

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱԿՈՐՄԱՆ ՆԱԽԱԴՐՅԱԼՆԵՐԸ

Յուրաքանչյուր պետության հարկային համակարգ արտահայտում է տնտեսության զարգացման առանձնահատկությունները: Աշխարհում չկան պետություններ, որտեղ հարկային համակարգերը լինեն նույնը, իսկ դա չի նշանակում, որ հարկային համակարգերն ու հարկային քաղաքականություններն իրականացվում են «կամայական» կամ էլ «այնպես, ինչպես ցանկանում են»¹:

Հարկային քաղաքականության իրականացման հիմնական լծակը հարկային վարչարարությունն է, որը շուկայական տնտեսության պայմաններում հարկային հարաբերությունները կառավարող, կարգավորող և դինամիկ զարգացող համակարգ է՝ հարկային մարմինների աշխատանքը կոորդինացնելու համար²:

Վերոնշյալների համահունչ Ա.Բ.Աթքինսոնին նշում է, որ հարկային վարչարարության էությունը կարելի է ներկայացնել նաև ավելի լայն իմաստով: Իրականում բոլոր հարկերը, պարտադիր վճարները, տուրքերը մտնելով պետական գանձարան, ձևավորում են ֆինանսական այն զանգվածը, որը վերջին հաշվով, ըստ առաջնահերթությունների՝ տարբեր իմաստավորում է ձևավորում³: Այսպես, դա պետության անվտանգությունն է, որը որքան էլ աներևույթ, ոչ շոշափելի, նույնքան էլ հասարակության և երկրի զարգացման համար որոշիչ, կարևոր նախապայման է: Մեկ այլ դեպքում, դա գյուղատնտեսության ոլորտում սուբսիդիաներն են՝ միտված տեղական արտադրության զարգացմանը, դրա մրցունակության բարձրացմանը և գյուղացիական տնտեսությունների աջակցությանը, գյուղմթերքների գների իջեցմանը և այլն: Վերջապես, դրանք թոշակներն ու նպաստներն են, գիտության և մշակույթի, այլ ոչ նյութական արժեքների զարգացմանն ուղղված ծախսերը: Որքան հիմնավոր են նշված ծախսերը, որքան համարժեք են դրանք հարկատուների սպասումներին, այնքան բարձր է վստահությունը պետության հանդեպ, հետևաբար, ավելի արդյունավետ կարելի է գնահատել բուն հարկային վարչարարությունը տվյալ երկրում:

Համաձայն Օ. Ա. Միրոնովայի, Ֆ.Ֆ. Խանաֆևի՝ հարկային վարչարարությունը հաղես է գալիս որպես պետական կառավարման համակարգում հարկային մարմինների կողմից հարկերի հավաքագրման և դրանց տեղաբաշխման գործընթաց⁴: Ավելին՝ հարկային վարչարարության հիմնական նպատակը հարկային ծառայողների կողմից պետական բյուջեում առավելագույն հարկային եկամուտների հավաքագրումն է:

Վ.Ա.Կրասնիկցկու բնորոշմամբ՝ հարկային վարչարարությունը հարկային հարաբերությունների կառավարման համակարգ է, որի հիմնական նպատակը հարկային հարաբերություններում հարկային հաշվառման և վերահսկողության նոր ձևերի մշակումն է⁵:

Իր հերթին Դ.Գ. Բուրցևը հարկային վարչարարությունը դիտարկում է որպես պետական քաղաքականության կառավարման համակարգ, որը ներառում է հարկային եկամուտների կանխատեսման, հարկային դրույքաչափերի օպտիմալացման, հարկային ներուժի բացահայտման սկզբունքները⁶:

Դեռևս 2002թ. ստեղծվել է հարկային վարչարարության ֆորում (Forum on Tax Administration, FTA), որտեղ տարբեր երկրներ համատեղ քննարկում են և առաջարկում հարկային վարչարարու-

¹ Буздалина О. Б. Усиление налогового администрирования // Все о налогах. 2004. № 5.

² Арутюнов А. А. Налоговое администрирование обеспечения своевременности поступления налоговых платежей М., 2006.

