

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ ԵՎ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ
ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Սուրեն ՂԱՄԲԱՐՅԱՆ

ԵՊՀ տնտեսագիտության ֆակուլտետի ասպիրանտ

Բանալի բառեր՝ հարկեր, հարկային վարչարարություն, բարեփոխումներ

Հարկային քաղաքականության իրականացումն, ինչպես նաև դրանով պայմանավորված տնտեսական քաղաքականության հիմնական նպատակների ձեռքբերումն էականորեն կախված է հարկային վարչարարության արդյունավետությունից, որի շարունակական կատարելագործումն անհրաժեշտ նախապայման է հանդիսանում հարկային եկամուտների հավաքագրման համար: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ հարկային քաղաքականության և այդ ուղղությամբ իրականացվող վարչարարության հիմնախնդիրները հիմնականում փոխկապակցված և փոխպայմանավորված են, հարկային քաղաքականության բարեփոխումները չեն կարող լինել արդյունավետ՝ առանց վարչարարության համարժեք բարեփոխումների: Դրանք գործնականում պետք է հետապնդեն ինչպես հարկային համակարգի ձևավորման սկզբունքների, այնպես էլ հարկային քաղաքականությունը կարգավորող հարաբերությունների արդիականացման նպատակ, հիմնվելով հարկային օրենսդրության մեջ կիրառվող հիմնական հասկացությունների, հարկատուների իրավունքների և պարտականությունների, հարկային մարմինների իրավասությունների, հսկողական գործընթացների, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության, հարկային մարմինների գործողությունների և որոշումների գանգատարկման կարգերի և ոլորտում իրականացվող քաղաքականության հետ կապված այլ գործընթացների հստակ դրույթների և սահմանումների վրա:

Հատկանշական է, որ շատ երկրների հարկային համակարգերին բնորոշ է ուղղահայաց արդարության սկզբունքի կիրառումը: Ի տարբերություն հորիզոնական արդարության սկզբունքի, ուղղահայաց արդարության սկզբունքի կիրառումը կարելի է համարել ցանկալի, բայց ոչ երբեք՝ պարտադիր:

Ընդհանուր առմամբ, ցանկացած երկրի հարկային համակարգը բնորոշվում է տվյալ պահին գոյություն ունեցող հարկման էական տարրերի ամբողջությամբ, որոնցից առանձնանում է հարկահավաքման կազմակերպումը և այդ գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը:

Հարկային վարչարարությունը միտված է այնպիսի գործընթացների արդյունավետության բարձրացման, ինչպիսիք են ձեռնարկատիրական գործունեության գրանցումը, հարկ վճարողների հաշվառումը, սպասարկման համակարգի ձևավորումը, հարկային պարտավորությունների հայտարարագրումը, տնտեսական հաշվարկների ներկայացումը, ինչպես նաև հարկային ստուգումների կազմակերպումը, իրականացվող քաղաքականության վերաբերյալ հարկատուների իրազեկումը և հարկային օրենքների կատարման վերահսկողությունը: Վերոնշյալ գործառույթների իրականացման իրավասությունն օրենքով դրվում է հարկային մարմինների վրա¹:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկային վարչարարության արդյունավետությունը մեծապես պայմանավորված է վերը հիշատակված գործառույթների ամբողջական և նպատակային կիրառմամբ: Հայաստանում վերջին տարիներին այս բնագավառում կատարվող բարեփոխումները հիմնականում միտված են հարկային համակարգի կողմից իրականացվող գործառույթների բարելավմանը: Միևնույն ժամանակ, կախված տվյալ երկրի պետական կառուցվածքից և հարկային համակարգի առանձնահատկություններից, տարբեր երկրներում ձևավորվում և գործում են հարկման գործընթացի կառավարման տարբեր համակարգեր և մարմիններ:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային մարմինների խնդիրներն ու գործառույթները նպատակահարմար է խմբավորել ըստ հարկադրման տեսակների, կատեգորիաների, գործունեության ոլորտների և տարածքների (հարկատուների և հարկային մուտքերի հաշվառման կազմակերպում), մուտքագրվող հարկերի դինամիկայի վերլուծության՝ ըստ հետաքրքրող հայտանիշների և հարկային մուտքերի մասին պետական իրավասու մարմիններին իրազեկման, ինչպես նաև ըստ հարկահավաքման համակարգի կատարելագործման, օրենսդրական նախաձեռնության, մեթոդական մշակումների, տեղեկատվական ապահովվածության, իշխանության այլ մարմինների հետ փոխհամագործակցության և հարկատուներին հարկային օրենսդրության հարցերի պարզաբանման (տեղեկատվության տրամադրում, մեթոդական ուսուցում, սեմինարներ): Բացի այդ, կարևորվում են նաև հարկային մարմիններում աշխատողների մասնագիտական պատրաստվածության բարձրացումը և համակարգի աշխատանքների ավտոմատացումը և ծրագրավորումը:

Անդրադառնալով հարկային համակարգի ձևավորման ու նրա գործողության, ինչպես նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման գործում հարկային օրենսդրության դերին ու կարևորությանը,

¹ Հարությունյան Վ.Լ., Դ.Վ.Հարությունյան, Հարկեր և հարկազանձում, Եր.: «Գիտություն» հրատ., 2010, էջ 71:

անհրաժեշտ է հիմնավորել, որ դրանք պետք է նպատակաուղղել այնպիսի խնդիրների լուծմանը, ինչպիսին են վերադաս հարկային մարմնի և հարկային տեսչությունների միջև միասնական համակարգչային ցանցի ստեղծումը, անհատական համակարգիչների անհրաժեշտ քանակությամբ հագեցվածության ապահովումը, հավաքագրված գումարների, ապառքների, ապահովագրիչների համակարգչային հաշվառումը և միասնական տեղեկատվական բազայի ստեղծումը: Այս ամենը հարկ է զուգակցել այնպիսի կարևոր գործընթացների հետ, ինչպիսիք են հարկային հաշիվների ավտոմատացված մշակումը, հանդիպակաց հաշվարկների համատարած կիրառման նպատակով անհրաժեշտ բազայի ստեղծումն ու շահագործումը և չհիմնավորված հարկային վնասների հայտարարագրման դեպքերի առավելագույնս բացառումը:

Հարկային վարչարարության կատարելագործման համար անհրաժեշտ է հատուկ ուշադրություն բեռել նաև հարկային վարչարարության մեթոդների վրա, որոնց ընտրությունը, բնույթը և օգտագործման մեխանիզմները չեն կարող լինել ինքնանպատակ: Դրանք պետք է բխեն պետության ընտրած ռազմավարությունից և հարկային համակարգի զարգացման ուղիներից: Հարկ է նշել, որ բավականին դժվար է ընտրել հարկային վարչարարության արդյունավետ մեթոդներ ու ձևեր, ինչը պայմանավորված է նրանով, որ դեռևս գոյություն չունի հստակ, համընդհանուր արդյունավետ հարկային վարչարարության գործիքների համակարգ: Հիմք ընդունելով վերոշարադրյալը, հարկային վարչարարության մեթոդներն ու ձևերը դիտարկվում են տնտեսության պետական կարգավորման ընդհանուր գործիքների շրջանակում:

Ժամանակակից տնտեսագիտական գրականության մեջ հաճախ հարկային վարչարարության մեթոդների և դրանց իրականացման ձևերի հետ են կապում հարկային համակարգի արդյունավետ գործունեությունը: Ընդ որում, հարկային վարչարարության այս կամ այն մեթոդի ընտրությունը պայմանավորված է վարչարարական միջոցների հնարավորություններից, կառավարման մասշտաբներից, հարկային ծառայության կադրային ներուժի մասնագիտական մակարդակից, վարչարարության նպատակից, սոցիալ-տնտեսական միջավայրից և այլն: Հաշվի առնելով վերոնշյալ առանձնահատկությունները, հարկային վարչարարության մեթոդներները կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝

- հարկային պլանավորում, որն իրականացվում է մարտավարական (առանձին տարածքների հարկային ներուժի գնահատական, հարկային գործունեության գնահատման, ինչպես նաև հարկային վարչարարության գնահատ-

ման ցուցանիշների օպտիմալ կազմի որոշում և այլն) և ռազմավարական կտրվածքներով,

- հարկային կարգավորում, որն իրականացվում է հարկային արտոնությունների տրամադրման, խախտումների համար պատժամիջոցների կիրառման, այլ ճանապարհներով,

- հարկային հսկողություն, որն իրականացվում է հարկային ստուգումների, հարկային գործակալներից և վճարներ կատարողներից բացատրությունների և պարզաբանումներ ստանալու, հարկային հաշվարկների և հաշվետվությունների տվյալների վերլուծության, տարբեր մակարդակի բյուջեներ օրենսդրությամբ սահմանված հարկերի և վճարների մուտքերի ապահովման նկատմամբ հսկողության միջոցով:

Հաշվի առնելով հարկային վարչարարության՝ հարկային քաղաքականության իրականացման գործընթացում ունեցած կարևոր նշանակությունը, նախ և առաջ անհրաժեշտ է առաջնորդվել հարկային վարչարարության գնահատման համապատասխան մեթոդաբանությամբ, որը հնարավորություն կտա քանակապես արժևորելու հարկային վարչարարության արդյունավետությունն ու անհրաժեշտության դեպքում մշակելու վերջինիս բարելավմանն ուղղված միջոցառումներ:

Հարկային վարչարարության գլխավոր նպատակը պետք է լինի հարկատուների հարկային պարտավորությունների ճիշտ գնահատումն ու դրանց հավաքագրումը հարկային վարչարարության նվազագույն ծախսերով: Հետևաբար, հարկային վարչարարության հիմնական խնդիրը հարկային վճարումների գծով բյուջետային փաստացի մուտքերի համապատասխանեցումն է հարկման ներուժային մակարդակին: Դա իրենից ներկայացնում է հարկային այն գումարը, որը հնարավոր կլիներ հավաքագրել հարկատուների կողմից հարկերից խուսափելու դեպքերի բացառման և հարկային պարտավորությունների կամովին ու ամբողջությամբ կատարելու պայմաններում: Ներուժային և փաստացի հարկային եկամուտների միջև տարբերությունը չհավաքագրված հարկային եկամուտներն են: Հարկային վարչարարության գնահատման նպատակներից ելնելով, ընդունված է չհավաքագրված հարկային եկամուտների մեջ առանձնացնել երկու բաղադրիչ՝ հարկատուների կողմից հարկվող օբյեկտները թաքցնելու և հարկային հաշվետվություններում ներկայացված, սակայն փաստացի վճարումների չկատարման հետևանքով (հարկային ապառքներ) եկամուտների կորուստներ:

Հարկ է սակայն նշել, որ նույնիսկ զարգացած երկրներում հարկային փաստացի եկամուտները զիջում են հարկման ներուժային մակարդակին,

պարզապես հարկային վարչարարության անընդհատ կատարելագործման միջոցով պետք է ապահովել այդ «ճեղքվածքի» անընդհատ նվազեցում: Մասնավորապես, պետական բավական մեծ հատված ունեցող Շվեդիայի տնտեսության համար հաշվարկված է, որ չհավաքագրված հարկային եկամուտները կազմում են ներուժային մակարդակի մոտ 9 տոկոսը². ընդ որում վերջինի մեջ հարկման օբյեկտները թաքցնելու հետևանքով կորուստները կազմում են 5, վարչարարական անկատար մեխանիզմների հետևանքով՝ 3-3.5, հաշվարկված հարկային պարտավորությունների գումարները՝ ժամանակին ու ամբողջությամբ չվճարելու հետևանքով՝ 0.5 տոկոս: Հարկային եկամուտները հարկման ներուժային մակարդակին մոտեցնելու համար անհրաժեշտ է մի կողմից հարկահավաքման գործընթացում լայնորեն կիրառել կամավորության սկզբունքը՝ խթանել հարկատուների կողմից հարկային պարտավորությունների ինքնակամ կատարումը, և մյուս կողմից ուժեղացնել հարկային վերահսկողությունը՝ հարկումից խուսափելու դեպքերի նվազեցման համար: Այդ նպատակով կիրառվում են, մի կողմից, հարկատուների որակյալ սպասարկումը՝ անհրաժեշտ տեղեկատվության ժամանակին ու հստակ տրամադրման և հարկերի վճարման կարևորության գիտակցումն արմատավորելու միջոցով, մյուս կողմից՝ վերահսկողությունն ու սանկցիաները:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության ապահովման նպատակով կարևոր է նաև հարկային մարմինների կողմից իրականացվող գործառնությունների որակական կողմը: Վերջինս կարող է ապահովվել հարկային վարչարարության իրականացման արդյունքում սխալների նվազագույն մակարդակի դեպքում, եթե դրանք հարկատուների մոտ հարկային մարմինների գործողությունների առնչությամբ դժգոհություններ չեն առաջացնում: Հարկատուներն ամենուր ունեն հավասար իրավունքներ, այդ թվում՝ պահանջելու, որ հարկային մարմինների կայացրած որոշումները լինեն ճիշտ ու հիմնավորված, ինչպես նաև բոլոր հարկատուների նկատմամբ կիրառվեն միատեսակ չափանիշներ: Այլ խոսքով՝ հարկային վարչարարության իրականացման գործընթացում պետք է բացառվեն կողմնապահ դրսևորումներն առանձին հարկատուների նկատմամբ: Հարկային վարչարարության որակի գնահատման ցուցանիշներից կարևոր է առանձնացնել հարկային մարմինների գործողությունների կապակցությամբ հարկային վերադաս մարմիններ հարկատուների կողմից ներկայացվող գանգատարկումների թիվը, գանգատարկման քննման միջին ժամանակը, հարկային վերադաս մարմինների կողմից գանգատարկումների բավարարման տեսակարար կշիռը ընդհանուր

