

ՀՏԴ 336.2(479.243)

Տնտեսագիտություն

Լիլիկ ԲԵԳԼԱՐՅԱՆ

ԱրՊՀ տ.գ.թ., տնտեսագիտության տեսության և կառավարման ամբիոնի ավագ դասախոս

Անյուտա ԳԱՍՊԱՐՅԱՆ

ԱրՊՀ, տնտեսագիտության տեսության և կառավարման ամբիոնի ավագ դասախոս

E-mail: beglaryan.lilik@mail.ru

ՀԱՐԿԱԳԱՆՁՄԱՆ ԺԱՄԱՆԱԿԱԿԻՑ ԳՈՐԾԻՔԱԿԱԶՄԸ ԱՀ-ՈՒՄ

Հարկային հավաքագրման գործընթացի արդյունավետության բարձրացման նպատակով հարկային հսկողության գործընթացում այսօր ԱՀ-ում ներմուծվել է նոր, ժամանակակից գործիքակազմ, որը ենթադրում է նաև հարկային պարտավորությունների գանձման և հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման մեխանիզմների սահմանում: Առաջին հերթին դա ուղղված է ընթացիկ հարկային և պարտադիր վճարների մասով պարտավորությունների աճի սահմանափակմանը, հարկերի և պարտադիր վճարների առկա ապառքների կրճատման միջոցառումներին, հարկերի վճարումից խուսափելու ռիսկերի բացահայտման նոր մոտեցումների սահմանմանը:

Բանալի բառեր` հարկերի հավաքագրում, հարկային համակարգ, հարկային ռիսկ, հարկային եկամուտներ, հարկային գործիքներ, հարկային մեխանիզմ:

Л.Бегларян, А.Гаспарян СОВРЕМЕННЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ НАЛОГОВЫХ СБОРОВ В АР

С целью повышения результативности налоговых сборов в процессе налогового контроля на сегодняшний день в РА введен новый, современный инструментарий, который предполагает определение механизмов взыскания налогов и выявления случаев уклонения от налогов. В первую очередь он направлен на ограничение роста обязательств по части текущих налоговых и обязательных платежей, на принятие мер по сокращению существующих недоимок обязательных платежей и на определение новых подходов по выявлению рисков уклонения от налогов.

Ключевые слова: сбор налогов, налоговая система, налоговый риск, налоговые доходы, налоговые инструменты, налоговый механизм.

L. Beglaryan, A. Gasparyan**MODERN TOOLSET OF TAX COLLECTION IN AR**

For increasing the level of tax revenues in the process of tax control in the Republic of Artsakh nowadays a new toolset is put into force, which defines the mechanism of tax collection and revelation of cases of deviation of tax duties. First of all it is used for limitation of the growth of obligations on tax and compulsory payments, for taking measures in shortening the existing arrears in obligatory payments and for new approaches in revelation of risks of deviation of taxes.

Keywords: collection of taxes, tax system, tax risk, tax income, tax toolware, tax mechanism.

Տնտեսավարող սուբյեկտները առավել հաճախ են օգտագործում հարկային վճարումների նվազեցման տարաբնույթ սխեմաներ, իսկ պետությունը առավել ակտիվ ձևով է իրականացնում հարկային ոլորտում բարեփոխումներ ոչ միշտ ստանալով ֆիսկալ և կարգավորող անհրաժեշտ արդյունք: Հարկերից խուսափելու ձգտումը պետության ցանկացած ֆիսկալ միջոցառման հակազդեցության դրսևորումներից է, այդ պատճառով հարկազանձման գործընթացում նոր գործիքակազմի կիրառումը դառնում է անհրաժեշտություն: Ներկայումս այս ուղղությամբ միջոցառումները իրագործվում են մակրոմակարդակով և ուղղակի ազդեցություն են ունենում տնտեսավարող սուբյեկտների տնտեսական գործունեության վրա: Սակայն դա դեռևս չի նշանակում, որ միկրոմակարդակով այդ սուբյեկտներն ի գործու չեն կառավարելի դարձնել պետության նկատմամբ իրենց հարկային պարտավորությունները: Տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից վարվող հարկային քաղաքականության ներազդեցությունը հարկային բեռի վրա, մեր կարծիքով, հնարավոր է իրականացնել այդ սուբյեկտներում հարկային պարտավորությունների կառավարմանն ուղղակի մեխանիզմների միջոցով՝ բացահայտելով պահուստները կամ հարկային խախտումները:

Պետական բյուջեի եկամուտների հավաքագրման գործընթացի արդյունավետության բարձրացման նպատակով հարկային հսկողության գործընթացում այսօր ԱՀ-ում ներմուծվել է նոր, ժամանակակից գործիքակազմ, որը ենթադրում է նաև հարկային պարտավորությունների գանձման և հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման մեխանիզմների սահմանում: Առաջին հերթին դա ուղղված է ընթացիկ հարկային և պարտադիր վճարների մասով պարտավորությունների աճի սահմանափակմանը, հարկերի և պարտադիր վճարների առկա ապառքների կրճատման միջոցառումներին, հարկերի վճարումից խուսափելու ռիսկերի բացահայտման նոր մոտեցումների սահմանմանը: Հարկազանձման գործընթացում կարևորելով ստվերային տնտեսության դեմ արդյունավետ պայքարը՝ հարկային մարմինը որդեգրել է նաև ստվերային տնտեսության կրճատման համար համապատասխան կարողությունների ձևավորման անհրաժեշտությունը, շեշտը դնելով հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման վրա՝ մասնավորապես, առաջնային համարելով հարկային օրենսդրությունը կանխամտածված խախտողների նկատմամբ խիստ հսկողության իրականացումը:

2014 թվականից իրականացվում են հարկերի գանձման համակարգված միջոցառումներ՝ ըստ հարկային պարտավորությունների դասակարգման¹: Դրանք են՝

- ոչ ռիսկային, որոնց վճարումն ուշացվել է օրենսդրությամբ սահմանված վճարման ժամկետը լրանալու պահից մինչև 40-րդ օրը ներառյալ.
- ռիսկային, որոնց վճարումն ուշացվել է օրենսդրությամբ սահմանված վճարման ժամկետին հաջորդող 41-րդ օրվանից մինչև 70-րդ օրը ներառյալ.
- միջին ռիսկային, որոնց վճարումն ուշացվել է վճարման ժամկետին հաջորդող 71-րդ օրվանից մինչև 100-րդ օրը ներառյալ.
- բարձր ռիսկային, որոնց վճարումն ուշացվել է վճարման ժամկետին հաջորդող 101-րդ օրվանից մինչև 183-րդ օրը ներառյալ.
- անհուսալի, որոնք ամբողջությամբ անկատարելի հավանականությամբ օժտված պարտավորություններն են:

Արդյունքում հարկային մարմինը գրավոր ծանուցման, պարտավորագրի կազմման, ըստ անհրաժեշտության արգելանքի կիրառման, եկամուտ առաջացնող օբյեկտները վերացնելու և թաքցնելու հետևանքով պարտավորության գանձումն անհնարին դարձնելու փաստերի դեպքում արգելանքի կիրառման, պարտավորության գումարի բռնագանձման, պարտավորության գումարը օրենքով սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկը գերազանցելու դեպքում սնանկացման հայցով դատարան դիմելու միջոցով պարտավորությունների մարման ուղղությամբ իրականացնում է հարկազանձման իր գործառնությունը՝ յուրաքանչյուր քայլի դեպքում հաշվի առնելով պարտավորությունների առաջացման հատկանիշները: Ապառքների կառավարման համակարգի ներդրման արդյունքում հարկային և այլ պարտադիր վճարների գծով ապառքների գումարը 2017 թվականին 2015 թվականի համեմատությամբ նվազել է ավելի քան 9 տոկոսով՝ կազմելով 3836.0 մլն ՀՀ դրամ:

Հարկազանձման գործընթացի արդյունավետ գործիք է նաև «Հարկային և այլ պարտադիր վճարների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ԱՀ օրենքի ընդունումը: Տնտեսավարող սուբյեկտներին երկարատև ժամկետում կուտակված հարկային պարտավորություններից մասնակիորեն ազատումը կընդլայնի վերջիններիս ֆինանսական հնարավորությունները ներդրումներ իրականացնելու համար, և կվերականգնվի նրանց վճարունակությունը, ինչպես նաև հետագա հարկային վճարումների մասով կլինեն կայուն: 2017թ. սեպտեմբերի 1-ի դրությամբ հարկային մարմինների հետ պարտավորությունների աստիճանական մարման ժամանակացույցեր կնքած 775 հարկ վճարողներ, ժամանակացույցով նախատեսված ժամկետից շուտ ամբողջությամբ մարելով 114.5 մլն դրամ պարտավորությունները, օգտվել են 319.1 մլն դրամ գումարի չափով արտոնությունից: Այդ թվում՝ հուլիսի 1-ից մինչև սեպտեմբերի 1-ն ընկած ժամանակահատվածում արտոնություններ են ստացել 124 հարկ վճարողներ, որոնք, մարելով 49.1 մլն դրամ պարտավորությունները, օգտվել են 247.2 մլն դրամ գումարի չափով տույժերի և տուգանքների վճարումից: Ընդհանուր առմամբ, գործընթացի մեկնարկից մինչև 2017 թվականի սեպտեմբերի 1-ը ժամանակացույցեր կնքած 2228 հարկ վճարողներ կատարել են 970.4 մլն դրամի չափով վճարումներ²:

¹ «Հարկային և այլ պարտադիր վճարների գծով պարտավորությունների մարմանն ուղղվող միջոցառումների համակարգման վերաբերյալ կանոնակարգը հաստատելու մասին» հրաման

² <http://tax.nk.am/>

Հաջորդ կարևոր գործիքակազմը հարկերի ինքնուրույն հաշվարկման և վճարման մշակույթի ձևավորման և ամրապնդման համակարգի՝ օրինապահ հարկ վճարողի չափանիշների հաստատումն ու ներդրումն է: 2017թվականի տվյալներով երկրում առաջին անգամ ընտրվել են 57 օրինապահ հարկ վճարողներ: Կարծում ենք, տնտեսավարող սուբյեկտները կձգտեն ընտրվել այդ ցուցակում, որտեղ ընդգրկման չափանիշներից է նաև հարկային մարմնի կողմից հաշվառվող՝ ԱՀ պետական բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների բացակայությունը:

Մշակվել է հարկային ստուգումների պլանավորման հայեցակարգ, որը ռիսկային չափորոշիչներով ստուգումների իրականացման համար հարկ վճարողների ընտրության գործընթաց է: Ստուգման ենթակա հարկ վճարողների հիմնավոր ընտրությունը իրականացվում է հարկային մարմնի կողմից ներքին և արտաքին աղբյուրներից ստացվող ամբողջ տեղեկատվության բազմակողմանի վերլուծությամբ: Ներքին աղբյուրներից ստացվող տեղեկատվություն է համարվում հարկային ծառայության գործառնությունների շրջանակում հարկային մարմինների կողմից հարկատուների մասին ինքնուրույն ստացված տեղեկատվությունը: Արտաքին աղբյուրներից ստացվող տեղեկատվություն է համարվում մասնավորապես երրորդ անձանցից օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային մարմինների կողմից հարկ վճարողների վերաբերյալ ստացված տեղեկությունները, ինչպես նաև այլ տեղեկատվությունը, այդ թվում՝ հանրամատչելի:

Արդյունքում այսօր ընդհանուր մասսայական ստուգումներից անցում է կատարվում ռիսկային չափանիշների հիման վրա թիրախային ստուգումների համակարգին և, ժամանակին հայտնաբերելով հարկային իրավախախտումները, կիրառվում են հարկերից խուսափելու պլանավորված սխեմաներ: Միաժամանակ հարկ վճարողը կարող է օգտվել ռիսկերի ինքնուրույն գնահատման իր իրավունքից և գնահատել հարկերի հաշվարկման ժամանակ թույլ տրված սխալների ինքնուրույն բացահայտման և ճշտման առավելությունները: Ընդհանրապես, 2015 թվականին 2013 թվականի համեմատ ռիսկային չափանիշներով ստուգումների թիվը նվազել է 19 տոկոսով, իսկ 2016 թվականի՝ 2014 թվականի համեմատ ստուգումների քանակի 6.5 տոկոսով աճը պայմանավորված է հարկերի վճարումից խուսափելու և հարկային իրավախախտումների դեմ պայքարի հայեցակարգի շրջանակներում իրականացված հսկողական աշխատանքների ուժեղացմամբ: Ընդհանուր առմամբ, 2017 թվականին, 2007 թվականի համեմատ, ստուգումների քանակը կրճատվել է շուրջ 2 անգամ՝ 281 ստուգում 547 ստուգման դիմաց: Ընդ որում, 2017 թվականին ստուգված հարկ վճարողների մասնաբաժինը գործող հարկ վճարողների մոտ կազմում է մոտ 5 տոկոս՝ 2007 թվականի 17 տոկոսի դիմաց¹:

2016 թվականի ընթացքում ԱՀ պետական բյուջե մուտքագրված հարկային եկամուտները և տուրքերը կազմել են 32384.6 մլն դրամ՝ պլանավորված 31500.0 մլն դրամի դիմաց ցուցանիշը գերազանցելով 2.8 տոկոսով կամ 884.6 մլն դրամով²:

2017 թվականի ընթացքում այդ ցուցանիշները կազմել են համապատասխանաբար՝ 39730.3 մլն դրամ և 37450.0 մլն դրամ, 6.1% և 2280.3 մլն դրամ: Դիտարկվող ժամանակահատվածում այդ ցուցանիշը նախորդ տարվա նկատմամբ գերազանցել է 22.8 տոկոսով կամ 7377.0 մլն դրամով: Ստուգումների արդյունքում հայտնաբերված գումարները, տույժերն ու տուգանքները կազմում են հարկային մուտքերի շուրջ 1.0-3.0%-ը տոկոսը: 2014 թվականին ստուգումներից բյուջե

¹Մշակվել են <http://tax.nk.am/> կայք-էջի տվյալների հիման վրա

² <http://tax.nk.am/>

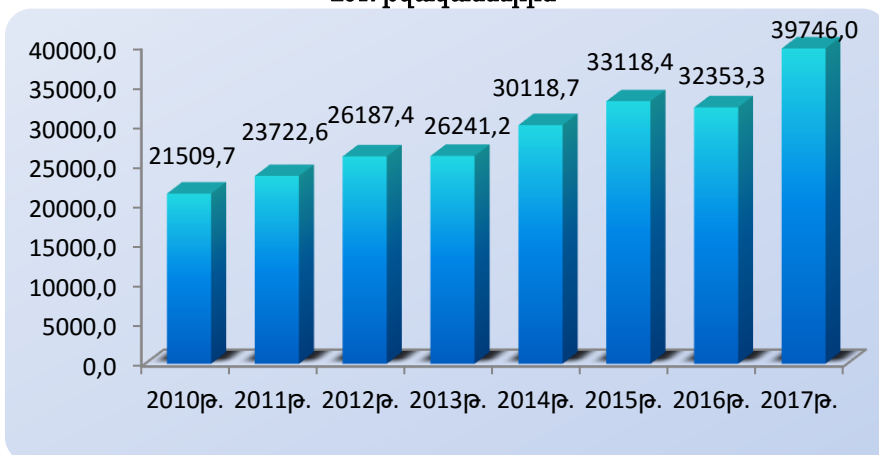
մուտքագրված գումարները նախորդ տարվա նույն ժամանակահատվածի համեմատ աճել է 414.1 մլն. դրամով: Կատարված ստուգումների արդյունքներով (այդ թվում՝ նախորդ տարում կատարված ստուգումներից) բյուջե է մուտքագրվել ավելի քան 1 մլրդ 114 մլն դրամ: 2015 թվականին այդ ցուցանիշը նախորդ տարվա համեմատ աճել է 8.4 տոկոսով կամ 86.3 մլն դրամով. ընդամենը բյուջե է մուտքագրվել 1528.4 մլն դրամ: 2016 թվականին բյուջե է մուտքագրվել 505.7 մլն դրամ, որը կազմում է նախորդ տարվա նույն ժամանակահատվածի 33.0 %-ը: 2017թ.-ին բյուջե է մուտքագրվել 474.1 մլն դրամ, որը նախորդ տարվա նույն ժամանակահատվածի համեմատ նվազել է 31.6 մլն դրամով կամ 6.2 % -ով:

Հարկ վճարողների սպասարկման մակարդակի բարձրացման ուղղությամբ կատարված բարեփոխումների արդյունքում (հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգի գործարկումը, ինչը հնարավորություն է տալիս հարկ վճարողներին ցանկացած կետից և ցանկացած պահի առանց հարկային մարմին այցելությունների ուղարկել հաշվետվություններ՝ այդպիսով տնտեսելով նաև ժամանակային և ֆինանսական ռեսուրսները), 2018 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնողների թիվը կազմում է շուրջ 2200 հարկ վճարող կամ հաշվետվություն ներկայացնող հարկ վճարողների մոտ 50 տոկոսը¹: Ընդ որում, բոլոր հաշվետվությունները էլեկտրոնային եղանակով ներկայացման ենթահամակարգից օգտվողների մեջ ավելի քան 68 տոկոսը կամ 1 500 հարկ վճարողներ կամավոր հիմունքներով են միացել էլեկտրոնային համակարգին:

Կատարված հարկային բարեփոխումների, հետևողական վարչարարության, հսկողական մեխանիզմների արդյունավետության բարձրացման և տնտեսական աճի շնորհիվ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների և պետական տուրքի գծով մուտքերը, 2010 թվականի համեմատ, 2017 թվականին աճել են շուրջ 85 տոկոսով (Գծապատկեր 1):

Գծապատկեր 1.

Հարկային եկամուտների և պետական տուրքի գծով կատարողականը 2010-2017թվականներին²



¹ Հարկային բարեփոխումների հայեցակարգ, 2018թ.

² <http://tax.nk.am/>

Հարկային եկամուտների և պետական տուրքի գծով կատարողականները՝ ՀՆԱ-ի հարկվող ճյուղերի նկատմամբ 2010-2017 թվականներին տատանվել են 29,3-33,7 տոկոսի սահմաններում:

Կատարված միջոցառումների արդյունավետությունը կարող են գնահատել նաև ներքոնշյալ տվյալները.

Աղյուսակ 1.

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը ՀՆԱ-ի հարկվող ճյուղերի նկատմամբ 2010-2017 թվականներին¹

Տարեթիվը	Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը ՀՆԱ-ի հարկ վողճյուղերի նկատմամբ (%)
2010	29,7
2011	29,6
2012	30,9
2013	29,3
2014	29,3
2015	33,7
2016	29,8
2017	30,3

Չնայած իրականացված հարկային բարեփոխումներին՝ օրենսդրական և վարչարարական դաշտում դեռևս առկա են որոշակի խնդիրներ: Մասնավորապես.

1. հարկային պարտավորությունների կուտակումը: Գործնականում հանդիպում են դեպքեր, երբ կազմակերպությունները փոքր սեփական կապիտալի առկայությամբ կուտակում են այդ կապիտալը մի քանի անգամ գերազանցող պարտավորություններ, ինչը հետագայում դժվարացնում է դրանց գանձումը, քանի որ հիմնադիրներից համապատասխան հարկեր գանձելու կամ նրանց նկատմամբ պատասխանատվության միջոցներ կիրառելու մեխանիզմները սահմանափակ են.

2. հարկային համակարգում կիրառվող տեղեկատվական տեխնոլոգիաների շրջանակների ընդլայնման անհրաժեշտությունը: Ներկայումս հարկային հաշիվների դուրս գրումը, դրամարկղային և առևտրի հարկ վճարողների կողմից եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ գրքերի վարումն իրականացվում է թղթային տարբերակով: Ավտոմատացված կերպով չի իրականացվում նաև հարկային մարմնի կողմից հարկ վճարողների անձնական հաշվի քարտերի վարումը, հարկ վճարողների պարտավորությունների վերաբերյալ ծանուցագրերի պատրաստումն ու տրամադրումը, ստուգման հանձնարարագրերի և ակտերի կազմումը, ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրողականությունը, վարչական իրավախախտումների կազմումը և մի շարք այլ գործառնություններ, ինչը բավականին ժամանակատար է և հանդիսանում է հարկային պարտավորությունների կառավարման խոչընդոտ:

¹Հարկային բարեփոխումների հայեցակարգ, 2018թ.

Հարկային բարեփոխումների հայեցակարգում շեշտը դրվում է ոչ միայն նոր պարտավորությունների կուտակումներ թույլ չտալուն, այլ նաև առկա պարտավորությունների նվազեցման օրենսդրական մեխանիզմների հետևողական կիրառությանը: Այս ուղղությամբ անհրաժեշտ է՝

1) կուտակված պարտավորությունների դասակարգում ըստ ռիսկայնության՝ բարձր ռիսկային դասակարգված հարկային պարտավորությունների մասով կիրառելով արգելադրման համակարգը, իսկ սնանկության հատկանիշների դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով սնանկության հայցերի ներկայացման գործընթացը: Այս ուղղությամբ կոնկրետ քայլեր արդեն ձեռնարկվել են, և 2018 թվականին օրենսդրությամբ հստակեցվել է պարտավորություններ կուտակած հարկ վճարողների դրամարկղի վրա արգելանք կիրառելու գործընթացը:

2) անհուսալի ճանաչված պարտավորությունների կատարման նպատակով անհրաժեշտ գույք կամ եկամուտներ հայտնաբերելու ուղղությամբ միջոցառումների ձեռնարկում: Այս առումով կարևորվում է նաև դատական ակտերի հարկադիր կատարման ծառայության հետ համագործակցության խորացումը¹:

Այս միջոցառումները հնարավորություն կտան կարգավորել հարկային պարտավորությունների կատարման ընթացքը, կրճատել ստվերային շրջանառությունները, սահմանափակել հարկերը թաքցնելու հնարավորությունները, տնտեսության մեջ ապահովել հավասար մրցակցային պայմաններ, նպաստել գործարար ու ներդրումային միջավայրի բարելավմանը:

Գրականություն

1. Նոր ստեղծված հարկ վճարողներին օժանդակության և սպասարկման ծառայությունների այցելությունների կազմակերպման կանոնակարգ
2. Հարկային բարեփոխումների հայեցակարգ, 2018թ.
3. <http://tax.nk.am/>
4. <http://www.arlexis.am/>, ԼՂՀ իրավական տեղեկատվական համակարգ

Հոդվածը տպագրության է ներառվում խմբագրական կոլեգիայի անդամ, տ.գ.թ., դոցենտ Շ.Շ.Ասրյանը:

¹Հարկային բարեփոխումների հայեցակարգ, 2018թ.