որում, վաղեմության ժամկետը որոշելու համար հիմք է ընդունվում ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի թողարկման տարեթիվը:

Բեռնատար ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների վաղեմության ժամկետի 20-րդ տարին լրանալուց հետո տվյալ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի համար գույքահարկ չի հաշվարկվում և չի վճարվում¹⁰⁹:

Գույքահարկի գծով պարտավորությունն առաջանում կամ դադարում է գույքահարկով հարկվող օբյեկտի կամ դրա մի մասի նկատմամբ սեփականության իրավունքի համապատասխանաբար ծագման կամ դադարման ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից:

Եթե հարկվող օբյեկտ համարվող գույքի նկատմամբ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կիրառված է որևէ արգելանք,

ապա այն հիմք չի համարվում գույքահարկը չհաշվարկելու համար:

Գույքահարկի հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում օրացուցային տարին:

Կազմակերպությունների համար գույքահարկի եռամսյակային հաշվարկները ներկայացնում են գույքահարկի օբյեկտը գտնվելու վայրը սպասարկող կամ հաշվառող համապատասխան հարկային մարմին, յուրաքանչյուր եռամսյակի համար, մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը ներառյալ: Կազմակերպությունները գույքահարկի հաշվարկված գումարները համապատասխան բյուջե են վճարում յուրաքանչյուր եռամսյակ՝ մինչև տվյալ եռամսյակին հաջորդող երկրորդ ամսվա 1-ը ներառյալ:

Ֆիզիկական անձինք գույքահարկի հաշվարկները կարող են ներկայացնել մինչև հաշվետու տարվա հոկտեմբերի 1-ը ներառյալ գույքահարկով հարկվող օբյեկտի գտնվելու վայրի հաշվառող մարմին (շինության համար) կամ հաշվառման վայրի հաշվառող մարմին (փոխադրամիջոցի համար): Ֆիզիկական անձինք գույքահարկի տարեկան գումարը համապատասխան բյուջե են վճարում մինչև հաշվետու տարվա դեկտեմբերի 1-ը ներառյալ:

Կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց՝ գույքահարկի գծով վճարումները կատարվում են.

1. շինությունների համար՝ հարկվող օբյեկտի գտնվելու վայրի համայնքի բյուջե, համայնքների վարչական տարածքներից դուրս գտնվող շինությունների համար՝ ՀՀ պետական բյուջե,
2. փոխադրամիջոցների համար՝ գույքահարկ վճարող կազմակերպության գտնվելու (հաշվառման) վայրի համայնքի բյուջե: Փոխադրամիջոցի սեփականատեր համարվող ֆիզիկական անձը գույքահարկը վճարում է իր հաշվառման (գրանցման) վայրի համայնքի բյուջե: Նշված հաշվառման (գրանցման) բացակայության դեպքում գույքահարկի գումարը վճարում է իր հիմնական բնակության վայրի համայնքի բյուջե: Եթե ֆիզիկական անձի հիմնական բնակության վայրը ՀՀ տարածքից դուրս է, ապա գույքահարկի գումարը վճարվում է փոխադրամիջոցի հիմնական գտնվելու վայրի համայնքի բյուջե¹¹⁰:

Գույքահարկից ազատվում են՝

¹⁰⁹ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7:

¹¹⁰ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 9, 10, 13:

1. ջրամբարները,
2. պետական սեփականություն համարվող պատմամշակութային նշանակության հարկվող օբյեկտ համարվող շինությունները, ինչպես նաև կրոնական կազմակերպություններին սեփականության իրավունքով պատկանող՝ մինչև 1991 թվականը կառուցված կրոնական, պաշտամունքային շենքերն ու շինությունները,
3. Հայաստանի Հանրապետության պաշտպանության մարտական գործողությունների ընթացքում զոհված (մահացած), ծառայողական պարտականությունները կատարելիս անհայտ կորած և օրենքով սահմանված կարգով անհայտ բացակայող կամ մահացած ճանաչված անձանց (կամ ընտանիքի անդամների) պատկանող գույքը՝ մինչև այդ անձանց զավակներից մեկի 18 տարին լրանալը,
4. սոցիալական ապահովության մարմիններից արտոնյալ պայմաններով ավտոմեքենաներ ստացած հաշմանդամները՝ այդ ավտոմեքենաների մասով,
5. ծառայության ընթացքում գույքահարկից ազատվում են ՀՀ զինված ուժերի ու այլ զորքերի, ինչպես նաև ՀՀ միջազգային պայմանագրերով դաշնակից երկրների զինված ուժերում պարտադիր ժամկետային զինվորական ծառայության մեջ գտնվող անձինք և այլն:

Օրենքով կարող են սահմանվել նաև գույքահարկի գծով այլ արտոնություններ¹¹¹:

Ընդ որում, հաշվետու տարվա ընթացքում արտոնություն ունեցող կամ արտոնությունը դադարելու դեպքում գույքահարկ վճարողը գույքահարկը վճարելուց ազատվում է կամ գույքահարկը հաշվարկվում է այն ամսվա 1-ից, երբ առաջացել կամ դադարել է արտոնության իրավունքը:

«Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքը խախտող հարկ վճարողների կամ լիազոր, տեղական ինքնակառավարման մարմինների ու դրանց պաշտոնատար անձանց համար կոնկրետ իրավախախտման դեպքի վերաբերյալ ՀՀ օրենսդրությամբ (մասնավորապես՝ «Հարկերի մասին», «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքներով) սահմանված են պատասխանատվության ծներ:

Գույքահարկ վճարող կազմակերպության կողմից հարկման բազան թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալն առաջացնում է հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար օրենքով սահմանված պատասխանատվություն:

Եթե գույքահարկ վճարող կազմակերպությունները գույքահարկի եռամսյակային հաշվարկները օրենքով նշված ժամկետում (մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը ներառյալ) չեն ներկայացնում համապատասխան հարկային մարմին, ապա նրանցից զանձվում է տուգանք՝ հաշվարկների ներկայացման ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար համապատասխան բյուջե չվճարված գույքահարկի գումարի հինգ տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի գույքահարկի ընդհանուր գումարից:

§ 3.5. ՀՈՂԻ ՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Հողի հարկը հողի սեփականատեր կամ մշտական օգտագործող հանդիսացող ֆիզիկական անձանց և կազմակերպությունների կողմից համապատասխան բյուջեներ վճարվող ուղղակի հարկ է¹¹²:

Հողի հարկ վճարողներ են հանդիսանում հողի սեփականատերերը, պետական սեփականություն հանդիսացող հողի մշտական օգտագործողները: Վարձակալության պայմաններով օգտագործման տրամադրված հողերի համար հարկը զանձվում է վարձատուից:

Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկման օբյեկտ է հանդիսանում հողի կադաստրային գնահատմամբ որոշված հաշվարկային զուտ եկամուտը, իսկ ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկման օբյեկտ է հանդիսանում հողի կադաստրային գնահատման արժեքը¹¹³:

Ելնելով հողի բերրիության աստիճանից, նրա տեղադիրքից (սահմանամերձ, լեռնային կամ դաշտային վայրում գտնվելուց, մայրուղուն կամ ճանապարհներին, ռոտզման համակարգին մոտ լինելուց) և այլ հատկանիշներից՝ սահմանվում է հողի կադաստրային գնահատման արժեքը: Հատկապես գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար սա ունի մեծ նշանակություն, քանի որ, կախ-

¹¹¹ Գույքահարկի գծով տրվող արտոնությունների ամբողջական ցանկը՝ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 15-ում:

¹¹² Հողի հարկի սեփական բնորոշում:

¹¹³ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 1, 2:

ված հողի աշխարհագրական դիրքից՝ հողի միավոր մակերեսից տարեկան կարելի է ստանալ էականորեն տարբեր քանակի բերք (օրինակ՝ Արարատյան դաշտում նույն մակերեսով հողակտորից տարվա ընթացքում կարող են 2-3 անգամ բերք ստանալ, իսկ Շիրակի մարզում՝ ընդամենը մեկ անգամ): Հետևաբար երկու տարբեր գոտիներում ապրող գյուղատնտեսների համար մասնագիտական վերլուծությունների արդյունքում, հողերի միջին բերքիության աստիճանից ելնելով՝ օրենսդիրն իրավացիորեն սահմանել է հողի հարկի տարբեր դրույքաչափեր:

Հողի հարկի չափը կապված չէ վճարողների տնտեսական գործունեության արդյունքներից և սահմանվում է հողակտորի միավոր մակերեսի համար հաստատագրված վճարի ձևով, որը վճարվում է տարվա համար: Այսինքն՝ հողի սեփականատերը կարող է չմշակել, չօգտագործել իր հողատարածքը, բայց պարտավոր է նրա համար հարկ վճարել: >

Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի (ներառյալ բնակավայրերում բնակչին արարության համար հատկացված, տնամերձ և այգեգործական (ամառանոցային) հողամասերը) համար հողի հարկի դրույքաչափը սահմանվում է դրանց կադաստրային գնահատմամբ որոշված հաշվարկային գույք եկամտի 15 տոկոսի չափով:

Գյուղատնտեսական նշանակությունից բացի հողերն օգտագործվում են նաև արդյունաբերական և այլ նպատակներով, ուստի, օրենսդիրը, ըստ օգտագործման նպատակի, սահմանել է նաև ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հողի հարկը հետևյալ չափերով.

1. արդյունաբերության, տրանսպորտի, կապի, ռադիոհեռարձակման, հեռուստատեսության, պաշտպանության նպատակներով օգտագործվող, գազատար խողովակաշարերով զբաղեցված հողատարածքների, ինչպես նաև ջրային ֆոնդի հողերի համար հողի հարկի դրույքաչափը սահմանվում է կադաստրային գնահատման արժեքի նկատմամբ հետևյալ չափերով.

✓ բնակավայրերի ներսում՝ 1 տոկոս,

✓ բնակավայրերից դուրս՝ 0,5 տոկոս,

2. անտառային ֆոնդի հողերի համար հողի հարկի դրույքաչափը սահմանվում է կադաստրային գնահատման միջին արժեքի 1 տոկոսի չափով,

3. ոչ գյուղատնտեսական նշանակության մյուս հողերի համար հողի հարկի դրույքաչափը սահմանվում է տվյալ հողատեսքի կադաստրային գնահատման արժեքի 1 տոկոսի չափով:

Հարկման ենթակա մակերեսների մեջ մտնում են՝ շենքերով և շինություններով զբաղեցված հողերը, դրանց պահպանության համար անհրաժեշտ տարածքները, ինչպես նաև օբյեկտների սանիտարապահական, տեխնիկական և մյուս գոտիները¹¹⁴:

Հողի հարկի պարտավորությունն առաջանում է հարկվող օբյեկտ համարվող հողամասի կամ դրա մի մասի նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքի ծագման ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից, և դադարում է հարկվող օբյեկտի սեփականության կամ մշտական օգտագործման իրավունքն օրենքով սահմանված կարգով դադարելու ամսվան հաջորդող ամսվա 1-ից:

Եթե հողի հարկով հարկվող օբյեկտն ընդհանուր համատեղ սեփականության իրավունքով պատկանում է մեկից ավելի հարկ վճարողների, ապա հողի հարկի գծով նրանք կրում են համապարտ (հավասար) պատասխանատվություն:

Եթե հողի հարկով հարկվող օբյեկտն ընդհանուր բաժնային սեփականության իրավունքով պատկանում է մեկից ավելի հարկ վճարողների, ապա հողի հարկի համար նրանցից յուրաքանչյուրն իր բաժնի չափով է պատասխանատվություն կրում:

Հողի հարկի վճարման գծով ևս ՀՀ-ում սահմանվում են որոշակի արտոնություններ: Արտոնությունը կարող է ներառել հողի հարկից 100 կամ 50 տոկոսով ազատում: Հաշվետու տարվա ընթացքում հողի հարկի վճարման գծով արտոնություն ունեցող սուբյեկտը հարկի վճարումից ազատվում է այն ամսվանից, երբ ծագել է արտոնության իրավունքը:

Հողի հարկից ազատվում են.

1. բյուջետային հիմնարկները և կազմակերպությունները, ինչպես նաև պետական արգելանոցները և արգելավայրերը, ազգային ու ծառաբանական գրոսայգիները, բուսաբանական այգիները և պատմամշակութային նշանակության հողերը, բացառությամբ վարձակալության ու ծառայողական օգտագործման տրված հողերի,

¹¹⁴ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 3-6:

2. հողային ռեֆորմի սեփականաշնորհման ընթացքում ձևավորված գյուղացիական և գյուղացիական կոլեկտիվ տնտեսությունները՝ հողի սեփականության իրավունքի ձեռքբերման ամսվանից սկսած 2 տարվա ընթացքում,
 3. հողի այն սեփականատերերը, մշտական և ժամանակավոր օգտագործողները, որոնց ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշակի ժամկետով եկամտահարկից ազատելու պայմանով տրամադրվել են հողեր՝ այդ ժամկետի ընթացքում,
 4. բնակավայրերում պետական սեփականություն հանդիսացող ընդհանուր օգտագործման հողերը (հրապարակներ, փողոցներ, անցումներ, ճանապարհներ, զբոսայգիներ, պուրակներ, ջրամբարներ և այլն),
 5. մասնագիտական տեխնիկական ուսումնարաններին (պրոֆտեխուսումնարաններին) և դպրոցներին կից ուսումնարատադրական ու փորձարարական հողամասերը,
 6. նոր հիմնված և երիտասարդ խաղողի ու պտղատու այգիները, մինչև տնկարկների լրիվ պտղաբերությունը (յուրաքանչյուր սորտի համար ագրոտեխնիկական ցուցումներով սահմանված ժամկետում)՝ դրանց տարածքը 0,1 հեկտար ու ավելի լինելու դեպքում,
 7. պետական անտառային ֆոնդի հողերը, բացառությամբ գյուղատնտեսական նշանակության վարձակալության տրված հողերի:
- Հողի հարկից 50 տոկոսի չափով ազատվում են.
1. գյուղատնտեսական և անտառտնտեսական գիտական կազմակերպությունները, գիտահետազոտական հիմնարկներն ու ուսումնական հաստատությունների փորձնական, փորձարարական, սերմնարածական, տնկարանային, տոհմային և սորտափորձարկման ձեռնարկությունները, կայաններն ու հենակետերը, այսինքն՝ այն հողերի համար, որոնք օգտագործվում են բացառապես գիտական և ուսումնական, ինչպես նաև գյուղատնտեսական, անտառարածական մշակաբույսերի սորտափորձարկման նպատակներով,
 2. ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով եկամտահարկի վճարումից ազատված քաղաքացիները՝ սեփականության

իրավունքով իրենց պատկանող հողերի համար¹¹⁵:

Ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց համար հողի հարկի հաշվարկման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում օրացուցային տարին: Ընդ որում կազմակերպություններն ինքնուրույն են հաշվարկում, իսկ ֆիզիկական անձանց հողի հարկը հաշվարկում են հաշվառող մարմինները և հողի հարկ վճարող ֆիզիկական անձանց ներկայացնում (այդ թվում՝ փոստով ուղարկում կամ առձեռն հանձնում) են հարկային մարմնի սահմանած ձևով հողի հարկի վճարման ծանուցագրեր՝ մինչև գնահատման (վերագնահատման) տարվա սեպտեմբերի 1-ը:

Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հողի հարկ վճարող կազմակերպությունները մինչև տվյալ տարվա սեպտեմբերի 1-ը (ներառյալ) հարկային մարմնի կողմից հաստատված ձևով հողի հարկի տարեկան հաշվարկները ներկայացնում են ՀՀ համայնքների վարչական սահմաններում գտնվող հողամասի համար՝ հողամասի գտնվելու վայրի համապատասխան հաշվառող մարմին, իսկ համայնքների վարչական սահմաններից դուրս գտնվող հողամասերի համար՝ իրենց գտնվելու վայրի հարկային մարմին:

Կազմակերպությունները հաշվարկված հողի հարկի տարեկան գումարները սահմանված կարգով համապատասխան բյուջե են վճարում յուրաքանչյուր եռամսյակ՝ մինչև տվյալ եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը ներառյալ, իսկ ֆիզիկական անձինք հողի հարկի տարեկան գումարը համապատասխան բյուջե են վճարում երկու հավասար մասերով՝ մինչև հաշվետու տարվա նոյեմբերի 15-ը (ներառյալ) և մինչև հաջորդ տարվա ապրիլի 15-ը (ներառյալ): Ֆիզիկական անձի չկատարած պարտավորությունների կատարումն ապահովող պահանջների վրա հայցային վաղեմություն չի տարածվում: Սա նշանակում է, որ անկախ նրանից, թե որքան ժամանակ է անցել հողի հարկի գծով հարկային պարտավորությունը չկատարելու ժամանակվանից, այդ չկատարած պարտավորությունը մնում է ուժի մեջ և ենթակա է կատարման:

Ինչպես կազմակերպությունները, այնպես էլ ֆիզիկական անձինք վերոնշյալ ժամկետներում հողի հարկի գումարը վճարում են.

- ✓ համայնքի վարչական սահմաններում գտնվող հողամասերի համար՝ հարկվող օբյեկտի գտնվելու վայրի համայնքի բյուջե,

¹¹⁵ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 10, 11:

✓ իսկ համայնքների վարչական սահմաններից դուրս գտնվող հողամասերի համար՝ ՀՀ պետական բյուջե¹¹⁶:

Հողի հարկով հարկման օբյեկտի որոշման նպատակով հողամասերի կադաստրային գնահատումները (վերագնահատումները) իրականացվում են երեք տարին մեկ անգամ, անշարժ գույքի կադաստր վարող լիազոր մարմնի կողմից՝ գնահատման (վերագնահատման) տարվա հուլիսի 1-ի դրությամբ առկա հաշվառման տվյալների հիման վրա, որի արդյունքները հիմք են ընդունվում գնահատման (վերագնահատման) տարվան հաջորդող երեք տարիների հողի հարկի հաշվարկման համար:

Հողի հարկի գծով պարտականությունները չկատարած կամ ժամանակին չկատարած հարկատուի պատասխանատվություն է կրում օրենսդրությամբ (մասնավորապես՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով) սահմանված կարգով:

§ 3.6. ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Ավելացված արժեքի հարկը (այսուհետ՝ ԱԱՀ) անուղղակի հարկ է, որը վճարվում (գանձվում) է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, Հայաստանի Հանրապետության տարածքում դրանց արտադրության ու շրջանառության, ինչպես նաև ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում¹¹⁷: Այս հարկատեսակը համարվում է անուղղակի, քանի որ ապրանք ձեռք բերողը կամ ծառայությունից օգտվողն անուղղակի կերպով ենթարկվում է հարկման ապրանք վաճառողի կամ ծառայություն մատուցողի կողմից, որն էլ փաստորեն, այդ հարկը գործողների կամ ծառայությունից օգտվողների կողմից վճարում է պետական բյուջե: ԱԱՀ-ն անվանում են նաև սպառողական հարկ, քանի որ այս հարկատեսակը ներառվում է վերջնական սպառման գնացող ապրանքների և ծառայությունների գնի մեջ:

Ավելացված արժեքի հարկը, որպես կանոն, հաշվարկվում և վճարվում (գանձվում) է ապրանքների և ծառայությունների իրացումների շղթայի բոլոր օղակներում: Դրա հետ կապված՝ միջազգա-

յին պրակտիկայում կիրառվում է իրացման շղթայի տվյալ օղակում առաջացող (ապրանքի արտադրության կամ ծառայության մատուցման ընթացքում, ապրանքաշրջանառության տվյալ փուլում) ԱԱՀ-ի մեծության որոշման հիմնականում երկու մեթոդ:

Առաջինի դեպքում իրացումների շղթայի յուրաքանչյուր օղակում հաշվարկվում է ավելացված արժեքը, իսկ ԱԱՀ հաշվարկվում է այդ արժեքից՝ սահմանված դրույքաչափը կիրառելու միջոցով: Այս մեթոդը խիստ աշխատատար է, քանի որ յուրաքանչյուր գործարքի իրականացման դեպքում անհրաժեշտ է հաշվարկել մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության ինքնարժեքը (առանց աշխատանքի վարձատրության ծախսերի) և ինքնարժեքին ավելացվող մասը (ավելացված արժեքը): ԱԱՀ-ի հաշվարկման այս մոտեցման կիրառումը հիմնախնդիրներ է առաջացնում ոչ միայն հարկ վճարողների, այլ հարկային մարմինների համար: Այս իսկ պատճառով ԱԱՀ-ի հաշվարկման այս մեթոդը գործնականում գրեթե չի կիրառվում:

Երկրորդ մեթոդի դեպքում հարկ վճարողի կողմից բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը որոշում են՝ հիմք ընդունելով ստացված հարկային հաշիվները¹¹⁸ (ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերը): Այս դեպքում յուրաքանչյուր գործարքի մասով հարկը հաշվարկվում է այդ գործարքի հարկվող շրջանառության նկատմամբ՝ կիրառելով հարկի սահմանված դրույքաչափ: Հարկ վճարողը, սակայն, նշված գործարքի համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարն անմիջականորեն (ամբողջությամբ) չի վճարում պետական բյուջե, այլ ուղղակի հաշվեգրում է պետական բյուջեի օգտին: Հարկ վճարողը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե է վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացրած գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկ ԱԱՀ-ի և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռքբերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց ստացված հարկային հաշիվներում (ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված և հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների տարբերությունը:

Հաշվարկի երկրորդ մեթոդի դեպքում ԱԱՀ-ի մեծությունը կախված է գերազանցել առաջին մեթոդով հաշվարկվող ԱԱՀ-ի մեծու-

¹¹⁶ «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 13-16:

¹¹⁷ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 1:

¹¹⁸ Հարկային հաշիվներն այնպիսի հաշվարկային փաստաթղթեր են, որոնցում առանձնացվում է ԱԱՀ-ի գումարը:

թյանը, եթե երկու դեպքում էլ հարկը հաշվարկվի նույն դրույքաչափով և կիրառվի հարկի հաշվարկման միասնական մեթոդիկա: Գերազանցում կառաջանա, եթե ձեռքբերումների մի մասը չի հարկվել ԱԱՀ-ով և (կամ), եթե ձեռքբերումների մասով քացակայում են հարկային հաշիվներ: Ձեռքբերումների մի մասը կարող է ԱԱՀ-ով հարկված չլինել այն պատճառով, որ դրանք կատարվել են հարկման այլ համակարգում (օրինակ՝ պարզեցված հարկով, հաստատագրված վճարով հարկվող) աշխատող, ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանցից, կամ որ այդ ապրանքների մատակարարումը կամ ծառայությունների մատուցումը չի հարկվում (ազատված է հարկից, կամ հարկման օբյեկտ չէ):

Հարկի հաշվարկման երկրորդ մեթոդի կիրառման դեպքում, հարկի դրույքաչափը սահմանելիս, հաշվի է առնվում, որ հարկվող շրջանառությունն իր մեջ կարող է ներառել արդեն իսկ ԱԱՀ-ով հարկված կամ հարկման այլ համակարգերով հարկվող մասեր:

Երկրորդ մեթոդի կիրառման դեպքում ԱԱՀ վճարողներին ձեռնտու է ձեռքբերումներ կատարել ԱԱՀ վճարող համարվողներից, որպեսզի հնարավոր լինի կատարել հաշվանցումներ (պետական բյուջեի օգտին հաշվեգրված հարկի գումարից նվազեցումներ) և պետական բյուջե վճարել ավելի փոքր գումար:

ՀՀ-ում կիրառվում է ԱԱՀ-ի հաշվարկման երկրորդ մեթոդը: Հարկի հաշվարկման երկրորդ մեթոդի կիրառման դեպքում ԱԱՀ-ի գծով հարկային արտոնություններ, որպես կանոն, սահմանվում են վերջնական սպառման համար նախատեսված ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման գործարքների մասով:

ԱԱՀ կիրառվում է այն երկրներում, որտեղ ցածր են ուղղակի հարկերից հարկային եկամուտները: Քանի որ ԱԱՀ-ն իրացումների ընթացքում գոյացող հարկ է, և դրա մեծությունը կախված չէ հարկ վճարողի գործունեության վերջնական արդյունքներից՝ հարկը սահմանվում է հատուցելու համար այն հարկային «կորուստները», որոնք այլ պայմաններում կարող էին գանձվել ուղղակի հարկերից:

ԱԱՀ, որպես կանոն, կիրառում են զարգացող երկրները, որտեղ ցածր են շահութահարկից կամ եկամտահարկից հարկային մուտքերը (թույլ զարգացած տնտեսություն (արտադրություն) ունենալու պատճառով): Ավելացված արժեքի հարկ կարող են կիրառել նաև զարգացած տնտեսություն ունեցող երկրները, եթե այդ երկրներում նվազում է շահութաբերության միջին մակարդակը:

ԱԱՀ վճարողներ են համարվում ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն¹¹⁹ վարող և ներքոնշյալ գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնող ֆիզիկական ու իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները (այսուհետ՝ անձինք):

ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում.

1. ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների սեփականության իրավունքը՝ հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով (այսինքն՝ ըստ էության, առքուվաճառքի գործարք): Նշված հատուցումը կարող է լինել ինչպես դրամական, այնպես էլ նյութաիրային/բնամթերային տեսքով: Պետք է նշել, որ ֆիզիկական անձանց անձնական գույքի օտարումն ապրանքների մատակարարում չի համարվում,
2. ծառայությունների մատուցումը, որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց: Ծառայությունների մատուցում է համարվում նաև ապրանքների և անշարժ գույքի վարձակալությունը,
3. "ներմուծում ազատ շրջանառության համար" մաքսային ռեժիմով¹²⁰ ապրանքների ներմուծումը, քացառությամբ

¹¹⁹ *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:

¹²⁰ Մաքսային օրենսգրքի հոդված 2-ի ժգ) կետի համաձայն՝ *մաքսային ռեժիմ է* համարվում մաքսային քաղաքականության իրագործումը կանոնակարգող դրույթների համախումբը, որը շրջում է մաքսային սահմանով ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների տեղափոխման նպատակով և կանոնակարգում է մաքսային սահմանով ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների տեղափոխման կապակցությամբ առաջացող հարաբերությունները:

Մաքսային օրենսգրքի 22-րդ հոդվածի 1. կետով սահմանվում են հետևյալ մաքսային ռեժիմները՝

ա) ներմուծում՝ ազատ շրջանառության համար,
բ) վերաներմուծում,
գ) տարանցիկ փոխադրում,
դ) ներմուծում մաքսային պահեստ,
ե) ներմուծում անմաքս առևտրի խանութ,
զ) ժամանակավոր ներմուծում՝ վերանշակման համար,
է) ժամանակավոր ներմուծում,
ը) ժամանակավոր արտահանում,
թ) ներմուծում ազատ մաքսային պահեստ,

օրենքով նախատեսված դեպքերի:

ՀՀ ներքին տարածք ներմուծվող ապրանքներից ԱԱՀ հաշվարկվում և գանձվում է մաքսային մարմինների կողմից Հայաստանի Հանրապետության սահմանին:

ԱԱՀ վճարողների կողմից իրականացվող վերոնշյալ բոլոր գործարքների (գործառնությունների) ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը) համարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ, եթե օրենքով այլ բան նախատեսված չէ:

Անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից¹²¹ գանձվում է ԱԱՀ ՀՀ տարածք ապրանքներ ներմուծելիս, եթե նրանց կողմից ներմուծվող ապրանքների քանակը կամ արժեքը գերազանցում է օրենքով սահմանված չափերը¹²²:

Իրավաբանական անձինք և անհատ ձեռնարկատերերը համարվում են ԱԱՀ վճարող, եթե նրանք օրենքի համաձայն չեն համարվում պարզեցված հարկ վճարողներ, կամ իրականացնում են այնպիսի գործունեություն, որոնք ենթակա չեն պարզեցված հարկով կամ հաստատագրված վճարներով հարկման:

Տնտեսական գործունեություն իրականացրած՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք ընթացիկ տարում համարվում են ԱԱՀ վճարող, եթե նրանց՝ իրականացրած գործարքներից հասույթի գումարը գերազանցել է 3 միլիոն դրամը: Այդ անձինք ԱԱՀ հաշվարկում և վճարում են 3 միլիոն դրամը գերազանցող մասի համար:

ԱԱՀ-ով չեն հարկվում, այսինքն՝ հարկման օբյեկտ չեն համարվում.

1. պետական տուրքի գումարը,

2. հարկ վճարողների կողմից ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց գործարքները, ինչպես նաև մասնակի հատուցմամբ գործարքների իրականացման դեպքում հարկվող շրջանառության ու ստացված

ժ) ժամանակավոր արտահանում՝ վերամշակման համար,

ծա) արտահանում՝ ազատ շրջանառության համար,

ժբ) վերաարտահանում,

ժգ) սեփականության իրավունքից հրաժարում՝ հօգուտ պետության,

ժդ) ոչնչացում,

ժե) ներմուծում ազատ տնտեսական գոտի:

¹²¹ *Ֆիզիկական անձ* են համարվում ՀՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա քաղաքացիները, ինչպես նաև քաղաքացիություն չունեցող անձինք:

¹²² «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 2, 5, 6:

ուցման տարբերությունը,

3. իրավաբանական անձի, իրավաբանական անձի կադրավիճակ չունեցող ձեռնարկության նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոփոխման (այդ թվում սեփականաշնորհման), ինչպես նաև ապապետականացման ու վերականգնարկման գործարքները,

4. բռնագրավման կամ նվիրատվության ձևով գույքի կամ գույքային իրավունքի օտարումը պետությանը,

5. ՀՀ բյուջետային հիմնարկների կողմից ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը՝ այն մասով, որից հասույթն ամբողջությամբ հաշվեգրվել է պետական կամ համայնքների բյուջեների օգտին,

6. ֆիզիկական անձանց կողմից անձնական օգտագործման իրերի ներմուծումը,

7. ՀՀ մշտական բնակության մեկնող քաղաքացիների անձնական գույքի ներմուծումը և այլն¹²³:

ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում.

1. ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը՝ դրամական արտահայտությամբ, որը գնորդը պետք է վճարի ապրանքի կամ ծառայության դիմաց որպես հատուցում,

2. ՀՀ ներմուծվող ապրանքների համար ներմուծման պահին ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց մաքսային արժեքի և գանձվող մաքսատուրքի ու ակցիզային հարկի գումարը,

3. ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով վերամշակման կամ նորոգման նպատակով ՀՀ ներքին տարածքից արտահանված ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց վերամշակման կամ նորոգման արժեքը: Այն որպես հատուցում պետք է վճարվի օտարերկրյա իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կադրավիճակ չունեցող ձեռնարկություններին կամ օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց: Եթե հնարավոր չէ որոշել այդ արժե-

¹²³ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) ամբողջական ցանկը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7-ում:

քը, ապա փոխհատուցվում է ապրանքների վերամշակումից կամ նորոգումից հետո ներմուծման մաքսային արժեքի և դրանց արտահանման ժամանակ հայտարարագրված մաքսային արժեքի տարբերությունը,

4. ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մատակարարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ ներառվում է նաև ակցիզային հարկի գումարը և այլն¹²⁴:

Ապրանքների արտահանման կամ ներմուծման դեպքում մաքսային արժեքի, մաքսատուրքի (և ակցիզային հարկի, եթե ներմուծվող ապրանքը ենթակա է ակցիզահարկով հարկման) ընդհանուր գումարի նկատմամբ հաշվարկվում է ԱԱՀ-ի գումարը և ավելանալով՝ կազմում ներմուծվող կամ արտահանվող ապրանքի՝ մաքսային մարմնի կողմից հայտարարագրված արժեքը.

$$(\text{Մաքսային արժեք} + \text{մաքսատուրք} + \text{ակցիզային հարկ}) + 20\% \text{ԱԱՀ} = \\ = \text{հայտարարագրված մաքսային արժեք}$$

ԱԱՀ-ի դրույքաչափը սահմանվում է 20 տոկոս՝ ապրանքների ու ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, և 0 տոկոս: Ջրո տոկոս տոկոսադրույթի կիրառումը չի նշանակում ԱԱՀ-ի բացակայություն կամ հարկից ազատում, այլ նշանակում է ապրանքների ձեռքբերման և ծառայություններից օգտվելու ժամանակ վճարված ԱԱՀ-ի գումարի (որը ներառվում է ապրանքի կամ ծառայության գնի մեջ) վերադարձ ապրանքը գնողին կամ ծառայությունից օգտվողին:

Ջրո տոկոս դրույքաչափը կիրառվում է հետևյալ գործարքների իրացման շրջանառության (հարկվող շրջանառություն) նկատմամբ.

1. ՀՀ մաքսային սահմանից դուրս «արտահանում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով արտահանվող ապրանքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ (այսինքն՝ արտասահմանյան երկրներում օտարելու նպատակով ՀՀ-ից ապրանքների արտահանման դեպքում): Օրենքի այս դրույթի սահմանման և կիրառման նպատակն արտահանման խթանումն է:

Պետք է նշել նաև, որ օտարերկրյա անձանց կողմից հանրապե-

տությունում ձեռքբերված ապրանքներն արտահանելիս դրանց համար ՀՀ-ում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները վերադարձվում են նրանց, այսինքն՝ այդ ապրանքների համար ևս կիրառվում է ԱԱՀ 0 տոկոս տոկոսադրույթ:

2. Այն ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, որոնց մատուցման վայրը չի գտնվում ՀՀ ներքին տարածքում,
3. դիվանագիտական ներկայացուցչությունների և հյուպատոսական հիմնարկների, դրանց հավասարեցված միջազգային, միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպությունների պաշտոնական օգտագործման նպատակով ներմուծվող կամ հանրապետության տարածքում ձեռքբերվող ապրանքների, նրանց մատուցվող ծառայությունների նկատմամբ:

Նշված ինստիտուտների ձեռքբերած ապրանքները և դրանց մատուցված ծառայությունները հարկվում են 0 տոկոս ԱԱՀ-ով, քանի որ, թեպետ այդ ինստիտուտները գտնվում են ՀՀ-ում, սակայն դրանք չեն համարվում ՀՀ տարածք, հետևաբար դրանց կողմից ձեռքբերված ապրանքները և դրանց մատուցված ծառայությունները համարվում են արտահանում, իսկ, ինչպես արդեն նշել ենք, ապրանքների և ծառայությունների արտահանումը հարկվում է 0 տոկոս ԱԱՀ-ով,

4. հանրապետության տարածքով օտարերկրյա բեռների տարանցիկ փոխադրումների նկատմամբ:

Եթե ապրանքի մեծածախ գնին կամ բացթողման գնին (ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների դեպքում) ավելացնում են այդ գնի 20 տոկոսը որպես ԱԱՀ և ստանում վաճառքի գին, ապա ապրանքի գնի մեջ ԱԱՀ-ի գումարի չափը որոշվում է 16,67 տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով¹²⁵:

ԱԱՀ առանձին վճարողների, նրանց խմբերի, գործարքների և գործառնությունների առանձին տեսակների համար օրենքով կարող են սահմանվել ԱԱՀ-ին փոխարինող հաստատագրված վճարումներ:

Ի տարբերություն ԱԱՀ 0 տոկոս դրույքաչափի կիրառման (երբ վերադարձվում է նախկինում վճարված ԱԱՀ-ի գումարը), ԱԱՀ-ից

¹²⁴ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության ամբողջական ցանկը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 8-ում:

¹²⁵ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 9, 16:

ազատելը՝ հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելն է: ԱԱՀ-ից ազատվում են.

1. հանրակրթական դպրոցները, մանկապատանեկան ստեղծագործական և գեղագիտական կենտրոնները, մշակութային դպրոցները, ուսումնարանները, միջնակարգ մասնագիտական ու քարձրագույն ուսումնական հաստատությունները՝ ուսման վարձի մասով,
2. մանկական և դպրոցական գրականության իրացումը, բուհերի, մասնագիտացված գիտական կազմակերպությունների, ՀՀ գիտությունների ազգային ակադեմիայի հրատարակած գիտական ու ուսումնական հրատարակությունների իրացումը,
3. գիտահետազոտական աշխատանքները,
4. ՀՀ-ում արտադրված գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումը,
5. մախադպրոցական հիմնարկներում երեխաներին պահելու, տուն-ինտերնատների, մանկատների, արատներ ունեցող երեխաներ խնամող հաստատությունների, ծերանոցներում գտնվող անձանց խնամքի հետ կապված ծառայությունները,
6. քերթերի և ամսագրերի իրացումը,
7. ապահովագրական և վերաապահովագրական գործառնությունները,
8. կենսաթոշակային ապահովման գործառնությունները,
9. բանկերի, արժեթղթերի շուկայի մասնագիտացված գործունեություն իրականացնող անձանց, վճարահաշվարկային և վարկային կազմակերպությունների կողմից իրականացվող ֆինանսական գործառնություններն ու ծառայությունները,
10. հասարակական (այդ թվում՝ բարեգործական) և կրոնական կազմակերպությունների կողմից անհատույց սպառումը,
11. հացի և մագուրի իրացումը,
12. ՀՀ տարածք ներմուծվող մշակութային արժեքները,
13. սպանդանոցներում մորթված գյուղատնտեսական կենդանիների (բացառությամբ թռչունների) մսի իրացումը և այլն¹²⁶:

¹²⁶ ԱԱՀ-ից ազատվող գործարքների (գործառնությունների) ամբողջական ցանկը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 15-ում:

Օտարերկրյա անձանց մատուցվող զբոսաշրջային ծառայությունները, ինչպես նաև զբոսաշրջիկային գործակալությունների կողմից մատուցվող գործակալական ծառայություններն ազատվում են ավելացված արժեքի հարկից, եթե այդ ծառայությունների շրջանակներում ուղևորությունները, ճանապարհորդությունները, էքսկուրսիաները իրականացվում են Հայաստանի Հանրապետության տարածքում: Օրենսդիրը տվյալ ծառայություններն ազատում է ԱԱՀ-ից, քանի որ ՀՀ կառավարությունը զբոսաշրջությունն ընդունել է որպես գերակա ճյուղ և դրա զարգացման համար իրականացնում է մի շարք միջոցառումներ, այդ թվում նաև՝ օտարերկրյա զբոսաշրջիկներին մատուցվող նշված ծառայություններն ԱԱՀ-ից ազատումը:

Վերոնշյալ արտոնություններից բացի, ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ կարող են սահմանված լինել նաև այլ արտոնություններ:

ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե (ավելի կոնկրետ՝ իրենց գրանցման վայրի հարկային տեսչության մարմին) են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը: Հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը, իսկ այն անձանց համար, որոնց համախառն հասույթը մախոդող օրացուցային տարում գերազանցել է 60 միլիոն դրամը, ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը: Հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների վճարումները պետական բյուջե կատարվում են մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ: Սակայն մինչև բյուջե վճարելը հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվում (պակասեցվում) է հետևյալ չափերով.

1. արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով ԱԱՀ-ի գումարների չափով, որոնց դիմաց բանկային փոխանցմամբ կատարվել է վճարում:

Տնտեսավարող սուբյեկտն արտադրական կամ առևտրային նպատակներով ձեռքբերած որևէ ապրանքի դիմաց, բնական է, կատարում է վճարում: Այդ վճարված գումարի մեջ ներառվում է նաև ԱԱՀ-ի գումարը: Ձեռներեցն իր հաշվապահական գրառումներում ԱԱՀ-ի գումարներն առանձին հոդվածում է գրանցում, իսկ գնված ապրանքի մեծածախ գնի արժեքը (ապրանքի գնից հանած ԱԱՀ-ի

գումարը)՝ առանձին: Արդեն իր կողմից արտադրված ապրանքը վաճառելիս կամ ծառայությունը մատուցելիս ձեռներեցն այդ ապրանքի կամ ծառայության գնի մեջ հաշվարկում է ԱԱՀ-ի գումարը, սակայն վճարում տվյալ ապրանքի կամ ծառայության արտադրության համար ձեռքբերած ապրանքների գնի մեջ արդեն իսկ վճարած ԱԱՀ-ի և իր ապրանքի վաճառքից հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների տարբերությունը: Այլ կերպ ասած՝ ձեռքբերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում:

Օրինակ: Ենթադրենք ձեռներեցն արտադրություն իրականացնելու համար գնել է 600 հազար դրամի հումք-մյուսեր, որի մեջ, բնականաբար, ներառվում է նաև ԱԱՀ-ի գումարը: Նա իր հաշվապահական հաշվի առանձին հոդվածում գրանցում է հումքի-մյուսերի ինքնարժեքը՝ 540 հազար դրամ, իսկ մեկ այլ հաշվում՝ ԱԱՀ-ի գումարը՝ 60 հազար դրամ: Արտադրված ապրանքի վաճառքից, ենթադրենք, ստացվել է 780 հազար դրամ համախառն հասույթ, որն իր մեջ, բնականաբար, ներառում է նաև ԱԱՀ-ի գումարը (որը կազմում է 130 հազար դրամ): Չեզոքեցնելով իր հաշվապահական հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածում կզրանցի ապրանքի մեծածախ գնի գումարը (համախառն հասույթից հանած ԱԱՀ-ի գումարը)՝ 650 հազար դրամ, իսկ ԱԱՀ-ի գրառման հոդվածում՝ 130 հազար: Քանի որ հումք-մյուսերը գնելիս ձեռներեցն արդեն իսկ վճարել էր 60 հազար դրամ ԱԱՀ-ի գումար, ապա նա պետությանը պարտք կմնա (պետք է վճարի բյուջե) 130-60=70 հազար դրամ ԱԱՀ-ի գումար (հաշվանցման սկզբունքով):

2. ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվում է նաև հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե այդ ապրանքներն օգտագործվել են արտադրական կամ այլ առևտրային նպատակով, որի արդյունքում ստացված ապրանքը կամ ծառայությունը ենթակա է ԱԱՀ-ով հարկման¹²⁷:

Եթե ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ, ապա նրանք կարող են հաշվանցել (պակասեցնել պետական բյուջե վճարման

ենթակա ԱԱՀ-ի գումարից) միայն հարկվող գործարքների (գործարքությունների) իրականացման համար ձեռքբերված ապրանքների և ծառայություններին վերաբերող (այդ թվում՝ մաքսային մարմինների կողմից գանձված) ԱԱՀ-ի գումարները¹²⁸:

ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցումը կատարվում է հարկման միևնույն օրյակտի կրկնակի հարկումը քացառելու համար, քանի որ եթե հաշվանցման մեխանիզմը չկիրառվի, կստացվի, որ վերջնական սպառման ապրանքի արժեքից ԱԱՀ-ի գումարը գանձելիս մեկից ավելի անգամ ԱԱՀ-ով հարկվում են այն ապրանքները, որոնք օգտագործվել են վերջնական ապրանքի արտադրության ընթացքում: Մի ձեռնարկության թողարկված վերջնական արդյունքը մեկ այլ ձեռնարկության համար կարող է հումք հանդիսանալ, իսկ երկրորդի վերջնական արտադրանքն էլ՝ հումք երրորդի համար, և վերջնական սպառման ապրանքի մեջ կիրառված հումքը կարող է անցած լինել մի քանի արտադրական փուլերով: Օրինակ՝ կոստյումի արտադրության ժամանակ բուրդը հումք է թելի արտադրության համար, թելը հումք է կտորի արտադրության համար, իսկ կտորը՝ հումք կոստյումի արտադրության համար: Եվ եթե ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցումը չլինի, կստացվի որ կոստյումի արտադրության մեջ կիրառված բուրդը հարկվել է տարբեր արտադրողների կողմից. մեկ անգամ հարկվել է որպես բուրդ, երկրորդ անգամ՝ որպես թել, երրորդ անգամ՝ որպես կտոր և չորրորդ անգամ՝ որպես կոստյում:

Չեզոք բերված (ներառյալ՝ ներմուծված) ապրանքների, ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ոչ միշտ են ենթակա հաշվանցման: Մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման, մասնավորապես՝ հետևյալ դեպքերում.

