

ՔՐԵԱԿԱՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՆՑԱԳՈՐԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ

Արժեն ՆԻԿՈՂՈՍՅԱՆ

ՀՀ գլխավոր դատախազության պետական շահերի պաշտպանության վարչության պետ

Հարկային հանցագործությունների բացահայտման, դրանց քննության արդյունավետության բարձրացման համար շատ կարևոր է հստակ պատկերացում ունենալ այս հանցագործությունների եղանակների մասին: Բացի այդ, հարկային հանցագործության եղանակը՝ որպես հանցագործության օբյեկտիվ կողմի հատկանիշ, կարևոր նշանակություն ունի արարքը որակելու համար: Շատ կարևոր նշանակություն ունի հարկային հանցագործությունների օրենսդրական հստակ բնորոշման հիմնախնդիրը: ՀՀ քրեական օրենսգրքի հոդված 205-ում հարկեր վճարելուց խուսափելու հանցակազմը բնութագրելիս բավարարվում են ընդամենը դրա եղանակների սպառնիչ ցանկը թվարկելով: Ընդ որում, հարց է առաջանում, թե արդյոք ճիշտ է նման մոտեցումը, արդյո՞ք այդ դեպքում հարկային հանցագործության որոշ տեսակներ դուրս չեն մնում քրեականացման ոլորտից: Ուստի, հարկային հանցագործությունների առավել տարածված եղանակների վերլուծությունը տեսական ու գործնական կարևոր նշանակություն ունի:

Իրավաբանական գրականության մեջ նշվում է, որ վերջին ժամանակներս այդ եղանակներն ավելի ու ավելի բազմազան են դարձել: Ընդ որում, առանձնացվում են երկու տասնյակից ավելի եղանակներ¹:

Պետք է նշել, որ առավել տարածված են ավելացված արժեքի հարկից, շահութահարկից, եկամտահարկից, գույքահարկից խուսափելու դեպքերը:

Շահութահարկից կամ եկամտահարկից

խուսափելու առավել տարածված եղանակներն են.

1. հաշվետվություններում, հաշվառման փաստաթղթերում եկամուտների (շահույթի) մասին տեղեկություն չտալը,

2. մատակարարած ապրանքների, կատարած աշխատանքների և մատուցած ծառայությունների իրական գները փաստաթղթերում նվազեցված ցույց տալը,

3. մատակարարած ապրանքների, կատարած աշխատանքների և մատուցած ծառայությունների ինքնարժեքի մեծացումը՝ հաշվառման փաստաթղթերում դրանց վրա կատարած փաստացի ծախսերը սխալ արտացոլելու միջոցով,

4. ֆինանսատնտեսական գործունեությունը հաշվապահական և հարկային հաշվետվություններում լրիվ կամ մասնակի չարտացոլելը և այլն:

Ավելացված արժեքի հարկից խուսափելու առավել տարածված եղանակներն են.

1. մատակարարած ապրանքների, կատարած աշխատանքների և մատուցած ծառայությունների ծավալների և գնի նվազեցումը,

2. ապրանքների ձեռքբերման վերաբերյալ կեղծ հաշիվ ապրանքագրերով ԱԱՀ-ի հաշվանցումը և այլն:

Գույքահարկից խուսափելու առավել տարածված եղանակ է կազմակերպության նյութական ակտիվները հաշվեկշռում չարտացոլելը կամ նվազեցված ներառելը:

Իրավաբանական գրականության մեջ հարկային հանցագործությունների եղանակները դասակարգվում են նաև կրիմինալիստիկական տեսանկյունից: Մասնավորապես առանձնացվում են հետևյալ տեսակները.