³ Atkinson, A. B., Thomas Piketty, and Emmanuel Saez. “Top Incomes in the Long Run of History”. In Top Incomes: A Global Perspective. Edited by A. B. Atkinson and Thomas Piketty. Oxford: Oxford University Press, 2010, p.64–75.

⁴ О.А.Миронова, Ф.Ф.Ханафеев, “Налоговое администрирование” Учебник, М.:2008, С.17.

⁵ В.А. Красницкий “Организация налогового администрирования”. Краснадар, 2010, С. 72.

⁶ Д.Г. Бурцев, “Основы налогового администрирования: базовый курс, СПб, 2008, С.26.

թյան նոր և առավել արդյունավետ լուծումներ¹ : Սա հնարավորություն է տալիս 45 ՏՀԶԿ անդամ և ոչ անդամ երկրներին փոխանակել տեղեկատվությունն ու փորձը, ինչպես նաև աղբյուր հանդիսացավ հարկային վարչարարական որոշակի հարցերի լուծման համար միջազգային լավագույն փորձի բացահայտման գործում: Արտերկրյա փորձը երկրներին հասանելի դարձնելու համար FTA-ն հրապարակում է հաշվետվություններ, որտեղ ամփոփվում են տվյալ ժամանակահատվածում քննարկումների և ուսումնասիրությունների արդյունքները:

Պարզաբանման համար ներկայացնենք ՏՀԶԿ անդամ երկրների կողմից հարկային վարչարարության վրա կատարվող ծախսերը տարեկան կտրվածքով²:

Աղյուսակ 1

Հարկային վարչարարության վրա կատարած ծախսերը ՏՀԶԿ անդամ երկրներում և Հայաստանում³

Երկիր	Իրականացված բոլոր միջոցառումների արժեքը (մլն. ԱՄՆ դոլար)
Դանիա	2748
Շվեդիա	653
Ֆրանսիա	22478
Բելգիա	10337
Իտալիա	87132
Ավստրիա	2941
Գերմանիա	25240
Մեծ Բրիտանիա	23383
Էստոնիա	69
Կանադա	8941
Ճապոնիա	5747
Շվեյցարիա	92
Թուրքիա	6580
ԱՄՆ	61405
ՌԴ	11940
Հայաստան	160

Այսպես, ՀՀ-ում 2013թ.-ին հարկային վարչարարության վրա կատարվող ծախսերը կազմել են մոտ 64 մլրդ դրամ, որը մոտ 160 մլն ԱՄՆ դոլարին համարժեք է: Եթե այս ցուցանիշը համեմատենք այլ զարգացած երկրների հետ, ապա այն բավական փոքր է, սակայն հարկ է նշել, որ Էստոնիայում այս ցուցանիշը 69 մլն է, իսկ Շվեյցարիայում՝ 92 մլն: Այս երկրներում հարկային մուտքերը կազմում են համապատասխանաբար 7988 մլն և 180518 մլն ԱՄՆ դոլար, իսկ ՀՀ-ում 2500 մլն ԱՄՆ դոլար՝ ներառյալ սոց. վճարները: Բացի այդ, հարկային վարչարարության կատարելագործման համար Համաշխարհային բանկը 2012թ. տրամադրել է 12 մլն. ԱՄՆ դոլար վարկ ՀՀ հարկային վարչարարության կատարելագործման նախագծի շրջանակներում, որի հիմնական նպատակն է ՀՀ հարկային վարչարարության ժամանակակից համակարգերով ապահովումը, էլեկտրոնային հաշվետվությունների համակարգի ներդրումը, ինչը կնպաստի մրցակցային և արդյունավետ բիզնես միջավայրի ձևավորմանը:

Հարկային վարչարարությունն իրականացվում է հետևյալ գործառույթների միջոցով: Դրանք են՝

1. նորմատիվային,
2. օպերատիվ,
3. հիմնական,
4. օժանդակ:

¹ <http://www.oecd.org/tax/administration/>.

² Tax Administration 2013", Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD publishing.

³ <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>.

