

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ

Հարկային ծառայության մասին օրենքը հարկային վարչարարությունը բնորոշում է որպես հարկային մարմնի կողմից օրենքի և իրավական այլ ակտերի հիման վրա իրականացվող գործողություններ «ուղղված հարկային օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը»¹: Այսինքն հարկային համակարգի արդյունավետությունն անմիջականորեն պայմանավորված է հարկային վարչարարությամբ: Եթե թույլ է հարկային վարչարարությունը՝ ցածր է հարկային համակարգի արդյունավետությունը: Այդ կախվածությունը հատկապես ակնհայտ է թույլ զարգացած և անցման շրջանում գտնվող երկրներում, որոնց բնորոշ է հարկման մոտ մեթոդաբանական սկզբունքների յուրացումը: Ի վերջո խնդիրը հանգում է բյուջետային փաստացի մուտքերի և հարկման ներուժային մակարդակի համապատասխանեցմանը: Որպեսզի պետության մեջ չհավաքագրվող հարկային եկամուտները հասցվեն նվազագույնի, առաջին հերթին անհրաժեշտ է նվազագույնի հասցնել նաև հարկատուների կողմից հարկերը թաքցնելու դեպքերը և ապա հնարավորինս կրճատել հարկերի հավաքագրման ծախսերը:

Միջազգային գործընթացում գոյություն ունեն չհավաքագրվող հարկերի երկու հիմնական պատճառներ, որոնցից առաջինը կապված է հարկվող օբյեկտը թաքցնելու, իսկ երկրորդը՝ փաստացի հարկային չվճարումների հետևանքով առաջացող կորուստների հետ: Բյուջետային փաստացի մուտքերի և հարկման ներուժային մակարդակի միջև համապատասխանություն հաստատելու խնդիր ունեն նույնիսկ զարգացած երկրները:

Հարկային մարմինների աշխատանքի արդյունավետությունը, փաստացի մուտքերը մուտքերի ներուժային մակարդակին մերձեցնելուն ուղղված գործողությունները, ինչպես նաև հարկային վարչարարության որակը գնահատելու համար կարող են օգտագործվել առանձին ցուցանիշների համախմբեր: Տվյալների հասանելիությունն ապահովելու դեպքում մնան գնահատումներ կարելի է իրականացնել ինչպես տարածաշրջանային առանձին հարկային տեսչությունների, այնպես էլ առանձին համայնքների մակարդակներով: Առավել նպատակահարմար է հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատումը ուղղակի արդյունավետ դրույքաչափերի և հավաքագրելիության գործակիցների կիրառման միջոցով: ՀՀ-ում կարելի է գործնականում մշակել և կիրառել համապատասխան այլընտրանքային մոտեցում՝ թվարկված միջոցառումները զուգակցելով, օրինակ, կարգապահ (հատկապես խոշոր) հարկատուների հետ խորհրդակցությունների արդյունքում մշակված միջոցառումների հետ:

Հարկային ոլորտում կիրառվող պատասխանատվության ձևերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգի նկատմամբ հսկողությունն իրականացվում է՝ հատկապես կիրառելով ֆինանսահարկային պատժամիջոցները, փոխանակ շրջանառությունները թաքցնելու պատճառների կանխարգելմանը և բիզնեսի իրական շրջանառությունների հայտարարագրման համար հնարավորինս բարենպաստ պայմաններ ապահովելուն:

Գործնականում շատ են դեպքերը, երբ յուրովի են մեկնաբանվում և կիրառվում օրենսդրական դրույքները: Վարչարարության սուբյեկտիվ դրսևորումներից խուսափելու համար կարևոր քայլեր կարող են լինել հարկային մարմինների պաշտոնատար անձանց ապօրինի գործողու-

¹ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՕ-407-Ն 2002, հոդված 4:

թյունների համար տույժերի համակարգի ներդրումը, նրանց գործողությունների զանգատարկման, քննարկման ու որոշումների կայացման վերաբերյալ դրույթների և ընթացակարգերի կատարելագործումը, ստուգումների և վերստուգումների ընթացակարգերը հստակեցնող դրույթների մախատեսումը և, առաջին հերթին, հարկատուների տվյալների մեքենայացված մշակման համակարգի ներդրումը:

Հարկային վարչարարության անարդյունավետությունը պայմանավորված է նաև հարկային մարմինների աշխատակիցների որակավորման ցածր մակարդակով, աշխատանքի կազմակերպման, սոցիալական բնույթի խնդիրների հետ կապված և այլն, ինչը ենթադրում է կադրային նպատակաուղղված և համակարգված քաղաքականության իրականացում:

Հարկային վարչարարության նպատակային թիրախներն են.