1. *եկամուտները (շահույթը) թաքցնելու հետ կապված եղանակներ* (արտադրութ-

յան ծավալների և արտադրանքի իրացումից ստացված հասույթը թաքցնելը փաստաթղթերը կեղծելու միջոցով, հսկիչ դրամարկային մեքենաներով արձանագրվող հասույթը թաքցնելը կտրոններ չտրամադրելու միջոցով և այլն),

2. վճարային հաշիվների օգտագործման հետ կապված եղանակներ (ֆինանսական գործարքները այլ կազմակերպության հաշիվներն օգտագործելու միջոցով կատարելը, առանց հարկային մարմիններին տեղեկացնելու դրամական շրջանառությունը թաքցնելու նպատակով տարբեր բանկերում մի քանի վճարային հաշիվներ բացելը և այլն),

3. *Նյութական ծախսերի ավելացման և հասույթի, եկամուտի (շահույթի) նվազեցման հետ կապված եղանակներ* (ձեռք բերած ապրանքների ծավալներն ու գները մեծացնելը, ծախսերի մեջ պատվիրատուի նյութերն ընդգրկելը, ենթադրյալ ծախսերը ընթացիկ ծախսերի մեջ ընդգրկելը, մատակարարած ապրանքների, կատարած աշխատանքների և մատուցած ծառայությունների ծավալներն ու գները պակասեցնելը և այլն),

4. ձեռնարկատիրական գործունեությունը թաքցնելու հետ կապված *եղանակներ* (առանց պետական գրանցման կամ լիցենզիայի ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացումը, ձեռնարկատիրական գործունեությունը կեղծ ֆիրմաների կամ անձանց միջոցով իրականացնելը, մի տեսակի գործունեությունը այլ տեսակի գործունեության անվան տակ իրականացնելը (օրինակ՝ առուվաճառքի պայմանագիրը նվիրատվության պայմանագիր ձևակերպելը, կեղծ ներմուծումը, առևտրային գործունեության անվան տակ միջնորդական գործունեություն իրականացնելը և այլն),

Ի հարկե, վերոգրյալը արտացոլում է հարկային հանցագործությունների եղանակների միայն մոտավոր, առավել տարածված և ընդհանրական ցանկը: Սակայն, կարծում ենք, որ դա բավարար է հարկային

հանցագործությունների հիմնական եղանակների էությունն ու բովանդակությունը հասկանալու համար: Միևնույն ժամանակ պետք է նշել, որ հարկային հանցագործությունների եղանակների բազմազանությունն առաջացնում է դրանք ընդհանրացնելու և համակարգելու անհրաժեշտություն: Իրավաբանական գրականության մեջ այդպիսի փորձեր արվել են: Այսպես, Կ. Ն. Իվենինն առաջարկում է հարկային հանցագործությունների բոլոր եղանակները դասակարգել ըստ այն տնտեսական ցուցանիշների, որոնք քողարկվում են հանցավոր նպատակներով: Ըստ այդմ էլ նա առանձնացնում է հարկային հանցագործությունների եղանակների երեք խումբ.

1) ծախսերի ավելացում դրանք առանց փաստաթղթային ձևակերպման հաշվառման մեջ ներառելու և կեղծ փաստաթղթեր կազմելու միջոցով (հնարանք),

2) եկամուտների (շահույթի) նվազեցում ֆինանստանտեսական գործունեությունը փաստաթղթերում չարտացոլելու միջոցով (թաքցնում),

3) շահույթի նվազեցում գործարքների իրական արժեքները վերլուծական հաշվառման ոչ պատշաճ հաշիվներում գրանցելու միջոցով (սուտ)²:

Դ. Մակարովը առաջարկում է հարկային հանցագործությունների եղանակները դասակարգել չորս խմբի.

1) հարկման օբյեկտները թաքցնելը,

2) հարկման օբյեկտները նվազեցնելը,

3) միջոցները թաքցնելը,

4) հարկային արտոնություններն անօրինական օգտագործելը³:

Իրավաբանական գրականության մեջ առկա է նաև այլ համակարգում, որում, բացի եկամուտները թաքցնելու հիմնական եղանակներից, հաշվի են առնվել նաև այն փաստաթղթերի տեսակները, որոնցում խեղաթյուրված տվյալներ են մտցվում: Ըստ այդմ հարկային հանցագործությունների եղանակները դասակարգում են հետևյալ կերպ.