1. Եթե ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքն իրականացվել է ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից,
2. ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների (ներառյալ՝ հարկից ազատված հարկման գործարքների, այն գործարքների, որոնք վրա չի տարածվում օրենքի գործողությունը (այդ թվում՝ հաստատագրված վճար վճարող կամ պարգեցված հարկով հարկվող գործարքների) իրականացված ձեռքբերում-

¹²⁷ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 23, 32, 33:

¹²⁸ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 27:

ներին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները,

3. ոչ արտադրական (ոչ առևտրային) նպատակներով ձեռք բերված և (կամ) օգտագործված ապրանքների և ծառայությունների գծով, բացառությամբ ապրանքների ու ծառայությունների անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) հատկացման դեպքերի:

Հաշվանցման ենթակա չեն նաև օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առույնի և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ԱԱՀ-ից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, հաստատագրված վճարով հարկվող կամ պարզեցված հարկով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները¹²⁹:

Եթե սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող ֆիզիկական անձինք ձեռնարկատիրական գործունեություն են իրականացնում իրենց բնակության վայրում սեփական սպառման հետ միաժամանակ և ձեռքբերված ապրանքների, ծառայությունների համար վճարել են ԱԱՀ, ապա հաշվանցման ենթակա են միայն ԱԱՀ-ի այն գումարները, որոնք վճարվել են անմիջականորեն ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման նպատակով ձեռքբերված ապրանքների և ծառայությունների համար, այսինքն՝ անձնական սպառման նպատակներով ձեռքբերված ապրանքների գումարի մեջ ներառվող ԱԱՀ-ի գումարը ենթակա չէ հաշվանցման¹³⁰:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքը խախտելու դեպքում ԱԱՀ վճարողները պատասխանատվություն են կրում (ենթարկվում են տույժ-տուգանքի) օրենքով (մասնավորապես՝ «Հարկերի մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքներով) սահմանված կարգով:

Մասնավորապես՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքով սահմանվում է պատասխանատվություն հետևյալ դեպքերի համար.

1. ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների ու ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու (հաշվանցելու) հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներ:

ըն թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից զանգվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով,

2. օրենքով սահմանված կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ապրանքների մատակարարման կամ ձեռքբերման և ծառայությունների մատուցման կամ ստացման գծով ԱԱՀ-ի գումարները չներառելու (չներկայացնելու) դեպքում տեղեկությունները ներկայացնող անձը վճարում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար 5,000 դրամի չափով և այլն¹³¹:

§ 3.7. ԱԿԳԻԶԱՅԻՆ ՀԱՐԿԸ ԵՎ ՆՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Ակցիզային հարկը օրենքով սահմանված ապրանքների ներմուծման կամ Հայաստանի Հանրապետության տարածքում այդ ապրանքներն արտադրողների կողմից դրանց օտարման համար օրենքով սահմանված կարգով և չափով պետական բյուջե վճարվող անուղղակի հարկ է¹³²: Այն ՀՀ-ում սահմանվող երկրորդ անուղղակի հարկատեսակն է, սակայն, ի տարբերություն ավելացված արժեքի հարկի, ակցիզային հարկը սահմանվում է միայն ապրանքների համար, իսկ ծառայությունների մասով ակցիզային հարկ չի սահմանվում:

Ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներն են գարեջուրը, զինիները, սպիրտը և սպիրտային խմիչքները, սիգարները, բենզինը, դիզելային վառելիքը, հում նավթն ու նավթամթերքները, նավթային գազերը և այլն:

Ակցիզային հարկ վճարում են վերոհիշյալ ապրանքները ներմուծող կամ արտադրող իրավաբանական (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձանց ՀՀ սահմանված կարգով գրանցված ներկայացուցչություններն ու մասնաճյուղերը) և ֆիզիկական անձինք: Ըստ էության, այս հարկատեսակի գումարը ևս (ինչպես ԱԱՀ-ի

¹²⁹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 26, 44.1:

¹³⁰ Նույն տեղում, հոդված 28:

¹³¹ Մանրամասն՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, գլուխ 4-րդում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, բաժին 8-րդում:

¹³² «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

դեպքում) վճարում են ակցիզաեարկով հարկվող ապրանքներ գնողները, իսկ մատակարարները (իրավաբանական և ֆիզիկական անձինք), փաստորեն, նրանց փոխարեն այդ գումարները մուծում են պետություն, այսինքն՝ վերջնական սպառման գնացող ապրանքների գնի մեջ ներառված է ակցիզային հարկի գումարը, իսկ գնորդը տվյալ ապրանքը գնելիս անուղղակիորեն ենթարկվում է հարկման: Դրա համար էլ ակցիզային հարկը ևս կաշվում է անուղղակի հարկ:

Ակցիզային հարկը կիրառվում է իրկու հիմնական նպատակներով.

1. կրճատելու համար բնաիրային ցուցանիշներով փոքր առաջարկի պայմաններում արտադրողների կողմից ստացվող գերշահույթները: Որոշ ապրանքատեսակների բնաիրային (քանակական) ցուցանիշներով առաջարկն օբյեկտիվ (այդ թվում՝ բնական) կամ սուբյեկտիվ պատճառներով կարող է ավելի փոքր լինել, քան այդ ապրանքների նկատմամբ վճարումակ պահանջարկը: Առաջարկի և պահանջարկի համապատասխանության տնտեսական օրենքին համապատասխան՝ ցածր առաջարկով ապրանքների միավորի գինը բարձրացվում է՝ մինչև արժեքային ցուցանիշով արտահայտված առաջարկի և այդ տեսակի ապրանքի նկատմամբ վճարումակ պահանջարկի միջև համապատասխանության առաջացումը: Արդյունքում ապրանք արտադրողները, օգտվելով հանգամանքներից, կարող են ստանալ գերշահույթներ,

2. ակցիզային հարկը կարող է սահմանվել վճարումակ պահանջարկը նվազեցնելու նպատակով: Վճարումակ պահանջարկի նվազեցումն այս դեպքում ոչ միայն ֆիսկալ (բյուջեն լցնելու), այլև սոցիալական, բնապահպանական, ժողովրդի առողջության պահպանման և մմանատիպ այլ նպատակներ է հետապնդում: Դրա համար էլ ակցիզահարկով հարկվող ապրանքների շրջանառությունը գտնվում է պետության հատուկ հսկողության ներքո: Օրինակ՝ ավտոմոբիլային վառելիքի համար ակցիզային հարկը սահմանվում է բնապահպանական նպատակներով՝ դրա սպառումը կրճատելու համար:

Ակցիզահարկի կիրառումը կարող է հետապնդել վերոնշյալ նպատակներից որևէ մեկն առանձին կամ երկուսը միասին:

Ակցիզային հարկով հարկվող օբյեկտ է համարվում՝

1. «ներմուծում՝ ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծումը ՀՀ,
2. ՀՀ տարածքում արտադրողների կողմից ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների օտարումը (այդ թվում՝ անհատույց):

Ակցիզային հարկով հարկման օբյեկտ է առաջանում նաև չօգտագործված կամ վնասված ակցիզային դրոշմանիշների վերադարձը Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած ժամկետից ուշացնելը կամ օրենքով սահմանված դեպքերում տարածքային հարկային տեսչություններին կամ տարածաշրջանային մաքսատան կողմից հետ չընդունելը: Նշված դեպքերում չվերադարձված կամ չընդունված ակցիզային դրոշմանիշների թվին, տեսակին և տարողությանը համապատասխան պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով, վճարվում է ակցիզային հարկ:

Ակցիզային հարկի հարկման բազա է համարվում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների քանակը (ծավալը)՝ արտահայտված չափման բնաիրային միավորներով, որի նկատմամբ օրենքով սահմանված դրույքաչափերով և կարգով հաշվարկվում է ակցիզային հարկի գումարը¹³³:

Կոնկրետ ապրանքատեսակների համար սահմանված ակցիզային հարկի դրույքաչափերը, ինչպես նաև հարկման բազան ներկայացված են հավելված 2-ում:

Ակցիզահարկով հարկվելուց բացի, օրենքով սահմանված որոշ ապրանքատեսակներ ենթակա են նաև դրոշմավորման: Այդ ապրանքատեսակներն են.

1. գարեջուրը,
2. խաղողի և այլ գինիները, գինենյութը,
3. Վերմուտը և խաղողի այլ գինիները, որոնք պարունակում են բուսական և արոմատիկ էքստրակտներ,
4. խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքները,
5. էթիլային սպիրտը,
6. սպիրտային խմիչքները,
7. ծխախոտի արտադրանքը:

Օրենքով կարող են սահմանվել ակցիզային հարկին փո-

¹³³ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 3, 4:

խարհին ող հաստատագրված վճարներ:

Ակցիզա հարկի գծով ՀՀ օրենսդրությամբ տրվում է որոշակի արտոնություն, մասնավորապես՝ հարկից ազատում:

Ակցիզային հարկով չեն հարկվում՝

1. ՀՀ-ից ակցիզային հարկով հարկման ենթակա՝ արտահանված ապրանքների օտարումը (իրացումը), եթե առկա է մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով լրացված բեռնամաքսային հայտարարագրի պատճենը,
2. «ներմուծում» ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմից տարբերվող՝ ՀՀ մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպված մաքսային ռեժիմներով հանրապետության մաքսային տարածք ներմուծվող և այդ տարածքից արտահանվող ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքները,
3. օրենսդրությամբ սահմանված կարգով բեռնագրավված, պետությանը հանձնված տիրագուրկ և ժառանգության իրավունքով պետությանն անցած ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծումն ու օտարումը,
4. մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված՝ ապրանքների քանակը կամ մաքսային արժեքը չգերազանցող չափով անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ՀՀ ներմուծվող՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքները:

Վերոնշյալ արտոնություններից բացի, օրենքով կարող են սահմանվել ակցիզային հարկի այլ արտոնություններ¹³⁴:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողների կողմից ՀՀ-ում բանկային վճարմամբ ձեռքբերված կամ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց վճարված ակցիզային հարկի գումարն այդ հումքից պատրաստված՝ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների արտահանման դեպքում ենթակա է վերադարձման:

Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողների կողմից ՀՀ-ում բանկային վճարմամբ ձեռքբերված կամ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց վճարված

ակցիզային հարկի գումարի՝ այդ հումքից պատրաստված ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարը գերազանցող մասը հաշվանցման կամ վերադարձման ենթակա չէ:

Պետական գրանցում ստացած անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ակցիզային հարկ վճարողներից ձեռքբերված՝ ակցիզային հարկով հարկված ապրանքների արտահանման դեպքում վճարված ակցիզային հարկի գումարները, ինչպես ԱԱՀ-ի դեպքում, ենթակա են հաշվանցման՝ այդ անձանց հարկային այլ պարտավորությունների հաշվին, կամ վերադարձման, եթե նշված անձանց կողմից տարածքային հարկային մարմին են ներկայացվում՝

ա) Հայաստանի Հանրապետությունում ակցիզային հարկ վճարողներից ակցիզային հարկով ձեռքբերված ապրանքների հաշվարկային և վճարումը հիմնավորող փաստաթղթերի պատճենները.

բ) մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով լրացված բեռնամաքսային հայտարարագրի պատճենը:

Հարկի գումարը օրենսդրությամբ սահմանված կարգով վերադարձվում է այլ հարկային պարտավորություններ չունենալու դեպքում: Ընդ որում, հարկի գումարը վերադարձվում է ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության կողմից:

Ակցիզային հարկի գծով գերավճարները վերադարձվում են ակցիզային հարկ վճարող անձանց համար՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ակցիզային հարկի հաշվարկների հիման վրա՝ հարկ վճարողի դիմումի և ակցիզային հարկով ձեռքբերված ապրանքների նշված փաստաթղթերի պատճենների հիման վրա երեսուն օրվա ընթացքում:

ՀՀ ներմուծվող ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար հարկ վճարող (հարկի վճարման պարտավորություն կրող) անձանց կողմից ակցիզային հարկը վճարվում է ներմուծման օրվանից տասն օրվա ընթացքում: Այս դեպքում վճարողներն ակցիզային հարկի վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության հարկային մարմիններին հաշվարկ չեն ներկայացնում:

ՀՀ-ում արտադրվող ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների համար հարկ վճարող անձանց համար ակցիզային հարկի գծով հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը:

Հարկատուները յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի

¹³⁴ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 3, 6:

համար մինչև դրան հաջորդող ամսվա 15-ը ներառյալ համապատասխան տարածքային հարկային տեսչություն են ներկայացնում ակցիզային հարկի հաշվարկը և վճարում ակցիզային հարկը¹³⁵:

«Ակցիզային հարկի մասին» օրենքի դրույթների խախտումն առաջացնում է պատասխանատվություն՝ օրենսդրությամբ (Հարկերի մասին», «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով) սահմանված կարգով:

Ակցիզային հարկով հարկվող օբյեկտը կամ հարկման բազան քաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողներից զանձվում է քաքցված կամ պակաս ցույց տրված ակցիզային հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի չափով:

Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ակցիզային հարկի ճշգրտված մեկից ավելի յուրաքանչյուր հաշվարկի ներկայացման դեպքում հարկ վճարողներից զանձվում է տուգանք՝ 200 հազար դրամի չափով:

ԳԼՈՒԽ IV

«ՈՉ ԱՎԱՆԴԱԿԱՆ» ՀԱՐԿԱՏԵՍԱԿՆԵՐԸ ԵՎ ՊԱՐՏԱԴԻՐ ՎՃԱՐՆԵՐԸ

§ 4.1. ՊԱՐՁԵՑՎԱԾ ՀԱՐԿԸ ԵՎ ԴՐԱ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, օրենքի ընձեռած հնարավորության շրջանակներում իրենց հայեցողությամբ, կարող են ընտրել հարկի որոշ տեսակների (կոնկրետ՝ ավելացված արժեքի հարկ և եկամտահարկ կամ շահութահարկ) այլընտրանքային տարբերակը: Խոսքը պարզեցված հարկով կամ ընդհանուր հարկման ռեժիմով հարկվելու մասին է: Հարկ վճարողները հարկային մարմնում հաշվառվելուց հետո, մինչև իրենց գործունեությունն սկսելը, պարտավոր են որոշել իրենց կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման կարգը՝ ընտրելով իրենց համար առավել արդյունավետ և իրենց կողմից իրականացվող գործունեությանը համապատասխան հարկային ռեժիմը: Օրենսդրի կողմից նման այլընտրանքային հնարավորության ընձեռումը պայմանավորված է նրանով, որ օրենսդիրները ցանկացել են հեշտացնել հարկատուների կողմից հաշվապահական հաշվառման իրականացումը, հարկերի տեսակների հաշվարկումն ու վճարումը և այլ թղթաբանությունները: Իրականացված մի շարք այլ միջոցառումների հետ միասին այս քայլով պետությունն ակնկալում է խթանել երկրում փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացումը, որն անչափ կարևոր է ողջ երկրի տնտեսության զարգացման համար: Բնական է, որ յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտ հարկերի վճարման այլընտրանքային տարբերակներից ընտրում է իր համար առավել շահեկանը, որովհետև, կախված գործունեության տեսակից և հաշվետու ժամանակաշրջանում ապրանքաշրջանառության ծավալներից, ձեռներեցի համար կարող է նախընտրել լինել աշխատել պարզեցված հարկով կամ ընդհանուր կարգով հարկ վճարման եղանակով:

¹³⁵ «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 8:

ՀՀ-ում գործում են հարկման հետևյալ ռեժիմները.

1. ընդհանուր հարկման ռեժիմ, որի դեպքում հարկ վճարողն ընդհանուր կարգով հաշվարկում և վճարում է իր հարկերը, այդ թվում՝ ավելացված արժեքի հարկը և (կամ) շահութահարկը (անհատ ձեռնարկատիրոջ դեպքում՝ ավելացված արժեքի հարկը և (կամ) եկամտահարկը),
2. պարզեցված հարկով հարկման ռեժիմ. այս դեպքում հարկ վճարողներն իրենց ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքում հաշվարկում ու վճարում են պարզեցված հարկ, որն առևտրային կազմակերպությունների համար փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկին և (կամ) շահութահարկին, իսկ անհատ ձեռնարկատերերի ու նոտարների համար՝ ավելացված արժեքի հարկին և (կամ) եկամտահարկին,
3. հաստատագրված վճարով հարկման ռեժիմ, որի դեպքում հարկ վճարողը, անկախ ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքներից, հաշվարկում և վճարում է հաստատագրված վճար: Ֆիզիկական անձանց համար հաստատագրված վճարը փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկին և (կամ) եկամտահարկին, իսկ իրավաբանական անձանց դեպքում՝ ավելացված արժեքի հարկին և (կամ) շահութահարկին: Ընդ որում, ի տարբերություն նախորդ երկու ռեժիմների, հաստատագրված վճարով հարկման ենթակա գործունեության տեսակների համար հարկման ռեժիմների ընտրության հնարավորություն տրված չէ: Հետևաբար, եթե հարկ վճարողի կողմից իրականացվելիք գործունեության համար օրենքով նախատեսվում է հաստատագրված վճարով հարկման ռեժիմ, ապա այդ գործունեության մասով հարկ վճարողը կարող է համարվել միայն հաստատագրված վճար վճարող:

Պարզեցված հարկն օրենքով սահմանված չափերով ու ժամկետներում ձեռնարկատիրական գործունեության համար պետական բյուջե վճարվող՝ ավելացված արժեքի հարկին (ԱԱՀ) և (կամ) շահութահարկին (եկամտահարկին) փոխարինող հարկ է: Ընդ որում, ինչպես արդեն նշվել է, առևտրային կազմակերպությունների համար պարզեցված հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին, իսկ անհատ ձեռնարկատերերի ու նոտարների

համար՝ ԱԱՀ-ին և (կամ) եկամտահարկին¹³⁶:

Եթե հարկատուն ընտրել է պարզեցված հարկով աշխատելու տարբերակը, ապա նրա համար կասեցվում են ԱԱՀ-ի և շահութահարկի (եկամտահարկի) գծով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված հարկային արտոնությունները, ինչպես նաև հարկվող շահույթը կամ եկամուտը որոշելիս հաշվի չեն առնվում համախառն եկամտից նվազեցումները և ԱԱՀ վճարող համարվելու համար օրենքով սահմանված չափը¹³⁷:

Պարզեցված հարկ վճարողներ կարող են համարվել այն անձինք, որոնց կողմից նախորդ տարվա ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների իրացման շրջանառության ընդհանուր գումարը (առանց ԱԱՀ-ի), այսինքն՝ համախառն հասույթը, չի գերազանցել 50 մլն դրամը: Այս սահմանափակումը չի տարածվում նոտարական գործունեության վրա:

Չնայած այն բանին, որ տնտեսավարողի նախորդ տարվա համախառն հասույթը կարող է չգերազանցել նշված 50 մլն դրամը, այնուամենայնիվ նրան հնարավորություն չտրվի աշխատել պարզեցված հարկով, քանի որ օրենսդիրը հստակ սահմանում է գործունեություն իրականացնողների ցանկը, որոնք չեն կարող համարվել պարզեցված հարկ վճարողներ: Դրանք են.