- հարկային պարտավորությունների ինքնագնահատման համակարգի զարգացման ռազմավարությունը, որի հիմնական ուղղություններն են հաշվետվական համակարգի զարգացումը, հարկային հսկողության արդյունավետության բարձրացումը, կանխամտածված և չարամտորեն հարկային օրենսդրությունը խախտողների նկատմամբ պատասխանատվության միջոցների խստացումը,
- հարկային վարչարարությանը վերաբերող օրենսդրության կատարելագործումը, որը ենթադրում է հարկային օրենսդրության դրույթների պարզեցում և հստակեցում, միասնական հարկային համակարգի ապահովումը,
- տեղեկատվական տեխնոլոգիաների արդիականացումը, որը ներառում է առկա տեխնոլոգիաների կատարելագործումը, մշակման գործընթացների ավտոմատացումը և նոր ծրագրային ապահովումների մշակումը,
- շահութաբեր ոլորտների հարկման մեխանիզմների կատարելագործման, խոշոր հարկ վճարողների հետ տարվող աշխատանքների բարելավման, հսկողական մեխանիզմների կատարելագործման, հարկային ապառքների կրճատման, ստվերային տնտեսության ծավալների կրճատման արդյունքում հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության¹ ավելացման ապահովումը,
- հարկային մարմնի կառուցվածքային բարեփոխումների, գույքային, շենքային պայմանների բարելավման, մարդկային ռեսուրսների կառավարման արդի ռազմավարության ներդրման միջոցով հարկային մարմինների արդիականացումը:

Ժամանակակից հարկային վարչարարության կարևորագույն բաղադրիչներից է հարկային պարտավորությունների ինքնագնահատումը, որը ենթադրում է հարկ վճարողների կողմից պետական կամ համայնքային բյուջեներ վճարման ենթակա հարկերի, տուրքերի և այլ պարտադիր վճարների ինքնուրույն, ինքնակամ գնահատումը, հաշվարկումը և վճարումը:

Ինքնագնահատման համակարգը հատուկ է զարգացած շատ երկրների, ինչը վկայում է հարկային համակարգն իր տասնհինգամյա հետազոծի ընթացքում, ընդհանուր առմամբ, որդեգրել է հարկերի հաշվարկման և վճարման ինքնագնահատման սկզբունքը: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում նշվում է, որ «հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը կրում են հարկ վճարողները և դրանց (ձեռնարկությունների, հիմնարկների և կազմակերպությունների)՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք»²: Հայաստանի Հանրապետության կառավարության՝ 2005 թվականի մայիսի 12-ի «Հարկային հավաքագրումներում ինքնագնահատման համակարգի ներդրման ռազմավարական միջոցառումների ծրագիրը հաստատելու մասին» N 731-Ն որոշմամբ հաստատված ծրագրով կարևորվել է հարկ վճարողների կողմից հաշվետվությունները փոստով հարկային մարմին ներկայացնելու կարգի

¹ Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը 2006թ. կազմել է 14.5%, 2007թ.՝ 16.1%, իսկ 2008թ. նախատեսված է 17%:

² «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-107, 1997, հոդված 22:

ընդունումը: Սակայն իրականում այս կարգը դեռևս չի կիրառվում, հարկատուները նախընտրում են հաշվետվությունները առձեռն ներկայացնել հարկային մարմին:

Տնտեսության ընդլայնմանը և հարկ վճարողների թվի աճին զուգընթաց թուլանում է յուրաքանչյուր հարկ վճարողի հետ անմիջական շփման միջոցով գնահատում իրականացնելու հարկային մարմնի կարողությունը, որի արդյունքում բոլոր հարկ վճարողներին ստուգելու կամ հարկային պարտավորությունները վարչական եղանակով գնահատելու համար պահանջվող ծախսերը դառնում են պակաս իրատեսական: Ուստի Հայաստանում ինքնագնահատման համակարգի՝ որպես ազնվության ու հավասարության, հարկ վճարողների իրավունքների ու պարտականությունների իրացման նախապայմանը ներդնելու նպատակով անհրաժեշտ է մշակել և կիրառության մեջ դնել հաշվետվությունների մշակման ռազմավարություն, բարձրացնել հարկ վճարողների սպասարկման մակարդակը, խստացնել պատասխանատվության միջոցները կանխամտածված և չարամտորեն հարկային օրենսդրությունը խախտողների նկատմամբ, ներդնել ֆիզիկական անձանց գույքի և եկամուտների հայտարարագրման համակարգը:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից գործող հարկային օրենսդրության մեջ դեռևս շարունակում են մնալ դրույթներ, որոնց կիրառման հնարավորությունը, ինչպես նաև հսկելիության մակարդակը խնդիրներ են ստեղծում ոչ միայն հարկային մարմինների, այլ նաև հարկ վճարողների համար: Ինքնագնահատման համակարգի ներդրմանը զուգահեռ անհրաժեշտություն է առաջանում մշակել և առավելապես արդիականացնել հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղղված օրենսդրական փոփոխությունները: Այդ առաջարկությունները հիմնականում պետք է ուղղված լինեն գործող օրենսդրության, այսպես կոչված «սողանքների» վերացմանը, առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով նախատեսված առանձին դրույթների պարզեցմանը և, որպես արդար վարչարարության իրականացման երաշխիք, հարկային օրենսդրության միատեսակ կիրառմանը, ինչը թույլ կտա ապահովել ինչպես հավասար մրցակցային, այնպես էլ հարկման պայմաններ բոլոր հարկ վճարողների համար: Այդ սողանքների բացահայտմանը զուգահեռ կատարելագործման կարիք ունեն հարկային մարմնի կողմից իրականացվող հսկողական աշխատանքները՝ սահմանելով հսկողական փուլերի շղթա որտեղ շեշտը պետք է դրվի ստուգմանը նախորդող աշխատանքների վրա, ինչը ենթադրում է ամբողջական վերլուծությունների իրականացում, ներուժի գնահատում և հարկային մարմիններին ընձեռված հսկողական լծակների ամբողջական և արդյունավետ կիրառում: Ընդ որում հատուկ ուշադրություն պետք է դարձնել ստուգման ենթակա սուբյեկտների ընտրության ռիսկային չափանիշների համակարգի ներդրմանը և կամերալ ուսումնասիրություններին:

Հարկային վարչարարությանը վերաբերող օրենսդրությունը կատարելագործելու նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել հետևյալ միջոցառումները.

- հարկային օրենսդրության դրույթների պարզեցում և հստակեցում,
- միասնական հարկային համակարգի ապահովում:

Հարկային վարչարարության բարելավմանն ուղղված բարեփոխումները պետք է հաշվի առնեն երեք կարևոր բաղադրիչներ՝ պարզեցում, ձեռնարկվող միջոցառումների երկարաժամկետ ներգործություն և փաստացի ու պլանային ցուցանիշների համապատասխանություն: Չարգացող և անցումային տնտեսություն ունեցող երկրներում, որպես կանոն, հարկային կարգապահությունը ցածր է, ինչը պայմանավորում է ոչ միայն հարկային վարչարարության ուղղությամբ պետության կողմից ձեռնարկվող ջանքերը, այլ նաև պետության գործունեության և հարկային համակարգի նկատմամբ հարկատուների վերաբերմունքը: Վերջինս ձևավորվում է հարկումից խուսափելու աստիճանի, հարկային համակարգի արդարացիության, վարչարարության որակի, բարդության վերաբերյալ հարկատուների սուբյեկտիվ գնահատականի ազդեցությամբ: Այս առումով նշված գործոններից որևէ մեկի վրա ներգործություն ունեցող

պետական քաղաքականությունը համապատասխան փոփոխության է ենթարկում նաև հարկատուների մոտիվացիան և դրանով իսկ հարկային մուտքերի մակարդակը:

Հարկային վարչարարության բարելավման տեսանկյունից հարկային օրենսդրությունը կարող է հիմնվել ինչպես վարչահրամայական, այնպես էլ տնտեսական մոտեցումների վրա: Արդյունավետ հարկային վարչարարության իրականացման տեսանկյունից ՀՀ հարկային օրենսդրությունը տնտեսական մոտեցումներից բացի նախատեսում է նաև որոշումների կայացման վարչահրամայական մեթոդներ: Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային ծառայությունը՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով:

Հարկային վարչարարության¹ կատարելագործման համար անհրաժեշտ է.

- հարկային հսկողության բնագավառում կանխարգելիչ միջոցների կատարելագործում և լայնածավալ կիրառում,
- ստվերային շրջանառությունների կրճատում², պետության ու ՏԻՄ-երի կողմից հարկային եկամուտների օգտագործման թափանցիկության ապահովում,
- բոլոր հարկատուների համար վճարման պայմանների հավասարեցում՝ առաջին հերթին հնարավորինս կրճատելով հարկային արտոնությունների քանակը,
- հարկային մարմնի աշխատանքի արդյունավետության բարձրացում, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների օգտագործում, տեղեկատվական հոսքերի օպերատիվ փոխանակում:

¹ Վարչարարական միջոցառումների իրականացումից 2009 թվականին ակնկալվում է հավաքագրել 7,9 մլրդ դրամ (ՀՀ կառավարության 2009 թվականի բյուջետային ուղերձը, էջ 72):

² Ստվերային շրջանառությունների կրճատմանն ուղղված միջոցառում է ՀԴՄ-ների կիրառման նկատմամբ հանրային հսկողության իրականացման նպատակով անցկացվելիք ՀԴՄ-ների կտրոնների վիճակահանությունը, որից ակնկալվում են մուտքեր առնվազն 1.4 մլրդ դրամի չափով («ՀՀ 2009 թվականի պետական բյուջեի մասին ՀՀ օրենքի նախագիծ», էջ 28):