Քրեական իրավունք

1) առաջնային փաստաթղթերում նյութական ծախսերի վերաբերյալ տվյալների ավելացում,

2) հաշվառման փաստաթղթերում նյութական ծախսերի վերաբերյալ տվյալների ավելացում,

3) ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություններում նյութական ծախսերի վերաբերյալ տվյալների ավելացում,

4) առաջնային փաստաթղթերում եկամուտների (շահույթի) վերաբերյալ տվյալների պակասեցում,

5) հաշվառման փաստաթղթերում եկամուտների (շահույթի) վերաբերյալ տվյալների պակասեցում,

6) հաշվետվություններում եկամուտների (շահույթի) վերաբերյալ տվյալների պակասեցում,

7) հարկման ենթակա եկամուտների (շահույթի) պակասեցում հարկային արտոնություններ ունեցող այլ կազմակերպությունների հետ համաձայնության գալու միջոցով⁴:

Բացի վերը նշվածից, իրավաբանական գրականության մեջ առաջարկություններ են արվել նաև հարկային հանցագործությունների եղանակները ըստ հարկման մեխանիզմի այն տարրերի դասակարգելու, որոնք հարկային հանցանքը կատարելու նպատակով ներգործության են ենթարկվում⁵: Ըստ այդմ կարելի է առանձնացնել հարկային հանցագործությունների հետևյալ եղանակները.

1) հարկային պարտավորությունները բացահայտ արհամարհելը (համապատասխան փաստաթղթերը հարկային մարմիններ չներկայացնելու միջոցով),

2) հարկման սուբյեկտին հարկային վերահսկողությունից դուրս բերելը (հարկային հաշվառման չկանգնելու, կազմակերպության կեղծ լուծարման միջոցով),

3) ֆինանսատնտեսական գործունեությամբ

յունը հարկման հիմք հանդիսացող փաստաթղթերում չարտացոլելը (առանց փաստաթղթային ձևակերպման գործարքներ կատարելու, հաշվետվություններում ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունքները չարտացոլելու, դրամական միջոցները գանձարկղ չնուտքագրելու միջոցով),

4) հարկման օբյեկտը քողարկելը (կեղծ բարտերի, կեղծ արտահանման, հիմնական միջոցները որպես կեղծ վարկ տրամադրելու, արհեստական դեբիտորական պարտք ստեղծելու, ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունքները ոչ պատճառ հաշիվների վրա արտացոլելու միջոցով),

5) հարկման օբյեկտը խեղաթյուրելը (եկամուտների չափը, իրացված արտադրանքի, մատուցված ծառայությունների ծավալը նվազեցնելու միջոցով),

6) տնտեսական ցուցանիշները խեղաթյուրելը (ծեռք բերված հումքի, վառելիքի, ստացած ծառայությունների գինը, արտադրության ծախսերի ծավալները անհիմն բարձրացնելու միջոցով),

7) չարդարացված ծախսերի և զեղչերի օգտագործումը (օրենսդրությամբ չնախատեսված ծախսերն արտադրության ծախսերի մեջ ընդգրկելու, հարկային արտոնություններից ապօրինի օգտվելու միջոցով):

Կարծում ենք, որ հարկային հանցագործությունների եղանակների բովանդակության ու էության բացահայտումը հետագա գիտական խոր հետազոտությունների կարիք ունի հատկապես կրիմինալիստիկայի և կրիմինոլոգիայի մասնագետների կողմից, քանի որ էական նշանակություն ունի հանցագործությունների ու հանցանք կատարած անձանց բացահայտման արդյունավետությունը բարձրացնելու և հանցագործությունների կանխման առումով: Միևնույն ժամանակ, հարկային հանցագործությունների տարածված եղանակների պարզ թվարկումն իսկ թույլ է տալիս եզրակացնելու, որ ՀՀ քրեական օրենսգրքի