1. հաստատագրված վճար վճարող անձինք՝ գործունեության այդ մասով,
2. ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողները,
3. անձինք, որոնց կողմից նախորդ տարվա ընթացքում ՀՀ «ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ներմուծված և չիրացված ապրանքների մնացորդի համար ունեն ԱԱՀ-ի գծով մեկ մլն դրամը գերազանցող պարտք,
4. անձինք, որոնք ունեն տվյալ տարվա հունվարի 1-ին 100 հազար և ավելի դրամ ժամկետանց հարկային պարտավորություններ (այդ թվում՝ տույժերի և տուգանքների գումարը),
5. բանկերը, գրավատները, վարկային կամ ապահովագրական կազմակերպությունները, ներդրումային հիմնադրամները, արժեթղթերի շուկայի մասնագիտացված մասնակից-

¹³⁶ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

¹³⁷ Նույն տեղում, հոդված 3:

ները, արտարժույթի առք ու վաճառքի, արտարժույթի դի-
լերային առքուվաճառքի գործունեություն իրականացնող-
ները, խաղատների, շահումով խաղերի կամ վիճակախա-
ղերի կազմակերպման գործունեություն իրականացնողնե-
րը, գովազդակիրները, էլեկտրաէներգիայի արտադրության
և բաշխման, կապիտալ շինարարության իրականացման,
հաշվապահական հաշվառման ու աուդիտի բնագավառի և
այլ գործունեություն իրականացնողները,

6. գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողները,
7. համատեղ գործունեության պայմանագրի կողմ հանդիսա-
ցող առևտրային կազմակերպությունները և անհատ ձեռ-
նարկատերերը,
8. այն առևտրային կազմակերպությունները, որոնց կանո-
նադրական կապիտալի 50 տոկոս և ավելի փայաբաժինը
(բաժնետոմսը, բաժնեմասը) պատկանում է պարզեցված
հարկ վճարողին,
9. այն առևտրային կազմակերպությունները և անհատ
ձեռնարկատերերը, որոնց պատկանում է պարզեցված
հարկ վճարողի կանոնադրական կապիտալի 50 տոկոս ու
ավելի փայաբաժինը,
10. լիցենզավորման ենթակա այն գործունեություն իրակա-
նացնողները կամ լիցենզիա ունեցողները, որոնց գործու-
նեության լիցենզիայի համար պետական տուրքի տարե-
կան գումարը գերազանցում է 1.0 մլն դրամը և այլն¹³⁸:

Անկախ պարզեցված հարկ վճարող համարվելու համար
հայտարարագիր ներկայացնելու ժամկետից (հունվարի 1-ից 25-ը
ներառյալ), նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած)
առևտրային կազմակերպությունները (բացառությամբ՝ վերակազ-
մավորման դեպքերի) և անհատ ձեռնարկատերերը պետական
գրանցում ստանալու օրվանից համարվում են պարզեցված հարկ
վճարողներ, եթե նրանք պետական գրանցման օրվանից մեկամսյա
ժամկետում (բայց ոչ ուշ, քան պետական գրանցման եռամսյակի
վերջին օրը) իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներ-
կայացնում գրավոր հայտարարագիրը:

Նոտարի պաշտոնում նշանակված անձինք նոտարի պաշ-

տոնում նշանակվելու օրվանից համարվում են պարզեցված հարկ
վճարողներ, եթե նրանք մինչև նոտարի պաշտոնում նշանակվելու
եռամսյակին հաջորդող ամսվա 1-ն իրենց բնակության վայրի
հարկային մարմին գրավոր դիմում չեն ներկայացրել ընդհանուր
կարգով հարկման, հաշվառման և հաշվետվությունների համակար-
գին անցնելու մասին: Նշված ժամկետում դիմում ներկայացրած ան-
ձինք համարվում են ԱԱՀ վճարողներ՝ նոտարի պաշտոնում
նշանակվելու օրվանից:

Վերոնշյալ պայմանները բավարարելու դեպքում պարզեցված
հարկով աշխատելու համար հարկատուները տվյալ տարում հուն-
վարի 1-ից 25-ը ներառյալ պետք է իրենց հաշվառման հարկային
մարմին ներկայացնեն հայտարարագիր ՀՀ պետական եկամուտնե-
րի նախարարության սահմանած ձևով¹³⁹:

Եթե պարզեցված հարկ վճարողը չի ցանկանում այլևս աշ-
խատել պարզեցված հարկով և նախընտրում է հարկման ընդհանուր
ռեժիմը, ապա նա գրավոր դիմում է ներկայացնում իր հաշվառման
վայրի հարկային մարմին՝ ընդհանուր կարգով հարկման, հաշվառ-
ման և հաշվետվությունների համակարգի անցնելու վերաբերյալ:
Այս դեպքում նա դադարում է համարվել պարզեցված հարկ վճարող
գրավոր դիմումը ներկայացնելու եռամսյակին հաջորդող ամսվա
1-ից:

Պարզեցված հարկով հարկման ռեժիմից հարկման ընդհանուր
ռեժիմին անցնելու պահից տվյալ տարվա մնացած ժամանակա-
հատվածում հարկ վճարողները շահութահարկը (եկամտահարկը),
այդ թվում՝ կանխավճարները և ԱԱՀ-ը, հաշվարկում և վճարում են
օրենսդրությամբ սահմանված ընդհանուր կարգով: Պարզեցված
հարկով հարկման ռեժիմից հարկման ընդհանուր ռեժիմին անցնելու
պահից ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկ-
ված ԱԱՀ-ի գումարներից չեն հաշվանցվում պարզեցված հարկ
վճարող համարվելու ժամանակահատվածում մատակարարների
հարկային հաշիվներում, ինչպես նաև մաքսային մարմիններում
վճարված (վճարման ենթակա) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Պարզեցված հարկով հարկվող օբյեկտ է համարվում հաշվետու
ժամանակաշրջանի ընթացքում պարզեցված հարկ վճարողի կողմից
մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների
իրացման շրջանառությունը, իսկ վարձակալության ու փոխառու-

¹³⁸ Պարզեցված հարկով աշխատելու արգելվող գործունեության տեսակների ամ-
բողջական ցանկը՝ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 4-ում:

¹³⁹ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 4, 5:

թյան գործարքներ իրականացնելու դեպքում պարզեցված հարկ վճարող հանդիսացող վարձատուի և փոխատուի իրացման շրջանառություն է համարվում այդ գործարքների համար նախատեսված հատուցումը՝ վարձավարներն ու տոկոսները: Իրացման շրջանառությունը ներառում են նաև ռոյալթիները:

Պարզեցված հարկի դրույքաչափը միասնական չէ, այն գործունեության տարբեր տեսակների համար տատանվում է 3.5-ից մինչև 20 տոկոս: Պարզեցված հարկ վճարողները ընթացիկ տարվա համար որոշվող հարկվող օբյեկտի նկատմամբ պարզեցված հարկը հաշվարկում են իրացման շրջանառության նկատմամբ հետևյալ դրույքաչափերով.

1. խանութների, կրպակների (տաղավարների) միջոցով առևտրական գործունեության մասով՝ 3.5 տոկոս,
2. վարձակալության մասով՝ 10 տոկոս,
3. նոտարական գործունեության մասով՝ 20 տոկոս,
4. այլ գործունեության մասով՝ 5 տոկոս:

Պարզեցված հարկի ընդհանուր գումարի մեջ ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 60 տոկոս, իսկ եկամտահարկինը կամ շահութահարկինը՝ 40 տոկոս:

Հարկ վճարողները պարզեցված հարկի գումարների հաշվարկումը կատարում են ինքնուրույն, յուրաքանչյուր եռամսյակի արդյունքներով, այսինքն՝ պարզեցված հարկի հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը: Այդ հաշվարկները հարկատուները իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացնում մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 25-ը, իսկ պարզեցված հարկի գումարը պետական բյուջե են վճարում մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 25-ը¹⁴⁰:

Պարզեցված հարկ վճարողների համար պահպանվում է օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում գույքահարկի, հողի հարկի վճարման, աշխատավարձից և դրան հավասարեցված եկամուտներից հարկերի հաշվարկման և վճարման, մաքսային սահմանում գանձվող ԱԱՀ-ի, ակցիզային հարկի, ինչպես նաև օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում այլ պարտադիր վճարների (այդ թվում՝ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության) հաշվարկման և վճարման կարգը¹⁴¹:

«Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը խախտելու համար հարկ վճարողները պատասխանատվություն են կրում օրենսդրությամբ (մասնավորապես՝ «Հարկերի մասին», «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով) սահմանված կարգով¹⁴²:

§ 4.2. ՀԱՍՏԱՏԱԳՐՎԱԾ ՎՃԱՐՆԵՐԸ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՈՒ ՎՃԱՐՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Միջազգային պրակտիկայում ընդունված է, որ իրացման շրջանառության կամ ներմուծվող ապրանքների մաքսային արժեքի որոշման դժվարություններից խուսափելու կամ զերծ մնալու համար սահմանվում են հարկերին և (կամ) պարտադիր վճարներին փոխարինող հաստատագրված վճարներ: Հաստատագրված վճարները կատարում են այն նույն գործառույթները, որոք կատարում են այն վճարատեսակները, որոնց փոխարինում են հաստատագրված վճարները: Հայաստանի Հանրապետությունում ևս կիրառվում են հաստատագրված վճարներ:

Հայաստանի Հանրապետությունում հաստատագրված վճարներ են սահմանված հետևյալ օրենքներով.

1. «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով,
2. «Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով,
3. «Ներմուծվող րենզինի և դիզելային վառելիքի համար հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով:

Այսպիսով, ՀՀ-ում հաստատագրված վճարն օրենքով նախատեսված չափերով և ժամկետներում հաստատագրված վճար վճարողների կողմից պետական բյուջե վճարվող ավելացված արժեքի հարկին ու (կամ) շահութահարկին (եկամտահարկին) փոխարինող պարտադիր և անհատույց վճար է:

Ֆիզիկական անձանց համար հաստատագրված վճարը փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկի և (կամ) եկամտահարկի գումարին, իսկ իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների համար՝ ավելացված արժեքի հարկի և կամ շահութահարկի գումարին¹⁴³:

¹⁴⁰ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 8, 11, 12:

¹⁴¹ Նույն տեղում, հոդված 13:

¹⁴² «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, գլուխ 4-րդ, «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 16:

¹⁴³ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

Հաստատագրված վճար վճարողներ են ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները (այսուհետ՝ վճարողներ):

Հաստատագրված վճար վճարողները, ԱԱՀ-ից և (կամ) շահութահարկից (եկամտահարկից) բացի, մյուս հարկատուների նման ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ու ժամկետներում վճարում են այլ հարկերը և պարտադիր վճարները՝ ընդ որում պահպանելով այդ հարկատեսակների գծով սահմանված արտոնություններից օգտվելու իրենց իրավունքը: Իսկ ԱԱՀ-ի և շահութահարկի (եկամտահարկի) գծով սահմանված հարկային արտոնությունները, ինչպես պարզեցված հարկ վճարողների համար, հաստատագրված վճար վճարողների համար ևս, կասեցվում են, ինչպես նաև հաշվի չեն առնվում այդ հարկատեսակների գծով նվազեցումներն ու հարկ վճարող համարվելու համար հիմք ընդունող սահմանները: Հաստատագրված վճարի կատարումը վճարողներին չի ազատում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվառում և (կամ) գրանցումներ վարելու, ինչպես նաև գործունեության առանձին տեսակների համար լիցենզիա (արտոնագիր) ունենալու պարտականությունից¹⁴⁴:

Հաստատագրված վճարի գումարի մեջ ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծությունն (ինչպես պարզեցված հարկի դեպքում) ընդունվում է 60 տոկոսի չափով, իսկ շահութահարկը (եկամտահարկը)՝ 40:

Հաստատագրված վճարով կարող են հարկվել միայն օրենքով սահմանված գործունեության տեսակները: Հաստատագրված վճարի հարկվող օբյեկտ են համարվում.

1. 30 քառակուսի մետր մակերեսից ոչ ավելի առևտրական մակերես ունեցող խանութների, կրպակների (տաղավարների) միջոցով իրականացվող առևտրական գործունեությունը,
2. առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեությունը,
3. հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեությունը,
4. ավտոտրանսպորտային գործունեությունը,
5. վարսավիրական ծառայությունների մատուցման գործունեությունը,
6. լուսանկարչական լաբորատորիաների գործունեությունը,

7. ավտոտեխսպասարկման կայանների (կետերի) գործունեությունը,
8. բեմզինի և դիզելային վառելիքի մանրածախ վաճառքի գործունեությունը,
9. ավտոկանգառների գործունեությունը,
10. արդյունագործական ձկնորսության գործունեությունը,
11. խաղատների գործունեության կազմակերպումը,
12. շահումով խաղային ավտոմատների շահագործումը,
13. ինտերնետ շահումով խաղերի կազմակերպումը,
14. համակարգչային խաղերի կազմակերպումը,
15. տեսամագնիտոֆոնների և տեսաժապավենների վարձույթը,
16. վիճակախաղերի կազմակերպումը,
17. բաղնիքների և ցնցուղարանների կազմակերպումը,
18. ավտոտրանսպորտային միջոցների գազալցման (գազալիցքավորման) գործունեությունը,
19. բիլիարդ խաղի կազմակերպումը¹⁴⁵:

Հաստատագրված վճարի համար հարկման բազա է համարվում վերոնշյալ գործունեության յուրաքանչյուր տեսակների համար «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների որոշակի արտադրյալը՝ դրամական արտահայտությամբ:

Հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության կոնկրետ տեսակի համար հարկման բազան որոշելու տվյալները (գործունեության տեսակը, ելակետային տվյալները, ուղղիչ գործակիցները, ուղղիչ գործակցի որոշման արտադրյալի չափը ելակետային տվյալների նկատմամբ) ներկայացված են հավելված 3-ում:

Ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների վերաբերյալ հայտարարությունը վճարողների կողմից պարտադիր ներկայացվում է տարին երկու անգամ՝ հունիս և դեկտեմբեր ամիսների ընթացքում: Առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեության իրականացման համար ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների վերաբերյալ հայտարարությունը ներկայացվում է ամեն ամիս, իսկ ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացման դեպքում՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի համար:

Ամսական (եռամսյակային) հայտարարությունը ներկայաց-

¹⁴⁴ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 4, 5, 95:

¹⁴⁵ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 7:

վում է մինչև այդ ամսվան (եռամսյակին) նախորդող ամսվա վերջին օրը ներառյալ:

Խաղարկությունով և ոչ խաղարկությունով, ինչպես նաև համակցված վիճակախաղերի իրականացման դեպքում վճարողները ելակետային տվյալի մասին հայտարարությունը ներկայացնում են իրենց հաշվառման վայրի հարկային տեսչության մարմին յուրաքանչյուր ամսվա համար՝ մինչև տվյալ ամսվան հաջորդող ամսվա 15-ը ներառյալ:

Գործունեության իրականացման յուրաքանչյուր ամսվա համար ներկայացված ելակետային տվյալները նվազեցման ենթակա չեն:

Հաստատագրված վճարի վճարումը կատարվում է պետական բյուջե վճարողի կողմից ինքնուրույնաբար՝ յուրաքանչյուր ամսվա համար՝ մինչև հաջորդ ամսվա 15-ը ներառյալ¹⁴⁶:

Հաստատագրված վճարի հաշվարկը կասեցվում է վճարողի կողմից հարկային տեսչության մարմնին գործունեության դադարեցման (կասեցման) մասին դիմում-հայտարարություն ներկայացնելու դեպքում՝ հայտարարության մեջ նշված օրվանից, որը չի կարող հայտարարության ներկայացման հաջորդ օրվանից ավելի շուտ լինել: Վճարողների կողմից վճարված (հաշվարկված) գերավճարները հաշվանցվում են հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին կամ վերադարձվում են ոչ ուշ, քան վերադարձման մասին հարկ վճարողի դիմումը ստանալուց հետո 30 օրվա ընթացքում, եթե հարկ վճարողի կողմից կատարվել են օրենքով սահմանված հարկային պարտավորությունները: Այն դեպքում, երբ հարկատուն որևէ այլ հարկատեսակի գծով պարտավորություններ չունի հարկային տեսչության առաջ, ապա գերավճարները վերադարձվում են նրան: Ընդ որում, գերավճարների գումարը հարկատուին է վերադարձնում ոչ թե ՀՀ հարկային պետական ծառայությունը, այլ ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունը¹⁴⁷:

Հաստատագրված վճարների հետ կապված օրենքի պահանջները խախտելու, չկատարելու կամ ժամանակին չկատարելու դեպքում ՀՀ օրենսդրությամբ, մասնավորապես՝ «Հաստատագրված վճարների մասին» ու «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքներով սահմանվում են տույժ և տուգանք: Մասնավորապես.

¹⁴⁶ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 13, 19:

¹⁴⁷ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 33, «Հաստատագրված վճարների մասին»

ՀՀ օրենք, հոդված 16:

1. հարկային մարմնում չդրոշմավորված, չկնքված և չհաշվառված համակարգիչներով իմտերմետ շահումով խաղերի կազմակերպման դեպքում վճարողից գանձվում է տուգանք՝ յուրաքանչյուր չդրոշմավորված, չկնքված և չհաշվառված համակարգչի համար՝ 1.000.000 դրամի չափով,
2. առանց իմտերմետային կայքերի վերաբերյալ ելակետային տվյալի ներկայացման՝ իմտերմետ շահումով խաղերի կազմակերպման համար վճարողից գանձվում է տուգանք՝ 5 միլիոն դրամի չափով: Վճարողները նշված տուգանքները բյուջե են վճարում հարկային տեսչության մարմնի կողմից համապատասխան ակտ ներկայացվելուց հետո՝ 10-օրյա ժամկետում,
3. հաստատագրված վճար վճարողի կողմից առևտրի իրականացման վայրում առևտրական գործունեություն իրականացնողների վերաբերյալ տեղեկություններ չներկայացնելու դեպքում վճարողը վճարում է տուգանք՝ 500,000 դրամի չափով,
4. վճարողի կողմից ամսվա ընթացքում իրացված գազի ֆիզիկական ծավալների վերաբերյալ տեղեկություններ չներկայացնելու կամ ներկայացվող տեղեկություններում իրացման ծավալները թերհայտարարագրելու դեպքում վճարողը վճարում է տուգանք՝ 500,000 դրամի չափով և այլն¹⁴⁸:

¹⁴⁸ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 94, 94.1, 95:

**§ 4.3. ՊԱՐՏԱԴԻՐ ՍՈՑԻԱԼԱԿԱՆ
ԱՊԱՀՈՎԱԳՐՈՒԹՅԱՆ ՎՃԱՐՆԵՐԸ**

Ձեռնարկության կողմից արտադրված ապրանքի իրացումից ստացված համախառն հասույթը, ինչպես արդեն նշել ենք, ենթարկվում է հարկման՝ օրենքով սահմանված նվազեցումները կատարելուց հետո: Այդ նվազեցումների թվին են պատկանում նաև աշխատողների աշխատավարձերի գումարները, որոնք, առանձնաճանաչվում համախառն հասույթից, ստեղծում են առաջին ապակենտրոնացված արտաբյուջետային ֆոնդը: Այդ ֆոնդից է, որ կատարվում է պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների հաշվարկումն ու գանձումը: Առանձնացվելով աշխատավարձի ընդհանուր ֆոնդից՝ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գումարները վճարվում են պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե, որն իրենից ներկայացնում է առաջին կենտրոնացված արտաբյուջետային ֆոնդը: Այս ֆոնդն ունի խիստ նպատակային նշանակություն և նրա միջոցները կարող են ծախսվել միայն սոցիալական նպատակներով:

Հայաստանի Հանրապետության պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջեն պարտադիր սոցիալական ապահովագրության պետական ծրագրերն իրականացնելու համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների ձևավորման և ծախսման տարեկան ֆինանսական ծրագիր է, որը հաստատվում է օրենքով՝ Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի հաստատման հետ միաժամանակ¹⁴⁹:

Սոցիալական վճարները պարտադիր սոցիալական ապահովագրության պետական ծրագրերի ֆինանսավորման նպատակով ապահովադիրների կողմից պարտադիր կարգով վճարվող միջոցներ են:

Սոցիալական ապահովագրության ոլորտին վերաբերող հիմնական հասկացություններն են.

ապահովադիր՝ օրենքով սահմանված կարգով ու չափերով սոցիալական վճարումներ կատարող և ՀՀ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե փոխանցող (վճարող) իրավաբանական և ֆիզիկական անձ, պետական ու համայնքային ենթակայության հիմնարկ,

ապառք՝ սույն օրենքով սահմանված ժամկետներում ապահովադիրների չվճարած սոցիալական վճարների գումար (սոցալ վճարների գծով պարտքը պետության հանդեպ),

գործատու՝ քաղաքացիաիրավական հարաբերությունների ցանկացած սուբյեկտ, որն իր գործունեության իրականացման կամ ապահովման համար իրավունք ունի օրենքով չարգելված աշխատանք առաջարկելու ֆիզիկական անձանց, այդ նպատակով պայմանագրեր կնքելու միջոցով նրանց ներգրավելու որոշակի աշխատանքների կատարման (ծառայությունների մատուցման)՝ փաստացի օգտագործելով ֆիզիկական անձանց աշխատանքը (ծառայությունները),

լիազորված (լիազոր) մարմին՝ հարկային մարմին: Այստեղ խոսքը վերաբերում է սոցիալական ապահովագրավճարների գանձման և ապահովադիրի գործունեության նկատմամբ այդ մասով հսկողություն/վերահսկողություն իրականացնելու լիազորություններին¹⁵⁰:

Աշխարհի բոլոր ժողովրդավարական երկրների նման Հայաստանի Հանրապետությունն իր վրա է վերցրել սոցիալական հարցերի կարգավորումը: Երկրի ժողովրդավարական ուղղվածությունն ամրագրված է ՀՀ մայր օրենքում՝ Սահմանադրությունում¹⁵¹:

ՀՀ-ում սոցիալական վճարումների կատարումը կարգավորվում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությամբ, «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենքով, ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքով, ինչպես նաև ՀՀ օրենսդրության մաս կազմող այլ օրենքներով և իրավական ակտերով, որոնք պարունակում են սոցիալական ուղղվածություն ունեցող իրավանորմեր կամ նորմեր, որոնց հիմքում ընկած է հասարակության կամ նրա մի մասի սոցիալական պաշտպանությունը:

Ելնելով այն բանից, որ ՀՀ վավերացրած միջազգային պայմանագրերն ունեն գերակայություն ՀՀ օրենքների նկատմամբ՝ եթե ՀՀ միջազգային պայմանագրերով սահմանված են այլ նորմեր, քան նախատեսված են «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա կիրառվում են միջազգային պայմանագրերի նորմերը:

Իրենց հետ աշխատանքային հարաբերությունների մեջ

¹⁴⁹ «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 1:

¹⁵¹ ՀՀ Սահմանադրություն, հոդված 1:

¹⁴⁹ «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 8:
160

գտնվող ՀՀ քաղաքացիների համար պարտավոր են սոցիալական վճարներ կատարել.

