

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՈՒՅԹԻ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ՓՈԽՀԱՐԱԲԵՐՈՒԹՅԱՆ ՈՐՈՇ ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐ

Սամվել Մուրադյան

*ԵՊՀ սահմանադրական իրավունքի ամբիոնի
դոցենտ, իրավաբանական գիտությունների թեկնածու*

Հայրենական հարկային օրենսդրությունն աչքի է ընկնում օրենսդրական նորամուծություններով: Քաղաքական ու տնտեսական նոր համակարգին անցումն անխուսափելիորեն հանգեցնում է նաև իրավական համակարգի, հատկապես հարկային քաղաքականության բեկումնային վերանայումների: Սակայն անհրաժեշտ փորձի պակասը խանգարում է միանգամից հստակեցնելու հարկային իրավական նորմերի իրացման վարութային ընթացակարգը, և այս առումով շատ կարևոր քայլ էր ՀՀ հարկային օրենսգրքի (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) ընդունումը:

Հարկային վարչարարության բնագավառում փոփոխություններն անհնար են առանց դրանց բաղադրիչները հանդիսացող վարույթների կատարելագործման և առաջին հերթին հնարավորինս պարզեցման: Հարկային վարչարարության իրականացման վարույթը կարող է հարկային հարաբերությունների ինքնուրույն մաս կազմող լիազոր մարմնի համակարգված ընթացակարգային գործողությունների համալիր է, որոնք տարբերվում են առարկայական բնույթով և նպատակային ուղղվածությամբ: Դրանք առաջացնում են հարկային վարչարարության հետ կապված հարաբերությունների հանգամանքների և փաստական տվյալների սահմանման, ապացուցման, հիմնավորման և ստացված արդյունքների համապատասխան իրավական ակտերում ամրագրման և ձևագրման պահանջ¹: Հարկային վարչարարության իրականացման վարույթը կարելի դիտարկել որպես հարկային վարչարարության մաս, համակարգային ինտիտուտ, փոխկապակցված ընթացակարգային գործողությունների համակցություն:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկային վարչարարության իրականացման վարույթները կարող են անմիջապես առնչվել հարկային ոլորտին (հարկային վարույթ) կամ նպաստել հարկային վարչարարության արդյունավետության և օրինականության ապահովմանը (հարկային հսկողության վարույթ, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցների կիրառման վարույթ):

Ելնելով Օրենսգրքի դրույթներից՝ կարելի է առանձնացնել հարկային վարչարարության հետևյալ վարույթները՝

- հարկային (հարկերը հաշվարկելու և վճարելու փուլ),
- հարկային հսկողության,
- հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցների կիրառման:

¹ Տե՛ս **Ногина О.А.** О налоговом и бюджетном процессах // Правоведение. 2002. N 5 (244). էջ 89:

Նշված վարույթների առանձնացումն օբյեկտիվ բնույթ է կրում, դրանցից յուրաքանչյուրն ունի իր յուրահատկությունները, ինչը թույլ է տալիս դրանք սահմանազատելու միմյանցից:

Նկատի ունենալով այդ հարցադրումների ընդգրկվածությունը, սույն հոդվածում առանձնացնում ենք հարկային վարույթի այն առանձնահատկությունները, որոնք ներկա օրենսդրական զարգացումների և իրավակիրառ պրակտիկայի համատեքստում ձեռք են բերել առավել արդիական նշանակություն:

1. *Հարկային վարույթ (հարկերը հաշվարկելու և վճարելու փուլ)*: Ֆինանսաիրավական գիտությունում էապես մեծանում է այնպիսի գիտական հետազոտությունների շրջանակը, որոնք միտված են հիմնավորելու հարկային վարույթի՝ որպես իրավաբանական վարչարարության ինքնուրույն տեսակի առանձնացումը, դրա փուլերի, իսկ վերջիններս էլ ընթացակարգերի բաժանումը և այլն:

Հարկային վարույթը հիմնականում կանոնակարգվում է օրենքներով և մասամբ՝ հարկային քաղաքականություն մշակող ու իրականացնող վարչական մարմինների ենթաօրենսդրական ակտերով: Այդ իրավական կարգավորման հիմքում դրված են մի շարք էական պահանջներ: Հարկային օրենսդրության և պրակտիկայի վերլուծությունը վկայում է, որ հարկային վարույթն արդեն հանդես է գալիս որպես վարչական վարույթի ինքնուրույն տեսակ և միաժամանակ օժտված է վարչական վարույթին բնորոշ բոլոր ընդհանուր հատկանիշերով: Այսպես, այն ևս անվերապահորեն կապված է մասնավոր սուբյեկտների իրավունքների և պարտականությունների իրացման հետ, ինչի հիմքով էլ իրավական հետևանքներ է առաջացնում, հիմնված է իրավունքի ընթացակարգային նորմերի վրա, անմիջականորեն առնչվում է իրավաբանական տեխնիկայի եղանակների և միջոցների օգտագործմանը: Այն իրականացնում են միայն դրա համար լիազորված սուբյեկտները (հարկային, մաքսային, տեղական ինքնակառավարման մարմիններ), իսկ արդյունքները ձևակերպվում են հատուկ ընթացակարգային նորմերով:

Ինչպես նշում է Մ.Վ. Սուխովը, «հարկային վարույթ» հասկացությունը իրավագետները սահմանում են ըստ այն մոտեցումների, որոնք մշակվել են վարչական և ընդհանրապես իրավական վարույթների բնագավառում, և որոնք մատնանշում են որոշ առանձնահատկություններ¹:

Հարկային վարույթն օրենքով սահմանված հնարքների, եղանակների ամբողջություն է, որը որոշում է հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների կատարման կարգը: Այն հարկային վարչարարության մաս է, համակարգային իրավական ինստիտուտ, ընթացակարգային փոխկապակցված գործողությունների համալիր, որոնք կազմում են հարկային վարույթային հարաբերությունների որոշակի համակցություն: Այդ հարաբերություններն առաջացնում են լավագույն արդյունքների ստացմանն ուղղված միջոցների ու եղանակների կիրառում և դրանք համապատասխան վարութային ակտերում պաշտոնապես ձևակերպելու, ամրագրելու անհրաժեշտություն²:

Հարկային վարույթը, ինչպես ցանկացած վարույթ, երեք փոխկապակցված բաղադրիչների համակցություն է, որևէ իրավաբանական փաստի հենքով վարութային հարաբերությունների ծագում, վարույթին առնչվող հանգամանքների քննություն,

¹ Տե՛ս **Сухов М.В.**, Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006, էջ 59:

² Տե՛ս **Макаренко Т.Н.**, Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002, N 3, էջ 29:

վարչական ակտեր: Մեկ այլ տեսակետի համաձայն՝ հարկային վարույթը հարկային օրենսդրությամբ կանոնակարգված իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց հետ փոխհարաբերություններում հարկային վարչարարության մարմինների գործունեության վարույթային կարգն է՝ կապված նրանց հարկային և գործակալական պարտավորությունների հետ: Այս պարագայում հարկային վարչարարությունը գործունեություն է, իսկ հարկային վարույթը՝ այն իրականացնելու ձև¹:

Ամփոփելով հարկային վարույթին վերաբերող առավել հիմնարար մոտեցումները՝ նպատակահարմար ենք գտնում առաջադրելու հետևյալ սահմանումը. *Հարկային վարույթը հարկային վարչարարության իրացման ձև է, որը կիրառվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից հարկային և գործակալական հարաբերությունների կատարման առնչությամբ առկա փոխհարաբերություններում: Այն հարկային նյութական իրավունքի իրացմանն ուղղված անհատական գործերի հարուցման, քննության և լուծման ընթացակարգ է:*

Հարկային վարույթը, որպես կանոն, ծագում է հարկման օբյեկտի առաջացմանն առնչվող իրավաբանական փաստի ի հայտ գալու պահից և ընդգրկում է հարկի հաշվարկման ու վճարման բոլոր փուլերն ու ավարտվում է հարկը բյուջե հաշվարկելուց հետո:

Հարկ վճարողի պարտականությունները սահմանելիս որոշվում են յուրաքանչ-յուր կոնկրետ հարկի տարրերը: Իրավակիրառ պրակտիկական ելնում է նրանից, որ հարկը սահմանելիս և հարկային պարտավորության սահմանները ճշգրտելիս օրենքը պետք է պարունակի հարկային պարտավորությունների էական տարրերը:

Հետազոտության առարկան ոչ միայն հարկի ֆինանսսահիրավական տարրերն են (հարկման օբյեկտը, հիմքը, արտոնությունները, հարկի վճարման կարգը և այլն), այլև հարկային մարմինների լիազորությունները հարկային վարույթի յուրաքանչյուր փուլում (հարկման օբյեկտի որոշում, արտոնությունների սահմանում, հարկի վճարման ժամկետների սահմանման լիազորություններ և այլն):

Հարկային վարույթը պետք է տարբերել *հարկային գործավարությունից*, որն իրականացվում է հարկային մարմիններում հարկ վճարողին հաշվառելու և նրա կողմից հարկային պարտավորությունների կատարումը վերահսկելու համար: Այս հարաբերությունների իրացման շրջանակներում չեն առաջանում իրավունքների սահմանափակումներ, պարտականություններից բխող իրավական հետևանքներ:

Ընթացակարգային իրավական միջոցները հարկային օրենսդրության, հարկային հարաբերությունների ոլորտում խնդիրների և նպատակների իրացման պայմաններն են, որոնք միջնորդավորում են պետության և հարկ վճարողների փոխգործողությունները և երաշխավորում վերջիններիս օրինական շահերի պաշտպանությունը: Դրանք միաժամանակ համակարգում են մասնավոր և հանրային շահերը:

Հարկային վարույթը ներառում է հարկ վճարողի և հարկային մարմնի մասնակցությամբ հարկային իրավահարաբերությունների բոլոր փուլերը՝ բացառությամբ այն հարաբերությունների, որոնց անդրադարձանք վերևում: Միաժամանակ, հարկային վարույթը չի կարելի նույնականացնել ո՛չ հարկային հսկողության, ո՛չ էլ հարկային իրավախախտումների գործերով վարույթի հետ:

Ինչպես ցանկացած վարույթ, այնպես էլ հարկային վարույթը բաղկացած է որոշակի փուլերից: Դ.Մ. Բախրախը գտնում է, որ յուրաքանչյուր փուլ նախ բնութագր-

¹ Տե՛ս **Иванова В.Н.**, Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001, N 2, էջ 68:

վում է իր անմիջական նպատակով, որը կարելի է համարել վարչարարության ընդհանուր, հիմնական նպատակին հասնելու ելակետ: Յուրաքանչյուր փուլ իրավահարաբերությունների սուբյեկտների, հավաքվող և օգտագործվող տեղեկատվության, կազմվող փաստթաղթերի, ընդունվող որոշումների, կատարվող գործողությունների յուրահատուկ կազմ է¹: Ի.Ա. Գալագանը այս կապակցությամբ կողմ է, որ գործընթացի (վարչարարության) փուլերը միմյանցից տարբերվում են ընթացակարգային (վարության) գործունեության բնույթով և ձևերով, դրա խնդիրներով և նպատակներով, իրագործման սուբյեկտներով, իրավական հետևանքներով, վերջնական արդյունքներով²:

Մեր կարծիքով, հարկային վարույթի փուլերը կարելի է բնորոշել որպես հարկային օրենսդրությամբ ամրագրված, ընդհանուր խնդրի լուծման համար միավորված, հարկային ոլորտում պետության ու լիազորված պետական մարմինների կողմից իրականացվող շարժում, համեմատաբար համապարփակ մեթոդների, ձևերի համակարգ:

Հարկ վճարողի իրավաբանական կարևորագույն պարտավորությունը հարկ վճարելն է: Այն նրա մյուս պարտականությունների նկատմամբ առաջնային է: Հարկերի վճարման իրավական կարգավորումն իրականացվում է ինչպես հարկային օրենսդրության ընդհանուր, այնպես էլ որաշակի հարկային վճարումներին նվիրված հատուկ նորմերով: Հարկային պարտավորության իրացման էությունը պարտավորանքի կողմից որոշակի գործողությունների կատարումն է:

Սակայն հարկ վճարելու պարտականության կատարման առանձնահատկությունը այն է, որ դրանց բովանդակությունը սկսվում է պարտավորությունները որոշելու և ավարտվում դրամական միջոցները բյուջե փոխանցելու պահից: Հարկ վճարելու պարտականությունը բաղկացած է երկու ինքնուրույն, սակայն միաժամանակ միմյանց անբախտելիորեն կապված մասերից՝ հարկի հաշվարկումից և վճարումից:

Հարկահավաքման համաշխարհային փորձը (գիտական և գործնական) մշակել է հարկ վճարողի կողմից իր պարտականությունը կատարելու մեծ թվով եղանակներ, միջոցներ, մեթոդներ և ձևեր: Դրանք ունեն ինչպես զուտ հաշվառողական, թվաբանական, այնպես էլ փաստագրական բնույթ: Այդ եղանակների և մեթոդների բազմազանությունն օբյեկտիվորեն պահանջում է դրանց վերլուծություն և համակարգում, ինչը թույլ է տալիս առանձնացնելու որոշակի ինքնուրույն ենթահամակարգ՝ հարկային վարույթ, որը ներառում է հարկերի հաշվարկման և վճարման բոլոր հնարավոր կողմերը:

Իրավաբանական տեսանկյունից հարկի հաշվարկման և վճարման վարույթը հարկաիրավական ենթահիստիտուտ է, որը միավորում է հարկի հաշվարկումը և վճարումը կանանակարգող նորմերը: Հարկի հաշվարկման և վճարման եղանակները և մեթոդները ամրագրված են գործող հարկային օրենսդրությունում:

Հարկային իրավահարաբերության սուբյեկտների իրավունքները և պարտականությունները միաժամանակ նրա կառուցվածքային տարրերն են և հարկային

¹ Տե՛ս Դ.Н.Бахрах, Б.В.Россинский, Ю.Н.Стариков, Административное право, учеб., М., 2005, էջ 586:

² Տե՛ս Գալագան Ի.Ա., Сущность и общее назначение процессуальных норм и отношений в советском праве // Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / Под ред. И.А. Галагана. Воронеж, 1985, էջ 67:

վարույթի պարտադիր փուլը:

2. *Հարկերի հաշվարկումը*: Հարկային վարույթի կարևոր տարրը հարկի հաշվարկումն է, այսինքն՝ բյուջե մուծելու ենթակա հարկի գումարի որոշմանն ուղղված գործողությունների համակցությունը: Հարկի հաշվարկը կատարվում է յուրաքանչ-յուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար Օրենսգրքի առանձին հարկատեսակներին վերաբերող բաժինների կամ գլուխների նորմերով սահմանված կարգով բացառությամբ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերի:

Հարկի հաշվարկը հարկ վճարողները կատարում են ինքնուրույն, սակայն Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում հարկի հաշվարկը կատարում են հարկային գործակալները: Հարկի հաշվարկման հիմքում հարկման բազայի որոշումն է: Այն հարկման օբյեկտի արժեքային, ֆիզիկական կամ այլ բնութագիրն է: Հարկման բազան իր հերթին ձևավորվում է հաշվապահական և հարկային հաշվառման հիման վրա:

Այսպիսով, Օրենսգրքը, չնչին բացառություններով, հարկատու սուբյեկտների վրա է դրել ինչպես հարկի ինքնուրույն վճարումը, այնպես էլ դրա ինքնուրույն հաշվարկումը:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հարկի վճարումը պայմանավորված չէ ֆիզիկական անձի՝ որևէ տարիքի հասնելու հանգամանքով, ինչպես, ասենք, հարկային, վարչական և քրեական պատասխանատվության դեպքում: Անչափահաս քաղաքացին կարող է հարկ վճարող դառնալ, եթե նրա մոտ առաջանում է հարկային պարտավորություն, կամ եթե նրան սեփականության իրավունքով պատկանում է անշարժ գույք կամ փոխադրամիջոց: Տվյալ դեպքում այդ պարտականությունը իրացվում է ոչ թե անչափահասի, այլ նրա ծնողների, որդեգրողների, ներկայացուցիչների կողմից:

Հարկման օբյեկտի հաշվարկումը հարկային մարմինները իրականացնում են՝ ըստ հարկման օբյեկտի գտնվելու վայրի, անկախ հարկ վճարողի բնակության վայրից, հարկային ժամկետներում, հարկային բազայի առնչությամբ՝ համապատասխան հարկի դրույքաչափի կիրառմամբ:

«Հարկային օրենսդրությամբ առանձին հարկատեսակների առնչությամբ տարբեր կերպ են որոշվում այն անձանց շրջանակը, որոնց վրա դրված է հարկի հաշվարկման պարտականությունը: Նախ՝ դա, օրինակ, կարող է դրվել հարկ վճարողի վրա: Նման եղանակը պետք է առավելագույնս բացառի հարկ վաճարողների կողմից այն չարաշահելու հնարավորությունը: Նման երաշխիք են հարկային հայտարարագրերի ներկայացումը, հարկային մարմինների ստուգումները, իրավաբանական պատասխանատվության սահմանումը և այլն:

Մյուս կողմից՝ հարկերի հաշվառման պարտականությունը կարող է դրվել հարկային մարմինների վրա: Այս դեպքում հարկ վճարողը պետք է գտնվի ավելի շահավետ դիրքում, մասնավորապես՝ պետք պաշտպանված լինի հարկային մարմինների կամայականություններից:

Եվ, վերջապես, հարկերի հաշվառման պարտականությունը կարող է դրվել հարկային գործակալի վրա, որն էլ կրում է հարկերի ճիշտ հաշվարկման համար պատասխանատվությունը. հարկ վճարողը պետք պաշտպանված լինի հարկային գործակալի սխալներից:

Հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված են հարկի հաշվարկման տարբեր մեթոդներ: Օրենսգրքի 15-րդ հոդվածով սահմանված է, որ հարկի կամ բնօգտագործման վճարի հաշվարկի հիմնական մեթոդը հաշվառման հաշվեգրման մեթոդն է: Այս մեթոդը նշանակում է, որ՝

- հարկ վճարողը եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով իր կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ իր համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից՝ անկախ հատուցումների ստացման կամ վճարումների կատարման պահից,

- հարկ վճարողը հարկերի, բնօգտագործման վճարի և հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով հարկային պարտավորության ծագման կամ հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների առաջացման պահից՝ անկախ իր կողմից իրականացվող գործարքների դիմաց հատուցումների ստացման կամ հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների գծով մատակարարներին կամ հարկային կամ մաքսային մարմիններին վճարումների կատարման պահից:

Վերը նշված հիմնական հաշվառման մեթոդից բացի, կիրառվում են նաև այլ ձևեր՝ ա) հաշվառման դրամարկղային մեթոդ, բ) առանձնացված հաշվառման եղանակ և այլ մեթոդներ:

Հաշվառման դրամարկղային մեթոդը նշանակում է, որ.

- հարկ վճարողը եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով հատուցումների ստացման կամ վճարումների կատարման պահից՝ անկախ իր կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ իր համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից,

- հարկ վճարողը հարկերի, բնօգտագործման վճարի և հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով իր կողմից իրականացվող գործարքների դիմաց հատուցումների ստացման կամ հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների գծով մատակարարներին կամ հարկային կամ մաքսային մարմիններին վճարումների կատարման պահից՝ անկախ հարկային պարտավորության ծագման կամ հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների առաջացման պահից:

Հարկի կամ բնօգտագործման վճարի հաշվարկման առանձնացված եղանակը նշանակում է, որ՝ եթե հարկ վճարողը միաժամանակ իրականացնում է գործունեության մեկից ավելի տեսակներ, և եթե այդ գործունեության տեսակներից որևէ մեկի մասով հարկերը, Օրենսգրքի 13-րդ բաժնի նորմերի համաձայն, պետք է հաշվարկվեն այդ բաժնի նորմերով սահմանված՝ հարկման որևէ հատուկ համակարգի համար սահմանված կարգով, իսկ գործունեության տեսակներից որևէ մեկի մասով հարկերը, Օրենսգրքի համաձայն, պետք է հաշվարկվեն Օրենսգրքով սահմանված հարկման ընդհանուր համակարգի համար սահմանված կարգով, ապա հարկ վճարողը պարտավոր է վարել հարկման հատուկ համակարգի շրջանակներում ձևավորվող հարկման օբյեկտների, հարկման բազաների, հարկի գումարների, Օրենսգրքով սահմանված նվազեցումների, հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների և հարկման ընդհանուր համակարգի շրջանակներում ձևավորվող հարկման օբյեկտների, հարկման բազաների, հարկի գումարների, Օրենսգրքով սահմանված նվազեցումների, հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների առանձնացված հաշվառում և այլն:

Օրենսգրքի՝ առանձին հարկատեսակներին վերաբերող բաժինների նորմերով սահմանված դեպքերում հարկի կամ հարկման բազայի հաշվարկման համար հիմք հանդիսացող հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակ-

տերով սահմանված դրույթների հիման վրա, եթե Օրենսգրքով չեն նախատեսվում դրանց կիրառման առանձնահատկություններ:

3. Հարկի վճարումը: Հարկային պարտավորությունը ծագում է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված հանգամանքների առաջացման պահից, որոնք նախատեսում են որոշակի հարկի վճարում: Այդ պահից հանդես է գալիս հարկ վճարողը որպես առավել հավանական վճարող: Այնուհանդերձ, հարկ վճարողի մոտ հարկ վճարելու պարտականությունն առաջանում է ոչ թե ընդհանրապես, այլ որոշակի հարկ վճարելու առիթով: Այսպես, հանգամանքները, որոնց հետ հարկային օրենսդրությունը կապում է հարկային պարտավորության առաջացումը, հետևյալներն են՝ ա) կոնկրետ հարկի օբյեկտի առկայությունը, բ) այդ օբյեկտի և սուբյեկտի (հարկ վճարողի) միջև անմիջական կապի առկայությունը, գ) հարկի վճարման ժամկետի վրա հասնելը: Միայն այդ երեք հանգամանքների միաժամանակյա առկայության դեպքում է առաջանում որաշակի հարկի վճարելու պարտականությունը:

Փաստացի հարկային պարտականությունը սահմանվում է յուրաքանչյուր հարկատեսակի համար, քանի որ ամեն մի հարկի համար հարկ վճարելու պարտականության պահը և ժամկետները տարբեր կերպ են որոշվում:

Հարկի վճարումը կատարվում է հաշվետու ժամանակաշրջանն ավարտվելուց հետո (իսկ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ նաև կանխավճարների տեսքով՝ մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը), բացառությամբ Օրենսգրքի 57-րդ գլխում սահմանված արտոնագրային հարկի, որի վճարումը կատարվում է մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանը սկսելը: Հարկի (այդ թվում՝ կանխավճարի) վճարման ժամկետները սահմանվում են Օրենսգրքի հատուկ մասով՝ յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով առանձին:

Հարկի (այդ թվում՝ կանխավճարի), տույժի և (կամ) տուգանքի վճարումը կատարվում է վճարահաշվարկային համակարգի միջոցով, հայկական դրամով: Հարկի (այդ թվում՝ կանխավճարի), տույժի և (կամ) տուգանքի վճարումը համարվում է կատարված վճարողին սպասարկող բանկի վճարման հանձնարարականի հիման վրա Կենտրոնական բանկի կողմից միասնական գանձապետական հաշվին գումարը հաշվեգրելու օրը:

Միասնական հաշվի միջոցով մարվող հարկային պարտավորությունների մարման նպատակով՝ 1) հարկ վճարողները հարկի վճարումը կատարում են միասնական հաշվին, 2) հարկի վճարման հանձնարարականում վճարման նպատակի վերաբերյալ նշում չի կատարվում, իսկ նշում կատարվելու դեպքում հարկային մարմնի կողմից այն հաշվի չի առնվում:

Հարկի վճարում կատարելու ժամանակ սխալի առկայության դեպքում կիրառվում են հետևյալ կանոնները՝

- վճարումն ըստ հարկ վճարողի նույնականացնելու համար առաջնային է համարվում հարկ վճարողի հաշվառման համարը, այնուհետև՝ հանրային ծառայությունների համարանիշը, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ հանրային ծառայությունների համարանիշի բացակայության վերաբերյալ լիազոր մարմնի տրամադրած տեղեկանքի պատճենը,

- եթե վճարողը սխալմամբ վճարման հանձնարարականում որպես հարկ վճարող նշել է այլ անձի, որի արդյունքում մարվել է այլ անձի հարկային պարտավորությունը, ապա կատարված է համարվում այլ անձի հարկային պարտավորությունը, իսկ գումարը վճարողին վերադարձման ենթակա չէ: Այս դեպքում վճարողը այլ անձի նկատմամբ ձեռք է բերում քաղաքացիաիրավական պահանջի իրավունք:

Ամփոփելով հարկային վարույթի և հարկային վարչարարության փոխհարաբերությանն առնչվող հիմնահարցերի քննարկման արդյունքները՝ կարելի է հանգել հետևյալ եզրակացություններին՝

1. Հարկային վարչարարությունը իրականացվում է հատուկ վարույթների միջոցով:

2. Հարկային վարչարարությունն իր բովանդակությամբ և ծավալով ներառում է վարույթների հետևյալ համակարգը՝ հարկային վարույթ, հարկային հսկողության վարույթ, կատարված հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցների կիրառման վարույթ:

3. Հարկային վարչարարությունը իրականացող յուրաքանչյուր վարույթ ունի իր առանձնահատուկ ընթացակարգերը:

4. Հարկային վարույթը հարկային վարչարարություն իրականացնելու հիմնական ձևն է:

5. Հարկային վարույթի փուլերն են հարկերը հաշվարկելը և վճարելը:

6. ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ առանձին հարկատեսակների առնչությամբ տարբեր կերպ է որոշում այն անձանց շրջանակը, որոնց վրա դրված է հարկը հաշվարկելու պարտականությունը:

7. Հարկային պարտավորությունը ծագում է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված հանգամանքների առաջացման պահից, որոնք նախատեսում են որոշակի հարկի վճարում: Այդ պահից հանդես է գալիս հարկ վճարողը որպես պոտենցիալ վճարող:

8. Հարկ վճարողի մոտ հարկ վճարելու պարտականությունն առաջանում է ոչ թե ընդհանրապես, այլ որոշակի հարկ վճարելու առիթով:

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВОГО ПРОИЗВОДСТВА И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Самвел Мурадян

*Доцент кафедры конституционного прав ЕГУ,
кандидат юридических наук*

Налоговое администрирование осуществляется с помощью специальных производств.

Производство в налоговом администрировании – это комплекс взаимосвязанных процедурных действий уполномоченных органов, которые отличаются по своему предмету и целевой направленности. Каждое производство налогового администрирования имеет свои процедуры.

Особенности производств, определяющих налоговое администрирование, порождают требование закреплять и оформлять в соответствующих правовых

актах установленные отношения, обстоятельства, доказательства и полученные в производстве результаты, связанные с налоговым администрированием.

Исходя из Налогового кодекса РА, можно выделить следующие производства налогового администрирования: налоговое производство, производство налогового надзора, производство по применению мер ответственности по налоговым правонарушениям.

В данной статье подробно рассматриваются особенности налогового производства и его стадии. Налоговое производство является основным производством налогового администрирования. Оно состоит из двух стадий: исчисление налогов и уплата налогов.

SOME ISSUES OF CORRELATION BETWEEN TAX PROCEEDING AND TAX ADMINISTRATION

Samvel Muradyan

*Docent at the YSU Chair of Constitutional Law,
Candidate of Legal Sciences*

In the RA the tax legislation is permanently improving, simplifying the process of the realization of tax norms. It is doing by the help of corresponding procedures. In this view, the adaption of the Tax Codex was very important.

The procedure of tax administrative activities is a complex of interconnected actions who distinguished from each other by their point and target. They caused order to fix and form in corresponding legal acts established connexions, circumstances, evidences and receiving results into procedure, which are connected with tax administrative activities.

The Tax Code of RA gives us a possibility to pick out the following procedures of tax administrative activities: tax procedure, the procedure of tax supervision, and the procedure of application of the measures of responsibility on tax violations.

In this article the specifications of tax procedure and its stages were analyzed. The tax procedure is the basic procedure of tax administrative activities. It has two stages: the calculating and the paying of tax.

Բանալի բառեր – ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հարկային վարչարարություն, հարկային վարույթ, հարկային վարույթի փուլեր, հարկի հաշվարկում, հարկի վճարում

Ключевые слова: налоговый кодекс РА, налоговое администрирование, налоговое производство, стадии налогового производства, исчисление налогов, уплата налогов.

Key words: Tax Codex of RA, tax administrative activities, tax procedure, the stages of tax procedure, the calculating and the paying of tax.