205-րդ հոդվածը թույլ չի տալիս արդյունավետ պայքար իրականացնելու հարկեր վճարելուց խուսափելու դեմ, որովհետև, ինչպես արդեն նշել ենք, հոդվածում նշվում է ընդամենը հարկեր վճարելուց խուսափելու եղանակների սպառիչ ցանկը: Ընդ որում, քրեական օրենսգրքում նախատեսված են միայն այն եղանակները, որոնք վերաբերում են որոշակի փաստաթղթեր ներկայացնելուն կամ դրանք կեղծելուն: Մինչդեռ հարկեր վճարելուց խուսափելը հնարավոր է նաև այլ եղանակներով: ՀՀ քրեական օրենսգրքում մնան մոտեցման դեպքում հարկեր վճարելուց խուսափելու շատ եղանակներ մնում են ապաքրեականացված, ինչը նվազեցնում է այս հանցագործությունների դեմ պայքարի արդյունավետությունը: Այս կապակցությամբ առաջարկում ենք ՀՀ քրեական օրենսգրքի հոդված 205-ում նախատեսել հարկեր վճարելուց խուսափելու եղանակների ոչ սպառիչ ցանկ՝ առկա եղանակները թվարկելուց հետո ավելացնելով «... կամ այլ եղանակով» արտահայտությունը: Պետք է նշել, որ Ռուսաստանի Դաշնության քրեական օրենսգրքի 199 հոդվածի նախկին խմբագրության մեջ նախատեսված էր «այլ եղանակով» արտահայտությունը, ինչը վեճերի տեղիք է տվել և հիմք հանդիսացել դիմելու ՌԴ Սահմանադրական դատարան՝ հոդված 199-ով նախատեսված նորմի իրավական անորոշության հարցը քննարկելու համար: Բայց ՌԴ Սահմանադրական դատարանը, մեր կարծիքով արդարացիորեն, հանգեց այն եզրակացության, որ հոդվածում առկա «այլ եղանակով» արտահայտությունը և հարկեր վճարելուց խուսափելու կոնկրետ եղանակների սպառիչ ցանկի բացակայությունը իրավակիրառողին հիմք չեն տալիս կամայականորեն և սեփական հայեցողությամբ անձին քրեական պատասխանատվության ենթարկելու հարկեր վճարելուց խուսափելու համար: Հոդված 199-ով նախատեսված հանցակազմի կառուցվածքային տարր են հարկեր վճարելուց խուսափելը և դրան ուղղված

դիտավորությունը: Ընդ որում, հարկ վճարելուց խուսափելու դիտավորությունը ենթադրում է անձի կողմից իր արարքի հակաօրինականության գիտակցում: Ուստի, քրեական պատասխանատվության հարցը լուծելիս իրավակիրառողը պարտավոր է ապացուցել ոչ միայն հարկ չվճարելու բուն փաստը, այլև անձի՝ հարկ վճարելուց խուսափելու դիտավորությունն ու նրա արարքների հակաօրինականությունը:

Պետք է նշել, որ մի շարք պետությունների օրենսդրություններում նույնպես հարկեր վճարելուց խուսափելու եղանակների սպառիչ ցանկ չի տրվում: Այսպես, Ֆրանսիայի քրեական օրենսգրքի 1741-րդ հոդվածի առաջին կետով պատասխանատվություն է նախատեսված այն անձի համար, ով մտադրվել է խաբեության միջոցով լրիվ կամ մասնակիորեն խուսափել հարկեր վճարելուց, որոնք նա օրենքի համաձայն պարտավոր էր վճարել, կամ մտադրվել է խուսափել իր վճարումների չափերը հայտարարագրելուց, կամ ով մտադրվել է թաքցնել հարկման ենթակա գումարի որոշակի մասը, կամ ով կազմակերպել է հարկ վճարելուց խուսափելը կամ այլ եղանակով խոչընդոտել է հարկի վճարմանը: Իսպանիայի քրեական օրենսգրքի հոդված 305-ի առաջին կետը պատասխանատվություն է նախատեսում այն գործողության կամ անգործության համար, որը հարկ չվճարելու միջոցով վնաս է պատճառել պետական զանձարանին, ինքնավարություններին և տեղական ինքնակառավարման մարմիններին: ԱՄՆ-ում հարկեր վճարելուց խուսափելու համար քրեական պատասխանատվության հարցերը կարգավորված են «Ներքին եկամտի մասին» օրենքով, որի 7201 հոդվածը պատասխանատվություն է նախատեսում այն անձի համար, ով մտադրվել է որևէ եղանակով խուսափել այդ օրենքի նորմերով նախատեսված հարկ վճարելուց: Ինչպես տեսնում ենք, թե Իսպանիայի քրեական օրենսգրքը, թե ԱՄՆ օրենսդրությունը ընդհանրապես ոչ մի եղանակի մասին նշում չեն