1. Հայաստանի Հանրապետությունում իրավաբանական անձինք,
2. պետական և համայնքային ենթակայության հիմնարկները,
3. օտարերկրյա պետությունների դիվանագիտական ներկայացուցչությունները և հյուպատոսական հիմնարկներն ու միջազգային միջպետական (միջկառավարական) կազմակերպությունները,
4. ֆիզիկական անձինք,
5. վարձու աշխատողները:

Վերոնշյալ պարտադիր սոցիալական վճարներ կատարողները հանդիսանում են գործատուներ, վարձու աշխատողներ և անհատ ձեռնարկատերեր (ձեռներեցներ) ու նոտարներ (այսուհետ՝ անհատ ձեռնարկատերեր): Այսպիսով, փաստորեն, պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջեի միջոցները գոյանում են գործատուների, վարձու աշխատողների, ձեռնարկությունների սոցալ վճարումներից, ինչպես նաև պետբյուջեից կատարվող հատկացումներից:

ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական և այլ գործունեություն իրականացնող օտարերկրյա քաղաքացիներն ու քաղաքացիություն չունեցող անձինք, ինչպես նաև նրանց վարձու աշխատանքն օգտագործող գործատուներն ազատվում են սոցիալական վճարումների կատարման պարտականությունից¹⁵²:

Վարձու աշխատողն աշխատանքային օրենսգրքով սահմանված տարիքի հասած գործունակ քաղաքացին է, որն աշխատանքային պայմանագրի հիման վրա գործատուի օգտին անձամբ, վարձատրության դիմաց կատարում է աշխատանքային (որոշակի մասնագիտությամբ, որակավորմամբ կամ պաշտոնում) գործառնություններ՝ ենթարկվելով ներքին կարգապահական կանոններին, իսկ գործատուն ապահովում է աշխատանքային օրենսդրությամբ, աշխատանքի նորմեր պարունակող այլ նորմատիվ իրավական ակտերով, աշխատանքային պայմանագրով նախատեսված աշխատանքի պայմաններ:

Սոցիալական վճարների հաշվարկման օբյեկտներն են՝

ա) գործատուների կողմից աշխատանքի վարձատրությանն ուղղվող միջոցները և դրանց հավասարեցված եկամուտները,

բ) վարձու աշխատանք կատարող ֆիզիկական անձանց աշխատավարձն ու դրան հավասարեցված եկամուտները,

գ) անհատ ձեռնարկատերերի (ձեռներեցների) տարեկան համախառն եկամուտները:

Այժմ տեսնենք, թե որքան են կազմում սոցիալական ապահովագրության վճարների դրույքաչափերը յուրաքանչյուր վճարողի համար և ինչ ժամկետներում այն պետք է վճարվի:

Գործատուները *յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար* սոցիալական վճարներ են կատարում հետևյալ չափերով (աղյուսակ 4.1.).

Աղյուսակ 4.1.

Գործատուների համար սոցիալական վճարների դրույքաչափերը

Սոցիալական վճարի հաշվարկման օբյեկտի ամսական չափը	Սոցիալական վճարի չափը
մինչև 20,000 դրամ	7,000 դրամ
20,000-ից մինչև 100,000 դրամ	7,000 դրամ գումարած 20,000 դրամը գերազանցող գումարի 15 տոկոսը
100,000 դրամից ավելի	19,000 դրամ գումարած 100,000 դրամը գերազանցող գումարի 5 տոկոսը

Ընդ որում, սոցիալական վճարները հաշվարկում է յուրաքանչյուր գործատու, առանց հաշվի առնելու այլ գործատուի (գործատուների) կողմից վարձու աշխատողի համար կատարված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարները, այսինքն՝ եթե տվյալ աշխատողը միաժամանակ աշխատում է մի քանի տեղում, ապա յուրաքանչյուր գործատու պարտավոր է իր կողմից վճարվող աշխատավարձի նկատմամբ հաշվարկել և գանձել սոցիալական վճարները:

Գործատուներն ամեն ամիս յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար սոցիալական վճարների գումարները վերոնշյալ դրույքաչափերով հաշվարկելուց հետո այդ գումարների հաշվին օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և չափերով վարձու աշխատողներին հաշվարկում ու վճարում են նպաստներ, որից հետո

¹⁵² «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3:

հաշվարկված սոցիալական վճարների և վճարված նպաստների տարբերությունը փոխանցում են պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե մինչև հաջորդ ամսվա 20-ը (ներառյալ):

Վարձու աշխատողները սոցիալական վճարումներ են կատարում աշխատավարձի և դրան հավասարեցված եկամուտների 3 տոկոսի չափով, որոնց պահումները կատարում ու ՀՀ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե են փոխանցում գործատուները:

Անհատ ձեռնարկատերերը (ձեռներեցները) սոցիալական վճարումներ կատարում են հետևյալ դրույքաչափերով (աղյուսակ 4.2.).

Աղյուսակ 4.2.

Անհատ ձեռնարկատերերի համար սոցիալական վճարների դրույքաչափերը

Սոցիալական վճարի հաշվարկման օբյեկտի տարեկան չափը	Սոցիալական վճարի չափը
մինչև 1,200,000 դրամ	15 տոկոս, բայց ոչ պակաս 60 հազար դրամից
1,200,000 դրամից ավելի	180,000 դրամ գումարած 1,200,000 դրամը գերազանցող գումարի 5 տոկոսը

Չնայած, որ անհատ ձեռնարկատերերի (ձեռներեցների) համար սոցիալական վճարների դրույքաչափը հաշվարկված է տարվա համար, այնուամենայնիվ նրանք պարտավոր են վճարումները կատարել յուրաքանչյուր ամիս՝ յուրաքանչյուր ամսվա համար վճարելով նվազագույն սոցիալական վճար՝ 5000 դրամ, մինչև հաջորդ ամսվա 15-ը: Եթե անհատ ձեռնարկատերը վարձել է նաև աշխատողներ, ապա նա սոցիալական վճարներ է կատարում վարձու աշխատողների համար՝ գործատուների և վարձու աշխատողների համար սահմանված դրույքաչափերով: Անհատ ձեռնարկատերերը (ձեռներեցները) տարվա համար հաշվարկված սոցիալական վճարների և յուրաքանչյուր ամսվա համար նախատեսված նվազագույն սոցիալական վճարների տարբերությունը Հայաստանի Հանրապետության պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե են

փոխանցում (վճարում) հաջորդ տարվա մարտի 1-ից ոչ ուշ:

Այն դեպքերում, երբ հարկատուների եկամուտները ստացվում են բնափրային կամ արտարժույթային ձևով, նրանց բնափրային ձևով ստացված եկամուտները սոցիալական վճարների օբյեկտում հաշվի են առնվում պետական հաստատագրված (կարգավորվող), իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ ազատ (շուկայական) գներով, իսկ արտարժույթով ստացված եկամուտները սոցիալական վճարների օբյեկտի հաշվարկման համար վերահաշվարկվում են ՀՀ դրամով՝ ելնելով դրանց ստացման օրը ՀՀ կենտրոնական բանկի սահմանած արտարժույթային փոխարժեքից:

Եթե աշխատանքները կատարվում կամ ծառայությունները մատուցվում են քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագրում նշված ժամկետում, որը պայմանավորված է որոշակի իրադարձություններով (այդ թվում՝ աշխատանքների կատարման կամ ծառայությունների մատուցման, դրանց հանձնման-ընդունման հետ), որի հետևանքով պայմանագրի հիման վրա հնարավոր չէ որոշել սոցիալական վճարների հաշվարկման օբյեկտն ըստ ամիսների, կամ՝ եթե քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագրից, սկզբնական հաշվառման և վճարման փաստաթղթերից հնարավոր չէ որոշել սոցիալական վճարների հաշվարկման օբյեկտը ըստ ամիսների, ապա սոցիալական վճարները հաշվարկվում են պայմանագրի շրջանակներում կատարված վճարումներից (վճարման ամիսների համար)՝ պայմանագրով (կամ դրա փուլերով) նախատեսված աշխատանքների կատարումը կամ ծառայությունների մատուցումը հաստատող հանձնման-ընդունման փաստաթղթերի հիման վրա:

Սոցիալական վճարները հաշվարկվում, դրանց պահումները կատարվում և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության բյուջե են փոխանցվում (վճարվում) ապահովադիրների կողմից:

Սոցիալական վճարումների կատարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու օրվանից մինչև 365-րդ օրը ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար ապահովադիրից գանձվում է տույժ՝ ապառքի 0,15 տոկոսի չափով: Վերոհիշյալ տույժը կիրառվում է նաև ստուգմամբ հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) սոցիալական վճարումների, սոցիալական վճարների նվազեցված հաշվարկման օբյեկտի նկատմամբ հաշվարկված սոցիալական վճարների գումարների գծով՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար:

Օրենքի խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում սոցիալական

վճարների գծով պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան հաջորդող երեք տարի հետո (հայցային վաղեմություն):

Այլ իրավախախտումների դեպքում (սոցիալական վճարների օբյեկտը թաքցնել կամ պակաս ցույց տալ, լիազոր մարմին ներկայացվող հաշվետվությունն ուշացնել և այլն) «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» օրենքով սահմանվում են տուժանքի (տույժ-տուգանք) այլ չափեր:

Սոցիալական վճարումների կատարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում լիազորված մարմինն իրավունք ունի սահմանված կարգով դատարան ներկայացնել հայցադիմում՝ ապահովադրի գույքը բռնագանձելու նպատակով:

Չկատարված սոցիալական վճարների պարտավորության (ապառք, տույժ, տուգանք) չափը 500.000 և ավելի դրամ կազմելու դեպքում լիազորված մարմնի ղեկավարն իրավունք ունի ապահովադրի սոցիալական վճարների պարտավորության համարժեք գույքի վրա արգելանք դնելու մինչև դատարանի կողմից վճռի կայացումը, բացառությամբ օրենքով սահմանված այն գույքի, որի նկատմամբ բռնագանձում չի կարող տարածվել, կամ որի պահպանման ժամկետը չի գերազանցում 30 օրը:

Դատարանի վճռից հետո լիազորված մարմինը ապահովում է բռնագանձված գույքի իրացումը և իրացումից ստացված գումարից գանձում հարկատուի պարտավորությունների գումարը: Եթե իրացված գույքի գումարից պարտավորությունների մարումից հետո գումար է ավելանում, ապա լիազորված մարմինն այդ գումարը վերադարձնում է հարկատուին¹⁵³:

Ավել վճարված կամ գանձված սոցիալական վճարների գումարները հաշվանցվում են հաշվարկված տույժերի, տուգանքների, առաջիկա սոցիալական վճարների դիմաց կամ վերադարձվում են վճարողին կենսաթոշակային սոցիալական ապահովագրություն իրականացնող լիազոր մարմնի կողմից՝ լիազորված մարմին դիմելու օրվանից 30 օրվա ընթացքում:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային համակարգի տարր են կազմում նաև տուրքերը: Ի տարբերություն հարկերի, որոնք գանձվում են իրավաբանական և ֆիզիկական անձանցից որպես պետության ֆունկցիաներն ապահովելու համար ֆինանսական միջոցներ, տուրքերը գանձվում են որպես վճարների պետության կողմից իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց որևէ ծառայություն մատուցելու դիմաց: Այսպիսով, պետական տուրքը պետական մարմինների լիազորությունների իրականացմամբ պայմանավորված՝ ծառայությունների կամ գործողությունների համար ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից Հայաստանի Հանրապետության պետական և (կամ) համայնքների բյուջեներ մուծվող օրենքով սահմանված պարտադիր վճար է¹⁵⁴:

Հայաստանի Հանրապետությունում պետական տուրք վճարողներ են համարվում հետևյալ ծառայություններից կամ գործողություններից օգտվող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, (այսուհետ՝ պետական տուրք վճարողներ).

1. դատարան տրվող հայցադիմումների, դիմումների ու գանգատների, դատարանի վճիռների և որոշումների դեմ վերաքննիչ ու վճռաբեկ բողոքների համար, ինչպես նաև դատարանի կողմից տրվող փաստաթղթերի պատճեններ (կրկնօրինակներ) տալու համար,
2. նոտարի կողմից նոտարական գործողություններ կատարելու համար,
3. քաղաքացիական կացության ակտեր գրանցելու, դրանց մասին քաղաքացիներին կրկնակի վկայականներ, քաղաքացիական կացության ակտերում կատարված գրառումների փոփոխությունների, լրացումների, ուղղումների և վերականգնման կապակցությամբ վկայականներ տալու համար,
4. Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիություն ստանալու և ՀՀ քաղաքացիությունը փոխելու համար,
5. հյուպատոսական ծառայություններ կամ գործողություններ իրականացնելու համար,
6. պետական գրանցման համար,

¹⁵³ «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 4, 5, 6:
166

¹⁵⁴ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 2:

7. մշակութային արժեքները արտահանելու կամ ժամանակավոր արտահանելու իրավունքի վկայագիր տալու համար,
8. գյուտերի, օգտակար մոդելների, արդյունաբերական նմուշների, ապրանքային սպասարկման նշանների, ապրանքների ծագման տեղանունների, ֆիրմային անվանումների (արդյունաբերական սեփականության օբյեկտների), իմ-տեզրալ միկրոսխեմաների տոպոլոգիաների իրավական պահպանության հետ կապված իրավաբանական նշանակություն ունեցող գործողությունների համար,
9. ֆիզիկական անձանց տրվող իրավաբանական նշանակություն ունեցող փաստաթղթերի, որոշակի ծառայությունների կամ գործողությունների համար,
10. լիցենզավորման ենթակա գործունեություն իրականացնելու նպատակով լիցենզիաներ տալու համար,
11. «Ջենքի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով նախատեսված լիցենզիաներ, թույլտվություններ և սերտիֆիկատներ տալու ու դրանց գործողության ժամկետները երկարաձգելու համար և այլ դեպքերում¹⁵⁵:

Պետական տուրքի դրույթաչափերը սահմանվում են գնահատման ենթակա գույքի արժեքի կամ սույն օրենքով սահմանված բազային տուրքի նկատմամբ: Բազային տուրքի չափ է սահմանվում 1000 դրամը¹⁵⁶:

Պետական տուրքի գծով ևս, ինչպես հարկերի դեպքում, կարող են սահմանվել արտոնությունների հետևյալ տեսակները.

- ա) պետական տուրքի վճարումից ազատում,
- բ) պետական տուրքի նվազեցում,
- գ) պետական տուրքի դրույթաչափի նվազեցում,
- դ) պետական տուրքի վճարման ժամկետի հետաձգում,
- ե) պետական տուրքը սահմանված ժամկետում բյուջե չգանձելու համար հաշվարկված տույժերի վճարումից ազատում, նվազեցում, դրանք վճարելու ժամկետի հետաձգում¹⁵⁷:

Առանձին վճարողների կամ վճարողների խմբերի համար պետական տուրքի գծով արտոնություններ կարող են սահմանել՝

- ա) Հայաստանի Հանրապետության Նախագահը՝ Հայաստանի Հանրապետությունում օտարերկրյա քաղաքացիներին կացու-

թյան կարգավիճակ, հատուկ անձնագիր տալու, ինչպես նաև հաշվառելու հետ կապված փաստաթղթեր տալու համար,

բ) Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը և տեղական ինքնակառավարման մարմինները՝ պետական տուրքերի բոլոր տեսակների գծով՝ վճարողի փոխարեն պետական տուրքը վճարելու միջոցով,

գ) դատարանները կամ դատավորները՝ դատարան տրվող հայցադիմումների, դիմումների ու զանգատների, դատարանի վճիռների և որոշումների դեմ վերաքննիչ ու վճռաբեկ բողոքների համար, ինչպես նաև դատարանի կողմից տրվող փաստաթղթերի պատճեններ (կրկնօրինակներ) տալու համար՝ ելնելով կողմերի գույքային դրությունից,

դ) Հայաստանի Հանրապետության արտաքին գործերի նախարարը, դեսպանը կամ հյուպատոսական հիմնարկի ղեկավարը՝ հյուպատոսական ծառայությունների կամ գործողությունների համար՝ ելնելով վճարողի գույքային դրությունից,

զ) նոտարական կարգով վավերացվող այն գործարքներով, որոնցով մի կողմը ազատվում է պետական տուրքի վճարումից, պետական տուրքը լրիվ չափով վճարում է մյուս կողմը:

Պետական տուրքի վճարման գծով կարող են սահմանվել նաև այլ արտոնություններ¹⁵⁸:

Պետական տուրքը գանձվում է մինչև համապատասխան ծառայության մատուցումը կամ գործողության իրականացումը, եթե օրենքով այլ կարգ սահմանված չէ: Պետական տուրքի հաշվարկման և գանձման նպատակով գործողությունների կատարման և ծառայությունների մատուցման պահ է ճանաչվում դրանց ավարտման պահը:

Պետական տուրքի գանձման օբյեկտ հանդիսացող մի քանի գործողություններ միաժամանակ կատարելու կամ ծառայություններ մատուցելու դեպքում պետական տուրքը հաշվարկվում է յուրաքանչյուրի համար առանձին և փոխանցվում համապատասխան բանկային հաշվին: Պետական տուրքի վճարումը հաստատող փաստաթղթի բնօրինակը մնում է պետական տուրք գանձող մարմնում՝ համապատասխան գործողությունների կատարումը կամ ծառայությունների մատուցումը հաստատող գործերին կցված, որում նշվում է պետական տուրքի տեսակը, վճարողի անունը, գումարի

¹⁵⁵ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 3, 7, 19.1, 20:

¹⁵⁶ Նույն տեղում, հոդված 8:

¹⁵⁷ Նույն տեղում, հոդված 21:

¹⁵⁸ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 9, 14, 15, 30, 31:

փոխանցման բանկային հաշվի համարը և վճարման ամսաթիվը:

Այն դեպքերում, երբ պետական տուրքը վճարվում է օտար-երկրյա պետություններում գործող Հայաստանի Հանրապետության դիվանագիտական ծառայության մարմինների իրականացրած գործողությունների և մատուցված ծառայությունների համար, տուրքի գումարները համապատասխան գործողություններ կատարող կամ ծառայություններ մատուցող մարմինները բանկ են մուծում (բյուջե փոխանցում) տուրքի գումարների գանձմանը հաջորդող ամսվա առաջին երկու բանկային օրվա ընթացքում:

Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազոր մարմինը Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի հետ համաձայնեցնում և սահմանում է պետական տուրքի այն տեսակները, որոնց համար վճարումները կարող են իրականացվել կանխիկ: Այդ դեպքում գանձված (ստացված) պետական տուրքի գումարները բանկ են մուծվում (բյուջե փոխանցում) համապատասխան գործողությունների կատարման, ծառայությունների մատուցման հաջորդ երկու բանկային օրվա ընթացքում:

Առանձին դեպքերում Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշմամբ պետական տուրքի գանձման լիազորությունը օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կարող է պատվիրակվել ձեռնարկություններին, կազմակերպություններին: Այդ դեպքում դրանց իրականացման հետ կապված ծախսերի փոխհատուցման նպատակով տվյալ ձեռնարկությունների, կազմակերպությունների կողմից կարող են սահմանվել վճարներ, որոնց չափը համաձայնեցվում է ՀՀ կառավարության լիազոր մարմնի հետ¹⁵⁹:

Պետական տուրքը հաշվարկում և գանձում են օրենքով սահմանված ծառայություններ կամ գործողություններ իրականացնող պաշտոնատար անձինք: Պետական տուրքը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին գանձելու պատասխանատվությունը դրվում է համապատասխան ծառայություններ կամ գործողություններ իրականացնող պաշտոնատար անձանց վրա, իսկ գումարները կանխիկ գանձված (ստացված) լինելու դեպքում՝ դրանք ժամանակին բյուջե փոխանցելու պատասխանատվությունը դրվում է պետական տուրք գանձող մարմնի պատասխանատու պաշտոնատար անձի վրա:

Տարեկան հերթական պետական տուրքի վճարումը յուրաքանչյուր առաջիկա տարվա համար կատարվում է մինչև առաջիկա

տարին սկսելը՝ լիազոր մարմնի կողմից տարեկան պետական տուրքի գանձման օբյեկտ հանդիսացող ծառայությունների մատուցման կամ գործողությունների կատարման արդյունքում փաստաթղթերի (իրավունքների, քույրությունների, արտոնագրերի, լիցենզիաների) վրա նշված տրման ամսաթվից ոչ ուշ:

ՀՀ-ում պետական տուրքը վճարվում է հայկական դրամով, ՀՀ կառավարությունը ՀՀ կենտրոնական բանկի հետ համաձայնեցնելով կարող է սահմանել և պարտադիր կիրառության մեջ դնել պետական տուրքի վճարման բանկային հաշվարկային փաստաթղթերի (անդորրագրերի) տիպային ձևեր:

ՀՀ տարածքից դուրս իրականացվող ծառայությունների կամ գործողությունների, ինչպես նաև ՀՀ պետական սահմանի անցման կետերում Հայաստանի Հանրապետության մուտքի վիզայի տրամադրման համար պետական տուրքերը կարող են վճարվել նաև արտարժույթով: Այդ դեպքում, պետական տուրքի գումարներն արտարժույթով հաշվարկելու համար, որպես արտարժույթի փոխանակային կուրս, հիմք է ընդունվում Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի կողմից հրապարակված նախորդ տարվա՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին տարեկան փոխարժեքը¹⁶⁰:

Պետական տուրքը լրիվ կամ մասնակի ենթակա է վերադարձման.

