
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

ԿԱՌԵՆ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

Հարկային համակարգը շուկայական տնտեսության հիմնական տարրերից է: Այն տնտեսության և սոցիալ-տնտեսական զարգացման առաջնահերթությունների վրա պետության ազդեցության հիմնական գործիքներից է: Շուկայական հարաբերությունների պայմաններում մեծանում է հարկային համակարգի դերը երկրում ձեռնարկատիրական գործունեությունը զարգացնելու գործում: Այս իմաստով հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման խնդիրները առավել քան արդիական են դառնում: Այդ իսկ պատճառով անհրաժեշտ է, որ ՀՀ հարկային համակարգը համապատասխանի արդի իրողություններին և հասարակական հարաբերություններին:

Հարկային քաղաքականության իրականացման արդյունավետությունից են մեծապես կախված տնտեսության աճի տեմպերն ու սոցիալական խնդիրների լուծումը: Հարկային համակարգը չափազանց կարևոր դեր է խաղում ձեռնարկատիրության զարգացման գործում: Հարկերի և ձեռնարկատիրության միջև առկա փոխադարձ կապը չի կարող պայմանավորված լինել զուտ այն քաղաքականությամբ, որն ամրագրվում է իրավական փաստաթղթերով: Պակաս կարևոր նշանակություն չունի նաև այն, թե գործնականում ինչպես են իրականացվում այդ փաստաթղթերի պահանջները: Վերջին հաշվով անհրաժեշտ քանակությամբ հարկային մուտքեր ապահովելու համար էական նշանակություն ունի ոչ այնքան բարձր հարկեր սահմանելը, որքան օրենսդրության պահանջներին համապատասխան հարկեր հավաքելը:

Ընդհանուր առմամբ յուրաքանչյուր երկրում իրականացվող հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը և օգտակարությունը կախված են հարկային վարչարարության արդյունավետությունից, քանի որ հարկային վարչարարությունը այն գործիքն է, որն ի վերջո պայմանավորում է հարկային համակարգի հաջողությունը: Հարկային վարչարարությունը բնորոշվում է որպես հարկային ոլորտում իրավունքի նորմերով կարգավորվող պետական պատկան մարմինների գործունեություն՝ ուղղված արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացմանը¹: Որոշ տնտեսագետների կարծիքով՝ հարկային վարչարարության նպատակը պլանային հարկային մուտքերի ապահովումն է հարկային կարգավորման և հարկային վերահսկողության մեթոդների օպտիմալ համադրության միջոցով²:

¹ Տե՛ս **Клементьева Т. Н.** Некоторые вопросы налогового администрирования // "Финансовое право", 2007, № 9, էջ 20:

² Տե՛ս **Абрамчик Л. Я.** Налоговое администрирование в системе финансового контроля // "Финансовое право", 2005, № 6, էջ 24:

Այսպիսով՝ հարկային վարչարարությունը հարկատուների կողմից հարկային օրենսդրության դրույթների կատարման (կամ չկատարման) մասին տեղեկատվություն ստանալուն և հարկային պարտականությունները լրիվ և ժամանակին կատարելու ստուգմանն ուղղված հարկային մարմինների գործունեությունն է:

Ակնհայտ է, որ հարկերի ոչ հիմնավորված չափեր և տեսակներ սահմանելը որոշակիորեն մեծացնում է հարկային պարտավորություններից խուսափելու հակվածության հավանականությունը: Անհիմն հարկեր կամ հարկերի անհիմն չափեր սահմանելը բացասաբար է անդրադառնում ոչ միայն հարկային կարգապահության, այլև տնտեսության զարգացման վրա:

Մի շարք երկրներում եկամտահարկի չափերի առնչությամբ կատարված ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ վարձատրության աճի դեպքում եկամտահարկի ոչ համամասնական աճ սահմանելը բնավ չի նպաստում, որ գործատուները շահագրգռված լինեն բարձրացնելու աշխատավարձը, իսկ աշխատանքի անհրաժեշտ որակ ապահովելու և աշխատակիցների շահագրգռվածությունը պահպանելու նպատակով հաճախ դիմում են հարկային իրավախախտումների. մասնավորապես՝ նախապատվությունը տալիս են աշխատավարձի իրական չափերը թաքցնելուն³: Ընդ որում, այս դեպքում գործատուների և աշխատողների միջև բացակայում է նաև շահերի բախումը, քանի որ գործատուները շահագրգռված են նվազեցնել սոցիալական ապահովագրության վճարների, իսկ աշխատողները՝ եկամտահարկի չափերը:

Նման դեպքերում, կարծում ենք, խնդիրը չի կարող լուծվել միայն հիմնավորված հարկատեսակներ ու հարկերի չափեր սահմանելու միջոցով, քանի որ հարկային իրավախախտումների պատճառները չեն կարող սահմանափակվել միայն հիշյալ գործոններով: Կոնկրետ քննարկվող դեպքում նպատակահարմար է նախատեսել այնպիսի իրավիճակ, որի դեպքում որոշ չափով առկա կլինի նաև շահերի հակասություն. մասնավորապես, շատ երկրներում կենսաթոշակի հաշվարկման հիմքում վճռորոշ չափանիշ է համարվում վարձատրության արձանագրված չափը⁴: Հասկանալի է, որ այս դեպքում աշխատողները չեն համաձայնի, որ աշխատավարձի արձանագրված և իրական չափերը տարբերվեն իրարից:

Բացի այդ՝ անհրաժեշտ է տարբերակված մոտեցում սահմանել հարկման համար հիմք հանդիսացող փաստաթղթերում կեղծ տվյալներ ներկայացնելու համար: Մասնավորապես, կարծում ենք՝ կարելի է աշխատավարձի իրական չափերի վերաբերյալ ակնհայտ կեղծ տվյալներ ներկայացնելու միջոցով պարտադիր վճարումներից խուսափելու համար սահմանել ավելի խիստ պատժամիջոցներ:

Առհասարակ, հարկային վճարումներից խուսափելն ու հարկային իրավախախտումները ներկայումս լուրջ մարտահրավեր են պետությունների համար: Եվ բնավ պատահական չէ, որ հարկային իրավախախտումները բացահայտելու, կանխելու և այդ իրավախախտումների բացասական

³ Տե՛ս **Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалези Р.** Экономика. М., 1999, էջ 383:

⁴ ՀՀ կենսաթոշակային համակարգի բարեփոխումների հիմքում ևս դրվել է հենց այս գաղափարը:

հետևանքները մեղմելու խնդիրները ներկայումս կարևոր են ոչ միայն տնտեսության համակողմանի զարգացման, այլև սոցիալ-քաղաքական ու բարոյահոգեբանական տեսանկյունից: Նախ, իրավախախտումների դեմ ոչ համարժեք միջոցներ ձեռնարկելն անխուսափելիորեն հանգեցնում է մրցակցության սկզբունքի խախտման և տնտեսավարող սուբյեկտների համար փաստացի անհավասար պայմաններ է ստեղծում, ինչն էլ հանգեցնում է ձեռնարկատիրության զարգացման տեմպերի դանդաղեցման:

Մյուս կողմից, հարկային և այլ տնտեսական իրավախախտումների նկատմամբ պետական իրավասու մարմինների ոչ համարժեք արձագանքը նկատելիորեն մեծացնում է ձեռնարկատիրությամբ զբաղվող այն անձանց շրջանակը, որոնք հարկային իրավախախտումներ անելու հակում են ձեռք բերում՝ համոզված լինելով, որ իրենց տնտեսական շահերն առավելագույնս միայն այդ եղանակներով կարող են պաշտպանել: Ակնհայտ է նաև, որ այդպիսի բարոյահոգեբանական մթնոլորտում էապես նվազում է վստահությունը ոչ միայն հարկային մարմինների, այլև առհասարակ պետական համակարգի նկատմամբ:

Ուստի հարկային վարչարարության բարելավման և արդյունավետության բարձրացման առումով նպատակահարմար ենք գտնում անդրադառնալ հարկային իրավախախտումների բացահայտման, կանխման ու դրանց բացասական հետևանքների վերացման հիմնախնդիրներին, ցույց տալ դրանց նշանակությունը գործունե հարկային քաղաքականության ձևավորման և ձեռնարկատիրության զարգացման համար:

Պետության հիմնական օրենքը պարտավորեցնում է գործադիր իշխանությանն իրականացնել միասնական հարկային քաղաքականություն և միաժամանակ ապահովել օրինականության ամրապնդումը⁵: Նկատենք, որ այս պարտավորությունները փոխկապակցված են և լրացնում են միմյանց, քանզի օրինականության ապահովման կարևորագույն երաշխիքներից մեկը հարկային քաղաքականությունում միասնականությունն ապահովելն է: Տվյալ դեպքում «միասնականություն» եզրույթն օգտագործվում է որպես «հավասարություն» եզրույթին համարժեք, քանի որ հարկատուների նկատմամբ միայն միասնական կանոններ կիրառելով է հնարավոր ապահովել նրանց կարգավիճակի լիարժեք հավասարություն: Մյուս կողմից, հարկատուների իրավահավասարության սկզբունքի ապահովումը լուրջ երաշխիք է օրինականության ապահովման համար: Այս երաշխիքն ունի երկակի դրսևորում. նախ՝ իրավահավասար վիճակը հարկատուներին հնարավորինս զերծ է պահում տարաբնույթ հարկային իրավախախտումներից, քանի որ վերջիններս մեծ մասամբ ձգտում են իրավախախտումների նաև այն պատճառով, որ իրենց մրցակիցներին անհիմն հարկային արտոնություններ տրամադրելը նրանց դնում է ակնհայտ անհավասար ոչ մրցակցային պայմաններում, ինչը մեղմելու, իսկ առանձին դեպքերում նաև չեզոքացնելու համար ստիպված են լինում դիմելու անիրավաչափ քայլերի: Մյուս կողմից, իրավահավասարության սկզբունքը էապես նվազեցնում է նաև հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց կող-

⁵ Տե՛ս «ՀՀ Սահմանադրություն», հոդված 89:

մից որոշակի կամայականությունների դիմելու հնարավորությունը, որը նույնպես հարկային իրավախախտումներ ծնող գործոն է⁶:

Կարծում ենք, որ ՀՀ ձեռնարկատիրության զարգացմանն ուղղված հարկային վարչարարության արդյունավետությունը պայմանավորված է.

1) հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու քննության ոլորտում հարկային մարմինների լիազորությունների հիմնավորվածությամբ,

2) հարկային իրավախախտումների համար համարժեք պատասխանատվության սահմանմամբ,

3) հիմնավորված ստուգումների անցկացմամբ,

4) համապատասխան լծակներով ստվերային տնտեսության կրճատմամբ,

5) հարկային և իրավասու այլ պետական մարմինների միջև համագործակցությամբ:

1. Հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու քննության ոլորտում հարկային մարմինների լիազորությունների հիմնավորվածությունը: Տնտեսության կառավարման համեմատաբար կայացած փորձ ունեցող երկրները նախընտրելի են համարում պետական մարմիններին, այդ թվում՝ և հարկային մարմիններին, օժտել վարչարարության նվազ լծակներով: Սա չի նշանակում հսկողության անտեսում, ընդհակառակը՝ նույն այդ պետություններում վերահսկողությունն առավել լայն ընդգրկում ունի: Պարզապես հսկողության արդյունավետությունն այս դեպքում ապահովվում է կառավարման զուտ տնտեսական մեթոդներով, օրինակ՝ ոչ միայն հաշվետվությունների, այլև տարաբնույթ ֆինանսական գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվության զետեղում համակարգչային ցանցում, տեղեկատվության փոխանակման ոլորտում պետական իրավասու մարմինների միջև անհրաժեշտ համագործակցություն և այլն:

Հարկային վարչարարության լիազորությունների ծավալի և լիազորությունների շրջանակի սահմանման ժամանակ, կարծում ենք, նպատակահարմար է ելակետ ընդունել հետևյալ սկզբունքային մոտեցումը. հարկային մարմինների լիազորությունները պետք է բավարար լինեն անհրաժեշտ հսկողություն ապահովելու համար և միաժամանակ չպետք է հանգեցնեն տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության անհարկի միջատության: Ընդ որում, տեխնիկական առաջընթացին զուգընթաց՝ վարչարարության լիազորությունները պետք է փոխարինել կառավարման զուտ տնտեսական մեթոդներով:

Տնտեսության կառավարման արդի պայմաններում պետությունը տնտեսավարող սուբյեկտների հետ փոխհարաբերությունում ընդհանրապես պետք է փորձի հնարավորինս մեծ տեղ տալ, այսպես կոչված, գործընկերային բնույթի հարաբերություններին:

2. Հարկային իրավախախտումների համար համարժեք պատասխանատվություն սահմանելը ևս չափազանց արդիական և միաժամանակ իրարամերժ տեսակետների տեղիք տվող հարցադրում է: Ընդհանուր առմամբ կա երկու հիմնական տեսակետ: Առաջինի համաձայն՝ հարկային ի-

⁶ Տե՛ս **Панде П., Холп Л.** Что такое "Шесть сигм"? Революционный метод управления качеством. М., 2005, էջ 101:

րավախախտումների համար նպատակահարմար է հիմնականում սահմանել տնտեսական բնույթի սանկցիաներ՝ տուգանք, գույքի բռնագրավում և այլն: Ըստ այդ մոտեցման կողմնակիցների՝ հարկային իրավախախտումները ոչ թե տնտեսության դեմ ուղղված հանցանքներ են, այլ զանցանքներ, ուստի դրանցով պատճառված վնասը փոխհատուցելու ամենահիմնավորված միջոցը տնտեսական բնույթի սահմանափակումներն են: Ըստ երկրորդ տեսակետի կողմնակիցների՝ որոշ երկրներում ձևավորված սովերային տնտեսության և մի շարք այլ իրավական սողանքների պայմաններում տնտեսական սանկցիաների կիրառումը գործնականում իրեն չի կարող արդարացնել և չի կարող անգամ լուծել պատճառված վնասը փոխհատուցելու խնդիրը⁷:

Կարծում ենք, որ երկու մոտեցումներն էլ բովանդակում են հիմնավորված տարրեր, սակայն դրանցից և ոչ մեկն էլ առանձին վերցրած չի կարող բավարար համարվել համարժեք պատասխանատվության խնդիրը լուծելու առումով: Նախ, նկատենք, որ պատասխանատվության խնդիրը բնավ չի սահմանափակվում պատճառված վնասի փոխհատուցմամբ: Պատասխանատվության ինստիտուտն ունի նաև կանխիչ դերակատարում, ինչը տնտեսական պատժամիջոցները չեն կարող ամբողջությամբ իրականացնել: Տնտեսավարող սուբյեկտները գործնականում կարողանում են տարաբնույթ եղանակներով խուսափել նաև տնտեսական սանկցիաներով նախատեսված վճարումներից: Կարծում ենք, որ միակողմանի մոտեցում է նաև բացառապես ազատագրկման ձևով պատիժներ սահմանելը. դրանով արդեն ընդհանրապես անտեսվում է պատճառված վնասի հատուցման խնդիրը: Ի դեպ, «պատճառված վնաս» եզրույթ ասելով նկատի ունենք ոչ միայն հարկային պարտավորությունների դրամական արտահայտությունը, այլև այդ պարտավորությունները չկատարելու հետևանքով պետությանը և այլ տնտեսավարող սուբյեկտներին պատճառված վնասը:

Մեր դիրքորոշմամբ, առավել հիմնավորված է թվում վերը նշված երկու մոտեցումների միավորմամբ այսպես կոչված խառը բնույթի պատասխանատվության տեսակ սահմանելը: Նախ պետք է հաշվի առնել այն, որ հարկային իրավախախտումների համար առավելագույնը երկու տարի ազատագրկում նախատեսելն իրատեսական չէ⁸, քանի որ գործնականում ազատագրկման այդպիսի նվազ չափի պայմաններում կիրառվում է տուգանք:

Հարկային պարտավորություններից խուսափելու հետևանքով բազմաթիվ երկրների տնտեսություններին պատճառվում է էական վնաս, իսկ տնտեսական գործունեության դեմ ուղղված հանցագործությունները գրեթե բոլոր երկրներում վերածվել են ազգային լուրջ հիմնախնդրի:

Վարչական իրավախախտումներին ակնհայտ մեծ դեր տալը, թերևս, բացատրվում է մի շարք հանգամանքներով: Նախ, հայրենական քրեական օրենսդրությամբ, ի տարբերություն Արևմտյան Եվրոպայի երկրների, իրավաբանական անձինք չեն համարվում քրեական պատասխանատվության

⁷ Տե՛ս **Корошунова М. В.** Об ужесточении ответственности за налоговые правонарушения // "Налоговая политика и практика", 2009, № 9, էջ 38-43, **Егоров А. Е.** Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США (CIVIL TAX PENALTIES) // "Налоговед", 2009, № 1, էջ 12:

⁸ Օրինակ՝ Հայաստանի Հանրապետության քրեական օրենսգրքի 205 հոդվածը:

ենթակա սուբյեկտներ, վերջիններս կարող են ենթարկվել միայն վարչական պատասխանատվության:

Բացի այդ՝ վարչական պատասխանատվության ինստիտուտը հարկային պարտավորությունների կատարումն ապահովող առավել օպերատիվ ու գործնական եղանակ է: Այս հարցում պակաս կարևոր դերակատարում չունի նաև հարկատուների հոգեբանական կողմնորոշումը:

Այսպիսով, պատասխանատվության վերոհիշյալ երկու տեսակների միավորման միջոցով ձևավորվելիք պատասխանատվության տեսակը կարող է արդյունավետ լինել, եթե զուգահեռաբար կատարելագործվեն նաև ձեռնարկատիրությամբ զբաղվողներին ներկայացվող պահանջները: Օրինակ՝ կարելի է էականորեն բարձրացնել սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություն ձևավորելու համար անհրաժեշտ կանոնադրական կապիտալի չափը: Վերջին հաշվով այդ գումարը կոչված է երաշխավորելու հնարավոր պարտատերերի պահանջները, մինչդեռ նվազագույն աշխատավարձի հիսունապատիկի չափով⁹ գումարի պայմաններում ավելորդ է խոսել նման երաշխիքների մասին կամ, ասենք, արգելել հարկային պարտավորություններից խուսափած անձանց զբաղվել ձեռնարկատիրությամբ: Մասնավորապես, հիշյալ անձանց նպատակահարմար չէ գրանցել որպես անհատ ձեռնարկատերեր, ընկերությունների հիմնադիրներ, մասնակիցներ և այլն: Այս մոտեցումը կնպաստի, որ գործնականում ձևական ընկերություններ ստեղծվելը դառնա ոչ այնքան «գրավիչ»:

3. Ստուգումների անցկացման հիմքերը: Տնտեսության ազատակաճացման պայմաններում էապես նվազում են պետության միջամտության իրական հնարավորությունները, սակայն առանձին բնագավառներում այդ սահմանափակումները էական ներազդեցություն չեն ունենում. փոխվում են միայն պետական միջամտության եղանակներն ու մեթոդները: Այդպիսի բնագավառներից են նաև հարկային ստուգումները: Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ նախապատվությունը տրվել է պետական վերահսկողության առավել սահմանափակ եղանակներին: Հատկանշական է այն, որ ստուգում իրականացնելու վերաբերյալ հրամանը նախապես՝ 3 օր առաջ, ծանուցվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին¹⁰: Միաժամանակ կարելի է առանձնացնել այն դրական միտումը, ըստ որի՝ փորձ է արվում բացառել տարաբնույթ վարչական մարմինների կողմից միևնույն հարցերով տնտեսավարող սուբյեկտներում միաժամանակյա ստուգումների իրականացումը:

Ներկայումս հարկային ստուգումների անցկացման հիմնավորվածության հարցն անհրաժեշտ խորությամբ կանոնակարգված չէ: Հարկային մարմինը պարտավոր չէ յուրաքանչյուր դեպքում հիմնավորելու, թե ինչու

⁹ Ըստ «Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 28-ի՝ «...Ընկերության կանոնադրական կապիտալի չափը չպետք է պակաս լինի փաստաթղթերը պետական գրանցման ներկայացնելու պահին սահմանված նազագույն աշխատավարձի 50-ապատիկից»:

¹⁰ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման ու անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենք, հոդված 3:

և հատկապես ինչ չափանիշներով է ստուգում անցկացնում տվյալ հարկատուի մոտ¹¹:

Կարծում ենք, որ ոչ միայն կրկնակի ստուգման կամ վերստուգման, այլև ցանկացած բնույթի ստուգման համար անհրաժեշտ է սահմանված կարգով ներկայացնել հիմքեր, իսկ դրանք հետագայում չհիմնավորվելու դեպքում՝ նախատեսել պատասխանատվություն: Տվյալ դեպքում բնավ նկատի չունենք այն, որ պետք է նախապես նշվեն հիմքեր իրավախախտման մասին, քանի որ ստուգող մարմինը չի կարող և պարտավոր էլ չէ հեռակա պարզել իրավախախտման առկայության փաստը, քանի որ դա միայն ստուգման արդյունքներով պետք է երևա:

Խոսքը տվյալ դեպքում ստուգում նախաձեռնելու բավարար հիմքերի մասին է. որպես այդպիսիք, օրինակ, կարող են լինել հետևյալ հանգամանքները՝

ա) տնտեսավարող սուբյեկտը սահմանված ժամկետում չի ներկայացրել հաշվետվությունները, կամ ներկայացված հաշվետվություններում առկա են իրարամերժ տվյալներ,

բ) գործարքի վերաբերյալ գործարքի կողմ հանդիսացող տնտեսավարող սուբյեկտները ներկայացրել են միմյանց հակասող տեղեկատվություն,

գ) օպերատիվ-հետախուզական ծառայության տվյալներով առկա են հարկային պարտավորություններից խուսափելու փաստեր և այլն:

Ընդ որում, հնարավոր կամայական մոտեցումներից խուսափելու նպատակով կարելի է հիշյալ հիմքերի սպառիչ ցանկը սահմանել օրենսդրությամբ՝ նախատեսելով տնտեսավարող սուբյեկտի կազմակերպչական տեսակի և ստուգման ենթակա հարցադրումների շրջանակի առանձնահատկությունները:

4. *Ստվերային տնտեսության մասշտաբների կրճատմանն ուղղված միջոցառումները*: Վերը նշված գրեթե բոլոր միջոցների ու ինստիտուտների ներդրումը կարող է արժեզրկվել, եթե հնարավոր չլինի լուծել ստվերային տնտեսությունը նվազեցնող իրավակազմակերպական լծակների համակողմանի կիրառման հիմնախնդիրը: Բնական է, որ վերահսկողության ամենակատարյալ ընթացակարգեր ունեցող երկրներում անգամ հնարավոր չի լինում խուսափել ստվերային տնտեսության տարաբնույթ դրսևորումներից¹²: Ուստի խոսքը տվյալ դեպքում ոչ այնքան այդ երևույթներն իսպառ բացառելու, որքան դրանց մասշտաբներն էապես փոքրացնելու մասին է:

Ամբողջ խնդիրն այն է, որ ստվերային տնտեսությունն ինքնուրույն գոյատևել չի կարող, քանի որ սահմանված կարգի շեղումով գործարքներ կատարող անձինք անխուսափելիորեն գործարար հարաբերությունների

¹¹ Այս առումով թերևս բացառություն են կազմում կրկնակի ստուգումները, որոնք իրականացնելու համար անհրաժեշտ է բավարար հիմքեր ներկայացնել, ընդ որում՝ «Հաստատանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 4 հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ այդ հիմքերը չհաստատվելու դեպքում դրանք ներկայացրած իրավասու անձինք պետք է պատասխանատվություն կրեն:

¹² Տե՛ս **Baranovs O., Pinke G.** Economic Development of Latvia, Report, Ministry of Economics Republic of Latvia, Riga, June 2005, էջ 67:

մեջ են մտնում բարեխիղճ տնտեսավարող սուբյեկտների հետ: Արդյունքում բարեխիղճ տնտեսավարող սուբյեկտները, իրազեկ լինելով այդ մասին, փաստացի «արտոնյալ» պայմաններում գործունեություն իրականացնող անձանց հետ հաճախ ստիպված են լինում մասնակցելու այդ անիրավաչափ գործարքներին, որովհետև հակառակ դեպքում չեն կարողանա ապահովել իրենց տնտեսական գործունեության բնական ընթացքը և կկրեն մեծ չափերի հասնող վնասներ: Այս երևույթը հատկապես իրեն զգացնել է տալիս այն դեպքերում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտները գործարքներ են իրականացնում մենաշնորհային դիրք ունեցող կազմակերպությունների հետ:

Նման դեպքերում հույսը դնել հարկադրված անիրավաչափ գործարքների մասնակից դարձած տնտեսավարող սուբյեկտների քաղաքացիական նախաձեռնության վրա և ակնկալել, որ վերջիններիս ներկայացրած հաղորդումների շնորհիվ հնարավոր կլինի ողջ ծավալով բացահայտել ու բացառել ստվերային տնտեսությունը, իրատեսական չէ: Վերջին հաշվով այդ գործարքների վերաբերյալ տվյալները կարելի է ձեռք բերել տարբեր տնտեսավարող սուբյեկտների ներկայացրած հաշվետվությունների, այդ սուբյեկտներում կատարված ստուգումների, ինչպես նաև այլ իրավասու պետական մարմիններից ստացված տեղեկատվության համադրման միջոցով: Այս առումով էական նշանակություն ունեն այսպես կոչված «հանդիպակաց» ստուգումները, սակայն հարկ է նկատել, որ այդ եղանակով պարզապես հնարավոր չէ բացահայտել լայնածավալ իրավախախտումները: Եթե անգամ առանձին դեպքերում դա հաջողվում է, ապա չպետք է մոռանալ, որ այդպիսի ստուգումների և դրանց արդյունքների հիման վրա իրավապահ մարմինների իրականացրած քննության ընթացքում օգտագործվում են հսկայական մարդկային ներուժ և ֆինանսական մեծ ռեսուրսներ: Ուստի վերը նշված մեր տարբերակը թեպետ առաջին հայացքից թվում է խիստ բարդ, սակայն միասնական տեղեկատվական ցանցի ստեղծման պայմաններում այն միանգամայն իրատեսական է:

5. Հարկային և իրավասու այլ պետական մարմինների միջև համագործակցությունը: Հարկային իրավախախտումների բացահայտման և դրանց կանխման գործում էական նշանակություն ունի հարկային մարմինների համագործակցությունը պետական այլ իրավասու մարմինների, օրինակ՝ օպերատիվ-հետախուզական և դատախազության մարմինների հետ:

Այս հարցը, իհարկե, չի շրջանցվել մեր երկրում. կարելի է նշել մի շարք իրավական ակտեր, որոնք անմիջականորեն ուղղված են այդ ոլորտի կանոնակարգմանը: Սակայն դրանց և գործնականում ձեռնարկված միջոցառումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ համագործակցություն ասելով հիմնականում նկատի է առնվում սոսկ իրավախախտումներին առնչվող տեղեկությունները միմյանց փոխանցելը¹³: Իհարկե, անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ժամանակին և սահմանված կարգով փոխանցելը մեծ նշա-

¹³ Օրինակ՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2005 թ. մայիսի 12-ի «2005-2008 թվականների հարկային և մաքսային բարեփոխումների միջոցառումների ծրագիրը հաստատելու մասին» թիվ 755 որոշումը, Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2007թ. հունվարի 11-ի «Գույքի վերաբերյալ տեղեկությունները հարկային մարմին ներկայացնելու կարգը հաստատելու մասին» թիվ 275 որոշումը:

նակություն կարող է ունենալ հարկային պարտավորություններից խուսափելու դեպքերը բացահայտելու և կանխելու գործում, սակայն միայն տեղեկատվության փոխանակման վրա շեշտադրում անելը և դրանով համագործակցության շրջանակները սպառելը չեն կարող արդարացի համարվել:

Կարծում ենք՝ առանձին գերատեսչությունների միջև ձևավորված փոխհարաբերությունների ոչ ընդունելի եղանակները ներկայումս ակնհայտորեն խոչընդոտում են հարկային իրավախախտումների դեմ պայքարի հիմնահարցի բարեհաջող լուծմանը: Հարկ է նկատել, որ այդ հիմնահարցը համընդհանուր է, իսկ դրա լուծումը չի կարող համարվել սոսկ հարկային մարմինների խնդիրը: Իսկ որպեսզի այդ մարմինների միջև համագործակցությունն իսկապես կրի գործնական բնույթ, հարկավոր է կոնկրետ քայլեր ձեռնարկել միասնական, իսկ որոշ դեպքերում նաև համատեղ գործառույթներ իրականացնելու ուղղությամբ:

Դժվար չէ նկատել, որ հիշյալ մոտեցումները թելադրված են ոչ միայն հարկային իրավախախտումների, այլև ներկայումս միջազգային հանրությանը մեծապես անհանգստացնող այնպիսի իրավախախտումների բացահայտման ու կանխման խնդիրներով, ինչպիսիք են փողերի «լվացումը», ահաբեկչության ֆինանսավորումը և այլն¹⁴:

Հարկ է նկատել, որ հարկային և այլ պետական մարմինների հետ համագործակցության բարելավման հարցադրումը ոչ միայն կապված է հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու կանխման խնդրի, այլև տնտեսության կառավարման ոլորտում պետության դերի վերանայման հետ: Մասնավորապես նկատի ունենք այն, որ համագործակցության ոլորտում առկա բացթողումները գործնականում լրացվում են տնտեսավարող սուբյեկտներից հանիրաժի մեծաքանակ տվյալներ պահանջելով ու դրանց գործունեության նկատմամբ անմիջական հսկողական ու վերահսկողական բնույթի գործառույթներ իրականացնելով, մինչդեռ իրական համագործակցությունը կբացառի հիշյալ բացասական դրսևորումները: Այսպես, օրինակ, եթե տնտեսավարող սուբյեկտն արդեն իսկ որոշակի հարցադրումներով հաշվետվական տվյալներ է ներկայացնում որևէ իրավասու պետական մարմնի, ապա տրամաբանական չէ, երբ այդ նույն տվյալների մասին տեղեկատվություն է պահանջում մեկ այլ պետական մարմին: Առավել բնական է, երբ այդ տեղեկատվությունը միասնական ցանցի կամ այլ եղանակով հասանելի է դառնում բոլոր շահագրգիռ պետական մարմիններին: Դժվար չէ նկատել, որ հիշյալ գործելաոճը նկատելիորեն կբարձրացնի տնտեսավարող սուբյեկտների վստահությունը պետության նկատմամբ: Մի կարևոր նկատառում ևս. միևնույն հարցադրման առնչությամբ տարբեր պետական մարմիններին հաշվետվական տվյալներ ներկայացնելու պրակտիկան գործնականում հանգեցնում է այն բանին, որ տնտեսավարող սուբյեկտները, վստահ լինելով, որ իրենց ներկայացրած տեղեկատվությունը հավուր պատշաճի չի համադրվում, միմյանց հակասող տվյալներ են ներկայացնում, ինչը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ տարբեր մարմիններին նույն այդ տվյալները տարբեր չափանիշներով են հետաքրքրում:

¹⁴ Տե՛ս Климова М. А. Штрафы: правонарушения и последствия. М., 2007, էջ 189:

Ամփոփելով ՀՀ-ում հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդրի քննարկումը՝ կարելի է փաստել, որ ներկայիս հարկային վարչարարությունը բավականին անկատար է: Ուստի ՀՀ հարկային համակարգի առաջիկա վերափոխումների ժամանակ անհրաժեշտ է առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման հարցին: Այս իմաստով կարծում ենք, որ պետք է գործուն քայլեր ձեռնարկել հարկային իրավախախտումների բացահայտման ու քննության ոլորտում հարկային մարմինների լիազորությունների հիմնավորվածության, հարկային իրավախախտումների համար համարժեք պատասխանատվության սահմանման, հիմնավորված ստուգումների անցկացման, համապատասխան լծակներով ստվերային տնտեսության կրճատման, հարկային և պետական այլ մարմինների միջև համագործակցության կատարելագործման ուղղությամբ: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման նպատակով բազմաթիվ երկրներում ձգտում են բարելավել հարկատուների սպասարկումը, հարկատուների հետ հարաբերությունները կառուցում են համագործակցության և վստահության հիման վրա: Այս համագործակցությունը հնարավոր է լինում հարկատուի և հարկային մարմնի միջև վստահության մթնոլորտ ձևավորելու և հարկատուների իրավունքները հստակ սահմանելու և պաշտպանելու միջոցով: Միայն այդպես հնարավոր կլինի երկրում զարգացնել ձեռնարկատիրությունը և ապահովել կայուն տնտեսական աճ:

КАРЛЕН ХАЧАТРЯН – Проблемы совершенствования налогового администрирования в РА. – При рыночных отношениях роль налоговой системы в развитии предпринимательской деятельности возрастает. Особо актуально в этих условиях повысить эффективность налогового администрирования. В статье анализируются основные факторы, которыми оно обусловлено, и то влияние, которое налоговое администрирование в Армении оказывает на предпринимательскую деятельность. Кроме того, выявлено, в чём заключаются узловые проблемы налогового администрирования; их устранение будет способствовать формированию в стране здоровой предпринимательской среды.

KARLEN KHACHATRYAN – Problems of Improving Tax Administration in the RA. – With the development of market relations increases the role of tax system in the development of entrepreneurial activity. As a result, the problem of increasing the efficiency of tax administration is of particular relevance. The article examines the impact of the tax administration on enterprise activity in the RA. The article also presents the author's standpoints on improving the basic factors which determine the effectiveness of tax administration, highlights the main problems of tax administration in Armenia, the improvement of which will promote a healthy business environment in the country.