Քրեական իրավունք

պարունակում (Իսպանիայի քրեական օրենսգիրքը խոսում է միայն գործողության կամ անգործության մասին, որը դրսևորվում է հարկ չվճարելով, իսկ ԱՄՆ օրենսդրությունը օգտագործում է «... ինչ-որ եղանակով» բառակապակցությունը: Նման մոտեցումը ճիշտ է, որովհետև, մեր կարծիքով, թույլ է տալիս ժամանակակից պայմաններում ավելի ճկուն ձևով արձագանքելու հարկային հանցագործությունների անընդհատ կատարելագործվող ձևերին:

- ¹ Տե՛ս Козлов В.А. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений. // "Черные дыры" в Российском законодательстве. N 1, 2002, էջ 248-259, Кучеров И.И. Проблемы уголовно-правовой защиты налоговой системы.// "Черные дыры" в Российском законодательстве. N1, 2002, էջ 24-27:
- ² Տե՛ս Ивенин К.Н. Способы сокрытия доходов от налогообложения и методы их обнаружения // Актуальные проблемы правоохранительной деятельности на современном этапе. Нижний Новгород. 1992, էջ 59:
- ³ Տե՛ս Макаров Д. Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России //

- Вопросы экономики. 1998, N 3, էջ 41:
- ⁴ Տե՛ս Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. Под ред. В.Д. Грабовского, А.Ф. Лубина. Нижний Новгород. 1996, էջ 225-227:
- ⁵ Տե՛ս Кучеров И.И. Проблемы уголовно-правовой защиты налоговой системы.// "Черные дыры" в Российском законодательстве. N1, 2002, էջ 26:
- ⁶ Տե՛ս Уголовный кодекс Франции. М., 2002, էջ 482:
- ⁷ Տե՛ս Уголовный кодекс Испании. М., 1998, էջ 187:
- ⁸ Տե՛ս Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. М., 1996, էջ 61:

METHODS OF COMMITTING TAX CRIMES

Armen NIKOGHOSYAN

*Head of the Department for the
Protection of State Interests at the General
Prosecutor's Office of the RA*

The main subject of the article is the methods of committing tax crimes and the related issues and problems. Distinct picture of the method of committing a tax crime is of great importance for increasing efficiency of solution and investigation of tax crimes, as well as for their correct qualification and incrimination. It is also important to have correct legislative concept of a tax crime. According to the Article 205 of the Criminal Code of the RA objective side of *corpus delicti* of tax evasion is constructed on the basis of the complete list of the methods of

committing this crime. Analyzing the court practice and the widespread methods of tax evasion the author comes to the conclusion that in the reality some methods of tax evasion do exist that are not foreseen in the mentioned article of the Criminal Code of the RA. It influences the efficiency of the fight against this type of crime since a lot of methods of tax evasion are not criminalized yet.

Hence the author suggests to review the Article 205 of the Criminal Code of the RA as follows: to add at the end of the list of methods of tax evasion the following words "... or in any other way". It will help to react flexibly to the permanently developing and improving methods of committing tax crimes.