ա) եթե պետական տուրքը վճարվել է ավելի, քան պահանջվում է գործող օրենսդրությամբ,

բ) դատարանների կողմից դիմումները (բողոքները) վերադարձնելու կամ դրանց ընդունումը մերժելու, ինչպես նաև նոտարի կողմից նոտարական գործողությունների կատարումը մերժելու, քաղաքացիական կացության ակտերի գրանցման մարմինների կողմից քաղաքացիական կացության ակտերի գրանցումը և ուրիշ գործողությունների ու ծառայությունների կատարումը մերժելու դեպքում,

գ) տվյալ գործով վարույթը կարճելու կամ հայցն առանց քննության թողնելու դեպքում, եթե գործը ենթակա չէ դատարանում քննության, կամ հայցվորը չի պահպանել տվյալ կատեգորիայի գործի համար վեճը լուծելու սահմանված նախնական արտադատաբանական կարգը, կամ հայցը ներկայացրել է անգործունակ անձը,

¹⁵⁹ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 32:

¹⁶⁰ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 34, 36:

դ) եթե հայցի ենթադրական գիմը, որից դատարանը գանձել են պետական տուրքը, գործի քննության ընթացքում ճշտվել է, որի հետևանքով պակասել է հայցի ընդհանուր գիմը,

ե) գույքն արգելանքից ազատելու մասին հայցը բավարարելու դեպքում,

զ) պետական տուրք գանձող պետական մարմնի կողմից այս կամ այն գործողության կատարումը մերժելու դեպքում,

է) անչափահաս երեխաներ չունեցող ամուսինների փոխադարձ համաձայնությամբ ամուսնալուծության ակտի գրանցման համար մուծված պետական տուրքը, եթե գրանցումը չի կատարվել ամուսինների հաշտվելու կամ հրաժարման դեպքում, որն է մեկի չներկայանալու պատճառով,

թ) քաղաքացիական կացության ակտերը կամ մոտարական կարգով վավերացված պայմանագրերը, ժառանգության իրավունքի մասին վկայականները և այլ փաստաթղթերը դատական կարգով անվավեր ճանաչվելու և այլ դեպքերում¹⁶¹:

Պետական տուրքը վերադարձվում է վճարողի դիմումի համաձայն, եթե այն ներկայացվել է ֆինանսական մարմին՝ պետական տուրքի կամ նրա մի մասը վերադարձնելու իրավունքի առաջացման օրվանից երեք տարուց ոչ ուշ ժամկետում: Ընդ որում, դիմում տալը կասեցնում է այդ ժամկետի ընթացքը:

Պետական տուրքը վերադարձնելու մասին դիմումին կցվում են դատարանի և պետական տուրք գանձող մյուս հիմնարկների տեղեկանքները՝ պետական տուրքը մասնակի կամ լրիվ վերադարձնելու հանգամանքների հիմնավորման մասին, ինչպես նաև պետական տուրքի վճարումը հաստատող փաստաթղթերը: Այս բոլոր փաստաթղթերը ստանալուց հետո ոչ ուշ, քան 30 օրվա ընթացքում ֆինանսական մարմինները վերադարձնում են պետական տուրքի գումարն այն բյուջեից, որին հաշվանցվել է այն: Ընդ որում պետական տուրքը վերադարձվում է այն նույն արժույթով, որով որ վճարվել է (հայկական դրամ կամ վերոնշյալ դեպքերում՝ արտարժույթ):

«Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթների խախտումն ևս (ինչպես հարակատեսականների մասին օրենքների և, առհասարակ, ցանկացած իրավական ակտի մոդերնի) առաջացնում է պատասխանատվություն օրենքով սահմանված չափերով և ձևերով: Պետական տուրք գանձող պաշտոնատար անձանց կողմից իրենց

վրա դրված պարտականությունները ոչ պատշաճ կատարելու հետևանքով սահմանված ժամկետներում բյուջե չգանձված պետական տուրքի գումարները ենթակա են նրանցից բռնագանձման պետական բյուջե՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար 0.5 տոկոսի չափով հաշվարկված տույժի հետ միասին:

Պետական տուրք գանձող պաշտոնատար անձինք սահմանված ժամկետում բյուջե չգանձված պետական տուրքի գումարները, ինչպես նաև դրանց համար հաշվարկված տույժերը բյուջե են վճարում լիազորված մարմնի կողմից համապատասխան ակտ ներկայացնելու հետո՝ 10-օրյա ժամկետում:

Պետական տուրքի վճարման ժամկետի հետաձգման գծով արտոնություն ունեցող վճարողի կողմից պետական տուրքի վճարման, ինչպես նաև տարեկան պետական տուրքերի վճարման համար սահմանված ժամկետներում վճարումը, չկատարելու դեպքում բյուջե չվճարված պետական տուրքի գումարները ենթակա են վճարողից բռնագանձման պետական բյուջե՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար 0.5 տոկոսի չափով հաշվարկված տույժի հետ միասին:

Պետական տուրքի չգանձված կամ չվճարված գումարների, ինչպես նաև դրանց համար սահմանված տույժերի գանձումը կատարվում է դատական կարգով:

Տարեկան պետական տուրքի վճարումը հավաստող փաստաթղթում վճարման նպատակը (լիցենզիայի համարը և պարտավորության ժամանակահատվածը) չնշելու կամ վճարումից հետո՝ երեսուր օրյա ժամկետում, վճարման նպատակի վերաբերյալ գրավոր հայտարարություն չիագոր մարմին չներկայացնելու դեպքում տարեկան պետական տուրք վճարողի կողմից վճարված տարեկան պետական տուրքի գումարների հաշվին առաջին հերթին մարվում են սույն օրենքով սահմանված տարեկան պետական տուրքի տույժերի գծով պարտավորությունները, ապա՝ հերթական տարեկան պետական տուրքի գումարները (ըստ դրանց վճարման համար սահմանված ժամկետի վաղեմության): Նշված ժամկետում գրավոր հայտարարություն չներկայացնելու կամ ներկայացված հայտարարությունում նշված վճարման նպատակը նոր հայտարարությամբ փոփոխելու դեպքում տարեկան պետական տուրքի պարտավորությունները վերահաշվարկման ենթակա չեն:

Լիցենզիաների, արտոնագրերի և թույլտվությունների համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված գործողության ժամկետներից շուտ դրանց գործողության դադարեցման

¹⁶¹ Պետական տուրքերի վերադարձման դեպքերի ամբողջական ցանկը՝ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 38-ում:

դեպքում դադարեցման օրվանից, լիցենզավորված անձի դիմումի հիման վրա լիցենզիայի դադարեցման դեպքում դիմումի ներկայացման (դիմումում դադարեցման ավելի ուշ ժամկետ նշված լինելու դեպքում՝ այդ օրվանից, իսկ դիմումում ավելի վաղ ժամկետ, քան դիմումի ներկայացման օրը նշված լինելու դեպքում՝ դիմումի ներկայացման օրվանից) օրվանից, եթե այդ դիմումը հետագայում բավարարվել է, նախկինում չվճարված հերթական տարեկան պետական տուրքերի վճարման համար օրենքով սահմանված ժամկետներում վճարումը չկատարելու համար ժամկետանց օրերի տույժեր չեն հաշվարկվում¹⁶²:

ԳԼՈՒԽ V

ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՎՃԱՐՆԵՐ

§ 5.1. ՄԱՔՍԱՏՈՒՐՔ

ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքների, այդ թվում՝ փոխադրամիջոցների տեղափոխման համար գանձվում են մաքսատուրքեր, մաքսավճարներ, այսինքն՝ իրականացվում է մաքսասակագնային կարգավորում, որը հանդիսանում է մաքսային գործի տնտեսաֆինանսական մասը: Ինչպես ամեն մի երկրում, ՀՀ-ում ևս, մաքսասակագնային համակարգը կազմում է պետական մեխանիզմի մի բաղկացուցիչը և իր մեջ ընդգրկում է վարչական, տնտեսական, ֆինանսական գործունեության բազմատեսակ տարրեր և կատեգորիաներ: Դրանցից առավել կարևոր են.

1. մաքսասակագնային միջոցը,
2. մաքսատուրքը,
3. մաքսավճարը,
4. մաքսային արժեքը,
5. մաքսատուրքի և մաքսավճարի հաշվարկումը,
6. մաքսային զեղչը,
7. մաքսային արտոնությունը և այլն:

ՀՀ մաքսասակագնային հարաբերությունները կարգավորող մաքսային (նաև ֆինանսական, իրավական նորմերը) սահմանում են վերը թվարկված հասկացությունների բնորոշումը (կոմենտարը):

Մաքսասակագնային միջոց ասելով՝ ընդունված է հասկանալ պետական իրավասու մարմինների կողմից իրականացվող կազմակերպչական, տնտեսական և իրավական բնույթի միջոցառումների այն ամբողջությունը, որն ուղղված է տվյալ երկրի արտաքին տնտեսական գործունեության կարգավորմանը: Այս իմաստով մաքսասակագնային միջոցն արտաքին տնտեսական գործունեության իրականացման մեթոդ է, հետևաբար ունի և՛ վարչական, և՛ տնտեսական բովանդակություն ու կոչված է լուծելու վարչական և տնտեսական

¹⁶² «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 35:

մարմինների պետական-գանձարանային (ֆիսկալ), կառավարչական-կարգավորիչ, ինչպես նաև առևտրային քաղաքականության խնդիրները:

Բացի այդ, մաքսասակագնային միջոցները կոչված են որոշակի նպատակների: Դրանք են.

1. ՀՀ ներմուծվող ապրանքների ապրանքային կազմի ռացիոնալացում,
2. արտադրության և ապրանքների պահանջների կազմի մեջ պրոգրեսիվ փոփոխությունների համար պայմանների ստեղծում,
3. արտասահմանյան մրցակցության անբարենպաստ ազդեցությունից ՀՀ տնտեսության պաշտպանություն,
4. համաշխարհային շուկայում ՀՀ մրցակցության համար նպաստավոր և արդյունավետ պայմանների ստեղծում և այլն:

ՀՀ մաքսային օրենսգրքի և այլ իրավական ակտերի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով¹⁶³ ապրանքներ տեղափոխելիս մաքսային մարմինների¹⁶⁴ կողմից գանձվում են մաքսային վճարներ, այդ թվում՝

1. մաքսատուրքեր,
2. մաքսավճարներ,
3. մաքսային մարմինների կողմից գանձվող՝ օրենքով սահմանված հարկեր, տուրքեր և այլ պարտադիր վճարներ¹⁶⁵:

Մաքսային վճարներ են համարվում Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների տեղափոխման համար մաքսային մարմինների կողմից գանձվող՝ օրենքով սահմանված մաքսատուրքեր, հարկե-

¹⁶³ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանը համարվում է ՀՀ մաքսային տարածքի (ՀՀ ցամաքային, ջրային և օդային տարածքի), ազատ մաքսային պահեստների և ազատ տնտեսական գոտիների սահմանագծերը: ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 5:

¹⁶⁴ Հայաստանի Հանրապետությունում մաքսային գործն իրականացնում են մաքսային մարմինները, որոնք հանդիսանում են իրավապահ մարմիններ: ՀՀ մաքսային մարմիններն են՝

ա) վերադաս մաքսային մարմինը,
բ) վերադաս մաքսային մարմնի մաքսատները, այդ թվում՝ տարածաշրջանային և մասնագիտացված մաքսատները,

գ) վերադաս մաքսային մարմնի մաքսային կետերը, այդ թվում՝ սահմանային և մասնագիտացված մաքսային կետերը: ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 7:

¹⁶⁵ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 97:

րը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները¹⁶⁶:

Նշված մաքսային վճարները հաշվարկվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները տեղափոխելիս հայտարարագրելու օրվա դրությամբ հաշվարկված մաքսային արժեքից¹⁶⁷ մաքսային վճարների գործող դրույքաչափերով:

Ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները ենթակա են հայտարարագրման տարածաշրջանային կամ մասնագիտացված մաքսատներում կամ մաքսային կետերում վերադաս մաքսային մարմնի սահմանած կարգով, եթե՝

ա) դրանք տեղափոխվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով.

բ) փոփոխվում է դրանց նկատմամբ կիրառվող մաքսային ռեժիմը:

Հայտարարագրումն իրականացվում է գրավոր կամ բանավոր՝ նշելով ճշգրիտ տեղեկություններ՝ ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների, դրանց տեղափոխման նպատակի մասին, ինչպես նաև մաքսային հսկողության և ձևակերպման համար անհրաժեշտ այլ տեղեկություններ:

Ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները հայտարարագրվում են այն մաքսային մարմիններում, որոնցում իրականացվում է դրանց մաքսային ձևակերպումը: Իսկ չբեռնված և միայն ուղևորներ տեղափոխող տրանսպորտային միջոցները մաքսային մարմիններում հայտարարագրվում են մաքսային սահմանը հատելիս, բացառությամբ օդային տրանսպորտային միջոցների, որոնք հայտարարագրվում են ժամանման վայրում՝ օդանավակայաններում¹⁶⁸:

Ներմուծվող կամ արտահանվող ապրանքի մաքսային արժեքը որոշվում է հայտարարատուի (հայտարարագիր ներկայացնողի) կողմից: Հայտարարատուն ապրանքներ տեղափոխող կամ նրա կողմից լիազորված անձ է, ով կարող է լինել միայն ՀՀ իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ՀՀ

¹⁶⁶ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 2:

¹⁶⁷ Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքի մաքսային արժեք գործարքի գինն է, այսինքն՝ այն գումարը, որը փաստացի վճարվել է, ենթակա է վճարման կամ պետք է վճարվեր ապրանքը ներմուծման երկիր արտահանելու նպատակով ձեռք բերելու և մինչև ՀՀ մաքսային սահմանը տեղափոխելու համար: ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 81:

¹⁶⁸ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 128, 129:

մաքսային սահմանով տեղափոխվում են ապրանքներ ֆիզիկական անձանց կողմից: Հայտարարագրի մեջ ապրանքի սեփականատիրոջ, ինչպես նաև այդ ապրանքի համար լիազորված անձի կողմից ապրանքի ոչ իրական արժեքը կամ գինը նշելու դեպքում (ինչպես նաև այն որոշելու համար անհնարինության դեպքում) մաքսատուրքի չափը որոշում են մաքսային մարմինները, ընդ որում համաձայն.

1. ՀՀ ներքին շուկայում մույն ապրանքների համար գործող գների,
2. ՀՀ ներքին շուկայում համանման կամ տվյալ ապրանքի հետ անմիջականորեն մրցակցող ապրանքների գների,
3. այդ ապրանքների հաշվարկային արժեքի,
4. այդ ապրանքների արտահանման կամ ներմուծման, այսպես կոչված, «հսկիչ» գների, որոնք սահմանվում են ՀՀ կառավարության կողմից՝ Ազգային ժողովի ֆինանսական, բյուջետային, հաշվարկային հարցերի համար պատասխանատու պետական ստորաբաժանումների հետ համաձայնեցնելով:

Մաքսային արժեքը ներառում է՝

- ա) արտահանման երկրում ապրանքների ձեռքբերման գինը,
- բ) մինչև ՀՀ մաքսային սահմանը ապրանքների տեղափոխման համար կատարված փոխադրման, բեռնման, բեռնաթափման, փոխբեռնման, ապահովագրման և համանման այլ ծախսերը,
- գ) մինչև ՀՀ մաքսային սահմանը ապրանքների տեղափոխման համար կատարված կոմիսիոն և միջնորդային (բրոքերային) ծախսերը,
- դ) տարայի, փաթեթի և փաթեթավորման աշխատանքների արժեքը,

ե) մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների հետագա վաճառքի, օգտագործման կամ տնօրինման դիմաց գնորդի կողմից մատակարարին վճարման ենթակա գումարները և այլն¹⁶⁹:

Մաքսային արժեքում չեն ներառվում՝

1. արտահանման երկրում վճարված կամ վճարման ենթակա անուղղակի հարկերը,
2. ներմուծման երկրում կատարված ապրանքների փոխադրման, բեռնման, բեռնաթափման, փոխաբեռնման, ապահո-

վագրման, կոմիսիոն և միջնորդային (բրոքերային) ծախսերը,

3. մատակարարի հանդեպ գնորդի ստանձնած ֆինանսական պարտավորություններից բխող տոկոսները,
4. ներմուծման երկրում ապրանքների ներմուծման համար գանձված կամ գանձման ենթակա տուրքերը, հարկերը և այլ պարտադիր վճարները, եթե դրանք չեն մտնում Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխված ապրանքների համար փաստացի վճարված կամ վճարման ենթակա գումարի մեջ և այլն¹⁷⁰:

Մաքսատուրքը Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման համար Մաքսային օրենսգրքով սահմանված կարգով և չափով պետական բյուջե գանձվող պարտադիր վճարներ են¹⁷¹: Մաքսատուրքերի համակարգն էլ իր ամբողջության մեջ կազմում է մաքսային սակագինը: Մաքսատուրքերը համարվում են ՀՀ մաքսային տարածք ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների, այլ առարկաների փոխադրման ծախս: Մաքսային սակագինը սահմանվում է ՀՀ կառավարության կողմից՝ Ազգային ժողովի համապատասխան ֆինանսական հարցերի մշտական հանձնաժողովի հետ համաձայնեցնելով: ՀՀ-ում մաքսային սակագինը սահմանվում է միջազգային ճանաչում ստացած նորմերի հիման վրա և զարգանում միջազգային պրակտիկայում ընդունված մաքսային գործի կանոններին համապատասխան:

Հայաստանի Հանրապետությունում տարբեր հատկանիշներից ելնելով սահմանվում են մաքսատուրքերի տարբեր տեսակներ: Այսպես, *ըստ գործառնության բնույթի* կիրառվում են հետևյալ մաքսատուրքերը՝

- ա) արտահանման՝ վճարվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային տարածքից արտահանվող ապրանքների համար,
- բ) ներմուծման՝ վճարվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային տարածք ներմուծվող ապրանքների համար,
- գ) սեզոնային՝ վճարվում են տարվա որոշակի ժամանակահատվածում առանձին ապրանքներ (հիմնականում գյուղմթերքներ) Հայաստանի Հանրապետության մաքսային տարածքից արտա-

¹⁶⁹ Մաքսային արժեքում չեն ներառվող ծախսերի ամբողջական ցանկը՝ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 85-ում:

¹⁷¹ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 98:

¹⁶⁹ Մաքսային արժեքի կազմի ամբողջական ցանկը՝ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 83-ում:

հանելու կամ այդ տարածք ներմուծելու համար:

Ըստ հաշվարկման մեթոդի կիրառվում են հետևյալ մաքսատուրքերը՝

1. արժեքային (ադվալորային), որոնք հաշվարկվում են տոկոսներով՝ հարկման ենթակա ապրանքների մաքսային արժեքի նկատմամբ,
2. յուրահատուկ (հաստատագրված), որոնք հաշվարկվում են կայուն դրույքաչափով՝ հարկման ենթակա ապրանքների չափման միավորի համար,
3. խառը, երբ միաժամանակ կիրառվում են և՛ արժեքային (ադվալորային) և՛ յուրահատուկ (հաստատագրված) մաքսատուրքերը:

ՀՀ տնտեսության շահերը պաշտպանելու և տնտեսական գործունեությունը խրախուսելու նպատակով կիրառվում են հետևյալ մաքսատուրքերը՝

ա) հակազդման՝ ի պատասխան Հայաստանի Հանրապետության հանդեպ առանձին անձանց, պետությունների կամ դրանց միությունների խտրական գործողությունների: Օրինակ, երբ մի որևէ երկիր ՀՀ-ից ներմուծվող ապրանքի կամ ապրանքների խմբի նկատմամբ սահմանի առավել բարձր մաքսատուրք, քան այլ երկրներից նման ապրանքներ ներմուծելիս (որի հետևանքով կկրճատվի ՀՀ արտահանումը տվյալ երկիր, քանի որ ՀՀ այդ ապրանքներն այլևս մրցունակ չեն լինի այդ երկրի ներքին շուկայում), ապա ՀՀ կարող է սահմանել այդ երկրից ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ հակազդման մաքսատուրք՝ որպես պատասխան քայլ՝ ուղղված տվյալ երկրին,

բ) խրախուսման՝ առանձին երկրներից ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ սահմանված մաքսատուրքերի դրույքաչափերի նվազեցում: Այս մաքսատուրքը կիրառվում է այն դեպքում, երբ ցանկանում են ընդլայնել կոնկրետ երկրից ներմուծվող ապրանքների կամ ապրանքնային խմբերի ծավալները: Դրանք հիմնականում այն ապրանքատեսակներն են, որոնք տվյալ երկրի համար ունեն առաջնային նշանակություն¹⁷²:

Հակազդման և խրախուսման մաքսատուրքերը կոչվում են նպատակային մաքսատուրքեր:

Մաքսատուրքերն *ըստ սակագնի կառուցվածքի* լինում են.