² Performance Measurement in Tax Administration, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, May 2001. www.oecd.org. p.38.

զանգատարկումներում, ինչպես նաև հարկային մարմինների գործողությունների բողոքարկումը դատական մարմիններում, հարկատուներին տեղեկատվության տրամադրման և խորհրդատվության մատուցման որակը և հարկատուների կողմից հարկային մարմինների մասին ունեցած կարծիքը:

Հարկային վարչարարության գնահատման նշված ցուցանիշների միջոցով կարելի է բացահայտել հարկային մարմինների գործողություններում առկա թերությունները և մշակել դրանց հետագա բացառման համապատասխան միջոցառումներ: Ավելին, այդ ցուցանիշների համակարգը կարելի է կիրառել նաև հարկային մարմինների գործունեության պլանավորման ընթացքում, երբ կոնկրետ ցուցանիշների տեսքով հարկային մարմիններին կառաջադրվեն գործունեության ուղեցույցերը և բյուջետային տարվա ավարտից հետո կտրվի հարկային մարմինների գործունեության գնահատականը: Հարկային մարմինների գործունեության ծրագիրը օրենսդիր կամ վերադաս գործադիր մարմինների կողմից հաստատելու պրակտիկան իր կենսունակությունն ապահովել է զարգացած տնտեսություն ունեցող բազմաթիվ երկրներում:

Գործնականում հարկային կարգավորման մեթոդը ենթադրում է հարկային արտոնությունների կիրառում և հարկային օրենսդրության խախտումների նկատմամբ հակազդման մեթոդների զարգացում ու կատարելագործում: Օրինախախտ հարկ վճարողների նկատմամբ հարկային պատասխանատվության պայմանների և կարգի կիրառումը պետք է բխի միայն հարկային օրենսդրությունից:

Այսպիսով, հարկային վարչարարության մեթոդների և իրացման ձևերի օպտիմալ կազմի որոշումը կարող է նպաստել հարկային համակարգի կատարելագործմանը՝ նվազագույնի հասցնելով անհավասար մրցակցությունը պայմանավորող հարկային գործոններն ու ապահովել հանրային ծախսերի անհրաժեշտ մակարդակի ֆինանսավորման համար բավարարելանուտների հավաքագրման հնարավորություններ: Հարկային վարչարարության տեսական և մեթոդական հիմքերի վերլուծությունը հնարավորություն է ընձեռնում ուսումնասիրել և գնահատել հարկային վարչարարության դերը երկրի տնտեսության զարգացման տարբեր փուլերում:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ բազմաթիվ երկրներում հարկային համակարգերը ձևավորվել են դրանց սոցիալ-տնտեսական և էվոլյուցիոն զարգացմանը համարժեք, իսկ հարկային վարչարարության կատարելագործումն իրականացվել է բարեփոխումներն իրականացվել են ելնելով տնտեսական կոնկրետ իրավիճակից ու պայմաններից, ինչն էլ

նպաստել է տնտեսության բնականոն զարգացմանը: Այդուհանդերձ, հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման գործում մշտապես առանձնահատուկ է եղել պետության դերն իր երկու հիմնարար՝ կարգավորիչ և վերահսկիչ գործառույթներով: Դրանք, որպես կանոն, առնչվում է համապատասխան օրենքների և որոշումների ընդունմանն ու իրագործմանն, ինչպես նաև տնտեսական և, մասնավորապես, հարկային գործուն մեխանիզմի ձևավորմանը: Պետության կարգավորիչ գործառույթի իրականացումը կարող է լիարժեք չլինել այն դեպքերում, երբ վերահսկիչ գործառույթներն ուղեկցվում են պետական համապատասխան կառույցների ոչ համադրված գործողություններով:

Տնտեսական արդյունավետ քաղաքականության արդյունքում բնականոն կերպով բարձրանում է հարկային եկամուտների մակարդակը և աստիճանաբար փոխվում դրանց կազմն՝ ըստ հարկային եկամուտների աղբյուրների, ինչն անդրադառնում է ուղղակի և անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռների համարժեք փոփոխությունների վրա: Որպես կանոն, առավել զարգացած և մրցունակ տնտեսություններում պետական բյուջեների հարկային եկամուտներում զգալի մասը կազմում են եկամտային հարկերը, մինչդեռ ապրանքների և ծառայությունների շրջանառություններից հավաքագրվող հարկերը համեմատաբար համեստ տեսակարար կշիռ են արձանագրում: Ինչ վերաբերվում է ազատական տնտեսություն ձևավորող երկրներին, ապա դրանց հարկային եկամուտների կազմը հիմնականում ապահովվում է սպառման հարկերի հաշվին: Միջազգային ֆինանասական կազմակերպությունների հրապարակված զեկույցներում նշվում էր, որ ուղղակի հարկերը համեմատաբար ավելի մեծ տեսակարար կշիռ ունեն զարգացած երկրներում և կազմում են հարկային եկամուտների շուրջ 62.9 տոկոսը, որը ՀՆԱ-ի նկատմամբ կազմում է շուրջ 23.3 տոկոս: Նույն ցուցանիշները ԱՊՀ երկրներում կազմում են համապատասխանաբար 43.3 և 9.8 տոկոս:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային վարչարարությունն այնքան արդյունավետ է, որքան ավելի շատ տնտեսվարողներ են գործում հարկման դաշտում: Հայաստանում, ինչպես և տարբեր հետխորհրդային երկրներում, տարբեր տարիներին հարկային դրույքաչափերի բարձրացումը ստիպել է թաքցնել եկամուտներն՝ ըստ կարգի հայտարարագրելուց: Միաժամանակ, հարկային դրույքաչափերի կտրուկ կրճատումը ոչ պակաս վտանգներ է իր մեջ պարունակում, որքան «ստվերային» տնտեսությունը³, եթե այն չի ծառայեցվում տնտեսության որոշակի ճյուղի աշխուժացմանը:

³ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи. Экономика. М., 1993, стр. 440.

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ ԵՎ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ
ԲԱՐԵՓՈՒՆՈՒՄՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ
Սուրեն ՂԱՄԲԱՐՅԱՆ**

Բանալի բառեր՝ հարկեր, հարկային վարչարարություն, բարեփոխումներ

Հարկային քաղաքականության իրականացումն, ինչպես նաև դրանով պայմանավորված տնտեսական քաղաքականության հիմնական նպատակների ձեռքբերումն էականորեն կախված է հարկային վարչարարության արդյունավետությունից, որի շարունակական կատարելագործումն անհրաժեշտ նախապայման է հանդիսանում հարկային եկամուտների հավաքագրման համար: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ հարկային քաղաքականության և այդ ուղղությամբ իրականացվող վարչարարության հիմնախնդիրները հիմնականում փոխկապակցված և փոխպայմանավորված են, հարկային քաղաքականության բարեփոխումները չեն կարող լինել արդյունավետ՝ առանց վարչարարության համարժեք բարեփոխումների:

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И
ЭКОНОМИЧЕСКИЕ РЕФОРМЫ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ**

Сурен ГАМБАРЯН

Ключевые слова: налоги, налоговое администрирование, реформы

Статья посвящена совершенствованию налоговой политики в Республике Армения, в частности, разработке путей решения таких насущных проблем, как повышение эффективности налогового администрирования, улучшения качества обслуживания налогоплательщиков, развитие механизмов налогового контроля, осуществление структурных реформ налогового органа, сокращение размеров теневой экономики и других проблем налоговой политики. В результате анализа особенностей налогового администрирования Республики Армения и применяемых механизмов в этой области, раскрыты факторы, снижающие эффективность налогового администрирования и представлены подходы, направленные на решение проблем, которые существуют в этом направлении.

**IMPROVEMENT OF TAX ADMINISTRATION AND ECONOMIC REFORMS
IN THE REPUBLIC ARMENIA**

Suren GHAMBARYAN

Key words: tax, tax administration, economic reforms

Article is devoted to the study of the problem of the improvement of fiscal policy in the Republic of Armenia, particularly, approaches to resolve issues of improving the efficiency of tax administration, improve the quality of service to taxpayers, the development of tax control mechanisms, implement structural reforms of the tax authority, reduce the size of the shadow economy and other issues of tax policy are developed in the dissertation. Consequently, above presented issues of the dissertation allows to suggest the actuality of the theme of the analysis.