Հարկային վարչարարության նորմատիվային գործառույթը հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, չափով և ժամկետում հարկային հաշվառման վարում և հարկերի համապարտադիր գանձումն է:

Օպերատիվ գործառույթի ժամանակ իրականացվում է հարկերի փաստացի հավաքագրում, որտեղ միաժամանակ հարկային ծառայողների և հարկ վճարողների միջև առաջանում են ֆինանսատնտեսական հարաբերություններ՝ հարկերի հաշվառման և գործարարության կարգավորման միջոցով: Այսինքն՝ հարկային վարչարարության օպերատիվ գործառույթի ժամանակ իրականացվում է հարկային եկամուտների կառավարումը՝ սույն ոլորտը բնութագրող օրենսդրա-իրավական բազայի մշակման և հարկային վերահսկողության միջոցով:

Ինչ վերաբերում է հարկային վարչարարության հիմնական և օժանդակ գործառույթներին, ապա առաջին դեպքում, իրականացվում է հարկ վճարողների գրանցում ու հաշվառում, ընթացիկ հարկային վերահսկողություն և հարկային ստուգումներ: Երկրորդի դեպքում՝ իրականացվում են հետևյալ գործողությունները՝

- հարկային վարչարարության իրավական կարգավորում՝ հիմք ընդունելով հարկային օրենսդրությունն ու օրենքները, որոնք կարգավորում են հարկային հարաբերությունները,
- հարկային քաղաքականության իրականացման գործում կադրային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացում, որը ներառում է հարկային ծառայողների համալրումն ու վերապատրաստումը, ինչպես նաև՝ մասնագիտական որակավորման բարձրացումը՝ շարունակական աստեստավորման միջոցով,
- հարկային օրենսդրության փոփոխությունների դեպքում հարկ վճարողների իրազեկումը,
- հարկային վարչարարության կազմակերպչական ու վարչարարական գործառույթի իրականացումը, որն իր մեջ ամփոփում է հարկային ծառայողների ներքին վերահսկողությունը, պետական եկամուտների կոմիտեում և հարկային տեսչություններում նյութատեխնիկական բազայի վերազինումն ու դրանց բարելավումը՝ նոր ծրագրերի ներդրման միջոցով: Օրինակ՝ տարբեր երկրներում հարկային վարչարարության առջև դրված են տարբեր խնդիրներ, որոնք պայմանավորված են նաև սույն ոլորտի առանձնահատկություններով: Այսպես, առանձնացվում են երկրներ, որոնք հարկային վարչարարության տեսանկյունից ունեն կազմակերպարարական բարդ կառուցվածք, ինչպիսիք են՝ ԱՄՆ-ը, Գերմանիան, Մեծ Բրիտանիան, Ճապոնիան, Ֆրանսիան, Իտալիան: Այդ երկրներում տարեկան հարկային եկամուտները կազմում են շուրջ 1 տրիլիոն ԱՄՆ դոլար, տարեկան ներկայացվում են ավելի քան 200 հարկային հաշվետվություններ, իսկ հարկային մարմնի ինստիտուտում աշխատում են շուրջ 17.000-100.000 հարկային ծառայողներ¹:

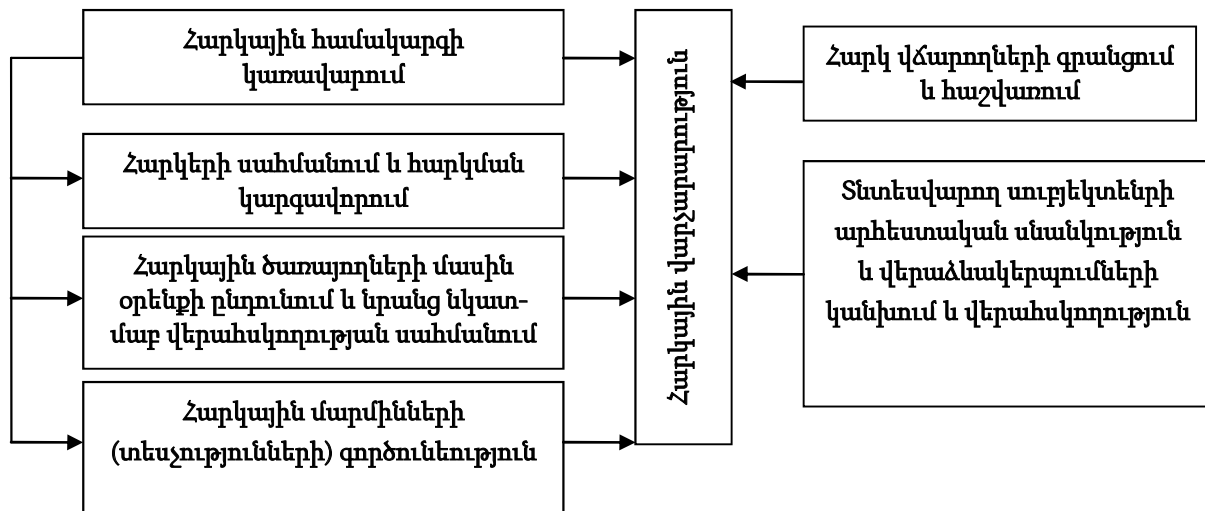
Համեմատաբար առավել ընդգրկուն հարկային համակարգ և հարկային վարչարարություն ունեն զարգացած երկրները՝ Ավստրալիան, Բելգիան, Դանիան, Պորտուգալիան, Ֆինլանդիան, Շվեդիան և Շվեյցարիան:

Այլ երկրներում հարկային համակարգն ու հարկային վարչարարությունը համատեղվում են կոռուպցիոն ռիսկերով, որտեղ գրանցված հարկ վճարողների թիվը փոքր է, փաստացի հավաքագրված հարկային եկամուտները պետական բյուջեում ունեն ցածր տեսակարար կշիռ, հարկային ծառայողները չեն գերազանցում 2000 մարդ: Այդ երկրներից են Կիպրոսը, Մալթան և հետանցումային երկրները²:

Ընդհանրացնելով հարկային վարչարարության սահմանումներն ու սկզբունքները, նպատակներն ու գործառույթները, նշենք, որ դրանք իրականացվում են հետևյալ կառուցակարգի միջոցով (զծապատկեր 1):

¹ Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О.А. Шарапова // Налоги и налогообложение, 2011, № 4.

² Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О.А. Шарапова // Налоги и налогообложение, 2011, № 4.



Գծապատկեր 1. Հարկային վարչարարությունը բնութագրող կառուցակարգը¹

Այսպես, հարկային համակարգի կառավարումն ու հարկային վարչարարություն հասկացությունները միմյանց փոխլրացնում են և մեկը մյուսից անկախ չեն կարող գոյություն ունենալ: Այսինքն՝ հարկային համակարգի կառավարումը պայմանավորում է հարկային վարչարարության արդյունավետությունը, և որքան այն բարձր է, այնքան հարկային մուտքերը կանխատեսելի և հավաքագրվող են, տնտեսվարող սուբյեկտները գրանցվում և հաշվառվում են հարկային մարմինների կողմից, հարկային ծառայողների և հարկ վճարողների միջև չեն առաջանում կոռուպցիոն հարաբերություններ: Ստացվում է, որ մեր կողմից մշակված հարկային վարչարարության որակական գնահատման մեխանիզմի կառուցվածքում յուրաքանչյուր տարր «շղթայական ռեակցիայով» ազդում է մեկը մյուսի վրա: Բացի այդ, գտնում ենք, որ այդ կառուցակարգի ներդրումը հանրապետությունում կնպաստի հարկային համակարգի կառավարման մակարդակի բարձրացմանն ու հարկային վարչարարության բարելավմանը: Այդ առումով, առաջարկում ենք կիրառել հետևյալ սկզբունքները՝

- հարկ վճարողների կողմից հարկային օրենսդրության պահպանում և հարկերի պարտավորությունների կատարում,
- հարկային մարմինների կողմից հարկային օրենսդրության իրականացում և վերահսկողություն,
- հարկային վերահսկողության և հարկային ստուգումների համակարգի շարունակական կատարելագործում՝ հարկ վճարողների և հարկային ծառայողների միջև փոխշահավետ մթնոլորտ ստեղծելու, հարկային եկամուտներ հավաքագրելու և գործարար ակտիվության աստիճանը բարձրացնելու համար:

Եթե վերոգրյալ որևէ սկզբունք շեղվում է իր նշանակությունից, առաջանում են ոչ ֆորմալ հարաբերություններ, ստվերային տնտեսություն և բյուրոկրատական ռիսկեր, որոնք նպաստում են հարկային վարչարարության արդյունավետության նվազեցմանն ու հարկային համակարգի կառավարման «խեղաթյուրմանը»:

ՀՀ-ում տնտեսության զարգացման կարևոր նախապայմաններից է հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացումը: Ներկայումս պետության կողմից իրականացվող երկրորդ սերնդի բարեփոխումների առանցքը կառավարություն - մասնավոր հատված գործընկերության կայացումն է, ինչը պայմանավորված է նաև հարկային համակարգի բարելավմամբ: Ընդհանուր առմամբ, դասեր քաղելով անցյալից և հաշվի առնելով այս ասպարեզում առաջավոր երկրների ուսանելի փորձը, երկրի հարկային վարչարարությունը կատարելագործվում է:

¹ Գծապատկեր 1-ը կազմված է հեղինակի կողմից:

Ակնհայտ է, որ հարկային վարչարարության ոլորտում կայացվող որոշումներն ուղղված են պետության կողմից ընտրված տնտեսության գերակա ուղղությունների զարգացմանն ու գործարարության համար բարենպաստ միջավայրի ձևավորմանը: Ընդամին, հարկային քաղաքականության մեջ գերակշռում է որոշումների ընդունման գաղափարական կողմը, իսկ վարչարարության մեջ՝ կազմակերպական և իրականացման կողմը: Վերը նշված հիմնախնդիրները բազմիցս արծարծվել են ինչպես հայ, այնպես էլ օտարերկրյա առաջատար փորձագետների կողմից: Ինչպես Հայաստանի, այնպես էլ շուկայական տնտեսություն ձևավորող հետխորհրդային բազմաթիվ երկրների առանձնահատկությունները, ինչպես նաև գլոբալ ֆինանսական ճգնաժամից հետո տնտեսության զարգացման առջև կանգնած նոր մարտահրավերները պահանջում են նոր լուծումներ գտնել հարկային վարչարարության բնագավառում: Ներկայումս տնտեսագիտական գրականությունում չկա միասնական տեսակետ հարկային վարչարարության հասկացության հարցում:

Հարկային վարչարարության արդյունավետությունը պայմանավորված է տվյալ հասարակարգում գոյություն ունեցող ինստիտուցիոնալ միջավայրով, դրա կայացվածության մակարդակով: Իր հերթին, տնտեսվարման նոր պայմաններում ձևավորված ինստիտուցիոնալ միջավայրի կարևորագույն բաղկացուցիչներից է օրենսդրությունը, տվյալ դեպքում՝ հարկային վարչարարությանն առնչվող և այն կանոնակարգող օրենքները: Այս առումով, հարկային գործող օրենսդրությունն, ընդհանուր առմամբ, տեսականորեն նպաստավոր դրույթներ է պարունակում իր մեջ, որոնք կարող են միտված լինել տնտեսության զարգացմանը¹: Միաժամանակ, կան հանգամանքներ, որոնք ավելի բացասական ազդեցություն են թողնում տնտեսության վրա: Նախ՝ հարկերն առայժմ հավասարապես պարտադիր բնույթ չեն կրում բոլոր տնտեսվարողների համար: Կան, այսպես կոչված, արտոնյալներ, որոնք դրանցից խուսափում են և մյուսների համեմատ ավելի «մրցունակ» են դառնում²: Երկրորդ՝ այդ օրենքների հաճախակի փոփոխությունները երբեմն հանգեցնում են շփոթի՝ հասարակ տնտեսվարողի և արտասահմանյան ներդրողի մոտ: Ինչպես հարկերը, այնպես էլ մաքսերը պետք է լինեն տարբերակված /դիվերսիֆիկացված/: Կարծում եմ, այնքան էլ արդարացի չէ բոլոր ապրանքներից գանձել միևնույն չափի հարկեր: Խոսքն, առաջին հերթին ներմուծվող ժամանակակից սարքավորումների համար գանձվող բարձր հարկերն են, որոնք ուղղակի չեն խթանում արտադրության հիմնումն ու դրա հետագա արդիականացումը: Այս իմաստով, նպատակահարմար չէ նաև Հայաստանի մայրաքաղաքում և մարզերում նույն հարկային դրույքաչափերի կիրառումը, քանի որ գործ ունենք տարբեր առևտրաշրջանառության և տնտեսական աշխուժության հետ:

Ամփոփելով «Հարկային վարչարարության ձևավորման ուղղությունները» թեմայով հոդվածի վերլուծության արդյունքները, կարելի է եզրակացնել, որ տնտեսության զարգացման նախապայմաններից մեկը հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացումն է՝ հարկային վարչարարության իրավական կարգավորման հարկային օրենսդրության փոփոխությունների արդյունքում: Քանի դեռ ՀՀ-ի հարկային համակարգում գոյություն ունեն կոռուպցիոն ռիսկեր, օրենքների տարբերություններ և բացթողումներ ուստի հարկային քաղաքականության արդյունավետության մակարդակը նվազելու է: Հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման համար առաջարկվել է ստեղծել փոխշահավետ համագործակցություն ուղղված հարկային համակարգի կառավարմանը, հարկ վճարողների գրանցմանը և հաշվառմանը, տնտեսավարող սուբյեկտների արհեստական սնանկության կանխարգելմանը, հարկային մարմինների գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը:

¹ Оканова, Т.Н. Региональные и местные налоги: учебное пособие для вузов. Москва: ЮНИТИ: Закон и право, 2010, с. 97.

² Arena, Peter, O'Hare, John F. and Stavrianos, Michael P., "Measuring taxpayer compliance burden: A microsimulation approach", Proceedings of the 95th Conference on Taxation, 2003, National Tax Journal, pp. 333-341/.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ՆԱԽԱԴՐՅԱԼՆԵՐԸ

ԱՆԻ ԵԳՈՐԻ ՀՈՍԵՓՅԱՆ

*ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի առաջին կարգի տնտեսագետ*

Համառոտագիր

Հոդվածը նվիրված է ՀՀ-ում հարկային վարչարարության ձևավորման նախադրյալներին, որտեղ ուսումնասիրվել են հարկային վարչարարության էությունը, հարկային հարաբերությունների կառավարման գործընթացի առանձնահատկությունները: Ներկայացվել են հարկային վարչարարության սկզբունքներն ու գործառույթները, ինչպես նաև տրվել է հարկային վարչարարության կառավարման գործընթացը: Վերլուծության արդյունքում պարզվել է, որ հարկ վճարողների և հարկային ծառայողների միջև հարկային եկամուտների հավաքագրման արդյունավետությունը պայմանավորված է հարկային վերահսկողության և հարկային ստուգումների իրականացման գործընթացներով:

Բանալի բառեր. *Հարկային վարչարարություն, հարկային օրենսդրություն, ֆինանսատնտեսական հարաբերություններ, հարկային մարմին, հարկային եկամուտներ, պետական բյուջե, հարկային քաղաքականություն, հարկային ծառայող:*

ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

АНИ ЕГОРОВНА ОСЕПЯН

экономист I категории Института экономики им. М.Котаняна НАН РА

Аннотация

Статья посвящена направлениям формирования налогового администрирования в РА. В ней исследованы сущность налогового администрирования, особенности процесса управления налоговыми отношениями. Представлены принципы и функции налогового администрирования, а также процесс управления налоговым администрированием. В результате анализа выяснилось, что эффективность сбора налоговых доходов в рамках отношений между налогоплательщиками и налоговыми служащими обусловлена процессами налогового контроля и налоговых проверок.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, налоговое законодательство, финансово-экономические отношения, налоговый орган, налоговые доходы, государственный бюджет, налоговая политика, налоговый служащий.*

THE PREREQUISITES SHAPING THE TAX ADMINISTRATION

ANI EGOR HOSEPYAN

*First Level Economist, M. Kotanyan Institute of Economics
National Academy of Sciences, Republic of Armenia*

Abstract

The article describes the directions that the tax administration in the Republic of Armenia. The article studies the meaning of the tax administration, and characteristics of the process of managing tax relations. The author presents principles and functions of the tax administration, as well as the process of managing the tax administration. Based on the results of the analysis, the author figures out that the efficiency and effectiveness of the processes of collecting tax revenues, in the framework of relations between taxpayers and tax officers, are explained by the processes of tax control and tax inspections.

Keywords: *Tax administration, tax law, economic and financial relations, tax authority, tax revenue, state budget, tax policy, tax officer*