1. հակադեմպինգային (դեմպինգ նշանակում է ցածրագին վաճառք), որը կիրառվում է ապրանքները և այլ առարկաները դրանց արտահանման կամ ներմուծման պահին համանման կամ անմիջականորեն մրցակից ապրանքների գներից առավել ցածր գներով ՀՀ մաքսային տարածքից արտահանելու կամ այդ տարածք ներմուծելու դեպքում, եթե դրանց արտահանումը կամ ներմուծումը կարող է վնաս հասցնել ՀՀ շահերին: Այսինքն՝ եթե ՀՀ ներմուծում է այնպիսի ապրանք, որն ունի շատ ցածր հայտարարագրված արժեք և որի նկատմամբ սովորական մաքսատուրքի (արժեքային, յուրահատուկ կամ խառը) կիրառումը կբերի նրան, որ այդ ապրանքը ՀՀ ներքին շուկայում կարող է վաճառվել շատ էժան գնով և դրանով իսկ վնասել ՀՀ շահերին (կոնկրետ՝ ՀՀ արտադրողների), ապա Հայաստանի Հանրապետությունը այդ ապրանքը ներմուծելիս նրա նկատմամբ կիրառում է հակադեմպինգային մաքսատուրք: Նույն մեխանիզմը գործում է նաև ՀՀ-ից ապրանքների արտահանման դեպքում,
2. փոխհատուցման (կոմպենսացիոն), որը կիրառվում է ՀՀ մաքսային տարածքից այն ապրանքների և արժեքների արտահանման դեպքում, որոնց արտադրության կամ արտահանման համար ուղղակի կամ անուղղակի ձևով կիրառվել է դրամական օժանդակություն, ու եթե դրանց արտահանումը կարող է վնաս հասցնել ՀՀ շահերին: Ընդ որում, փոխհատուցման մաքսատուրքը չպետք է գերազանցի դրամական օգնության չափը,
3. պետական գանձարանային (ֆինանսական կամ ֆիսկալ), որը կիրառվում է ապրանքները և այլ առարկաները պետությունների եկամուտների ավելացման նպատակով հարկելու դեպքում,
4. հովանավորչական, որը կիրառվում է ապրանքները և այլ առարկաներն օտարերկրյա կազմակերպությունների մրցակցությունից տեղական արտադրողներին պաշտպանելու նպատակով հարկելու դեպքում,
5. հավասարաբարկան (պարիտետային), որը կիրառվում է ներմուծվող ապրանքների և սեփական արտադրության ապրանքների գների հավասարեցման նպատակով հարկման դեպքում:

Մաքսային մարմինների կողմից մաքսատուրքի հաշվարկումն

¹⁷² ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդվածներ 100, 101:

իրականացվում է հայտարարագրի ներկայացման օրվա դրությամբ՝ մաքսատուրքերի գործող դրույքաչափերով:

Մաքսատուրքի վճարումն իրականացվում է ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման օրվանից տասնօրյա ժամկետում:

Մաքսատուրքից ազատվում են.

1. Մաքսային օրենսգրքով սահմանված մաքսային մի շարք ռեժիմներով ՀՀ մաքսային սահման ներմուծվող կամ արտահանվող ապրանքները,
2. արժույթը,
3. այն ապրանքները, որոնք ներմուծվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային տարածք մարդասիրական օգնության և բարեգործական ծրագրերի շրջանակներում,
4. առևտրային կազմակերպությունների կողմից իրենց կանոնադրական հիմնադրամի համալրմանն ուղղված Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված ցանկում ընդգրկված ապրանքները և այլն¹⁷³:

Ֆիզիկական անձինք կարող են առանց մաքսատուրք վճարելու որպես ուղեկցող բեռ¹⁷⁴ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխել ապրանքներ, որոնց ներմուծման համար մաքսատուրքի դրույքաչափը սահմանված չէ զրո տոկոս և որոնց ընդհանուր քաշը չի գերազանցում 50 կիլոգրամը, իսկ ընդհանուր մաքսային արժեքը՝ 150 հազար դրամը:

Ֆիզիկական անձինք կարող են առանց մաքսատուրքի վճարման Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխել իրենց վրա կրվող կամ ուղեբեռում գտնվող անձնական օգտագործման իրերը: Որպես այդպիսիք դիտվում են այն ապրանքները, որոնք՝

ա) չունեն գործարանային փաթեթավորում, պիտակավորում և գտնվում են ուղեկցվող ուղեբեռում,

բ) ֆիզիկական անձինք կրում են իրենց վրա Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանը հատելու պահին:

¹⁷³ Մաքսատուրքից ազատվող ապրանքների ամբողջական ցանկը՝ ՀՀ մաքսային օրենսգրքի, հոդված 104-ում:

¹⁷⁴ Ուղեկցող բեռ է համարվում ֆիզիկական անձանց հետ միաժամանակ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանը հատող, ինչպես նաև ֆիզիկական անձին անկախ պատճառներով ուշացած կամ ՀՀ մաքսային սահմանը հատելու պահին կորսված կամ սխալմամբ այլ տեղ ուղարկված ուղեբեռը:

Հայաստանի Հանրապետություն մշտական բնակության ժամանող ֆիզիկական անձինք կարող են առանց մաքսատուրքի վճարման ներմուծել իրենց անձնական օգտագործման գույքը: Այս արտոնությունից նույն անձը կարող է օգտվել հինգ տարվա ընթացքում միայն մեկ անգամ:

Հայաստանի Հանրապետության ֆիզիկական անձինք կարող են առանց մաքսատուրքի վճարման Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխել իրենց ժառանգական գույքը՝ մաքսային մարմիններին ժառանգության մասին համապատասխան փաստաթղթեր ներկայացնելու դեպքում¹⁷⁵:

Հաշվարկվածից ավելի վճարված մաքսատուրքի գումարները, վճարողի ցանկությամբ, մաքսային մարմինների կողմից հաշվանցվում են մաքսային մարմիններին՝ վճարման ենթակա այլ պարտավորությունների հաշվին, կամ վերադարձվում են ոչ ուշ, քան վերադարձման մասին վճարողի դիմումն ստանալուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում: Ընդ որում, ավելի գանձված մաքսատուրքի գումարների վերադարձման կամ այլ պարտավորությունների հաշվին հաշվանցման դիմումն ընդունվում է դրանց վճարումից հետո՝ երկու տարվա ընթացքում:

Մաքսատուրքի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար վճարողից գանձվում է տույժ՝ ժամանակին չվճարված մաքսատուրքի գումարի 0,15 տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար, իսկ 365 օրը լրանալուց հետո, ինչպես հարկային ապառքների (ժամկետանց հարկային պարտավորությունների) դեպքում մաքսային մարմինը հայցով դիմում է դատարան մաքսատուրքի և հաշվարկված տույժի գումարների բռնագանձման պահանջով¹⁷⁶:

¹⁷⁵ ՀՀ մաքսային օրենսգրքի, հոդված 105:

¹⁷⁶ Նույն տեղում, հոդված 108:

§ 5.2. ՄԱՔՍԱՎՃԱՐ

Ի տարբերություն մաքսատուրքերի, որոնք զանգված են ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման համար և վճարվում են պետություն, մաքսավճարները զանգված են մաքսատան կամ մաքսային կետի վրա դրված պարտականությունների (մաքսային մարմնի կողմից մատուցած ծառայությունների) կատարման համար, այսինքն՝ ապրանքների մաքսային ձևակերպման ու պահպանման համար:

Մաքսավճարը մաքսային օրենսգրքով սահմանված կարգով և չափով զանգվող, պետական բյուջեում հաշվառվող պարտադիր վճար է, որն օգտագործվում է մաքսային գործի զարգացման ու մաքսային մարմինների նյութատեխնիկական և սոցիալական բազայի ապահովման նպատակով: Այսինքն՝ մաքսային մարմիններն իրենք են հոգում իրենց կարիքները՝ մաքսավճարներից գոյացած միջոցների հաշվին: Սակայն սա չի նշանակում, որ նրանք լիովին ազատ են տնօրինելու այդ գումարները և իրականացրած ծախսերի մասով հաշվետու չեն պետությանը: Վերադաս մաքսային մարմինը յուրաքանչյուր տարվա առաջին եռամսյակի ընթացքում ՀՀ կառավարություն է ներկայացնում հաշվետվություն՝ նախորդ տարում մաքսավճարի գումարների տնօրինման մասին¹⁷⁷:

Մաքսավճարի դրույքաչափերը:

Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների, ինչպես նաև բանկերի կողմից տեղափոխվող արժույթի ու արտարժույթի մաքսային ձևակերպումների իրականացման (բացառությամբ ապրանքների զննման և հաշվառման) համար զանգվում է 3,500 դրամ մաքսավճար:

Ապրանքների զննման և հաշվառման համար (բացառությամբ խողովակաշարերով ու էլեկտրահաղորդման գծերով տեղափոխվող ապրանքների՝ մավթ, գազ, էլեկտրաէներգիա և այլն) մաքսավճար զանգվում է հետևյալ դրույքաչափերով.

ա) միևնույն մաքսային հայտարարագրով հայտարարագրված մինչև մեկ տոննա քաշ ունեցող ապրանքների մաքսային հսկողության համար՝ 1,000 դրամ,

բ) միևնույն մաքսային հայտարարագրով հայտարարագրված մեկ տոննայից ավելի քաշ ունեցող ապրանքների յուրաքանչյուր

լրացուցիչ (կամ ոչ լրիվ) տոննայի համար՝ 300 դրամ:

Խողովակաշարերով (գազ, մավթ և այլն) և էլեկտրահաղորդման գծերով տեղափոխվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողության, դրանց հաշվառման համար մաքսավճար զանգվում է մեկ ամսվա ընթացքում միևնույն պայմանագրի հիման վրա միևնույն ուղղությամբ տեղափոխվող ապրանքաքանակի համար 500 հազար դրամի չափով:

Եթե մաքսային մարմինների կողմից ապրանքների մաքսային ձևակերպումները կամ դրանց հետ կապված առանձին գործողություններ կատարվում են սահմանված տեղերից և աշխատանքային ժամերից դուրս, ապա մաքսավճարը զանգվում է սահմանված դրույքաչափերի կրկնապատիկի չափով:

Բացի մաքսային ձևակերպման և պահպանման համար զանգվող վճարները, մաքսային մարմինների կողմից յուրաքանչյուր փաստաթղթի (ձևաթղթի) տրամադրման համար զանգվում է 1,000 դրամ մաքսավճար:

Հայաստանի Հանրապետության տարածքով ապրանքների տարանցիկ փոխադրումների ժամանակ կատարվում է ապրանքների մաքսային պարտադիր ուղեկցում, որի համար յուրաքանչյուր հարյուր կիլոմետրի համար զանգվում է 10,000 դրամ մաքսավճար: Մնացած դեպքերում ապրանքների մաքսային ուղեկցումն իրականացվում է փոխադրողի ցանկությամբ՝ նրա գրավոր դիմումի հիման վրա:

Մաքսային մարմինների կողմից պատասխանատու պահպանության վերցված ապրանքների (ապրանքներ, որոնք պահանջում են պահպանման համապատասխան պայմաններ՝ համապատասխան ջերմաստիճան, խոնավություն և այլն) պահպանման համար մաքսավճարը զանգվում է՝

ա) մինչև մեկ տոննայի համար՝ օրական 1,000 դրամ,

բ) մեկ տոննայից ավելի յուրաքանչյուր լրացուցիչ (կամ ոչ լրիվ) տոննայի համար՝ օրական 300 դրամ:

Տրանսպորտային միջոցների մաքսային հսկողության համար մաքսավճարը զանգվում է՝

1. մինչև 10 մտատեղով մարդատար ավտոմեքենաների համար՝ 2,000 դրամ.

2. այլ տրանսպորտային միջոցների համար՝ 5,000 դրամ¹⁷⁸:

ՀՀ օրենսդրությամբ մաքսավճարներից ազատվում են.

¹⁷⁷ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 109:

¹⁷⁸ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 110:

ա) այն ապրանքները, որոնք մուտք են գործում Հայաստանի Հանրապետության մաքսային տարածք մարդասիրական օգնության և բարեգործական ծրագրերի շրջանակներում,

բ) ֆիզիկական անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխվող այն ապրանքները, որոնց համար սահմանված է մաքսատուրքի արտոնություն,

գ) օրենսդրությամբ սահմանված կարգով «Ժամանակավոր արտահանում» ռեժիմով արտահանվող և հետագա ներմուծվող մշակութային արժեքները,

դ) միջազգային կանոնավոր փոխադրումներ իրականացնող տրանսպորտային միջոցները՝ այդ փոխադրումների իրականացման ժամանակ¹⁷⁹:

Ինչպես մաքսատուրքերի, այնպես էլ մաքսավճարների դեպքում սահմանված կարգով հաշվարկվածից ավելի վճարված մաքսավճարի գումարները, վճարողի ցանկությամբ, մաքսային մարմինների կողմից հաշվանցվում են մաքսային մարմիններին՝ վճարման ենթակա այլ պարտավորությունների հաշվին, կամ վերադարձվում են ոչ ուշ, քան վերադարձման մասին վճարողի դիմումն ստանալուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում: Ընդ որում ավելի գանձված մաքսավճարի գումարների վերադարձման կամ այլ պարտավորությունների հաշվին հաշվանցման դիմումն ընդունվում է դրանց վճարումից հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում:

Ապրանքներ տեղափոխող անձանց կողմից չվճարված կամ թերի վճարված մաքսավճարի գումարը մաքսային մարմինների կողմից գանձվում է դրա վճարման պարտավորության առաջացման պահից՝ երեք տարվա ընթացքում:

Մաքսավճարը վճարվում է Հայաստանի Հանրապետության արժույթով՝ դրամով:

Մաքսավճարի վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար վճարողից գանձվում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված մաքսավճարի գումարի 0,15 տոկոսի չափով, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար¹⁸⁰, որից հետո մաքսային մարմինը կարող է դիմել դատարան ժամանակին չմուծված մաքսավճարի և հաշվարկված տույժի գումարների բռնագանձման հայցով:

ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ

Հավելված 1.

Գույքահարկի դրույքաչափերը¹⁸¹

N	Հարկման բազան	Հարկի դրույքաչափը
1.	2.	3.
Երևույթունների գույքահարկի դրույքաչափերը		
1.	մինչև 3 մլն դրամը ներառյալ	հարկման բազայի 0 տոկոսը
2.	3 մլն դրամից մինչև 10 մլն դրամը ներառյալ	100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 3 մլն դրամը գերազանցող գումարի 0.1 տոկոսը
3.	10 մլն դրամից մինչև 20 մլն դրամը ներառյալ	7,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 10 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.2 տոկոսը
4.	20 մլն դրամից մինչև 30 մլն դրամը ներառյալ	27,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 20 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.4 տոկոսը
5.	30 մլն դրամից մինչև 40 մլն դրամը ներառյալ	67,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 30 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.6 տոկոսը
6.	30 մլն դրամից մինչև 40 մլն դրամը ներառյալ	67,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 30 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.6 տոկոսը
7.	30 մլն դրամից մինչև 40 մլն դրամը ներառյալ	67,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 30 մլն դրամը գերազանցող մասի 0.6 տոկոսը
8.	40 մլն դրամից ավելի	127,100 դրամ՝ գումարած հարկման բազայի 40 մլն դրամը գերազանցող մասի 1.0 տոկոսը
Փոխադրամիջոցների գույքահարկի դրույքաչափերը		
9.	մինչև 10 միլիարդ դրամը	մարդատար ավտոմեքենաների համար, եթե հարկման բազան՝
9.1.	1-120 ձիաուժ է,	յուր. ձիաուժի դիմաց՝ 200 դրամ

¹⁷⁹ ՀՀ մաքսային օրենսգիրք, հոդված 109:

¹⁸⁰ Նույն տեղում, հոդված 113:

¹⁸¹ «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 6, 7:

1.	2.	3.
9.2.	121-250 ձիաուժ է	յուր. ձիաուժի դիմաց՝ 300 դրամ, ինչպես նաև 150 ձիաուժը գերազանցող յուր. մեկ ձիաուժի համար լրացուցիչ՝ 1000 դրամ,
9.3.	251 և ավելի ձիաուժ է	յուր. ձիաուժի դիմաց՝ 500 դրամ, ինչպես նաև 150 ձիաուժը գերազանցող յուր. մեկ ձիաուժի համար լրացուցիչ՝ 1000 դրամ
10.	10 և ավելի նստատեղ ունեցող մարդատար ավտոմեքենաների ու բեռնատար ավտոմեքենաների համար, եթե հարկման քազան՝	
10.1.	1-200 ձիաուժ է	յուր. ձիաուժի դիմաց՝ 100 դրամ
10.2.	201 և ավելի ձիաուժ է	յուր. ձիաուժի դիմաց՝ 200 դրամ
11.	Մոտոցիկլետների համար	յուր. ձիաուժի դիմաց 40 դրամ
12.	Ջրային փոխադրամիջոցների համար	հարկման քազայի յուրաքանչյուր ձիաուժի դիմաց 150 դրամ

Ընդ որում, մինչև երեք տարվա վաղեմության ավտոմոբիլային տրանսպորտային միջոցների համար գույքահարկը հաշվարկվում է 100 տոկոսով: Երեք տարուց ավելի վաղեմության ավտոմոբիլային տրանսպորտային միջոցների համար գույքահարկի գումարը երրորդ տարվան հաջորդող յուրաքանչյուր տարվա համար պակասեցվում է հարկի գումարի 10 տոկոսի չափով, քայց ոչ ավելի, քան հարկի գումարի 50 տոկոսը: Վաղեմության ժամկետը որոշելու համար հիմք է ընդունվում ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի թողարկման տարեթիվը: Բեռնատար ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցների վաղեմության ժամկետի 20-րդ տարին լրանալուց հետո տվյալ ավտոմոբիլային տրանսպորտի միջոցի համար գույքահարկ չի հաշվարկվում և չի վճարվում:

Աղյուսակում նշված փոխադրամիջոցների հարկման քազան կիրառվում արտահայտված լինելու դեպքում գույքահարկի տարեկան գումարը որոշվում է՝ համապատասխան դրույթաչափի նկատմամբ կիրառելով 1.36 գործակից:

Հավելված 2.¹⁸²

Ակցիզային հրակի հարկման քազան և դրույթաչափերը

N	Ապրանքի ծածկագիրը ըստ ԱՏԳԱԱ-ի	Ապրանքախմբի անվանումը	Հարկման քազայի միավորը	Դրույթաչափը (դրամ)
1.	2.	3.	4.	5.
1.	2203	գարեջուր	1 լիտր	70
	2204	խաղողի և այլ գինիներ, գինենյութ, այդ թվում՝		100
2.	220410	փրփրուն գինիներ, շամպայն	1 լիտր	180
				250
3.	2205	վերմուտ և խաղողի այլ գինիներ, որոնք պարունակում են բուսական և արոմատիկ էքստրակտներ	1 լիտր	500
4.	2206	խմորման ենթարկված այլ ըմպելիքներ (խնձորի սիդր, պերրու (տանձի սիդր), մեղրարմպելիք)	1 լիտր	180
5.	2207	էթիլային սպիրտ	1 լիտր (100%-անոց սպիրտի վերահաշվարկով)	600
	2208	սպիրտային խմիչքներ, այդ թվում՝		1,500
6.	220820	խաղողի գինու կամ գինենյութի թորումից ստացվող սպիրտային թրմեր (կոնյակ, արամանյան և այլն)	1 լիտր	
	220860, 220870	օղի, լիկյորներ և մրգօղիներ		1,200 300

¹⁸² «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 5:

1.	2.	3.	4.	5.
7.	2403	ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչներ	1 կիլոգրամ	1,500
8.	2709	հում նավթ և նավթամթերքներ	1 տոննա	27,000
9.	2711 (բացառությամբ 2711 11 և 2711 21)	նավթային գազեր և գազանման այլ ածխաջրածիններ (բացառությամբ բնական գազի)	1 տոննա	1,000

Սպիրտային խմիչքների դեպքում 40 տոկոսից բարձր սպիրտայնությամբ ապրանքատեսակների համար սպիրտայնության՝ 40 տոկոսը գերազանցող յուրաքանչյուր տոկոսային կետի համար հարկի դրույքաչափն ավելացվում է 7.5 դրամով, իսկ մինչև 9 տոկոս սպիրտայնություն պարունակող խմիչքների համար սահմանվում է յուրաքանչյուր լիտրի համար՝ 100 դրամ:

Ծխախոտի արտադրանքի և ներմուծվող դիզելային վառելիքի ու բենզինի ակցիզային հարկի դրույքաչափերը սահմանվում են առանձին օրենքներով:

Հաստատագրված վճարի հարկման բազայի համար որոշման տվյալները¹⁸³

N	Գործունեության տեսակը	Հարկ վճարողները	Ելակետային տվյալները	Ուղղիչ գործակցի արտադրյալը ելակետային տվյալների նկատմամբ	Ուղղիչ գործակցի կիցները
1.	Խանութների, կրպակների (տաղավարների) ¹ միջոցով իրականացվող առևտուր	3. 30 բառակուսի մետր մակերեսից ոչ ավելի առևտրական գործունեություն իրականացնողները	4. ա) վճարողի առևտրական գործունեության համար զբաղեցրած առևտրական տարածքը՝ բառակուսի մետրով, բ) ամսվա ընթացքում առևտրական գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը	5. 22-ապատիկ	6. 0.5-ից 2.75
1.	Առևտրի իրականացման վայրի ² կազմակերպում	ՀՀ տարածքում առևտրի իրականացման վայր կազմակերպողները	ա) առևտրի իրականացման վայրի փաստացի օգտագործվող մակերեսը՝ բառակուսի մետրերով արտահայտված, բ) ամսվա ընթացքում գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը	110-ապատիկ	0.4-ից 2.0
2.					

¹⁸³ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի, հոդվածներ 8, 21, 23-27, 29-36.5, 38-40, 42-69, 77-80, 82-85.4, 86.1-93:

1.	2.	3.	4.	5.	6.
Հանրային սննդի ոլորտում ³	Հանրային սննդի ոլորտում	հանրային սննդի ոլորտում	1. հանրային սննդի գործունեության իրականացման վայրի զբաղեցրած տարածքի մակերեսը՝ քառակուսի մետրերով, 2. արտաքին բուֆետների և սպասարկման սրահ չունեցող այլ վայրերի համար սպասարկման մակերեսն ընդունվում է 20 քառակուսի մետր	2000- ապատիկ	0.3-ից 2.0
Բաղնիքների, ցնցուղարանների կազմակերպում	Բաղնիքների, ցնցուղարանների կազմակերպում	տվյալ ոլորտում գործունեություն իրականացնող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք	բաղնիքների և ցնցուղարանների գործունեության կազմակերպման 2 ենթ-շինությունների ընդհանուր մակերեսը՝ քառակուսի մետրերով	2000- ապատիկ	0.5 և 1.0
Ավտոտրանսպորտային գործունեություն	Ավտոտրանսպորտային գործունեություն	ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները	1. քեթև մարդատար ավտոմեքենաներով ուղևորներ վախառելու նպատակով գործունեություն իրականացնելու համար՝ 1.0, 2. բեռնատար ավտոմեքենաներով գործունեություն իրականացնելու համար՝ ավտոմեքենայի բեռնատարությունը՝ արտահայտված տոննաներով, 3 ավտոբուսով գործունեություն իրականացնելու համար՝ նստատեղերի քանակը	2000- ապատիկ	0.5-ից 3.4

1.	2.	3.	4.	5.	6.
Վարսավիրական ծառայությունների՝ մատուցում	Վարսավիրական ծառայությունների՝ մատուցում	նման ծառայության մատուցման գործունեություն կազմակերպողները	ա) վարսավիրական ծառայության աշխատատեղերի քանակը, բ) ամսվա ընթացքում գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը ա) ֆոտոժապավանդների երևակման և (կամ) լուսանկարների պատրաստման աշխատատեղերի քանակը, բ) ամսվա ընթացքում գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը	500- ապատիկ	0.6, 0.8 և 1.0
Լուսանկարչական լաբորատորիաների գործունեություն	Լուսանկարչական լաբորատորիաների գործունեություն	լուսանկարչական լաբորատորիաների միջոցով գործունեություն իրականացնողները	ա) ֆոտոժապավանդների երևակման և (կամ) լուսանկարների պատրաստման աշխատատեղերի քանակը, բ) ամսվա ընթացքում գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը	850- ապատիկ	0.8, 0.9 և 1.0
Ավտոտեխսպասարկման կայաններ	Ավտոտեխսպասարկման կայաններ	ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման գործունեություն իրականացնողները	ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման աշխատատեղերի քանակը	15,000- ապատիկ	0.8 և 1.0
Բենզինի և դիզելային մանրածախ վաճառք	Բենզինի և դիզելային մանրածախ վաճառք	բենզինի և (կամ) դիզելային վառելիքի մանրածախ վաճառքի գործունեություն իրականացնողները	բենզինի և (կամ) դիզելային վառելիքի մանրածախ վաճառքի կետերում տեղակայված բենզալցման (կամ) դիզելային վառելիքի լցման) խողովակների քանակը	30,000- ապատիկ	0.8, 1.0 և 1.2

1.	2.	3.	4.	5.	6.
10.	Ավտոտրանսպորտային միջոցների գազացում ⁹	գազացման (լիքքավորման) գործունեություն իրականացնողները	գազացման կայանում (կետում) տեղակայված գազացման (գազալիցքավորման) խողովակների քանակը	1,500,000-ապատիկ	0.6, 0.75 և 1.0
11.	Ավտոկանգարանների գործունեություն ¹⁰	ավտոկանգարանների գործունեություն կազմակերպողները	ա) ավտոտրանսպորտային միջոցների ժամանակավոր կայանման համար առանձնացված ընդհանուր տարածքը՝ քառակուսի մետրով. բ) ամսվա ընթացքում գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը և դրանց թիվը	5-ապատիկ	0.8 և 1.0-ից 8.0
12.	Արդյունագործական ձկնորսության ¹¹ բյուրն	արդյունագործական կան ձկնորսության գործունեություն իրականացնողները	ա) ամսվա ընթացքում արդյունագործական ձկնորսության գործունեության իրականացման օրացուցային օրերը ու դրանց թիվը. բ) որսագործիքների քանակը	150-ապատիկ	1.0-ից 120.0
13.	Խաղատների ¹² գործունեության կազմակերպում	խաղատների գործունեություն կազմակերպողները	տեղադրված խաղատնդանների քանակը	2,500,000-ապատիկ	-
14.	Շահումով խաղային ավտոմատների ¹³ շահագործում	շահումով խաղային ավտոմատներ շահագործողները	ա) լուտոտրոն, բինգո և մեխանիկական վիճակահանության համար ծրագրավորված այլ սարքերի համար՝ խաղասրահի մակերեսը՝ քառակուսի մետրերով. բ) այլ ավտոմատների համար՝ տեղադրված (առկա) ավտոմատների քանակը	15,000-ապատիկ և 75,000-ապատիկ	-

1.	2.	3.	4.	5.	6.
15.	Ինտերնետ շախմատ ¹⁴ խաղեր	անմիջականորեն (խաղասրահում) և (կամ) ինտերնետ կամ մեմբերիմակ ցանկացած գոբրալ համակարգի և ցանկացած համակարգված ցանցային կապուղիների միջոցով ինտերնետ շախմատ խաղերի կազմակերպիչները	1. ինտերնետ շախմատ խաղերի կազմակերպման համար նախատեսված ինտերնետային կայքերի թիվը (անկախ սեմալա ընթացքում գործունեության փաստացի իրականացման օրերի քանակից) 2. տվյալ ամսվա ընթացքում խաղասրահում ինտերնետ շախմատ խաղի կազմակերպման համար նախատեսված համակարգիչների քանակը (անկախ դրանց փաստացի օգտագործման օրերի քանակից)	1.000.000-ապատիկ և 50.000-ապատիկ	-
16.	Վիճակախաղերի ¹⁵ կազմակերպում	ա) խաղարկությունով և ոչ խաղարկությունով, ինչպես նաև համակցված վիճակախաղերի կազմակերպիչները, բ) տոտալիզատորի կազմակերպիչները, գ) անմիջականորեն (խաղասրահում) և/կամ ինտերնետ կամ մեմբերիմակ ցանկացած գոբրալ համակարգի և ցանկացած համակարգված ցանցային կապուղիների միջոցով ինտերնետ տոտալիզատորի կազմակերպիչները:	1. ամսվա ընթացքում անցկացված բոլոր խաղարկությունների համար իրացված վիճակախաղերի տոմսերի ընդհանուր արժեքը 2. տվյալ ամսվա ընթացքում տոտալիզատորի կազմակերպչի կողմից խաղադրույքների ընդունման համար նախատեսված համակարգիչների քանակը (անկախ դրանց փաստացի օգտագործման օրերի քանակից) 3. ինտերնետ տոտալիզատորի կազմակերպման համար նախատեսված ինտերնետային կայքերի թիվը (անկախ ամսվա ընթացքում գործունեության փաստացի իրականացման օրերի քանակից)	20 տոկոսի չափով, 50.000-ապատիկ և 1.000.000-ապատիկ	-

1.	2.	3.	4.	5.	6.
17.	Համակարգչային խաղերի կազմակերպում	համակարգչային խաղեր կազմակերպողները	տեղակայված մոնիտորների ընդհանուր քանակը	10.000- ապառիկ	1.0-ից 3.0
18.	Բիլիարդ խաղի կազմակերպում	բիլիարդ խաղի կազմակերպման գործունեություն իրականացնողները	տեղադրված խաղասեղանների քանակը	20.000- ապառիկ	1.0 և 2.0
19.	Տեսաժապավենների և տեսամագնիստոֆոնների վարձույթ	տեսաժապավենների և տեսամագնիստոֆոնների վարձույթի հատկացնողները		40.000- ապառիկ	1.0-ից 1.9

¹ **Խառնուրդ է համարվում** առևտրական գործունեության իրականացման համար կառուցված կամ այդ նպատակին հարմարեցված ու սարքավորված, առևտրական դահլիճ ունեցող մշտական շինությունը:

Գրպակ (տաղավար) է համարվում առևտրական գործունեության իրականացման համար կառուցված կամ այդ նպատակին հարմարեցված առևտրական դահլիճ չունեցող շինությունը:

Առևտրական տարածք է համարվում խանութների համար առևտրական դահլիճի (ներառյալ՝ ապրանքների ցուցադրման և վաճառքի համար նախատեսված առևտրական սարքավորումների և գույքի զբաղեցրած) մակերեսը, իսկ կրպակների (տաղավարների) համար՝ ամբողջ մակերեսը:

² **Առևտրի իրականացման վայր** (տոնավաճառ, շուկա և այլն) է համարվում առևտրական (կամ այլ) գործունեության իրականացման (ծավալման) համար կազմակերպչի կողմից տարածքների տրամադրման վայրը:

³ **Հանրային սննդի շուրտում գործունեություն է համարվում** խոհարարական արտադրանքի սպառման կազմակերպումը:

Խոհարարական արտադրանք է համարվում կերակրատեսակների, խոհարարական արտադրատեսակների և կիսաֆաբրիկատների համախումբը:

Հանրային սննդի սպասարկման սրահ է համարվում պատրաստի խոհարարական արտադրանքի իրացման և սպառման կազմակերպման համար նախատեսված տարածքը:

Բացօթյա վայրերում հանրային սննդի սպասարկման սրահ է համարվում հանրային սննդի գործունեության իրականացման ընդհանուր մակերեսը:

⁴ **Բաղնիքների և ցնցուղարանների** կազմակերպում հասկացությունն իր մեջ ներառում է մասնավորապես ցնցուղարանների, սառնամանքի, բաղնիքների և շեգեբաղնիքների կազմակերպումը:

⁵ **Վարսավիրանոց է համարվում** վարսավիրական ծառայության նպատակին հարմարեցված հատուկ աշխատատեղի (աշխատատեղերի) համար առանձնացված մշտական կամ ժամանակավոր շինությունը:

Վարսավիրական ծառայության մատուցման աշխատատեղ է համարվում այդ նպատակի համար համապատասխան սարքավորումներով յուրաքանչյուր հատուկ կահավորված տեղը:

⁶ **Լուսանկարչական լաբորատորիա է համարվում** ֆոտոժապավենների երևակման և (կամ) լուսանկարների պատրաստման նպատակին հարմարեցված հատուկ աշխատատեղի (աշխատատեղերի) համար առանձնացված մշտական կամ ժամանակավոր շինությունը:

Լուսանկարչական լաբորատորիայի գործունեություն է համարվում ֆոտոժապավենների երևակումը և (կամ) լուսանկարների պատրաստումը:

Ֆոտոժապավենների երևակման և (կամ) լուսանկարների պատրաստման աշխատատեղ է համարվում մեկ ամբողջական գործընթացի ապահովման համար հատուկ սարքավորումներով կահավորված վայրը:

⁷ **Ավտոտեխսպասարկման կայան (կետ) է համարվում** ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման համար հարմարեցված աշխատատեղի (աշխատատեղերի) համար առանձնացված մշտական կամ ժամանակավոր շինությունը:

Ավտոտեխսպասարկման կայանների (կետերի) գործունեություն է համարվում ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկումը:

Ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման աշխատատեղ է համարվում ավտոտրանսպորտային միջոցների տեխնիկական սպասարկման տեսակների մեկ ամբողջական գործընթացի ապահովման համար հատուկ սարքավորումներով կահավորված տարածքը:

⁸ *Բենզինի և (կամ) դիզելային վառելիքի մանրածախ վաճառքի կետ է համարվում* ավտոտրանսպորտային միջոցների բենզալցման համար հարմարեցված սարքավորումների ամբողջությունը:

⁹ *Գազալցման կայան (կետ) է համարվում* ավտոտրանսպորտային միջոցների գազալցման (գազալիցքավորման) համար հարմարեցված սարքավորումների ամբողջությունը:

¹⁰ *Ավտոկանգառ է համարվում* ավտոտրանսպորտային միջոցների ժամանակավոր կայանման համար առանձնացված տարածքը:

Ավտոկանգառների գործունեություն է համարվում ավտոկանգառում հատուցման դիմաց ավտոտրանսպորտային միջոցի ժամանակավոր կայանման ապահովումը (կազմակերպումը):

¹¹ *Արդյունագործական ձկնորսություն է համարվում* շահույթ ստանալու նպատակով ջրային ավազանում իրականացվող ձկնորսական գործունեությունը, որը կատարվում է հատուկ որսագործիքներով՝ մասնավորապես դնովի ցանցով, դնովի, ձգովի և քսակավոր ուղկաններով:

¹² *Խաղատուն է համարվում* այն խաղասրահը, որի ներքին կամ արտաքին կողմից ցուցադրվում է «խաղատուն» կամ «կազինո» քառը կամ դրանց օգտագործմամբ բառակապակցությունները՝ հայերեն կամ օտար լեզուներով, կամ որտեղ շահագործվում է թեկուզ մեկ խաղասեղան կամ քսանից ավելի խաղային ավտոմատ, կամ երկուսն իրար հետ՝ անկախ դրանցից յուրաքանչյուրի քանակից:

¹³ *Շահումով խաղային ավտոմատներ են համարվում* ծրագրավորված ավտոմատացված խաղերի անցկացման համար սարքերը (այդ թվում՝ լոտոտոմ, բինգո և մեխանիկական վիճակահանության համար ծրագրավորված այլ սարքեր), որոնցով խաղերի անցկացման ժամանակ շահողը որոշվում է ավտոմատներում պարունակվող հատուկ ծրագրի կամ ծրագրերի միջոցով՝ խաղերի մասնակցի անմիջական կամ ոչ անմիջական մասնակցությամբ:

¹⁴ *Դնտերենտ շահումով խաղ է համարվում* «Շահումով խաղերի և խաղատների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված՝ անմիջականորեն (խաղասրահում) և (կամ) ինտերենտ կամ մեմբերինակ ցանկացած գլոբալ համակարգի և ցանկացած համակարգված ցանցային կապուղիների միջոցով շահումով խաղերի կազմակերպումը, բացառությամբ շարժական կապի երկրային ցանցի միջոցով մատուցվող տվյալների հաղորդման ծառայությունների և (կամ) կարճ հաղորդագրությունների միջոցով ինտերակտիվ խաղարկությունների:

¹⁵ *Վիճակախաղ է համարվում*.

ա) խաղարկությունով և ոչ խաղարկությամբ, ինչպես նաև համակցված վիճակախաղերի կազմակերպումը,

բ) տոտալիզատորի կազմակերպումը,

գ) անմիջականորեն (խաղասրահում) և (կամ) ինտերենտ կամ մեմբերինակ ցանկացած գլոբալ համակարգի և ցանկացած համակարգված ցանցային կապուղիների միջոցով տոտալիզատորի կազմակերպումը, բացառությամբ շարժական կապի երկրային ցանցի միջոցով մատուցվող տվյալների հաղորդման ծառայությունների և (կամ) կարճ հաղորդագրությունների միջոցով ինտերակտիվ խաղարկությունների:

Հավելված 3-ում հաստատագրված վճարների մեծության հաշվարկման համար նշված ուղղիչ գործակիցներից բացի (դրանց հետ միաժամանակ) հաստատագրված վճարի հաշվարկման համար առևտրի իրականացման վայրի հետ կապված կիրառվում են ման հետևյալ ուղղիչ գործակիցներն են.

ա) Երևան քաղաքի, «Չվարթնոց» օդանավակայանի հողատարածքի և Երևանից «Չվարթնոց» օդանավակայան տանող ճանապարհահատվածի (խճուղու և օդանավակայանի ճանապարհների երթևեկելի մասերի) համար՝ 1.25,

բ) գյուղատնտեսական արտադրանքի շուկաների, աղետի գոտու, հեռավոր և սահմանամերձ բնակավայրերի, ինչպես նաև գյուղական վայրերի համար՝ 0.4,

գ) մարզկենտրոնների (բացառությամբ «բ» կետով սահմանված վայրերում գտնվող մարզկենտրոնների), Արտվյան և Վաղարշապատ քաղաքների համար՝ 1.0,

դ) այլ վայրերի համար՝ 0.8:

ՕԳՏԱԳՈՐԾԱՅ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

1. ՀՀ Սահմանադրություն,
2. ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք,
3. ՀՀ մաքսային օրենսգիրք,
4. ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգիրք,
5. «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենք,
6. «Անհատ ձեռնարկատիրոջ մասին» ՀՀ օրենք,
7. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք,
8. «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենք,
9. «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենք,
10. «Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենք,
11. «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենք,
12. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք,
13. «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենք,
14. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք,
15. «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենք,
16. «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենք,
17. «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենք,
18. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենք,
19. «Պարզեցված ուղեցույց 1», Երևան 2001 թ.,
20. ՀՀ կառավարության 08.06.1998 թ. N 352 որոշում,
21. Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա #8-9 (28-29) հունիս-հուլիս 2003,
22. «ՀՀ տնտեսական քաղաքականությունը և էկոնոմիկայի վրա դրա ազդեցության վերլուծությունը», Մ. Գևորգյան, Հ. Մանասյան, «Տնտեսագետ», Երևան 1994,
23. Փոլ Ա. Մամյուելյան, Ուիլյամ Դ. Նորդհաուս, «Տնտեսագիտություն», առաջին հատոր, Երևան, 1995 թ.,
24. Կ. Մարքս, Ֆ. Էնգելս, Երկեր, հատոր 19,
25. Кейнс Дж. М., Общая теория занятости, процента и денег.-М., Прогресс, 1978,
26. Кравченко И. А., Налоговые реформы 80-х годов в США, социально-экономический аспект, М., НИФИ, 1989,
27. Макконел К., Брю С., Экономикс, принципы, проблемы и политика, М., Республика, 1992,
28. Самуелсон П., Экономика, МГП. АЛГОН ВНИСИ 1992,
29. Бизнес: Оксфордский толковый словарь: М., Изд. Прогресс-Академия, 1995,
30. Налоги и налоговое право. Под Ред. А. В. Брызгалгина. -М.: Аналитика-Пресс, 1997,
31. Ходов Л. Г., Основы государственной экономической политики. -М; Изд. БЭК, 1997,
32. Юткина Т. Ф., Налоги и налогообложение: Учебник. -М.: ИНФРА-М, 1998,
33. Словарь современных экономических и правовых терминов, В. Н. Шишов, А. Н. Тур, Н. В. Стах- Мн.: 1999,
34. Брызгалгин А. В., Берник В. Р., Методы налоговой оптимизации, "Аналитика-Пресс" М.: 2000,
35. Задоя А. А., Петруня Ю. Е., Основы экономической теории: Учеб. Пособие. -М.: Рыбари, 2000,
36. Налоги, Словарь-справочник. -М.: ИНФРА-м, 2000,
37. Белокрылова О. С. Теория переходной экономики: Учебное пособие.-Ростов-на-Дону: Феникс, 2002,
38. "Финансы и кредит" 14 (104) -2002, июль,
39. Финансы. Учебник. Изд. Второе/ Под Ред. проф. В. В. Ковалева.-М. ООО "ТК Велби", 2003,
40. Финансовое право, учебник под редакцией Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко, Москва, 2003,
41. Финансы в вопросах и ответах: Учеб. Пособие/ Под ред. В.В. Иванова, В.В. Ковалева.- М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004:

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏԻ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔԻ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

**Ուսումնական ձեռնարկ տնտեսագիտական և իրավագիտական
մասնագիտությունների ուսանողների համար**

Հանձնված է տպագրության 12.10.2007թ.:

Թուղթ՝ օֆսեթ: Տպագրությունը՝ օֆսեթ:

Չափսը՝ 60x84 1/16: Տպագր. 12.5 մամուլ:

Տպաքանակ՝ 500: Պատվեր՝ 82: