

**ՎԼԱԴԻՄԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ
ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ**

**ՆԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ
ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԿԻՄԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱԵՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

ԵՐԵՎԱՆ 2017

ՀՀ ԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԿԱԴԵՄԻԱ
Մ.ՔՈԹԱՆՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

ՎԼԱԴԻՄԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ ՉԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

**ՉԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ
ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՉԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՉԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

104663



ԵՐԵՎԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն

2017

ՀՏԴ 336
ԳՄԴ 65.26
Հ 422

Երաշխավորված է տպագրության
Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի գլխավոր խորհրդի որոշմամբ

Մասնագետ խմբագիր՝ տ.գ.դ. պրոֆեսոր

Ա.Յ.Բայադյան

ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ ՎԼ

Հ 422

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում / Վ.Լ.Հարությունյան, – Եր: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017. – 264 էջ:

Գրքում առաջին անգամ համակողմանիորեն ներկայացվել են տնտեսության առաջընթացի ապահովման գործում վճռորոշ ազդեցություն ունեցող հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության զարգացման հիմնախնդիրները, հարկային վարչարարության բարելավման տեսական և մեթոդաբանական մոտեցումները, տարածաշրջանային ինտեգրման ազդեցությունը հարկային և մաքսային համակարգերի վրա, միջազգային լավագույն փորձի հիման վրա հարկային և մաքսային ծառայողի վարվելակերպի արմատական վերափոխման հնարավոր ուղիները: Գրքում առաջադրված հիմնահարցերը և դրանց լուծման վերաբերյալ կիրառական առաջարկությունները կարող են նպաստ բերել հարկային և մաքսային մարմինների գործունեիսանիզմների ձևավորման, ինչպես նաև այդ հիմնախնդիրների հետազոտությամբ զբաղվող կազմակերպությունների, տնտեսագետ-գլխտականների, ասպիրանտների և մասնագիտական բուհերի ուսանողների համար:

ՀՏԴ 336
ԳՄԴ 65.26

ISBN 978-5-8080-1274-5

© ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2017

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԱԽԱԲԱՆ.....	5
--------------	---

ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԴԵՐՆ ՏՆՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ՉԱՐԳԱՑՄԱՆ ԳՈՐԾՈՒՄ

1.1. Հարկային մարմինների դերն ու նշանակությունը տնտեսության մեջ	17
1.2. Մաքսային մարմինների դերն ու նշանակությունը տնտեսության մեջ	29
1.3. Չարգացած ու զարգացող երկրների հարկային ու մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխման փորձն ըստ երկրների	54
1.4. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության ու մակրոտնտեսական ակտիվության փոխադարձ կապը.....	68

ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

2.1. Հարկային ու մաքսային մարմինների ձևավորման հիմքերը և իրավական դաշտը ՀՀ-ում	79
2.2. Հարկային և մաքսային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխման հիմնական մոտեցումները	99
2.3. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկությունները ԵՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ	119

**ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ
ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ
ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

3.1. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկության հաշվետվողականության ապահովման ուղիները	167
3.2. Օրինապահ հարկատուների համար հարկային վերահսկողության տարբերակված մոտեցումների կիրառման հնարավորությունները	174
3.3. Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարի արմատական վերափոխման հնարավոր ուղիները	190
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	204
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....	241

Ն Ա Խ Ա Բ Ա Ն

Մույն հետազոտության համար աղբյուրագիտական հիմք է հանդիսացել ՀՀ կառավարության 2017թ. գործունեության ծրագրի 1.2. բաժնի «Հարկային և մաքսային համակարգեր» ենթաբաժնի 4-րդ կետը¹:

Հայաստանում տարաբնույթ խնդիրների լուծման գործում չափազանց կարևոր դեր ունի երկրի հարկային և մաքսային համակարգը, որի կարևորությունը դիտարկվում է ինչպես պետական բյուջեի եկամուտների հավաքագրման գործիք, այնպես էլ զարգացման տնտեսական և սոցիալական ոլորտների վրա ազդող ֆինանսական կատեգորիա:

ՀՀ անկախության հռչակումից ի վեր հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության զարգացումը պատմականորեն կարելի է բաժանել հետևյալ շրջափուլերի՝ 1992-1997թթ., 1997-ից մինչև օրս²:

Անցնելով բավականին բարդ ճանապարհ, 26 տարիների ընթացքում համակարգն ունեցել է մեծ ձեռքբերումներ, ինչպիսիք են տնտեսության աճի խթանումը, սպառողների շահերի պաշտպանությունը միտված օրենսդրության մշակումը, միջազ-

¹ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2016թ. հոկտեմբերի 18-ի №1060-Ա որոշում, էջ 10, համաձայն «Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային ակադեմիայի մասին» ՀՀ օրենքի (ընդունված 14.04.2011 թվականին) 4-րդ հոդվածի, ակադեմիան գիտական գործունեության գծով ՀՀ կառավարության պաշտոնական խորհրդատուն է, որի առաջարկները քննարկում են կառավարությունը և պետական կառավարման համապատասխան մարմինները, որին էլ նպատակաուղղված է սույն գիտական հետազոտությունը:

² 1992-1997թթ. դա հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության ձևավորման փուլն է, իսկ 1997 թվականից մինչև օրս՝ բարեփոխումների փուլը, որն ունեցել է տարբեր խորություններ (Վլադիմիր Հարությունյան, Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., «Ձանգակ-97», 2003, էջ 153, 155):

գային չափանիշներին համապատասխան մաքսային համակարգի ստեղծումը, համակարգում առաջադեմ տեխնոլոգիաների լայնածավալ կիրառումը, հարկատուների սպասարկման ծառայությունների որակական և քանակային բարելավումը, կազմակերպչական կառուցվածքի և մարդկային ռեսուրսների կառավարման կատարելագործումը, ստուգումների և վերահսկողության կանոնակարգումը և այլն:

Հարկային և մաքսային համակարգերի կատարելագործման ու արդյունավետ գործարկման տեսանկյունից առանձնակի կարևորվում է ոլորտը կարգավորող օրենսդրության, պետական եկամուտների քաղաքականության և վարչարարության շարունակական կատարելագործումը, որոնց հիմքում դրված սկզբունքները պետք է բխեն երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականության ուղղվածությունից և ազգային տնտեսության առանձնահատկություններից: Հարկային ու մաքսային ոլորտներում պետական քաղաքականության մշակման ու վարչարարության իրականացման համատեքստում պետք է մշտապես ուշադրության կենտրոնում պահել կայուն և երկարաժամկետ տնտեսական աճի ապահովման, ազգային տնտեսության համար գերակա համարվող ճյուղերի շարունակական զարգացման, ներդրումների խրախուսման, հասարակության տարբեր սոցիալական խմբերի եկամուտների արդարացի վերաբաշխման խնդիրները:

Հարկային վարչարարության կատարելագործման ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս խիստ կարևորվում է համակարգի արդյունավետությունն ու արտադրողականությունը: Հարկային վարչարարությունը պետք է նպատակաուղղված լինի նվազագույն ծախսերով և կարճ ժամկետներում հարկերի հավաքագրմանը, հարկային բեռի արդարացի բաշխմանը, համակարգի արդյունավետ կառավարմանն ու զարգացմանը:

Հարկային և մաքսային համակարգի գործունեության ձեռքբերումները պայմանավորված են նրա որդեգրած սկզբունքներով, ինչպիսիք են օրինականությունը, օբյեկտիվությունը, թափանցիկությունը, հաշվետվողականությունը, համապարտադիրու-

թյունը և այլն: Այդ սկզբունքները դիտարկվում են, առաջինը՝ հարկային մարմին և հարկատու փոխհարաբերությունների ձևավորման և կանոնակարգման, երկրորդ՝ հարկային ու մաքսային համակարգերի գործունեության արդյունավետությունն ապահովելու տեսանկյուններից: Հարկային մարմինը հետևողական է իր որդեգրած սկզբունքների պատշաճ կիրառմանը՝ ինչպես, օրինակ, հարկային ծառայողի մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների պահպանմանը, օրենսդրության համահավասար կիրառմանը, հարկատուների ժամանակին իրազեկմանը:

Հարկային համակարգում իրականացվող լայնածավալ բարեփոխումների առաջնահերթությունները պետք է ուղղված լինեն հարկ վճարողներին բարձրորակ ծառայությունների մատուցմանը, սպասարկման կենտրոնների, ինքնազնահատման համակարգի ներդրմանը, հարկային և մաքսային համակարգի գործունեության կատարելագործմանը:

Վերջին տարիներին հարկային համակարգը հետամուտ է հարկ վճարողներին մատուցվող ծառայությունների որակական և քանակական ընդլայնմանը նպատակ ունենալով ապահովել արդի, միջազգային չափանիշներին համապատասխանող համակարգ: Սպասարկման որակի բարելավումը հանգեցնում է հարկային մարմնի կողմից իրականացվող հսկողական աշխատանքների ծավալի նվազեցմանը, իրազեկվածության մեծացմանը, հարկ վճարողների հետ առողջ փոխհարաբերությունների կառուցմանը և այլն, որոնք արդյունավետ վարչարարության նախապայմանն են հանդիսանում և իրականացվում են առաջադեմ տեխնոլոգիաների և հաղորդակցության միջոցների կիրառմամբ: Անկալվող արդյունքը դա հարկատուների կողմից ընկալման բարելավումն է՝ հարկ հավաքող մարմնի կերպարից վերածվելով հարկատուներին պահանջվող ծառայություններ մատուցող, աջակցող և վերահսկող մարմնի:

Հարկային մարմինը իր գործունեության կատարելագործման ուղղությամբ շարունակում է ներքին կառավարման համակարգի արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված քայլերի իրագործումը, այսպես.

1. Հարկային ու մաքսային համակարգի օպտիմալացումը իրականացվում է ինչպես տարածքային տեսչությունների քանակի կրճատման, այնպես էլ ներքին ստորաբաժանումների քանակի կրճատման և գործառույթների ճիշտ կազմակերպման ուղղություններով: Համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի օպտիմալացման խնդրի լուծման նպատակով սահմանվել են հարկային և մաքսային մարմինների և նրանց ենթակա օղակների ըստ գործառնական սկզբունքի միասնական կազմակերպական կառուցվածք, ելնելով հարկային տեսչությունների ծանրաբեռնվածության գնահատման ցուցանիշից իրականացվել է տեսչությունների քանակի կրճատում (22-ի փոխարեն այժմ գործում են 20 տարածքային տեսչություններ), բացի այդ հստակեցվել են հարկային տարածքային տեսչությունների գործառույթները: Աշխատանքներ են տարվում հարկ վճարողների սպասարկման գործառույթները ամբողջությամբ սպասարկման կենտրոններում կենտրոնացնելու ուղղությամբ:

2. Հարկային մարմնում վերը թվարկված բարեփոխումների հիմքում դրված նպատակները կարող են կյանքի կոչել միայն արհեստավարժ և որակավորված ծառայողները: Հարկային մարմնի առջև դրված նպատակներից և խնդիրներից բխող աշխատանքային ռեսուրսների ճիշտ կառավարման և արդյունավետության բարձրացման շրջանակներում շարունակական աշխատանքներ են տարվում ծառայողների.

- կատարողականի գնահատման համակարգի կատարելագործման ուղղությամբ,
- մասնագիտական կարողությունների շարունակական կատարելագործման նպատակով պարտադիր վերապատրաստման ռազմավարության մշակման գծով,
- կարիերայի աճի և խրախուսման գործուն համակարգի պատշաճ կիրառման ուղղությամբ,
- համակարգի գործունեության արդյունավետության բարձրացման, հարկային մշակույթի բարելավման նպատակով ծառայողների մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների կատարելագործման ուղղությամբ:

Ժամանակակից հարկային վարչարարության բարելավման նախապայման կարող է հանդիսանալ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի զարգացումը: Նախկին տեխնոլոգիաները տեղը զիջում են առաջադեմ, քիչ ծախսատար, բայց առավել արդյունավետ տեխնոլոգիաներին, որոնք էլ որոշիչ դեր են խաղում մատուցվող ծառայությունների թվայնացման և տեխնիկական խնդիրների լուծման գործում:

Սույն գիտական հետազոտության կարևորագույն գիտական արդյունքները, կարծում եմ, կնպաստեն հարկային և մաքսային համակարգերում իրականացվող բարեփոխումների խորացմանը: Այս գիտական հետազոտության կարևորագույն արդյունքները հետևյալներն են.

1. Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարի արմատական վերափոխման ուղիների մասով.

ՀՀ հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի արմատական վերափոխումը դիտարկվում է երկու տեսանկյունից

1. մասնագիտական հմտությունների և գիտելիքների կատարելագործում,
2. վարքագծի կանոնների պահպանում:

մասնագիտական գիտելիքների կատարելագործման հիմնական ձևը վերապատրաստումն է: Անձնակազմի վերապատրաստումը, դա ուղղակի միանգամյա վերապատրաստումը չէ, այլ պլանավորված շարունակական մասնագիտական ուսուցում գիտելիքների արդիականացման և իրազեկման, հմտությունների զարգացման միջոցով, որը հարկային ծառայողների առջև դրված խնդիրների իրագործման հիմնական պայմանն է: Շատ դեպքերում հանրային ոլորտում վերապատրաստումների միջոցառումը սահմանվում է բյուջեով և կանոնակարգվում համապատասխան օրենքներով (Ներքին առևտրի, Հարկային և Մաքսային ծառայությունների մասին օրենքները): Ամբողջ աշխարհում ինչպես հանրային, այնպես էլ մասնավոր հատվածի առաջատար կազմակերպությունները մեծ ներդրումներ են կատարում անձնակազմի մասնագիտական զարգացման ոլորտում: Հարկային և մաքսային ծառայողի մասնագիտական

գործունեությունը ենթադրում է մի շարք մասնագիտությունների գծով հաշվապահական հաշվառում, հարկային համակարգ, իրավագիտություն և ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, համապատասխան գիտելիքների և հմտությունների առկայություն³:

Ընդհանուր նպատակների իրականացման բարձր արդյունավետության ապահովման նպատակով գիտելիքներից զատ հարկավոր է նաև հաղորդակցման, թիմային աշխատանքում ինտեգրվելու ունակություն: Ժամանակի մարտահրավերները մշտապես փոփոխում են հարկային համակարգի առջև դրված խնդիրները, որը և փոփոխում է ծառայողի մասնագիտական ունակությունների նկատմամբ պահանջները, հետևաբար վերապատրաստումները պետք է կրեն շարունակական բնույթ: Հարկային և մաքսային համակարգի կադրային քաղաքականությունը միտված է հետևյալ երեք ուղղություններով՝ նոր մասնագետների պատրաստում, որոշակի փորձ ունեցող ծառայողների շարունակական վերապատրաստում, կարիերայի աճի հնարավորությունների ընձեռում: Հարկային և մաքսային ծառայողների վարվելակերպի բարելավման նպատակով պետք է մանրակրկիտ ուսումնասիրվեն վերապատրաստման կարիքները ըստ ոլորտների, պաշտոնների, սահմանվեն երկարաժամկետ գերակայությունները: Հետևաբար՝ հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումը անհրաժեշտ է կազմակերպել ինչպես կրթական հաստատությունների, այնպես էլ պետական մարմիններին կից գործող մասնագիտական վերապատրաստման կառույցների միջոցով՝ ապահովելով սերտ կապ առաջարկ ձևավորողների և պահանջարկ թելադրող կառույցների միջև: Ելնելով վերը նշվածից Հայաստանի Պետական եկամուտների կոմիտեն (ՊԵԿ) համագործակցում է բարձրագույն ուսումնական հաստատությունների հետ: Այդ նպատակով հարկային և մաքսային ոլորտ-

³ Сулейманов Д.Н, Основные направления совершенствования профессиональной подготовки и повышения квалификации работников налоговых органов, http://www.rosnou.ru/nalog-i_ru/news_141014/

ների մասնագիտացմամբ մագիստրոսի կրթական ծրագիր է իրականացվում Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

Վերապատրաստման հավասար հնարավորությունները, գիտելիքներին և փորձին համապատասխան կարիերայի աճը ծառայողների մոտ շահագրգռվածություն է առաջացնում հետամուտ լինել իրենց գիտելիքների խորացմանը և հմտությունների կատարելագործմանը: Քանի որ Հայաստանը անդամակցում է մի շարք միջազգային միությունների, հանդիսանում է տարբեր համաձայնագրերի կողմ, հետևաբար հարկային ու մաքսային ծառայողները պետք է անցնեն միջազգային չափանիշներին համապատասխան վերապատրաստումներ, ստանան բավարար տեղեկատվական և նյութատեխնիկական աջակցություն, նրանց համար մշակվեն վերապատրաստման ռազմավարություն, կիրառվեն մասնագիտական զարգացման այլ մեխանիզմներ, հնարավորություն ունենան մասնակցել միջազգային ուսումնական ծրագրերին: Միջազգային պրակտիկայում գոյություն ունեն վերապատրաստումների կազմակերպման տարբեր ձևաչափեր, մեթոդներ, ինչպիսիք են կոլեկտիվ, խմբային, անհատական, լսարանային, հեռավար, էլեկտրոնային կրիչների, ուսուցողական և դիդակտիկ նյութերի միջոցով, առցանց դասընթացներ և այլն: Փորձառություն չունեցող տարբեր մասնագիտություններ (հաշվապահական հաշվառում, աուդիտ, հարկային համակարգ, իրավագիտություն, տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ) ունեցող յուրաքանչյուր աշխատակից պետք է հաղթահարի կոլեկտիվում, թիմային աշխատանքում ինտեգրվելու, պահանջվող հմտություններին տիրապետելու և հմտանալու բարիերը, որի տևողությունը և արդյունքները յուրաքանչյուր աշխատակցի մոտ անհատական է: Ամերիկայի Նեբրիս եկամուտների ծառայությունը, նոր աշխատակիցների արդյունավետ ինտեգրման նպատակով, կազմակերպում է սկզբնական ուսուցման վերապատրաստումներ աշխատատեղում, և աշխատանքային թիմերում ընդգրկվում են փորձառու և պակաս փորձառություն ունեցող աշխատակիցներ:

Հարկային և մաքսային համակարգը հանդիսանում է բազմաֆունկցիոնալ կառույց, հետևաբար օրենսդրության միասնական կիրառման ապահովման նպատակով պետք է իրականացնել աշխատակազմի մասնագիտական ուսուցում՝ ցուցումներով, սեմինար քննարկումներով, վերապատրաստումներով և այլ գործիքակազմերի միջոցով, որում պետք է ընդգրկվեն մարզային և տարածքային ենթակայության հարկային և մաքսային մարմինների աշխատակիցները: Հարկային և մաքսային համակարգի կազմակերպչական կառուցվածքը ձևավորվել է ըստ գործառույթի սկզբունքի, սակայն պարունակում է ստորաբաժանումներ նաև հարկատեսակներից, և այդ գործառույթների պատշաճ իրականացման համար պատասխանատու անձնակազմից պահանջվում է գործառույթներին համապատասխան գիտելիքներ, հմտություններ, վերապատրաստումներ: Վերապատրաստումների ծրագրերը պետք է տարբերակել.

- ըստ գործառույթների՝ նեղ մասնագիտական և ընդհանուր թեմաների,
- ըստ կառավարման յուրաքանչյուր մակարդակին համապատասխան (դեկավար անձնակազմ, միջին և ցածր մակարդակի մենեջերներ):

Ընդհանուր թեմաներով վերապատրաստումները պետք է պարտադիր լինեն հարկային և մաքսային բոլոր ծառայողների համար և ընդգրկեն ստորև թվարկված կատեգորիաները.

1. տնտեսական

- իրավական,
- քաղաքացիական,
- բարոյահոգեբանական՝ վարվելակերպի կանոններ,
- սոցիալ-քաղաքական և այլն⁴:

Այսպես՝ ներքին աուդիտորներից պահանջվում է ներքին աուդիտի, հարկային և հանրային ֆինանսների կառավարմանը

⁴ Сулейманов Д.Н, Основные направления совершенствования профессиональной подготовки и повышения квалификации работников налоговых органов, http://www.rosnou.ru/nalog-i_ru/news_141014/

վերաբերող օրենսդրության, ներքին վերահսկողական համակարգի լավ իմացություն, ներքին առողիտորի որակավորում և տարեկան պարտադիր վերապատրաստումներ՝ նեղ մասնագիտական և այլ ընդհանուր թեմաներով:

Կառավարման յուրաքանչյուր մակարդակների համար պետք է սահմանվեն առանձին վերապատրաստումների ծրագրեր, որոնցում շեշտադրումը պետք է հստակ դրվի կառավարման խնդիրների վրա՝ առաջադրանքի սահմանում, վերանայում, ժամանակին կատարում, մոնիտորինգ, հաշվետվողականություն և ծառայողների գիտելիքների բարելավում: Ղեկավար անձնակազմի վերապատրաստումը կարևորվում է նաև այն հանգամանքով, որ նրանք են սահմանում կատարողականի վերահսկումն իրականացնելու համար անհրաժեշտ ընթացակարգերը, հատկապես, երբ խոսքը գնում է իրենց սեփական անձնակազմի մասին: Աշխատանքի պատշաճ կատարման պատասխանատվությունից, տարբեր մակարդակներով հաշվետվողականությունից զատ նրանք ներգրավված են ատեստացիայի գործընթացում, նրանք են գնահատում ծառայողների աշխատանքի արդյունքները, որոշում վերապատրաստման անհրաժեշտությունը, ուղղությունները: Առհասարակ պարտադիր է նեղ մասնագիտական թեմաներով վերապատրաստման հետ զուգահեռ ղեկավար անձնակազմին ներգրավել ղեկավար հմտությունների զարգացման թեմաներով տարբեր վերապատրաստումներում:

Արդյունավետ վերապատրաստման հիմնական քայլերն են՝

1. վերապատրաստման կարիքների գնահատում,
2. վերապատրաստման պլանի, ծրագրերի կազմում,
3. դասընթացի մշակում, կազմակերպում,
4. վերապատրաստման արդյունավետության գնահատում:

Վերապատրաստման արդյունքները ներառում են՝

1. ծառայողների գիտելիքների կատարելագործում,
2. ծառայողների մոտիվացիա,

3. ծառայողների կարողությունների ճիշտ օգտագործում⁵:

Հայաստանի հարկային համակարգում ներդրվել է հարկային ծառայողների կանոնավոր վերապատրաստման համակարգ: ՀՀ ՊԵԿ-ում հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստման գործառույթը իրականացնում է մարմնի ենթակայությամբ գործող ուսումնական կենտրոնը: Կենտրոնի հիմնական առաքելությունն է հարկային ու մաքսային ծառայողների, հարկատուների վերապատրաստումը, մասնագիտական գիտելիքների, տեխնիկական հմտությունների զարգացումը, միջազգային մարմինների հետ համագործակցությունը, տեղեկատվական-վերլուծական նյութերի ստեղծումն ու տրամադրումը:

Կենտրոնում հարկային և մաքսային ծառայողների համար կազմակերպվող դասընթացներն առավել մասնագիտացված են ու ընդգրկում են հարկային և մաքսային օրենսդրության կարևորագույն հիմնահարցերը՝ մաքսային օրենսդրություն ու վարչարարություն, արտաքին առևտրի գործիքների ներդրումը մաքսային առևտրում, էլեկտրոնային կառավարման համակարգ, հարկային օրենսդրություն, հարկային ստուգումներ և հսկողություն: Դասընթացների թեմաների առաջարկները, էլեկտրոնային պահանջներից, ներկայացնում են հարկային և մաքսային ծառայությունները:

Տարբեր թեմաներով վերապատրաստումները սահմանվում են ըստ գործառույթների: Դրանք են.

1. Հարկային ծառայություն

- իրավաբանական գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,
- հարկատուների սպասարկման գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,
- ընթացիկ հսկողության և ստուգումների գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,

⁵ Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, USAID, 2013, p 350.

- օպերատիվ հետախուզական գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում:

2. Մաքսային ծառայություն

- զանձումների համակարգման և հաշվառման բաժինների ծառայողների վերապատրաստում,
- մաքսասակագնային և մաքսային ձևակերպումների բաժինների ծառայողների վերապատրաստում,
- նախաբացթողումային հսկողության և մաքսանենգության դեմ պայքարի գործառույթներ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում⁶:

Դասընթացների ավարտին անցկացվում է համակարգչային թեստավորում: Դրական արդյունքներ (80 բալ և ավելի) ստացած ծառայողները հնարավորություն են ունենում ատեստավորվելու փաստաթղթային եղանակով:

Հարկային ծառայողների ատեստավորումը իրականացվում է 3 տարին մեկ անգամ: Այն հարկային ծառայողները, որոնք ծառայողական դրական բնութագրի և նախորդ ատեստավորումից հետո ընկած ժամանակահատվածում վերապատրաստման արդյունքների ընդհանուր գումարով հավաքում են 80 և ավելի միավոր, ենթակա են փաստաթղթային ատեստավորման: Փաստաթղթային ատեստավորումն անցկացվում է ծառայողական բնութագրի հիման վրա՝ հարցազրույցի միջոցով⁷: Ծառայողական բնութագիրը տրվում է անմիջական ղեկավարի կողմից, հաշվի առնելով նրա գործունեության արդյունավետությունը:

Հարկային և մաքսային ծառայողի վարքագծի կանոնները բարոյականության համընդհանուր սկզբունքների վրա հիմնված՝ հարկային և մաքսային ծառայության ընթացակարգերին համապատասխան հարկային ծառայողի վարվելակերպի, վարքագծի և փոխհարաբերությունների առանձնահատկությունները կարգավորող նորմեր են:

⁶ www.mftc.am

⁷ «Հարկային ծառայության մասին օրենք», 03.07.2002թ.:

Արդյունավետ հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ է ունենալ ոչ միայն բարձր որակավորված, այլ նաև բարեկիրթ հարկային և մաքսային ծառայողներ, որոնք ծառայողական գործունեության ընթացքում խստագույն կհետևեն մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների և բարոյաևհոգեբանական նորմերի պատշաճ կատարմանը:

2. Հարկային և մաքսային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխման հիմնական մոտեցումների մասով.

Պետական կառավարման համակարգում հարկային և մաքսային մարմինները կարող են գործել որպես.

- Միասնական կիսաինքնավար մարմին, որը կազմակերպական կառուցվածքի այնպիսի տեսակ է, որում բոլոր գործառույթները կենտրոնացված են մեկ մարմնում, իսկ ղեկավարը, որպես կանոն, հաշվետու է ֆինանսների նախարարին: Կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակը ընտրել են Ավստրալիան, Դանիան, Ճապոնիան, Իռլանդիան: Հատկապես Ճապոնիայում հարկային վարչարարության գործառույթն իրականացնում է ֆինանսների նախարարության ենթակայությամբ գործող Ազգային հարկային գործակալությունը, որը ներառում է կենտրոնական ապարատ, 11 տարածքային մարմիններ և 524 տարածքային տեսչություններ⁸:

Սույն հետազոտության կարևորագույն արդյունքները հրապարակվել են բարձր վարկանիշ ունեցող ամսագրերում:

⁸ Институциональные и организационные характеристики налоговых органов, http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov,

ԳԼՈՒԽ 1. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության դերը տնտեսության զարգացման գործում

1.1. Հարկային մարմինների դերն ու նշանակությունը տնտեսության մեջ

Անցումային տնտեսություն վարող յուրաքանչյուր երկրի համար, ինչպիսին նաև Հայաստանն է, կարևոր նշանակություն ունի հարկային համակարգը:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են հետևյալ ուղղություններով՝

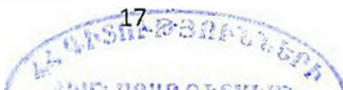
ա) հարկային օրենսդրությամբ, որը բաղկացած է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքից և առանձին հարկատեսակների մասին ՀՀ օրենքներից.

բ) Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում և սահմաններում.

գ) հարկային մարմնի, ինչպես նաև օրենքով սահմանված դեպքերում պետական կառավարման այլ մարմինների կողմից ընդունված ակտերով՝ հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով սահմանված դեպքերում և սահմաններում⁹:

Հարկային մարմինների տեղն ու դերը երկրի ֆինանսական համակարգում որոշվում է նրանց առջև դրված խնդիրներից ու նպատակներից, ինչպես նաև օրենքով սահմանված իրավունքներից ու պարտականություններից: Հարկ է նշել, որ տարբեր երկրներում հարկային մարմինների գործառույթների թվին են պատկանում ոչ միայն որոշակի հարկերի և տուրքերի հավաքագրումը, այլ նաև, օրինակ, իրավաբանական անձանց և

⁹ Հարկերի մասին ՀՀ օրենք, հոդված 12: ՀՕ-107: ՀՀՊՏ 1997.05.20/11:



անհատ ձեռնարկատերերի պետական գրանցումը, ՀՄՄ-ների կիրառման հսկողությունը, արժութային օրենսդրության պահպանման վերահսկողությունը, ակոհոլային ապրանքների շրջանառությունը, վիճակախաղերի կազմակերպումը:

«Հարկային մարմիններ» հայեցակարգն ինքնին տարբեր երկրներում տարբեր կերպ է ընկալվում: Դա պայմանավորված է նրանով, որ բյուջետային եկամուտներն (հարկերն ու տուրքերը) ապահովելու պարտավորությունը կարող է վերապահված լինել տարբեր պետական մարմինների: Որպես կանոն վճարման ենթակա հարկերի և տուրքերի համար պատասխանատվություն են կրում երկու կամ ավել պետական մարմիններ, որոնք էլ ունեն «հարկային մարմինների» իրավասությունները: Կառուցվածքներից մեկը սովորաբար պատասխանատու է սահմանի վրա հարկերի և տուրքերի հավաքագրման համար (այսպես կոչված մաքսային մարմինները), մյուսը՝ ներքին հարկային վճարումների հավաքագրման համար:

Երկրի չափից կախված հարկային մարմիններն ունեն, որպես կանոն, երկու-երեք մակարդակ (փոքր երկրներում միայն երկուսն են՝ կենտրոնական և տեղական, իսկ ավելի մեծ երկրներում երեք մակարդակ՝ կենտրոնական, տարածաշրջանային և տեղական):

Հարկային մարմինների տարբեր մակարդակների կազմակերպական կառուցվածքի սկզբունքները ոչ միշտ են միանման: Այսպիսով, ուսումնասիրված երկրների 38%-ում կենտրոնական համակարգը կազմակերպված է խառը սկզբունքի հիման վրա՝ այսինքն հարկային մարմնի կառուցվածքում առկա են գործառության իմունքներով, ինչպես նաև հարկերի կամ հարկատուների առանձին խմբերի հետ աշխատելու համար ստեղծված ենթակառուցվածքներ: Երկրների 30%-ի մոտ հարկային մարմինների կենտրոնական համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը հիմնված է գործառության իմունքների վրա, 27%-ի դեպքերում՝ ըստ հարկատեսակների և միայն 5%-ի դեպքում՝ ըստ հարկատուների խմբերի:

Տարածաշրջանային և տեղական հարկային մարմիններն

առավել հաճախ կառուցվում են գործառուֆային հիմունքներով, համապատասխանաբար ուսումնասիրված երկրների 36%-ի և 41% -ի մոտ:

Հարկային ենթակառուցվածքների գործունեության ամենակարևոր խնդիրներից մեկը կապված է մաքսային մարմինների հետ նրանց համագործակցության հետ: Երկրների միայն 22%-ի մոտ է, որ մաքսային մարմինները ներառված են հարկային վարչարարության մեջ¹⁰:

Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ հարկային մարմինը օրենսգրքի և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների կատարման նկատմամբ հսկողություն իրականացնող միասնական պետական կառավարման հանրապետական մարմին է, որի հիմնական նպատակներն են.

- «Հարկային ծառայության մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված խնդիրների լուծումը,
- հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող հարկային եկամուտների ապահովումը,
- Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական անվտանգությանը նպաստումը¹¹:
Հարկային մարմնի համակարգը ներառում է՝
- վերադաս հարկային մարմինը, որի կառուցվածքը հաստատում է ՀՀ կառավարությունը,
- հարկային մարմնի հարկային տեսչությունները (այսուհետ՝ նաև հարկային մարմիններ) ստեղծում, վերակազմակերպում և լուծարում է ՀՀ կառավարությունը,
- հարկային մարմնի առանձնացված ստորաբաժանումները, որոնց ստեղծում է ՀՀ կառավարությունը¹²:
ՀՀ հարկային մարմիններն իրավունք ունեն

¹⁰ Коровкин В.В. Налогоплательщик и налоговые органы. - М.: Приор, 2005. с. 16.

¹¹ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք:

¹² ՀՀ օրենք «Հարկային ծառայության մասին»:

- հարկ վճարողներից և հարկային գործակալներից պահանջել հարկերի և (կամ) վճարների հաշվարկմանն ու վճարմանը վերաբերող փաստաթղթեր, տվյալներ, բացատրություններ, տեղեկանքներ, հաշվարկներ.
- հարկերի և վճարների հաշվարկման ու վճարման կարգի նկատմամբ Օրենսգրքով սահմանված կարգով ստուգումներ իրականացնել կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի մոտ.
- Օրենսգրքով սահմանված կարգով ստուգումներ իրականացնել ապօրինի ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող և (կամ) օրենքով սահմանված լիցենզավորման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի իրականացնող և (կամ) օրենքով սահմանված թույլտվության ենթակա գործունեությունն առանց թույլտվության իրականացնող (այդ թվում՝ ընդերքը կամ բնական պաշարներն օգտագործող) անձանց մոտ.
- օրենսդրությամբ սահմանված կարգով վերցնել փաստաթղթեր, իրեր, փորձանմուշներ, որոնք անմիջականորեն առնչվում են ստուգման նպատակներին.
- օրենսգրքով և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված այլ իրավունքներ¹³:
ՀՀ հարկային մարմինների պարտականություններն են՝
- պահպանել ՀՀ օրենսդրությունը, հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) իրավունքներն ու օրինական շահերը.
- հսկողություն իրականացնել հարկային օրենսդրության և վճարների վերաբերյալ ՀՀ օրենքների ու դրանց համապատասխան ընդունված իրավական ակտերի պահանջների պահպանման նկատմամբ.
- իրականացնել հարկ վճարողների հաշվառում.
- օրենսգրքով և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված այլ պարտականություններ:

¹³ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք:

Հարկային բարեփոխումների ներկա փուլում ՀՀ հարկային համակարգի արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրը խիստ հրատապ և արդիական է: Միաժամանակ հարկային համակարգը ներկայումս բավական խոցելի է, սակայն, հաղթահարելով անցումային փուլի դժվարությունները, ներկայումս այն, որպես ինքնուրույն համակարգ, ունի կայուն վարկանիշ, որը չափելու համար կարող ենք հիմք ընդունել մի շարք մոտեցումներ ու չափանիշներ, ինչպիսիք են.

1. Օրինականությունը՝ հարկային մարմինը իր վարկանիշը բարձրացնելու համար պետք է լինի հետևողական և իր գործողությունների ժամանակ առաջնորդվի բացառապես գործող օրենսդրական նորմերով՝ խստագույնս պահպանելով հարկային ծառայողի էթիկայի կանոնները:
2. Օբյեկտիվությունը՝ հարկային մարմինը պետք է լինի անաչառ, արդար, վստահելի կառույց հարկ վճարողների տեսանկյունից՝ որդեգրելով օրենսդրության համահավասար կիրառման սկզբունքը բոլոր հարկ վճարողների համար:
3. Թափանցիկությունը՝ հարկային մարմինը պետք է լինի թափանցիկ իր գործողություններում, ապահովի հարկ վճարողներին ժամանակին իրազեկումը՝ ստեղծելով վստահության մթնոլորտ վերջիններիս շրջանում:
4. Հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը:
5. Հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպումը:
6. Հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը:
7. Մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարումը, ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործումը:

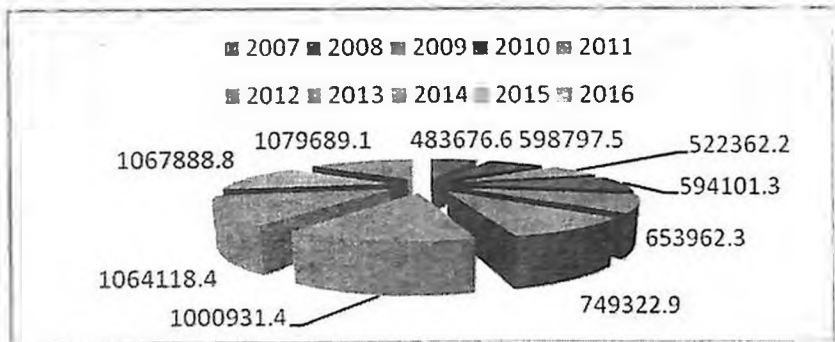
Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնական միջոցներից է հարկային վարչարարության իրականացումը: ՀՀ հարկային վարչարարությունն ունի 20 տարվա պատմություն: Անկախության հռչակումից հետո, ՀՀ իրավահամակարգի ամրապնդմանն ու տնտեսության զարգացմանը զուգահեռ, զարգացում է ապրել նաև ՀՀ հարկային վարչարարությունը:

Համաձայն «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի հարկային վարչարարությունը հարկային մարմնի՝ օրենքի և իրավական այլ ակտերի հիման վրա իրականացվող գործողություններ են՝ ուղղված հարկային օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը:

ՀՀ անկախության հռչակումից ի վեր հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության զարգացումը պատմականորեն կարելի է բաժանել հետևյալ շրջափուլերի՝ մինչև 1992-1997թթ., 1997-2000թթ., 2000-2007թթ., 2007-ից հետո:

Նշված բոլոր ժամանակահատվածներում հարկային մարմինների գործունեության արդյունավետության գնահատումը կրել է դրվագային բնույթ՝ այսինքն գնահատման հիմքում ներդրված չեն համապատասխան մաթեմատիկական ձևաչափեր:

Վերջին տարիներին հարկային վարչարարության համակարգը ենթարկվել է շատ լուրջ փոփոխությունների: Դրանց ազդեցության մասին պատկերացում կազմելու համար կարելի է ուսումնասիրել նախորդ տարիների հարկային հոսքերը պետական բյուջե:



Գծապատկեր 1. ՀՀ պետական բյուջեի հարկերն ու տուրքերը 2007-2016 թթ. (ընթացիկ գներով, մլն դրամ)¹⁴

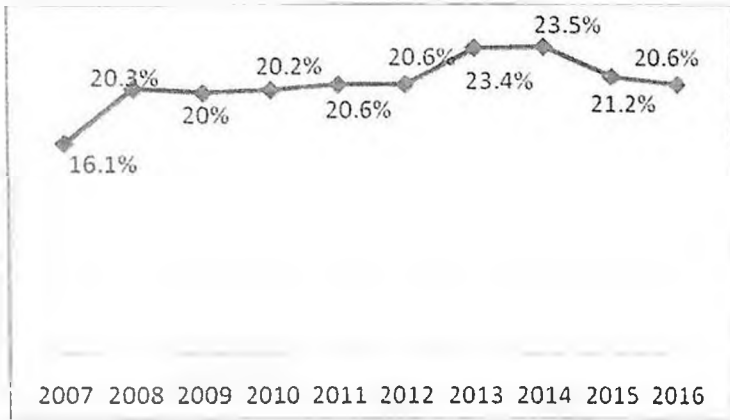
¹⁴ Տվյալները՝ <http://www.armstat.am>

Գծապատկեր 1-ից կարելի է նկատել, որ ՀՀ պետական բյուջեի հարկերի և տուրքերի հոսքը 2007 թվականից ի վեր տարեցտարի աճել է՝ 2016 թ. կազմելով 1079689.1 մլն դրամ: Այս հանգամանքը ցույց է տալիս հարկային վարչարարության բնագավառում իրականացվող բարեփոխումների արդյունավետությունը: Կարևոր դեր է խաղացել հսկիչ դրամական համակարգերի ներդրումը, որն իրականացվել է ստվերային տնտեսության ծավալները կրճատելու և հարկային հոսքերով պետական բյուջեն համալրելու նպատակով: 2009թ. հունվարի 1-ից սկսած՝ ՀՀ քաղաքացիները դրամական կտրոնների օգնությամբ կարող են մասնակցել վիճակահանության: Դրա ներդրմամբ հարկային մարմինները նպատակ են հետապնդել ավելացնելու հարկահավաքը առևտրային կետերից:

Սակայն հարկ է նշել, որ հարկահավաքման գործընթացում առավել նախընտրելի է այնպիսի մոտեցումների կիրառումը, որոնցում առաջին պլան են մղվում հարկատուների կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման կարևորության գիտակցումն ու դրանց կամովին կատարումը: Հակառակ դեպքում հարկային մարմինները ստիպված են ուժեղացնել հարկային վերահսկողությունը, անհրաժեշտության դեպքում դիմելով դատական մարմիններին՝ կիրառելու հարկադրանքի միջոցներ:

Հարկերի և տուրքերի՝ պետական բյուջեով նախատեսված մուտքերի կատարողականի ցուցանիշը թույլ է տալիս գնահատել հարկային մարմինների հիմնական գործառնության կատարման ունակությունը, սակայն չի արտացոլում հարկային մարմնի աշխատառճը, տնտեսական դժվարությունները, հարկատուների բավարարվածության մակարդակը և այլն:

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերության ցուցանիշը թույլ է տալիս առավել օբյեկտիվ գնահատել հարկային համակարգի արդյունավետությունը:



Գծապատկեր 2. Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը 2007-2016 թթ.¹⁵

Ցուցանիշը ցույց է տալիս, թե ՀՆԱ-ի որ մասնաբաժինն է վերաբաշխվում պետության կողմից: Գծապատկեր 2-ից պարզ է դառնում, որ ցուցանիշն առավել մեծ արժեք է ունեցել 2014 թվականին և կազմել է 23.5%: 2015 և 2016 թվականներին կազմել է համապատասխանաբար 21.2% և 20.6%:

Հիմք ընդունելով Հայաստանի Հանրապետության 2012-2025 թվականների հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիրը՝ կարևորելով հատկապես նշյալ ծրագրի՝ պետական եկամուտների քաղաքականությանն առնչվող մասով ամրագրված նպատակադրումները, առաջիկա տասնամյակի ընթացքում ռեսուրսային շրջանակի ընդլայնման հիմնական աղբյուր պետք է հանդիսանան հարկային եկամուտները, իսկ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը մինչև 2025 թվականի ավարտը պետք է կազմի շուրջ 27-28 տոկոս¹⁶:

¹⁵ Տվյալները՝ <http://minfin.am>

¹⁶ Հարկային և մաքսային օրենսդրության վերանայման ռազմավարական սկզբունքների ուղեցույց, ՀՀ կառավարության 2013 թ. հուլիսի 25-ի նիստի N 29 արձանագրային որոշման:

2014-2015 թթ. իրականացված ստուգումների քանակը և դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարները¹⁷

Հ/Հ	Ցուցանիշներ	2014		2015	
		Ստուգումների քանակ (հատ)	Ստուգման արդյունքում հայտնաբերված գումար	Ստուգումների քանակ (հատ)	Ստուգման արդյունքում հայտնաբերված գումար
1	Բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում՝ այդ թվում կրկնակի ստուգում (ԲՄ ՎՄ ԿՄ)	1555	19038,8	1629	28159,0
2	Բյուջեի հարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության լուծարային ստուգում (ԼՄ)	178	52,2	177	410,0
3	Աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու ճշտության (առանց գրավոր պայմանագրի (հրամանի) կնքման աշխատող պահելու դեպքերի բացահայտմանն ուղղված) ստուգում (ՉԱ)	2909	474,8	3225	790,3
4	ՀԴՄ-ների կիրառման ճշտության ստուգում (ՀԴՄ)	5653	882,6	10883	1768,4
5	Օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների ճշտության ստուգում (ԵՄ)	987	240,3	927	332,0
6	Հսկիչ նշանների (դրամապիտակների) կիրառման ճշտության ստուգում (ԴՄ)	2	0,0	549	0,0
7	Ընդամենը	11284	20688,7	17390	31459,7

¹⁷ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե, տարեկան հաշվետվություն, հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության, 2015թ.:

Հարկային վարչարարության արդյունավետությունը կարելի է նաև գնահատել հարկային մարմնի կողմից իրականացված ստուգումներով և ուսումնասիրություններով, դատական կարգով կասեցված հարկային մարմնի որոշումների և հարկային մարմնի աշխատանքը դրական գնահատած հարկատուների մասնաբաժիններով:

Դիտարկելով վերջին տարիների ընթացքում հարկային մարմինների կողմից իրականացված հսկողական միջոցառումների և դրանց արդյունքում հայտնաբերված խախտումների դիտարկյան, կարելի է նկատել, որ չնայած ստուգումների ընդհանուր թվաքանակի որոշ չափով նվազեցմանը, նախորդ տարիների համեմատությամբ զգալիորեն ավելացել է արձանագրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների գումարային մեծությունը:

Այսպիսով՝ փոփոխության է ենթարկվել ժամանակակից հարկային վարչարարության բնույթը՝ նախկին տեխնոլոգիաները տեղը զիջում են ինտելեկտուալ տեխնոլոգիաներին, որոնք էլ որոշիչ դեր են խաղում ոչ միայն տնտեսական և սոցիալական, այլև տեխնիկական խնդիրների լուծման գործում: Ժամանակակից գիտատեխնիկական առաջընթացի հիմքը անցումն է տեղեկատվության մշակման թվային մեթոդների կիրառմանը: Վճռորոշ նշանակություն ունի ծրագրային ապահովման ստեղծումը, որի դերն ավելի մեծ է, քան դա կիրառող տեխնիկա ստեղծելու գործը¹⁸:

Խոսելով հարկային մարմնի կողմից հիմնական բիզնես-գործընթացների կազմակերպման մասին՝ հարկ է նշել, որ վերջին տարիներին ՀՀ տնտեսության բնագավառում տեղի ունեցող փոփոխությունները վերափոխեցին նաև այն միջավայրը, որտեղ գործում էր հարկային մարմինը: Այս տեսանկյունից հարկ վճարողները առավել ճկուն վարքագիծ են դրսևորում՝ մուտք ունենալով տարաբնույթ բարդ տեխնոլոգիաների և ծա-

¹⁸ Psacharopoulos G., Returns to Investment in Education, Policy Research Working Paper 1067, January 1993, pp. 10-12.

ռայությունների տիրույթ, ինչը հնարավորություն էր ընձեռում վերջիններիս ներգրավված լինել բարդ գործարքներում: Հաշվի առնելով հարկային մարմնի՝ կատարելագործված տեղեկատվական համակարգ ստեղծելու մտադրությունը, հարկային մարմինը տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) ոլորտի բարեփոխումները սահմանել է որպես առաջնային կարևորության քայլ՝ այն ամրագրելով ինչպես հարկային վարչարարության բարեփոխումների ծրագրում, այնպես էլ հարկային մարմնի կողմից իրականացվել գերակա խնդիրներում:

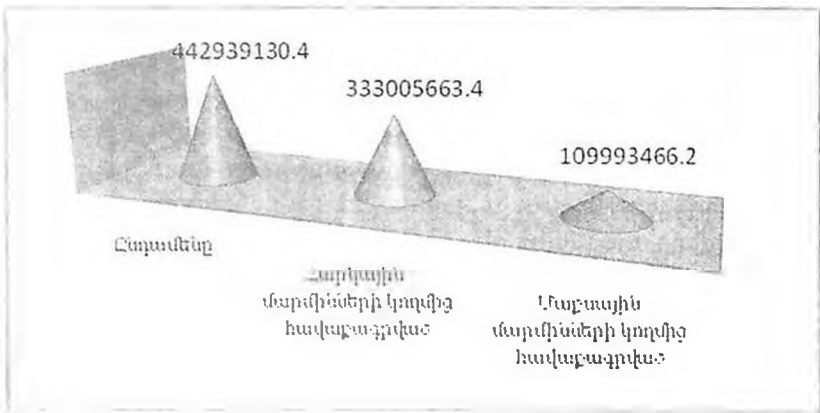
Հարկային մարմինը, հարկային ծառայողների մասնագիտական պատրաստվածության բարձրացման նպատակով, սահմանել է վերապատրաստման և ուսուցման ճկուն համակարգ: Արդյունքում հարկային ծառայողների տարբեր խմբերի համար կազմակերպվում են տասնյակ թեմաներով վերապատրաստական և ուսուցման միջոցառումներ:

Հարկային ծառայողների կողմից խախտումների բացահայտման նպատակով իրականացվում են աշխատանքներ հարկային ծառայողների ծառայողական պարտականությունների, վարքագծի (էթիկայի) կանոնների կատարելագործման ուղղությամբ:

Հարկային վարչարարության ռազմավարության մեջ նշվում է, որ նպատակներից առաջինը խոշոր գործարարների կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման իրականացումն է:

Գծապատկեր 3-ից կարելի է նկատել, որ 2016 թվականի ընթացում 100 խոշոր հարկ վճարողների կողմից ՀՀ պետական բյուջե մուտք եղած հարկերը մեծամասամբ հավաքագրվել են հարկային մարմինների կողմից:

Գործարարի կամ կազմակերպության իրական սեփականատիրոջ կարգավիճակից ու զբաղեցրած դիրքից անկախ՝ հարկային ծառայությունն իր աշխատանքներում առանձնահատուկ ուշադրություն պետք է դարձնի խոշոր գործարարների համախմբված կապիտալի ու եկամուտների շարժի վերլուծությանը, նրանց հարկային պարտավորությունների ճշգրտմանն ուղղված հսկողական աշխատանքների արդյունավետության բարձրացմանը:



Գծապատկեր 3. 2016թ. ընթացքում 100 խոշոր հարկ վճարողների կողմից ՀՀ պետական բյուջե վճարված հարկերի ընդհանուր գումարում հարկային մարմինների կողմից հավաքագրված հարկերը¹⁹

Պետության և հասարակության համար առավել կարևոր է ոչ միայն այն, թե որքան հարկեր կհավաքվեն, այլ այն, թե ինչպես դրանք կհավաքվեն: Այլ կերպ ասած՝ կարևոր է, թե հարկային համակարգն ընդհանրապես և հարկային վարչարարությունը, մասնավորապես, հիմնված կլինեն պարտադրանքի, հարկային ճնշումների և պատժիչ միջոցների կիրառման վրա, թե հարկային պարտավորությունների կամովին հայտարարագրման և վճարման (ինքնազնահատման սկզբունքի կիրառմամբ), հարկային մարմինների կողմից հիմնականում կանխարգելիչ միջոցների ձեռնարկման, այսինքն՝ իրապես գործընկերային հարաբերությունների հաստատման վրա:

ՀՀ հարկային վարչարարության տեխնոլոգիական առաջընթացը երաշխավորելու համար հարկավոր է հարկային ծառայության աշխատակիցների որակավորման անընդհատ բարձրացում:

Բայց և այնպես, յուրաքանչյուր նորարարական այլք՝ ուղղված առաջին հերթին տեխնոլոգիաների, մեթոդների և սարքավորում-

¹⁹ Տվյալները վերցված են <http://taxinfo.am/>

ների փոփոխմանը, ստիպում է փոխվել նաև աշխատողներին: Առաջ է բերում որակավորման նոր պահանջներ:

Հարկային վարչարարության առաջընթացը պահանջում է բարձրորակ մասնագետների առկայություն: Ընդ որում՝ կատարվող ծախսումները զգալի են և անընդհատ աճի միտում ունեն: Ուստի՝ առաջնային է դառնում կրթության ներդրումների արդյունավետության խնդիրը: Կարևորվում են նաև ՀՀ հարկային համակարգի ղեկավարների և ծառայողների ինտելեկտուալ մակարդակի բարձրացմանը միտված միջոցառումները:

1.2. Մաքսային մարմինների դերն ու նշանակությունը տնտեսության մեջ

Մաքսային գործը բարդ համակարգ է, որի կառուցվածքային տարրերն ունեն իրավական, տնտեսական, կազմակերպական, ինչպես նաև բարոյահոգեբանական բնույթ:

Քաղաքական և սոցիալական հարաբերությունների բարեփոխման գործընթացում էական նշանակություն ունի անկախ պետական մաքսային քաղաքականության իրականացումը, որն իր մեջ ներառում է օրենսդրական և իրավական դաշտի ձևավորումն ու մշտական կատարելագործումը, ինչպես նաև երկրի ազգային տնտեսական շահերը պաշտպանելուն միտված ենթակառուցվածքային կառույցների համակարգի ստեղծումը: Մաքսային քաղաքականությունը տվյալ պետության համընդհանուր տնտեսական քաղաքականության անբաժանելի մասն է, որն ունի ոչ միայն տնտեսական, այլև իրավապահպան նպատակներ: Մաքսային քաղաքականության կարևորագույն որակական բնութագրիչներն անմիջականորեն կապված են արտաքին տնտեսական գործունեության կարգավորման սկզբունքի հետ²⁰:

Միջազգային ապրանքաշրջանառության ծավալների ավելացմանը զուգահեռ յուրաքանչյուր երկրի համար կենսական

²⁰ Основы таможенного дела: учебник / Под ред. В.Г. Драганова. — М. Экономика, 1998, Стр. 135-142.

նշանակություն է ստանում արդյունավետ գործող մաքսային համակարգը:

ՀՀ մաքսային համակարգը ստեղծվել է 1992թ. հունվարի 4-ին՝ ՀՀ նախագահի «Հայաստանի Հանրապետության մաքսային վարչություն ստեղծելու մասին» թիվ ՆՀ-58 հրամանագրով: ՀՀ կառավարության «Հայաստանի Հանրապետության մաքսային վարչության մասին» 1992թ. հունվարի 30-ի թիվ 68 որոշմամբ հաստատվել է ՀՀ մաքսային վարչարարության ժամանակավոր կանոնադրությունը, որի համաձայն ՀՀ մաքսային վարչությունը հանդիսանում է գործադիր իշխանության հանրապետական մարմին, որը ՀՀ օրենսդրության համապատասխան ստեղծվում է ՀՀ նախագահի կողմից, իրականացնում է մաքսային քաղաքականություն և մաքսային գործի կառավարում:

Հայաստանի Հանրապետության իրավապահայան մարմինների համակարգում իրենց ուրույն տեղն ունեն մաքսային մարմինները, որոնք ապահովում են ՀՀ տնտեսական ինքնուրույնությունն ու անվտանգությունը:

Հետխորհրդային երկրներում մաքսային մարմինների գործունեությունն ընդունված է բնութագրել հետևյալ ուղղություններով՝

- պետական բյուջեի եկամտային մասի ապահովում (ֆիսկալային գործառույթ), որը համարվում է հիմնականը և ուղղված է ապահովելու մաքսային վճարների գանձման գործառույթի իրականացումը,
- մաքսային օրենսդրության պահանջների պահպանում և արտաքին տնտեսական գործունեության սպասարկում, որն էլ իր հերթին իրականացվում է մաքսային սահմանը հատելու ժամանակ մաքսային ձևակերպումների, մաքսային հսկողության, մաքսասակագնային կարգավորման գործիքների կիրառման միջոցով, իսկ մաքսային օրենսդրության պահանջների պահպանումն ուղղված է սահմանված մաքսային հսկողության, մաքսանենգության և մաքսային կանոնների վերաբերյալ մաքսային ընթացակարգերի պահպանմանը:

Հայաստանի Հանրապետությունում մաքսային կարգավորումն իրականացվում է մաքսային օրենսդրությանը և Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համապատասխան մաքսային գործի իրականացման կարգի ու կանոնների սահմանման միջոցով:

Միջազգային անվտանգության ոլորտի մի շարք խնդիրների լուծման ժամանակ ՀՀ և այլ երկրների շահերի ամբողջությունը, որը ներառում է միջազգային տնտեսական ու ֆինանսական ինստիտուտների հետ համագործակցության ընդլայնումը, զանգվածային ոչնչացման զենքերի տարածման կանխարգելումը, միջազգային ահաբեկչության և թմրանյութերի վաճառքը, հանգեցնում է նոր խնդիրների առաջացման, որոնց կարգավորմանը պետք է մասնակցեն երկրի հետագա զարգացմանը նպաստող մաքսային մարմինները:

Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսգրքի 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ ՀՀ մաքսային գործն իրականացնող մաքսային մարմիններն են՝

- վերադաս մաքսային մարմինը,
- վերադաս մաքսային մարմնի մաքսատները, այդ թվում՝ տարածաշրջանային և մասնագիտացված,
- վերադաս մաքսային մարմնի մաքսային կետերը, այդ թվում՝ սահմանային և մասնագիտացված:

Մաքսային գործի ղեկավարումը, կազմակերպումն ու վերահսկողությունն իրականացնում է վերադաս մաքսային մարմինը, որի ենթակայության տակ են գտնվում տարածաշրջանային մաքսատները: Տարածաշրջանային մաքսատունը ՀՀ վերադաս մաքսային մարմնի այն ստորաբաժանումն է, որն իրականացնում է իր գործունեության գոտում պետական գրանցում ստացած կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող, ինչպես նաև ֆիզիկական անձանց կողմից արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողությունն ու համապատասխան մաքսային ռեժիմներով մաքսային ձևակերպումները:

Մաքսային կետը ՀՀ պետական սահմանի անցումային

կետում տեղակայված ՀՀ վերադաս մաքսային մարմնի այն ստորաբաժանումն է, որն անմիջականորեն ենթարկվում է համապատասխան տարածաշրջանային մաքսատանը և իրականացնում է կազմակերպությունների ու ֆիզիկական անձանց կողմից ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողություն, սահմանված կարգով դրանց բացթողում և ձևակերպում:

Ներկայումս ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված տարածաշրջաններում գործում են 9 մաքսատուն և 6 մաքսակետ, որոնց իրավասությունները սահմանափակվում են Հայաստանի Հանրապետության օրենքով մաքսային մարմինների վրա դրված առանձին գործառույթների և մաքսային սահմանով տեղափոխվող առանձին ապրանքատեսակների, այդ թվում՝ որոշակի տեսակի տրանսպորտային միջոցներով տեղափոխվող ապրանքների մաքսային ձևակերպումների իրականացման լիազորություններով:

Մաքսային մարմինների համակարգում ներառվում են նաև մաքսային լաբորատորիաներն ու մասնագիտացված ուսումնական հաստատությունները, որոնք ստեղծվում են ՀՀ կառավարության կողմից՝ մաքսային գործի իրականացման նպատակներով ապրանքների փորձաքննության և հետազոտության, տվյալ բնագավառում գիտահետազոտական գործունեության իրականացման, կադրերի պատրաստման ու վերապատրաստման համար:

Ամբողջ աշխարհում երկրի ազգային անվտանգության և պաշտպանական կարողությունների ապահովումը պահանջում է զարգացած տնտեսություն:

Ինչպես ցույց է տալիս միջազգային փորձը, տնտեսական անվտանգության ապահովումը երկրի անկախության, հասարակության կայունության և արդյունավետ կենսագործունեության նախապայմանների, հաջողության հասնելու երաշխիքն է: Մա բացատրվում է նրանով, որ տնտեսությունը հասարակության, պետության ու անհատի գործունեության համար կենսական նշանակություն ունեցող հայեցակետերից մեկն է, և, ար-

դյունքում, ազգային անվտանգության հայեցակարգն անիմաստ կլինի առանց տնտեսության կենսունակության, նրա՝ հնարավոր արտաքին և ներքին սպառնալիքներին դիմակայության գնահատման: Այդ իսկ պատճառով էլ տնտեսական անվտանգության ապահովումը պատկանում է կարևոր ազգային գերակայությունների թվին:

Պետության տնտեսական շահերի ապահովման գործում կարևոր դերակատարություն ունի մաքսային ծառայությունը՝ շուկայական ենթակառուցվածքի կարևորագույն տարրերից մեկը: ՀՀ մաքսային ծառայությունը ՀՀ մաքսային մարմինների միասնական կենտրոնացված համակարգն է, որի հիմնական խնդիրներն են ՀՀ մաքսային քաղաքականության իրականացումը, մաքսային գործի ու մաքսային մարմինների գործունեության արդյունավետ կազմակերպումը, ինչպես նաև ՀՀ մաքսային ծառայողների իրավունքների և պարտականությունների իրականացման ապահովումը: Մասնակցելով ներքին առևտրաշրջանառության կարգավորմանը և իրականացնելով ֆիսկալ գործառույթ, մաքսային ծառայությունը պարբերաբար թարմացնում է պետական բյուջեն ու դրանով իսկ նպաստում է տնտեսական խնդիրների լուծմանը:

Ողջամիտ հովանավորչական միջոցառումների միջոցով մաքսային ծառայության պատասխանատվության տակ է գտնվում պետության արտաքին տնտեսական գործունեության ոլորտը:

Մաքսային ծառայությունը ԱՏԳ (արտաքին տնտեսական գործունեություն) պետական կարգավորման անքակտելի մասն է, ակտիվորեն մասնակցում է դրա կարգավորմանը, այդ թվում՝ հայտարարագրվող տեղեկությունների և տրամադրվող փաստաթղթերի կարգավորման, ԱՏԳ գործառնությունների համակարգային հսկողության համար կազմակերպչական պայմանների ստեղծման ճանապարհով: Սա նշանակում է, որ արդի պայմաններում ՀՀ մաքսային ծառայությունը, հանդիսանալով պետության տնտեսական համակարգի բաղադրիչ, հարկման և ԱՏԳ կարգավորման ոլորտներում ավանդական գործառնությունների իրականացման հետ միասին, ավելի ու ավելի ակ-

տիվորեն է հանդես գալիս որպես սոցիալ-տնտեսական ինստիտուտ, որում մաքսային ծառայությունը դրսևորվում է որպես պետական սպասարկման համակարգի բաղադրիչ: Սույն ինստիտուտը փաստացի ստեղծում է (իսկ անարդյունավետ գործունեության դեպքում՝ չի ստեղծում) արտաքին առևտրի զարգացման համար անհրաժեշտ բարենպաստ պայմաններ՝ դրանով իսկ նպաստելով երկրի մուտքը դեպի համաշխարհային շուկաներ:

Գոյություն ունեն երկրի արտաքին տնտեսական հարաբերությունների զարգացման որոշակի ցուցանիշներ, այդ թվում՝

- արտաքին առևտրի դինամիկ փոփոխությունները,
- առևտրաշրջանառության, արտահանման, ներմուծման ծավալները,
- արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների գների դինամիկ փոփոխությունները,
- արտաքին առևտրաշրջանառության կառուցվածքի փոփոխությունը,
- երկրի մասնաբաժինը համաշխարհային առևտրաշրջանառության մեջ,
- օտարերկրյա ներդրումները,
- արտաքին պարտքի կառուցվածքն ու դինամիկ փոփոխությունները,
- արտաքին առևտրային կազմակերպությունների աշխատանքի արդյունավետությունը:

Արտաքին տնտեսական հարաբերություններում երկրի մասնակցության աստիճանը բնութագրվում է մի շարք ցուցանիշներով, որոնց թվին են պատկանում ազգային տնտեսության բացության գործակիցը՝ արտահանման, ներմուծման ծավալների և ՀՆԱ-ի հարաբերակցությունը, ներմուծումը՝ արտահանմամբ ծածկելու գործակիցը, արտահանման և ներմուծման ապրանքային կառուցվածքը, ճգնաժամային ներմուծման ապրանքային կառուցվածքը, բնակչության մեկ շնչին ընկնող ներմուծման և արտահանման մասնաբաժինը, ներմուծման մասնաբաժինը

սպառողական ապրանքների ընդհանուր ծավալում, երկրի մասնաբաժինը համաշխարհային առևտրում (արտահանման, ներմուծման), օտարերկրյա ներդրումների մասնաբաժինը ՀՆԱ-ում, օտարերկրյա ներդրումների ծավալն ու կառուցվածքը, օտարերկրյա և համատեղ (միասնական) ձեռնարկությունների կողմից արտադրվող ապրանքների ծավալը, ներգրավված կապիտալի և արտահանված ներքին կապիտալի ծավալների միջև հարաբերակցությունը, գների հարաբերակցությունը արտաքին և ներքին շուկաներում, արտահանված արտադրանքի ազդեցությունը շրջակա միջավայրի վրա, արտահանման (ներմուծման) ընդհանուր ծավալում գիտելիքահենք արտադրանքի արտահանման (ներմուծման) մասնաբաժինը: Վերոնշյալներից ներկայացնենք ՀՀ տնտեսությունը բնութագրող մակրոտնտեսական ցուցանիշներից հետևյալները (տե՛ս աղյուսակ 2-ը):

Աղյուսակ 2

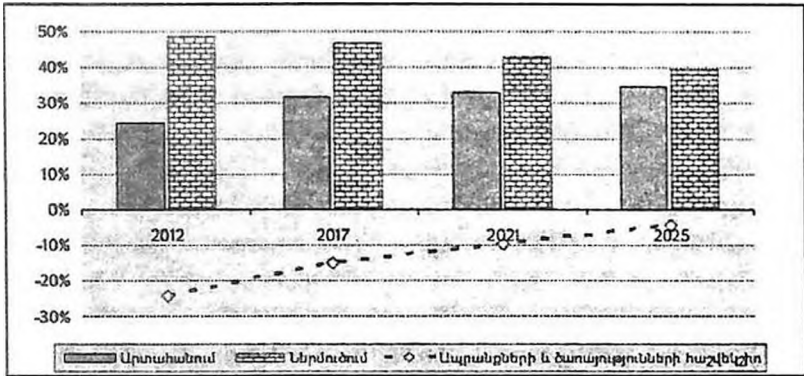
**ՀՀ տնտեսությունը բնութագրող մակրոտնտեսական ցուցանիշները՝
ըստ 2007-2015թթ.²¹**

Տարի	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Արտահանում, մլն. ԱՄՆ դոլար	1152.3	1057.2	710.2	1041.1	1334.3	1380.2	1478.7	1547.3	1486.9
Արտահանում/ՀՆԱ, %	12.5	9.1	8.2	11.2	13.2	13.9	14.2	14.2	14.1
Ներմուծում, մլն. ԱՄՆ դոլար	3267.8	4426.1	3321.1	3749.0	4145.3	4261.2	4385.9	4424.4	3254.0
Ներմուծում/ՀՆԱ, %	35.5	38.0	38.4	40.5	40.9	42.8	42.0	40.6	30.9

Աղյուսակ 2-ում կարելի է նկատել, որ վերջին տարիներին ավելացել են արտահանման ծավալները, ինչն էլ իր հերթին հանգեցրել է արտահանում/ՀՆԱ ցուցանիշի աճին: 2015 թվականին էապես նվազել են ներմուծման ծավալները՝ հանգեցնելով ներմուծում/ՀՆԱ ցուցանիշի նվազմանը: Մինևույն ժամանակ, ինչպես կարելի է նկատել գծապատկեր 4-ում, կանխատեսվող

²¹ Տվյալները վերցված են՝ <http://minfin.am/>

Ժամանակահատվածում երկրի տնտեսության բացության աստիճանը (արտաքին տնտեսական շրջանառության և ՀՆԱ-ի հարաբերակցություն) էականորեն չի փոփոխվի, քանի որ արտահանման աճին զուգընթաց հարաբերականորեն կլրճատվեն ներկրման ծավալները: Սույն ցուցանիշը ծրագրավորվող ժամանակահատվածում կտատանվի ՀՆԱ-ի 74-78%-ի միջակայքում:



Գծապատկեր 4. ՀՀ արտահանումը, ներմուծումը և ապրանքների ու ծառայությունների հաշվեկշիռը 2012-2025 թթ. (տոկոս ՀՆԱ-ի նկատմամբ)²²

Մաքսային մարմինների պետության տնտեսական անվտանգության ապահովման հիմնական գործառույթն իրականացվում է հասարակական կապերի բոլոր մասնակիցների վրա այնպիսի փոխազդեցությամբ, որը նրանց մղում է հետևելու սահմանված մաքսային-իրավական նորմերին:

Պետության տնտեսական անվտանգությունը, նրա տնտեսական շահերը և դրանց պաշտպանությունը տարբեր տեսակետներ ունեն, կապված, օրինակ, ներքին և արտաքին տնտեսական շահերի հետ: Մինևույն ժամանակ ներքին տնտեսական

²² <http://www.gov.am/files/docs/1322.pdf>, աղբյուրը՝ հաշվարկված է ՀՀ ԱՎԾ տվյալների հիման վրա, ՀԶԾ կանխատեսումներ:

շահերը կարող են կապված լինել արդյունաբերական և ագրո-արդյունաբերական համալիրի, տրանսպորտի և կապի զարգացման հետ: Գոյություն ունեցող այն միջոցներն ու մեթոդները, որոնցով մաքսային մարմինները ապահովում են պետության տնտեսական անվտանգությունն ու տնտեսական շահերը կարելի է բաժանել 2 խմբի²³ .

- Իրավական կարգավորման միջոցներ և իրավապահպան գործունեության մեթոդներ: Այս դեպքում մաքսային մարմինները՝ համաձայն գործող օրենսդրության, օգտվելով իշխանական լիազորություններից, օգտագործում են իրավական հարկադրանքներ, պատժամիջոցներ, պաշտպանական միջոցներ, որոնք թույլ են տալիս կանխել օրինականության խախտման փորձերը: Այս խումբը հիմք է հանդիսանում մաքսային մարմինների իրավապահ գործունեության համար:
- Արտաքին առևտրային հարաբերությունների տնտեսական կարգավորման միջոցներ և մեթոդներ: Դրանց թվին են դասվում սակագնային կարգավորումները (մաքսատուրքերը, վճարները, հարկերը, մաքսային արժեքի որոշման մեթոդները, արտարժույթային հսկողությունը, ապրանքների ծագման երկիրը որոշելու մեթոդները և այլն) և ոչ սակագնային կարգավորումները (եմբարգոն (բեռնարգելքը), ապրանքների ներմուծման կամ արտահանման արգելումը, ապրանքների ներմուծման և արտահանման վրա սահմանափակումների սահմանումը, լիցենզիաները, քվոտաները, սերտիֆիկացումը և այլ սահմանափակումներ)²⁴:

Մաքսային համակարգի ինստիտուցիոնալ զարգացման ուղղվածությունը կանխորոշող կարևորագույն բնութագրիչներից է մաքսային կարգավորման սակագնային և ոչ սակագնային

²³ Борисов К.Г. Международное таможенное право. М.: Изд-во Российского ун-та дружбы народов, 2001. стр. 65-68.

²⁴ Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник для вузов/ Л.Е. Стровский, С.К. Казанцев, Е.А. Паршина и др.; Под ред. проф. Л.Е. Стровского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 1999. стр.264-275.

միջոցների կիրառման հետ կապված փոխհարաբերությունների կանոնակարգումը:

Մաքսային գործում սակագնային կարգավորումն արտաքին առևտրային շրջանառության վրա գնային գործոնի ազդեցության օգտագործման վրա հիմնված էրկրի արտաքին տնտեսական կապերի վրա պետական ներգործության միջոցներն են: Մաքսային կարգավորման սակագնային կարգավորման համակարգը ներառում է մաքսատուրքի և այլ մաքսային վճարների կիրառումը:

ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 20-րդ հոդվածի առաջին կետին համահունչ (ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների՝ ՀՀ ներմուծման և ՀՀ-ից արտահանման համար), էլևելով ՀՀ տնտեսական քաղաքականության, միջազգային պարտավորությունների կատարման, տնտեսական անկախության և անվտանգության, ներքին սպառողական շուկայի պաշտպանության նկատառումներից, ինչպես նաև ի պատասխան օտարերկրյա պետությունների կամ դրանց միությունների ՀՀ անձանց նկատմամբ խտրական կամ իրավունքները սահմանափակող այլ միջոցառումների կիրառման, ՀՀ կառավարության կողմից կարող են սահմանվել ոչ սակագնային կարգավորման միջոցներ՝ ՀՀ օրենքների և միջազգային պայմանագրերի համաձայն: Ըստ ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի, ոչ սակագնային կարգավորման միջոցներ են համարվում օրենքով և այլ իրավական ակտերով սահմանված այն միջոցները, որոնք, ուղղակիորեն չազդելով մաքսային վճարների մեծության վրա, սահմանափակում են ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների ներմուծումն ու արտահանումը:

Համաշխարհային պրակտիկայում տարբերում են ոչ սակագնային կարգավորման միջոցներ, որոնք հատուկ ստեղծվում են արտաքին առևտրի կարգավորմանն օժանդակելու նպատակով (ներմուծման-արտահանման արգելքները, քվոտաները, լիցենզիաները, արտահանման կամավոր սահմանափակումները և այլն), և ոչ սակագնային սահմանափակումները, որոնք ի հայտ են գալիս տեխնիկական քաղաքականության իրականացման,

առողջապահության նորմերի կիրառման, ֆինանսական և վարչական միջոցառումների իրագործման արդյունքում (ըստ որում, հաճախ այս սահմանափակումները գիտակցաբար կիրառվում են ոչ թե իրենց բուն նպատակից ելնելով, այլ հենց արտաքին առևտրում որոշակի խոչընդոտներ ստեղծելու համար)²⁵:

Ոչ սակագնային կարգավորման՝ առավել լայն կիրառություն ունեցող միջոցները ՄԱԳՀ (Մաքսերի և առևտրի գլխավոր համաձայնագիր) դասակարգմամբ միավորվում են հետևյալ հինգ խմբերում.

1. քանակական սահմանազատումներ և նմանատիպ վարչական միջոցներ,
2. ֆինանսական բնույթի միջոցներ,
3. կառավարման մարմինների սահմանափակումային պրակտիկա,
4. մաքսայի ընթացակարգեր և ձևակերպումներ՝ այն դեպքում, երբ դրանք գերազանցում են նորմալ և համընդհանուր կիրառում ունեցող նորմերը,
5. տեխնիկական արգելքներ առևտրում:

Այսինքն, մաքսային մարմինների կողմից տնտեսական անվտանգության նպատակով կիրառվող մաքսային կարգավորումը իր մեջ ներառում է իրավական, տնտեսական, կազմակերպչական և այլ միջոցառումների ու ծրագրերի ամբողջական համալիր, որոնք կիրառվում են պետության տնտեսական շահերի պաշտպանության ապահովման, առևտրատնտեսական հարաբերությունների զարգացման գործընթացների բարելավման ու արդյունավետության ապահովման, ներքին տնտեսության խթանման և այդ տնտեսությունն արտաքին աշխարհից ներթափանցող ու ոչնչացնող դեստրուկտիվ էլեմենտներից պաշտպանելու նպատակով:

Մաքսային մարմինների ֆինանսաիրավական կարգավիճակն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական գործունեության

²⁵ Мировая экономика. Экономика зарубежных стран. Под ред. В.П.Колесова, М.Н.Осьмовой. М.: Флинта, 2006., стр. 196-207.

գործընթացում մաքսային մարմինների լիիրավություն (իրավասություն) ձևեր և մեթոդներ, որոնց հետևանքով այն ձևավորվում է, ինչպես նաև իրենց ֆինանսական գործունեության երաշխիքների համակարգը: Մինևույն ժամանակ «մաքսային մարմինների «ֆինանսական գործունեություն» հասկացությունը մինչև այժմ չունի բոլորի կողմից ընդունելի մեկնաբանություն: Մաքսային մարմինների ֆինանսաիրավական կարգավիճակը հասկանալու համար էական նշանակություն ունեցավ մաքսային կարգավորման տնտեսական ուղղվածության ֆիսկալ և կարգավորող բաղադրիչների առանձնացումը:

Յուրաքանչյուր երկրի առանցքային խնդիրներից է հանդիսանում երկրի տնտեսական ինքնիշխանությունը (գերիշխանությունը): Մաքսային մարմինները, որոնք ապահովում են երկրի տնտեսական ինքնիշխանությունը, իրականացնում են իրավապահպան և տնտեսական նպատակների նվաճումն ու հայրենական տնտեսության խթանումը, սակագնային ու ոչ սակագնային կարգավորումների կիրառման միջոցով պաշտպանում են տեղական արտադրողների և շուկաների շահերը:

ՀՀ-ում մաքսային մարմինների գործունեությունն ուղղված է կանխելու ընկերությունների կողմից իրականից ցածր մաքսային արժեքով մաքսային վճարների գանձմանը, որի նպատակով մաքսային մարմինները դիտարկում են ավելի բարձր մաքսային արժեք: Ներկայումս մաքսային մարմինների գործունեության հետևանքով առաջանում են բացասական երևույթներ, ուստի դրանց վերացման ուղի է մաքսային արժեքի որոշման կարգի պարզեցումը: Այսինքն, մաքսային մարմիններն իրենց գործունեությունը պետք է ուղղեն ինչպես իրականից ցածր, այնպես էլ իրականից բարձր մաքսային արժեքի հայտարարագրման բացառմանը, որն էլ իր հերթին կարող է պետական բյուջետային եկամուտների գանձման գործում գործունեության արդյունավետության բարձրացման գրավական դառնալ:

ՀՀ-ում մաքսային համակարգի բարեփոխման, ընթացակարգերի պարզեցման, տեխնիկապես հագեցման և միջազգային ստանդարտների համապատասխանելու համար, լայնածավալ

աշխատանքներն արդյունավետ իրականացնելու նպատակով կարևոր է ուսումնասիրել և ներդնել զարգացած երկրների մաքսային համակարգերի լավագույն փորձը: Եվրամիության երկրները բազմիցս պատրաստակամություն են հայտնել օգնել ՀՀ-ին այս գործում, և եթե հաշվի առնենք այն, որ Եվրամիությունը մշակել է բոլոր ոլորտների, այդ թվում նաև մաքսային ոլորտի լավագույն փորձի ներդրման ուղեցույցներ, ՀՀ մաքսային մարմինների խնդիրը, այս տեսանկյունից, բավական դյուրին կլինի:

Մաքսային մարմինների կատարելագործման և Եվրամիության լավագույն փորձի ներդրման նպատակով, Եվրոպական հանձնաժողովի հարկային և մաքսային հարցերով հանձնախմբի (TAXUD) ու Եվրամիության անդամ պետությունների մաքսային ծառայությունների փորձագետները մշակել են Եվրամիության «Օրինակելի մաքսային ծառայություն» (Customs Blueprints) ձեռնարկը:

Ձեռնարկն, ընդհանուր առմամբ, բաղկացած է «Նպատակներ», «Ռազմավարական նպատակներ», «Առանցքային ցուցանիշներ» և «Հղումներ» բաժիններից:

ՀՀ-ում ձեռնարկի կիրառման հիմնավորվածությունը, արդյունավետությունն ու հատկապես թե որ ոլորտներն են ներկա փուլում մաքսային մարմինների համար համարվում առաջնային, բացատրվում է նրանով, որ բարեփոխումների գործընթացում գտնվող բոլոր երկրները օգտագործում են այս ձեռնարկում նշված բոլոր չափորոշիչները՝ համեմատության միջոցով ի հայտ բերելու սեփական երկրի բացթողումները:

ՀՀ մաքսային մարմինների համար ձեռնարկում ներառված 22 ոլորտներից կարևոր է ուսումնասիրել հատկապես «Հետբացթողումային հսկողություն և ստուգումներ» ու «Ռիսկի կառավարում» ոլորտների վերաբերյալ չափորոշիչները, քանի որ այդ ոլորտների զարգացումը ՀՀ կառավարությունն ընտրել է որպես զարգացման գերակա ուղղություն: Այժմ ՀՀ մաքսային մարմիններն աշխատանքներ են տանում «կանաչ ուղու» համակարգի ամբողջական ներդրման, մաքսային ձևակերպում-

ների ժամանակահատվածի կրճատման, էլեկտրոնային վճարման և ստորագրության, ռիսկերի կառավարման համակարգերի ներդրման ուղղությամբ, որը պետք է իրականացվի հետբացթողումային հսկողության ստուգումների տեսակարար կշռի ավելացմանը զուգահեռ: Ներկայում եվրոպական երկրներում մաքսային հսկողությունն իրականացվում է հետբացթողումային մաքսային ստուգումների հիման վրա, որը հիմնված է ռիսկերի կառավարման վրա: Օրինակ Ֆինլանդիայում մաքսային հսկողության հիմնական գործողությունները կատարվում են հետբացթողումային ստուգումների ժամանակ: Վերջիններս իրականացվում են հիմնվելով ռիսկային չափորոշիչների վրա, որը բավական բարդ և ռիսկային գործընթաց է, քանի որ դժվար է հետևել բոլոր ապրանքների տեղաշարժին, առավել ևս եթե դրանց ծավալները մեծ չափերի են հասնում: Ուստի շատ քիչ երկրներ են համարձակություն ունեցել ներդնել նմանատիպ հետբացթողումային ստուգումների համակարգ: Հայաստանի Հանրապետությունում ևս ներկայում գործում է հետբացթողումային ստուգումների համակարգ, սակայն մինչև եվրոպական ստանդարտներով այդ ստուգումների ունենալը բավական երկար ճանապարհի կա անցնելու: Ուսումնասիրելով ձեռնարկում հետբացթողումային ստուգումների ոլորտի վերաբերյալ նշված չափորոշիչները, կտեսնենք, որ դրանց գերակշիռ մասը բացակայում է ՀՀ-ում: Օրինակ ձեռնարկում նշված է հետբացթողումային ստուգումների համակարգում ռիսկերի կառավարման և վերլուծության համակարգի անհրաժեշտության մասին, որը ՀՀ-ում բացակայում է:

Ռիսկերի կառավարման, վերլուծության և բացահայտման գործող համակարգը դեռևս զարգացման երկար ճանապարհ ունի անցնելու ՀՀ-ում: Եթե մեր երկրում գործող ռիսկի կառավարման համակարգը համեմատենք զարգացած այլ երկրների ռիսկի կառավարման համակարգի հետ, ապա կնկատենք, որ ի տարբերություն մյուս երկրների՝ ՀՀ-ում ռիսկի կառավարման համար հաստատված ռազմավարություն դեռևս չկա, չկա նաև ռիսկի կառավարման մեկ միասնական տեղեկատվական բազա,

պարբերաբար չի իրականացվում ռիսկերի վերլուծություն, և ի վերջո ռիսկի կառավարման համակարգի արդյունավետությունն այն մակարդակի չէ, ինչն ակնկալվում է:

Հետբացթողումային ստուգումների և ռիսկերի կառավարման համակարգերի զարգացումը, ի հարկե, միայն դրական ազդեցություն կունենա, սակայն չպետք է մոռանալ, որ այդ ոլորտի զարգացումը և եվրոպական չափանիշների ներդրումը հնարավոր բավական մեծ ռիսկեր են պարունակում, քանի որ ՀՀ տնտեսությունը ներկայում դեռևս այն վիճակում չէ, որ ՀՀ մաքսային մարմինները կարողանան մաքսային հսկողության գործընթացը մաքսային սահմանից տեղափոխել հետբացթողումային ստուգումների փուլ:

Կարևոր է ձեռնարկից առանձնացնել ևս երկու առանցքային ոլորտներ: Դրանք են «Կազմակերպում և կառավարում», «Մարդկային ռեսուրսների կառավարում»: Այս երկու ոլորտների առանձնացումը պայմանավորվում է այն բանով, որ դրանցում նշված են այնպիսի նոր չափորոշիչներ, ինչպես օրինակ՝ «մարդկային ռեսուրսների կառավարման ռազմավարությունը», «կադրային քաղաքականությունը» և այլն: Բոլոր այս չափորոշիչները ՀՀ-ում նոր հասկացություններ են, քանի որ դրանք անհրաժեշտ մակարդակի ուշադրության չեն արժանանում, մինչդեռ դրանք ևս շատ կարևոր են:

Ձեռնարկում նշված են նաև այնպիսի ոլորտներ, որոնք ներկա փուլում ՀՀ-ի համար դեռևս անիրատեսական են: Օրինակ՝ ձեռնարկում կարևորվում է մաքսային լաբորատորիաների ստեղծումը, դրանց իրավական հիմքով ապահովումը, մատակարարման շղթայի անվտանգության բարձրացումը:

Մաքսային լաբորատորիա ունենալը բավական մեծ ծախսեր է պահանջում, որը ներկա վիճակում ՀՀ-ն իրեն թույլ տալ չի կարող, իսկ մատակարարման շղթայի անվտանգության ապահովումը կապված է այնպիսի նոր ինստիտուտների ներդրման հետ, ինչպես «լիազորված տնտեսավարող սուբյեկտներ», «մեկ կանգառ», «մեկ պատուհան» սկզբունքները:

Աշխարհում գոյություն ունեն մաքսային գործունեության՝

«մեկ պատուհանի» սկզբունքով աշխատող մի քանի առաջադիմական մոդելներ. դրանց թվին են պատկանում սինգապուրյանը, Չվեդականն ու ամերիկյանը: Ըստ արտասահմանյան փորձագետների գնահատականների, այս մոդելների ներդրումը նպաստել է տվյալ երկրներում ՀՆԱ-ի 20% աճին²⁶ :

ԱՄՆ-ում, ինչպես նաև շատ զարգացած երկրներում, մաքսային մարմիններն, իրենց գործունեության իրականացման ընթացքում ելնում են այն սկզբունքից, որ ԱՏԳ մասնակիցների մեծ մասը հակված են չխախտել օրենքը, եթե նրանց տրվի ամբողջական տեղեկատվություն իրենց իրավունքների և պարտականությունների, մաքսային ընթացակարգերի մանրամասնությունների մասին, ինչպես նաև կստեղծվի իրավական նորմերը պահպանելու լիակատար հնարավորություն: Մաքսային ոլորտի ամերիկյան մասնագետների համոզմամբ «օրենքի կամավոր պահպանմանը հասնելու համար մաքսային մարմինները, ծառայությունների ոլորտի կամայական այլ կազմակերպության նման, պետք է ապահովեն մաքսային սպասարկման բարձր մակարդակ»²⁷: Մյուս կողմից մատուցվող ծառայությունների դիմաց ԱՏԳ մասնակիցներից գանձվում է մաքսավճար, ինչպես նաև մաքսային օրենսդրության պահանջների խախտումը ենթադրում է որոշակի պատժամիջոցների կիրառում: Այս հանգամանքը նկատի ունենալով, մաքսային մարմինների հետ հարաբերությունները ԱՏԳ մասնակիցների կողմից երբեմն չեն դիտարկվում որպես յուրահատուկ ծառայությունների մատուցումից բխող փոխհարաբերություններ:

Այնուհանդերձ, այս խնդիրն ԱՄՆ-ում առավել թույլ արտահայտում ունի, ինչն, անկասկած, արդյունավետ մաքսային համակարգի գոյության և մաքսային մարմինների նկատմամբ վստահության առկայության վառ վկայությունն է: ԱՄՆ-ի մաքսային ծառայության և ԱՏԳ մասնակցի միջև հարաբերություն-

²⁶ <http://www.tamognia.ru/people/articles/detail.php>

²⁷ Управление в таможенных органах (по материалам США) / Н. М. Блинов, С. И. Съедин - М.: РИО РТА, 1996., стр. 32-37.

ներն առավել նպատակահարմար է դիտարկել որպես արտաքին առևտրային գործունեության միջնորդավորված ծառայություն, որը ԱՏԳ մասնակցին վերադարձնում է պետության շահերի իրացման և դրա արդյունքում հանրային բարիքի ստացման արդյունքում: Արտաքին առևտրի կազմակերպման ամերիկյան մեթոդաբանության մեջ մաքսային մարմինները մի կողմից դիտարկվում են որպես «օրենքի պահապաններ», իսկ մյուս կողմից՝ որպես «հաճախորդներին սպասարկող ծառայության ոլորտի կազմակերպություններ»:

Մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման ամերիկյան փորձի կարևորագույն առանձնահատկություններից է մաքսային ծառայությունների մատուցումը տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառման բարձր ինտենսիվության պայմաններում²⁸: ԱՄՆ-ի մաքսային մարմինների կողմից կիրառվող ավտոմատացված համակարգը հնարավորություն է տալիս տարեկան ձևակերպել 15-17 մլն ներմուծման հայտարարագիր՝ 19 հազար աշխատողի պայմաններում: Համակարգից օգտվում են մոտ 1200 առևտրային օգտագործողներ, 40 գործակալություններ, ԱՄՆ-ից բացի ևս չորս երկրներ: Ներկայումս ԱՄՆ-ի մաքսային ծառայությունն ունի մաքսային ձևակերպման գործընթացների ավտոմատացման առավել արդյունավետ և կատարյալ համակարգ:

Ռիսկերի կառավարումն իրենից ներկայացնում է համալիր գործընթաց, որը կոչված է մաքսային հսկողության արդյունավետության բարձրացմանը և ոլորտում առկա ռիսկերի նվազեցմանը կամ չեզոքացմանը:

Ռիսկերի կառավարման համակարգի նպատակը մաքսային հսկողության նոր քաղաքականության ներդրումն է, որը հնարավորություն է տալիս մաքսային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումները կառուցել վերլուծությունների և ռիսկային չափանիշների հիման վրա, և միաժամանակ թույլ է տա-

²⁸ Ершов А.Д., Копанева П.С. Информационное обеспечение управления в таможенной системе: монография.- СПб.: Знание 2002г., стр. 46-52.

լիս նաև մաքսային մարմինների ռեսուրսներն ուղղել ռիսկային ոլորտներ՝ ապահովելով բարեխիղճ ԱՏԳ մասնակիցների նկատմամբ ոչ խիստ մաքսային վարչարարության մեխանիզմի կիրառում:

Ռիսկերի կառավարման համակարգը հիմնված է մաքսային կանոնների խախտումների կանխման համար մաքսային մարմինների ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման վրա, որոնց շարքին են դասվում մաքսային մարմինների պաշտոնատար անձինք և նրանց մասնագիտական պատրաստվածության մակարդակը, մաքսային հսկողության համար անհրաժեշտ տեխնիկական ու տրանսպորտային միջոցները, մաքսային ենթակառուցվածքները և տեղեկատվական ռեսուրսները²⁹:

Փաստորեն՝ ռիսկերի կառավարման համակարգը մաքսային մարմինների ռեսուրսներն առավել նպատակային օգտագործելու հիմք է և միտված է մաքսային հսկողության գործընթացն արագացնելուն: Ռիսկերի կառավարման գործընթացի շրջանակներում մաքսային ծառայությունները մշտապես իրականացնում են անհրաժեշտ տեղեկատվության վերլուծություն: Այդ գործընթացը թույլ է տալիս առանձնացնել մաքսային կանոնների առավել խոշոր խախտումները և նախաձեռնել քայլեր իրականացնելու հատկապես դրանց կանխման ուղղությամբ: Արդյունքում՝ մաքսային ծառայությունները հնարավորություն են ստանում, աստիճանաբար թուլացնելով հսկողությունը օրինապահ ԱՏԳ մասնակիցների նկատմամբ, առավել մեծ ուշադրություն դարձնել իրենց գործունեության ընթացքում մաքսային օրենսդրության պահանջները չպահպանող ԱՏԳ մասնակիցների վրա:

Նախ՝ նշենք, որ ռիսկերի վերլուծության և կառավարման համակարգում մաքսային մարմինների կողմից անցկացվող միջոցառումները բաժանվում են չորս խմբի: Օրինակ՝ Գերմա-

²⁹ Молчанова О.В., Коган М.В., Таможенное дело, Ростов н/Д 2005, с. 187-188; Халипов В.С., Таможенное Право, Москва 2004, с. 72; Толкушкин А.В., Таможенное дело, Москва 2009, с. 371.

նիայում, ԱՄՆ-ում, Մեծ Բրիտանիայում և Իտալիայում ռիսկերի կառավարումն իրականացվում է հետևյալ չորս փուլերով³⁰.

- տվյալների բազայի ձևավորում, տեղեկատվության հավաքագրում և մշակում,
- ռիսկերի վերլուծություն և գնահատում, ռիսկերի առաջացման պայմանների նկարագրություն, դրանց առաջացմանը նպաստող գործոնների, ռիսկերը բնութագրող չափանիշների սահմանում, ռիսկերի հետևանքով պատճառված վնասների մեծության գնահատում,
- մաքսային հսկողության ոլորտում ռիսկերի կառավարման միջոցների մշակում և իրականացում,
- կիրառված միջոցառումների արդյունքների վերլուծություն, դրանց արդյունավետության նկատմամբ հսկողություն և հաշվետվողություն:

Ռիսկերի կառավարման համակարգ ներդրած երկրներում մաքսային մարմինները մշտապես արդիականացնում են ավտոմատացված միջոցներ, որոնք թույլ են տալիս երևան հանել ռիսկային ոլորտների հնարավոր իրավախախտներին: Բացի այդ, մշակվում են մաքսային հսկողության, մասնավորապես փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ ի հայտ եկած տարատեսակ մաքսային կանոնների խախտումների նշանակալիության ցուցանիշներ: Բոլոր խախտումներն արձանագրվում են, և դրանց ուղղությամբ կիրառվում են առանձին միջոցներ:

Բոլոր ԱՏԳ մասնակիցները բաժանվում են երեք ռիսկային կատեգորիայի՝ ցածր, միջին և բարձր: Յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար որոշվում է ֆիզիկական գնումների ծավալը: Մաքսային օրենսդրության պահանջների ոչ լիարժեք պահպանումը ենթադրում է ռիսկի ավելի մեծ աստիճան, որն էլ հանգեցնում է ավելի մեծ ծավալի գնումների: Մաքսային օրենս-

³⁰ Хоршико Л., Таможенная служба Великобритании: ее вчера и сегодня, Академический вестник, 2005, #3, с. 123-128; О состоянии и мерах по дальнейшей разработке и внедрению системы управления рисками в процессе таможенного контроля, Материалы к заседанию коллегии ФТС России от 21 октября 2004г., с. 240-256.

դրության պահանջների պահպանման բարձր ցուցանիշները և մաքսային հայտարարագրերի լրացման ճշտության արդյունավետ ներքին համակարգի առկայությունը ենթադրում են ցածր ռիսկ ու ֆիզիկական նվազագույն գնումներ:

Մաքսային օրենսդրության պահանջների պահպանման բարձր ցուցանիշները, միաժամանակ՝ մաքսային հայտարարագրերի լրացման ճշտության կասկածելի ներքին համակարգի առկայությունը ենթադրում են միջին ռիսկ և միջին ծավալի ֆիզիկական գնումներ: Բոլոր մաքսատներում ու մաքսային կետերում մաքսային կանոնների պահպանման ուղղությամբ միօրինակ միջոցների կիրառումը և մաքսային մարմինների ռեսուրսների առավել արդյունավետ օգտագործումն ապահովելու նպատակով պետք է մշակվեն ռեսուրսների հասցեական օգտագործման նորմատիվներ՝ ըստ խախտումների նշանակալիության աստիճանի: Խախտումների բարձր նշանակալիության աստիճանի դեպքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները, փաստորեն, մեծ բացասական ազդեցություն են ունենում ազգային տնտեսության, առողջապահության, անվտանգության, պետական բյուջեի մուտքերի վրա: Հետևաբար այդ խախտումների դեմ պայքարի համար մաքսային մարմիններն առավելագույն ռեսուրսներ պետք է կենտրոնացնեն: Խախտումների միջին նշանակալիության աստիճանի դեպքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները կրկին բացասական ազդեցություն են ունենում ազգային տնտեսության և պետական բյուջեի մուտքերի վրա: Մակայն մաքսային մարմինները դրանց դեմ պայքարում պետք է բավարարվեն ոչ թե առավելագույն, այլ նվազագույն անհրաժեշտ ռեսուրսների կենտրոնացմամբ: Խախտումների ցածր նշանակալիության աստիճանի դեպքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները հիմնականում ուղղվում են մաքսային մարմինների կողմից ԱՏԳ մասնակիցներին տեղեկացման, անհրաժեշտ տեղեկատվության տրամադրման միջոցով: Հետևաբար մաքսային մարմինները դրանց վերացման համար հատուկ միջոցներ չեն կենտրոնացնում:

Կազմակերպության վերաբերյալ տեղեկատվական բազայի ձևավորման համար մաքսային մարմիններն օգտագործում են կազմակերպության կառուցվածքի, գտնվելու և գործունեության վայրի, այլ կազմակերպությունների հետ հարաբերությունների վերաբերյալ առկա տեղեկությունները, ներմուծման և արտահանման գործարքների վերլուծությունը: Հենց այդ կերպարն էլ առանցքային չափանիշ է մաքսային մարմինների կողմից կազմակերպությունների հետ առանձին աշխատանքներ իրականացնելու համար:

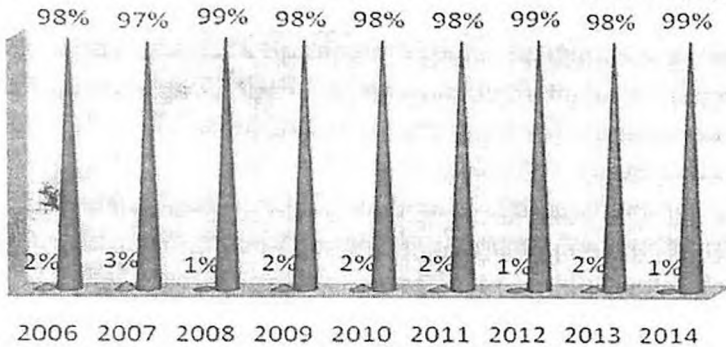
Այսպիսով՝ կարելի է եզրակացնել, որ մաքսային մարմինների կողմից իրականացվող մաքսային հսկողությունն առավել արդյունավետ կլինի, եթե նրանց ռեսուրսները բաշխվեն ըստ առանձին ԱՏԳ մասնակիցների՝ ելնելով նախկինում վերջիններիս ծավալած գործունեությունից:

ՀՀ մաքսային մարմինները ռեսուրսների արդյունավետ բաշխման նպատակով, վերլուծելով իրենց ծանրաբեռնվածությունը և հիմք ընդունելով ՀՀ արտաքին առևտրի ապրանքային կառուցվածքը, պետք է հաշվարկեն ընդհանուր ներմուծման և արտահանման մեջ կազմակերպությունների, մասնավորապես խոշոր կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և ֆիզիկական անձանց կողմից իրականացվող ներմուծումների ու արտահանումների, մաքսային սահմանով տեղափոխվող առավել բարձր մաքսային արժեք ունեցող ապրանքների, առանձին տրանսպորտային միջոցներով մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների տեսակարար կշիռները (տե՛ս գծապատկեր 5-ը և 6-ը): Կենտրոնացնելով ռեսուրսներն առավել բարձր տեսակարար կշիռ ունեցող ներմուծումների և արտահանումների վրա՝ մաքսային մարմինները կկարողանան նշանակալի ազդել մաքսային կանոնների պահպանման գործընթացի վրա:

Արտահանում

■ Ֆիզիկական անձինք

■ Կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր

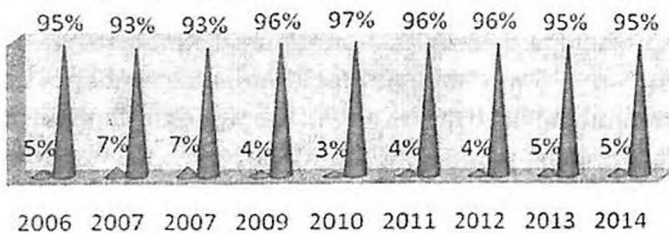


Գծապատկեր 5. Ֆիզիկական անձանց, կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից կատարված արտահանումը ըստ 2006-2014 թթ.

Ներմուծում

■ Ֆիզիկական անձինք

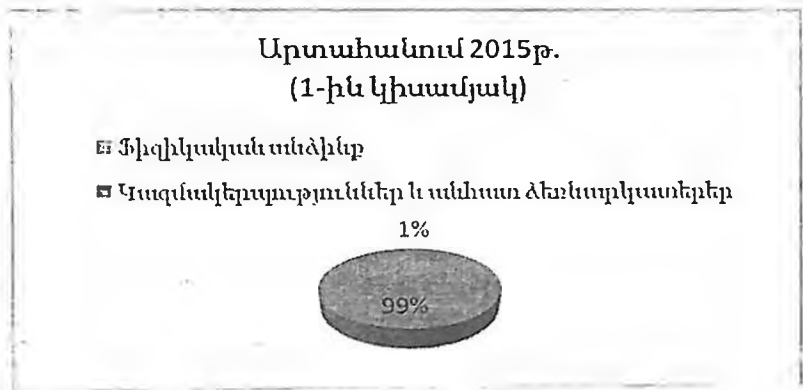
■ Կազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր



Գծապատկեր 6. Ֆիզիկական անձանց, կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից կատարված ներմուծումը ըստ 2006-2014 թթ.

Մասնավորապես՝ գծապատկեր 5-ից և 6-ից երևում է, որ 2006-2014 թթ. ՀՀ ընդհանուր արտահանումների մեջ ֆիզիկական անձանց մասնաբաժինը չի գերազանցում 3%-ը, իսկ ընդհանուր ներմուծումների մեջ՝ 7%-ը: Հետևաբար՝ ֆիզիկական անձանց կողմից մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման հետ կապված ֆինանսական մեծ ռիսկեր պետությունը չի կրում, և այդ ուղղությամբ մաքսային մարմինները պետք է կենտրոնացնեն նվազագույն ռեսուրսներ՝ փոխարենն առկա ռեսուրսները բաշխելով կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողության ուղղությամբ:

Ինչպես կարելի է նկատել գծապատկեր 7-ից և 8-ից, պատկերը չի փոխվել նաև 2015 թվականի առաջին կիսամյակի ընթացքում: 2015թ. առաջին կիսամյակի ընթացքում ՀՀ ընդհանուր արտահանումների մեջ ֆիզիկական անձանց մասնաբաժինը կազմել է 1%, իսկ ընդհանուր ներմուծումների մեջ՝ 3%:



Գծապատկեր 7. Ֆիզիկական անձանց, կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից կատարված արտահանումը 2015թ.-ի առաջին կիսամյակի ընթացքում

Ներմուծում 2015թ. (1-ին կիսամյակ)

- Ֆիզիկական անձինք
- Նրազմակերպություններ և անհատ ձեռնարկատերեր

3%



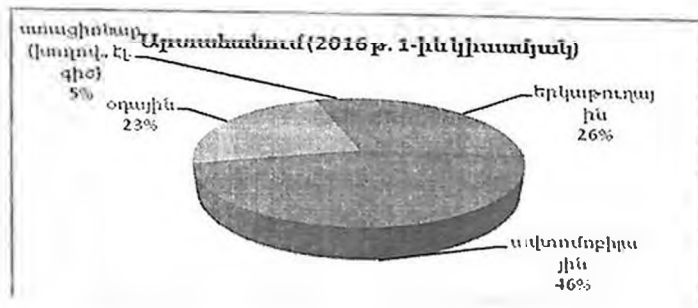
Գծապատկեր 8. Ֆիզիկական անձանց, կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից կատարված ներմուծումը 2015թ.-ի առաջին կիսամյակի ընթացքում

Բացի այդ, մեր հաշվարկների համաձայն՝ 2016թ. ՀՀ 100 խոշոր հարկ վճարողների կողմից ՀՀ պետական բյուջե վճարված հարկերի ընդհանուր գումարը կազմել է 442.9 միլիարդ դրամ, որից 23.72%-ը՝ 105.1 միլիարդ դրամ, հավաքագրվել են մաքսային մարմինների կողմից³¹ :

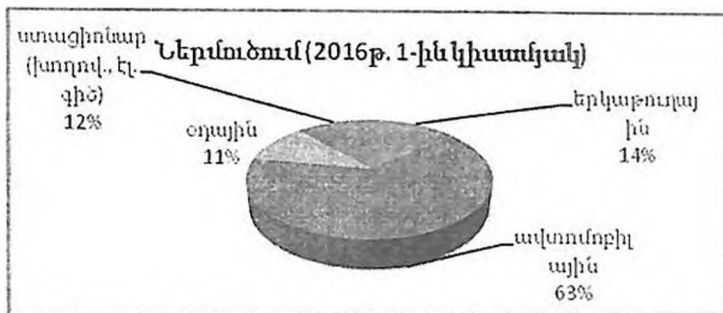
Ուստի պետության ֆինանսական ռիսկերի հավանականությունն էլ ավելի կնվազի, եթե մաքսային մարմիններն առավել մեծ ռեսուրսներ կենտրոնացնեն նշված խոշոր կազմակերպությունների կողմից մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողության ուղղությամբ:

Ինչ վերաբերում է տրանսպորտի առանձին տեսակներով ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքներին, գծապատկեր 9-ից և 10-ից պարզ է դառնում, որ 2016թ. առաջին կիսամյակի ընթացքում ՀՀ ներմուծումների և արտահանումների 70%-ը բաժին է ընկել երկաթուղային ու ավտոմոբիլային տրանսպորտին: Հետևաբար՝ մաքսային մարմինները պետք է իրենց ռեսուրսներն առավելապես կենտրոնացնեն հենց այդ միջոցներով ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների նկատմամբ մաքսային հսկողության վրա:

³¹ Հաշվարկները կատարվել են՝ www.taxinfo.am, www.minfin.am և www.customs.am կայքերում տեղադրված տեղեկատվության հիման վրա:



Գծապատկեր 9. 2016թ.-ի առաջին կիսամյակի ընթացքում տրանսպորտի առանձին տեսակներով ՀՀ ներմուծումները³²



Գծապատկեր 10. 2016թ.-ի առաջին կիսամյակի ընթացքում տրանսպորտի առանձին տեսակներով ՀՀ արտահանումները³³

Այսպիսով՝ ոիսկերի կառավարման համակարգը պետք է մաքսային մարմիններին թույլ տա արդյունավետ բաշխել առկա ռեսուրսները: Դա ապահովում է ԱՀԿ-ի առջև դրված խնդիրների լուծումը՝ ստեղծել բարենպաստ պայմաններ արտաքին տնտեսական օրինական գործունեության համար, կրճատել մաքսային հսկողության տևողությունը՝ միաժամանակ պահպանելով դրա բարձր արդյունավետությունը:

³² Տվյալները վերցված են՝ <http://www.customs.am/> կայքից:

³³ Տվյալները վերցված են՝ <http://www.customs.am/> կայքից:

1.3. Չարգացած ու զարգացող երկրների հարկային ու մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխման փորձն ըստ երկրների

Ցանկացած պետության կարևորագույն խնդիրներից է հանդիսանում հասարակության կառավարումը, երկրի անվտանգության, քաղաքական կայունության, տնտեսության կայուն զարգացման ապահովումը, իսկ տնտեսության կայունության, առաջընթացի ապահովման գործում իր ուրույն տեղն ունի հարկային համակարգը:

Վերջին տարիներին Հայաստանի Հանրապետության հարկային ու մաքսային համակարգում իրականացվել են լայնամասշտաբ բարեփոխումներ, որոնցից արդեն իսկ ներդրվել է էլեկտրոնային կառավարման համակարգը, իրականացվել է հարկային միջավայրի բարելավում, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ենթակառուցվածքի զարգացում և սպասարկման ենթակառուցվածքի արդիականացում³⁴:

Արդյունավետ և միջազգային չափանիշներին համապատասխան հարկային համակարգ ունենալու համար անհրաժեշտ է հետամուտ լինել ոլորտում շարունակական բարեփոխումների իրականացմանը այդ թվում հարկային ու մաքսային մարմինների ծառայողների կերպարի վերափոխմանը: Բոլոր երկրներում հարկային և մաքսային ծառայողների նկատմամբ պահանջը նույնն է՝ լինել բանիմաց, նախաձեռնող, նորարար, նպատակավազ, բարեխիղճ, արհեստավարժ, հետամուտ մասնագիտական կարողությունների հետագա զարգացմանը: Ուստի հարկային և մաքսային մարմինների ծառայողների կերպարի վերափոխման խնդիրը կարելի է դիտարկել երկու տեսանկյունով.

1. Հարկային և մաքսային մարմինների որակյալ կադրերով ապահովումը և հետագա շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման առաջադեմ համակարգի ներդրումը: Այս նպատակով կարևորվում է միջազգային ստանդարտներին (չա-

³⁴ http://taxservice.am/MD_News.aspx?nid=1301

փորձիչներին) համապատասխանող բարձրագույն կրթությունը (տնտեսագիտություն, իրավագիտություն, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների գծով), օտար լեզուների իմացությունը, հարկային և մաքսային ծառայողների մասնագիտական զարգացմանը ուղղված կարիքների գնահատման համակարգի ներդրումը: Հայաստանի հարկային մարմնի ենթակայության ներքո գործում է հարկային ուսումնական կենտրոն, որը մասնագիտական գիտելիքների արդիականացման, հմտությունների զարգացման նպատակով հարկային և մաքսային ծառայողների համար կազմակերպում է ոլորտին առնչվող տարբեր թեմատիկ դասընթացներ: Արդիական թեմաներով վերապատրաստումների միջոցով լուծվում են երկու կարևոր խնդիրներ՝ հարկային և մաքսային ծառայությունների հեղինակության բարձրացում և նրանց կողմից որակյալ ծառայության մատուցում:

2. Հարկային և մաքսային ծառայողների կողմից վարվելակերպի կանոնների պահպանումը հարկային ծառայողի կարևորագույն խնդիրներից է: Հարկային ու մաքսային ծառայողի մասնագիտական վարվելակերպը հիմնվում է վարվելակարգի համընդհանուր կանոնների, սովորությունների և նորմերի վրա: Ծառայողը, որպես բարեկիրթ անձ, պետք է հետևի քաղաքակիրթ հասարակության մեջ ընդունված վարվելակարգի կանոնների դրսևորման ձևերին և գիտակցի, որ իր արտաքին տեսքով, վարվելաձևով հասարակությունը դատում է ոչ միայն իր, այլև իր գործատուի մասին:

Վերը թվարկված բարեփոխումների իրականացման նպատակով, անհրաժեշտ է ուսումնասիրել, վերլուծել հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխման զարգացած ու զարգացող երկրների փորձը, գուհահետներ անցկացնել դրանց միջև և գնահատել Հայաստանում դրանց կիրառման արդյունավետությունը:

Այժմ անդրադառնանք առանձին երկրների հարկային համակարգերին.

1. Ամերիկայի Միացյալ Նահանգների (ԱՄՆ) հարկային համակարգը աշխարհում հայտնի է որպես ամենաարդյունա-

վետն ու արդարը: Հարկային օրենսդրության կիրառման և հարկերի հավաքագրման համար պատասխանատու է «Ներքին եկամուտների ծառայությունը» (IRS):

Ամերիկայում բավականին զարգացած է հարկային մշակույթը, բարձր է հարկերի կամավոր վճարման մակարդակը և, ի տարբերություն շատ զարգացող երկրների, ԱՄՆ-ի հարկային համակարգին բնորոշ է ավտոմատացման բարձր մակարդակը: Տեղեկատվական տեխնոլոգիաները հարկային և մաքսային համակարգում ներդրվել են դեռևս անցած դարում, 1990 թվականից համակարգում իշխում է էլեկտրոնային փաստաթղթաշրջանառությունը³⁵: Համակարգում առաջնահերթությունների թվին են դասվում ծառայողների խրախուսումն ու շարունակական մասնագիտական զարգացումը: Ծառայությունը նոր աշխատակիցների համար աշխատատեղում կազմակերպում է լսարանային, ինչպես նաև հետագա շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումներ: Ծառայությունում գործում է հաստիքների 4 աստիճան: Դրանք են.

- Հարկային գործակալների համար պահանջվում է ունենալ՝ ֆինանսների ու բիզնեսի բակալավրի աստիճան և նվազագույնը 30 կրեդիտ՝ հաշվապահական հաշվառումից: Աշխատանքային թիմերը ձևավորելիս հաշվի է առնվում փորձառությունը, իսկ նոր աշխատակիցներն ընդգրկվում են այն թիմերում, որտեղ կան առավել փորձառու գործակալներ: Կարևոր տեղ է հատկացվում շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումներին՝ աշխատատեղում, լսարանային, առցանց (one-on-one training, hands-on experience) մասնակցությամբ:

- Եկամուտների հավաքագրման գծով պատասխանատուները պետք է ունենան տնտեսագետի, իրավաբանի, բիզնեսի բակալավրի աստիճան և վերջին երկու տարիներին հաստատված թեմաներով վերապատրաստումներին մասնակցություն:

³⁵ Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е. Анализ опыта организации системы налогового администрирования в США и Германии // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXXIX междунар. науч.-практ. конф. № 7(39). Новосибирск: СибАК, 2014.с.110.

- Ղեկավար լինելու համար անհրաժեշտ է ունենալ ղեկավարման և կառավարման հմտություններ, լինել ՆԵՄ (IRS) գործադիր մարմնի անդամ կամ ներգրավված լինել ծառայության գործադիր մարմնի զարգացման ծրագրում (SES Candidate Development program) 1-2 տարի և մասնակցել վերապատրաստումների՝ 80 ժամաքանակով:

- Իրավաբանի հաստիքի սահմանված պահանջներն են՝ իրավաբանի կրթությունը, նվազագույնը երեք տարուց ոչ պակաս ներգրավված լինել ծառայության կողմից սահմանած ծրագրերում:

Միացյալ Նահանգների ներքին եկամուտների ծառայությունում մշտապես աջակցում և խրախուսում են աշխատակիցների նոր գիտելիքների ձեռքբերումն ու կարողությունների զարգացումը՝ շարունակական մասնագիտական զարգացման միջոցով³⁶:

2. Գերմանիայում հարկային վարչարարության կարևոր առանձնահատկություններից է հարկային ծառայողների աշխատանքի որակի ստուգման բալային համակարգը. կախված կազմակերպությունների չափերից և ճյուղային պատկանելիությունից, իսկ հարկային ստուգումներ անցկացրած ծառայողները գնահատվում են 1-8 բալ: Հարկային ծառայողները տարեկան պետք է հավաքեն նվազագույնը 34 բալ, որի գնահատման հիմքում հաշվի են առնվում մասնագիտական գիտելիքները, փորձը, ճիշտ կողմնորոշվելու ունակությունը, մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների պահպանումը, որոնց հիման վրա էլ ղեկավարները որոշում են կայացնում նրանց մասնագիտական զարգացման անհրաժեշտության, ուղղությունների և աճի վերաբերյալ³⁷:

³⁶ http://study.com/irs_training.html, IRS Training Requirements to Become an IRS Worker.

³⁷ Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е. Анализ опыта организации системы налогового администрирования в США и Германии // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXXIX междунар. науч.-практ. конф. № 7(39). Новосибирск: СибАК, 2014.с.114.

Գերմանիայում հարկային մարմինների աշխատակիցները պետք է բավարարեն սահմանված մասնագիտական պահանջներին և հետամուտ լինեն իրենց շարունակական մասնագիտական վերապատրաստմանը, որն իրականացվում է հարկային մարմիններին կից մասնագիտական վերապատրաստման կենտրոններում:

Ֆինանսների նախարարության ենթակայությամբ գործող Դաշնային հարկային ակադեմիայում ծառայողները պարտավոր են անցնել շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման երկու փուլ՝ նախնական 800 ժամ և խորացված 2200 ժամ: Վերապատրաստման ծրագրերում ընդգրկված են քաղաքագիտություն և հարկային համակարգի ձևավորման պատմություն, հարկային օրենսդրություն, գործող հարկատեսակներ, ֆինանսական հաշվառում, աուդիտ, միջազգային հարկային օրենսդրություն, Եվրամիության օրենսդրության հետ ֆիսկալ համակարգի ներդաշնակեցում թեմաները: Ակադեմիայում կարող են դասավանդել առաջին և երկրորդ դասային աստիճանի հարկային ծառայողները³⁸:

3. Հոլանդիայում ևս հարկային և մաքսային համակարգը որակյալ ու արհեստավարժ կադրերով ապահովելու նպատակով բուհերում պատրաստում են հարկային իրավունքի և հարկային համակարգի մասնագետներ:

Հարկային մարմնի յուրաքանչյուր աշխատակից պետք է տիրապետի հարկային օրենսդրությանը և հարկային վարչարարությանն առնչվող տեղեկատվությանը, արդի փոփոխություններին՝ քանզի հարկատուները ակնկալում են, որ իրենց սպասարկող ու իրազեկող ծառայողը տիրապետում է տեղեկատվության (մասնագիտական, տեխնիկական) ողջ դաշտին: Հոլանդիայում հարկային վարչարարության արդիականացման գործընթացում կարևորվում է այդ համակարգի համալրումը

³⁸ Высшая школа экономики. Национальный исследовательский университет «Зарубежный опыт непрерывного профессионального образования государственных налоговых служащих», 22.02.2014. www.re-articles.salvo.ru

նախաձեռնող, արհեստավարժ, որակավորված մասնագետներով, որը հնարավոր է իրականացնել մասնագետների շարունակական վերապատրաստման միջոցով: Օտալյոդների շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումները դասակարգվում են.

1. մասնագետի վերապատրաստում ըստ իր ցանկության և նախասիրության, աշխատանքի ընթացքում իրականացվող վերապատրաստում, որը նպաստում է մասնագիտական որակավորման բարձրացմանը և աշխատանքի արդյունավետ կատարմանը, նոր աշխատանքի յուրացման համար պահանջվող վերապատրաստումներ:

Վերապատրաստման դասընթացները ծառայողներին տրամադրում են ժամանակի պահանջներին համահունչ մասնագիտական գիտելիք, խրախուսում բարոյահոգեբանական նորմերի պահպանմանը աշխատավայրում³⁹: Հոլանդիայում գործում է Հարկային խորհրդատուների Ֆեդերացիան, որը հիմնադրվել է 1954 թվականին: Ֆեդերացիայի առաքելությունն է պաշտպանել հարկային խորհրդատուների շահերը և աջակցել նրանց որակավորման բարձրացմանը: Ֆեդերացիան յուրաքանչյուր տարի կազմակերպում է կոնֆերանսներ, իրականացնում է 6 տարի տևողությամբ մասնագիտական վերապատրաստման ծրագրեր, բարձրակարգ վերապատրաստման դասընթացներ Լեիդենի համալսարանում գործող Լեիդենի հարկերի միջազգային կենտրոնում, որը համարվում է տարածաշրջանի վերապատրաստումներ իրականացնող առաջատար կառույցներից⁴⁰: Հոլանդիայում գործում են հարկային համակարգին առնչվող վերապատրաստումներ իրականացնող նաև այլ կենտրոններ, որոնք մատուցում են միջազգային ճանաչում ունեցող շարունակական վերապատրաստման դասընթացներ: Երկրում որակյալ հարկային մասնագետներ ունենալու հիմնաքարը դեռևս դրվում

³⁹ Handbook for Tax Administrations, Organizational structure and management of Tax Administrations, 2000 Ministry of Finance, The Netherlands, p.132.

⁴⁰ <http://www.nob.net/dutch-association-tax-advisers>

է բարձրագույն ուսումնական հաստատություններում, այդ է վկայում Ֆեդերացիայի կողմից Ռոտերդամի Եռասմուս համալսարանում հիմնադրված ամբիոնը: Որտեղ ուսուցանվում են ոչ միայն պահանջված մասնագիտական առարկաները, այլ նաև մեծ ուշադրություն են արժանացնում մասնագիտական վարվելակերպի կանոններին⁴¹:

2. Խորվաթիայում հարկային մարմնի մարդկային ռեսուրսների կառավարման արդյունավետության բարձրացման նպատակով իրականացվում է անձնակազմի շարունակական մասնագիտական զարգացմանն ուղղված կարիքների գնահատում և վերապատրաստումների իրականացում: Ինչպես շատ երկրներում, այնպես էլ Խորվաթիայում նույնպես պետական ծառայողների վերապատրաստումները կանոնակարգվում են քաղաքացիական ծառայությանը և շարունակական վերապատրաստումների կանոնակարգմանն առնչվող որոշումներով: Խորվաթիայում գործում է Անձնակազմի կատարելագործման և մասնագիտական վերապատրաստման ուսումնական կենտրոնը, որը հիմնադրվելով 2005 թվականին վերապատրաստման դասընթացներ է մատուցում հանրային բոլոր միավորներին: Ուսուցման ծրագրերը ներառում են՝

- Խորվաթիայի Հանրապետության հարկային համակարգը,
- հաշվապահություն, ֆինանսներ և աուդիտ,
- խորացված համակարգչային հմտություններ,
- ստվերային տնտեսության դեմ պայքար,
- հաղորդակցում և մասնագիտական էթիկայի կանոններ,
- ղեկավար անձնակազմի վերապատրաստման թեմաներ (կառավարում, առաջնորդում),
- դասախոսների վերապատրաստում,
- էլեկտրոնային կառավարման ավտոմատացված համակարգեր:

2012 թ. մշակվել է ֆինանսների նախարարության և հարկային մարմինների անձնակազմի հետագա կրթության և շա-

⁴¹ <https://www.universiteitleiden.nl/en>

րունակական մասնագիտական վերապատրաստման ուսումնականություն, որի գծով սահմանվել են հինգ նպատակներ.

- անձնակազմի աշխատանքի որակի բարելավում,
- աշխատակիցների շարունակական ուսուցման ապահովում,
- ուսուցման ծրագրերի կատարելագործում,
- վերապատրաստողների և դասախոսների կարողությունների բարելավում,
- հարկային մարմնի՝ որպես գործատու կատարելագործում:

Խորվաթիայի Հանրապետությունը ընտրել է Եվրամիության մաս դառնալու կարևորագույն ու բարդ ճանապարհը, որի արդյունքում ժամանակի պահանջներին համապատասխան հարկային համակարգ ունենալու, գլոբալիզացիայից բխող մարտահրավերներին պատրաստ լինելու համար հետամուտ է հարկային և մաքսային համակարգում տեղեկատվական նորագույն տեխնոլոգիաների լայնամասշտաբ կիրառմանը և վերապատրաստման առաջադեմ մեթոդների(web-based learning, computer-based learning, virtual classrooms and digital collaboration) ներդրմանը: Հարկային ու մաքսային ծառայողների վերապատրաստման արդյունավետ ծրագրի կարևոր բաղադրիչ է հանդիսանում մասնագիտական կարիքների, աշխատանքի արդյունքների (անհատի, թիմի) գնահատումը, հատուկ առաջադրանքների և հարցաթերթիկների միջոցով⁴²:

3. Ռուսաստանի տնտեսության զարգացման արդի փուլում կարևորվում է հարկային մշակույթի ձևավորումը, որը պայմանավորված է հարկային համակարգի ներքո պետության և քաղաքացու փոխազդեցությամբ: Այստեղ կարևորվում է այն փաստը, որ հարկային ծառայողները պետք է հիմնվեն բարոյահոգեբանական նորմերի վրա: Այսինքն՝ ծառայողների կողմից մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների, աշխատանքային պարտականությունների պատշաճ կատարմամբ է պայմանավորված հարկային ու մաքսային մարմինների գործունեության

⁴² Training strategy of the tax administration for the period 2012 – 2015, Republic of Croatia, Ministry of finance tax administration, 2011, p 10-13.

որակական գնահատականը, հասարակության վերաբերմունքը հարկային և մաքսային համակարգի նկատմամբ:

Ռուսաստանում 2011 թվականին ընդունվել է հարկային ծառայության մասնագետների ծառայողական վարվելակերպի կանոնակարգ, ըստ որի հարկային ծառայողը պետք է լինի անկախ, ազնվաբարո, հաղորդակցվող, դրսևորի հարգալից վերաբերմունք, խուսափի վիճահարույց իրավիճակներից և, բացի այդ, պետք է լինի իր գործի գիտակ, դրսևորի պրոֆեսիոնալիզմ, որը նրա մոտ կդրսևորվի իր գիտելիքները և հմտությունները մշտապես կատարելագործելու միջոցով⁴³:

Կարևորելով հարկային ծառայողների շարունակական մասնագիտական զարգացման անհրաժեշտությունը 2011 թվականին Ռուսաստանի հարկային ծառայության կողմից ընդունվել է հարկային ծառայողների կադրային քաղաքականության հրամանը, ըստ որի սահմանվել է վերապատրաստումների իրականացման մեթոդներն ու բովանդակությունը՝ առանձնահատուկ ուշադրության արժանացնելով դիդակտիկ նյութերի կիրառմանը⁴⁴:

Ռուսաստանում 1992 թվականին դրվեց մաքսային վարչարարության հիմքը, որում ընդգրկվեցին տնտեսության տարբեր ճյուղերի աշխատանքային փորձառություն ունեցող աշխատակիցներ, որոնք աշխատանքի ընթացքում ձեռք բերեցին պրակտիկ հմտություններ (hand on experience): Մակայն հրատապ խնդիր էր հանդիսանում մաքսային ծառայողների առավել ընդգրկուն, միջազգային չափանիշներին համապատասխան վերապատրաստումների իրականացումը: Մաքսային համակարգում ներդրվեց (1992թ.) նոր աշխատակիցների վերապատրաստման տարբեր դասընթացներ: Ելնելով երկրի տնտեսական անվտանգության ապահովման ժամանակի մարտահրա-

⁴³ Халикова Э.А., Гиниятуллина Д.Р., Формирование налоговой культуры в России// Современные технологии управления. ISSN 2226-9339. — №11 (47). Номер статьи: 4711. Дата публикации: 2014-11-08 <http://sovman.ru/article/4711/>

⁴⁴ Приказ Федеральной налоговой службы от 11.07.2011 г. № ММБ-7-4/436: «Об утверждении Концепции кадровой политики Федеральной налоговой службы».

վերներից, խնդիր դրվեց ստեղծել մաքսային ծառայությանը որակյալ մաքսային ոլորտի մասնագետներով համալրելու բուլրը նախապայմանները: Այդ կարևոր առաքելությունն իր վրա վերցրեց Ռուսաստանի մաքսային ակադեմիան, որի արդյունքում բավականին մեծ պահանջարկ առաջացավ մաքսային գործ մասնագիտության նկատմամբ: Ակադեմիան մաքսային գործի մասնագետներ պատրաստելուն զուգահեռ, իրականացնում է մաքսային ծառայողների որակավորման բարձրացմանը միտված շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումներ⁴⁵:

Մաքսային ծառայողների վերապատրաստման ժամանակացույցը սահմանված է օրենսդրությամբ, ընտ որի ղեկավար անձնակազմը պետք է վերապատրաստվի նվազագույնը երեք տարին մեկ անգամ, իսկ ենթակա ծառայողները՝ հինգ տարին մեկ անգամ: Ռուսաստանի մաքսային ակադեմիայում տարեկան վերապատրաստվում են 1500 մաքսային ծառայողներ, որոնցից 300-ը մասնակցում են սկսնակների համար նախատեսված դասընթացներին: Ռուսաստանը հանդիսանալով համաշխարհային առևտրի լիիրավ անդամ, գիտակցում է մաքսային ծառայողների արհեստավարժության և աշխատանքի որակական բնութագրի կարևորությունը, խրախուսում է նրանց բազմակողմանի մտածելակերպի զարգացումը:

4. Ֆրանսիայի հարկային և մաքսային համակարգին ևս բնորոշ է ավտոմատացման բարձր մակարդակը: Անձնակազմի վերապատրաստումն իրականացվում է հարկային մարմինների ենթակայությամբ գործող կենտրոններում: Հարկային և մաքսային համակարգում գործող մրցակցության, մոտիվացիայի, նյութական և բարոյական խրախուսման առկայության արդյունքում, ծառայողները օրենքով վերապահված վերապատրաստումներից բացի անհատական նախաձեռնություն են

⁴⁵ Подготовка и повышение квалификации российских таможенников
http://vch.ru/event/view.html?alias=podgotovka_i_povyschenie_kvalifikazii_rossiiskih_tamoghennikov_

դրստորում մասնագիտական կարողությունների ընդլայնման ուղ-
ղությամբ: Այսպես՝ Ֆրանսիայում 2002 թվականից ներդրվեց
պետական աշխատողների աշխատանքի գնահատման նոր
երկփուլանի համակարգ հարցազրույց և ատեստավորում:
Հարցազրույցը իրականացնում է ծառայողի անմիջական ղեկա-
վարը, իսկ գնահատման համար հիմք է ընդունվում ծառայողի
անհատական աշխատանքի արդյունքները: Հարցազրույցն
իրականացվում է տարեկան մեկ անգամ: Ատեստացիան իրա-
կանացվում է երկու տարին մեկ անգամ⁴⁶: Վերահսկվում է
կառույցի ղեկավարի կողմից, իսկ գնահատման համար հիմք են
հանդիսանում մասնագիտական գիտելիքները, կազմակերպ-
վածությունն ու պարտաճանաչությունը, աշխատանքային գոր-
ծունեության արդյունավետությունը, կիրառվող մեթոդները և
անհատական որակները: Ֆրանսիայում խիստ կանոնակարգ-
վում է հարկային ծառայողների անկախությունը, որոնց չի թույ-
լատրվում ունենալ նյութական հետաքրքրություն իրենց կող-
մից վերահսկվող մարմիններում: Օտոռայոնները պետական
համակարգում չաշխատելուց հետո 5 տարի իրավունք չունեն
աշխատել այդ կազմակերպություններում: Աշխատանքի ընթաց-
քում և աշխատանքից հետո խստագույնս կարևորվում է նրանց
վարքագիծը, իսկ ոչ պատշաճ վարքագծի դրստորումը կարող է
աշխատանքից հեռացվելու պատճառ հանդիսանալ⁴⁷:

5. Մակերոնիայի մաքսային մարմնի ուսուցման կենտրոնը
համարվում է տարածաշրջանային նշանակության ուսուցման
կենտրոն: Այդ ուսուցման կենտրոնը մաքսային և քիզնես միա-
վորների համար վճարող դեր է խաղում CEFTA-2006 (Կենտ-
րոնական Եվրոպայի ազատ առևտրի համաձայնագիր) տարած-
քային ինտեգրման գործում: Վերապատրաստման դասընթաց-

⁴⁶ Кононов Е.В Опыт промышленно-развитых стран в сфере оценки и стимули-
рования труда государственных служащих в соответствии с результатами этой
деятельности, Аудит и финансовый анализ, Российская академия государст-
венной службы при Президенте РФ, р 5, <http://auditfin.com/fin/2011/4/toc.asp>.

⁴⁷ Козырин А.Н.. Административное право зарубежных стран. Учебное пособие -
М: Издательство «СПАРК» - 87-88 с. 1996.

ներում ներկայացվում են Համաշխարհային մաքսային կազմակերպության ստանդարտները⁴⁸:

6. Մեծ Բրիտանիայի հարկային համակարգը նման է ԱՄՆ-ի հարկային համակարգին: Այն նույնպես մշտապես ուշադրության կենտրոնում է պահում հարկային և մաքսային ծառայողների շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման արդի խնդիրները: Կարևորվում են ոչ միայն մասնագիտական գիտելիքներն ու կարողությունները, այլ նաև հարկատուների սպասարկման որակը: Մեծ Բրիտանիայում և ԱՄՆ-ում վերապատրաստումները կրում են հիմնականում գործնական բնույթ, իսկ ստացված գիտելիքներն էլ կիրառվում են ի նպաստ առաջնորդման կարողությունների և կառավարման հմտությունների զարգացմանը⁴⁹: Մեծ Բրիտանիայում ևս գործում է հարկային և մաքսային ծառայողների աշխատանքի արդյունքների գնահատման բալային համակարգը, որը հնարավորություն է տալիս իրականացնել կարիքների արդյունավետ գնահատում: Գնահատման են ենթարկվում նաև վերապատրաստում իրականացնող հաստատությունները: 1996 թվականին տարբեր գնահատող մեթոդներին զուգահեռ լայն կիրառություն ստացավ, այսպես կոչված, “EQUAL” դինամիկ համակարգը, որը կիրառվում է այն կրթական հաստատությունների ինքնագնահատման նպատակով, որոնք ցանկանում են անցնել եվրոպական հավատարմագրում⁵⁰: Ինչպես Մեծ Բրիտանիայի, այնպես էլ համաշխարհային ապրանքաշրջանառությանը մասնակից մյուս երկրների հարկային և մաքսային համակարգերը պետք է լինեն ճկուն, քանզի իրենց մեջ ներառելով ազգային մշակույթի, օրենսդրության առանձնահատկությունները, որոնք նաև պետք է համա-

⁴⁸ <http://www.customs.gov.mk>

⁴⁹ Лыгина А. В., Бреусова Е. А. Проблемы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации государственных гражданских служащих // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. 2. – URL: <http://e-koncept.ru/2017/570041.htm>.

⁵⁰ Содержание и методы подготовки работников налоговой службы в системе дополнительного профессионального образования Ипполитов, Дмитрий Михайлович Москва, 2012.- 163 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-13/1733.

պատասխանեն միջազգային միությունների կողմից սահմանված պահանջներին, ընդունված համաձայնագրերին, նորմերին:

Համաշխարհային մաքսային միությունը 2005թ. ստեղծել է մի ծրագիր PICARD (մաքսային ակադեմիական հետազոտությունների և զարգացման ոլորտում համագործակցություն) անվանմամբ⁵¹: Առաջին հանդիպումը տեղի ունեցավ 2005 թ. համաշխարհային մաքսային միության, համալսարանների և հետազոտական կառույցների ներկայացուցիչների միջև, որի արդյունքում ստեղծվեց Մաքսային համալսարանների միջազգային ցանց (INCU), որտեղ թողարկվում են մաքսային գործի գծով մասնագետներ՝ հատուկ ստանդարտների մշակման միջոցով⁵²: Այդ ստանդարտների մշակումը հետապնդել է երեք կարևոր նպատակ: Դրանք են՝

- մաքսային ծառայությունների ծառայողների աշխատանքի ընդունման չափանիշների մշակում,
- մասնագիտական պատրաստվածության գնահատման չափանիշներ,
- վերապատրաստման ծրագրերի մակարդակի գնահատման ստանդարտներ⁵³:

Ներկայումս Համաշխարհային մաքսային կազմակերպության պայմանագրերը ստորագրած կազմակերպությունների թիվը հասնում է մի քանի տասնյակի⁵⁴:

Այդ համալսարանների թվին են դասվում.

- Չինաստանի Շանհայի մաքսային քոլեջը,
- Գերմանիայի Սյունստերի համալսարանը,
- ԱՄՆ-ի առևտրի համալսարանը,
- Ավստրալիայի մաքսային և ակցիզային ուսուցման կենտրոնը,

⁵¹ http://www.wcoomd.org/en/topics/capacity-building/activities-and-programmes/cb_picard_overview.aspx

⁵² <http://incu.org/cgi-bin/allegro.pl?institutional>

⁵³ Коровяковский Д.Г., Губин А.В, Зарубежный опыт подготовки специалистов по специальности "таможенное дело": Великобритания, Германия, Австралия, Литва, Казахстан, 28.04.05 <http://отрасли-права.pb/article/1941>

⁵⁴ <http://incu.org/cgi-bin/allegro.pl?institutional>

- Լատվիայի Ռիգայի տեխնիկական համալսարանը,
- Ֆրանսիայի Գավրի համալսարանը,
- Մեծ Բրիտանիայի Լիդս մետրոպոլիտենի համալսարանը:

7. Պորտուգալիայի հարկային և մաքսային մարմինը ներդրել է հարկ վճարողներին աջակցության/սպասարկման նոր էլեկտրոնային ծառայություն՝ ինտերնետային կայքում: Այդ համակարգի միջոցով հարկ վճարողները հնարավորություն են ստանում հարկային ու մաքսային մարմիններին ներկայացնել իրենց հարցերը և օպերատիվ կերպով ստանալ պատասխաններ: Համակարգը գործում է յուրաքանչյուր օր/ 24 ժամ: Հարկ վճարողներին հուզող հարցերը հասցեագրվում են համապատասխան ստորաբաժանում, որն անմիջապես վերլուծում, գնահատում և ներկայացնում է պատասխանները: Այդ գործընթացում ներգրավված ծառայողները պետք է դրսևորվեն որպես բանիմաց, իրենց գործին քաջատեղյակ, խելացի մասնագետներ և իրազեկ լինեն հարկային, մաքսային արդի փոփոխություններին: Համակարգը հնարավորություն է տալիս հարկ վճարողներին ստանալ օպերատիվ սպասարկման ծառայություններ՝ առանց հարկային մարմին այցելելու, դրանով իսկ կրճատելով հարկ վճարողների և հարկային մարմնի ծախսերը⁵⁵:

8. Լեհաստանի հարկային խորհրդատուների ազգային պալատը հիմնադրվել է 1996 թվականին: Պալատին անդամակցում են 9000 հարկային մասնագետներ, որոնցից 7800 ստացել են հարկային խորհրդատուի որակավորում: Որակավորման պահանջներից է բարձրագույն կրթությունը, հարկային օրենսդրության երկփուլանի քննության հանձնումը, ֆինանսների նախարարության կողմից կանոնակարգվող վեցամսյա գործնական վերապատրաստումներին մասնակցությունը:

9. Իտալիայում հարկային ծառայությունը ղեկավարվում է ֆինանսների նախարարության կողմից: Նախարարության կազմում գործում են 3 ղեկավարամենտներ՝ եկամուտների, տարածքային, անուղակի հարկերի և մաքսայինի գծով: Կենտրոնական

⁵⁵ http://taxservice.am/MD_News.aspx?ntname=ATSInterNews&nid=197

հարկային դպրոցը իրականացնում է նախարարության աշխատակիցների վերապատրաստում: Դպրոցում անցկացվում են ընդհանուր նշանակության և նեղ մասնագիտական վերապատրաստումներ: Ընդհանուր նշանակության վերապատրաստումները պարտադիր են նոր աշխատակիցների համար: Ծառայողների դասընթացներին մասնակցության նպատակահարմարությունը որոշում է ղեկավարը:

1.4. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության ու մակրոտնտեսական ակտիվության փոխադարձ կապը

Հայաստանի տնտեսության վրա հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության ու մակրոտնտեսական իրավիճակի գնահատումները կարևորվում են մի քանի պատճառներով: Նախ՝ տնտեսական աճ ապահովող արդյունավետ տնտեսության առկայությունը և Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիների եկամուտների ավելացումն ինքնին շատ կարևոր նպատակ է Հայաստանի Հանրապետության կառավարության համար⁵⁶: Նշված նպատակները նաև ՀՀ կառավարության գործունեության ծրագրի կարևորագույն բաղադրիչներն են⁵⁷: Մակրոտնտեսական գործունեության ցուցանիշները ոչ միայն տեղեկատվություն են տալիս, թե որքանով են վերը նշված նպատակները իրագործվելու, այլ նաև ապահովում են ընդհանուր տնտեսական միջավայրի վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացումներ, որոնք կարևորվում են ՀՀ կառավարության ռազմավարության և քաղաքականության այլ տեսակետների ձևավորման համար: Այլ կերպ ասած մակրոտնտեսական ցուցանիշները հիմք են տալիս պատկերացում կազմելու այն իրական միջավայրի մասին, որի պայմաններում գործելու է ՀՀ կառավարությունը: Ընդ որում, մակրոտնտեսական ապագա զարգա-

⁵⁶ ՀՀ կառավարության ծրագիր, ՀՀ կառավարության 2016 թվականի հոկտեմբերի 18-ի N 1060 - Ա որոշում, էջ 7-8:

⁵⁷ Նույն տեղում, էջ 10-11:

ցումների համատեքստում է ուրվագծվում ՀՀ կառավարության քաղաքականության հակացիկլային բնույթը:

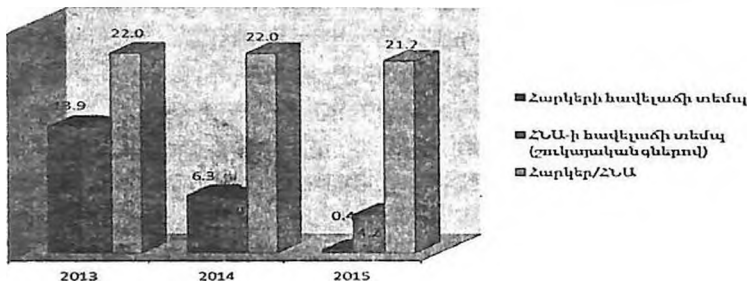
Ընդունված կանոն է, որ տնտեսական անկումների ժամանակ հարկաբյուջետային քաղաքականությունը պետք է լինի ընդլայնող՝ պակասուրդի մեծացման հաշվին ավելի շատ ծախսերի իրականացում, քան եկամուտների հավաքագրում և հակառակ վարքագիծը՝ տնտեսական վերելքների ժամանակահատվածում⁵⁸:

Ազգային տնտեսության իրավիճակը մեծ ազդեցություն ունի ՀՀ կառավարության ֆինանսական ռեսուրսների վրա: Այսինքն, ըստ դրա տնտեսական բարձր աճն ապահովում է գործարարների ավելի մեծ եկամուտներ, որոնք իրենց հերթին էլ ապահովում են ավելի մեծ հարկային եկամուտներ ՀՀ կառավարության համար: Եվ հակառակը, տնտեսական աճի ցածր մակարդակը բերում է հարկերի ավելի ցածր մակարդակի և ՀՀ կառավարության կողմից տրամադրվող սոցիալական աջակցության և օժանդակության ավելի մեծ պահանջարկի: Մակրոտնտեսական ցուցանիշները նաև հիմք են հանդիսանում ապագայում բյուջեի վրա հնարավոր ծանրաբեռնվածության մեծացման հետ կապված ռիսկերի գնահատման համար:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության արդյունքում հավաքագրված ու դրանցով պայմանավորված մուտքագրումների ազդեցության կապը երկրի մակրոտնտեսական ակտիվության վրա հասկանալու համար ստորև ներկայացվում են մակրոտնտեսական մի քանի ցուցանիշներ: Այսպես, 2015 թվականին հարկային և մաքսային մարմինների կողմից ապահովվել են 1067.9 մլրդ դրամի չափով հարկեր և տուրքեր, որը 3.8 մլրդ դրամով կամ 0.4%-ով ավել է նախորդ տարվա նույն ցուցանիշից: 2015 թվականին ստեղծված համախառն ավելացված արժեքի անվանական աճը, մասնավորապես, մասնագիտական, գիտական և տեխնիկական գործունեության, շինարա-

⁵⁸ ՀՀ տնտեսական և հարկաբյուջետային հիմնական ցուցանիշների կանխատեսումներ, ՄԱՍ II-Ա, 2011թ.:

րության, հանքագործական արդյունաբերության ոլորտներում կազմել է համապատասխանաբար 12.4%, 6.2% և 2.4%, իսկ, օրինակ, առևտրի և մշակող արդյունաբերության ոլորտներում, որոնք հարկատեսակների համար հանդիսանում են հարկունակ բազա, ստեղծված համախառն ավելացված արժեքը նվազել է համապատասխանաբար 3.5% և 0.3%-ով: Այս պայմաններում, ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական տվյալների 2015 թվականին ՀՆԱ-ի իրական աճը կազմել է 103 տոկոս (նախորդ տարվա համեմատ նվազել է 0.6 տոկոսային կետով), իսկ հարկերի հավելաճի տեմպը կազմել է 0.4 տոկոս (գծապատկեր 11):

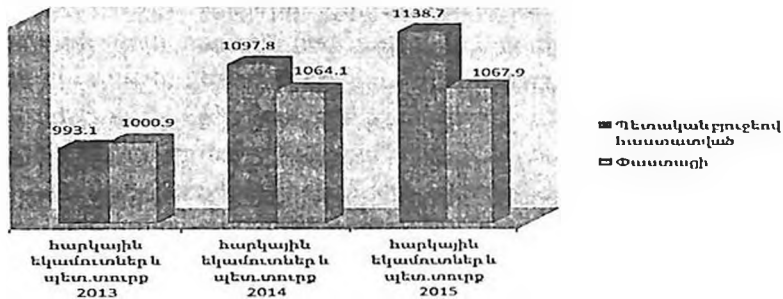


Գծապատկեր 11. Հարկերի և անվանական ՀՆԱ-ի հավելաճի տեմպերը, հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը ըստ 2013-2015թթ.⁵⁹

Ցանկացած երկրում, այդ թվում ՀՀ-ում վարվող հարկային քաղաքականության և ձևավորված հարկային համակարգի գնահատման հիմնական բնութագրիչը հարկային մուտքերի ու ՀՆԱ-ի հարաբերակցության ցուցանիշն է, որը հանրապետությունում դեռևս բավականին ցածր է: Սակայն 2015 թվականին հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը կազմել է 21.2 տոկոս նա-

⁵⁹ Հաշվարկները կատարված են ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների (http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf), «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2015 թվականի հունվար-դեկտեմբերին», էջ 102-105:

խորդ տարվա համապատասխան ցուցանիշի նկատմամբ նվազելով 0.8 տոկոսային կետով (22.0 տոկոսի համեմատ): 2015 թվականի պետական բյուջեով նախատեսվել էր ապահովել 1138.7 մլրդ դրամ հարկային եկամուտներ և պետական տուրք: 2015 թվականի հարկային եկամուտների և պետական տուրքի կատարողականը կազմել է 93.8 տոկոս (գծապատկեր 12):



Գծապատկեր 12. Հարկային եկամուտների և պետական տուրքի կատարողականն ըստ 2013-2015թթ. (մլրդ. դրամ)⁶⁰

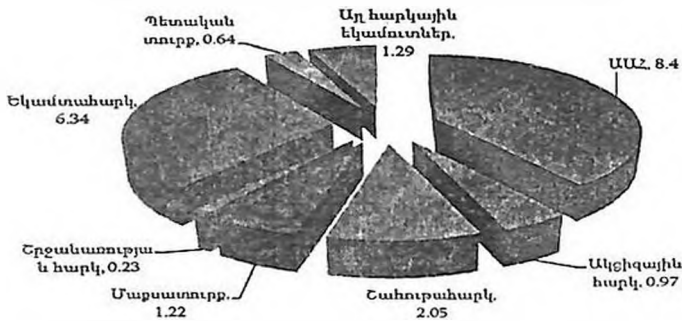
Այս հանգամանքն, անշուշտ, պահանջում է հարկային վարչարարության կատարելագործմանն ուղղված համալիր քայլեր: Ընդ որում, դրանք պետք է լինեն փոխկապակցված և կրեն համակարգային բնույթ, քանի որ նույնիսկ արդյունավետ դրույքաչափերի կիրառման պարագայում հիմնականում հավասարակշռված ու հիմնավորված վարչարարությամբ կարելի է հասնել հարկային համակարգի և հարկային քաղաքականության արդյունավետության: Գործարար միջավայրի բարելավման առումով չափազանց մեծ է հարկային վարչարարության դերը և այն, ըստ էության, կարող է ունենալ ինչպես խթանող, այնպես էլ արգելակող ազդեցություն գործարար միջավայրի

⁶⁰ Հաշվարկները կատարված են ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf), «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2015 թվականի հունվար-դեկտեմբերին», էջ 102-105:

զարգացման և տնտեսավարող սուբյեկտների ու պետության միջև գործընկերային հարաբերությունների հաստատման վրա⁶¹:

2015 թվականի հարկային եկամուտները և պետական տուրքը 2014 թվականի համեմատ աճել են 3.8 մլրդ դրամով կամ 0.4%-ով: 2015թ. հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշի 21.2 տոկոս մակարդակն ապահովվել է հիմնականում ավելացված արժեքի հարկի, եկամտային հարկի և շահութահարկի հաշվին: Նախորդ տարվա համեմատ հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշը նվազել է 0.8 տոկոսային կետով: Հարկեր/ՀՆԱ ցուցանիշն ըստ առանձին հարկատեսակների ներկայացված է գծապատկեր 13-ում:

2015 թվականին 2014 թվականի համեմատ ԱԱՀ/ՀՆԱ ցուցանիշը նվազել է 0.33 տոկոսային կետով, եկամտային հարկ/ՀՆԱ և մաքսատուրք/ՀՆԱ ցուցանիշներն աճել են համապատասխանաբար 0.37 և 0.26 տոկոսային կետերով, մյուս հարկատեսակներ/ՀՆԱ ցուցանիշները մնացել են գրեթե անփոփոխ:

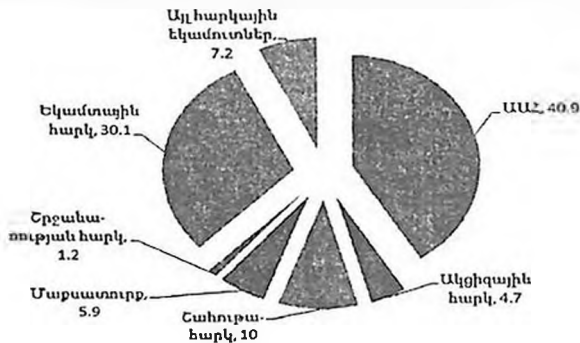


Գծապատկեր 13. 2015թ. հարկեր/ՀՆԱ (21.2 տոկոս) ցուցանիշն ըստ հարկատեսակների⁶²

⁶¹ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թթ. ռազմավարությունը հաստատելու մասին, 23.02.2012թ. N195-Ն որոշում:

⁶² Հաշվարկները կատարված են ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների (http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf), «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2015 թվականի հունվար-դեկտեմբերին», էջ 102-105:

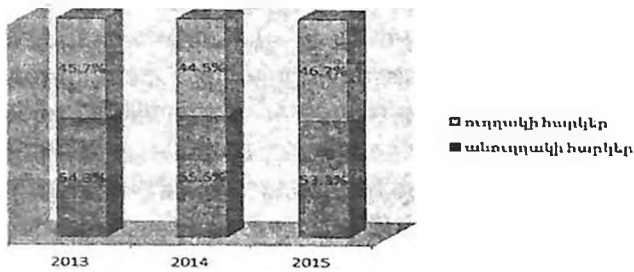
2013-2015 թվականներին հարկային եկամուտների կազմում ամենամեծ տեսակարար կշիռն ունեն ԱԱՀ-ը, եկամտային հարկը, շահութահարկը (գծապատկեր 14): 2015 թվականին 2014 թվականի համեմատությամբ ԱԱՀ-ի, շրջանառության հարկի, ակցիզային հարկի, շահութահարկի տեսակարար կշիռները հարկային եկամուտների կազմում նվազել են համապատասխանաբար 2.03, 0.38, 0.2 և 0.1 տոկոսային կետերով, իսկ մաքսատուրքի ու եկամտային հարկի տեսակարար կշիռներն աճել են համապատասխանաբար 1.22 և 0.68 տոկոսային կետերով:



Գծապատկեր 14. 2015թ. հարկային եկամուտների կառուցվածքը⁶³

Հարկային եկամուտներում շարունակում են զգալի տեսակարար կշիռ ունենալ անուղղակի հարկերը (գծապատկեր 15): Հարկ է նշել, որ 2014 թվականին 2013 թվականի համեմատ հարկային եկամուտների կառուցվածքում աճել է անուղղակի հարկերի տեսակարար կշիռը՝ 1.2 տոկոսային կետով, իսկ 2015 թվականին 2014 թվականի համեմատ նվազել է 2.2 տոկոսային կետով:

⁶³ Հաշվարկները կատարված են ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների (http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf), «ՀՀ սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2015 թվականի հունվար-դեկտեմբերին», էջ 102-105:

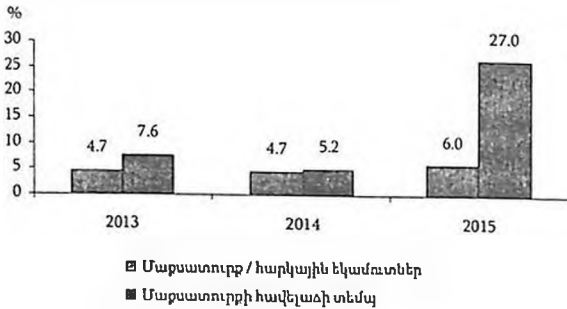


Գծապատկեր 15. Անուղղակի և ուղղակի հարկերի⁶⁴ տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում՝ ըստ 2013-2015թթ.

Հարկային եկամուտներում ոչ քիչ մաս են կազմում նաև մաքսատուրքերը: Այսպես, 2015 թվականին մաքսատուրքի մուտքերը կազմել են 61.5 մլրդ դրամ, իսկ 2014 թվականի համեմատ մաքսատուրքի մուտքերն աճել են 13.1 մլրդ դրամով կամ 27%-ով: Մաքսատուրքի աճը պայմանավորված է Հայաստանի Հանրապետության ԵԱՏՄ-ին անդամակցելու արդյունքում ԵԱՏՄ անդամ երկրներին համամասնորեն տրվող մաքսատուրքի գումարների հաշվեգրմամբ: Մաքսատուրքի աճը պայմանավորված է իրավաբանական անձանցից գանձված մուտքագրումների աճով: Մասնավորապես 2015 թվականին 2014 թվականի համեմատ իրավաբանական անձանցից գանձվող մաքսատուրքն աճել է 48.9 տոկոսով, իսկ 2014 թվականին 2013 թվականի համեմատ՝ 6 տոկոսով: Միաժամանակ, այդ նույն տարիների առումով 2015 թվականին 2014 թվականի համեմատ ֆիզիկական անձանցից գանձվող մաքսատուրքը նվազել է 56.4 տոկոսով, իսկ 2014 թվականին 2013 թվականի համեմատ աճել 23.4 տոկոսով: 2015 թվականին մաքսատուրքի տեսակարար կշիռը հարկային

⁶⁴ Ուղղակի հարկերում ներառված են շահութահարկը, եկամտային հարկը, իսկ անուղղակի հարկերում՝ ԱԱՀ, ակցիզային հարկը:

եկամուտներում կազմել է 6.0 տոկոս (Գծապատկեր 16):



Գծապատկեր 16. Մաքսատուրքի տեսակարար կշիռը հարկային եկամուտներում, մաքսատուրքի հավելածի տեմպը ըստ 2013–2015թթ.⁶⁵

Հարկ է նշել, որ յուրաքանչյուր երկրում մակրոտնտեսական կայունության ապահովման գործում կարևոր դեր ունի հարկային և մաքսային քաղաքականությունը, որը հանդիսանում է սոցիալական խնդիրների ու պետական գործառույթների իրականացման հիմնական միջոց: Այս հանգամանքը պահանջում է հարկային և մաքսային քաղաքականության շարունակական կատարելագործում՝ հետապնդելով բյուջետային մուտքերի ավելացման, մրցակցային միջավայրի բարելավման, ներդրումային գրավչության ապահովման, տնտեսության իրական հատվածի զարգացման և ստվերային տնտեսության կրճատման նպատակներ: Պետության սոցիալ-տնտեսական, հարկային ոլորտի քաղաքականության արդյունավետության կարևորագույն պայման է նաև ազատ շուկայական տնտեսության համակարգի հաստատումը, որում գործում են հարկման միասնական սկզբունք-

⁶⁵ Հաշվարկները կատարված են ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների (http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf), «22 սոցիալ-տնտեսական վիճակը 2015 թվականի հունվար-դեկտեմբերին», էջ 102-105:

ներ ու արդարացի մեխանիզմներ, որոնցով պայմանավորված օրենսդրական մակարդակով հստակ կարգավորված են հարկային քաղաքականության մասնակիցների իրավունքներն ու պարտականությունները՝ միջազգային առաջավոր փորձի պահանջներին համապատասխան: Այս հարցում առանձնակի կարևորություն ունի գործարարների շահերի պաշտպանության լիարժեք ապահովումը և, ըստ այդմ էլ, անհրաժեշտ է հավաստել հարկային քաղաքականության ոլորտում հավասար մոտեցումների ներդրումը, գործարարության խթանման արդարացի պայմանների ապահովումը՝ նպատակ ունենալով երաշխավորել երկրի տնտեսության բոլոր ճյուղերի երկարաժամկետ և հավասարակշռված զարգացումը: Նշված հարցերում հաջողություն արձանագրելու համար կարևորագույն նշանակություն ունի ճիշտ ու միասնական սկզբունքների վրա հիմնված հարկային և մաքսային քաղաքականության վարումը: Այս առումով, իհարկե, ընդունելի չէր Հայաստանի Հանրապետությունում առկա վիճակը, երբ հարկային իրավահարաբերություններ կարգավորող նորմերը զետեղված են տարաբնույթ իրավական ակտերում և դրանով պայմանավորված՝ հարկ վճարողների իրավունքների պաշտպանության գծով չունեին անհրաժեշտ համակարգվածություն: Բացի այդ, հարկային գործող օրենսդրության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ դրանում կատարված փոփոխությունները հաճախ կրել են իրավիճակային բնույթ՝ կտրված լինելով հարկային միասնական համակարգի զարգացման տրամաբանությունից: Հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում իրականացվող քաղաքականության միասնականության առկա խարխուլ վիճակն իր հերթին վտանգում է հարկ վճարողների իրավունքների, գործարարների շահերի պաշտպանության մեխանիզմները և դրանք իրականից անիրականի վերածումը:

Այս առումով, Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսգիրք ունենալու գաղափարի կյանքի կոչումը կարևոր հնարավորություն է լուծելու վերը նշված խնդիրները՝ ապահովելով հարկային արդյունավետ և հարկ վճարողների իրավունք-

ների պաշտպանության տեսանկյունից արդարացի քաղաքականության միասնական օրենսդրական հիմքեր: Ընդ որում, միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը վկայում է, որ միջազգային պրակտիկայում նույնպես կիրառվում է հարկային իրավահարաբերությունները միասնական իրավական ակտով կարգավորելու մոտեցումը (օրինակ՝ Վրաստան⁶⁶, Մոլդովա⁶⁷, Ռուսաստանի Դաշնություն⁶⁸, Ուկրաինա⁶⁹, Ֆրանսիա և այլն)⁷⁰:

ՀՀ հարկային օրենսգիրքը, ըստ էության, միավորում է հարկային հարաբերություններ կարգավորող բոլոր իրավական նորմերը: Այն մասնավորապես կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվող հարկերի և հարկային օրենքներով նախատեսված վճարների հետ կապված փոխհարաբերությունները, սահմանում է ՀՀ հարկային համակարգի սկզբունքները, հարկի և վճարի հասկացությունները, տեսակները, վճարողների շրջանակը, դրույքաչափերը, հաշվարկման, վճարման, իսկ հարկային օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային պարտավորությունների գանձման կարգն ու ժամկետները, ինչպես նաև նախատեսում է հարկային արտոնությունները: ՀՀ օրենսգրքում սահմանվում են հարկման բազաներն ու միասնականացվում են դրանց որոշման սկզբունքները, պարզեցվում է որոշ հարկերի հաշվարկումը, սահմանվում են հարկային վարչարարության առանձնահատկությունները և այլն:

Կարևոր հատված է նաև այն, որ ՀՀ օրենսգրքում նպատակ է հետապնդվում ավելացնել պետության հարկային եկամուտները, հատկապես խոշոր ձեռնարկատիրության լիարժեք հարկման ճանապարհով, ինչն ամբողջական իրացման պարագա-

⁶⁶ http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693

⁶⁷ <http://old.fisc.md/en/lege/fiscrm/>

⁶⁸ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

⁶⁹ https://www.google.am/url?sa=t&rct=j&q=&csrc=s&source=wcb&cd=41&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEWiQudWiutnNAhWGDiwKHTFPcMs4KBAWCBgwAA&url=http%3A%2F%2Fwww.visnuk.com.ua%2Fpdf%2Ftax_code.pdf&usg=AFQjCNG1zysHHU_SZkXPRQ8ydaOIoLdQNg&bvm=bv.126130881,d.bGs

⁷⁰ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20160704>

յում կարող է սոցիալական, առողջապահական, բնապահպանական, քաղաքաշինական և այլ հանրօգուտ ոլորտներում առավել ընդգրկուն ու արդյունավետ ծրագրեր իրականացնելու հնարավորություն ընձեռել: Կարևորված է նաև ապահովել բյուջետային եկամուտների կայունության ապահովման նպատակի իրացումը թե՛ միջնաժամկետ, և թե՛ երկարաժամկետ հեռանկարում:

Վերը շարադրվածով հանդերձ, հարկ ենք համարում ՀՀ Օրենսգրքի մշակման և քննարկման գործընթացի ուսումնասիրության հիման վրա արձանագրել, որ այդ Օրենսգիրքն այնուամենայնիվ, չունի հանրային քննարկումների բավարար խորություն և, այդ առումով, չունի նաև հանրային ու մասնագիտական դրական ընկալման ու իրավաչափության անհրաժեշտ մակարդակ: Թե՛ գործարարների մասնակցությամբ գործող կազմակերպությունների շրջանակում, թե՛ Ազգային ժողովում ՀՀ Օրենսգրքի նախագծի հրապարակային քննարկումները և այդ քննարկումների ընթացքում հնչած հրապարակային մտահոգությունները վկայում էին, որ ՀՀ Օրենսգիրքը դեռ կատարելագործման կարիք ունի⁷¹:

Ավելին, հաշվի առնելով ՀՀ Օրենսգրքի կարգավորումների մեծածավալությունը՝ գտնում ենք, որ այն ընդունելուց հետո ևս պետք է շարունակվեն վերջինիս շուրջ իրականացվող քննարկումները՝ դրա դրույթների կիրառության միատեսակությունն ապահովելու, ինչպես նաև գործնականում օրենքի կիրառության ընթացքում ծագած խնդիրները լուծելու նպատակով:

⁷¹ <http://www.lin.am/1940933.html>, <https://armenpress.am/arm/news/850773/bhk-in-chi-gohacnum-harkayin-orensgrqi-nakhagitsy.html>

ԳԼՈՒԽ 2. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության վերլուծությունը Հայաստանի Հանրապետությունում

2.1. Հարկային ու մաքսային մարմինների ձևավորման հիմքերը և իրավական դաշտը ՀՀ-ում

Վերջին երկու տասնամյակներում Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացվեցին և իրականացվում են սոցիալ-տնտեսական ու քաղաքական խորը և արմատական փոփոխություններ: Դրանք պայմանավորվեցին գործունեության շատ ոլորտների, այդ թվում կառավարման դերի և ըստ նշանակության լուրջ փոփոխություններով: Այդ ոլորտների թվում կարևորագույններից են նաև հարկային և մաքսային քաղաքականությունները, որոնք հանդիսանում են ՀՀ համընդհանուր տնտեսական քաղաքականության անբաժանելի մասերը:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կարգավորման օրենսդրական հիմքերն են հանդիսանում «Հարկային ծառայության մասին»⁷² ՀՀ օրենքը, «Հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 2002 թվականի հոկտեմբերի 10-ի N 1624-Ն որոշումը⁷³, «ՀՀ Հարկային օրենսգիրքը»⁷⁴, «Մաքսային կարգավորման մասին»⁷⁵ ՀՀ օրենքը, ինչպես նաև ԵՏՄ մի շարք նորմատիվ իրավական ակտերը, ինչպես նաև տվյալ ոլորտին առնչվող միջազգային պայմանագրերն ու համաձայնագրերը:

⁷² «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ, 2002, 08.14/33:

⁷³ «Հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 2002 թվականի հոկտեմբերի 10-ի համար 1624-Ն որոշում, ՀՀՊՏ, 2002, 11.06/47:

⁷⁴ «ՀՀ Հարկային օրենսգիրքը», ՀՀՊՏ, 2016, 11/04/79:

⁷⁵ «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ, 2017, 12.30/76:

Հարկային ծառայությունը հարկային մարմնում հարկային ծառայողի կողմից «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով և այլ իրավական ակտերով սահմանված կարգով ու իր իրավասության սահմաններում իրականացվող մասնագիտական գործունեությունն է, որը նպատակաուղղված է հարկային մարմնի խնդիրների և գործառույթների իրականացմանը⁷⁶:

Հարկային ծառայող են համարվում Հայաստանի Հանրապետության այն գործունակ քաղաքացիները, ովքեր տիրապետում են հայերենին և ունեն համապատասխան մասնագիտության գծով բարձրագույն կրթություն, ինչպես նաև դատական կարգով չեն գրկվել հարկային ծառայության պաշտոն զբաղեցնելու իրավունքից, չեն դատապարտվել դիտավորյալ հանցագործություն կատարելու համար, ու հանված կամ մարված է համարվում դատվածությունը, և չեն տառապում այնպիսի անորոշությամբ, որը կխոչընդոտեր ծառայողական պարտականությունների կատարման գծով լիազորությունների իրականացմանը:

Հարկային մարմինը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ և իրեն վերապահված իրավասությունների սահմաններում ընդունում է գերատեսչական նորմատիվ ակտեր, որոնց կատարումը պարտադիր է պետական մարմինների, համայնքների, հիմնարկների, կազմակերպությունների, քաղաքացիների, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետությունում տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն իրականացնող կամ եկամուտ ստացող (վճարող) այլ ռեզիդենտների և ոչ ռեզիդենտների համար:

Միաժամանակ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների ապահովումն է, որն իրականացվում է հարկային օրենսդրության ամբողջական ու համահավասար կիրառման և առկա ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման միջոցով⁷⁷:

Վերջինս, որպես հարկային մարմնի առաքելություն, իր

⁷⁶ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենք, Հոդված:

⁷⁷ <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=ATSMission>

նպատակին հասնելու համար իրականացնելու է կոնկրետ ծրագրեր, միջոցառումներ, և որոնց համախուսչ ապահովելու է դրանց վերահսկողությունը, ակնկալվող արձյունքների գնահատումը և հասարակությանը իրազեկումը: Այնուհետ առաքելության կենսագործման նպատակով այդ մարմինը սահմանել է այն առաջնահերթությունները, որոնց արդյունավետ իրագործման դեպքում հարկային մարմինը կհամարի սահմանված առաքելությունը՝ իրագործված, ինչը համապատասխանաբար հիմք կհանդիսանա ենթադրելու, որ հասարակության ակնկալիքները/սպասելիքները նույնպես կատարվել են: Մասնավորապես, սահմանված առաջնահերթություններից են.

- հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացումը,
- հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպումը,
- հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրումը,
- մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարումը, ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործումը:

ՀՀ-ում հարկային ծառայության մարմինների համակարգի և գործունեության կազմակերպումը պետք է հիմնվեն միասնականության, անկախության, աստիճանակարգված ենթակայության սկզբունքների վրա⁷⁸: Դրանցից միասնականության սկզբունքը ենթադրում է համախուսչ հարկային համակարգի, հարկային քաղաքականության միասնականության և հարկային օրենսդրության պահպանման նկատմամբ հսկողության իրականացումը՝ միատարր բնույթի պահանջներից ելնելով:

Անկախության սկզբունքը ենթադրում է, որ հարկային մարմինն անկախ է իրեն վերապահված գործառնական լիազորությունների իրականացման առումով:

Աստիճանակարգված ենթակայության սկզբունքը բնութագրվում է հարկային պետական ծառայության համակարգի կազմակերպական առումով՝ ուղղահայաց ենթակայության

⁷⁸ Ա.Խաչատրյան, Հարկային իրավունք, Երևան, 2003, էջ 422:

ստորաբաժանումների ընդգրկվածությամբ: Վերջինս ներառում է հետևյալ ենթակայության մակարդակները.

- հանրապետական մակարդակ,
- միջմարզային մակարդակ,
- տարածքային մակարդակ:

Հանրապետական մակարդակը կազմում է հարկային ծառայության մարմնի կենտրոնական ապարատը:

Միջմարզային մակարդակն ընդգրկում է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի օպերատիվ հետախուզական վարչության տարածքային կամ միջմարզային բաժինները:

Տարածքային մակարդակը ներառում է հարկային տեսչությունները:

Հարկային ծառայության մարմնի գործունեության ուղղություններն են՝ հարկերի հաշվարկման ճշտությունը, վճարման կամ բյուջե գանձման լրիվության և ամբողջության պարզաբանումը, հարկատուների կողմից հարկերի ժամանակին բյուջե վճարելու գործընթացին հետևելը, հարկային այլ հարաբերություններում օրինականության ապահովումը և այլն:

Պետության հարկային գործունեության իրականացմանը մասնակցում են պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման համապատասխան մարմինները: Հարկային մարմինը, «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով ամրագրված իրավասությունների շրջանակներում կոչված է իրականացնելու արդյունավետ հարկային հսկողություն, օրենսդրության պահանջների խախտումների կանխման, բացահայտման, ինչպես նաև հարկային ծառայողների և հարկ վճարողների ուսուցման աշխատանքները⁷⁹:

«Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով և իրավական այլ ակտերով ամրագրվել են հարկային ծառայության մարմնի իրավունքներն ու պարտականությունները: Դրանք տվյալ մարմնում հարկային ծառայության տարբեր պաշտոններ զբա-

⁷⁹ <http://taxservice.am/Content.aspx?itn=ATSMission>

ղեցրած հարկային ծառայողի իրավունքներն ու պարտականություններն են, որոնց համակցությունը կազմում են հարկային ծառայության մարմնի լիազորությունները: Միաժամանակ իրավական ակտերով ամրագրված հարկային մարմնի լիազորություններն իրենց կիրառման ոլորտների կամ տնօրինման առարկաների շրջանակներում ձևավորում են տվյալ մարմնի իրավասությունը⁸⁰:

«Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի խախտման համար հարկային ծառայողները պատասխանատվություն են կրում օրենքով սահմանված կարգով:

Եթե «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի, հարկային ծառայության գործառույթների կամ հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնների խախտումները չեն հանգեցրել քրեական կամ վարչական պատասխանատվության կիրառման, ապա հարկային ծառայողները «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով կրում են նյութական պատասխանատվություն:

«Հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 2002 թվականի հոկտեմբերի 10-ի համար 1624-Ն որոշմամբ հաստատված սահմանվում են հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները ինչպես ծառայողական պարտականությունները կատարելու ընթացքում, այնպես էլ ծառայողական պարտականություններից դուրս⁸¹:

Բացի հարկային ոլորտից ներկա պայմաններում կարևորվում են նաև մաքսային գործը և մաքսային քաղաքականությունը, որոնք հանդես են գալիս ոչ միայն որպես իրականացվող արտաքին տնտեսական քաղաքականության ուղեկիցը և գործիքը, այլև ձեռք են բերում որակապես այլ, ավելի կարևոր նշանակություն՝ դառնալով նոր տնտեսական հարաբերությունների և

⁸⁰ Ա.Խաչատրյան, Հարկային իրավունք, Երևան 2003, էջ 426:

⁸¹ «Հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 2002 թվականի հոկտեմբերի 10-ի համար 1624-Ն որոշում, ՀՀՊՏ, 2002, 11.06/47:

կապերի ձևավորման ու կարգավորման միջոց:

Հայաստանի Հանրապետությունում մաքսային գործն իրականացնում են մաքսային մարմինները, որոնք հանդիսանում են իրավապահ մարմիններ⁸²:

Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմիններն են՝

1. վերադաս մաքսային մարմինը,
2. վերադաս մաքսային մարմնի մաքսատները, այդ թվում՝ տարածաշրջանային և մասնագիտացված,
3. վերադաս մաքսային մարմնի մաքսային կետերը, այդ թվում՝ սահմանային և մասնագիտացված:

Մաքսային մարմինների կառավարման համակարգերի գլխավոր նպատակը այդ ոլորտում ընդգրկված բոլոր աշխատակիցների միասնական գործունեությանը հասնելն է: Համակարգը պետք է աշխատի մեկ ուղղությամբ և ապահովի իր առջև դրված խնդիրների լուծումը, որի համար անհրաժեշտ է լավ կազմակերպված կառավարում նրա ներսում: Ուսումնասիրությունները վկայում են այն մասին, որ կառավարումն առանց հատուկ կառավարչական գիտելիքների, երբեմն մաքսային մարմիններում բերում է օպերատիվ-ծառայողական գործունեության թերացումների, որոնք որոշակի վնաս են հասցնում ՀՀ տնտեսական անվտանգության ապահովման և նրա տնտեսական շահերի պաշտպանության գործում:

Մաքսային մարմինների վրա դրված խնդիրների և գործառույթների կատարումը լավագույն ձևով ապահովելու համար անհրաժեշտ է կառավարման էությունն ու բովանդակությունը բացահայտող հիմնական տեսական դրույթների իմացություն:

Մաքսային մարմիններում կառավարմանը բնորոշ հատկություններն ընդհանրացնելով՝ կարող ենք ասել, որ կառավարումն անընդմեջ տեղեկատվական գործընթաց է, որն ազդելով մաքսային մարմինների աշխատակիցների վրա, ապահովում է նրանց նպատակաուղղված պահելաձևը:

Կառավարող ազդեցության ձևավորման և իրականացման

⁸² «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ, 2017, 12.30/76:

համար անհրաժեշտ է կառավարման սուբյեկտի (կառավարող համակարգի, ենթահամակարգի), կառավարման օբյեկտի (կառավարման համակարգի, ենթահամակարգի) և դրանց միջև որոշակի ձևով կազմակերպված ու հակադարձ կապերի առկայություն:

Մաքսային մարմիններում կառավարման սուբյեկտներ են համարվում բոլոր ղեկավարները, որոնք իրավասություն ունեն կառավարչական որոշումներ ընդունելու, առաջադրանք տալու ենթակա աշխատակիցներին և կոլեկտիվներին ու պահանջել դրանց կատարումը, այսինքն՝ վերադաս մաքսային մարմինը, վերադաս մաքսային մարմնի տարածաշրջանային մաքսատները, վերադաս մաքսային մարմնի մաքսային կետերը:

Որպես կառավարման օբյեկտներ հանդես են գալիս կառավարող ենթահամակարգի որոշումները, հրամանները, առաջադրանքներ կատարողները, մաքսային գործի մասնագետները, մաքսային կոլեկտիվները, կազմակերպչական կառուցվածքները, մաքսային մարմինների վրա դրված գործառույթների իրագործման բոլոր տիպի գործունեությունները և այլն:

Կառավարման համակարգում էական դեր են կատարում սուբյեկտի և կառավարման օբյեկտի միջև գոյություն ունեցող փոխհարաբերություններն ու փոխադարձ կապերը:

Կառավարման սուբյեկտը տեղեկատվություն է ստանում կառավարման օբյեկտի և նրան շրջապատող արտաքին միջավայրի մասին: Այդ տեղեկատվությունը կառավարման սուբյեկտի կողմից վերամշակվում է, որի արդյունքում ընդունվում է որոշում, որին տրվում է կառավարչական որոշման ձևերից որևէ մեկը (հրաման, ցուցում, եզրակացություն և այլն): Որոշման բովանդակությունն ուղիղ կապուղով փոխանցվում է կառավարման սուբյեկտին, իսկ դրա կատարման վերաբերյալ տեղեկություններ ու կառավարման օբյեկտի (կառավարվող համակարգ) նոր վիճակի մասին տեղեկատվությունը կրկին հակադարձ կապուղիով հասնում են կառավարման սուբյեկտին, և արդյունքում կառավարումը դառնում է անընդհատ իրականացվող գործառույթ:

Մաքսային մարմնի ղեկավարի կառավարչական գործունեության բարձր վարվելակերպն ի հայտ է գալիս մաքսատան աշխատակիցների և հաճախորդների հետ նրա ունեցած ամենօրյա շփման մեջ՝ ծառայողական էթիկայի նորմայի սահմաններում: Դրանց են վերաբերում ղեկավարի շփման ժողովրդավարությունը, նրա մատչելիությունը, ուշադրությունը, վստահելիության մթնոլորտ ստեղծելու ունակությունը, հարգանքն ու բարեկրթությունը, ինչպես նաև ճշտապահությունն ու պատասխանատվությունը տրված խոսքի նկատմամբ: Ոչ պակաս կարևոր նշանակություն ունի նաև պահելաձևում ձգվածությունը և կոռեկտությունը, պարզորոշությունն ու կազմակերպվածությունը: Միաժամանակ մաքսային մարմնի ղեկավարի արարքների արտաքին կողմը, պետք է, անպայման, համապատասխանի բարոյական համոզմունքներին⁸³:

Մաքսային մարմնի ղեկավարի աշխատաժամի 3/4-ը գնում է մի կողմից ավելի բարձր և ցածր կանգնած ղեկավար անձանց հետ, և մյուս կողմից էլ մաքսատան աշխատակիցների ու հաճախորդների հետ:

Մաքսային մարմնի ղեկավարը հաճախ ստիպված է լինում շփվել ոչ միայն հաճելի, այլ նաև ոչ բանիմաց (չար, ագրեսիվ, անկիրթ և այլն) հաճախորդների հետ:

Ղեկավարն իր գործունեության մեջ պետք է զարգացնի հանդուրժողականություն, զսպվածություն և ինքնատիրապետում:

Մաքսային մարմինների կազմակերպումն ու մաքսային գործի իրականացումը ՀՀ ամբողջ տարածքում կարգավորվում է միասնական համակարգով: Մաքսային մարմինների միասնական համակարգի սկզբունքն անխզելիորեն կապված է նույնատիպ այլ սկզբունքների հետ, այդ թվում՝ միասնական մաքսային քաղաքականության ու օրենսդրության, միասնական մաքսային տարածքի և միասնական սակագնային քաղաքականության և այլ տնտեսական քաղաքականության զուգակցման հետ:

Մաքսային մարմինների միասնական համակարգը, դա

⁸³ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csACSCConductRules>

նրանց փոխազդեցությունն ու փոխգործունեությունն է մաքսային գործի իրականացման գործընթացում, որը հիմնվում է ընդհանուր համակարգային սկզբունքների վրա, կապված՝ ամբողջականության, կառուցվածքայնության, պաշտոնակարգության և փոխկապվածությամբ շրջապատված սոցիալական միջավայրի հետ:

Համակարգի ամբողջականությունն առաջացնում է մաքսային մարմինների միջև ընդհանուր նպատակների (արդյունքների) հասնելու՝ իրենց գործառույթների կատարման համար:

Համակարգի կառուցվածքայնությունը ձևավորվում է մաքսային մարմինների կառուցվածքին բնորոշ յուրահատկությամբ, ելնելով նրանց կապերից և փոխհարաբերություններից՝ մաքսային գործի միասնական տեխնոլոգիական գործընթացի շրջանակներում:

Համակարգի պաշտոնակարգությունը բնորոշվում է ենթակարգության հարաբերությունների դրսևորման ուղղահայացությամբ և գործողությունների հորիզոնական կոորդինացմամբ: Նշված հարաբերությունները հենվում են մաքսային մարմինների իրավասությունների և գործառույթների բաշխման վրա մաքսային գործերն իրականացնելիս:

Համակարգի փոխկապակցվածությունը շրջապատող սոցիալական միջավայրի հետ մարմնավորված է մաքսային մարմինների մշտական փոխգործունեության մեջ, կապված՝ պետական իշխանության մարմինների, առևտրատնտեսական կապերի տարբեր միավորումների և կառուցվածքների, ինչպես նաև արտաքին տնտեսական կապերի մասնակիցների հետ:

Ցանկացած համակարգի բնորոշ հատկությունները նրա նպատակառոտվածությունն ու նպատակահարմարությունն է, որոնք մաքսային մարմիններին ինքնուրույնություն են տալիս, և որն ապահովվում է մաքսային օրենսդրությամբ:

Մաքսային մարմիններն ու դրանց տրանսպորտային միջոցներն ունեն տարբերանշան, որը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը:

ՀՀ մաքսային մարմինների իրավունքներն ու պարտակա-

նությունները կանոնակարգվում են «ՀՀ մաքսային» օրենսգրքով⁸⁴:

Մաքսային մարմինների միասնական համակարգի կայացումը զուգակցվել է կոնկրետ քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական պայմանների և նախադրյալների հետ: Դրանք պայմանավորված են հայկական պետականության ստեղծման գործընթացների, երկրի տնտեսությունը շուկայական հարաբերությունների անցնելու, արտաքին տնտեսական գործունեության իրականացման բնույթի և պայմանների փոփոխման հետ: Դրա հետ կապված ՀՀ մաքսային մարմինների միասնական համակարգի կայացումն ու զարգացումը, նրա աշխատունակության զարգացումն անցել է մի շարք փուլեր: Արդյունքում՝ ընդլայնվել են մաքսային մարմինների վարույթի և իրավասության ժամանակաշրջանը, հատկապես իրավապահպանական գործառույթների իրագործման մեջ: Ավելի պարզորոշ է դարձել նաև մաքսային համակարգը, որում առկա են մաքսատներ և մաքսային կետեր:

ՀՀ մաքսային մարմինների գլխավոր խնդիրների գործառույթներում կատարվել են փոփոխություններ: Դրանք են՝

- մասնակցություն մաքսային քաղաքականության մշակման գործում,
- երկրի մաքսային տարածքի միասնականության ապահովում,
- մասնակցություն լիցենզավորման կարգի մշակման և իրագործման գործում,
- առևտրատնտեսական ապրանքային անվանացանկի վարում,
- իրավապահպանական գործունեության իրականացում,
- արժույթային վերահսկողության մարմնի գործառույթի կատարում,
- տեղեկատվական վերլուծական աշխատանքների իրականացում:

Որոշակիացվել են մաքսային ծառայության կազմակերպման ու զարգացման հիմնական ուղղությունները, ներքին և

⁸⁴ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք»:

սահմանային մաքսային վերահսկողության իրականացման կոնկրետ միջոցները՝ չմոռանալով որ ԽՍՀՄ-ի փլուզումից հետո սահմանային մաքսային կետեր ստեղծվեցին արդեն անկախ պետություններ հռչակված նախկին հանրապետությունների միջև: Դրանք են՝

- նոր գաղափարների, սկզբունքների հետևողական մշակումը, որոնք կապված են մաքսային ծառայության զարգացման, ինչպես նաև մաքսային գործի կարգավորման հետ,
- մաքսային ծառայության նոր դերի ամրագրումը, կապված՝ նրա վերածումը արտաքին առևտրական շրջանառության, արտաքին տնտեսական գործունեության և պետության բյուջեի եկամտաբեր մասն ավելացնելու կարգավորման գործիքի հետ,
- մաքսային գործի նոր առաջնահերթությունները, պայմանավորված՝ նրա կենսագործունեության, ֆիսկալ-տնտեսական և իրավապահպանական, պաշտպանական բաղկացուցիչների առավել զարգացմամբ,
- մաքսային ձևակերպման և վերահսկողության արագ կատարվող գործառնությունների մշակման ու կատարման անհրաժեշտությունը՝ պայմանավորված առևտրաշրջանառության կապերի մասնակիցներին և ինտենսիվ գործունեության վայրերին դրանց առավելագույն մոտեցմամբ:
- մաքսային մարմինների համակարգի ուժեղացված ընդլայնման և ամրապնդման տեխնիկական հագեցվածության ուժեղացման, դրանք կադրերով ապահովման, մաքսային համակարգի բոլոր մակարդակներում կառավարման կատարելագործման մաքսային օբյեկտների և դրանց շրջակա, այսպես կոչված, ինֆրակառուցվածքային օբյեկտների ստեղծման ու կատարելագործման խնդիրները,
- ՀՀ տնտեսական անկախության և անվտանգության ապահովման, մաքսային սահմանների կայացման խնդիրները:

Նոր նպատակային ուղղվածությունները զուգորդվում էին մաքսային մարմինների համակարգի զարգացման իրական միջոցների, դրանց կադրային վիճակի, նյութատեխնիկական

բազայի զարգացմամբ, կազմակերպչական կառուցվածքի կատարելագործմամբ:

Այժմ ծանոթանանք մաքսային մարմինների իրավունքներին և պարտականություններին:

Նախ՝ նշենք, որ «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 12-ի համաձայն մաքսային մարմիններում որպես պաշտոնատար անձ կարող է աշխատել միայն ՀՀ քաղաքացին⁸⁵:

Մաքսային մարմինները (ղեկավար մարմինները) օժտված են լայն լիազորություններով, դրանց թվին են դասվում՝

- իրենց իրավասության սահմաններում հրապարակել ոչ նորմատիվային իրավական ակտեր,
- կատարել մաքսային զննում և մաքսային վերահսկողություն, ընդ որում՝ կիրառելով դրա բոլոր կամ միայն բավարար ձևերը,
- իրականացնել մաքսային վերահսկողություն՝ ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների բացթողումից հետո («ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 150) և ստուգել արտաքին տնտեսական կապերի մասնակիցների տնտեսական գործունեությունը,
- պատասխանատվության ենթարկել մաքսային կանոնները խախտողներին:

Մաքսային մարմինն է որոշում իր կառուցվածքային ենթակետերի և մաքսային կետերի տեղաբաշխման վայրերը:

«ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 189-ի համաձայն՝ «1. Մաքսային կանոնների խախտում է համարվում անձի կողմից կատարված անօրինական գործողությունը կամ անգործությունը, որն ուղղված է ՀՀ-ի մաքսային օրենսդրությամբ և մաքսային ոլորտին առնչվող ՀՀ միջազգային պայմանագրերով ու ՀՀ սահմանով տեղափոխվող ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների մաքսային հսկողության ու մաքսային ձևակերպման սահմանված կարգի դեմ և որի համար սույն օրենսգրքով նա-

⁸⁵ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 12:

խատեսված է պատասխանատվություն⁸⁶: Ֆիզիկական և պաշտոնատար անձինք մաքսային կանոնները դիտավորյալ կամ անզգուշորեն խախտելու համար ենթակա են պատասխանատվության»:

Մաքսային կանոնների խախտման վերաբերյալ գործերի վարույթի ենթակայությունը սահմանված է «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 206-ով⁸⁷, իսկ հոդված 207-ով սահմանված են այն դեպքերը, որոնք հիմք են հանդիսանում մաքսային կանոնների խախտման վերաբերյալ գործերի վարույթ սկսելու համար⁸⁸:

Դրանք են՝ «...ա) իրենց լիազորություններն իրականացնելիս մաքսային մարմինների պաշտոնատար անձանց կողմից մաքսային կանոնների խախտման դեպքերի հայտնաբերումը, բ) մաքսային կանոնների խախտումների մասին անձանց հաղորդումները, գ) մաքսային կանոնների խախտումների մասին լրատվության միջոցների հաղորդումները, դ) իրավապահ մարմիններից և օտարերկրյա պետությունների իրավասու մարմիններից ստացված հաղորդումները: Մաքսային կանոնների վերաբերյալ գործի վարույթ կարող է սկսվել նման խախտման հատկանիշներ մատնանշող բավարար տվյալների առկայության դեպքում»⁸⁹:

Մաքսային ծառայության հիմնական խնդիրները սահմանված են ՀՀ մաքսային օրենսգրքի հոդված 9-ով՝ «1. Մաքսային մարմինների հիմնական խնդիրներն են՝

- ա) ՀՀ տնտեսական ինքնիշխանության, տնտեսական շահերի և ներքին շուկայի պաշտպանվածության ապահովումը,
- բ) մաքսային օրենսդրության դրույթների կիրառման ապահովումը և մաքսային օրենսդրության պահանջների կատարման նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը, մաքսային օրենսդրության խախտումների կանխարգելումը, կանխումը,

⁸⁶ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 189:

⁸⁷ Նույն տեղում, հոդված 206:

⁸⁸ Նույն տեղում, հոդված 207:

⁸⁹ Նույն տեղում, հոդված 207:

բացահայտումը, մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված պարտավորությունների չկատարման հետևանքով ՀՀ բյուջեի նկատմամբ առաջացած պարտքերի անցման գծով աշխատանքների իրականացումը,

զ) առևտրատնտեսական հարաբերություններում մաքսային կարգավորմամբ մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված միջոցների կիրառումը, ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների տեղափոխման ժամանակ ՀՀ մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված ոչ սակագնային միջոցների կիրառումը, ինչպես նաև մաքսային վճարների գանձումը և փոխանցումը ՀՀ պետական բյուջե,

դ) մաքսային հսկողության ու մաքսային ձևակերպումների իրականացումը և ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքաշրջանառության ու ուղևորաշրջանառության խթանմանը նպաստող պայմանների ստեղծումը,

ե) մաքսանենգության, ինչպես նաև մաքսային սահմանով ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների տեղափոխմանը վերաբերող մասով ՀՀ օրենսդրության այլ խախտումների դեմ պայքարը, թմրամիջոցների, զենքի, մշակութային, պատմական ու հնագիտական նշանակություն ունեցող առարկաների, մտավոր սեփականության օբյեկտների, ոչնչացման վտանգի տակ գտնվող կենդանատեսակների և բուսատեսակների, դրանց մասերի, ինչպես նաև այլ ապրանքների ՀՀ մաքսային սահմանով ապօրինի տեղափոխման կանխարգելումը և միջազգային ահաբեկչության դեմ պայքարին աջակցումը,

զ) ՀՀ արտաքին տնտեսական կապերի զարգացմանն աջակցումը,

է) սպառողների շահերի պաշտպանության նպատակով ներմուծվող ապրանքների որակի ապահովմանը նպատակաուղղված միջոցառումների աջակցումը,

ը) մաքսային գործին վերաբերող հարցերում միջազգային պայմանագրերով նախատեսված ՀՀ պարտավորությունների կատարումն ու իրավունքների իրացումը, ինչպես նաև համագործակցությունն օտարերկրյա մաքսային և իրավասու այլ

մարմինների, մաքսային գործին վերաբերող հարցերով զբաղվող միջազգային կազմակերպությունների հետ,

թ) ՀՀ մաքսային վիճակագրության վարումը,

ժ) մաքսային գործի վերլուծումը, հետազոտումը և այդ բնագավառում խորհրդատվության աշխատանքների կատարումը»:

Արտաքին առևտրի շնորհիվ պետությունը հնարավորություն ունի բյուջետային եկամուտներ ստանալու, անհրաժեշտ սարքավորումներ, նյութեր, առաջավոր տեխնոլոգիա, հումք և ապրանքներ գնելու, ինչը շատ կարևոր է երկրի տնտեսության վերակառուցման, բնակչությանը ապրանքներով ապահովելու, իր ապրանքները համապատասխան տեղերում ներկայացնելու համար: Առևտրատնտեսական հարաբերությունների մաքսային կարգավորումը պետությանը հնարավորություն է ընձեռում իրականացնելու իր արտաքին քաղաքականությունը՝ այն համաձայնեցնելով իր գործունեության մյուս ուղղությունների հետ:

Վերը նշված պատճառներով էլ պետությունը շահագրգռված է, որպեսզի արտաքին տնտեսական գործունեությունն իրականացվի սահմանված կարգով:

Առևտրատնտեսական հարաբերությունները (իրավիճակների, հարաբերությունների և կապերի բազմազանությունը) կարգավորվում են համապատասխան օրենսդրություններով ու ենթաօրենսդրական ակտերով, որոնցով սահմանված են տարբեր ապրանքների, անձանց իրավական կարգավիճակը, փոխհարաբերությունները միմյանց միջև, պետության և նրա մարմինների (այդ թվում նաև մաքսային մարմինների) հետ:

Քանի որ պետությունը շահագրգռված է արտաքին, ներքին, տնտեսական, ֆինանսական, հարկային, արտաքին-առևտրային, մաքսային, ռազմական քաղաքականության իրականացման, ինչպես նաև պետական, տնտեսական և անվտանգության այլ տեսակների քաղաքականության ապահովման մեջ, ուստի նա համապատասխան միջոցներ է կիրառում, ոչ միայն արտաքին տնտեսական գործունեությամբ զբաղվողներին իրավունքներ հատկացնելու, այլ նաև նրանց կողմից իրենց պարտականությունները բարեխղճորեն կատարելու համար, այդ թվում նաև

մաքսային հսկողությունն ու մաքսային ձևակերպումն իրականացնող մաքսային մարմինների օգնությամբ:

Մաքսային հսկողությունը միջոցների միագումարությունն է, որոնք իրագործվում են ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից, ՀՀ մաքսային օրենսդրության, ինչպես նաև ՀՀ օրենսդրության և ՀՀ պետության կողմից կնքված միջազգային պայմանագրերի պահպանման համար, որոնց կատարման հսկողությունը դրված է ՀՀ մաքսային մարմինների վրա:

Մաքսային ռեժիմն այն դրույթների միագումարությունն է, որոնք որոշում են մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների կարգավիճակը:

Սահմանված կարգի կատարման դեպքում ապրանքներն ու տրանսպորտային միջոցները կարող են անարգել տեղափոխվել մաքսային սահմանով: Մակայն պրակտիկան վկայում է այն մասին, որ արտաքին առևտրային գործունեությամբ զբաղվողների մեջ պատահում են նաև այնպիսիները, որոնք կանխամտածված կամ էլ չիմանալով սխալներ են թույլ տալիս կամ էլ որոշ նորմաներ ու կանոններ չեն կատարում, և արդյունքում այս խնդիրների կարգավորման հարցում անչափ կարևորված է մաքսային մարմինների կողմից կատարվող մաքսային վերահսկողության և, ինչպես նաև մաքսային ձևակերպման դերն ու նշանակությունը:

Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների մաքսային հսկողության տակ գտնվելու ժամկետները սահմանված են «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 139-ում⁹⁰:

Նշենք, որ ՀՀ օրենսդրության համաձայն հնարավոր են մաքսային ռեժիմի փոփոխման դեպքեր և հարկավոր է ընդմիջտ հիշել, որ դա ապրանքները տեղափոխող անձի արտոնությունն է:

Մաքսային ռեժիմի փոփոխման առավել տարածված օրինակն ապրանքի նախնական տեղափոխումն է մաքսային պահեստի ռեժիմում, իսկ հետո դրա բացթողումը պահեստից և այլ մաքսային ռեժիմի տակ տեղափոխելը:

⁹⁰ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 139:

Այդ սխեման աշխատում է այն դեպքերում, երբ ներմուծվող ապրանքների քանակը, որը նախատեսված է ներքին շուկայում իրացնելու համար՝ պարունակում է հավաստագրում (սերտիֆիկացում) պահանջող ապրանքներ, որոնք հարկվում են մաքսատուրքով, ինչպես նաև սակագնային և ոչ սակագնային կարգավորման միջոցների տակ են ընկնում: Սակայն հայտարարատուն չի հասցնում ապրանքը ժամանակավոր պահպանության պահեստում գտնվելու ընթացքում հավաքել բոլոր անհրաժեշտ փաստաթղթերը կամ էլ նրա մոտ ֆինանսական դժվարություններ են առաջացել:

Մաքսային հսկողության իրականացումը և դրա ձևերը սահմանված են «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 138-ով⁹¹:

Մաքսային օրենսդրությամբ նախատեսված է մաքսային հսկողության վայրում իրականացնել մաքսային նպատակների համար անհրաժեշտ փաստաթղթի և տեղեկությունների ստուգում, մաքսային գնում (այդ թվում՝ ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների, անձի), ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների հաշվառում, ժամանակավոր պահպանման պահեստների ու տարածքների, ազատ պահեստների, ազատ գործիքների և ընդհանրապես այն բոլոր վայրերի ստուգմամբ, որտեղ կարող են գտնվել մաքսային վերահսկողության ենթակա ապրանքներ ու տրանսպորտային միջոցներ, կամ գործունեություն է իրականացվում, որի հսկողությունը դրված է ՀՀ մաքսային մարմինների վրա:

Մաքսային նպատակների համար անհրաժեշտ փաստաթղթերը, որպես կանոն, բաժանվում են հետևյալ հիմնական խմբերի՝

- Տրանսպորտայինի, այդ թվում՝ ապրանքագրերը, մանիֆեստները, բեռնագրերը, ծանրոցները և այլն:
- Առևտրայինի, այդ թվում՝ պայմանագրերը, համաձայնագրերը, հաշիվները, փաթեթավորման թերթիկները և այլն:
- Մաքսայինի, այդ թվում՝ մաքսային մարմինների կողմից

⁹¹ «ՀՀ մաքսային օրենսգրք», հոդված 138:

տրված կամ նրանց մասնակցությամբ ձևակերպված փաստաթղթերը, օրինակ՝ անմաքս խանութների, մաքսային պահեստների բացման լիցենզիաները, առաքման, հսկման փաստաթղթերը, մաքսային արժեքի հայտարարագիրը և այլն:

- Այլ փաստաթղթերի, այդ թվում՝ նրանք, որոնք հաստատում են տվյալ մարդու իրավասությունն արտաքին առևտրային գործունեությամբ զբաղվելու համար, տարբեր պետական մարմինների թույլտվությունները, օրինակ՝ անասնաբուժական և ֆիտոսանիտարային վերահսկողություն կատարողների, մշակույթի նախարարության թույլտվությունները և այլն:

Մաքսային զննումը (ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների զննումը, մարդկանց քննումը), փաստորեն, իրենից ներկայացնում է վերահսկողություն: Այն կայանում է առաջին հերթին ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների փաստացի ստուգման մեջ՝ նպատակ ունենալով ստուգել մաքսային սահմանով ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների տեղափոխման օրինականությունը, մաքսային հայտարարագրում նշված ապրանքներին վերաբերող իրական տվյալների և, ինչպես նաև, պետական մարմինների թույլատրող փաստաթղթերում ցույց տրված տվյալների համապատասխանությունը, արգելված ապրանքների ներմուծման ու արտահանման կանխարգելման, առանց փաստաթղթերի տեղափոխվող ապրանքների հայտնաբերման, ապրանքների գաղտնի տեղափոխման և դրանց բնութագրերի հավաստիության (կախված մաքսային զննման այս կամ այն նպատակներից) մեջ:

Ապրանքների ու տրանսպորտային միջոցների զննումը կատարվում է հողված 145-ի համաձայն և, ըստ նշված հողվածի կետ 2-ի, «ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքներ և տրանսպորտային միջոցներ տեղափոխող կամ դրանց պահպանումն իրականացնող անձի ներկայացուցիչը պարտավոր է ներկա լինել զննմանը»⁹²:

⁹² «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հողված 145:

Ֆիզիկական անձի ուղեբեռի զննման կարգը սահմանված է «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 146-ում: Հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված են այն դեպքերը, երբ զննումը կարող է կատարվել առանց ֆիզիկական անձի կամ նրա կողմից լիազորված ներկայացուցչի ներկայությամբ⁹³:

Անձի քննումը, որը հսկողության բացառիկ ձև է, կատարվում է «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 147-ին համապատասխան: Ընդ որում, հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն, «...Քննումը սկսելուց առաջ տարածաշրջանային մաքսատան կամ մաքսային կետի պաշտոնատար անձը պարտավոր է ֆիզիկական անձին ներկայացնել տարածաշրջանային մաքսատան, մաքսային կետի պետի կամ նրա տեղակալի գրավոր որոշումը և առաջարկել թաքցրած ապրանքների կամավոր հանձնում»⁹⁴:

Մաքսային հսկողության (ընդհանուր դրույթների համաձայն) հնարավոր է նաև ապրանքների բացթողում առանց մաքսային զննման գործընթացի կիրառման և մաքսային հսկողության որոշակի ձևերից ազատման⁹⁵:

Մաքսային հսկողության հիմնական խնդիրներն իրականացնելիս անչափ մեծ է մաքսային ձևակերպումների գործառույթի նշանակությունը, որի դերը հանդիսանում է փոխադրվող ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների վերաբերյալ տեղեկությունների հաշվառումն ու գրանցումը, դրանց գծով լրիվ, հավաստի փաստաթղթային տեղեկատվական հիմքի ստեղծումը՝ նպատակ ունենալով ապահովելու արդյունավետ մաքսային հսկողություն, ինչպես նաև արժութային, արտահանման, անասնաբուժական, բնապահպանական և այլ տեսակի վերահսկողությունները, արտաքին առևտրի վիճակագրության և հատուկ մաքսային վիճակագրության վարումը և արտաքին տնտեսական գործունեության (ՄՏԳ) մասնակիցներին համապատասխան մաքսային ռեժիմը ճիշտ ընտրելու հարցում օգ-

⁹³ «ՀՀ մաքսային օրենսգրք», հոդված 146:

⁹⁴ «ՀՀ մաքսային օրենսգրք», հոդված 147:

⁹⁵ «ՀՀ մաքսային օրենսգրք», հոդված 148, հոդված 149:

նություն ցույց տալը և այդ ռեժիմի պահպանելն ու դրա ավարտն իր ժամանակին հասցնելը:

Ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների մաքսային ձևակերպումն իր մեջ ընդգրկում է գործողություններ հետևյալ ուղղություններով՝

- հայտարարատվից բանավոր հայտարարագիր ստանալով, անհրաժեշտ է դրանք ֆիքսել և իրականացնել փաստաթղթերի կամ դրանց էլեկտրոնային պատճենների հաշվառում և գրանցում,
- մաքսային հայտարարագրի և այլ փաստաթղթերի մեջ յուրաքանչյուր ռեժիմին համապատասխան սահմանված կարգով որոշակի տեղեկատվություն ներառելուն, և այդ տեղեկատվությունը մաքսային մարմնի պաշտոնատար անձի ստորագրությամբ ու անձնական կնիքով հաստատելուն,
- տարբեր բնույթի փաստաթղթերը հաստատելուն (տեղ հասցնելու վերահսկման փաստաթղթերի և այլն),
- ժամանակավոր պահպանության պահեստ (ԺՊՊ) մտնելուն և ապրանքները հանձնելուն,
- ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները ԺՊՊ-ում ժամանակավոր պահպանելու ընթացքում դրանցից նմուշներ և փորձանմուշներ վերցնելու վերաբերյալ փաստաթղթեր ձևակերպելուն,
- ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների մաքսային վերահսկողության ու մաքսային ձևակերպման ավարտելու փաստը փաստաթղթերում հաստատելուն:

Մաքսային ծառայության կարևոր գործառույթների թվին է պատկանում լիցենզավորումը, որին ենթակա գործունեության տեսակները և հիմնական պահանջները սահմանված են «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» հոդված 59-ով, որի 3-րդ կետում նշված է այն փաստաթղթերի ցանկը, որը պետք է ներկայացնի հայցորդը լիցենզիա ստանալու համար⁹⁶:

Մաքսային ծառայության հիմնական խնդիրներից մեկը

⁹⁶ «ՀՀ մաքսային օրենսգրք», հոդված 59:

մաքսատուրքի չափի հաշվարկումն է ըստ դրույքաչափերի և գանձումը (հոդված 102 «Մաքսատուրքի դրույքաչափերը»):

Մաքսային ծառայության կարևորագույն խնդիրներից են նաև «Մաքսային վիճակագրության վարումը»⁹⁷ և «Արտաքին տնտեսական գործունեության ապրանքային անվանացանկի վարումը»⁹⁸:

Այս երկու խնդիրների կատարումն անչափ կարևոր է տնտեսական քաղաքականության իրականացման գործում:

Վերը նշել ենք, որ մաքսային մարմինները հանդես են գալիս նաև որպես հետաքննության մարմիններ, և, ըստ էության, նրանց կողմից հետաքննության վարույթն իրականացվում է համաձայն «ՀՀ մաքսային օրենսգրքի» 184 և 185 հոդվածների: Իսկ մաքսային օրենսգրքի հոդված 186-ի համաձայն, նրանք իրականացնում են նաև օպերատիվ-հետախուզական գործունեություն⁹⁹:

Այսպիսով, նշենք, որ ինչպես հարկային, այնպես էլ մաքսային մարմինների հիմնական խնդիրների և գործառույթների համառոտ թվարկումից ու պարզաբանումից, գալիս ենք այն հետևության, որ դրանք բազմազան են և խիստ կարևոր:

2.2. Հարկային և մաքսային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխման հիմնական մոտեցումները

Անկախության տարիներին Հայաստանում հարկային քաղաքականության և վարչարարության բարելավման դիտակետում եղել է հարկային հսկողության մեխանիզմների զարգացումը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ենթակառուցվածքների զարգացումը, հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ընդլայնումը, մաքսային գործընթացների կատարելագործումը, հարկային ու մաքսային համակարգի կազմա-

⁹⁷ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 149:

⁹⁸ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 181:

⁹⁹ «ՀՀ մաքսային օրենսգիրք», հոդված 184,185,186:

կերպական կառուցվածքների օպտիմալացումը: Մասնավորապես, մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավման նպատակով ներդրվել է էլեկտրոնային հաշվետվությունների համակարգ, հարկ վճարողների գրանցման պարզեցված ընթացակարգ, հեռախոսագանգերի և հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոններ և այլն: Սակայն վերը թվարկված բարեփոխումներին զուգահեռ, հարկային և մաքսային համակարգերի արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից, առանձնակի կարևորվում է հարկային ու մաքսային օրենսդրության, պետական եկամուտների քաղաքականության և ռիսկերի գնահատման համակարգերի, կազմակերպական կառուցվածքների կատարելագործումը:

Պետությունը քաղաքական համակարգի գլխավոր ինստիտուտն է, իսկ պետականության ձևը կառավարման, պետական կառուցվածքի ձևի և քաղաքական վարչակարգի ամբողջությունն է: Ըստ սահմանադրական իրավունքի պետությունները լինում են ունիտար, դաշնային կամ ֆեդերատիվ: Ունիտար պետությունները, որպես կանոն, ձևավորվում են մոնոէթնիկ տարածքների վրա, որտեղ գործում է մեկ սահմանադրություն և օրենսդրություն, միասնական օրենսդիր, գործադիր և դատական իշխանությունների մարմիններ: Ունիտար պետությունները տարանջատվում են՝ կենտրոնացված և ապակենտրոնացված պետություններ: Կենտրոնացված ունիտար պետությունների օրինակ է Հայաստանի Հանրապետությունը, իսկ ապակենտրոնացվածի՝ Ֆրանսիան, Վրաստանը և այլն: Ունիտար պետություններում հարկային և մաքսային համակարգը կառավարվում է մեկ կենտրոնից, միասնական օրենսդրությամբ, ինչպես օրինակ, Ֆրանսիայում, Իտալիայում, Մեծ Բրիտանիայում գործում է համապետական հարկային օրենսգիրքը: 2016 թվականին Հայաստանը ևս ընդունել է հարկային օրենսգիրք, որն ուժի մեջ է մտնելու 2018 թվականի հունվարի մեկից:

Ֆեդերատիվ պետությունը, ի տարբերություն ունիտարի, ունի իշխանության բարձրագույն մարմինների երկու մակարդակ: Ֆեդերացիայի սուբյեկտները իրավունք ունեն ընդունել

տարածաշրջանային օրենքներ: Այդպիսի պետությունների, ինչպիսիք են ԱՄՆ-ը, Գերմանիան, Ավստրալիան, Շվեդիան, հարկային համակարգը կազմված է մի քանի մակարդակներից՝ կենտրոնական և տարածաշրջանային (նահանգներ, մարզեր): Հարկային համակարգի միասնականության հիմքը բոլորի կողմից կիրառվող միասնական օրենսդրությունն է:

Պետական կառավարման համակարգում հարկային և մաքսային մարմինները կարող են գործել որպես.

- Միասնական կիսաինքնավար մարմին, որը կազմակերպական կառուցվածքի այնպիսի տեսակ է, որում բոլոր գործառույթները կենտրոնացված են մեկ մարմնում, իսկ ղեկավարը, որպես կանոն, հաշվետու է ֆինանսների նախարարին: Կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակը ընտրել են Ավստրալիան, Դանիան, Ճապոնիան, Իռլանդիան: Հատկապես Ճապոնիայում հարկային վարչարարության գործառույթն իրականացնում է ֆինանսների նախարարության ենթակայությամբ գործող Ազգային հարկային գործակալությունը, որը ներառում է կենտրոնական ապարատ, 11 տարածքային մարմիններ և 524 տարածքային տեսչություններ¹⁰⁰:

- Միասնական կիսաինքնավար մարմին, որը հաշվետու է կառավարման խորհրդին: Խորհրդի կազմում ներառվում են ինչպես օրենսդիր մարմնի ներկայացուցիչներ, այնպես էլ հարկային խորհրդատուներ, իրավաբաններ, որակավորված հաշվապահներ: Կառավարման խորհրդի լիազորություններն ընդգրկում են լրացուցիչ վերահսկողություն, հարկային և մաքսային մարմնի գործունեության արդյունավետության գնահատում, հետագա ռազմավարության մշակում: Խորհուրդը անմիջականորեն հաշվետու է վերադաս մարմնի ղեկավարին՝ հիմնականում ֆինանսների նախարարին: Հարկային համակարգի կազմակեր-

¹⁰⁰ Институциональные и организационные характеристики налоговых органов, http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov

պական կառուցվածքի այս տեսակը ընտրել են ԱՄՆ-ը, Կանադան, Մեծ Բրիտանիան:

- Միասնական հարկային ստորաբաժանում (ծառայություն), որը գործում է ֆինանսների նախարարության ենթակայության ներքո: Հարկային վարչարարության գործառույթն իրականացնում է հարկային ծառայության ստորաբաժանումը, իսկ մյուս վարչակառավարչական գործառույթները (կադրային քաղաքականություն, նյութատեխնիկական մատակարարում, տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, ֆինանսներ և այլն) իրականացնում են ֆինանսների նախարարության համապատասխան ստորաբաժանումները: Կազմակերպական կառուցվածքի այս մոդելը կիրառվում է Ֆրանսիայում, Շվեյցարիայում:

- Հարկային վարչարարության գործառույթների բաշխումը տարբեր ստորաբաժանումների միջև: Հարկային համակարգի կառուցվածքը ենթադրում է հարկային վարչարարության գործառույթների բաշխում մի քանի նախարարությունների միջև, օրինակ՝ Գերմանիայում հարկային վարչարարության գործառույթները իրականացնում է ֆինանսների նախարարության ենթակայության ներքո գործող ֆեդերալ հարկային ծառայությունը: Բացի այդ հարկային գործառույթների որոշ մասը բաշխված է ֆեդերալ կառավարության մյուս կառույցների միջև, օրինակ՝ որոշակի գործառույթներ իրականացնում է ոգելից խմիչքների արտադրության և իրացման վերահսկողության ֆեդերալ ծառայությունը: Կազմակերպական կառուցվածքի այս մոդելը կիրառվում է Բելգիայում, Հունաստանում, Պորտուգալիայում¹⁰¹:

Հարկային և մաքսային մարմինների կարևորագույն խնդիրներից է հարկային համակարգի միջոցով տնտեսական անվտանգության, տնտեսական շահերի պաշտպանվածության ապահովումը, հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման հսկողության իրականացումը, հարկ վճարողների սպասարկման և հարկային հսկողության գործառույթների հավասարաչափ

¹⁰¹ А.В. Аронов, В.А. Кашин. Налоги и налогообложение (Учебное пособие). 2009, с 481.

զարգացումը: Այդ կարևորագույն խնդիրները հնարավոր է իրականացնել հարկային վարչարարության մշտապես կատարելագործման միջոցով, որի կարևորագույն մասն են կազմում գործառույթների ճիշտ բաշխումն, արդյունավետ և օպտիմալ կազմակերպչական կառուցվածքի սահմանումը:

Հարկային վարչարարությունը հարկային մարմնի՝ օրենսդրությանը համապատասխան իրականացվող գործողություններն են, որոնք ուղղված են հարկային օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը: Հարկային վարչարարության առաքելությունը պետք է ընդգրկի հետևյալ գործառույթները՝

1. հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարձրացում, անհրաժեշտ օգնության և տեղեկատվության տրամադրում,
2. հարկային մարմնի հիմնական բիզնես գործընթացների վերակազմակերպում,
3. հարկային հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրում,
4. մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարում, ներքին հսկողության մեխանիզմների կատարելագործում,
5. հարկային խախտումների կանխարգելում և հարկային պարտավորություններից խուսափողներին հայտնաբերում,
6. ստվերային տնտեսության դեմ պայքարի արդյունավետության բարձրացում,
7. հարկային կարգապահության ամրապնդում:

Հարկային ու մաքսային համակարգն իր առաքելության իրականացման ընթացքում բախվում է գործառույթային, կադրային և կառուցվածքային նշանակության խնդիրների, որոնց լուծման նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել գործառույթների օպտիմալացում, արդյունավետ կազմակերպչական կառուցվածքի ներդրում, ծառայողների որակավորման բարձրացում:

Ժամանակակից հարկային վարչարարության հիմնախնդիրներից է հանդիսանում հարկային և մաքսային համակարգի արդյունավետ կազմակերպչական կառուցվածքի ներդրումը: Եվ

ինչու է հարկային վարչարարության արդյունավետության տեսանկյունից այդքան կարևորվում կազմակերպական համակարգի դերը: Վերջին տարիներին ինչպես հանրային, այնպես էլ մասնավոր հատվածներում մեծ ուշադրության են արժանացնում օպտիմալ կազմակերպական կառուցվածքի ձևավորմանը, քանզի համակարգերի գործունեության հաշվետվողականությունը, պատասխանատվությունը, թափանցիկությունն ու արդյունավետությունը շատ անգամ պայմանավորված են կազմակերպական կառուցվածքով, օրինակ՝ որքան հզոր և կայացած է օրենսդիր մարմինը, այնքան հսկողության մեխանիզմը կլինի հասցեավորված և արդյունավետ, այնքան մարմին ճկունություն կդրսևորի ժամանակակից կառավարման խնդիրների լուծման ընթացքում: Կառավարությունը գործառնական արդյունքների կատարելագործման ուղիներ է փնտրում, որպեսզի մեծացնի համակարգի հաշվետվողականությունն ու թափանցիկությունը: Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքն այդ ջանքերի հիմնական բանալին է, հետևաբար՝ մշտապես ենթարկվում է կատարելագործման:

Կազմակերպական կառուցվածքը նախագծելիս հաշվի են առնում մի շարք գործոններ, դրանք են.

- Հարկատեսակները՝ ավելացված արժեքի հարկ, շահութահարկ, եկամտային հարկ, ակցիզային հարկ և այլն:
- Գործառույթները՝ հարկերի հավաքագրում, հարկ վճարողների սպասարկում, վերահսկողություն, աուդիտ և այլն:
- Հարկ վճարողների տեսակները՝ խոշոր, միջին և փոքր հարկատուներ:

Պրակտիկայում կիրառվում է հարկային վարչարարության կազմակերպական կառուցվածքի հետևյալ չորս մոտեցումները.

1. ըստ գործառնական սկզբունքի (principles of a function-based),
2. ըստ մասնագիտացման հարկատեսակների,
3. համակցված,

4. ըստ հարկատուների սեզմենտի¹⁰²:

Ըստ գործառնական սկզբունքի կազմակերպչական կառուցվածքի հիմքում դրված են համընդհանուր սահմանված նորմատիվային և օպերատիվ գործառույթները, վերջիններս ուղղակիորեն առնչվում են հարկատուներին: Սովորաբար կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակին բնորոշ է ստորաբաժանումների ղեկավարների բարձր կազմակերպվածությունը, որոնք սահմանում են քաղաքականության և ծրագրերի ուղղվածությունը: Կառուցվածքը ներառում է տարբեր կազմակերպական միավորներ, որոնք կառավարվում են կառույցի անմիջական ղեկավարին հաշվետու ծառայողների կողմից:

Հարկային վարչարարության գործառույթները դասակարգվում են

- նորմատիվային և օպերատիվ,
- հիմնական և օժանդակ:

Նորմատիվային գործառույթները կիրառվում են հարկային վարչարարության առաջնային նպատակի օրենսդրական խնդիրների լուծման և օպերատիվ համակարգի բարձր արդյունավետության ապահովման նպատակով: Անհրաժեշտ մեթոդների և վարչական ընթացակարգերի ներդրմամբ, այդ գործառույթները ապահովում են նորմատիվ ակտերի և հարկային օրենսդրության կիրարկումն ու մեկնաբանումը:

Արդյունավետ օպերատիվ համակարգը հարկային համակարգի հաջորդ կարևորագույն նպատակի նվազագույն ծախսերով առավելագույն հարկային մուտքերի ապահովման համար հիմք է ստեղծում:

Օպերատիվ գործառույթներն ուղղակիորեն առնչվում են հարկերի հավաքագրմանը: Դրանք ներառում են հարկատուների գրանցումն ու հաշվառումը, ընթացիկ հարկային ստուգումներն ու հսկողությունը:

Հարկային համակարգի հիմնական գործառույթները ներա-

¹⁰² Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, October 2004, P. 13, www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf.

ռում են հարկատուների գրանցումն ու հաշվառումը, ընթացիկ հարկային վերահսկողությունն ու ստուգումը, որոնց օգնությամբ հարկային մարմինները տիրապետում են գրանցված հարկատուների գործունեությանն առնչվող օպերատիվ տեղեկատվությանը:

Օժանդակ գործառույթները նպաստում են հիմնական գործառույթների կատարմանը: Դրանք են.

- Իրավական գործառույթն ապահովում է հարկային մարմնի և հարկատուի կողմից նորմատիվ ակտերի ճիշտ կիրառմանը:

- Կադրերի կառավարումը ցանկացած կազմակերպության կարևորագույն գործառույթներից է: Կադրերի կառավարումը իրականացվում է գործատու և ծառայող հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությամբ:

- Առողիտի և ներքին վերահսկողության գործառույթն իրականացնող ստորաբաժանումը պատասխանատու է կառույցի և նրա միավորների ներքին առողիտի համար, հարկային համակարգում առկա ռիսկերի կառավարման գործընթացի գնահատման, վերլուծության և բացահայտված խնդիրների լուծման առաջարկությունների ներկայացման համար: Ընդ որում, հարկային համակարգի նպատակների վրա ազդող ռիսկերի բացահայտման նպատակով իրականացնում է հարկային համակարգի ստորաբաժանումների և աշխատակիցների գործունեության գնահատում¹⁰³:

- Հարկատուների իրազեկման գործառույթն իր ուրույն տեղն ունի հարկային մշակույթի բարձրացման գործում: Հարկային համակարգում գործող համապատասխան ստորաբաժանումները պատասխանատու են հարկային օրենսդրության վերաբերյալ հարկատուների ժամանակին և պատշաճ իրազեկմանն ու օժանդակմանը:

- Հաշվապահական, ֆինանսական գործառույթներն իրականացնող ստորաբաժանումները ձևավորում և բաշխում են

¹⁰³ http://www.taxservice.am/ATS_StructuralUnits.aspx?puid=13&suid=118

կառույցի ու նրա ենթակա միավորների բյուջեն, վարում են հաշվապահական հաշվառումը և կազմում հաշվետվություններ:

• Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներին առնչվող գործառույթներ: Հաշվի առնելով հարկային և մաքսային համակարգում առաջադեմ տեխնոլոգիաների ներդրման արդի պահանջները կառույցն աջակցում է համակարգի արդիականացմանը, իրականացնում է ծրագրավորման աշխատանքներ, համակարգչային տեխնիկայի, տարբեր տեխնոլոգիական ծրագրերի սպասարկում¹⁰⁴:

Հարկային և մաքսային համակարգի չափսերից կախված օժանդակ գործառույթները կարող են միավորվել կամ ընդլայնվել: Ըստ գործառնական սկզբունքի կազմակերպական կառուցվածքի կիրառման արդյունքում հարկային համակարգի գործունեությունը դառնում է առավել մասնագիտացված, վերահսկումը՝ առավել արդյունավետ, հետևաբար շատ երկրներում կազմակերպական կառուցվածքի այս տեսակի լայնամասշտաբ կիրառման միտում է նկատվում: Բուլղարիան, Հունգարիան, Հնդկաստանը, Կանադան, Հոլանդիան, Թուրքիան, Ֆինլանդիան և այլ երկրներ հարկային համակարգում կիրառում են գործառնական սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքը:

Կանադայում եկամուտների գործակալության կենտրոնական ապարատում կազմակերպական կառուցվածքը սահմանված է ըստ գործառույթի: Այդ գործառույթների իրականացման նպատակով սահմանվել են բողոքարկման, հարկային արտոնությունների տրամադրման, հաշվառման, ստուգումների, ռիսկերի կառավարման, աուդիտի հարկատուների հետ հարաբերությունների և ապառքների, օրենսդրության վերլուծության ստորաբաժանումները: Այսպիսով՝ ըստ գործառնական սկզբունքի կազմակերպական կառուցվածքի հիմքը երկու կարևորագույն սկզբունքներն են.

¹⁰⁴ А.В. Аронов, В.А. Кашин. Налоги и налогообложение(Учебное пособие). 2009, с 477.

1. Կառուցվածքը ձևավորվում է ըստ սահմանված քաղաքականության/առաքելության և հսկողությունը իրականացնում են համապատասխան կառույցների ղեկավարները,
2. Քաղաքականությունը պետք է սահմանվի ըստ գործառույթների՝ սպասարկում, գրանցում, տվյալների մշակում, գանձումներ, աուդիտ և այլն: Գործառույթները սահմանելիս հաշվի են առնվում պետական կառավարման համակարգի առանձնահատկությունները, համընդհանուր ընդունված մոտեցումները, նպատակ ունենալով ապահովել ինչպես համակարգի, այնպես էլ տնտեսության առջև դրված նպատակների կատարումը¹⁰⁵:

Ըստ մասնագիտացման կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվել է շատ վաղուց և մինչև վերջերս համարվում էր ամենատարածվածը: Մեծ Բրիտանիայի հարկային վարչարարություն իրականացնող մարմնի կազմակերպչական կառուցվածքը՝ ըստ հարկերի տեսակի ձևավորվել է դեռևս 1690 թվականին: ԱՄՆ-ի հարկային համակարգը մինչև 1950 թվականը նույնպես հիմնված է եղել այս սկզբունքի վրա, սակայն 1950-1998 թվականներին անցում կատարվեց գործառնական սկզբունքին, իսկ այնուհետև կազմակերպական կառուցվածքը սահմանվեց ըստ հարկատուների չորս սեգմենտների՝ փոքր բիզնես և անհատ ձեռներեցներ, միջին և խոշոր բիզնես, հարկերից ազատված և պետական միավորներ, աշխատավարձից և ներդրումներից եկամուտներ: Նոր Զելանդիան, Ավստրալիան նույնպես ի սկզբանե հարկային համակարգի կառուցվածքը սահմանել են ըստ հարկատեսակների, այնուհետև վերակազմավորվել են ըստ գործառույթների, սակայն նախորդ դարի ինստիտուցիաներից կիրառում են ըստ հարկատուների սեգմենտի կազմակերպական կառուցվածքը: Մասնավորապես զարգացած երկրներում առավել հաճախ հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորելիս կիրառվում է

¹⁰⁵ Maureen Kidd, Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, June 2010, P. 7.

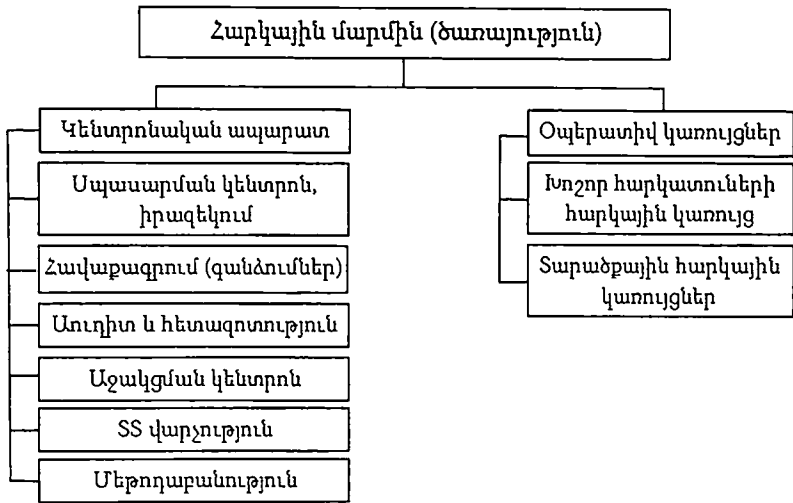
վերը թվարկված երկու և ավելի կառուցվածքների տեսակների համակցությունը¹⁰⁶: Մասնագիտացման մոտեցման համաձայն հարկային համակարգում բազմաֆունկցիոնալ ստորաբաժանումները սահմանվում են ըստ կիրառվող հարկատեսակների և գործում են իրարից անկախ, որը կարող է առաջացնել կազմակերպական կառուցվածքի անարդյունավետություն, քանզի գործառույթների կրկնությունն ուղեկցվում է ծախսերի ավելացմամբ: Շատ երկրներում, ինչպիսիք են Ավստրիան, Բելգիան, Իտալիան, Գերմանիան, Ֆրանսիան, Ճապոնիան, հարկային համակարգի ներքին կազմակերպական կառուցվածքը, որպես կանոն, սահմանվում է վերը թվարկված մեթոդների համակցմամբ: Այս կամ այն սկզբունքի դոմինանտությունը որոշելը դժվար է, քանզի հարկային համակարգի գործունակության արդյունավետության վրա ազդում են նաև այլ բազմաբնույթ գործոններ: Օրինակ.

- Գործառնական սկզբունքի հիման վրա սահմանված կառուցվածք, որում առկա են նաև որոշ հարկատեսակների գծով մասնագիտացված ստորաբաժանումներ:
- Մասնագիտացման հիման վրա կազմակերպական կառուցվածք, որում առկա են որոշակի գործառնական գործառույթներ և այլն:

Հարկային համակարգի ըստ հարկատուների սեզմենտի կազմակերպական կառուցվածքում հարկատուների սեզմենտներից բացի առանձնացվում են ստանդարտ օպերատիվ գործառույթներ իրականացնող ստորաբաժանումներ: Սեզմենտները դասակարգվում են ըստ փոքր, միջին և խոշոր տնտեսավարողների: Քանի որ հարկային եկամուտների գերակշիռ մասը ապահովում են քիչ քանակությամբ խոշոր կազմակերպությունները, հետևաբար շատ երկրներում ընդունված մոտեցում է խոշոր հարկատուների սեզմենտի առանձնացումը: Այդ հարկատուների

¹⁰⁶ Arturo Jacobs, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, Organizational Structure and Management, USAID, August 2013, P.43.

գործունեությունը և հարկային օրենսդրությանը առնչությունները (հարկատեսակներ, արտոնություններ) տարաբնույթ են, աշխարհագրական տեսանկյունից սփռված, բազմաֆունկցիոնալ, հետևաբար դրանց գործունեության արդյունավետ վերահսկողության իրականացման և առկա ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով հարկային մարմինների ենթակայության ներքո ստեղծվում են խոշոր հարկատուների վերահսկողության առանձին մարմիններ (տեսչություններ)¹⁰⁷: Ստորև ներկայացված է հարկային համակարգի առավել տարածված կազմակերպական կառուցվածքի տիպային օրինակի գծապատկերը:



Գծապատկեր 17. Գործառնական սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքի տիպային օրինակ¹⁰⁸

Հաշվի առնելով ժամանակի մարտահրավերները հարկային համակարգի բարեփոխումներին վերաբերող ռեֆորմները

¹⁰⁷ Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, February 2007, P. 24, www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf

¹⁰⁸ Maureen Kidd Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, June 2010, P. 8:

հաճախակի են առնչվում կազմակերպական կառուցվածքի համակարգի կատարելագործմանն ու սկզբունքներին: Պետք է նշել, որ շատ երկրներում կիրառում են գործառնական սկզբունքի հիման վրա կազմակերպական կառուցվածքի տեսակը, սակայն այն երկրները, որտեղ առկա է ԱՄՀ (ավելացված արժեքի հարկ), կազմակերպական կառուցվածքում առանձնացվում է այդ հարկատեսակի համար պատասխանատու ստորաբաժանում, ինչպես նաև ստորաբաժանում ըստ հարկատուների սեգմենտի՝ խոշոր հարկատուների: Հայաստանի հարկային համակարգում նույնպես գործում է խոշոր հարկատուների հարկային տեսչություն:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային համակարգը ստեղծվել է 1991 թվականին, որն իր գործունեությունը սկսել է բավականին դժվար պայմաններում առանց սեփական հարկային օրենսդրության, պետական բյուջեի և վերջինի հարկային եկամուտների պլանավորման՝ չունենալով նյութատեխնիկական բազա, շենքային պայմաններ, բանիմաց և որակավորված կադրեր: Անցնելով բավականին բարդ ճանապարհ, 26 տարիների ընթացքում համակարգն ունեցել է մեծ ձեռքբերումներ, ինչպիսիք են տնտեսության աճի խթանումը, սպառողների շահերի պաշտպանությանը միտված օրենսդրության մշակումը, միջազգային չափանիշներին համապատասխան մաքսային համակարգի ստեղծումը, համակարգում առաջադեմ տեխնոլոգիաների լայնածավալ կիրառումը, հեռախոսազանգերի սպասարկման, հարկատուների սպասարկման կենտրոնների ստեղծումը, մարդկային ռեսուրսների կառավարման կատարելագործումը, ստուգումների և վերահսկողության կանոնակարգումը և այլն: Հարկ վճարողների սպասարկման ոլորտի զարգացումը հանդիսանում է պետական եկամուտների կոմիտեի ռազմավարության գերակայություններից: Այդ գերակայությունն իրագործելու նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել խորը կառուցվածքային փոփոխություններ՝ մատուցվող ծառայությունների որակի բարձրացումը, հարկ վճարողների կողմից իրենց իրավունքների, պարտավորությունների և հարկային օրենսդրու-

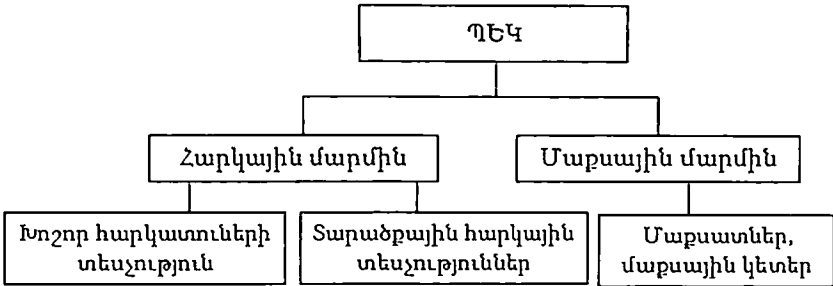
թյան պահպանման անհրաժեշտության պատշաճ ընկալումը: Համատեղ՝ հեռախոսային, ինտերնետային, փոստային կապի, գանգվածային լրատվամիջոցների և անմիջական շփումների միջոցով տրամադրվող ծառայությունների ծավալի և որակի մեծացումը հնարավորություն է տալիս ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ին ավելի արդյունավետորեն սպասարկել և իրազեկել ավելի մեծ քանակի հարկ վճարողներին, որն իր հերթին հանգեցնում է հարկ վճարող հանրության կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ և նրա առաքելության դրական ընկալմանը¹⁰⁹:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային վարչարարության գործառույթները իրականացնում է կառավարությանը առընթեր Պետական եկամուտների կոմիտեն, որը հանրապետական գործադիր մարմին է: Կոմիտեի գործունեությունը կանոնակարգվում է «Հարկային ծառայության մասին», «Մաքսային ծառայության մասին», «Մաքսային կարգավորման մասին» օրենքներով նախատեսված հարկային և մաքսային մարմում: Եկամուտների կոմիտեն ստեղծվում, վերակազմավորվում, գործունեությունը դադարեցվում է Հայաստանի Հանրապետության հրամանագրերով: Ձևավորման սկզբնական փուլում Կոմիտեն գործում էր որպես միասնական կիսաինքնավար մարմին, որին զուգահեռ գործում էր մեկ այլ վերահսկող կառույց՝ հարկային տեսչության խորհուրդ: Կոմիտեի կազմակերպական կառուցվածքը սահմանված էր ըստ համակցման սկզբունքի, որտեղ առավել զերակշռում էր ըստ հարկատեսակների մասնագիտացումը: Այնուհետև, հաշվի առնելով այդ ոլորտում տեղի ունեցող միջազգային մարտահրավերները, առկա լավագույն միջազգային փորձը, կոմիտեն ևս անցում կատարեց հիմնականում գործառնական սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքին՝ ավելացնելով խոշոր հարկատուների սեգմենտը:

Կազմակերպական կառուցվածքի հիմնական օղակները վերադաս հարկային մարմին, տարածքային հարկային տեսչու-

¹⁰⁹ <https://armenpress.am/arm/news/832217/hayastanum-kirakanacven-harkayin-varchararutyan-ardyunavetutyan.html>

թյուններ, մասնագիտացված առանձնացված ստորաբաժանումներ, ներկայացնենք գծապատկերի տեսքով:



Գծապատկեր 18. Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի օղակները

Պետական եկամուտների կոմիտեի և նրան ենթակա հարկային և մաքսային կառույցների կազմակերպական կառուցվածքը սահմանվում է կոմիտեի կանոնադրությամբ¹¹⁰: Կոմիտեի համակարգը կազմված է նախագահից, նախագահի տեղակալներից, խորհրդականներից, օգնականներից, կոմիտեի աշխատակազմից, տարածքային ստորաբաժանումներից: Վերադաս մարմնի կառուցվածքային ստորաբաժանումներն են՝

- Ռիսկերի կառավարման և հարկային կարգապահության ծրագրերի վարչությունը,
- Հարկ վճարողների սպասարկման և հարկման ընթացակարգերի վարչությունը,
- Կազմակերպման և հսկողության վարչությունը,
- Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչությունը,
- Ներքին աուդիտի վարչությունը,
- Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչությունը,
- Մաքսային հսկողության վարչությունը,
- Իրավաբանական վարչությունը,

¹¹⁰ ՀՀ կառավարության 2016թ մարտի 10-ի N 224-Ն որոշում:

- Քննչական վարչությունը,
- Իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչությունը,
- Օպերատիվ հետախուզության վարչությունը,
- Մաքսանենգության դեմ պայքարի և կրկնակի մաքսային հսկողության վարչությունը,
- Ներքին անվտանգության վարչությունը,
- Անձնակազմի կառավարման վարչությունը,
- Ֆինանսահաշվային վարչությունը,
- Գործերի կառավարման վարչությունը և այլն:

Ինչպես արդեն նշվել է Հայաստանի Հանրապետության ՊԵԿ կազմակերպական կառուցվածքում առանձնացվում է խոշոր հարկատուների վերահսկողության կառույցը: ՊԵԿ գործունեության կարևոր ուղղություններից է խոշոր հարկատուների նկատմամբ անհատական մոտեցման դրսևորումը, որը ենթադրում է ճիշտ հասցեավորված հսկողության ուժեղացում, սպասարկման որակի բարելավում, աջակցում: Ամբողջ աշխարհում կազմակերպությունների դասակարգումը խոշոր, միջին և փոքր, իրականացվում է նմանատիպ չափորոշիչներով: Հայաստանում խոշոր հարկատուների թվին են դասվում այն տնտեսվարող սուբյեկտները, որոնց տարեկան հասույթը գերազանցում է 500.0 միլիոն դրամը: Տնտեսության զարգացմանը զուգընթաց ավելանում է նաև խոշոր հարկատուների քանակը: Այսպես, օրինակ, 2010թ. խոշոր հարկատուների հարկային տեսչությունում հաշվառված էին 344, 2012թ.՝ 462, 2015թ.՝ 514, արդեն 2017թ.՝ 617 տնտեսավարողներ¹¹¹: Խոշոր հարկատուների նկատմամբ մեծ ուշադրությունը պայմանավորված է ինչպես այն հանգամանքով, որ բյուջեի հարկային եկամուտների մեծ մասը ապահովում են նրանք, այնպես էլ ստեղծած աշխատատեղերի թվաքանակով: Մտորն ներկայացված է աշխարհի տարբեր երկրներում խոշոր հարկատուների դասակարգման չափորոշիչները և քանակը (տե՛ս աղյուսակ 3-ը):

¹¹¹ <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TILLists>

Խոշոր հարկատուների դասակարգման չափորոշիչները
տարբեր երկրներում, 2013թ.¹¹²

Երկիր	Խոշոր հարկատու դասակարգման չափորոշիչները
Իտալիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 100 մլն. եվրո
Կանադա	Համախառն եկամուտը գերազանցում է 250 մլն կանադական դոլար
ԱՄՆ	Ակտիվների արժեքը գերազանցում է 10 մլն. դոլար, գերշահույթ ստացող քաղաքացիները
Ֆրանսիա	Շրջանառությունը(առանց ԱԱՀ) կամ ակտիվների արժեքը գերազանցում են 400 մլն.եվրոն, 50% և ավելի մասնակցությամբ կապակցված կազմակերպությունները
Ճապոնիա	Կապիտալը գերազանցում է 100 մլն իեն
Ավստրալիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 250 մլն ավստրալիական դոլար
Ավստրիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 9.68 մլն եվրո
Բելգիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 7.3 մլն եվրո, ակտիվների արժեքը գերազանցում է 3.65 մլն եվրո, աշխատողների քանակը 50 և ավելի
Չեխիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 2 մլրդ չեխական կրոնա, բանկերը և ապահովագրական ընկերությունները
Ֆինլանդիա	Շրջանառությունը գերազանցում է 50 մլն եվրո

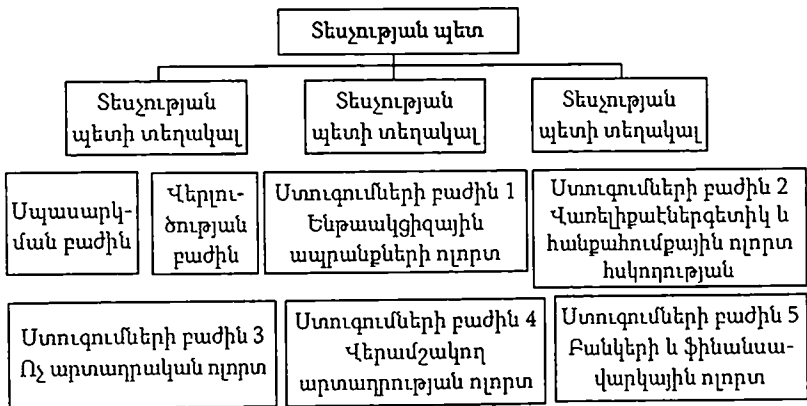
Աղյուսակից երևում է, որ զարգացած երկրներում ըստ չափերի կազմակերպությունները դասակարգելիս հիմնվում են՝ շրջանառության, ակտիվների արժեքի, աշխատողների թվաքանակի մեծության վրա: Գումարային սահմանների տարբերությունը պայմանավորված է յուրաքանչյուր երկրի տնտեսության առանձնահատկություններով և զարգացման մակարդակով: Ինչպես արդեն նշվել է աղյուսակում ներկայացված երկրների հարկային համակարգ կազմակերպական կառուցվածքը սահմանվում է ըստ հարկատուների սեզմենտի:

¹¹² Large taxpayer operations: Identification criteria used in 2013 - OECD, <https://www.oecd.org/.../Table 2.5.%20Large%20taxpayer%...>

Տեսչության գործունեության նպատակն է կոմիտեի նախագահի հրամանով հաստատված ցանկում ներառված խոշոր հարկ վճարողների սպասարկումը, հարկային և պարտադիր այլ վճարների օրենսդրության պահանջների կատարման ու կիրառման նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով հսկողությունը, ՀՀ պետական բյուջեի՝ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների հավաքագրման ապահովումը: Տեսչության հիմնական գործառույթներն են.

- հարկ վճարողների իրազեկում, ուսուցում, հարկային հաշվետվությունների ընդունում և այլ սպասարկման ծառայություններ,
- հարկերի վճարման նկատմամբ հսկողություն,
- հարկային ստուգումների և ուսումնասիրությունների իրականացում,
- իրավական ապահովման իրականացում¹¹³:

Ստորև ներկայացվում է խոշոր հարկատուների հարկային տեսչության կառուցվածքը:



Գծապատկեր 19. Խոշոր հարկատուների հարկային տեսչության կազմակերպական կառուցվածքը

¹¹³ ՀՀ ՊԵԿ, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 90, www.taxservice.am:

Խոշոր հարկատուների հարկային տեսչության կառուցվածքից կարելի է ենթադրել, որ կազմակերպչական կառուցվածքը սահմանված է վերը թվարկված մեթոդների համակցմամբ, որը պարունակում է գործառույթներ և հարկատեսակներ:

2017 թվականի հունվարի մեկի դրությամբ Պետական եկամուտների կոմիտեի (ՊԵԿ) աշխատակիցների թիվը կազմել է 2413 աշխատակից, որից 1674-ը հարկային ծառայողներ: ՊԵԿ-ում կազմակերպչական կառուցվածքի բարեփոխումների արդյունքում հարկային տեսչությունների թիվը 22-ից դարձել է 20, հարկատուների սպասարկման որակի բարելավման նպատակով շահագործման են հանձնվել հարկ վճարողների սպասարկման կետեր: Գալիք տարիներին նախատեսվում է դրանց թիվը կտրուկ ավելացնել մանավանդ այն վայրերում, որտեղ ՊԵԿ-ի հարկային տեսչություններ չկան, նպատակ ունենալով մեծացնել հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների հասանելիությունը: ՀՀ ՊԵԿ հարկային տեսչությունների կազմակերպչական կառուցվածքում առկա են պետի երկու տեղակալներ, հարկ վճարողների սպասարկման կենտրոն, տեղեկատվության և վերլուծության, ընթացիկ հսկողության, հարկային հսկողության բաժինները¹¹⁴: Մաքսային ծառայությունը մշտապես առանցքային նշանակություն ունի պետության տնտեսական զարգացման, անվտանգության և արտաքին առևտրի կառավարման գործում:

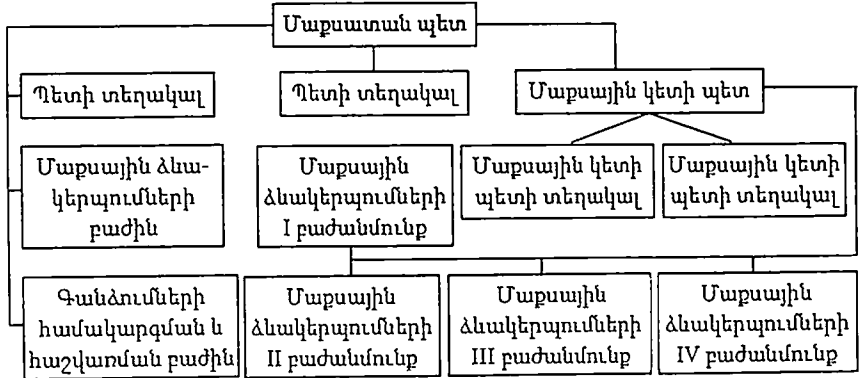
Մաքսային մարմինների հիմնական խնդիրներն են.

- ՀՀ տնտեսական ինքնիշխանության, տնտեսական անվտանգության, տնտեսական շահերի և ներքին շուկայի պաշտպանվածության ապահովումը,
- օրենսդրության դրույթների կիրառման ապահովումը, խախտումների կանխարգելումն ու բացահայտումը,

¹¹⁴ ՀՀ ՊԵԿ, հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 89, www.taxservice.am:

- առևտրատնտեսական հարաբերություններում մաքսային կարգավորման մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված միջոցների կիրառումը,
- մաքսային հսկողության ու մաքսային ձևակերպումների իրականացումը,
- մաքսանենգության դեմ պայքարը,
- ներմուծվող ապրանքների որակի ապահովմանը նպատակաուղղված միջոցառումներին աջակցումը և այլն¹¹⁵:

Վերը նշված առաջնահերթություններն ի կատար ածելու համար անհրաժեշտ է պատշաճ կիրառել օրենսդրության պահանջները, ձևավորել թափանցիկ, հաշվետվողական կազմակերպական կառուցվածք: Մաքսային համակարգում ներգրավված են շուրջ 739 մաքսային ծառայողներ, որոնք իրենց գիտելիքները կատարելագործելու նպատակով մասնակցում են տարբեր վերապատրաստման դասընթացների: Մաքսային համակարգում ընդգրկված են թվով 15 մաքսատներ: Ստորև ներկայացված է մաքսային մարմնի կառուցվածքը:



Գծապատկեր 20. ՀՀ Մաքսատների կազմակերպական կառուցվածք¹¹⁶

¹¹⁵ www.customs.am

¹¹⁶ Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 90, www.taxservice.am:

Մաքսային ընթացակարգերի պարզեցման և բարելավման, ինչպես նաև ՀՀ մաքսային օրենսդրությունն Եվրասիական Տնտեսական Միության չափանիշներին համապատասխանեցնելու նպատակով համակարգում իրականացվել են ինչպես լայնածավալ օրենսդրական, այնպես էլ կազմակերպատեխնիկական, վերահսկողական բարեփոխումներ՝ ռիսկերի կառավարման վրա հիմնված մաքսային հսկողության համակարգի կատարելագործում, հսկողության ժամանակակից մեխանիզմների ներդրում և այլն:

2.3. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկությունները ԵՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ

Գտնվելով առանձնապես ոչ բարենպաստ աշխարհաքաղաքական դիրքում և ունենալով բազմապիսի սոցիալ-տնտեսական և քաղաքական զարգացման խնդիրներ՝ Հայաստանի իշխանությունները մշտապես ձգտել են աշխարհի բոլոր երկրների հետ բարիդրացիական հարաբերությունների զարգացման:

Հայաստանը բավականին մեծ ջանքեր է գործադրել ԵՄ հետ հարաբերությունների զարգացման համար: Հայաստան-ԵՄ փոխհարաբերությունները սկսել են զարգանալ 1996 թվականից, որոնք հետագայում առավել խորացել են: Երկարամյա համագործակցության և իրականացված բարեփոխումների արդյունքում 2013-ի վերջին նախատեսվում էր կնքել ՀՀ-ԵՄ Ասոցացման Համաձայնագիրը և մեկնարկել Խորը և համապարփակ ազատ առևտրի գոտու ձևավորումը:

Այնուհանդերձ, 2013 թվականի սեպտեմբերին Ռուսաստանի Դաշնության նախագահ Վլադիմիր Պուտինի հետ հանդիպման ընթացքում ՀՀ նախագահ Մերժ Սարգսյանը հայտարարեց Ռուսաստանի, Բելառուսի և Ղազախստանի միջև ձևավորվող Մաքսային Միությանը Հայաստանի անդամակցության պատրաստակամության մասին:

2014-ի մայիսին այս 3 երկրները, շարունակելով խորացնել

միմյանց միջև ինտեգրացիան, ստորագրեցին «Եվրասիական Տնտեսական Միություն» (այսուհետ՝ ԵԱՏՄ) հիմնադրելու մասին պայմանագիրը: Հայաստանը հայտարարեց նաև ինտեգրացիայի այս առավել խորը մակարդակին միանալու մտադրության մասին: Նախապատրաստական աշխատանքները երկար չտևեցին, և արդեն 2014-ի հոկտեմբերին Հայաստանը ստորագրեց ԵԱՏՄ միանալու պայմանագիրը:

Այս զարգացումները ունեն խորը աշխարհաքաղաքական հիմք և ենթատեքստ: Ենթադրվում է, որ այս գործընթացին Հայաստանը միանում է՝ ակնկալելով և՛ քաղաքական, և՛ տնտեսական օգուտներ: Եվրասիական զարգացման բանկի և ՀՀ ՖՆ աջակցությամբ 2013-ին իրականացվել է մի հետազոտություն, ըստ որի՝ ցանկացած դեպքում Հայաստանի ինտեգրացիան Եվրասիական Մաքսային Միությանը համարվում է նախընտրելի¹¹⁷:

ԵԱՏՄ անդամակցությունը բեկումնային իրադարձություն է: Սակայն դրա շուրջ քննարկումները և սոցիալ-տնտեսական հետևանքների գնահատմանն ուղղված հետազոտությունները շատ քիչ են: Գնահատված չեն Հայաստանի հնարավոր օգուտներն ու կորուստները: ԵԱՏՄ միանալու պայմանագիրը Հայաստանի ներքին հանրությանը հայտնի է դարձել միայն ստորագրելուց հետո: Գոյություն ունեն անհանգստության առարկա հանդիսացող մի շարք հարցադրումներ, որոնք դեռևս հիմնավորված պատասխաններ չեն ստացել:

Հաշվի առնելով Հայաստանի համար այս իրողության հույժ կարևորությունը, ինչպես նաև հնարավոր խնդիրների ու հետևանքների անորոշության աստիճանը՝ սույն հետազոտությունը անդրադառնում է ԵԱՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկություններին:

Մինչ ԵԱՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմա-

¹¹⁷ Տե՛ս «Armenia and the Customs Union: Impact of Economic Integration», 2013 Tavadyan, et al., p-44 :

կերպման առանձնահատկություններին անցնելը, քննարկենք Եվրասիական ինտեգրացիոն գործընթացը:

Եվրասիական ինտեգրացիոն գործընթացի պատմական ակունքները բավականին հեռու են գնում և, ըստ էության, վերաբերում են հետխորհրդային տարածաշրջանում քաղաքական և տնտեսական միավորմանը:

1991-ի վերջին Անկախ Պետությունների Համագործակցության (ԱՊՀ) ձևավորումն ուղղված էր այս տարածաշրջանում քաղաքական և տնտեսական վերաինտեգրացիային: 1994-ից ի վեր առավել բացահայտ դարձավ առանձին առևտրային բլոկի ձևավորման ձգտումը՝ ի հակադրություն արևմտյան ինտեգրացիոն գործընթացների: Թեև ԱՊՀ շրջանակներում կնքվեց ազատ առևտրի համաձայնագիր (ԱԱՀ), սակայն այն մինչև 2003 թվականն այդպես էլ ուժի մեջ չմտավ: Փոխարենը ԱՊՀ անդամ գրեթե բոլոր երկրների միջև կնքվեցին երկկողմանի ԱԱՀ-ներ:

1996 թվականին Բելառուսը, Ղազախստանը և Ռուսաստանը ստորագրեցին տնտեսական և հումանիտար ոլորտներում ինտեգրման ընդլայնման մասին համաձայնագիր: Արդեն 1999-ին Բելառուսը, Ղազախստանը, Ղրղզստանը, Ռուսաստանը և Տաջիկստանը ստորագրեցին մի փաստաթուղթ, որով հստակեցվում էին այն նպատակները և քաղաքականությունները, որոնք երկրները պետք է ձեռնարկեին Եվրասիական Մաքսային Միության և Միասնական տնտեսական տարածք ձևավորելու ուղղությամբ:

Ապագա ինտեգրացիան և համագործակցությունը խթանելու համար այս 5 երկրները 2000-ին ստեղծեցին Եվրասիական Տնտեսական Ընկերակցությունը (EurAsEC), որին 2006-ին միացավ նաև Ուզբեկստանը: Հայաստանը 2003-ին միացավ այս կառույցին, սակայն դիտորդի կարգավիճակով:

Հետագա տարիներին իրականացված մի շարք ջանքերի արդյունքում, վերջապես, 2010-ին Բելառուսի, Ղազախստանի և Ռուսաստանի անդամակցությամբ պաշտոնապես ստեղծվեց Եվրասիական Մաքսային Միությունը, որը փաստացի սկսեց գործել 2011-ի հուլիսից:

2011-ի նոյեմբերին այս երկրները ստորագրեցին Եվրասիական Տնտեսական Միության ձևավորման վերաբերյալ Հոչակագիր: 2012-ին ստեղծվեց Եվրասիական Տնտեսական Հանձնաժողովը (EEC)՝ Եվրոպական Հանձնաժողովի մոդելային օրինակով՝ որպես Եվրասիական Մաքսային Միության և հետագա Եվրասիական Տնտեսական Միության համակարգող մարմին:

2013-ի սեպտեմբերին Հայաստանը հայտարարեց Եվրասիական Մաքսային Միությանը անդամակցելու պատրաստակամության վերաբերյալ: Արդեն 2013-ի դեկտեմբերին Եվրասիական Տնտեսական Գերագույն Խորհուրդը հաստատեց Հայաստանի անդամակցության միջոցառումների ծրագիրը՝ «ճանապարհային քարտեզը»:

2014-ի մայիսի 29-ին Բելառուսի, Ղազախստանի և Ռուսաստանի նախագահները ստորագրեցին Եվրասիական Տնտեսական Միության (ԵԱՏՄ) հիմնադրման մասին պայմանագիրը, որն անդամ երկրներում ներպետական վավերացումից հետո ուժի մեջ մտավ 2015-ի հունվարի 1-ից:

2014-ի հոկտեմբերին Հայաստանը միացավ այս պայմանագրին: Այսպիսով, ԵԱՏՄ-ն ունի 4 անդամ երկրներ: Դրդըզստանը և Տաջիկստանը հավանական հաջորդ անդամ պետությունների ցանկում են:

Եվրասիական Տնտեսական Միությունը տարածաշրջանային տնտեսական ինտեգրացիային ուղղված միջազգային կազմակերպություն է, որի շրջանակներում ապահովվում է ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի և աշխատուժի ազատ տեղաշարժ: Այն ենթադրում է համակարգված և միասնական տնտեսական քաղաքականության մշակում և իրականացում:

ԵԱՏՄ-ն երկրների միջև ինտեգրացիայի շատ բարձր տարատեսակ է՝ նպատակաուղղված «ընդհանուր շուկայի» ստեղծմանը: Հետևաբար, այն ներառում է մակրոտնտեսական, ֆինանսական, էներգետիկ, տրանսպորտի և հաղորդակցության, ներդրումների, պետական գնումների, մրցակցության և միջարք այլ ոլորտներ և քաղաքականությունների համաձայնեց-

ված իրականացում: Այնուհանդերձ, առայժմ առավել տեսանելի և գլխավոր փոփոխությունը վերաբերում է առևտրի կարգավորմանը և դրան առնչվող ոլորտներին, մասնավորապես, Մաքսային միության ստեղծմանը:

Այսպիսով, ԵԱՏՄ-ն, նախ և առաջ ենթադրում է միացյալ մաքսային տարածքի ստեղծում, միասնական արտաքին առևտրի և մաքսային օրենսդրության ներդրում, տարիֆային և ոչ տարիֆային կարգավորման միատեսակ մոտեցումներ և ընդհանուր գործընթացներ:

ԵԱՏՄ գործունեությունը կանոնակարգվում է 2014-ի մայիսի 29-ին ստորագրված հիմնադիր պայմանագրով: ԵԱՏՄ հիմնադիր պայմանագիրը բաղկացած է 4 մասից, 28 բաժիններից և ունի 118 հոդվածներ: Պայմանագրին կցվում են 33 հավելվածներ: Պայմանագրի հիմնական մասի կառուցվածքը ներկայացվում է ստորև:

ԵԱՏՄ հիմնադիր պայմանագրի կառուցվածքը¹¹⁸

<p>Մաս 1. ԵԱՏՄ հիմնադրումը</p> <ol style="list-style-type: none">1. Ընդհանուր դրույթներ2. Միության հիմնական սկզբունքները, նպատակները, կոմպետենցիան և իրավունքը3. Միության մարմինները4. Միության բյուջեն <p>Մաս 2. Մաքսային Միություն</p> <ol style="list-style-type: none">5. Ինֆորմացիոն համագործակցություն և վիճակագրություն6. Մաքսային Միության գործունեությունը7. Դեղամիջոցների և բժշկական ապրանքների շրջանառության կարգավորում8. Մաքսային կանոնակարգում9. Արտաքին առևտրային քաղաքականություն10. Տեխնիկական կանոնակարգում11. Սանիտարական և ֆիտոսանիտարական միջոցներ12. Սպառողի իրավունքների պաշտպանություն
--

¹¹⁸ Աղբյուրը՝ ԵԱՏՄ պայմանագիր:

- Մաս 3. Միասնական տնտեսական տարածք
13. Մակրոտնտեսական քաղաքականություն
 14. Արժույթային քաղաքականություն
 15. Ծառայությունների առևտուր և ներդրումներ
 16. Ֆինանսական շուկայի կարգավորում
 17. Հարկեր և հարկահավաքություն
 18. Մրցակցության ընդհանուր սկզբունքներ և կանոններ
 19. Բնական մոնոպոլիաներ
 20. Էներգետիկա
 21. Տրանսպորտ
 22. Պետական մունիցիպալ գնումներ
 23. Մտավոր սեփականություն
 24. Արդյունաբերություն
 25. Ագրոարդյունաբերական համակարգ
 26. Աշխատանքային միգրացիա
- Մաս 4. Անցումային և եզրափակիչ դրույթներ

Պայմանագրի երկրորդ մասը նվիրված է Մաքսային Միության ձևավորմանը և կանոնակարգմանը, որի արդյունքում կներդրվի առևտրի կարգավորման միասնական համակարգ: Մասնավորապես, Մաքսային միության ձևավորումը ենթադրում է.

ա. Ներքին տարիֆային կանոնակարգման միջոցների (մաքսատուրքերի) վերացում: ԵԱՏՄ անդամ երկրների միջև առևտրի ընթացքում չկա տարիֆային կարգավորում և տնտեսական սահմանափակումներ՝ բացառությամբ հատուկ պաշտպանիչ, հակազնազցման (հակադեմպինգային) և փոխհատուցման միջոցների կիրառման դեպքերի: Մա նաև ներառում է առևտրի ցանկացած քանակական սահմանափակումների վերացումը, տարբեր ապրանքների ներմուծման կամ արտահանման դեպքում կիրառվող քվոտաները:

բ. Արտաքին տարիֆային կարգավորման ներդաշնակեցում: ԵԱՏՄ անդամ երկրները երրորդ երկրների հետ առևտրի ընթացքում կիրառում են միասնական մաքսատուրքեր և միատեսակ առևտրային/մաքսային կարգավորման գործիքակազմ:

Մաքսային օրենսդրության և միասնական մաքսատուրքի հիմքում ընկած է Ռուսաստանի Դաշնության օրենսդրությունը: Ընդ որում, գործընկեր երկրները համաձայնության են եկել առ այն, որ ներմուծման միասնական մաքսատուրքերի դրույքաչափերը կվերանայվեն ժամանակի ընթացքում՝ արտացոլելով Ռուսաստանի՝ ԱՀԿ նկատմամբ պարտավորությունների կատարումը¹¹⁹:

գ. Միասնական ոչ տարիֆային կարգավորում: ԵՄՏՄ անդամ երկրների միջև առևտրի տեխնիկական խոչընդոտները վերացվում են: Անդամ երկրները չեն կարող ձեռնարկել անուղղակի պրոտեկցիոնիստական (պաշտպանիչ) միջոցներ: Ընդհանուր առմամբ, Մաքսային միության տարածքում ձևավորվում է տեխնիկական կանոնակարգման, ստանդարտացման, սանիտարական ու բուսասանիտարական միջոցների և ընդհանրապես որակի ենթակառուցվածքների միասնական համակարգ: Երրորդ երկրների հետ հարաբերություններում և ներքին շուկայում ոչ տարիֆային կարգավորման առումով անդամ պետությունների ազատության աստիճանը բավականին սահմանափակված է:

2014-ի հոկտեմբերի 10-ին Հայաստանը, կնքելով պայմանագիր Բելառուսի, Ղազախստանի և Ռուսաստանի հետ, միացավ ԵՄՏՄ հիմնադիր պայմանագրին և մինչ այդ ձևավորված իրավապայմանագրային բազային: Այսպիսով, 2015-ի հունվարի 1-ից Հայաստանը հայտնվեց բոլորովին նոր տնտեսական իրողությունում: Բազմաթիվ ապրանքների գծով առևտրի պայմանները զգալիորեն փոխվեցին:

Անդամակցության պայմանագիրը սահմանում է Հայաստանի համար բացառություններ և անցումային դրույթներ տարբեր բնագավառներում: Միաժամանակ սահմանվում է այն ապրանքների ցանկը, որոնց նկատմամբ 2015-2021 թվականների ընթացքում Հայաստանը պետք է իրականացնի մաքսա-

¹¹⁹ Ռուսաստանը 18 տարվա բանակցություններից հետո 2011-ի դեկտեմբերին անդամակցեց ԱՀԿ-ին:

տուրքերի աստիճանական մոտարկում ԵԱՏՄ միասնական մաքսային տարիֆներին¹²⁰:

ԵԱՏՄ տարածք ներմուծվող ապրանքների մաքսատուրքերից ստացված միջոցներն անդամ պետությունների միջև կբաշխվեն աղյուսակ 4-ում ներկայացված համամասնություններով: Հայաստանին կհասնի ԵԱՏՄ տարածք ներմուծված արտադրանքի նկատմամբ կիրառված մաքսատուրքերից ձևավորվող բյուջեի 1.13 տոկոսը:

Աղյուսակ 4

Մաքսային եկամուտների բաշխման նորմատիվային դրույքները¹²¹

Հայաստանի Հանրապետություն	1.13 տոկոս
Բելառուսի Հանրապետություն	4.65 տոկոս
Ղազախստանի Հանրապետություն	7.25 տոկոս
Ռուսաստանի Դաշնություն	86.97 տոկոս

ԵԱՏՄ շրջանակներում գործող արտահանման և ներմուծման ընթացակարգերն են¹²².

1. Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ չհանդիսացող երկրներ

1.1. Ապրանքների ներմուծում

Ապրանքները Եվրասիական Տնտեսական Միության տարածք են ներմուծվում համաձայն Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքի 202-րդ հոդվածով սահմանված մաքսային ընթացակարգերի: Դրանք են՝

- «Բացթողում ներքին սպառման համար»
- «Մաքսային պահեստ»
- «Վերամշակում՝ մաքսային տարածքում»
- «Վերամշակում՝ ներքին սպառման համար»

¹²⁰ Տ՛ես Eurasian Economic Commission, “WTO, Integration in Eurasia and Eurasian Economic Union”//Third China Round Table on WTO Accessions: Post Accession “Maximizing the Benefits of WTO Membership ad Global Economic Integration”, Dushanbe, Tajikistan, 2to 5 Jaune 2015, էջ 10:

¹²¹ Աղբյուրը՝ ԵԱՏՄ պայմանագիր:

¹²² <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIEAEUImpExpProcedures>

- «Ժամանակավոր ներմուծում
- «Վերաներմուծում»,
- «Անմաքս առևտուր»,
- «Ոչնչացում»,
- «Հրաժարում՝ հոգուտ պետության»,
- «Ազատ մաքսային գոտի»,
- «Ազատ պահեստ»,
- «Հատուկ մաքսային ընթացակարգ»:

Եվրասիական Տնտեսական Միության տարածք նրա անդամ չհանդիսացող պետություններից ապրանքների ներմուծման ժամանակ դրանք կարող են հանձնվել ժամանակավոր պահպանության՝ համաձայն Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքի 25-րդ գլխի: Ժամանակավոր պահպանության ժամկետը կազմում է երկու ամիս, որը կարող է նաև երկարաձգվել: Ժամանակավոր պահպանության առավելագույն ժամկետը չի կարող գերազանցել 4 ամիսը:

Մաքսային հայտարարագիրը ներկայացվում է նախքան ժամանակավոր պահպանության ժամկետի ավարտը, եթե Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքով այլ բան սահմանված չէ:

Ապրանքների բացթողումը պետք է իրականացվի մաքսային հայտարարագիրը գրանցելուց հետո առավելագույնը 1 աշխատանքային օրվա ընթացքում, եթե այլ բան սահմանված չէ Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքով: Նշված ժամկետը կարող է երկարաձգվել մաքսային հայտարարագրի գրանցման պահից մինչև 10 աշխատանքային օր:

1.2. Ապրանքների արտահանում

Ապրանքները Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ չհանդիսացող երկրներ են արտահանվում համաձայն Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքի 202-րդ հոդվածով սահմանված մաքսային ընթացակարգերի: Դրանք են՝

- «Արտահանում»,
- «Վերամշակում՝ մաքսային տարածքից դուրս»,
- «Ժամանակավոր արտահանում»,
- «Վերաարտահանում»:

Մաքսային հայտարարագիրը արտահանվող ապրանքների համար ներկայացվում է մինչև Մաքսային միության մաքսային տարածքից դրանց մեկնումը, եթե Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքով այլ բան սահմանված չէ:

«Արտահանում» մաքսային ընթացակարգով ձևակերպվող այն ապրանքների բացթողումը, որոնց նկատմամբ չեն կիրառվում արտահանման մաքսատուրքեր, ինչպես նաև «Ժամանակավոր արտահանում» մաքսային ընթացակարգով ձևակերպվող այն ապրանքների բացթողումը, որոնց ցանկը սահմանվում է Մաքսային միության հանձնաժողովի կողմից, պետք է իրականացվի ոչ ուշ, քան մաքսային հայտարարագրի գրանցման պահից 4 ժամվա ընթացքում, իսկ այն դեպքում, երբ մաքսային հայտարարագիրը գրանցվել է ավելի ուշ, քան մաքսային մարմնի աշխատանքային ժամի ավարտին նախորդող 4 ժամը, ապա այդ մաքսային մարմնի աշխատանքային ժամի մեկնարկից ոչ ուշ, քան 4 ժամվա ընթացքում:

2. Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ հանդիսացող երկրներ ապրանքների ներմուծում և արտահանում

Հայաստանի Հանրապետությունից Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ երկրներ ապրանքները արտահանվում և այդ երկրներից Հայաստանի Հանրապետություն ապրանքները ներմուծվում են «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգին համապատասխան, բացառությամբ խողովակաշարային տրանսպորտով, էլեկտրահաղորդման գծերով, ջրային կամ օդային ուղիներով տեղափոխվող ապրանքների՝ համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության՝ «Եվրասիական Տնտեսական Միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրին միանալու մասին պայմանագրի 5-րդ հավելվածի: «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգի եզրափակումից հետո նշանակման մաքսային մարմնի կողմից չեն իրականացվում նման ապրանքները ժամանակավոր պահպանության հանձնելու կամ մաքսային ընթացակարգին համապատասխան՝ դրանց մաքսային հայտարարագրման հետ կապված մաքսային գործառնություններ:

Հայաստանի Հանրապետությունից Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ երկրներ և այդ երկրներից Հայաստանի Հանրապետություն ապրանքների տեղափոխման դեպքում անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են «Եվրասիական Տնտեսական Միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի թիվ 18 հավելվածով, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով, «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով, «Հայաստանի Հանրապետության և Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքով: Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ այլ երկրներ Հայաստանի Հանրապետությունից արտահանվող ապրանքների օտարման գործարքների նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառությունը և (կամ) ակցիզային հարկից ազատումը հիմնավորելու համար արտահանողն ապրանքները Հայաստանի Հանրապետության տարածքից փաստացի արտահանելու (Հայաստանի Հանրապետության պետական սահմանը հատելու) օրվան հաջորդող 180 օրերի ընթացքում իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին է ներկայացնում միայն հետևյալ փաստաթղթերը՝

1. արտահանողի լրացրած՝ արտահանման հարկային հայտարարագիրը,

2. ներմուծողի հաշվառման վայրի հարկային մարմնի հաստատած՝ ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման (կամ անուղղակի հարկերից ազատման, անուղղակի հարկերն այլ կարգով վճարելու) մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը կամ մեկից ավելի արտահանումների դեպքում՝ հայտարարությունների ցանկը, իսկ եթե ապրանքները ներմուծման պետությունում ձևակերպվում են «Ազատ մաքսային գոտի» կամ «Ազատ պահեստ» մաքսային ընթացակարգերով, ապա հայտարարության (հայտարարությունների ցանկի) փոխարեն արտահանողն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին է ներկայացնում ներմուծման պետության մաք-

սային մարմնի վավերացրած մաքսային հայտարարագրի պատճենը, որի համաձայն, ներմուծված ապրանքները ձևակերպվել են «Ազատ մաքսային գոտի» կամ «Ազատ պահեստ» մաքսային ընթացակարգերով:

Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ պետություններին Հայաստանի Հանրապետություն ապրանքների ներմուծման դեպքում հարկ վճարողը պարտավոր է մինչև ապրանքները Հայաստանի Հանրապետության տարածք փաստացի ներմուծելու (Հայաստանի Հանրապետության պետական սահմանը հատելու) օրը ընդգրկող ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը, ներառյալ՝ իր հաշվատման վայրի հարկային մարմին ներկայացնել միայն հետևյալ փաստաթղթերը՝

1. ներմուծողի լրացրած՝ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը, ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման (կամ անուղղակի հարկերից ազատման, անուղղակի հարկերն այլ կարգով վճարելու) մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ թղթային կրիչով (չորս օրինակից) և էլեկտրոնային տարբերակով կամ ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման (կամ անուղղակի հարկերից ազատման, անուղղակի հարկերն այլ կարգով վճարելու) մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ էլեկտրոնային տարբերակով՝ հարկ վճարողի էլեկտրոնային (թվային) ստորագրությամբ:

Հայաստանում հարկային և մաքսային հարաբերությունները մինչ ԵԱՏՄ-ին անդամակցելը կարգավորվում էին ՀՀ հարկային և մաքսային օրենսդրությամբ: Իսկ Եվրասիական Տնտեսական Միությանը անդամակցելուց հետո Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է ԵԱՏՄ-ում միասնական մաքսային օրենսգիրքը և ուժը կորցրած է ճանաչվել ՀՀ Մաքսային օրենսգիրքը: ԵԱՏՄ-ին անդամակցության շրջանակներում Հայաստանը միացել է նաև 2014թ. մայիսի 29-ի՝ «Եվրասիական Տնտեսական Միության մասին» պայմանագրի անբաժանելի մաս համարվող՝ «Ապրանքների արտահանման ու ներմուծման, աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մա-

տուցման ժամանակ անուղղակի հարկերի գանձման և դրանց վճարման նկատմամբ վերահսկողության կարգի մասին» թիվ 18 հավելվածով ներկայացված արձանագրությանը:

Խնդիրն այն է, որ ԵԱՏՄ միասնական մաքսային օրենսգրքով և վերոնշյալ արձանագրությամբ ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ՀՀ ներմուծումների և ՀՀ-ից ԵԱՏՄ անդամ երկրներ արտահանումների պարագայում անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգին վերաբերող առանձին հարցեր պետք է կարգավորվեն ազգային օրենսդրությամբ:

Խնդիրը կարգավորելու նպատակով ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը մշակել է «Մաքսային կարգավորման մասին», «Հայաստանի Հանրապետության և Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ երկրների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին», «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» օրենքները:

«Մաքսային կարգավորման մասին» օրինագծով կարգավորվում են ՀՀ պետական սահմանով արտաքին տնտեսական գործունեություն իրականացնող անձանց իրավունքներն ու պարտականությունները, ՀՀ մաքսային մարմինների գործունեության իրավական ու կազմակերպական հիմքերը: Այս օրենքի նպատակներն են՝ ՀՀ կողմից մաքսային կարգավորման և մաքսային գործի բնագավառում ԵԱՏՄ իրավապայմանագրային բազան կազմող միջազգային պայմանագրերի ու որոշումների կատարման ապահովումը, դրանց շրջանակներում չկարգավորված և ՀՀ ներքին օրենսդրությամբ կարգավորման ենթակա՝ մաքսային գործին առնչվող հարաբերությունների կարգավորումը, ՀՀ պետական սահմանով արտաքին տնտեսական գործունեություն իրականացնող անձանց իրավունքների և օրինական շահերի պահպանման ապահովումը, ՀՀ պետական սահմանով ապրանքների տեղափոխման ժամանակ մաքսային ընթացակարգերի, մաքսային հսկողության, մաքսային վճար-

ների վճարման հետ կապված հարաբերությունների կարգավորումը, ի վերջո՝ ՀՀ տնտեսական անվտանգության ապահովումը:

Ինչ վերաբերում է «ՀՀ և Եվրասիական Տնտեսական Միության անդամ երկրների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» օրենքին, այն կարգավորում է ՀՀ տարածքից ԵԱՏՄ անդամ երկրներ ապրանքների արտահանման, այդ երկրներից ՀՀ տարածք ապրանքների ներմուծման, ինչպես նաև ՀՀ-ում գրանցված (հաշվառված) անձանց կողմից ԵԱՏՄ տարածքում այլ ՀՀ-ում գրանցված (հաշվառված) անձանցից տարբերվող անձանց (կամ հակառակը) ծառայությունների մատուցման դեպքերում անուղղակի հարկերի (ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի) հաշվարկման և վճարման կարգի առանձնահատկությունները՝ որպես 2014թ. մայիսի 29-ի ԵԱՏՄ մասին պայմանագրի անբաժանելի մաս համարվող՝ վերոնշյալ թիվ 18 հավելվածով ներկայացված արձանագրությամբ (այսուհետ՝ «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրություն) ամրագրված կարգավորումների բացառություններ:

Այս օրենքի գործողությունը տարածվում է այն անձանց և այն գործարքների վրա, որոնց վրա տարածվում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և (կամ) «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքները՝ ԵԱՏՄ անդամ չհամարվող երկրներից ապրանքների ներմուծման կամ այդ երկրներ ապրանքների արտահանման կամ ՀՀ-ում գրանցված (հաշվառված) անձանց կողմից ԵԱՏՄ տարածքից դուրս այլ անձանց (կամ հակառակը) ծառայությունների մատուցման գործարքների մասով:

1. Արտահանման դեպքում հարկվող շրջանառությունները Ըստ օրենքի՝ ապրանքների արտահանման դեպքում հարկման բազաներն են.

- ԱԱՀ-ի պարագայում՝ «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված մաքսային արժեքը,
- ակցիզային հարկի պարագայում՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված մաքսային արժեքը և (կամ)

«Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված՝ չափման բնափրային միավորները:

2. ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառումը

«Անտոլոակի հարկերի մասին» արձանագրության 3-րդ և 4-րդ կետերի կիրառության իմաստով՝ ՀՀ տարածքից ԵԱՏՄ անդամ երկրներ արտահանված ապրանքների օտարման գործարքների նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառությունը և (կամ) ակցիզային հարկից ազատումը հիմնավորելու համար արտահանողն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին է ներկայացնում միայն հետևյալ փաստաթղթերը.

- արտահանողի լրացրած՝ արտահանման հարկային հայտարարագիրը,
- ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը կամ մեկից ավելի արտահանումների դեպքում՝ հայտարարությունների ցանկը, իսկ եթե ապրանքները ներմուծման երկրում ձևակերպվում են «Ազատ մաքսային գոտի» կամ «Ազատ պահեստ» մաքսային ընթացակարգերով, ապա հայտարարության (հայտարարությունների ցանկի) փոխարեն արտահանողն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին է ներկայացնում ներմուծման երկրի մաքսային մարմնի վավերացրած մաքսային հայտարարագրի պատճենը, որի համաձայն՝ ներմուծված ապրանքները ձևակերպվել են «Ազատ մաքսային գոտի» կամ «Ազատ պահեստ» մաքսային ընթացակարգերով:

«Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 5-րդ և 6-րդ կետերի կիրառության իմաստով՝ արտահանվող ապրանքների բեռնման (փոխանցման) օր է համարվում ապրանքները ՀՀ տարածքից փաստացի արտահանելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրը:

Վերոնշյալ փաստաթղթերը արտահանողն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին է ներկայացնում ապրանքները ՀՀ տարածքից փաստացի արտահանելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրվան հաջորդող 180 օրվա ընթացքում:

Արտահանվող ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափի կիրառությունը և (կամ) ակցիզային հարկից ազատումը հարկային մարմինը համարում է ընդունված՝ նախատեսված բոլոր փաստաթղթերը միաժամանակ հարկային մարմին փաստացի ներկայացնելու օրը:

Եթե արտահանողն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին չի ներկայացնում այդ փաստաթղթերը, ապա հարկային մարմինը արտահանողի ներկայացրած դիմումի հիման վրա որոշում է ընդունում արտահանման գործարքի գծով ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափի կիրառությունը և (կամ) ակցիզային հարկից ազատումը հիմնավոր համարելու մասին, եթե հարկային մարմնում առկա է ներմուծման երկրի հարկային մարմնից էլեկտրոնային եղանակով տրված հավաստումն առ այն, որ ներմուծման գործարքի գծով անուղղակի հարկերն ամբողջությամբ վճարված են կամ ներմուծման գործարքն ազատված է անուղղակի հարկերից: Սույն մասով նախատեսված որոշումը հարկային մարմինն ընդունում է այն օրվա դրությամբ, երբ միաժամանակ առկա են արտահանողի դիմումը և ներմուծման երկրի հարկային մարմնի հավաստումը:

Բացառությամբ այս պարագայի, եթե նախատեսված փաստաթղթերը սահմանված ժամկետում չեն ներկայացվում, արտահանված ապրանքների՝ «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված մաքսային արժեքի նկատմամբ հաշվարկվում է ԱԱՀ՝ 20% դրույքաչափով և ակցիզային հարկ՝ համապատասխան ապրանքը ՀՀ տարածքում օտարելու համար «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված դրույքաչափերով: Ընդ որում՝ նախատեսված հարկային պարտավորության ծագման օր է համարվում ապրանքները ՀՀ տարածքից փաստացի արտահանելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրը:

Արտահանողը սահմանված ժամկետում՝ 180 օրվա ընթացքում կարող է դիմել իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին՝ իր կատարած արտահանման գործարքների մասով ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի պարտավորություններ հաշվարկելու հա-

մար: Այդ դեպքում. ա) արտահանման գործարքների մասով ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի պարտավորությունները մարելուց հետո նախատեսված տույժերի հետագա հաշվարկը դադարեցվում է, բ) արտահանողի՝ հետագայում նախատեսված փաստաթղթերը ներկայացնելու դեպքում նրա նկատմամբ հաշվարկված տույժերի վերահաշվարկ չի կատարվում:

Արտահանողը սահմանված դրույքաչափերով հաշվարկված հարկի գումարներից կարող է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով սահմանված կարգով կատարել ԱԱՀ-ի և (կամ) ակցիզային հարկի գծով հաշվանցումներ (պակասեցումներ):

Հաշվարկված՝ պետական բյուջե չվճարված (պակաս վճարված) հարկերի գումարների նկատմամբ հաշվարկվում են տույժեր՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով:

3. Ներմուծման դեպքում հարկվող շրջանառությունները

«Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 14-16-րդ կետերի կիրառության իմաստով՝ ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի հարկման բազաները որոշվում են այդ ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրվա դրությամբ: Հարկման բազաները արտարժույթով արտահայտված լինելու դեպքում դրանք վերահաշվարկվում են ՀՀ դրամով՝ ելնելով ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու օրը ՀՀ ԿԲ հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից:

Հիմք ընդունելով «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 18-րդ կետը՝ ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման նպատակով, բացի «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 14-րդ կետով նախատեսված ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման արժեքից, ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի հարկման բազայում ներառվում են նաև.

- մինչև ՀՀ սահմանը ապրանքների տեղափոխման համար կատարված փոխադրման, բեռնման, բեռնաթափման, փոխաբեռնման, ապահովագրման և համանման այլ ծախսերը,
 - մինչև ՀՀ սահմանը ապրանքների տեղափոխման համար կատարված կոմիսիոն և միջնորդային ծախսերը, բացառությամբ ապրանքների ձեռքբերման համար կատարված կոմիսիոն և միջնորդային ծախսերի,
 - մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների արտադրության և մատակարարման նպատակով գնորդի կողմից մատակարարին անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ, ուղղակի կամ անուղղակի տրամադրված ներմուծվող ապրանքներով համապատասխանաբար բաշխված՝
 - ա) ապրանքների մեջ ներառված նյութերի, բաղադրամասերի և համանման այլ առարկաների արժեքը, բ) ապրանքների արտադրության մեջ օգտագործվող գործիքների և համանման այլ առարկաների օգտագործման արժեքը, գ) ապրանքների արտադրության մեջ սպառված նյութերի արժեքը, դ) ապրանքների արտադրության համար անհրաժեշտ և ներմուծման երկրից բացի այլ երկրում իրականացված ճարտարագիտական, ձևավորման, նախագծման և համանման այլ աշխատանքների արժեքը,
 - գնորդի կողմից ապրանքների վաճառքի անհրաժեշտ պայման հանդիսացող ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի վճարված կամ վճարման ենթակա վճարները,
 - տարայի, փաթեթի և փաթեթավորման աշխատանքների արժեքը,
 - մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների հետագա վաճառքի, օգտագործման կամ տնօրինման դիմաց գնորդի կողմից մատակարարին վճարման ենթակա գումարները:
- Եթե նախատեսված վերոնշյալ կարգով հաշվարկված՝ ներմուծվող ապրանքների ԱԱՀ-ով և (կամ) ակցիզային հարկով հարկման բազաները փոքր են հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայում ներմուծման հաշվետու ժամանակաշրջա-

նում առկա՝ նույն ապրանքների ներմուծման հարկման բազայի 80%-ից, ապա հարկային մարմնի ներկայացրած գրավոր ծանուցագրի հիման վրա, մինչև դրա ներկայացման օրվան հաջորդող 10-րդ օրը ներառյալ, ներմուծողը վճարում է ծանուցագրում նշված հարկման բազայի 80%-ի և իր հաշվարկած հարկման բազայի տարբերությունը (նախատեսված ծանուցագրի ձևը սահմանում է վերադաս մաքսային մարմինը): Ներմուծողը հարկի լրացուցիչ գումարների վճարման համար նախատեսված ժամկետում հարկային մարմին է ներկայացնում նաև ճշտված ներմուծման հարկային հայտարարագիր:

ՀՀ ներմուծվող ծխախոտի արտադրանքի մասով ԱԱՀ-ով հարկման բազան որոշվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 11-րդ կետով սահմանված կարգով:

4. ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարների վճարումը

«Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 19-րդ կետի կիրառության իմաստով՝ ներմուծվող ապրանքների հաշվառման օր է համարվում ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրը:

Ներմուծվող ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարները (բացառությամբ ակցիզային դրոշմանիշերով պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների համար հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարների) ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ սահմանը հատելու) օրն ընդգրկող ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ որպես հարկային մարմնի կողմից գանձվող գումարներ:

Ակցիզային դրոշմանիշերով պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների ներմուծման համար հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարները ՀՀ պետբյուջե են վճարվում «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ժամկետներում՝ որպես մաքսային մարմնի կողմից գանձվող գումարներ:

Ներմուծվող ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարները սահմանված ժամկետներում չվճարելու դեպքում դրանց նկատմամբ հաշվարկվում են տույ-

ժեր՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով, իսկ հաշվարկված հարկման բազաները հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայում ներմուծման հաշվետու ժամանակաշրջանում առկա՝ նույն ապրանքների ներմուծման հարկման բազայի 80%-ից փոքր լինելու դեպքում՝ սկսած հարկային մարմնի՝ վերոնշյալ ծանուցագրի ներկայացման օրվան հաջորդող 10-օրյա ժամանակահատվածին հաջորդող օրվանից:

«Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 20-րդ կետի կիրառության իմաստով՝ ապրանքների ներմուծման դեպքում հարկ վճարողը պարտավոր է սահմանված ժամկետներում իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին ներկայացնել միայն հետևյալ փաստաթղթերը.

- ներմուծողի լրացրած՝ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը,
- ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ թղթային կրիչով (չորս օրինակից) և էլեկտրոնային տարբերակով, կամ ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ էլեկտրոնային տարբերակով՝ հարկ վճարողի էլեկտրոնային (թվային) ստորագրությամբ:

5. ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարների վերադարձը և հաշվանցումը

Ապրանքների արտահանման գործարքների մասով ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարների վերադարձը և (կամ) հաշվանցումը իրականացվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով նախատեսված կարգով, դեպքերում և չափերով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ սույն օրենքով նախատեսված են առանձնահատկություններ, որի ժամանակ կիրառվում են սույն օրենքով նախատեսված առանձնահատկությունները:

Ապրանքների ներմուծման գործարքների մասով այս օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի ու ակցիզային հարկի գումարները, այդ թվում՝ նախատեսված

դեպքերում (80%-ի հետ կապված)՝ հարկի լրացուցիչ գումարները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են համապատասխան հարկատեսակի գծով հարկային պարտավորությունից հաշվանցման (պակասեցման)՝ դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով:

Մինչ ԵԱՏՄ-ին անդամակցությունը Հայաստանը վարել է բավականին պարզ և լիբերալ արտաքին առևտրային քաղաքականություն: 2003 թվականից Հայաստանն անդամակցում է Առևտրի համաշխարհային կազմակերպությանը (ԱՀԿ): Հայաստանը գրեթե բոլոր ԱՊՀ երկրների և Վրաստանի հետ ունի երկկողմ գործող ազատ առևտրի համաձայնագրեր¹²³: Հայաստանն օգտվում է նաև ԱՄՆ-ի, Կանադայի, Ճապոնիայի, Շվեյցարիայի և ԵՄ-ի կողմից տրամադրված արտահանման արտոնյալ GSP ռեժիմից:

2010 թվականին ԱՀԿ կողմից Հայաստանի առևտրային քաղաքականության քննության արդյունքում Հայաստանը համարվեց ԱՀԿ մոդելային երկիր: Մաքսատուրքերի մեծամասնությունն ադվալորային է¹²⁴: Արտահանումն ազատված է ավելացված արժեքի հարկից և մաքսատուրքից, իսկ ներմուծման վրա փաստացի կիրառվում են մաքսատուրքի 0 կամ 10 տոկոս դրույքաչափեր¹²⁵: Ոգելից խմիչքների, ծխախոտի ներկրման ժամանակ կիրառվում են յուրահատուկ մաքսատուրքեր՝ հաստատագրված վճարներ:

ԱՀԿ անդամակցության շրջանակներում Հայաստանը պար-

¹²³ Հայաստանը ազատ առևտրի համաձայնագրեր է կնքել Ռուսաստանի (1993), Տաջիկստանի (1994), Մոլդովայի (1995), Ղրղզստանի (1995), Թուրքմենստանի (1996), Ուկրաինայի (1996), Վրաստանի (1998), Ղազախստանի (2001) և Բելառուսի (2003) հետ:

¹²⁴ Ադվալորային (կամ արժեքային) է կոչվում մաքսատուրքը, որը հաշվարկվում է տոկոսով՝ հարկման ենթակա ապրանքի մաքսային արժեքի նկատմամբ: ՀՀ Մաքսային օրենսգիրք, հոդված 101:

¹²⁵ See WTO, ITC and UNCTAD "World Tariff Profiles v2015", էջ 8-11:

տավորվել է ԱՀԿ գործընկերներից ներկրվող գյուղատնտեսական ապրանքների 1.3 տոկոսի և ոչ գյուղատնտեսական ապրանքների 41.6 տոկոսի գծով կիրառել անմաքս առևտուր, իսկ գյուղատնտեսական ապրանքների մեծամասնության (97.3 տոկոս) և ոչ գյուղատնտեսական ապրանքների 44 տոկոսի դեպքում Հայաստանը կարող է կիրառել առավելագույնը 15 տոկոս մաքսատուրքի դրույքաչափեր:

Աղյուսակ 5

Հայաստանի ներմուծման բաշխվածությունն ըստ ԱՀԿ պարտավորությունների շրջանակներում մաքսատուրքի վերին տոկոսային խմբերի (bound rates)¹²⁶

	0% (անմաքս)	0.1-5%	5.1-10%	10.1-15%
Գյուղատնտեսական ապրանքներ	1.3	0.4	1.0	97.3
Ոչ գյուղատնտեսական ապրանքներ	41.6	7.1	7.2	44.0

Փաստացի վարվող քաղաքականությունն առավել լիբերալ է, քան Հայաստանի ստանձնած պարտավորություններն են: Ներմուծվող ապրանքների վրա կիրառվող մաքսատուրքի առավելագույն դրույքաչափը 10 տոկոս է, ընդ որում ԱՀԿ երկրների հետ առևտրում մաքսատուրքի դրույքաչափերի 70 տոկոսից ավելին բաժին է ընկնում անմաքս (0 տոկոս) առևտրին (հիմնականում դրանք այն ապրանքներն են, որոնք կարող են հումք հանդիսանալ այլ արտադրության համար կամ այլ կերպ մասնակցել արտադրական գործընթացին): Արդյունքում, Ազգերի առավել բարենպաստության (ԱԱԲ) ռեժիմով Հայաստանի ներմուծման մաքսատուրքի միջին դրույքը կազմում է 2.8 տոկոս, որը ԱՀԿ անդամ երկրների շրջանում ցածրերից մեկն է:

Չնայած ամբողջությամբ ազատականացված արտահանման ռեժիմին և առանձին երկրների հետ ԱԱՀ-երի և արտոնյալ առևտրի ռեժիմների գոյությանը՝ երկիրը չի կարողանում զարգացնել արտահանումը և յուրացնել ստեղծված հնարավորու-

¹²⁶ Աղբյուրը՝ ԱՀԿ:

թյունները: Շատ դեպքերում երկրի տնտեսությունը չի կարողանում ապահովել միջազգային շուկաներում մրցունակ և միջազգային ստանդարտներին բավարարող արտադրանքի արտադրություն:

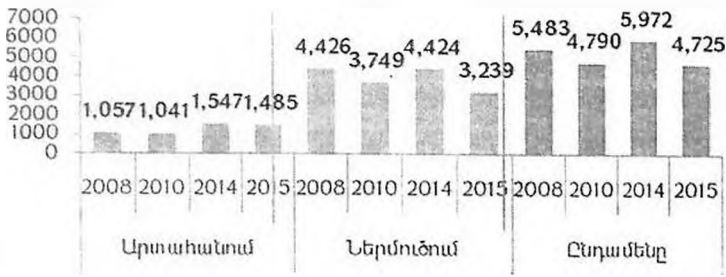
Արտաքին առևտուրը պրակտիկորեն իրականացվում է Վրաստանի միջոցով: Իրանի տարածքով բեռնափոխադրումները բավականին սահմանափակ են: Հիմնական առևտրային ուղին անցնում է վրացական Փոթի նավահանգստով, ինչպես նաև Վրաստանի/Ռուսաստանի Լարս սահմանակետով: Այնուհանդերձ, վերջինս բարձր լեռնային, դժվարանցանելի ավտոճանապարհ է, որը ձմեռային ամիսներին փակ է:

Տնտեսության դիվերսիֆիկացիայի ընդլայնումը և մրցունակ/արտահանելի հատվածի զարգացումը տնտեսական քաղաքականության գլխավոր խնդիրն է: Կառավարությունը ձեռնարկել է արտահանմանն ուղղված արդյունաբերական քաղաքականության իրականացում և գործարար միջավայրի բարելավմանն ուղղված բարեփոխումներ: Այնուհանդերձ, դրանք դեռևս շոշափելի ազդեցություն չունեն:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկությունները ԵԱՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ հասկանալու համար, նախ և առաջ, փորձենք հասկանալ ՀՀ արտաքին առևտրի պատկերը:

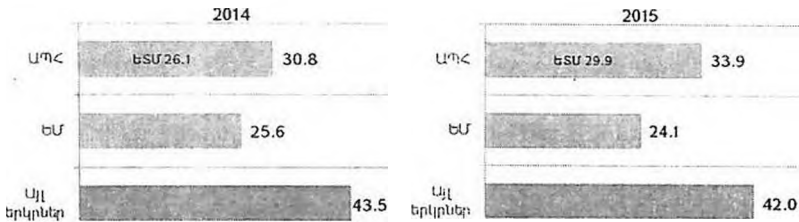
Այսպես՝ 2015-ին Հայաստանի արտաքին առևտրի ընդհանուր ծավալը (ապրանքների արտահանման և ներմուծման) դոլարային արտահայտությամբ կրճատվել է 20.9 տոկոսով՝ կազմելով 4.7 մլրդ ԱՄՆ դոլար: Դա տեղի է ունեցել ապրանքների արտահանման՝ 4.0 տոկոսով և ներմուծման՝ 26.8 տոկոսով կրճատման արդյունքում¹²⁷:

¹²⁷ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIExportStatistics>,
<http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIImportStatistics>



Գծապատկեր 21. ՀՀ արտաքին առևտուրը 2008-2015 թվականներին, միլիոն դոլար¹²⁸

2015-ին ներմուծման աշխարհագրության կառուցվածքում զգալի փոփոխություններ չեն արձանագրվել: ԱՊՀ երկրների կշիռն ապրանքների ընդհանուր ներմուծման մեջ կազմել է 34 տոկոս, իսկ ԵՄ երկրներինը՝ 24 տոկոս: 2014-ի համեմատ ԱՊՀ երկրների կշիռն ավելացել է 3.1 տոկոսային կետով, այդ թվում՝ ԵՏՄ երկրներից¹²⁹՝ 3.8 տոկոսային կետով:



Գծապատկեր 22. Հայաստանի ներմուծման կառուցվածքն ըստ երկրների խմբերի, տոկոս¹³⁰

¹²⁸ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIExportStatistics>,
<http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIImportStatistics>

¹²⁹ Դիտարկվում է Ռուսաստանը, Ղազախստանը և Բելառուսը:

¹³⁰ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIForeignTradeByCountries>

Ներմուծման առումով ամենախոշոր երկիրը Ռուսաստանի Դաշնությունն է: Ներմուծման ավելի քան 30 տոկոսը 2015-ին բաժին է ընկել Ռուսաստանին: 2010-2014 թվականներին այս երկրից ներմուծումը միջին տարեկան աճել է 6.6 տոկոսով: Այնուհանդերձ, 2015-ին ներմուծումը նվազել է 7.3 տոկոսով: Դա հիմնականում տեղի է ունեցել նավթի, բնական գազի և ցորենի ներմուծումների նվազման արդյունքում:

Հաջորդ խոշոր գործընկերը Չինաստանն է՝ 9.7 տոկոս կշռով, որին հաջորդում է Իրանը՝ 6.1 տոկոսով: 4-րդ և 5-րդ տեղերում են Գերմանիան և Իտալիան՝ համապատասխանաբար 5.6 և 4.5 տոկոս կշիռներով: 2010-2015 թվականների ընթացքում Իրանից ներմուծումը կրճատվել է, իսկ Գերմանիայից՝ աճել: Չինաստանի և Իտալիայի պարագայում ներմուծումը 2010-2014 թվականների ընթացքում աճել է, սակայն 2015-ին՝ բավականին կրճատվել:

Նշված 5 երկրները միասին ապահովում են Հայաստանի ընդհանուր ներմուծման 56.3 տոկոսը:

Հաջորդ խոշոր գործընկերների շարքում նկատելի է Շվեյցարիայի, Բելգիայի, Թուրքիայի, Ուկրաինայի և Բրազիլիայի ներմուծման ծավալների մեծ անկումը:

Ստորև աղյուսակում բերվում են ըստ ԱՏԳԱԱ 4-անիշ դասակարգման Հայաստան ներմուծվող 20 խոշոր ապրանքախմբերը: Սրանք միասին 2015-ին կազմել են Հայաստանի ներմուծման մոտ 46 տոկոսը: 2010-2014 թվականներին դրանց ընդամենը ընտրվածների միջին տարեկան աճը կազմել է 4.9 տոկոս, մինչդեռ 2015-ին նվազել է 20.2 տոկոսով:

Ներմուծման ամենախոշոր ապրանքատեսակը բնական գազն է, որը կազմում է ներմուծման 13.3 տոկոսը: Բնական գազի ներմուծումը 2015-ին նվազել է 7.4 տոկոսով: Բնական գազի 83 տոկոսը ներմուծվել է Ռուսաստանից, իսկ 16 տոկոսը՝ Իրանից:

Հայաստանի ներմուծման ըստ խոշոր գործընկեր երկրների¹³¹

Երկիրը	2015, ներ- մուծման ծավալ, մլն դոլար	2015, կշիռը ընդամենի մեջ, տոկոս	2014/2010 միջին աճ, տոկոս	2015/2014 աճ, տոկոս
Ռուսաստան	991.1	30.4	6.6	-7.3
Չինաստան	315.5	9.7	0.8	-23.9
Իրան	198.3	6.1	-1.3	-3.9
Գերմանիա	182.1	5.6	3.0	3.6
Իտալիա	148.1	4.5	10.2	-17.1
Թուրքիա	136.5	4.2	2.3	-40.9
Ուկրաինա	124.6	3.8	-3.2	-38.2
ԱՄՆ	105.1	3.2	2.6	-6.7
Վրաստան	66.7	2.0	9.4	-6.4
Ֆրանսիա	64.9	2.0	0.8	-17.5
Բրազիլիա	61.4	1.9	15.5	-32.8
Հնդկաստան	52.3	1.6	8.4	-17.5
Շվեյցարիա	51.6	1.6	20.4	-64.6
Բելգիա	49.4	1.5	5.7	-44.5
Ճապոնիա	45.6	1.4	-5.8	4.2
Ընդամենը րեստրվածներ	2,593.2	79.5	4.2	-18.3

Ներմուծման հաջորդ խոշոր ապրանքային խումբը նավթամթերքն է, որը 2015-ին նվազել է 32.3 տոկոսով և կազմել ընդամենի մոտ 7 տոկոսը: Ընդհանուր առմամբ, խոշոր ապրանքախմբերում տեղի են ունեցել բավականին մեծ շարժեր: Թեթև մարդատար ավտոմոբիլների և արհեստական թելից լարանների ներմուծման ծավալները 2015-ին աճել են բավականին մեծ տեմպերով: Փոխարենը, ոսկու, արմաստների և ցորենի ներմուծման ծավալները մեծ անկում են ապրել:

¹³¹ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIFForeignTradeByCountries>

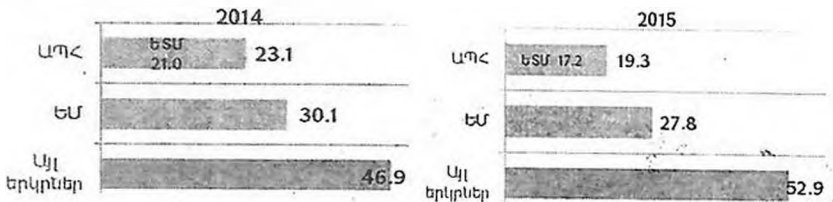
Հայաստան ներմուծվող խոշոր ապրանքային խմբերը¹³²

ԱՏՁԱԱ ծածկագիր	Անվանում	2015 ներմուծում, մլն դոլար	2015 կշիռը, տոկոս 2014/2010	միջին աճ, տոկոս	2015/2014 աճ, տոկոս
2711	Բնական գազ (նաև հեղուկ)	432.9	13.3	8.3	-7.4
2710	Նավթ և նավթամթերք	217.4	6.7	1.4	-32.3
3004	Դեղամիջոցներ	93.9	2.9	5.9	-7.1
8703	Թեթև մարդատար ավտոմոբիլներ	87.9	2.7	0.7	44.6
7102	Ալմաստներ	87.4	2.7	12.1	-41.1
1001	Ցորեն և մեսլին	70.6	2.2	3.5	-30.0
7601	Ալյումին չմշակված	59.5	1.8	-11.2	3.2
8517	Բջջային և այլ հեռախոսային ապարատներ	46.1	1.4	-7.6	-22.2
2402	Սիգարետներ և սիգարետներ	43.3	1.3	-9.3	-0.9
2401	Ծխախոտահումք, ծխախոտի թափոններ	42.5	1.3	24.2	11.1
1806	Շոկոլատ և կակաո սպարուսակող սննդամթերք	37.6	1.2	1.9	-2.7
0207	Մսային ենթամթերք և սառեցված թռչնամիս	34.9	1.1	3.3	-23.2
2208	Էթիլային սպիրտ և սպիրտային այլ խմիչքներ	33.7	1.0	7.1	-13.4
1701	Շաքար	33.0	1.0	10.3	-27.6
5502	Արհեստական թելից լարան	31.6	1.0	82.0	54.0
9018	Բժշկական, վիրաբուժական, ատամնաբու- ժական սարքեր	28.8	0.9	5.0	31.9
4011	Անվադրողեր և ծածկադողեր	28.1	0.9	9.6	-29.2
0901	Մուրճ	25.0	0.8	-0.9	0.8
8471	Հաշվողական մեքենաներ և դրանց բլոկները	24.3	0.7	-5.1	-36.3
7108	Ոսկի	23.3	0.7	24.7	-84.0
	Ընդամենը ընտրվածներ	1481.8	45.5	4.9	-20.2

Առևտրային գործընկեր երկրները Հայաստանի համար

¹³² <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIForeignTradeByProducts>

բաժանվում են 3 խոշոր խմբերի՝ ԵՄ, ԱՊՀ և Ասիական երկրներ, որոնք ունեն գրեթե համարժեք կարևորություն: 2014-ի համեմատությամբ 2015-ին արտահանման կառուցվածքում և՛ ԱՊՀ, և՛ ԵՄ երկրների կշիռը կրճատվել է՝ համապատասխանաբար 3.8 և 2.3 տոկոսային կետով: Նկատենք, որ դեպի ԵՄ երկրներ արտահանումը 2015-ին կազմել է 17.2 տոկոս՝ նախորդ տարվա 21.0 տոկոսի դիմաց:



Գծապատկեր 23. Հայաստանի արտահանման կառուցվածքն ըստ երկրների խմբերի, տոկոս¹³³

Հայաստանի արտահանման 91 տոկոսն ուղղվում է 15 երկրներ, 78 տոկոսը՝ 10 երկրներ, իսկ 53 տոկոսը՝ հինգ երկրներ:

Արտահանման առումով ամենամեծ գործընկեր երկիրը կրկին Ռուսաստանն է: 2010-2014 թվականների ընթացքում դեպի ռուսական շուկաներ հայկական ապրանքների արտահանումը տարեկան միջին հաշվով աճել է մոտ 18 տոկոսով: Այնուհանդերձ, 2015-ին դեպի Ռուսաստան արտահանումը նվազել է 25.8 տոկոսով: Ռուսաստանին, ինչպես և ներմուծման դեպքում, հաջորդում է Չինաստանը՝ 11 տոկոս կշռով: Ուշագրավ է, որ դեռևս 2010-ին Հայաստանի արտահանման գործընկերների շարքում Չինաստանը 10-րդն էր: 2010-2014 թթ. ընթացքում արտահանումը դեպի այս երկիր միջին տարեկան աճել է 53 տոկոսով, իսկ 2015-ին կրճատվել՝ 3.4 տոկոսով:

Գերմանիան 3-րդ խոշոր գործընկեր երկիրն է՝ մոտ 10

¹³³ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIForeignTradeByCountries>

տոկոս կշռով: 2010-2014-ին դեպի Գերմանիա արտահանումը միջին տարեկան աճել է 4.6 տոկոսով, սակայն 2015-ին կրճատվել է 8.5 տոկոսով:

Մյուս խոշոր գործընկեր երկրների շարքում արտահանման աճը 2015-ին հատկապես մեծ է դեպի Իրաք, Վրաստան, Ռումինիա, Շվեյցարիա, Իտալիա և Կանադա: Նկատելի է դեպի ԱՄՆ և Նիդեռլանդներ արտահանման կրճատումը:

Աղյուսակ 8

Հայաստանի արտահանումը դեպի 15 խոշոր գործընկեր երկրներ¹³⁴

	Դիրքը 2010-ին	Ծավալը, մլն դոլար	Կշիռը, տոկոս	2014/2010 միջին աճ, տոկոս	2015/2014 աճ, տոկոս
1 Ռուսաստան	1	225.9	15.2	17.5	-25.8
2 Չինաստան	10	165.2	11.1	53.4	-3.4
3 Գերմանիա	3	145.0	9.8	4.6	-8.5
4 Իրաք	43	130.7	8.8	268.5	62.2
5 Վրաստան	7	114.0	7.7	8.1	72.9
6 Կանադա	11	112.1	7.6	33.3	20.2
7 Բուլղարիա	2	78.9	5.3	-14.0	-7.8
8 Իրան	8	77.9	5.3	20.6	-6.9
9 ԱՄՆ	5	54.0	3.6	1.4	-38.0
10 Իտալիա	19	49.0	3.3	64.0	41.8
11 Բելգիա	6	47.5	3.2	-3.7	-23.8
12 Նիդեռլանդներ	4	47.3	3.2	-6.9	-36.3
13 Շվեյցարիա	12	40.8	2.8	-4.6	192.0
14 Ռումինիա	48	38.4	2.6	-34.5	72269.8
15 Սիրիա	57	25.4	1.7	269.6	37.6
Ընդամենը ընտրվածներ		1352.2	91.2	11.2	1.4

Հայաստանի ընդհանուր արտահանման 51 տոկոսն ապահովվում է ԱՏԳԱԱ 4-անիշ դասակարգմամբ 5 ապրանքախմբերի միջոցով, իսկ 72 տոկոսը՝ 10 ապրանքախմբերի միջոցով:

¹³⁴ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIForeignTradeByCountries>

Հայաստանից արտահանվող խոշոր ապրանքային խմբերը 2015 թ.¹³⁵

	Ծածկագիր	Անվանումը	Դիրքը 2010-ին	Ծավալը, մլն դոլար	Կշիռը, տոկոս	2014/2010 միջին աճ, տոկոս	2015/2014 աճ, տոկոս
1	2603	Պղնձի հանքաքարեր և խտահանքեր	1	316.6	21.4	2.9	34.2
2	2402	Սիգարներ և սիգարետներ	18	170.5	11.5	93.8	47.2
3	7108	Ոսկի	7	98.9	6.7	30.1	20.7
4	2208	Կոնյակ և այլ սպիրտային խմիչքներ	3	92.5	6.2	14.4	-43.5
5	7607	Ալյումինե նրբաթիթեղ	6	82.9	5.6	3.0	-6.3
6	2716	Էլեկտրատեղակա	8	77.5	5.2	32.7	-4.7
7	7102	Ադամանդ	5	77.3	5.2	6.9	-34.5
8	7402	Չգտված պղինձ	4	65.5	4.4	-6.2	-8.7
9	7202	Ֆեռոհամաձուլվածքներ	2	55.5	3.7	-2.1	-49.4
10	2616	Թանկարժեք մետաղների հանքաքարեր և խտահանքեր	77	31.6	2.1	-	-3.5
11	0406	Պանիր, կաթնաշոռ	45	21.9	1.5	30.5	347.4
12	6202	Կանացի վերարկուներ և նմանա- տիպ արտադրանք	87	19.6	1.3	152.1	5.3
13	6201	Տղամարդկանց վերարկուներ և նմանատիպ արտադրանք	69	18.5	1.2	119.2	28.0
14	7113	Ոսկերչական արտադրատեսակներ	13	18.1	1.2	13.0	-15.7
15	6203	Տղամարդկանց կոստյումներ, պիջակներ, տաբատներ	52	16.3	1.1	74.9	38.4
16	2711	Նավթային գազեր, գազանման այլ ածխաջրածիններ	11	14.6	1.0	-12.1	68.4
17	9111	Ժամացույցի մասեր	46	12.7	0.9	52.3	49.3
18	2608	Ցինկի հանքաքարեր և խտահանքեր	12	12.0	0.8	0.1	-13.0
19	8102	Սոլիբոն	10	11.1	0.8	5.2	-41.4
20	0302	Զկներ՝ թարմ կամ պաղեցրած	37	8.9	0.6	71.1	-46.2
		Ընդամենը ընտրվածներ		1222	82.4	11.0	-1.2
		Ընդամենը արտահանում		1483	100.0	10.2	-0.5

¹³⁵ <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCIForeignTradeByProducts>

Արտահանման 21 տոկոսը պղնձի հանքաքարն է, որը 2015-ին աճել է 34 տոկոսով: Հաջորդ խոշոր արտադրատեսակը սիգարետներն են՝ 11.5 տոկոս կշռով: Սիգարների և սիգարետների արտահանումն աճել է 47 տոկոսով: Ոսկին, կոնյակը և այլու-մինե նրբաթիթեղներն ունեն 6-7 տոկոս կշիռ:

Աղյուսակ 10

Ռուսաստան արտահանվող հիմնական ապրանքները¹³⁶

	Ծածկագիր	Անվանումը	2014 վն դրվար	2015 վն դրվար	Կշիռը տոկոս 2015/2014	աճ, տոկոս
1	220820	Կոնյակ	130.4	67.5	29.9	-48.2
2	040690	Պանիր	3.7	19.9	8.8	442.5
3	030289	Ձուկ (թարմ կամ սառեցված)	11.0	6.3	2.8	-42.4
4	710239	Ադամանդ	35.4	4.7	2.1	-86.8
5	220110	Հանքային կամ գազավորված ջրեր	6.2	4.4	2.0	-28.2
6	240220	Սիգարետներ	2.8	4.4	2.0	55.0
7	080910	Ծիրան	1.5	4.2	1.9	181.4
8	070490	Կաղամբ (թարմ կամ սառեցված)	1.6	4.2	1.9	160.0
9	620193	Տղամարդու վերարկու, կիսաբաճկոն	0.0	4.1	1.8	27373.3
10	200599	Բանջարեղեն (պահածոյացված կամ այլ կերպ պատրաստած)	3.2	3.3	1.5	2.9
11	070700	Վարունգ (թարմ կամ սառեցված)	0.5	3.0	1.3	524.7
12	090121	Բոված սուրճ	2.7	2.9	1.3	8.8
13	200899	Պահածոյացված մրգեր և ստուղ	4.7	2.8	1.2	-40.9
14	030211	Իշխան, թարմ կամ սառեցված վիճակում	5.5	2.6	1.1	-53.7
15	080830	Տանձ	3.4	2.5	1.1	-25.1
		Ընդամենը ընտրվածներ	212.6	136.9	60.6	-35.6
		Ընդամենը դեպի ՌԴ արտահանում	304.6	225.9	100.0	-25.8

¹³⁶ «Հայաստանի տնտեսական զեկույց 2016. Սիրիահայերի տնտեսական ինտեգրումը Հայաստանում», ՏՋԿ, 2016, էջ 27:

Հայաստանից Ռուսաստան է արտահանվում հիմնականում սննդամթերք և միրգ: Արտահանման մոտ 68 տոկոսը կոնյակն է, որը, չնայած նախորդ տարիների աճին, 2015-ին 48 տոկոսով նվազել է: 2015-ին դեպի Ռուսաստան արտահանման կրճատումը գերազանցապես պայմանավորվում է կոնյակի և ադամանդի արտահանման կրճատմամբ: Ռուսաստան են արտահանվում նաև ձկներ, մրգեր, բանջարեղեն, պանիր, զագավորված ջրեր, սիգարետներ և այլն:

Ստորև աղյուսակում բերվում է նաև դեպի Չինաստան, Գերմանիա և Իրաք արտահանված հիմնական ապրանքախմբերի շարժերը: Չինաստանի դեպքում որոշիչ է պղնձի հանքաքարի և խտանյութի արտահանումը, Գերմանիայի դեպքում՝ չզտած պղնձի, պղնձե անոդի, իսկ Իրաքի դեպքում՝ սիգարետների:

Աղյուսակ 11

Արտահանման հիմնական շարժերն ըստ առանձնացված երկրների, 2015 թվական¹³⁷

Ծածկագիր	Անվանումը	2014 մլն դոլար	2015 մլն դոլար	2015 կշիռ, ոկոս	2015/2014 աճ, տոկոս
	Չինաստան	171.0	165.2	100.0	-3.4
260300	Պղնձի հանքաքար և խտանյութ	138.0	138.9	84.1	0.7
261690	Թանկարժեք մետաղի հանքաքար, խտանյութ	31.9	24.2	14.7	-23.9
	Գերմանիա	158.5	145.0	100.0	91.5
740200	Պղինձ չզտած, պղնձե անոդ	64.8	65.5	45.2	101.1
720270	Երկաթահամահալվածք	47.9	20.1	13.9	42.0
760711	Ալյումինե նրբաթիթեղ	6.6	18.4	12.7	278.9
	Իրաք	80.6	130.7	100.0	162.2
240220	Սիգարետներ	79.1	126.2	96.6	159.6

¹³⁷ «Հայաստանի տնտեսական զեկույց 2016. Սիրիահայերի տնտեսական ինտեգրումը Հայաստանում», ՏՋԿ, 2016, էջ 28:

Հարկ է նկատել, որ չնայած առկա տրանսպորտային սահմանափակումներին և բարձր ծախսերին, այնուհանդերձ, առևտրային գործընկերությունը կարողանում է հասնել աշխարհի տարբեր մասեր:

Այսպիսով, հարևաններն ունեն կարևոր նշանակություն, սակայն առևտրային հարաբերությունների զարգացման առկա ներուժը չի իրացվում՝ հաշվի առնելով հատկապես Իրանի և Թուրքիայի տնտեսությունների ծավալները:

Հայաստանի արտահանման ծավալները և բազան չափազանց փոքր են: Հայաստանի արտահանումն, ըստ էության, պայմանավորված է հանքագործության, թանկարժեք և կիսաթանկարժեք քարերի և մետաղների մշակման, ինչպես նաև ալկոհոլային խմիչքների արտադրության ոլորտներով:

Հայաստանի համար, որն ունի չափազանց փոքր ներքին շուկա, արտահանման զարգացումը տնտեսական զարգացման գլխավոր մարտահրավերն է:

ԵՄՏՄ անդամակցության արդյունքում Հայաստանում 2015-ի հունվարի 1-ից ներդրվել է բոլորովին նոր Մաքսային օրենսդրություն, և սկսվել է կիրառվել ԵՄՏՄ միասնական մաքսային դրույքաչափերը: Վերջիններս զգալիորեն տարբեր են Հայաստանում ներկայում կիրառվողներից: Միաժամանակ ներդրվել է նաև ոչ տարիֆային կարգավորման միասնական համակարգ: Արդյունքում, Հայաստանում տեղի ունեցավ առևտրային ռեժիմների զգալի փոփոխություն, որը չի կարող չհանգեցնել առևտրի փոփոխության:

Առևտրի փոփոխության և արդյունքում սոցիալ-տնտեսական հնարավոր հետևանքների քննության համար առանձնացնենք երկրների հետևյալ երեք խմբերի հետ հարաբերությունները.

1. ԵՄՏՄ երկրներ,
2. ՀՀ հետ ԱԱՀ ունեցող երկրներ,
3. Այլ՝ երրորդ երկրներ, որոնց հետ Հայաստանը չունի արտոնյալ կամ ազատ առևտրի ռեժիմներ և պայմանագրեր:

Առևտրի փոփոխության և զարգացման վրա ազդեցության քննության համար նախ հարկավոր է վերլուծել առևտրի ստեղծ-

ման և առևտրի շրջանցման էֆեկտները (ազդեցությունները): Ընդ որում, դիտարկվում են տարիֆային և ոչ տարիֆային կարգավորման փոփոխությունները՝ ներառյալ ԵԱՏՄ արդյունքում հնարավոր գործարքային (տրանսակցին) ծախսերի և վարչարարության կրճատումը: Առևտրի ստեղծման էֆեկտը կարող է վերաբերել Մաքսային միության երկրներին, իսկ առևտրի շրջանցման էֆեկտը՝ նշված երկրորդ և երրորդ խումբ երկրներին:

Առևտրի ստեղծման էֆեկտը, տեսականորեն վերաբերում է այն դեպքերին, երբ տարիֆների նվազման կամ վերացման արդյունքում իջնում են գները, աճում է պահանջարկը, և Մաքսային միության անդամ երկրների միջև ընդլայնվում է առևտուրը: Մա այն դրական ազդեցությունն է, որին, ըստ էության, ուղղված է որևէ մաքսային միություն՝ ապահովելով դրա տնտեսական արդյունավետությունը:

ԵԱՏՄ դեպքում առևտրի ստեղծման էֆեկտի դրսևորումները սահմանափակ են, քանի որ անդամ երկրների միջև կան գործող ազատ առևտրի համաձայնագրեր: Դրանց շրջանակներում գործընկեր երկրից ներմուծման դեպքում ներմուծող երկիրը մաքսատուրքեր չի կիրառում: Հետևաբար, այս երկրներն արդեն իսկ վայելում են ազատականացման հնարավոր օգուտները:

Ինչ վերաբերում է արտահանման մաքսատուրքերին, ապա Հայաստանում չկան արտահանման մաքսատուրքեր: Ռուսաստանն արտահանման մաքսատուրքեր է կիրառում էներգակիրների և հումքի (օրինակ՝ ադամանդ) արտահանման դեպքերում: Մաքսային Միության միասնական տարածքում նման արտահանման մաքսատուրքերը, եթե նույնիսկ նախկինում գործել են, այլևս չեն գործի, որը կնպաստի գների նվազմանը: Այնուհանդերձ, պետք է նկատել, որ նման ապրանքատեսակները նախ բավականին սահմանափակ են, Ռուսաստանի համար դրանք ունեն ստրատեգիական կարևորություն, և դրանց արտահանման գները, որպես կանոն, որոշվում են առանձին երկկողմ պայմանագրերի միջոցով:

Այսպիսով, տարիֆային կարգավորման/վերացման արդյունքում առևտրի ստեղծման հավանականությունը փոքր է:

ԵԱՏՄ երկրների հետ հարաբերություններում առավել կարևորվում է ոչ տարիֆային կարգավորման և առևտրի զանազան խոչընդոտների, ինչպես նաև մաքսային վարչարարության և տրանսակցիոն ծախսերի հնարավոր կրճատումը: Այս երևույթը գործարարների ծախսերի կրճատման և գների նվազման կարող է բերել, որը և կհանգեցնի առևտրի ստեղծման էֆեկտի դրսևորման:

Տեխնիկական և վարչական խոչընդոտների կրճատումը կարող է նաև հիմքեր ստեղծել որոշակի դրական դինամիկ էֆեկտների դրսևորման համար, օրինակ, մրցակցության և տնտեսական ազատության ընդլայնում, արտադրական կոուպերացիաների և համագործակցության ընդլայնում և այլն: Մրանք ևս կարող են հանգեցնել առևտրի զարգացման և աճի:

Այս երևույթների դրսևորման համար կան նաև մի շարք սահմանափակումներ և ռիսկեր: Որպես գլխավոր սահմանափակում պետք է համարել ֆիզիկական սահմանի բացակայությունը: ԵԱՏՄ երկրների հետ ՀՀ առևտուրը գլխավորապես տեղի է ունենալու այլ երկրի՝ Վրաստանի միջոցով: Մա ենթադրում է, որ ապրանքները շրջանառվելու են տարանցիկ ռեժիմով և ենթակա են լինելու հատուկ իդենտիֆիկացիայի: Դրա արդյունքում որքանով և ինչպես կփոխվեն առկա վարչարարական ծախսերը, պարզ կդառնա գործնական կյանքում:

Այլ է պատկերը ՀՀ հետ ԱԱՀ ունեցող երկրների առևտրում: Այս և երրորդ խմբի երկրների հետ հնարավոր է ակնկալել առևտրի շրջանցման դրսևորումներ: Մա նշանակում է արդյունավետ՝ ոչ ԵԱՏՄ անդամ արտադրողից ԵԱՏՄ՝ ոչ արդյունավետ արտադրողով առևտրի փոխարինում՝ հանգեցնելով ավելի բարձր գների և/կամ ցածր որակի ապրանքների ներմուծման: Դրա պատճառը տարիֆային և ոչ տարիֆային նոր կարգավորման արդյունքում ոչ ԵԱՏՄ երկրներից ներմուծվող ապրանքների գների աճը և մրցունակության անկումն են:

Տարիֆային կարգավորման արդյունքում առևտրի շրջանցման բացասական էֆեկտի դրսևորումը ՀՀ հետ ԱԱՀ ունեցող երկրների դեպքում փոքր կլինի: Դրա պատճառը կրկին հա-

մարվում է ԱԱՀ գոյությունը: Ենթադրվում է, որ ԵԱՏՍ երկրների հետ նախկին ԱԱՀ-երը պատճառ կհանդիսանան, որ այս երկրներից ներմուծվող ապրանքների գների հետագա նվազում (ի հաշիվ մաքսատուրքերի զրոյացման) տեղի չունենա, իսկ մյուս կողմից գոյություն ունեցող ԱԱՀ-երը թույլ չեն տա, որ նոր և ավելի բարձր մաքսային դրույքաչափերը կիրառվեն ՀՀ հետ ԱԱՀ ունեցող երկրների համար: Այսպիսով, տարիֆային կարգավորման արդյունքում այս խումբ երկրների հետ գնային մրցունակության փոփոխությունը և առևտրի շրջանցումը քիչ հավանական են:

Ի տարբերություն տարիֆային կարգավորման՝ ոչ տարիֆային կարգավորումը և առևտրի տեխնիկական խոչընդոտների կիրառման փոփոխությունները կարող են հանգեցնել առևտրի շրջանցման:

Այլ երկրների հետ ԱԱՀ հետագա ճակատագիրը և, մասնավորապես, դրանց հնարավոր հետագա կասեցումն առևտրի շրջանցման մեծ ռիսկ է պարունակում:

Ինչ վերաբերում է երրորդ երկրների հետ առևտրին, ապա երրորդ երկրների հետ առևտրի շրջանցման և ներմուծվող որոշ ապրանքների գների մեծացման հավանականությունը շատ մեծ է: Դա տեղի կունենա ինչպես նոր և ավելի բարձր տարիֆների ներդրման, այնպես էլ հնարավոր ոչ տարիֆային կարգավորման և առևտրի տեխնիկական խոչընդոտների ներդրման արդյունքում:

Սա վերաբերում է, ըստ էության, ոչ ԱՊՀ երկրների հետ Հայաստանի առևտրին, մասնավորապես, Հայաստանի ներմուծման մոտ 70 տոկոսին:

Առևտրի շրջանցման ծավալները, գների բարձրացման, ապրանքների բազմազանության և հասանելիության մակարդակի փոփոխության մասշտաբները կախված են ինչպես մաքսատուրքերի փոփոխության ուղղություններից և աստիճանից, այնպես էլ ապրանքների փոխարինման հնարավորությունից:

Առևտրի շրջանցումը, գների աճը, ապրանքների բազմազանության և հասանելիության մակարդակի փոփոխությունը

կարող են տնտեսական և սոցիալական հետևանքներ պարունակել:

ԵՍՏՄ միասնական մաքսային դրույքաչափերի հիմքում ուսական մաքսատուրքերն են: Հայաստանի և Ռուսաստանի առևտրային քաղաքականությունները և ռեժիմները տրամաբանորեն հակառակ բնեռներում են: Ռուսաստանը հումք արտահանող երկիր է, իսկ Հայաստանը՝ ներմուծող: Մյուս կողմից, որպես մեծ երկիր՝ Ռուսաստանը փորձում է բարձրացնել ինքնաբավության աստիճանը, պաշտպանել ներքին տնտեսությունը և մի շարք ավանդական արդյունաբերական ոլորտներ: Դրան հակառակ՝ Հայաստանը, լինելով փոքր և ներմուծումից կախված երկիր, որդեգրել է պարզ և ազատական առևտրային քաղաքականություն: Հայաստանի ներմուծման ԱԱԲ մաքսատուրքի միջին կշռված դրույքաչափը մի քանի անգամ ցածր է Ռուսաստանի համեմատ:

Հայաստանի համեմատ ԵՍՏՄ մաքսատուրքի դրույքաչափերը բոլոր խմբերում շատ ավելի բարձր են: Ամենամեծ տարբերությունները հետևյալ խմբերում են.

- զենք և զինամթերք, դրանց մասեր և պարագաներ (26%),
- թանկարժեք կամ կիսաթանկարժեք քարեր (20%),
- փայտ և փայտյա իրեր (19%),
- պատրաստի սննդի արտադրանք (19%),
- կաշի (մորթիներ) և դրանից իրեր (12.5%):

Ինչ վերաբերում է սպառողական ազդեցության ռիսկերին, ապա սպառողական ազդեցության ռիսկերը պայմանավորված են մաքսատուրքի դրույքաչափի աճի մեծությամբ, ինչպես նաև՝ ներմուծման փոխարինման աստիճանով: Մյառողական ազդեցության ռիսկերը դրսևորվում են գների աճի, ապրանքների որակի, անվտանգության և բազմազանության նվազման դեպքում՝ հանգեցնելով սպառողների վրա բացասական հետևանքների:

Սպառողական ազդեցության և սոցիալական հետևանքների վերաբերյալ եզրակացության համար նախ դիտարկենք կենսապահովման նվազագույն զամբյուղում ներառված հիմնական

ապրանքախմբերը: Աղյուսակում ներկայացվում են այդ ապրանքների մաքսատուրքի դրույքաչափերը:

Հացը Հայաստանում հիմնական սպառման առարկա է: Հացահատիկը (ընդգրկում է ցորեն, մեսլին, եգիպտացորեն) ներմուծման խոշոր հողվածներից է՝ կազմելով ընդամենը ներմուծման շուրջ 3.4 տոկոսը: Ռուսաստանն ապահովում է Հայաստան ներմուծվող հացամթերքի ավելի քան 83 տոկոսը: Մնացած մասը հիմնականում ներմուծվում է Ուկրաինայից: Ազդեցությունն այս ապրանքախմբի վրա էական չի լինի, քանի որ դրանք արդեն իսկ ազատական ռեժիմով են ներմուծվում ԱՊՀ երկրներ:

Միսը և մսամթերքը, թեև սպառման կարևոր բաղադրիչներից է, սակայն դրա սպառումը սահմանափակված է բարձր գների պատճառով: Մսի հիմնական մասը ներկրվում է Բրազիլիայից, ԱՄՆ-ից և Հնդկաստանից: Հայաստանում կիրառվող և ԵԱՏՄ մաքսատուրքի դրույքաչափերի միջև տարբերությունը շատ բարձր է:

Չկան դեպքում մաքսատուրքերի զգալի աճ չի գրանցվի: Հայաստանը ձկնամթերք զուտ արտահանող երկիր է. արտահանումը զգալի գերազանցում է ներմուծումը: Ներմուծման բազմազանության կրճատում և գների որոշ աճ հնարավոր է, սակայն, ընդհանուր առմամբ, ներմուծման և սպառման վրա հետևանքները բացասական չեն լինի: Ավելին, հնարավոր է արտահանման շուկայի ընդլայնում:

Ներմուծվող կաթնամթերքի մեջ մեծ կշիռ ունեն կարագը (50 տոկոս), կաթի փոշին (20 տոկոս), պանիրը և կաթնաշոռը (15 տոկոս): Կաթի արտադրությունը Հայաստանում ունի խիստ արտահայտված սեզոնային բնույթ: Արտադրության ծավալները գագաթնակետին են հասնում հորթերի կերակրման շրջանում, որից անմիջապես հետո կտրուկ անկում են ապրում: Արտադրողները և վերամշակողները թարմ կաթի պակասուրդը լրացնում են ներմուծվող կաթի փոշիով:

Կաթնամթերքի ներմուծումը հիմնականում իրականացվում է Նոր Զելանդիայից (41 տոկոս), Ուկրաինայից (17 տոկոս),

Ռուսաստանից (9 տոկոս) և Ֆինլանդիայից (8 տոկոս): Հայաստանը կիրառում է 0 տոկոս սակագին Ուկրաինայից և Ռուսաստանից ներմուծման նկատմամբ, 10 տոկոս՝ Նոր Զելանդիայից, Գերմանիայից և Ֆինլանդիայից ներմուծման նկատմամբ: ԵԱՏՄ միասնական մաքսատուրքը հասնում է 15.7 տոկոսի: Սա նշանակում է, որ եվրոպական կարագը Հայաստանում կթանկանա և կփոխարինվի ռուսական և ուկրաինական կարագով:

Շաքարավազի դեպքում մաքսատուրքերի աճը մեծ է, և հնարավոր է գների բավականին մեծ աճ, եթե այն չփոխարինվի ԵԱՏՄ երկրներից ներմուծմամբ:

Չնայած արտահանմանը՝ Հայաստանը մրգի և բանջարեղենի զուտ ներմուծող երկիր է: Մրգի ներմուծումը հիմնականում իրականացվում է Էկվադորից (20 տոկոս), Իրանից (16 տոկոս), Հունաստանից (16 տոկոս), Վրաստանից (10.8 տոկոս) և Թուրքիայից (10.5 տոկոս): Մակագների ներդաշնակեցումը, ի տարբերություն կենսապահովման նվազագույն զամբյուղի այլ ապրանքախմբերի, կհանգեցնի այս խմբի ապրանքների ներմուծման սակագների իջեցման: Բանջարեղենի ներմուծման դեպքում էական փոփոխություններ չեն ակնկալվում:

Ընդհանուր առմամբ, սպառողական ապրանքների գների բարձրացման, ինչպես նաև դրանց որակի և բազմազանության նվազման ռիսկերը շատ մեծ են: Բավականին շատ են այն ապրանքները, որոնք կարող են հայտնվել ռիսկային խմբերում:

Շոկոլադի, հրուշակեղենի, թեյի, կաթի և կաթի սերուցքի, ինչպես նաև հազուստի, սպիտակեղենի և դեղորայքի մաքսատուրքի դրույքաչափերը կաճեն 5-10 տոկոսային կետով:

Բավականին մեծ է մաքսատուրքի դրույքաչափերի փոփոխությունը՝ 10-20 տոկոսային կետ, լվացող և մաքրող միջոցների, օձառի, բերանի խոռոչի հիգիենիկ միջոցների, օձանելիքի, կոսմետիկ և մազերի խնամքի միջոցների, կոշիկեղենի դեպքում:

Ավելի քան 20 տոկոսով կարող են բարձրանալ կահույքի, ծխախոտի, օդու և զարեջրի, հանրային և զազավորված ըմպելիքների մաքսատուրքի դրույքաչափերը:

Սպառողի վրա անուղղակիորեն կազդեն նաև փայտանյու-

թերի, թղթի, պաստառաթղթի, գործվածքների, ամանեղենի, էլեկտրական սարքավորումների, պարարտանյութերի, սան-տեխնիկական իրերի մաքսատուրքերը: Գների աճի ռիսկը մեծ է նաև գորգերի, ոսկերչական իրերի և մարդատար ավտոմեքենաների համար:

Աղյուսակ 12

Գների աճի, որակի և բազմազանության նվազման մեծ ռիսկ ունեցող ընտրված որոշ ապրանքների ցանկ¹³⁸

Դրույքաչափի 5-10 տոկոսային կետով աճ	Դրույքաչափի 10-20 տոկոսային կետով աճ ¹³⁹	Դրույքաչափի ավելի քան 20 տոկոսային կետով աճ
Հրուշակեղեն պատրաստված շաքարից՝ առանց կակաոյի	Շաքարավազ	Հանքային ջրեր, քաղցրացրած և այլ ոչ ակտիվային խմիչք
Շոկոլադ և այլ կակաո պարունակող սնունդ	Թռչնի միս և մսամթերք	Գարեջուր ածիկային
Թեյ	Բրինձ*	Մալիրտային ըմպելիք, օղի
Կաթ, խտացրած կամ քաղցրացրած սերուցք, կաթի փոշի	Օճառ	Միզար, սիգարիլլա, սիգարետ
Դեղեր	Լվացող և մաքրող միջոցներ	
Կոստյում, պիջակ, տաբատ և նման հագուստ	Օծանելիք և կոսմետիկա	Կահույք
Կոշկեղեն	Բերանի խոռոչի հիգիենայի միջոցներ	
Սպիտակեղեն*	Մազերի խնամքի միջոցներ	

¹³⁸ «Հայաստանի տնտեսական զեկույց 2014. Եվրասիական ինտեգրացիան և Հայաստանի առևտուրը», ՏՁԿ, 2014, էջ 73:

¹³⁹ ԵԱՏՄ մաքսային դրույքաչափերի կիրառումը որոշ ապրանքատեսակների համար հետաձգված է. բրնձի դեպքում դա 2022թ.-ն է, իսկ սպիտակեղենի, օճառի և լվացող, մաքրող միջոցների դեպքում՝ 2020թ.:

Հավելվածներում ներկայացվում են 8-նիշ դասակարգման մակարդակում ներմուծման ոչ փոքր ծավալներ ունեցող սպառողական և այլ ապրանքախմբերի համար ներմուծման ուղղությունները, մաքսատուրքի դրույքաչափերի փոփոխությանը և ԵԱՏՄ միասնական մաքսատուրքի դրույքաչափի կիրառման տարեթիվը:

Հարկ է նկատել, որ ԵԱՏՄ անդամակցության պայմանագիրը ներառում է Հայաստանի համար բացառությունների բավականին լայն ցանկ՝ ապահովելով մաքսատուրքի դրույքաչափերի 6 տարիների ընթացքում աստիճանական բարձրացում:

Եթե չկիրառվեն Հայաստանի համար նախատեսվող տվյալ բացառությունները, ԵԱՏՄ անդամակցությունը Հայաստանի համար կունենա սուկայի մեծ սոցիալական և տնտեսական հետևանքներ:

Այնուհանդերձ, բացառությունների ցանկում ընդգրկված չեն մի շարք ապրանքներ, և 2015 թվականից հայ սպառողի համար կարող են թանկանալ եվրոպական և այլ ոչ ԵԱՏՄ երկրներից ներմուծվող առաջին անհրաժեշտության այնպիսի ապրանքներ, ինչպիսիք են՝ երշիկեղենը, պանիրը, կաթնամթերքը, հրուշակեղենը, շոկոլադը, հանքային ջրերը, ալկոհոլային խմիչքները և զարեջուրը, ծխախոտը, հագուստեղենի և կոշիկեղենի որոշ տեսակներ:

Ընդհանուր առմամբ անդամակցության հետևանքները հասկանալու համար փորձենք գնահատել դրանք և դրական, և բացասական տեսանկյունից՝

- ԵԱՏՄ անդամակցության հետևանքները մեր կողմից գնահատվել են արտադրական և սպառողական ազդեցությունների միջոցով: Չի քննարկվել բյուջետային ազդեցությունը, քանի որ այն, ըստ էության, պայմանավորված կլինի Մաքսային միության ընդհանուր բյուջեից, ինչպես նաև երրորդ երկրների նկատմամբ անուղղակի հարկերի գանձման քաղաքականության փոփոխություններից: Քննարկվում է նաև հնարավոր դինամիկ էֆեկտների դրսևորումը՝ որպես զարգացման ազդեցություն: Դրանք ունեն համեմատաբար երկարաժամկետ բնույթ:

Ստորև աղյուսակում ամփոփվում են ազդեցության քննարկվող ուղղությունները և դրանց դրսևորման հնարավոր վարկածները:

- Դրական արտադրական ազդեցության հիմնական աղբյուրը առևտրի ստեղծման էֆեկտի դրսևորումն է: Այնուհանդերձ, տարիֆային ազատականացման շնորհիվ հնարավոր առևտրի ստեղծման հավանականությունը սահմանափակված է, քանի որ Հայաստանը Ռուսաստանի և ԵԱՏՄ մյուս երկրների հետ արդեն իսկ ունի ազատ առևտրի համաձայնագրեր և արդեն իսկ վայելում է հնարավոր օգուտները:

- Առևտրի ստեղծման ներուժ է պարունակում ոչ տարիֆային կարգավորման ոլորտում ազատականացումը, ինչպես նաև մաքսային վարչարարության և ընդհանրապես գործարքային ծախքերի կրճատումը:

- Առևտրի կարգավորման նոր ռեժիմները պարունակում են ներքին տնտեսության պաշտպանության որոշ տարրեր, որը հնարավոր է, որ վերաբերի արդյունավետ արտադրությունների զարգացմանը: Այնուհանդերձ, այս հանգամանքը սահմանափակված է երկրին վերաբերող ընդհանուր բնույթի գործոններով՝ ներառյալ արտադրական և կառավարման կարողությունների պակասով:

- Ի յրոմն սրա՝ հնարավոր են նաև այլ գործոնների դրսևորումներ, որոնք կնպաստեն առևտրի ստեղծմանը և ընդհանրապես կհանգեցնեն դրական արտադրական ազդեցության: Դա, նախ և առաջ վերաբերում է ներքին շուկայում մրցակցության և տնտեսական ազդեցության ընդլայնմանը:

- Հնարավոր է նաև արտադրական կոռպերացիաների և համագործակցության ընդլայնման արդյունքում արտադրության և առևտրի զարգացում և այլն: Մրանք դիտարկվում են որպես զարգացման դինամիկ էֆեկտներ և ունեն առավել երկարաժամկետ բնույթ:

- Սպառողական ազդեցության տեսանկյունից որպես դրական գործոն կարող է առանձնացվել էներգակիրների գների աճի զսպումը, մասնավորապես, բնական գազի, որը դիտարկվում է սույն գործընթացի բաղադրիչ:

• Այսպիսով, ակնկալվող դրական տնտեսական հետևանքները կարճաժամկետ հատվածի համար մեծ չեն, իսկ երկարաժամկետ հատվածի համար՝ անորոշ:

Աղյուսակ 13

**Ազդեցության առանձին ուղիները
և դրանց դրսևորման հնարավոր վարկածներ**

	Դրական հետևանքներ և հնարավորություններ	Բացասական հետևանքներ և ռիսկեր
	<ul style="list-style-type: none"> • Արտահանման աճ (գոյություն ունեցողի աճ) • Արտահանման ընդլայնում (նոր արտադրանքի արտահանում) • Ներմուծման փոխարինում 	<ul style="list-style-type: none"> • Ներմուծվող արտադրական միջոցների գների աճ և բազմազանության կրճատում • Տեղական արտադրության փոխարինում
Սպառողական ազդեցություն	<ul style="list-style-type: none"> • Սպառողական ապրանքների և էներգակիրների գների աճի զսպում 	<ul style="list-style-type: none"> • Սպառողական գների աճ • Ապրանքների որակի, անվտանգության, բազմազանության և մատչելիության կրճատում
Զարգացման ազդեցություն	<ul style="list-style-type: none"> • Ներքին շուկայում մրցակցության աճ • Արտադրական արժեչղթաների ձևավորում • Համագործակցության ընդլայնում և տեխնոլոգիական աճ • Ներդրումների աճ • Ներքին տնտեսական և քաղաքական ինստիտուտների և կառավարման որոշակիության, կանխատեսելիության աճ և կամայականության նվազում • Աշխատուժի մոբիլության և գիտելիքի փոխանցման աճ 	<ul style="list-style-type: none"> • Միջազգային երկկողմ և բազմակողմ համագործակցության սահմանափակում • Գործարար և ներդրումային միջավայրի (մշակույթի) բարեփոխումների սահմանափակում • Ինստիտուցիոնալ առաջընթացի և բարեփոխումների լճացում • Հասարակական և տնտեսական ազատության սահմանափակումներ • Կառավարման մշակույթի զարգացման զսպում • Բնակչության կրճատում (ներքին պահանջարկի) և որակյալ աշխատուժի փախուստ

- Բացասական հետևանքների հիմնական պատճառը առևտրի շրջանցման էֆեկտն է: Առևտրի շրջանցման էֆեկտը վերաբերում է այն դեպքերին, երբ նոր առևտրային կարգավորման արդյունքում առավել արդյունավետ երրորդ երկրներից առևտուրը կփոխարինվի ԵԱՏՄ երկրների հետ առևտրով: Մա կդրստորվի ապրանքների գների աճով և/կամ ապրանքների որակի, անվտանգության և բազմազանության կրճատմամբ: Միաժամանակ, դիտարկվում է նաև այն դեպքը, երբ երրորդ երկրների հետ առևտուրը չունի փոխարինելիություն և, հետևաբար, առևտրային նոր կարգավորումն ուղղակիորեն կհանգեցնի գների աճի: Երկու դեպքում էլ տեղի կունենա սպառողական բացասական ազդեցություն:

- Ի լրումն բացասական սպառողական ազդեցության՝ հնարավոր է նաև արտադրական բացասական ազդեցություն՝ ի դեմս արտադրության միջոցների և նյութերի գների բարձրացման: Դրա հավանականությունը շատ մեծ է, քանի որ Հայաստանը երրորդ երկրների հետ առևտրի ընթացքում օգտագործելու է ըստ էության, ռուսական մաքսատուրքերը:

- Առևտրի շրջանցման և երրորդ երկրների գների բարձրացման հավանականությունը փոքր է ԱԱՀ ունեցող երկրների հետ առևտրի դեպքում: Նոր մաքսատուրքերն այս երկրների նկատմամբ պետք է, որ չկիրառվեն: Դա կարող է տեղի ունենալ միայն, եթե այս երկրների նկատմամբ առևտրի տեխնիկական խոչընդոտները և ոչ տարիֆային կարգավորումն ընդհանրապես խստացվեն:

- Առևտրի շրջանցման և երրորդ երկրների գների բարձրացման հավանականությունը շատ մեծ է ԵՄ և այլ երկրների հետ առևտրի դեպքում: Մա ընդգրկում է Հայաստանի առևտրի շուրջ 70 տոկոսը:

- Առևտրի շրջանցման ազդեցությունները կախված են ներմուծվող ապրանքների փոխարինելիության աստիճանից և մաքսատուրքի դրույքաչափերի մեծությունից: Ներմուծման համընկնման պատկերը ցույց է տալիս, որ այն ապրանքները, որոնք ներմուծվում են միայն ԵԱՏՄ երկրներից, բավականին

քիչ են և կազմում են ընդամենը 2.2 տոկոս: Մրանց առումով հնարավոր են միայն առևտրի դրական հետևանքներ: Ներմուծվող ապրանքների 41.3 տոկոսը համընկնում են, այսինքն՝ դրանք ներկրվում են և՛ ԵԱՏՄ երկրներից, և՛ այլ երկրներից: Հետևաբար, մաքսատուրքի դրույքաչափերի աճը կհանգեցնի այդ ապրանքների ներմուծման փոխարինման՝ ի օգուտ ԵԱՏՄ երկրների (հնարավոր է նաև ԱԱՀ ունեցող երկրների): Ուստի, առևտրի այս մասով հնարավոր է ինչպես գների աճ, այնպես էլ որակի և բազմազանության կրճատում:

- Ներմուծվող ապրանքների 56 տոկոսը ներկրվում են միայն ոչ ԵԱՏՄ երկրներից: Հետևաբար, ենթադրելով, որ սրանց փոխարինելիության աստիճանը ցածր է, ներմուծվող այս ապրանքների մաքսատուրքերն ուղղակի կաճեն:

- Բացասական հետևանքների աստիճանը կախված է մաքսային դրույքաչափերի աճի մեծությունից: 32 տոկոս ապրանքների դեպքում դրույքաչափերի աճը կկգերազանցի 5 տոկոսը, 16 տոկոսի դեպքում՝ 10 տոկոսը:

- Հայաստանում մաքսատուրքերի դրույքաչափերի աճը տեղի կունենա ներմուծման ապրանքախմբերի գրեթե բոլոր բաժիններում, ինչը նշանակում է, որ առևտրի շրջանցումը կվերաբերի թե՛ սպառողական, և թե՛ արտադրական նշանակության ապրանքներին:

- Հայաստանի համար նախատեսվում է բացառությունների բավականին լայն ցանկ և դրանց կիրառման անցումային ժամանակահատված: Այնուհանդերձ, դրանք չեն վերաբերում որոշ կարևոր ապրանքատեսակների, որոնց գների աճը և/կամ ապրանքների որակի և անվտանգության անկումն անխուսափելի է:

Ընդհանուր առմամբ առևտրի ազատականացման և երկրների միջև տնտեսական ինտեգրացիայի տնտեսական արդյունավետության և ազդեցության վերաբերյալ գրականությունը և ուսումնասիրությունները բավականին շատ են: Վերջին վեց տասնամյակների ընթացքում մշակվել են բազմաթիվ տեսություններ ու մոդելներ, որոնք քննարկում են ազդեցու-

թյան ստատիկ (կարճաժամկետ, միանգամյա) և դինամիկ էֆեկտները: Դրանք ցույց են տալիս, որ տնտեսական ինտեգրացիան և առևտրի ազատականացումը կարող են ունենալ նաև բացասական ազդեցություն՝ հերքելով նախկինում տիրապետող համոզմունքները¹⁴⁰:

Առաջին և առանցքային տեսություններից է Վիների մասնակի հավասարակշռության մոդելը (Viner, The Customs Union Issue, 1950), որը առանձնացնում է առևտրի ազատականացման երկակի ազդեցություն՝ «առևտրաստեղծ» և «առևտրի շրջանցման» (տե՛ս նաև Վենաբլըս (2003)): Վիների կողմից առաջ քաշված տերմինները վերաբերում են տարիֆային և այլ տարատեսակ առևտրային սահմանափակումների կրճատման հետևանքով առևտրային հոսքերի փոփոխություններին:

Առևտրաստեղծ ազդեցությունը վերաբերում է գործընկեր երկրներում նոր առևտրային հոսքերի ստեղծմանը, գների հետագա նվազմանը և պահանջարկի աճին: Այլ կերպ ասած՝ տարիֆների և/կամ առևտրի այլ արգելքների նվազեցումը հասնելի են դարձնում ավելի բարձրորակ կամ էժան ապրանքներ: Առևտրաստեղծ ազդեցությունը նպաստում է բարեկեցության բարձրացմանը:

Առևտրի շրջանցման ազդեցությունը վերաբերում է այն դեպքերին, երբ տարիֆների վերացման արդյունքում առավել արդյունավետ երրորդ երկրներից առևտուրը փոխարինվում է պակաս արդյունավետ, սակայն գործընկեր (մաքսային միության անդամ) երկրների հետ առևտրով:

Այսպիսով, մաքսային միություններին անդամակցումը կարող է միաժամանակ առաջ բերել երկու ազդեցություններ՝ առևտրաստեղծ և առևտրի շրջանցման: Հետևաբար, որևէ մաքսային կամ տնտեսական միությանն անդամակցությունը գնահատվում է արդյունավետ, երբ առևտրաստեղծ ազդեցությունը

¹⁴⁰ Ի սկզբանե հիմնական ուսումնասիրությունները ձևակերպվել են մաքսային միությունների համար (Վիներ, Միդ և այլն), սակայն հետագայում ցույց է տրվել (Krueger 1995, Panagariya and Findlay 1996, Krishna and Panagariya 2002), որ դրանք տարածվում են նաև ԱԱՀ-երի վրա:

գերազանցում է առևտրի շրջանցման ազդեցությանը:

Առավել թարմ ուսումնասիրությունները (Ֆրյունդ և Օրնելաս 2010) առանձնացնում են նաև այլ ազդեցություններ՝ կապված գործընկերների որոշ առանձնահատկությունների յուրացման հետ:

Ստատիկ էֆեկտներից գատ՝ պետք է կարևորել նաև առևտրի ազատականացման դինամիկ էֆեկտները, որոնցից հիմնականներն են.

- Մրցակցության ուժեղացում. տարիֆային կարգավորման վերացումը, ազդելով տեղական արտադրության պաշտպանության մակարդակի վրա, նպաստավոր պայմաններ է ստեղծում արդյունավետ շուկայական կառուցվածքի ձևավորման համար:

- Մասշտաբից էֆեկտ. փոքր ներքին շուկա ունեցող երկրները ազատ մուտք են ստանում դեպի գործընկեր երկրի շուկա՝ հնարավորություն ունենալով իրացնել ավելի մեծ քանակի արտադրանք (առավել բարենպաստ պայմաններում):

- Ներդրումների խթանում. ազատ առևտրի գոտիների ստեղծումը հանգեցնում է անդամ երկրների միջև ներդրումների ստեղծմանն ու շրջանցմանը: Այսինքն՝ բարենպաստ առևտրային պայմանները հանգեցնում են ներդրումային հոսքերի ավելացմանը, որի մի որոշ մասը տարիֆային առավելությունների բացակայության պայմաններում ուղղվելու էր այլ երկրներ:

- Տեխնոլոգիական փոփոխություններ՝ պայմանավորված ինչպես օտարերկրյա ներդրումների միջոցով տեխնոլոգիայի փոխանցմամբ, այնպես էլ շուկայի հարաբերականորեն ընդլայնման պայմաններում R&D ոլորտում կատարվող ներքին ներդրումային ծախսերի ավելացմամբ:

Պետք է նաև նկատել, որ համաձայն «երկրորդ լավագույն» տեսության՝ տնտեսական ինտեգրացիան երկրների բարեկեցության վրա ունի ոչ միանշանակ ազդեցություն և չի երաշխավորում անդամ երկրների բարեկեցության աճը: Դա բացատրվում է նրանով, որ տնտեսական համակարգում առկա են բազմաթիվ սահմանափակումներ, և դրանցից որևէ մեկի վերացումը համակարգի արդյունավետության կամ բարեկեցության

վրա կարող է ունենալ կամ դրական կամ բացասական ազդեցություն կամ որևէ ազդեցություն չունենալ: Նույնիսկ հնարավոր է, որ այս կամ այն սահմանափակման ավելացումը բերի բարեկեցության բարձրացման (The General Theory of Second Best, Lipsey and Lancaster, 1956):

Հաշվի առնելով առկա մոտեցումները, Եվրասիական ինտեգրացիայի դեպքում կարելի է առանձնացնել հետևյալ հնարավոր կարճաժամկետ և երկարաժամկետ օգուտները.

- Ցածր տարիֆները և ոչ տարիֆային արգելքների վերացումը կընդլայնեն առևտուրը և սպառողի ընտրությունը:

- Անդամ երկրների արտադրողները կարող են շահել շուկայի մեծացման արդյունքում:

- Միության շրջանակներում արտահանման զարգացումը կարող է հիմք հանդիսանալ աշխարհի այլ երկրներ արտահանման համար:

- Անդամ երկրները, հիմնվելով միմյանց համեմատական առավելությունների վրա, կարող են կառուցել արտադրական շղթաներ, արդյունքում արդյունավետ արտադրել և միության տարածքից դուրս արտահանել վերջնական արտադրանք:

- Խորացված ինտեգրացիան կարող է օգնել անդամ երկրներին ուժեղացնել իրենց տնտեսական և քաղաքական ազգային ինստիտուտները:

- Ինտեգրումը կարող է խթանել ծառայությունների շուկայի ազատականացումը:

Սույն վերլուծության շրջանակներում քննարկվել են միայն Մաքսային միության ձևավորման, այն է՝ միասնական մաքսային տարածքի ձևավորման, երրորդ երկրների նկատմամբ միասնական տարիֆային կարգավորման ներդրման, ինչպես նաև ոչ տարիֆային միասնական կարգավորման բաղադրիչների ընդհանրական ազդեցությունները Հայաստանի առևտրային հոսքերի վրա: Առևտրի ստեղծման և առևտրի շրջանցման ազդեցությունների դրսևորումների քննարկումը հնարավորություն տվեց պատկերացում կազմել ԵԱՏՄ անդամակցության հետևանքների մասին և գալ ընդհանուր եզրահանգումների:

ԳԼՈՒԽ 3. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնական ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում

3.1. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկության հաշվետվողականության ապահովման ուղիները

Տնտեսվարման ներկա փուլում Հայաստանի Հանրապետության համար կարևորվում է նաև ստվերային տնտեսության կրճատման, հարկային ու մաքսային կարգապահության բարձրացմանն ուղղված՝ վարչարարության միջոցառումների իրականացումը և դրանց արդյունքում թափանցիկության հաշվետվողականության ապահովման ուղիների մշակումը:

ՀՀ-ում հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկության և հաշվետվողականության ուղիներ ներկայացնելուց առաջ անհրաժեշտ է մշակել ՀՀ հարկային համակարգի բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները, որոնք իրենց էությամբ բավականին բարդ գործընթացներ են և պահանջում են առաջին հերթին քաղաքական կամք, միջոցներ, ժամանակ և անհրաժեշտություն: Այդ բարեփոխումների սկզբնական փուլում դրական արդյունքները, որոնք կարող են արտահայտված լինել տնտեսական այնպիսի ցուցանիշներում, ինչպիսիք են արտադրության մակարդակը, ներդրումները, տնտեսական աճը, անմիջապես ի հայտ չեն գալիս, և դա այն դեպքում, երբ ծախսերը տվյալ գործընթացի մշտական ուղեկիցներն են¹⁴¹:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ ՀՀ տնտեսության առկա դինամիկայի և հարկային ու մաքսային համակարգի զարգացման հարաբերությունները մեծապես չեն համապատասխանում կառուցվածքային ինստիտուցիոնալ, ինչպես նաև

¹⁴¹ Տ. Վ. Հարությունյան «Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները» ՀՀ-ում, Երևան, 2016, էջ 257:

Ֆինանսական հատվածներում փոխհարաբերությունների զարգացմանը: Այս թերություններին զուգընթաց հարկային ու մաքսային համակարգն ունի նաև ներքին հակասություններ՝ կապված ներքին կառուցվածքի իրական դերի և նշանակության անհամապատասխանության հետ, որոնք էլ հանգեցնում են հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության անկատարելիությանը:

ՀՀ հարկային համակարգի հիմնախնդիրները խմբավորված են երկու հիմնական ուղիներում՝

- հարկային համակարգի ներքին հիմնախնդիր,
- տնտեսության կառուցվածքային հիմնախնդիր:

Առաջին ուղին ինքնին ներառում է հարկային համակարգի ներքին հիմնախնդիրները: Դրանք են.

1. անուղղակի հարկերի գերակշռումն ուղղակի հարկերի նկատմամբ, որը ցածր եկամուտների պարագայում բերում է եկամուտների վերաբաշխման անհավասարության՝ պահանջարկի ոչ առաձգականության արդյունքում,
2. սեփականության ինստիտուտի անկատարության ու անպաշտպանվածության հետևանքով խոշոր մենաշնորհային և մանր ու միջին տնտեսվարող սուբյեկտների միջև հարկային բեռի ոչ տարբերակվածությունը և անհավասարաչափ բաշխումը,
3. հարկման մեխանիզմների խաչաձևածությունը և, երբեմն, միևնույն օբյեկտի բազմակի հարկումը,
4. հարկման անարդարացիությունը, հարկային բեռի անհավասարաչափ բաշխումը, ինչը բերում է տնտեսության մեջ ստվերայինության մակարդակի աճին և հարկային համակարգի նկատմամբ վստահության անկման,
5. հարկային վարչարարության միակողմանիության, անարդյունավետության և հարկային մարմիններում կոռուպցիայի աճը:

Հատկապես վերջին երկու բացասական ազդեցություններն իրենց հերթին բերում են տնտեսության մեջ տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության, շրջանառության ծավալների և եկամուտների հարկային դաշտից դուրս գալուն, հետևաբար և

հարկային մուտքերի նվազմանը: Հաջորդ բլոկում արտացոլված են տնտեսության կառուցվածքային զարգացման հիմնախնդիրները, որոնց հիմքում ընկած է անարդյունավետ հարկային համակարգը և տնտեսական զարգացումների հետ չհամաձայնեցված հարկային քաղաքականությունը: Այստեղ կարևորվում են հետևյալ հիմնախնդիրները.

1. միջանկյալ շրջանառության կամ արտադրական գործընթացների հաջորդական փուլերում հարկման բարձր մակարդակը, ինչպես նաև ԱԱՀ-ի կասկադավորման երևույթը, կապված հարկման անհամամասնական սկզբունքների, այնպես էլ շուկայի ոչ առաձգականության հետևանքների հետ,
2. հումքային և անավարտ արտադրանքի արտահանման շրջանառության հարկային արտոնությունները,
3. ներքին շուկայում չարտադրվող և մոտ ապագայում արտադրություն ծավալելու միտումներ հանդես բերող ապրանքների ու ծառայությունների ներմուծման հարկման բարձր մակարդակը, որը հանգեցնում է տնտեսության կառուցվածքի կայացման և զարգացման երկու հիմնարար գործոնների խաթարմանը: Դրանք են՝

ա) միջճյուղային գործընթացների ակտիվացումը, արտադրության ապրանքայնության աճը և սրանց միջոցով հավելյալ արժեքի ստեղծման ինտենսիվության աճը

բ) հարաբերական առավելությունների պահպանումը և տնտեսության կողմից դրանց ամբողջական յուրացումը:

Այս երկու գործոնների բացակայության հետևանքներն են ՀՀ-ում տնտեսության տարբեր հատվածներում շահութաբերության շարունակական անկումը, ինտեգրացիայի և կապիտալիզացիայի ցածր մակարդակը, ինչպես նաև անընդմեջ աճող արտաքին առևտրային պակասուրդն իր բոլոր բացասական հետևանքներով հանդերձ: Բացասական ազդեցությունների այս շղթան հանդիսանում է ՀՀ տնտեսության զարգացմանը խոչընդոտող հիմնական հանգամանքը: Եթե անգամ հարկային վարչարարության և հարկման սկզբունքները, որոնք շարադրված են հիմնախնդիրների առաջին խմբում, ենթարկվեն հիմնարար

բարելավման, ապա դա բավարար չի լինի այս խմբի հիմնախնդիրների լուծման համար, ինչը կարող է բերել վատահեղի հարկային համակարգի առկայության դեպքում տնտեսական աճի երկարաժամկետ դանդաղեցման և, անգամ, տնտեսության ցնցման երևույթների:

ՀՀ-ում անընդմեջ իրականացվում են հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկությանն ու հաշվետվողականությանն ուղղված աշխատանքներ. այդ թվում՝ «ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի գործունեության համառոտագիրը», որտեղ ներկայացվել են նոր ընդունված իրավական ակտերը և դրանց հակիրճ մեկնաբանությունները: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական ինտերնետային կայքում տեղադրվել են հասարակական հետաքրքրություն ունեցող օրենսդրական ակտերի նախագծերը, գործող օրենսդրական ակտերը, հաշվետվությունների ձևաթղթերը և հարկ վճարողների իրազեկման համար նախատեսված այլ տեղեկատվություն¹⁴²: Մաքսային ծառայության պաշտոնական կայք էջում ևս տեղադրվել և շարունակվում են տեղադրվել բազմաթիվ նորություններ՝ նախագծերից, այնպես էլ միջազգային իրադարձություններից¹⁴³: Շարունակվում է աճել ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկ վճարողների հեռախոսագանգերի սպասարկման կենտրոնի կողմից հեռախոսակապով և էլեկտրոնային եղանակով տրամադրվող պարզաբանումների թվաքանակը: Հարկային և մաքսային մարմինների կողմից ռեսուրսների արդյունավետ կառավարման նպատակով 2012թ. ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի կազմում ձևավորվել է ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի աշխատակազմի ներքին աուդիտի վարչությունը, հաստատվել են վարչության գործառույթները, անձնակազմի պաշտոնական անձնագրերը և «ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ներքին աուդիտի կանոնակարգը»:

2017թ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեն մշակել է

¹⁴² ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական կայք էջ <http://taxservice.am/>

¹⁴³ ՀՀ Մաքսային ծառայության պաշտոնական կայք էջ <http://customs.am/>

վարչարարության ծրագիր, որին ՀՀ կառավարությունը հավանություն է տվել հոկտեմբերի 6-ի նիստին: Ուղենշային այդ փաստաթղթով սահմանվում են այն հիմնական ուղղություններն ու միջոցառումները, որոնց հիման վրա առաջիկայում պետք է իրականացվեն եկամուտների ապահովման վարչարարական աշխատանքները:

Եկամուտների վարչարարության բարելավման միջոցառումները կոչված են ընդլայնել հարկային և մաքսային մարմինների կարողությունները, որոնք առաջնահերթ կուղղվեն ստվերային շրջանառությունների բացահայտմանը, վերլուծությունների արդյունքում բացահայտված ռիսկային տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ հարկային հսկողական ամբողջ գործիքակազմի կիրառմանը և մաքսային հսկողության խստացմանը: Զուգահեռաբար կիրականացվեն համապատասխան միջոցառումներ՝ հարկային և մաքսային հանցագործությունների կանխարգելման, դրանց խափանման և բացահայտման ցուցանիշների, ինչպես նաև պատասխանատվության կիրառման թափանցիկության բարձրացման ուղղությամբ: Ծրագրի իրականացման արդյունքում ակնկալվում է կրճատել տնտեսության ստվերային հատվածը՝ ամրապնդելով երկրի տնտեսական անվտանգությունը, հետևողականորեն ավելացնել պետական բյուջեի հարկային եկամուտները, ինչպես նաև բարձրացնել հարկային և մաքսային վարչարարության արդյունավետությունն ու ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի գործունեության թափանցիկությունը¹⁴⁴:

Այս առումով խնդիր է դրվում վերլուծական կարողությունների և էլեկտրոնային կառավարման համակարգի էական բարելավմամբ առավել ճշգրիտ բացահայտել ռիսկային հարկ վճարողներին ու կատարված իրավախախտումները, հարկային ներուժը, վարչական հսկողությունն ուղղել իրապես ռիսկային հարկ վճարողներին կամ ոլորտներին: Միաժամանակ՝ վերլուծական դիտարկումների կենտրոնում են լինելու և աննկատ

¹⁴⁴ <http://armef.com/hy/news/mcknabanutyun/cragri-irakanacum/>

հսկողություն է իրականացվելու այն ոլորտներում, որտեղ հարկման դրույքաչափերի նվազման կամ այլ արտոնությունների տրամադրման ուղղությամբ հարկային քաղաքականության փոփոխություններ են տեղի ունեցել՝ այդ ոլորտներում աշխատանքները կենտրոնացնելով ստվերային շրջանառությունների բացահայտման, բիզնեսի տրոհման, ագրեսիվ հարկային ծրագրավորման և սահմանված արտոնությունները չարաշահելու դեպքերի բացահայտման վրա:

Այս խնդիրների լուծման համար նախատեսվում են վարչարարական միջոցառումներ, որոնք կարճաժամկետ հատվածում նպատակաուղղված են ստվերի կրճատմանը, հարկային եկամուտների գծով լրացուցիչ մուտքերի ապահովմանը, ռիսկերի կառավարման համակարգի կատարելագործմանն ու վարչարարությունն արդյունավետության բարձրացմանը: Ակնկալվում է, որ ծրագրված աշխատանքների հետևողական իրականացման արդյունքում երկարաժամկետ հատվածում կամրապնդվի հարկ վճարողների ինքնագնահատման համակարգը, կաշխուժանա հանրային հսկողությունը և կբարձրանա վստահությունը ՊԵԿ-ի գործունեության նկատմամբ, հարկեր չվճարելը կդառնա ոչ շահավետ¹⁴⁵:

Բացի վերոնշյալներից հարկային ու մաքսային գործունեության համար կարևորվում են թափանցիկությունն ու հաշվետվողականությունը, որոնք ներառված են նաև ՀՀ կառավարության որոշման մեջ, քանզի այն դարձել է կարևորագույն և առանցքային հարց ՀՀ-ում¹⁴⁶: Հետևաբար՝ թափանցիկ և հաշվետու կառավարման համակարգի ձևավորման համար անհրաժեշտ է տեղեկատվության լիարժեք հասանելիության ապահովումը, որի համար անհրաժեշտ է իրականացնել հետևյալ միջոցառումները՝

¹⁴⁵ <http://armef.com/hy/news/meknabanutyun/cragri-irakanacum/>

¹⁴⁶ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշում, 2015 թվականի սեպտեմբեր, N 1141-Ն:

- տեղեկատվության տրամադրման ընթացակարգերի ու ժամկետների հստակեցումը, դրանց խախտումների համար պատասխանատվության համարժեք միջոցների սահմանումը,
- պետական մարմիններում տեղեկատվության ազատության համար պատասխանատու պաշտոնատար անձի նշանակումը և համապատասխան փաստաթղթերում վերջիններիս գործառույթների ամրագրումը,
- «Տեղեկատվության ազատության մասին» ՀՀ օրենքի վերլուծումը, իսկ անհրաժեշտության դեպքում դրանում լրացումների և փոփոխությունների կատարումը՝ համապատասխանեցնելով միջազգային չափանիշներին,
- «Տեղեկատվության ազատության մասին» ՀՀ օրենքից բխող ենթաօրենսդրական ակտերի մշակումը,
- հանրությանը տեղեկատվության տրամադրման և հետադարձ կապի ապահովման նոր գործիքներ ներդնելը:

Թափանցիկ և հաշվետու կառավարման համակարգի ձևավորման համար անհրաժեշտ է նաև բարձրացնել իշխանության մարմինների և հանրային ինստիտուտների գործունեության թափանցիկությունը: Այս նպատակով իրականացվելիք միջոցառումներն ընդգրկելու են հետևյալները

- պետական ծառայողների ընտրության գործընթացում էթիկայի կանոնների պահպանումը գնահատելու ուղեցույցների մշակումը,
- պետական ծառայողների ընտրության և առաջխաղացման հանրության համար հասկանալի և վստահելի համակարգի գործարկումը,
- պետական ծառայության թափուր պաշտոնների մեծ մասը մրցութային կարգով լրացնելն ապահովելը և թափուր պաշտոնների լրացման գործընթացը համակարգող և մոնիթորինգ իրականացնող իրավասու մարմին նշանակելը,
- իրականացված աշխատանքների, գործունեության արդյունքների, այդ թվում՝ ֆինանսական գործառնությունների

վերաբերյալ պարբերական հաշվետվությունների հրապարակումն ապահովելը,

- քաղաքական որոշումներ ընդունողների գործունեության հրապարակայնության նվազագույն չափանիշների սահմանումը,
- պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից հանրային հետաքրքրություն ներկայացնող երևույթների ու խնդիրների վերաբերյալ հանրությանն ամբողջական և արժանահավատ տեղեկատվություն տրամադրող կառուցակարգերի մշակումը:

Թափանցիկ և հաշվետու կառավարման համակարգի ձևավորման կարևոր նախադրյալներից է նաև ֆինանսական թափանցիկության ավելացումը:

Այս նպատակով իրականացվելու են հետևյալ միջոցառումները՝

- ՀՀ պետական բյուջեի մշտադիտարկման կառուցակարգերի կատարելագործումը.
- անկախ աուդիտի համակարգի զարգացումը.
- աուդիտորական եզրակացությունների հրապարակայնության մեծացումը:

3.2. Օրինապահ հարկատուների համար հարկային վերահսկողության տարբերակված մոտեցումների կիրառման հնարավորությունները

Պետք է նշել, որ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի՝ վերջին տարիներին իրականացրած բարեփոխումների հիմքում բիզնեսի համար առավելագույն հարմարավետ պայմանների ապահովումն է: Առաջնորդվելով շարունակական բարեփոխումների սկզբունքով՝ կոմիտեն 2013 թվականին ներդրել է օրինապահ հարկ վճարողների խրախուսման մեխանիզմ՝ դրանով իսկ էլեկտրոնային երկխոսության նոր հարթակ ձևավորելով բիզնեսի համար: Նպատակն է՝ վարչարարական եղանակներով խրախուսել օրենսդրությամբ սահմանված ժամ-

կետներում և կարգով հարկային հաշվարկներ ներկայացնող և հարկային պարտավորություններ կատարող, ինչպես նաև հարկ վճարողներին կիրառելով վստահության վրա հիմնված հարկային վարչարարություն, հարկային հսկողության օրենսդրությամբ սահմանված ձևերն ու մեթոդները սահմանափակելով ռիսկերի բացահայտմանն ուղղված գրասենյակային (կամերալ) ուսումնասիրություններով և վերլուծություններով:

2013 թվականի արդյունքներով օրինապահ են ճանաչվել 13 հարկ վճարողներ: 2014 թվականի ընթացքում նրանց թվաքանակն աճել է՝ հասնելով 32-ի¹⁴⁷:

Այսպիսով՝ էլեկտրոնային նոր գործիքի կիրառմամբ ՊԵԿ-ը նպատակ է ունեցել էապես բարձրացնելու հարկ վճարողների ինքնազնադատման աստիճանը. բարեխիղճ և ոչ բարեխիղճ հարկ վճարողների նկատմամբ գործարկելու տարբերակված վարչարարական մոտեցումներ օրինապահ հարկ վճարողների ցանկում ընդգրկված հարկատուների նկատմամբ կիրառելով առավել մեղմ հարկային վարչարարություն: Համանման մոտեցում է դրսևորվել նաև ոչ բարեխիղճ հարկ վճարողների նկատմամբ, այն տարբերությամբ, որ նրանց նկատմամբ օրենքով ընձեռված բոլոր վարչարարական գործիքների կիրառումը լինի պարտադիր և ՊԵԿ-ի խիստ ու հետևողական վերահսկողության ներքո:

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեն շարունակելով քայլերը կառավարության կողմից որդեգրած՝ օրինապահ հարկ վճարողների համար գործունեության բարենպաստ պայմաններ ստեղծելու, նրանց նկատմամբ տարբերակված մոտեցումների կիրառման, բիզնեսի ներկայացուցիչների հետ գործընկերային հարաբերությունների ամրապնդման ուղղություններով 2016 թվականին հաստատել է «օրինապահ հարկ վճարող» կարգավիճակի որոշման և հավաստագրերի տրամադրման կարգը: Օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագրի տրամադրումը հարկ վճարողի կողմից հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականաց-

¹⁴⁷ Տվյալները՝ <http://www.taxservice.am/>:

րած փաստացի գործունեության իրավաչափության վերաբերյալ կոմիտեի պաշտոնական հավաստումն է: Օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագիր ստանալու նպատակով անհրաժեշտ է ներկայացնել դիմում էլեկտրոնային եղանակով, որից հետո օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագիր կստանան սահմանված չափանիշները բավարարող տնտեսվարողները, որոնց ցանկերը կհրապարակվեն հարկային մարմնի պաշտոնական կայք-էջում:

Համաձայն «Օրինապահ հարկ վճարող» համակարգում գրանցվելու ուղեցույցի «Օրինապահ հարկ վճարող» համակարգը ՊԵԿ վարչարարական գործիք է, որը նախատեսված է կայուն կարգապահ վարքագիծ ցուցաբերող հարկ վճարողների խրախուսման և նրանց հետ գործընկերային հարաբերությունների ձևավորման համար: Համակարգի նպատակն է՝ ամրապնդել Հայաստանում հարկ վճարողների ինքնազնադատման համակարգը, նվազեցնել հարկային վարչարարության ծախսերը ու խրախուսել բարեխիղճ և կարգապահ հարկ վճարողներին: Մասնակցությունը համակարգում կամավոր է:

Այն հարկ վճարողները, որոնք մշտապես ու լիարժեք կատարում են հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պարտականությունները, ժամանակին ներկայացնում բոլոր հարկային հաշվետվություններն ու վճարում հարկերը, ունեն կարգապահ ու բարեխիղճ հարկ վճարողի կայուն պատմություն, իրավասու են ակնկալել հարկային մարմինների փոխադարձ վստահությունն ու համապատասխան վերաբերմունքը:

Գրանցվելով համակարգում՝ հարկ վճարողները պարտավորվում են հետագայում նույնպես շարունակել իրենց օրինապահ վարքագիծը:

Հարկային մարմինները համակարգում գրանցված հարկ վճարողների համար նվազագույնի են հասցնում օրենքով վերապահված հարկային վերահսկողական գործիքների և մեթոդների կիրառությունը՝ ապահովելով վերջիններիս մեղմ ու աննկատ հարկային վարչարարություն՝ կիրառելով առավելապես կամերալ (գրասենյակային) ուսումնասիրություններ ու վերլուծություններ:

Համաձայն համակարգի օրինապահ են ճանաչվում այն հարկ վճարողները, որոնք հաշվետու տարվա արդյունքներով բավարարում են հետևյալ չափանիշներին.

- սահմանված ժամկետներում վճարում են հարկերը և վճարները, ինչպես նաև օրենսդրությամբ նախատեսված կանխավճարները,
- չունեն հաշվետու տարվա որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացված երկու և ավելի ճշգրտված հաշվարկներ (հաշվետվություններ),
- չեն ենթարկվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված հարկային տուգանքների, արժույթային հարաբերությունները կարգավորող օրենքների դրույթների, ակցիզային դրոշմանիշերի կիրառման, ելակետային տվյալների և գործակիցների խախտումների համար սահմանված պատասխանատվության,
- հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ չունեն ապառքներ,
- այլ չափանիշներ:

Բացի այդ, խոշոր և միջին հարկ վճարողները պետք է բավարարեն նաև հետևյալ չափանիշին

- հայտարարագրված աշխատավարձի համապատասխանությունը (օրինակ՝ ոլորտային կամ մարզային միջին ցուցանիշին):

Համաձայն համակարգի հարկ վճարողները դասակարգվում են հետևյալ խմբերի՝ ելնելով տարեկան հասույթի վեժնությունից.

- խոշոր հարկ վճարողներ, որոնց հասույթը հաշվետու տարում գերազանցել է 500 միլիոն դրամը,
- միջին հարկ վճարողներ, որոնց հասույթը հաշվետու տարում կազմել է 58,35 միլիոն դրամից 500 միլիոն դրամ ներառյալ,
- փոքր հարկ վճարողներ, որոնց հասույթը հաշվետու տարում չի գերազանցել 58,35 միլիոն դրամը¹⁴⁸:

¹⁴⁸ «Օրինապահ հարկ վճարող» համակարգում գրանցվելու ուղեցույց:

Համապատասխան հարկ վճարողները գրանցվում են ՀՀ հարկային ծառայության պաշտոնական ինտերնետային կայքի «Օրինապահ հարկ վճարողների գրանցում» բաժնում ինքնուրույն՝ մինչև ընթացիկ տարվա հունիսի 1-ը:

«Օրինապահ հարկ վճարողների» վերջնական ցանկը հրապարակվում է ՀՀ հարկային ծառայության պաշտոնական ինտերնետային կայքում՝ մինչև ընթացիկ տարվա օգոստոսի 1-ը:

Օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագիր ստանալու նպատակով հարկ վճարողը հաշվետու ժամանակաշրջանի փաստացի գործունեության արդյունքներով էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնում է դիմում:

Կոմիտեի աշխատակազմի տեղեկատվական տեխնոլոգիաների վարչությունը հարկ վճարողների կողմից ներկայացված դիմումը ստանալուց հետո 1 աշխատանքային օրվա ընթացքում ռիսկերի կառավարման և հարկային կարգապահության ծրագրերի վարչությանն է տրամադրում հավաստագիր ստանալու համար հարկ վճարողների ներկայացրած դիմումները, ինչպես նաև հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայում առկա տեղեկատվությունը: Այնուհետև, համապատասխան վարչությունների կողմից նախատեսված տեղեկությունները ստանալուց հետո կոմիտեի նախագահի ստորագրմանն է ներկայացվում օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագիրը: Ստորագրված հավաստագիրը 1 աշխատանքային օրվա ընթացքում հրապարակվում է կոմիտեի պաշտոնական ինտերնետային կայքում¹⁴⁹:

Հավաստագիրն ուժի մեջ է հավաստագրի տրման օրվանից մինչև հավաստագրի տրման եռամսյակին հաջորդող եռամսյակի վերջին օրվա ավարտը:

Տարեսկզբից առ այսօր օրինապահ հարկ վճարողի հավաստագրի ստացման դիմում են ներկայացրել 99 տնտեսվարողներ,

¹⁴⁹ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 26-ը ղեկտեմբերի 2016թ. թիվ 283-Ա հրամանի «Օրինապահ հարկ վճարող» կարգավիճակի որոշման և օրինապահ հարկ վճարողների հավաստագրերի տրամադրման կարգ:

որոնցից 54-ի դիմումը բավարարվել է, 23-ինը՝ մերժվել, իսկ 22 դիմում գտնվում է ուսումնասիրության փուլում: Վերոհիշյալ իրավական ակտով հարկատուների համար նախատեսված չեն լրացուցիչ պարտավորություններ կամ իրավունքները սահմանափակող դրույթներ, այլ ընդհակառակը՝ նախաձեռնությունը նպատակ ունի սահմանելու որոշակի նոր արտոնյալ պայմաններ օրինապահ հարկ վճարողների համար: Ներկա պահին բարեխիղճ տնտեսվարողների համար քննարկվում են բանկերի կողմից արտոնյալ վարկերի տրամադրման ընթացակարգերը: Նախաձեռնությունը կարևոր կլինի ինչպես հարկ վճարողների համար՝ շրջանառու միջոցները համալրելու նպատակով արտոնյալ պայմաններով վարկեր ներգրավելու, այնպես էլ ներդրողների համար՝ բիզնես գործընկերներ ընտրելու տեսանկյունից:

Միաժամանակ հարկային մեխանիզմի յուրօրինակ առանցք կարելի է անվանել հարկային իրավունքի դրույթների վրա հիմնված հարկային վարչարարությունը: Դրա բոլոր գումարելիները (ծրագրավորում, հաշվառում, կանոնակարգում և վերահսկում) մասնագետների կառավարման գործողությունների էությունն է իշխանական, կառավարման մարմիններում, գիտահետազոտական կառույցներում և այլն: Հարկային իրավունքի նորմերը թույլ են տալիս կազմակերպել հարկային վարչարարության ռացիոնալ համակարգ և այն տարածել ամբողջ հարկային մեխանիզմի վրա:

Հարկային վարչարարության բաղկացուցիչ մասն է վերահսկողությունը: Հատկապես հարկային վերահսկողությունը իրավասու մարմինների օրենսդրությամբ սահմանված մեթոդների համախումբ է, որի միջոցով ապահովվում են հարկային օրենսդրության կատարումը, հաշվարկների ճշտությունը, բյուջե վճարման ենթակա գումարների ժամանակին և ամբողջովին վճարումը:

Հարկային վերահսկողությունն իրականացվում է հետևյալ եղանակներով և, որոնց թվին են դասվում՝

- հարկային ստուգումները,
- հարկային ուսումնասիրությունները,

- հարկային վարչարարության շրջանակներում իրականացվող այլ գործողությունները¹⁵⁰:

Այժմ ներկայացնենք վերահսկողական գործառույթի կատարման ընթացքը՝ ՀՀ ԿԱ հարկային պետական ծառայության համակարգում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման տեսանկյունից:

Հարկային վարչարարության վրա էական ազդեցություն ունեցավ 2000թ. ընդունված՝ ստուգումների մասին օրենքը, որի հիմնական նպատակը պետական մարմինների կողմից տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ անցկացվող ստուգումների կանոնակարգումն էր՝ բացառելու համար պետական մարմինների և պաշտոնատար անձանց կողմից մասնավոր նախաձեռնություններին ու ձեռնարկատիրությանը անհարկի և ավելորդ միջամտությունը:

Հարկային վերահսկողության ձևերից է հարկային ստուգումը, որն իրականացվում է սահմանված ժամկետում հարկային օրենսդրության պահանջները պահպանելու նպատակով: Ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերի, հարկերի և պարտադիր այլ վճարների գծով նախատեսված հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի արժանահավատությունը և այդ սուբյեկտի ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու իրավական այլ ակտերի պահանջներին¹⁵¹:

Հարկային հսկողության շրջանակներում հարկային մարմինն իրավունք ունի իրականացնել հետևյալ տեսակի հարկային ստուգումները.

¹⁵⁰ ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 334, ընդունված 2016թ., հոկտեմբերի 4-ին:

¹⁵¹ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 1, ընդունված 2000թ., մայիսի 17-ին:

- համալիր հարկային ստուգում՝ բոլոր հարկերի և վճարների հաշվարկման ու վճարման հարաբերությունները կարգավորող, ինչպես նաև հարկային մարմնին լիազորություններ վերապահող օրենսդրության այլ պահանջների կատարման ստուգում: Այն ուղղված է տնտեսավարող սուբյեկտի ֆինանսատնտեսական ամբողջ գործունեության փաստացի իրավիճակը պարզելուն,
- թեմատիկ հարկային ստուգում՝ հարկ վճարողի գործունեությանն առնչվող՝ հարկային մարմնին լիազորություններ վերապահող օրենսդրությամբ սահմանված առանձին պահանջների կատարման ստուգում: Այն ուղղված է տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության հետ կապված առանձին տարրերի փաստացի իրավիճակը պարզելուն: Թեմատիկ հարկային ստուգումների տեսակներն են.
- հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգում,
- օրենսգրքով սահմանված ելակետային տվյալների և գործակիցների ճշտության ստուգում,
- ակցիզային դրոշմանիշների և դրոշմապիտակների կիրառման ճշտության ստուգում,
- աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու ճշտության ստուգում¹⁵²:
Թեմատիկ են համարվում հարկային, մաքսային, պարտադիր սոցիալական ապահովության, բնօգտագործման, բնապահպանական և օրենքով սահմանված այլ պարտադիր վճարների հաշվարկման ու վճարման ճշտությունը պարզելուն ուղղված ստուգումները, պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգումները, գործունեության առանձին տեսակի իրականացման լիցենզիայի հիման վրա իրականացվող գործունեության ստուգումները, սահմանված տնտեսական նորմատիվների պահպանման վիճակի, արժեթղթերի գրանցամատյանը վարելու և դրանով իրականացվող գործառնություն-

¹⁵² ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 336, ընդունված 2016թ., հոկտեմբերի 4-ին:

ների, արժույթային գործառնությունների, սանիտարահիգիենիկ, հակահրդեհային կանոնների պահպանման վիճակի գծով և նման այլ ստուգումները: Միաժամանակ վերոնշյալներին համահունչ, աշխատանքային օրենսդրության և աշխատանքի իրավունքի նորմեր պարունակող իրավական այլ ակտերով սահմանված պահանջների կատարման փաստացի վիճակը պարզելուն ուղղված ստուգումները, կենսաթոշակային օրենսդրության կիրառմանն ու անհատական հաշվառման տվյալների բազայի վարմանն ուղղված ստուգումները, վարձատրվող հասարակական աշխատանքների կազմակերպման և իրականացման, պարտադիր սոցիալական ապահովագրության ծրագրերի իրականացմանը վերաբերող ֆինանսական ու վիճակագրական տվյալների տեղեկությունների հավաստիության ճշտմանն ուղղված ստուգումները, երեխաների խնամքի և դաստիարակության համար անհրաժեշտ պետական նվազագույն սոցիալական չափորոշիչների կիրառման ընթացքի նկատմամբ ստուգումները, սոցիալական աջակցության բնագավառին վերաբերող օրենսդրությամբ սահմանված պահանջների կատարման փաստացի վիճակը պարզելուն ուղղված ստուգումները:

Համալիր է ֆինանսատնտեսական գործունեության ստուգումը, որը կատարվում է հաշվապահական հաշվառման, ֆինանսական հաշվետվությունների, հաշվեկշռի, սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը լրացնելու (կազմելու) ճշտությունը պարզելու միջոցով և նպատակ ունի վեր հանելու ստուգվող օբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեության վերջնական կամ միջանկյալ արդյունքները՝ կապված սեփական և փոխառու դրամական ու ապրանքային միջոցների օգտագործման նպատակայնության և արդյունավետության հետ: Ֆինանսատնտեսական գործունեության համալիր ստուգումներ պահանջելու բացառիկ իրավունքը պատկանում է տնտեսավարող սուբյեկտի սեփականատերերին կամ անդամներին՝ օրենքով իրենց վերապահված իրավասությունների շրջանակներում:

Ուսումնասիրությունը տնտեսավարող սուբյեկտի ֆինանսական ու փաստացի գործունեության վիճակը՝ վերջինիս ներ-

կայացրած հաշվապահական հաշվեկշռի, ֆինանսական և Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված այլ հաշվետվությունների հիման վրա, ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից ստուգող մարմնում՝ պարզաբանելու նպատակով իրականացվող ներքին ընթացակարգ է:

Հարկային վերահսկողության շրջանակներում հարկային ուսումնասիրություններն իրականացվում են հետևյալ եղանակներով.

- կամերալ (ներքին)՝ հարկային մարմնի լիազորությունների շրջանակներում հարկային մարմնին լիազորություններ վերապահող օրենսդրության պահանջների կատարման ճշտությունը պարզելու նպատակով բացառապես հարկային մարմնում իրականացվող ուսումնասիրություն.
- արտագնա՝ հարկային մարմնի լիազորությունների շրջանակներում հարկային մարմնին լիազորություններ վերապահող օրենսդրության պահանջների կատարման ճշտությունը պարզելու նպատակով հարկ վճարողի մոտ իրականացվող ուսումնասիրություն¹⁵³:

Հարկային մարմինները կարող են անցկացնել տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվությունների, հաշվարկների, հայտարարագրերի, ելակետային տվյալների վերաբերյալ հայտարարությունների և օրենսդրությամբ սահմանված տեղեկությունների գրասենյակային (կամերալ) ուսումնասիրություններ:

Գրասենյակային ուսումնասիրության նպատակն է պարզել հարկերի հաշվարկման ճշտությունը, մինևույն հաշվետվության ցուցանիշների, տվյալների և թվաբանական հաշվարկների ճշտությունը, տարբեր հաշվետվություններում առկա համադրելի ցուցանիշների կամ տեղեկությունների համապատասխանությունը, հաշվետվություններում արտացոլված ցուցանիշների և տեղեկությունների համապատասխանությունը օրենսդրությամբ սահմանված կարգով իրավասու պետական մարմիններից

¹⁵³ ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 344, ընդունված 2016թ., հոկտեմբերի 4-ին:

ստացված տեղեկությունների հետ:

Ուսումնասիրություններն իրականացվում են հարկային մարմնի գրասենյակում՝ առանց տնտեսավարող սուբյեկտին այցելության և լրացուցիչ փաստաթղթեր ներկայացնելու պահանջի:

Կամերալ ուսումնասիրության արդյունքում հաշվետվություններում խախտումներ, անճշտություններ, անհամապատասխանություններ հայտնաբերելու դեպքում դրա վերաբերյալ կազմվում է արձանագրություն (երկու օրինակից), որը ուսումնասիրություն անցկացնող հարկային մարմինը երեք աշխատանքային օրվա ընթացքում փոստով կամ արձեռն տրամադրում է տնտեսավարող սուբյեկտին: Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը հինգ աշխատանքային օրվա ընթացքում արձանագրված խախտումների հետ համաձայնելու դեպքում հարկային մարմին է ներկայացնում ճշգրտված հաշվետվությունը կամ հաշվետվությունները: Արձանագրված խախտումների հետ համաձայն չլինելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը հարկային մարմին է ներկայացնում իր գրավոր առարկությունները¹⁵⁴:

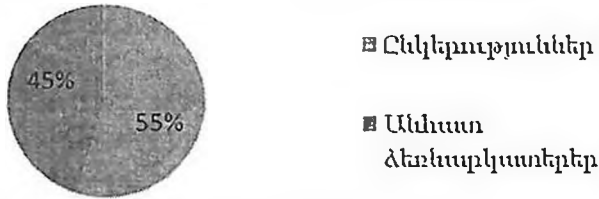
ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային մարմնի կողմից 2015 թ. ընթացքում իրականացվել է ընդհանուր թվով 17390 ստուգում, ինչը նախորդ տարվա նույն ցուցանիշի համեմատ աճել է 6106-ով կամ 54,1%-ով¹⁵⁵: 2016 թվականի ընթացքում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի կողմից անցկացվել է 11027 ստուգում և ուսումնասիրություն¹⁵⁶, տարբեր ընկերություններում և անհատ ձեռնարկատիրական կազմակերպություններում (գծապատկեր 24):

¹⁵⁴ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 1, ընդունված 2000թ., մայիսի 17-ին:

¹⁵⁵ Հարկային և մարքային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2015թ.:

¹⁵⁶ Տվյալները՝ <http://www.taxservice.am/>

Ընկերությունների և անհատ ձեռնարկատերերի տեսակարար կշիռը



Գծապատկեր 24. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի կողմից 2016 թ. ընթացքում անցկացված ստուգումներ և ուսումնասիրություններ¹⁵⁷

Հարկային վերահսկողության մեխանիզմների արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից կարևոր է ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգը, որն ուժեղացնում է դրանց գործառույթը՝ բարձրացնելով նպատակայնությունը: Դա պահանջում է հարկ վճարողների վերաբերյալ տեղեկատվության հավաքագրում և վերլուծություն՝ ռիսկային ընտրությունների կատարման համար: Նման համակարգը հնարավորություն է ընձեռում վարչարարական ավելի քիչ ծախսեր կատարել պատշաճ հարկ վճարողների նկատմամբ՝ փոխարենը մեծացնելով ռիսկային հարկ վճարողների կողմից հարկումից խուսափելու երևույթները հայտնաբերելու գծով ծախսերը:

Միջազգային փորձն առաջարկում է ստուգումների իրականացման հետևյալ մեթոդները, այդ թվում՝

1. Փաստաթղթային ուսումնասիրություն (հարկային տեսուչների կողմից).
- ստուգման ենթակա հարկ վճարողներին ընտրում են հարկային տեսուչները (առկա է կոռուպցիայի բարձր ռիսկ),

¹⁵⁷ Տվյալները՝ <http://www.taxservice.am/>

- ստուգումներն իրականացվում են ոչ պարբերական մեթոդով, ինչի արդյունքում խախտումների որոշ դեպքեր կարող են չբացահայտվել,
- ընտրության համար կիրառվում են միայն ներքին տվյալներն ու աղբյուրները,

2. Պատահական ընտրություն.

- ընտրանքների խմբավորում, հարկ վճարողների ենթախմբի (ստրատա) առավել ընդգրկուն ներկայացվածություն,
- ստուգումների ընտրությունը գերծ է կողմնակալությունից,
- առդիտի հետ կապված զգալի ծախքեր «թույլատրելի սխալ».

3. Հարկ վճարողների ընտրություն՝ ռիսկային չափանիշների հիման վրա.

- այն հարկ վճարողների բացահայտում, որոնց մոտ առավել բարձր է անհամապատասխանության հավանականությունը,
- ռիսկերի դասակարգման եղանակների կիրառում և հարկ վճարողների նկարագրերի կազմում:

Ռիսկերի վրա հիմնվող ստուգումների հիմնական սկզբունքներն են.

- Վստահել, բայց ստուգել:
- Հարկերի ինքնազնահատում:
- Արդարացիություն. ազնիվ ու բարեխիղճ հարկ վճարողներին վերաբերվում են հարգանքով, իսկ անբարեխիղճներին խիստ մոտեցում է ցուցաբերվում:
- Հարկ վճարողների սպասարկման ուղղվածություն:
- Խթանել կամավոր հարկային համապատասխանության մշակույթը (հարկային համակարգը հիմնվում է վստահության վրա և հարկ վճարողներն իրենք են գնահատում իրենց հարկերը¹⁵⁸):

Անդրադառնալով ՀՀ հարկային համակարգի կողմից հարկային վերահսկողության մեխանիզմների ներդրմանը՝ նշենք, որ այդ նպատակով հարկային մարմինը 2008-2011թթ. ընթացքում

¹⁵⁸ “The costs of tax compliance in Armenia” Report, Investment climate advisory services, World bank group, Yerevan 2011.

աշխատանքներ է իրականացրել հետևյալ ուղղություններով.

- ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության համակարգի ներդրում,
- գրասենյակային (կամերալ) ուսումնասիրությունների համակարգի վերակառուցում,
- հարկային գերավճարների, ներառյալ ԱԱՀ գծով, ետ վերադարձման ավտոմատացված համակարգի ներդրում,
- հարկերի վճարումից խուսափելու դեպքերի բացահայտման մեխանիզմների սահմանում:

2008-2013թթ. հարկային բարեփոխումների ոլորտում հարկային մարմնի առջև դրված կարևորագույն գերակայություններից էր հսկողական գործընթացների կատարելագործումը, որի հիմքը ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության համակարգի ներդրումն էր:

2009թ. հարկային մարմինն առաջին անգամ քայլեր ձեռնարկեց ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրության համակարգի ներդրման ուղղությամբ՝ մշակելով հայեցակարգային փաստաթուղթ: ՀՀ կառավարության կողմից հավանության արժանացած հայեցակարգը սահմանեց ստուգումների նոր քաղաքականություն, որը հնարավորություն տվեց հարկային ստուգումները կառուցել վերլուծությունների և ռիսկային չափանիշների հիման վրա: Հետագայում, ՀՀ կառավարությունը հաստատեց նաև ռիսկային չափանիշների հիման վրա պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգման ենթակա հարկ վճարողների համակարգի կիրառման կարգը՝ դրանով իսկ ապահովելով ռիսկային չափանիշների հիման վրա ստուգումների ներդրման համար անհրաժեշտ հայեցակարգային հիմքերը: Նշված աշխատանքներից հետո սկսվեցին համակարգի ծրագրի մշակման աշխատանքները, ստեղծվեց ռիսկերի կառավարման, ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրողունակության համակարգի ստեղծման և ներդրման աշխատանքային խումբ, որն էլ միջազգային փորձագետների օժանդակությամբ մշակեց համակարգի նկարագրիրը և տեխնիկական առաջադրանքները:

Զգալի աշխատանքներ իրականացվեցին նաև գրասենյակային (կամերալ) ուսումնասիրությունների ինստիտուտի վերականգնման ուղղությամբ: Նշված ինստիտուտի զարգացման և գործունակության բարձրացման նպատակով հստակեցվեցին երրորդ անձանց կողմից հարկային մարմին պարտադիր ներկայացվող տեղեկատվության ցանկը (այս դրույթն ամրագրվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում): Հարկային մարմինն պարտադիր կերպով տեղեկատվություն ներկայացնողների շարքում ընդգրկվեցին բնակչության պետական ռեգիստր վարող լիազոր մարմինը, կենտրոնական բանկը, առևտրային բանկերը՝ հարկ վճարողի կողմից բացված հաշիվների մասով, մաքսային մարմինը, էլեկտրաէներգիայի, գազի, ջրի, կապի ծառայություններ մատուցող ընկերությունները և այլն: Բացի պարտադիր ներկայացվող տեղեկատվությունից՝ ՀՀ կառավարությունը սահմանեց նաև հարկային մարմնի գրավոր հարցման կապակցությամբ երրորդ անձանց կողմից տրամադրվող լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման կարգ: Նշված ընթացակարգային հարցերին զուգահեռ սկսվեցին աշխատանքները համապատասխան ծրագրերի մշակման ուղղությամբ՝ ուղղված այս գործընթացների ավտոմատացմանը: Ստեղծված աշխատանքային խմբերի կողմից մշակվեցին հարկ վճարողների հաշվետվությունների գրասենյակային (կամերալ) ստուգումների համակարգը, տեխնիկական առաջադրանքը և քայլեր ձեռնարկվեցին ծրագրի գործարկման ուղղությամբ:

Հարկային մարմնի համար առանցքային կարևորություն ունեւ հարկային գերավճարների, ներառյալ ԱԱՀ գծով, ետ վերադարձման ավտոմատացված համակարգի ներդրումը: 2008-2013թթ. ընթացքում աշխատանքներ իրականացվեցին ինչպես ընթացակարգային բնույթի հարցերի կարգավորման, այնպես էլ գերավճարների ետ վերադարձի ավտոմատ համակարգի ներդրման ուղղությամբ: Էլեկտրոնային կառավարման համակարգի ներդրման շրջանակներում ստեղծված աշխատանքային խմբի կողմից մշակվեց ծրագրի ներդրման տեխնիկական առաջադրանքը, համակարգի ֆունկցիոնալ նկարագիրը, ինչպես

նակ ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի գումարներ՝ առանց ուսումնասիրության կամ ստուգման հաշվանցելու կամ վերադարձնելու առումով հարկ վճարողին ռիսկային համարելու չափանիշները:

Հարկային օրենսդրությունը խախտողների նկատմամբ կիրառվող պատասխանատվության միջոցների խստացման ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքների շրջանակում շեշտը դրվեց հարկային պլանավորման դեպքերի բացահայտման վրա, այդ իսկ պատճառով հաստատվեց հարկերի վճարումից խուսափելու ռիսկերի բացահայտման մոտեցումների վերաբերյալ հայեցակարգ: Վերջինս նպատակ ուներ վերհանել հարկային վարչարարության այնպիսի մոտեցումներ, որոնք հնարավորություն կտային բացահայտել հարկ վճարողների այն գործողությունները, որոնց հիմնական դրդապատճառները հարկերի վճարումից խուսափելն է: Այսպես, հարկերի վճարումից խուսափելու ռիսկերի բացահայտման նպատակով ներդրվեցին նոր վերահսկողական գործիքներ, որոնք թույլ տվեցին դասակարգել հարկերից խուսափման ռիսկերը, բացահայտել դրանց դրսևորման ձևերը:

Հարկերի օպտիմալացման արդյունավետ ծրագրերը, նախ և առաջ, անդրադառնում են պետական և տեղական ինքնակառավարման բյուջեների վրա: Հետևաբար՝ հարկերից խուսափելը զգալիորեն ազդում է օրինական տնտեսության հարկային բեռի և պետական ծախսերի համար նախատեսված միջոցների վրա: Մյուս կողմից հարկերի անբավարար օպտիմալացումն անմիջականորեն ազդում է ստվերային տնտեսության ծավալների վրա, իսկ թերհայտարարագրումը, ինչպես նաև ընկերության ծախսերի գերհայտարարագրումը ոչ միայն կրճատում են հարկվող եկամտի ծավալը, այլ նաև հանգեցնում են ներպետական տնտեսական համակարգում ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրական արժեքի վերաբերյալ խեղաթյուրված տվյալների ներկայացման: Արդյունքում՝ եկամուտների մի մասը օրինական տնտեսությունից հոսում է դեպի ստվերային տնտեսություն:

Հարկումից խուսափելու նպատակով եկամուտների թեր-
հայտարարագրման տարածված երևույթն առավելապես անկա-
տար հարկային համակարգի արդյունք է, այսինքն՝ այն ի հայտ
է եկել ճնշող հարկային համակարգի արդյունքում, որի պայ-
մաններում հարկ վճարողները ստիպված են լինում հարկերից
խուսափելու եղանակներ որոնել: Հարկերի բարձր դրույքաչա-
փերը, հարկերի ու վճարների մեծ թիվը, հարկային օրենսդրու-
թյան բարդությունն ու հարկային վարչարարության առանձնա-
հատկություններն այն խնդիրներից են, որոնք նպաստում են
հարկերից խուսափելու երևույթի տարածմանը:

3.3. Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարի արմատական վերափոխման հնարավոր ուղիները

ՀՀ հարկային համակարգում վերջին տարիներին նկատելի
բարեփոխումներ են կատարվել: Մեծ աշխատանքներ են տար-
վել հարկ վճարողների սպասարկման որակի բարելավման,
մատուցվող ծառայությունների ավելացման ուղղությամբ: Զգալի
հաջողություններ են գրանցվել, մասնավորապես, մաքսային
ընթացակարգերում ժամանակակից բարձր տեխնոլոգիաների
ներդրման և որակյալ կադրերի վերապատրաստման, ինչպես
ևս ՀՀ մաքսային օրենսգրքի կատարելագործման ու միջազ-
գային չափանիշների հետ համապատասխանեցման ոլորտնե-
րում¹⁵⁹:

Հարկային ոլորտի զարգացման, վարչարարական գործի-
քակազմի կատարելագործման, համակարգի արդյունավետու-
թյան բարձրացման գործում իր ուրույն տեղն ունի կադրային
քաղաքականությունը: Հարկային համակարգի նկատմամբ
վստահության ավելացման և կարողությունների ընդլայնման
գործում օրենսդրական բարեփոխումների, տեղեկատվական
առաջադեմ տեխնոլոգիաների կիրառման հետ մեկտեղ խիստ
կարևորվում է արհեստավարժ հարկային ծառայողի դերը:

¹⁵⁹ <http://hcnaran.am/51088.html#sthash.QAXvxib5.dpuf>

Հարկային վարչարարության արդյունավետության տեսանկյունից, եթե կազմակերպական կառուցվածքը համարվում է համակարգի կմախքը, ապա մարդկային ռեսուրսը հանդիսանում է այդ կմախքի շարժիչ ուժը: Այդ իսկ պատճառով Պետական եկամուտների կոմիտեն իր ծառայողների գիտելիքների կատարելագործումը համարում է հարկային և մաքսային համակարգի գերակա խնդիր, որի իրականացման համար անհրաժեշտ է սահմանել մարդկային ռեսուրսների կառավարման քաղաքականություն, բազմակողմանի ռազմավարություն, որոնք կհանդիսանան հարկային մարմնի գործունեության հիմնական ռազմավարության կարևորագույն բաղադրիչը: Այստեղ հարց է առաջանում, արդյո՞ք հարկային մարմինը տրամադրում է միջազգային չափանիշներին համապատասխանող շարունակական վերապատրաստման տարբեր դասընթացներ, հրահանգչական ուսուցողական նյութեր, արտերկրի հետ փորձի փոխանակման հնարավորություններ և համակարգում առկա են անհրաժեշտ փորձ ունեցող՝ վերապատրաստում անցած դասախոսներ և այլն:

ՀՀ հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի արմատական վերափոխումը ևս դիտարկվում է երկու տեսանկյունից՝

1. մասնագիտական հմտությունների և գիտելիքների կատարելագործում,
2. վարքագծի կանոնների պահպանում:

Մասնագիտական գիտելիքների կատարելագործման հիմնական ձևը վերապատրաստումն է: Անձնակազմի վերապատրաստումը, դա հենց ուղղակի միանգամյա վերապատրաստումը չէ, այլ պլանավորված շարունակական մասնագիտական ուսուցում՝ գիտելիքների արդիականացման և իրազեկման, հմտությունների զարգացման միջոցով, որը հարկային ծառայողների առջև դրված խնդիրների իրագործման հիմնական պայմանն է: Շատ դեպքերում հանրային ոլորտում վերապատրաստումների միջոցառումը սահմանվում է բյուջեով և կանոնակարգվում՝ համապատասխան օրենքներով (Ներքին աուդիտի, Հարկային և մաքսային ծառայությունների մասին օրենքները): Հարկային

. մաքսային ծառայողների միջազգային փորձի վերլուծությունը ցույց տվեց, որ ամբողջ աշխարհում ինչպես հանրային, այնպես էլ մասնավոր հատվածի առաջատար կազմակերպությունները մեծ ներդրումներ են կատարում անձնակազմի մասնագիտական զարգացման ոլորտում: Հարկային և մաքսային ծառայողի մասնագիտական գործունեությունը ենթադրում է մի շարք մասնագիտությունների գծով՝ հաշվապահական հաշվառում, հարկային համակարգ, իրավագիտություն և ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, համապատասխան գիտելիքների և հմտությունների առարկություն¹⁶⁰:

Ընդհանուր նպատակների իրականացման բարձր արդյունավետության ապահովման նպատակով գիտելիքներից գատ հարկավոր է նաև հաղորդակցման, թիմային աշխատանքում ինտեգրվելու ունակություն: Ժամանակի մարտահրավերները մշտապես փոփոխում են հարկային համակարգի առջև դրված խնդիրները, որը և փոփոխում է ծառայողի մասնագիտական ունակությունների նկատմամբ պահանջները, հետևաբար վերապատրաստումները պետք է կրեն շարունակական բնույթ: Հարկային և մաքսային համակարգի կադրային քաղաքականությունը միտված է հետևյալ երեք ուղղություններով՝ նոր մասնագետների պատրաստում, որոշակի փորձ ունեցող ծառայողների շարունակական վերապատրաստում, կարիերայի աճի հնարավորությունների ընձեռում: Հարկային և մաքսային ծառայողների վարվելակերպի բարելավման նպատակով պետք է մանրակրկիտ ուսումնասիրվեն վերապատրաստման կարիքները՝ ըստ ոլորտների, պաշտոնների, սահմանվեն երկարաժամկետ գերակայությունները: Հետևաբար՝ հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումը անհրաժեշտ է կազմակերպել ինչպես կրթական հաստատությունների, այնպես էլ պետական մարմիններին կից գործող մասնագիտական վերա-

¹⁶⁰ Сулейманов Д.Н, Основные направления совершенствования профессиональной подготовки и повышения квалификации работников налоговых органов, http://www.rosnou.ru/nalog-i_ru/news_141014/.

պատրաստման կառույցների միջոցով՝ ապահովելով սերտ կապ առաջարկ ձևավորողների և պահանջարկ թելադրող կառույցների միջև: Ելնելով վերը նշվածից ՊԵԿ-ը համագործակցում է բարձրագույն ուսումնական հաստատությունների հետ: Այդ նպատակով հարկային և մաքսային ոլորտների մասնագիտացմամբ մագիստրոսի կրթական ծրագիր է իրականացվում Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

Վերապատրաստման հավասար հնարավորությունները, գիտելիքներին և փորձին համապատասխան կարիերայի աճը ծառայողների մոտ շահագրգռվածություն է առաջացնում հետամուտ լինել իրենց գիտելիքների խորացմանը և հմտությունների կատարելագործմանը: Քանի որ Հայաստանը անդամակցում է մի շարք միջազգային միությունների, հանդիսանում է համաձայնագրերի կողմ, հետևաբար հարկային ու մաքսային ծառայողները պետք է անցնեն միջազգային չափանիշներին համապատասխան վերապատրաստումներ, ստանան բավարար տեղեկատվական և նյութատեխնիկական աջակցություն, նրանց համար մշակվեն վերապատրաստման ռազմավարություն, կիրառվեն մասնագիտական զարգացման այլ մեխանիզմներ, հնարավորություն ունեն մասնակցել միջազգային ուսումնական ծրագրերին: Միջազգային պրակտիկայում գոյություն ունի վերապատրաստումների կազմակերպման տարբեր ձևաչափեր, մեթոդներ, ինչպիսիք են կոլեկտիվ, խմբային, անհատական. լսարանային, հեռավար, էլեկտրոնային կրիչների, ուսուցողական և դիդակտիկ նյութերի միջոցով, առցանց դասընթացներ և այլն: Փորձառություն չունեցող տարբեր մասնագիտություններ (հաշվապահական հաշվառում, առևտուր, հարկային համակարգ, իրավագիտություն, տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ) ունեցող յուրաքանչյուր աշխատակից պետք է հաղթահարի կոլեկտիվում, թիմային աշխատանքում ինտեգրվելու, պահանջվող հմտություններին տիրապետելու և հմտանալու բարիերը, որի տևողությունը և արդյունքները յուրաքանչյուր աշխատակցի մոտ անհատական է: Ամերիկայի ներքին եկամուտների ծառայությունը նոր աշխատակիցների արդյունավետ

ինտեգրման նպատակով կազմակերպում է սկզբնական վերապատրաստումներ աշխատատեղում (on-the-job) և թիմերը ձևավորելիս ընդգրկում է փորձառու և պակաս փորձառություն ունեցող աշխատակիցներ:

Հարկային և մաքսային համակարգը հանդիսանում է բազմաֆունկցիոնալ կառույց, հետևաբար օրենսդրության միասնական կիրառման ապահովման նպատակով պետք է իրականացնել աշխատակազմի մասնագիտական ուսուցում՝ ցուցումներով, սեմինար քննարկումներով վերապատրաստումներով և այլ գործիքակազմերի միջոցով, որում պետք է ընդգրկվեն մարզային և տարածքային ենթակայության հարկային և մաքսային մարմինների աշխատակիցները: Հարկային և մաքսային համակարգի կազմակերպչական կառուցվածքը ձևավորվել է ըստ գործառույթի սկզբունքի, սակայն պարունակում է ստորաբաժանումներ նաև հարկատեսակներից, և այդ գործառույթների պատշաճ իրականացման համար պատասխանատու անձնակազմից պահանջվում է գործառույթներին համապատասխան գիտելիքներ, հմտություններ, վերապատրաստումներ: Վերապատրաստումների ծրագրերը պետք է տարբերակել.

- ըստ գործառույթների՝ նեղ մասնագիտական և ընդհանուր թեմաների,
- ըստ կառավարման յուրաքանչյուր մակարդակին համապատասխան (ղեկավար անձնակազմ, միջին և ցածր մակարդակի մենեջերներ):

Ընդհանուր թեմաներով վերապատրաստումները պետք է պարտադիր լինեն հարկային և մաքսային բոլոր ծառայողների համար և ընդգրկեն ստորև թվարկված կատեգորիաները.

- տնտեսական
- քաղաքացիական,
- իրավական,
- բարոյահոգեբանական՝ վարվելակերպի կանոններ.
- սոցիալ-քաղաքական և այլն:

Այսպես՝ ներքին աուդիտորներից պահանջվում է ներքին աուդիտի, հարկային և հանրային ֆինանսների կառավարմանը

վերաբերող օրենսդրության, ներքին վերահսկողական համակարգի լավ իմացություն, ներքին առևտրի որակավորում և տարեկան պարտադիր վերապատրաստումներ՝ նեղ մասնագիտական և այլ ընդհանուր թեմաներով:

Կառավարման յուրաքանչյուր մակարդակների համար պետք է սահմանվեն առանձին վերապատրաստումների ծրագրեր, որոնցում շեշտադրումը պետք է հստակ դրվի կառավարման խնդիրների վրա՝ առաջադրանքի սահմանում, վերանայում, ժամանակին կատարում, մոնիտորինգ, հաշվետվողականություն և ծառայողների գիտելիքների բարելավում: Ղեկավար անձնակազմի վերապատրաստումը կարևորվում է նաև այն հանգամանքով, որ նրանք են սահմանում կատարողականի վերահսկումն իրականացնելու համար անհրաժեշտ ընթացակարգերը, հատկապես, երբ խոսքը գնում է իրենց սեփական անձնակազմի մասին: Աշխատանքի պատշաճ կատարման պատասխանատվությունից, տարբեր մակարդակներով հաշվետվողականությունից զատ նրանք ներգրավված են ատեստացիայի գործընթացում, նրանք են գնահատում ծառայողների աշխատանքի արդյունքները, որոշում վերապատրաստման անհրաժեշտությանը ուղղությունները: Առհասարակ պարտադիր է նեղ մասնագիտական թեմաներով վերապատրաստման հետ զուգահեռ ղեկավար անձնակազմին ներգրավվել ղեկավար հմտությունների զարգացման թեմաներով տարբեր վերապատրաստումներում:

Արդյունավետ վերապատրաստման հիմնական քայլերն են՝

1. վերապատրաստման կարիքների գնահատում,
2. վերապատրաստման պլանի, ծրագրերի կազմում,
3. դասընթացի մշակում, կազմակերպում,
4. երապատրաստման արդյունավետության գնահատում:

Վերապատրաստման արդյունքները ներառում են՝

1. ծառայողների գիտելիքների կատարելագործում,
2. ծառայողների մոտիվացիա,

3. ծառայողների կարողությունների ճիշտ օգտագործում¹⁶¹:

Հայաստանի հարկային համակարգում ներդրվել է հարկային ծառայողների կանոնավոր վերապատրաստման համակարգ: ՀՀ ՊԵԿ-ում հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստման գործառույթը իրականացնում է մարմնի ենթակայությանը գործող ուսումնական կենտրոնը: Կենտրոնի հիմնական առաքելությունն է հարկային ու մաքսային ծառայողների, հարկատուների վերապատրաստումը, մասնագիտական գիտելիքների, տեխնիկական հմտությունների զարգացումը, միջազգային մարմինների հետ համագործակցությունը, տեղեկատվական-վերլուծական նյութերի ստեղծումն ու տրամադրումը:

Կենտրոնում հարկային և մաքսային ծառայողների համար կազմակերպվող դասընթացներն առավել մասնագիտացված են ու ընդգրկում են հարկային և մաքսային օրենսդրության կարևորագույն հիմնահարցերը՝ մաքսային օրենսդրություն ու վարչարարություն, արտաքին առևտրի գործիքների ներդրումը մաքսային առևտրում, էլեկտրոնային կառավարման համակարգ, հարկային օրենսդրություն, հարկային ստուգումներ և հսկողություն: Դասընթացների թեմաների առաջարկները, էլեկտրոնային պահանջներից, ներկայացնում են հարկային և մաքսային ծառայությունները:

Տարբեր թեմաներով վերապատրաստումները սահմանվում են ըստ գործառույթների: Դրանք են.

1. Հարկային ծառայություն

- իրավաբանական գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,
- հարկատուների սպասարկման գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,
- ընթացիկ հսկողության և ստուգումների գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում,

¹⁶¹ Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, USAID, 2013, p 350.

- օպերատիվ հետախուզական գործառույթ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում:

2. Մաքսային ծառայություն

- գանձումների համակարգման և հաշվառման բաժինների ծառայողների վերապատրաստում,
- մաքսասակագնային և մաքսային ձևակերպումների բաժինների ծառայողների վերապատրաստում,
- նախաբացթողումային հսկողության և մաքսանենգության դեմ պայքարի գործառույթներ իրականացնող ծառայողների վերապատրաստում:

Դասընթացների ավարտին անցկացվում է համակարգչային թեստավորում: Դրական արդյունքներ (80 բալ և ավելի) ստացած ծառայողները հնարավորություն են ունենում աստեսավորվելու փաստաթղթային եղանակով:

Հարկային համակարգի բարեփոխումների իրականացման ընթացքում գործնականում առաջացած խնդիրներին համակողմանի լուծումներ տալու, միջազգային չափանիշներին համապատասխան կադրեր ունենալու նպատակով անհրաժեշտ է տարեկան աշխատանքային և ուսումնական ծրագրով վերապատրաստել շուրջ 1000 հարկային և մաքսային ծառայողներ: Հարկ վճարողների տեղեկացվածությունը բարձրացնելու, հարկային մուտքերը ավելացնելու նպատակով կենտրոնում իրականացվում է նաև հարկ վճարողների ուսուցում¹⁶²:

Համացանցի և վեբ տեխնոլոգիաների արագ զարգացումը մեծ հնարավորություն է տալիս տեղեկատվության արագ փոխանակման, ինչպես նաև օգտագործողների շրջանում փոխգործունեության և համագործակցության: Վերջին տարիներին արդիական է համարվում համացանցի միջոցով իրականացվող հեռավար ուսուցումը: 2015թ. ուսումնական կենտրոնում փորձնական ներդրվել է հեռահար ուսուցման համակարգ, և ուսումնական գործընթացները կազմակերպվում են առցանց՝ առանց աշխատակիցներին աշխատավայրից և աշխատանքից կտրելու:

¹⁶² www.mftc.am

Հեռահար ուսուցումը լինելով ճկուն, մասսայական և արդյունավետ, հնարավորություն է ընձեռում ակտուալ թեմաներով կարճ ժամանակամիջոցում կազմակերպել սեմինարներ, քննարկումներ, դասընթացներ:

2012-2013 թթ. կենտրոնում վերապատրաստվել են շուրջ 8000 հարկային և մաքսային ծառայողներ, 2016 թվականին՝ 90 խմբում ներառված 1974 մասնակից:

Աղյուսակ 14

Հարկային և մաքսային մարմինների աշխատակիցների վերապատրաստումների վերաբերյալ տվյալներ¹⁶³

Ցուցանիշներ	2014	2015	2016
Հարկային մարմին			
Հարկային ծառայողների թիվը	1913	1877	1674
Վերապատրաստված հարկային ծառայողների թիվը	1455	1539	1428
Ատեստավորված ծառայողների թիվ	141	503	92
Դասային կամ հատուկ կոչում ստացած ծառայողների թիվը	290	278	168
Անցկացված մրցույթների թիվը	4	5	1
Մրցույթների արդյունքում աշխատանքի նշանակվածների թիվը	80	166	25
Մաքսային մարմին			
Մաքսային ծառայողների թիվը	791	814	739
Վերապատրաստված հարկային ծառայողների թիվը	550	583	544
Ատեստավորված ծառայողների թիվ	12	-	-
Հատուկ կոչում ստացած ծառայողների թիվը	86	144	45
Անցկացված մրցույթների թիվը	5	1	1
Մրցույթների արդյունքում աշխատանքի նշանակվածների թիվը	18	1	64

¹⁶³ Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 79-80 www.taxservice.am

2016 թվականին վերապատրաստվել են հարկային ծառայողների 85%-ը, մաքսային ծառայողների 74%-ը:

Աշխատակազմի վերապատրաստումները իրականացվում են նաև միջազգային կազմակերպությունների միջազգային ուսումնական կենտրոններում, որը նպաստում է հարկային և մաքսային համակարգի արդիականացմանը:

Համակարգում միասնական ընթացակարգերը ձևավորվում են գլխավոր գրասենյակում, այնուհետև պատվիրակում են տեղերին (հարկային տեսչություններին): Հետևաբար՝ դրանց կատարման նկատմամբ ժամանակակից հսկողական իրականացման, միասնական գործելաոճի կիրառման նպատակով վերապատրաստումներից զատ կազմակերպվում են նաև գործելաոճի, գործիքակազմի, օրենսդրական փոփոխությունների քննարկումներ, որոնք իրականացվում են սեմինար-քննարկումների տեսքով:

Հարկային համակարգի ըստ գործառնական սկզբունքի կազմակերպական կառուցվածքի հենասյուներից է աշխատողների կատարողականության գնահատման համակարգը, որը պետք է հիմք ընդունի ոչ միայն հավաքագրված հարկերը, այլ արտադրողականության և այլ ֆունկցիոնալ ցուցանիշները, որի արդյունքում ծառայողները ձգտում են առավել բարձր արդյունքների: Կատարողականի գնահատման արդյունքներով նաև սահմանվում են վերապատրաստման անհրաժեշտությունն ու ուղղությունները:

Հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումները կանոնակարգվում են համապատասխան օրենսդրական ակտերով, որոնց հիման վրա սահմանվում են վերապատրաստումների ուսումնական ծրագրերը, ատեստավորման իրականացման, գնահատման կարգը:

Հարկային ծառայողների ատեստավորումը իրականացվում է 3 տարին մեկ անգամ: Այն հարկային ծառայողները, որոնք ծառայողական դրական բնութագրի և նախորդ ատեստավորումից հետո ընկած ժամանակահատվածում վերապատրաստման արդյունքների ընդհանուր գումարով հավաքում են 80 և ավելի

միավոր, ենթակա են փաստաթղթային ատեստավորման: Փաստաթղթային ատեստավորումն անցկացվում է ծառայողական բնութագրի հիման վրա՝ հարցազրույցի միջոցով¹⁶⁴: Ծառայողական բնութագիրը տրվում է անմիջական ղեկավարի կողմից, հաշվի առնելով նրա գործունեության արդյունավետությունը: Հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումը դա հարկային և մաքսային մարմինների կողմից կազմակերպված՝ 80 (2016 թվականից) ակադեմիական ժամ տևողությամբ լրացուցիչ մասնագիտական ուսուցումն է: Վերապատրաստումներից հետո իրականացվում է մասնակիցների առաջադիմության գնահատում՝ 100-բալլային սանդղակով, այսպես դրանցից են՝

- 95 (ներառյալ) և ավելի բալլը համարվում է գերազանց առաջադիմություն,
- 90-ից - 95 բալլը համարվում է լավ առաջադիմություն,
- 80- 90 բալլը համարվում է բավարար առաջադիմություն,
- 80 բալլից պակասը համարվում է անբավարար առաջադիմություն¹⁶⁵:

Յուրաքանչյուր տարի հարկային ծառայողների առնվազն մեկ երրորդը ենթակա է պարտադիր վերապատրաստման, որն անցկացվում է ծառայության տվյալ պաշտոնի անձնագրով (նկարագրով) սահմանված իրավունքների ու պարտականությունների, մասնագիտական գիտելիքների և աշխատանքային ունակությունների տիրապետման կոնկրետ պահանջների կատարելագործման նպատակով: Ծառայողների վերապատրաստման հետ կապված ծախսերը կատարվում են ծառայության և պետական բյուջեի միջոցներով: Օրենքով սահմանված պարտադիր վերապատրաստումից բացի ծառայողները կարող են անհատական զարգացման նպատակով մասնակցել տարբեր դասընթացների, որոնք կարող են միտված լինել կամ չլինել մասնագիտական պարտականությունների կատարման որակի բարելավմանը:

¹⁶⁴ «Հարկային ծառայության մասին օրենք», 03.06.2002թ., հոդված 20:

¹⁶⁵ ՊԵԿ 15.11.2013 թ N 508-Ն հրաման:

Պետական եկամուտների կոմիտեի, անձնակազմի արդյունավետ կառավարմանն ուղղված միջոցառումներին զուգահեռ, դիտակետում է նաև ծառայողների կողմից մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների սլահայանումը: Եվրոպական հարկային համակարգի աշխատողին բնորոշ վարվելակերպի կանոնները ենթադրում են.

- արհեստավարժությունը,
- անկողմնակալությունը,
- ազնվությունը,
- ուղղամտությունը,
- արդարությունը,
- անկախությունը և այլն¹⁶⁶:

Ըստ եվրոպական չափանիշների հարկային մարմինը պարտավոր է ապահովել իր աշխատակիցների ներքին ու արտաքին վարվելակերպի վերը թվարկված պահանջները: ՀՀ ՊԵԿ-ն ցանկանալով ապահովել և զարգացնել իր անձնակազմի մասնագիտական վարվելակերպից բխող հաղորդակցման և շփման հմտությունները, սահմանել է հարկային և մաքսային ծառայողի վարքագծի կանոնները, որոնք պարտադիր են ի կատարման ինչպես ծառայողական պարտականությունները կատարելու ընթացքում, այնպես էլ ծառայողական պարտականություններից դուրս:

Հարկային և մաքսային ծառայողի վարքագծի կանոնները բարոյականության համընդհանուր սկզբունքների վրա հիմնված՝ հարկային մաքսային ծառայության ընթացակարգերին համապատասխան հարկային ծառայողի վարվելակերպի, վարքագծի և փոխհարաբերությունների առանձնահատկությունները կարգավորող նորմեր են:

Վարքագծի կանոնների սահմանման նպատակն է ուղղորդել հարկային ծառայողին իր վարվելակերպում:

Հարկային և մաքսային ծառայողը պարտավոր է՝

¹⁶⁶ «ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ վարչարարական կարողությունների զնահատման» ծրագիր. «Բուզ Ալլեն Համիլթոն Ինկ» կազմակերպություն, 2007թ., էջ 117:

- ցուցաբերել անմնացորդ հավատարմություն ու նվիրվածություն իր երկրին և աշխատանքին,
- զերծ մնալ այնպիսի գործողություններից, որոնք կարող են խոչընդոտել պետական մարմնի աշխատանքները կամ վարկաբեկել և հեղինակագրկել վերջինիս,
- ղեկավարվել մարդասիրության, արդարության և ազնվության սկզբունքների վրա հիմնված բարոյական նորմերով,
- հարգել մարդու արժանապատվությունը,
- լինել անաչառ, անկողմնակալ, զուսպ, անկախ և օրինակելի,
- անհարկի չընդգծել իր պաշտոնական դիրքը,
- լինել հավասարակշռված, կարգապահ, ճշտախոս,
- լինել քաղաքավարի հարկատուների, գործընկերների, ենթակա անձանց և ղեկավարության հետ,
- խուսափել ցանկացած տեսակի հովանավորչությունից, միջնորդությունից, աջակցությունից, որոնց արդյունքում կարող է խոչընդոտվել հարկային օրենսդրության պահանջների կատարումը, ծառայության ընթացքում օգտագործել միայն բարոյական միջոցներ՝ նպատակին հասնելու համար,
- իր վարքով իրեն կախվածության մեջ չդնել որևէ անձից և լինել անկախ,
- մաքսային ծառայության անվտանգ գործունեությունն ապահովելու նպատակով անվերապահորեն պահպանել ծառայողական տեղեկությունների գաղտնիությունը:

Հարկային ծառայողի անմիջական ղեկավարը, հետևելով մասնագիտական վարքագծի կանոններին, հնարավորության սահմաններում միջոցներ է ձեռնարկում, որպեսզի իր ենթակա աշխատողները ևս պահպանեն այդ կանոնները: Դրանց խախտման և ոչ պատշաճ կատարման դեպքում կկիրառվեն համապատասխան պատժամիջոցներ: 2015-2016 թթ. հարկային և մաքսային ծառայողները աշխատանքային պարտականությունների և վարվելակերպի կանոնների ոչ պատշաճ կատարման արդյունքում ենթարկվել են կարգապահական պատասխանատվության:

Կարգապահական պատասխանատվության ենթարկված
ծառայողների թիվը¹⁶⁷

Ցուցանիշներ	2015	2016
Մաքսային ծառայողներ		
Նկատողություն	5	3
Խիստ նկատողություն	4	-
Հարկային ծառայող		
Բանավոր նկատողություն	74	40
Գրավոր նկատողություն	49	17
Զբաղեցրած պաշտոնի իջեցում	1	-

Արդյունավետ հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ է ունենալ ոչ միայն բարձր որակավորված, այլ նաև բարեկիրթ հարկային և մաքսային ծառայողներ, որոնք ծառայողական գործունեության ընթացքում խստագույնս կհետևեն մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների և բարոյահոգեբանական նորմերի պատշաճ կատարմանը:

¹⁶⁷ Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 79-80, www.taxservice.am

ԵՉՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Ելնելով վերոնշյալներից, կատարված վերլուծությունների ու հետազոտությունների արդյունքում հանգել ենք հետևյալ եզրակացություններին և առաջարկություններին՝

Տնտեսության մեջ հարկային մարմինների դերի ու նշանակության մասով կատարված ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու ստորև ներկայացվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

1. Անհրաժեշտ է հաճախ կազմակերպել հարկային ծառայողների տեխնիկական ուսուցման դասընթացներ,

2. հարկային ծառայողների շրջանում վերաորակավորման պայմաններից առաջնաձեռք սահմանել բանակցությունների վարման և շփման մակարդակի բարձրացման դասընթացները,

3. նախատեսել աշխատանքի վարձատրության ճկուն համակարգ՝ աշխատավարձի բարձրացում՝ ելնելով տնտեսական փոփոխություններից, խրախուսում, որը կնվազեցնի կոռուպցիոն ռիսկը և կբարձրացնի աշխատանքի արտադրողականությունը,

4. առաջնային խնդիր է նաև մարդկային ռեսուրսների կատարելագործումը և արդյունավետ կառավարումը,

5. կրթության և որակավորման մակարդակների հետագա բարձրացումը, կրթական ծախսումների աճը, այդ ծախսումների անհատական բնույթը գիտնականներին ստիպեցին ուսումնասիրել նաև խնդրի մյուս կողմերը: Ավելի ուշ կատարված հետազոտությունները դիտարկում են կրթական ներդրումների հատուկ ստացումը անմիջականորեն աշխատողի կողմից: Կրթության ծախսումները ներառում են ուղղակի ծախսումները, ինչպես նաև «չստացված» աշխատավարձը: Ամերիկյան գիտնականների հետազոտությունները ցույց են տալիս, որ բարձրագույն կրթություն ստացած անհատը հաճախ փոխհատուցում է իր կրթական ծախսումներն աշխատանքային առաջին իսկ տարվա ընթացքում: Հետագա աշխատավարձն իրենից

ներկայացնում է գուտ եկամուտը¹⁶⁸,

6. տեխնիկայի և տեխնոլոգիայի անընդհատ զարգացման պայմաններում հարկային վարչարարության շրջանակներում մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ կառավարման առանցքային հարցերից են նաև նոր պայմաններին ընտելանալու աշխատողների ունակությունները՝ հարմարվողությունը և շարժունակությունը (մոբիլություն): Վերջիններն ընդգրկում են ինչպես վերաորակավորման, այնպես էլ մարդկային կապիտալի տեղաշարժի հարցերը,

7. ժամանակակից պայմաններում, երբ գիտելիքն ու տեղեկատվությունը արագ հնանում են, կրթությունը դառնում է անընդհատ գործընթաց, իսկ վերաորակավորման ծախսերի տեսակարար կշիռը՝ զգալի:

Նշված խնդիրների լուծման արդյունքում կարող ենք ունենալ արդյունավետ հարկային համակարգ և հանրապետությունում ապահովել հարկման արդյունավետության բարձր մակարդակ:

Տնտեսության մեջ մաքսային մարմինների դերի և նշանակության մասով կատարված հետազոտությունների համատեքստում կատարվել են ստորև բերված եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

1. Քաղաքական և սոցիալ-տնտեսական հարաբերությունների անընդհատ փոփոխվող պայմաններում մաքսային մարմինները ստիպված են անընդհատ զարգանալ և այդ զարգացումը ոչ միայն բնական էվոյուցիայի հետևանք է, այլ նաև համաշխարհային և ազգային ինստիտուցիոնալ կառույցների նպատակաուղղված գործունեության արդյունք:

2. Միջազգային առևտրի ծավալների մեծացման, տնտեսական ինտեգրացիայի բարձր աստիճանի համատեքստում մաքսային մարմինը ևս պետք է դրսևորի վերակառուցման, ժամանակին համընթաց դինամիկ զարգացմանն ուղղված քաղաքականություն: Հետևաբար՝ ՀՀ մաքսային մարմինն իր առջև դրված խնդրի լուծման կարևոր բաղադրիչ է համարում հստակ

¹⁶⁸ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., Экономика, М.: Дело, 2002, с. 306.

պլանավորված միջոցառումների կատարմանն ուղղված քայլերի իրականացումը, որոնք էլ իրենց հերթին կապահովեն իրենց առջև դրված նպատակների և խնդիրների լուծումը:

3. ՀՀ մաքսային մարմիններում դեռևս սուր խնդիր է մնում ապրանքների մաքսային արժեքի նվազեցումն ու արտաքին առևտրային գործունեության մասնակիցների կողմից դրանց անարժանահավատ հայտարարագրումը:

4. Լիովին չեն կիրառվում առևտրալոգիստիկական տեխնոլոգիաների իրականացմանն աջակցող միջազգային ստանդարտները: Ջարգացած չէ գնագոյացման, արտասահմանյան երկրներում առևտրաարդյունաբերական մասնագիտացման, աշխատանքի բաժանման համաշխարհային միտումների մասին ՀՀ մաքսային մարմինների տեղեկացվածության համակարգը:

5. ՀՀ մաքսային մարմիններն անարդյունավետ են իրականացնում երկրի մաքսային տարածքում շրջանառության մեջ բաց թողնված ապրանքների վերահսկողությունը (աուդիտի մեթոդների վրա հիմնված վերահսկողություն):

6. Ոչ բավականաչափ է իրականացվում ՀՀ մաքսային մարմինների գործունեության տեղեկատվավերլուծական ապահովումը, այդ թվում օպերատիվ-հետախուզական: Շարունակում է ցածր մնալ ՀՀ մաքսային մարմինների օպերատիվ (գործադրական) ստորաբաժանումների և այլ իրավապահ ու վերահսկող մարմինների փոխգործակցության մակարդակը:

7. Ոչ բավարար է զարգացած մաքսային մարմինների համար կադրերի պատրաստման և վերապատրաստման համակարգը, մասնավորապես կառավարման և վերահսկողության ոլորտի մասնագետներին:

8. Բարձր է մնում մաքսային մարմիններում կոռուպցիայի մակարդակը:

9. Վերոնշյալ խնդիրներին առկայությունը հանգեցնում է մաքսային վարչարարության արդյունավետության նվազեցման, անբարեխիղճ մրցակցության, ներմուծվող անտրակ ապ-

րանքների ներթափանցման տեղական շուկա և այլ բացասական երևույթների:

10. Անհրաժեշտություն է առաջանում ձևավորել մաքսային վարչարարության նոր մոտեցումներ, որոնք մաքսային մարմիններին թույլ կտան արդյունավետ արձագանքել միջազգային փորձին և հասարակության ու պետության պահանջներին համապատասխան տեղի ունեցող փոփոխություններին:

11. Անհրաժեշտ է մշակել մաքսային գործի ոլորտում նպատակներին հասնելու միջազգային ստանդարտներին և ՀՀ օրենսդրությանը համապատասխան առավել արդյունավետ մեթոդներ:

12. Այսպիսով, մաքսային մարմնի համար զարգացման հեռանկարն է միջազգային բոլոր չափանիշներին համապատասխան մաքսային համակարգի առկայությունը՝ ապահովելով, այդ թվում.

- արտաքին տնտեսական գործունեություն իրականացնողներին բարձրորակ մաքսային ծառայությունների մատուցում,
- արդյունավետ մաքսային հսկողություն,
- պետական բյուջե մուտքագրվող մաքսային և այլ եկամուտների սահմանված ժամկետներում հավաքագրում:

13. Հաշվի առնելով տնտեսության մեջ մաքսային մարմինների դերն ու նշանակությունը, նրանց գործունեության բարելավման նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել հետևյալ միջոցառումները.

- առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել մաքսային հսկողության մեթոդների կատարելագործման ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքներին՝ այդ նպատակով առավելագույնս կիրառելով միջազգային համագործակցության շրջանակներում այլ պետություններից, ինչպես նաև ՀՀ պետական իրավասու մարմիններից ստացված տեղեկությունները,

- մաքսային հսկողության արդյունավետության բարձրացման, միևնույն ժամանակ մաքսային ձևակերպումների հեշտացման և արագացման նպատակով զարգացնել մաքսային հսկողության ռիսկերի գնահատման ու կանխատեսումների

իրականացման կարողությունները, բացահայտել առավել ռիսկային ոլորտները,

- կատարելագործել ռիսկային ապրանքների մաքսային հսկողության մեխանիզմները,

- ընդլայնել և զարգացնել մաքսային հսկողության ընթացքում ռիսկերի կառավարման բնագավառում տեղեկատվական ավտոմատ համակարգերը,

- ակտիվացնել համագործակցությունը օտարերկրյա պետությունների մաքսային ծառայությունների հետ,

- զարգացնել հետբացթողումային մաքսային հսկողության համակարգերը:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկությունների ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները ԵՏՄ անդամ և ոչ անդամ պետությունների հետ թույլ է տալիս կատարելու որոշակի եզրակացություններ և առաջարկություններ, որոնք ներկայացված են ստորև:

1. Եվրասիական ինտեգրացիան աշխարհաքաղաքական խոշոր գործընթացների դրսևորում է, որը հակադրվում է արևմտյան գործընթացներին:

2. Եվրասիական Տնտեսական Միությունը երկրների միջև ինտեգրացիայի շատ բարձր տարատեսակ է՝ նպատակադրված «ընդհանուր շուկայի» ստեղծմանը: Այն ենթադրում է ոչ միայն Մաքսային Միության ձևավորում, այլ նաև համաձայնեցված և մի շարք ուղղություններով միասնական տնտեսական քաղաքականության իրականացում:

3. ԵԱՏՄ անդամակցության տնտեսական-սոցիալական ազդեցության վերլուծությունը բավականին ընդգրկուն ուսումնասիրությունների օբյեկտ է և բազամաշերտ ու ներառում է ոչ միայն Մաքսային Միության, այլև ընդհանուր շուկային վերաբերող յուրահատկություններ՝ ընդգրկելով մակրոտնտեսական և արժութային, ֆինանսական շուկաների և այլնի քննությունը:

4. Ազդեցության հետևանքներն իրենց վրա կարող են կրել ձեռնարկությունները, ներդրողները, սպառողները, աշխատան-

քային միգրանտները և ընդհանրապես՝ հասարակությունը:

5. Ռուսաստանի նշանակությունն, աստիճանաբար աճելով, Հայաստանում դարձել է գերիշխող՝ հասնելով էներգետիկ ոլորտում հսկողության և ընդհանուր տնտեսական կախվածության առաջացման: Այս հանգամանքը նվազեցնում է ռազմավարական որոշումներում Հայաստանի անկախության աստիճանը: Հետագա հարաբերությունների զարգացման ընթացքում հարկավոր է նկատի ունենալ այս իրողությունը՝ սահմանափակելով, մասնավորապես, էներգետիկայում և այլ ռազմավարական նշանակություն ունեցող ենթակառուցվածքներում ռուսական հետագա նոր ներդրումները՝ ձգտելով որոշակի հավասարակշռության վերականգնման և դիվերսիֆիկացիայի ապահովման: ԵՄԵՄ անդամակցությունը կարող է հանգեցնել Ռուսաստանից Հայաստանի կախվածության մեծացմանը:

6. Հայաստանի արտաքին առևտուրը, չնայած տրանսպորտային սահմանափակումներին, ունի բավականին լայն աշխարհագրություն: Իրականում տարածաշրջանային առումով Հայաստանն առավել ինտեգրված է հարևանների և Եվրոպայի երկրների հետ: Ռուսաստանի աբստրահիան դեպքում ԱՊՀ երկրների հետ գործընկերության ներկա մակարդակը շատ ցածր է: Հայաստանն, ըստ էության, ինտեգրված չէ այդ երկրների հետ, առավել ևս՝ ԵՄԵՄ երկրների հետ:

7. Եվրոպայի դերը և նշանակությունը Հայաստանում խորությամբ և ճշգրտորեն չի ըմբռնվում՝ նախ և առաջ հասարակության շրջանում: Դա էական է բարձր մակարդակում հարաբերությունների զարգացման և դրանց բնույթի տեսանկյունից: ԵՄ-ն, ինչպես առևտրի ընդհանուր ծավալների, այնպես էլ ապրանքների և ընդգրկված երկրների թվաքանակի տեսանկյունից, Հայաստանի շատ կարևոր գործընկեր է՝ պարունակելով զարգացման չափազանց մեծ ներուժ¹⁶⁹:

¹⁶⁹ ԵՄԵՄ երկրների համեմատ ԵՄ-ից Հայաստան են ներմուծվում ավելի քան 2 անգամ շատ ապրանքներ:

8. Ակնհայտ է, որ հարևանների հետ հարաբերությունների զարգացման ներուժը ևս լիարժեք չի իրացվում: Վերջին տարիներին ասիական, ինչպես նաև աշխարհի մյուս երկրների հետ առևտուրը, մասնավորապես արտահանումը, էականորեն աճում է: Այս ուղղություններով առևտրի հետագա զարգացումը Հայաստանի համար մեծ կարևորություն ունի:

9. ԵԱՏՄ անդամակցությամբ Հայաստանը ստիպված է սկզբունքորեն փոխել երրորդ երկրների նկատմամբ իր առևտրային քաղաքականությունը, որը Հայաստանի համար տնտեսապես արդյունավետ չէ: ԵԱՏՄ անդամակցության Հայաստանի տնտեսական ոչ արդարացվածության պարզ վկայությունը դրանցում ընդգրկված 2015-2022 թվականների համար բացառությունների լայն ցանկն է:

10. Անդամակցության դրական տնտեսական էֆեկտները սահմանափակ են: Դրանք կարող են նշանակալի դառնալ միայն այնպիսի դրսևորումների արդյունքում, ինչպիսիք են մրցակցության աճը, վարչարարության բարելավումը և այլն: Փոխարենը արտադրության միջոցների և հումքի գների հնարավոր աճը, ներառյալ հիմնական հումքերը՝ ադամանդ, ոսկի և այլն, Հայաստանի տնտեսության վրա բացասական հետևանք կունենա:

11. Տնտեսական օգուտների հիմնական աղբյուրը երկարաժամկետում զարգացման դինամիկ էֆեկտների դրսևորումն է, որն ունի նաև սահմանափակումներ:

12. ԵԱՏՄ անդամակցության պարագայում ՀՀ հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը՝ պետք է ուղղված լինի հետևյալ հեռանկարային ուղղությունների վրա՝

12.1. հարկային և մաքսային ոլորտում անդամ պետությունների օրենսդրությունների ներդաշնակեցում,

12.2. առավել զգայուն ենթակազմային ապրանքներով ակցիզների դրույքաչափերի ներդաշնակեցում,

12.3. ապօրինի արտադրանքի շրջանառման կանխարգելման նպատակով անդամ պետությունների լիազորված մարմինների վարչական համագործակցության մեխանիզմի ստեղծում,

12.4. Եվրասիական Միությունում հարկային և մաքսային բնույթի խոչընդոտների հայտնաբերում և վերացում,

12.5. «Մետաքսի ճանապարհի տնտեսական գոտի» ենթակառուցվածքային նախագծի ձևավորման վրա հարկային սուպեկտների ազդեցության վերլուծության կատարում և այլն:

Ջարգացած ու զարգացող երկրների հարկային ու մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխման փորձի ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու ստորև բերվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

1. Հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխման գործընթացում մեծ դերակատարում ունի աշխատանքի արդյունքների, կարիքների գնահատման, վերապատրաստումների իրականացման, կարիերայի աճի, աշխատանքի խթանման միջոցների ճիշտ ընտրությունը,

2. կենսամակարդակի նորմալ պայմաններ ապահովող վճարման և խրախուսման համակարգերի ճիշտ համակցությունը կնպաստի նրանց հասարակությունում սոցիալական ապահովվածությանը, որն էլ հնարավորություն կտա մասնագիտական պարտականությունները իրականացնելիս լինել անկախ,

3. հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության բարձրացման նպատակով ներկայումս Հայաստանի Հանրապետությունում ներդրված է հարկային ծառայողների վարձատրության երկբաղադրիչ համակարգ՝ հիմնական և լրացուցիչ աշխատավարձերի գծով: Հարկային ծառայողների հիմնական աշխատավարձի հաշվարկման նպատակով հարկային ծառայողների պաշտոնների յուրաքանչյուր ենթախմբի համար սահմանվում է հիմնական աշխատավարձի սանդղակ՝ նվազագույն պաշտոնական դրույքաչափից մինչև առավելագույնը: Հարկային ծառայության յուրաքանչյուր պաշտոնում հարկային ծառայողի հիմնական աշխատավարձի չափը որոշվում է բազային պաշտոնային դրույքաչափը բազմապատկելով համապատասխան պաշտոնային դրույքաչափի հաշվարկման գոր-

ծակցով, իսկ աշխատավարձի չափը վերանայվում է երեք տարին մեկ անգամ:

Վերը նշված նախադրյալների ստեղծումը ոչ միայն կնպաստի ծառայողի կերպարի վերափոխմանը, այլ նաև հարկային և մաքսային համակարգի նկատմամբ հասարակության վստահության ավելացմանը,

4. հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխումը ժամանակի պահանջներին համապատասխան ուղիղ համեմատական կապի մեջ է հարկային համակարգի կարողությունների ընդլայնման և վստահության ավելացման հետ: Ուսումնասիրված բոլոր երկրների կերպարի վերափոխման խնդիրները վերլուծվել են երկու տեսանկյունից՝

1. գիտելիքի և հմտությունների անընդհատ կատարելագործման,
2. մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների պահպանման:

Գիտելիքի, հմտությունների կատարելագործման տեսանկյունից կարևորվում է աշխատանքի արդյունքների գնահատման, խրախուսման, կարիքների գնահատման և դրանց հիման վրա շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման համակարգի ներդրումը: Հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստումը պետք է դիտարկել ոչ միայն որպես որակյալ կադրային ապահովվածության բարելավման խնդրի լուծում, այլ նաև համակարգի կարողությունների ընդլայնման խթան,

5. ինչպես Հայաստանում, այնպես էլ ուսումնասիրված գրեթե բոլոր երկրներում գործում է գնահատման բալային համակարգը, ըստ որի հաշվի է առնվում գիտելիքը, փորձը, կիրառվող հմտություններն ու առաջադեմ մեթոդները, որի հիման վրա էլ որոշում է կայացվում ծառայողի վերապատրաստման անհրաժեշտության և ուղղությունների վերաբերյալ: Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային և մաքսային ծառայողների գիտելիքների գնահատումն իրականացվում է ատեստավորման միջոցով: Հարկային ծառայողի ատեստավորումը նրա

գբաղեցրած պաշտոնին վերջինիս համապատասխանությանը և ծառայողական առաջխաղացման նպատակահարմարության որոշումն է: Ընդունված է ատեստավորումն անցկացնել հետևյալ եղանակներով՝

- փաստաթղթային.

- թեստավորման և հարցազրույցի միջոցով, իսկ վերադաս հարկային մարմնի օպերատիվ ստորաբաժանումներում ծառայություն անցնողների համար նաև ֆիզիկական պատրաստվածության, գենքի և հատուկ միջոցների տիրապետման գծով.

6. ինչպես զարգացած շատ երկրներում՝ Գերմանիա, Հոլանդիա, այնպես էլ Հայաստանում հարկային և մաքսային համակարգը որակյալ կադրերով ապահովման հենքը համարվում է բարձրագույն ուսումնական հաստատությունը: Այսպես՝ տնտեսագիտական համալսարանի հենքի վրա ներդրվել է եռաստիճան ուսումնական ծրագիր: ՊԵԿ-ՀՊՏՀ համագործակցությամբ բուհում արդեն իսկ հարկային և մաքսային ոլորտների մասնագիտացմամբ մագիստրոսի կրթական ծրագիր է իրականացվում: Հաջորդ քայլը դա համակարգի բազմամյա փորձ ունեցող ծառայողների ժամանակի պահանջներին համապատասխան գիտելիքների կատարելագործումն է՝ շարունակական մասնագիտական վերապատրաստումների իրականացումը: Կադրերի շարունակական վերապատրաստման գործառույթը հիմնականում վերապահված է ՊԵԿ ուսումնական կենտրոնին¹⁷⁰: Կենտրոնի առաքելությունն է ապահովել հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստում, վերաորակավորում, մասնագիտական որակավորման բարձրացում, հատուկ ուսուցում և տեղեկատվական-վերլուծական նյութերի պատրաստում: Կենտրոնը սերտորեն համագործակցում է Համաշխարհային մաքսային կազմակերպության (ՀՄԿ) հետ: Համագործակցության շրջանակներում ՀՄԿ-ի փորձի և չափանիշների հիման վրա բացահայտվել է ՀՀ մաքսային ծառայության

¹⁷⁰ http://www.taxservice.am/MD_News.aspx?nid=843

համար անհրաժեշտ այն կարողությունների շրջանակը, որոնք բարելավման կարիք ունեն: Վերապատրաստումների ավարտին հարկային և մաքսային ծառայողների գիտելիքները գնահատվում են որակավորման հանձնաժողովի կողմից՝ հաշվի առնելով նաև ուսումնական գործընթացի ընթացքում ստացված գնահատականները,

7. հարկային և մաքսային մարմինների անձնակազմի կառավարման համակարգերի գլխավոր նպատակը բոլոր աշխատակիցների մոտ անհատական և թիմային աշխատանքի արդյունավետ և միասնական գործելաձևի ձևավորումն է: Դրա համար անհրաժեշտ է ստեղծել կառավարման, աշխատանքային առողջ մթնոլորտ, վերապատրաստման հավասար հնարավորություններ,

8. հարկային ու մաքսային մարմնի կառավարմանը՝ դա առաջին հերթին մարդկանց կառավարումն է, և, հետևաբար, շփումը: Այդ իսկ առումով շատ կարևոր է նրանց հաղորդակցվելու հմտությունների զարգացումը, մասնավորապես այն ծառայողների համար, որոնք ուղղակիորեն շփվում են հարկատուների հետ,

9. հարկային և մաքսային մարմնի աշխատակիցների կառավարչական գործունեության բարձր մշակույթն ի հայտ է գալիս աշխատակիցների և հաճախորդների հետ նրանց ունեցած ամենօրյա հաղորդակցմամբ՝ ծառայողական վարվելակերպի կանոնների կիրառմամբ: Ամերիկյան հոգեբանությունն ապացուցել է, որ հաջողության հասնում են ոչ թե ամենախելոքները (բանականության բարձր գործակից), այլ հուզականության տեսակետից ամենակայունները, իրենց ուժերին հավատացող ղեկավարները (մենեջերները), որոնք տիրապետում են այլ անձանց հետ շփվելու արվեստին¹⁷¹,

10. ընդհանրացնելով այս ամենը կարող ենք ասել, որ տնտեսության զարգացման արդի փուլում հատկապես կարևորվում են հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի վերափոխումը և մասնագիտական որակավորման բարձրացումը, ինչն

¹⁷¹ <https://psychcentral.com/lib/what-is-emotional-intelligence-eq/>

առաջին հերթին, հնարավոր է ապահովել նրանց համար որակ-
յալ կրթության, շարունակական մասնագիտական վերապատ-
րաստման կազմակերպման միջոցով, որը վկայում է արտերկրյա
փորձը:

Այսպիսով՝ ըստ զարգացող և զարգացած երկրների հար-
կային ծառայողների կերպարի վերափոխման հաջողված փոր-
ձի, կարող ենք եզրակացնել, որ հարկային և մաքսային համա-
կարգի վարչարարության, ծառայողի կերպարի վերափոխման
ուղղությամբ հիմնական միջոցառումները կարող են լինել.

1. Հարկային համակարգում անհատի և թիմային աշխա-
տանքի արդյունավետ դրսևորման, միջանձնային ճիշտ հարա-
բերությունների ձևավորման համար կառույցում ստեղծել առողջ
մթնոլորտ, այսինքն՝ կատարելագործել հարկային համակարգը,
որպես գործատու:

2. Արդյունավետ վերապատրաստումներ իրականացնելու
հիմնական գրավականը ծառայողների աշխատանքային ար-
դյունքների գնահատման համակարգի ներդրումն է: Համա-
կարգն ամբողջական լինելու և իր նպատակին ծառայելու հա-
մար անհրաժեշտ է հաշվի առնել ծառայողի անհատական աշ-
խատանքի արդյունքը, ինչպես նաև թիմային աշխատանք-
ներում ունեցած նրա ներդրումը:

3. Նորմատիվային դաշտով կանոնակարգել շարունակա-
կան մասնագիտական վերապատրաստումների ծրագրերը, ժա-
մանակացույցը, ժամաքանակը: Վերապատրաստումները իրա-
կանացնելիս լայնորեն կիրառել համացանցի կողմից ընձեռնվող
հնարավորությունները՝ մեծ տեղ տալով էլեկտրոնային ուսուց-
մանը (e-learning): Էլեկտրոնային ուսուցումը ընձեռում է վե-
րապատրաստման գործիքների կիրառման լայն հնարավորություն
(web-based learning, computer-based learning, virtual classrooms,
digital collaboration. Audio-based and video-based and CD-ROM):
Վերապատրաստումների կազմակերպման նորագույն մեթոդ-
ների կիրառումը հնարավորություն է տալիս առանց աշխա-
տատեղից կտրվելու իրազեկված և պատրաստ լինել ոլորտում
առկա տեղական և միջազգային մարտահրավերներին:

4. Հարկ վճարողների իրազեկման նպատակով՝ անհրաժեշտ է ուսումնական ձեռնարկներ, տեղեկատվական ուղեցույցներ բաժանել, որը կնպաստի նրանց հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարմանը, հարկային և մաքսային ծառայողների հետ քաղաքակիրթ շփմանը:

5. Ստեղծել հատուկ հարկ վճարողներին աջակցության/ սպասարկման նոր էլեկտրոնային ծառայություն՝ ինտերնետային կայքում, ինչպես օրինակ Պորտուգալիայում է, որի շնորհիվ հարկ վճարողները հնարավորություն կունենան հարկային և մաքսային մարմիններին ներկայացնել իրենց հարցերը և օպերատիվ կերպով ստանալ պատասխաններ: Նախընտրելի է համակարգը գործի 24 ժամ, որը հնարավորություն կտա հարկ վճարողներին ստանալ օպերատիվ ծառայություններ:

6. Հարկային վարչարարության բարելավման նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել հարկային փաստաթղթաշրջանառության շարունակական կրճատում (ավտոմատացման ընդլայնում), տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառման ծավալների մեծացում, թափանցիկության ապահովում:

7. Որոշակի կապ գոյություն ունի հարկատուներին մատուցվող ծառայությունների և հարկային եկամուտների ավելացման միջև (հարկային մշակույթի բարձրացում): Սա նաև նշանակում է, որ արդյունավետ հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ է ունենալ բարեկիրթ հարկային և մաքսային ծառայողներ և միաժամանակ խստագույնս հետևել մասնագիտական վարվելակերպի կանոնների և բարոյահոգեբանական նորմերի պատշաճ կատարմանը:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության և մակրոտնտեսական ակտիվության կապի շրջանակներում կատարված հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու որոշակի եզրակացություններ և առաջարկություններ, որոնք ներկայացվում են ստորև.

1. ՀՀ հարկային օրենսգրքի առումով (այն ընդունվել է 2016թ. հոկտեմբերի 4-ին և ուժի մեջ է մտնելու 2018 թվականի հունվարի 1-ից).

- առաջարկվում է ստեղծել մասնագիտական հանձնաժողով՝ դրանում ներառելով ոչ թե միայն ՀՀ օրենսդրությունը կիրառող պրակտիկ աշխատող մասնագետներին (ովքեր օրենսդրությունը գրում են, այսպես ասած, իրենց տեսակետով), այլև հանրապետության պրոֆեսորադասախոսական անձնակազմին, գիտնականներին, ներգրավելով նաև դրսի մասնագետներին և, որ ամենակարևորն է՝ լուծել հանձնաժողովի անդամների նորմալ վարձատրության հարցը: Չարմանալ կարելի է, թե անկախացման տարիներին ՀՀ հարկային օրենքներում որքան լրացումներ ու փոփոխություններ են կատարվել (ավելի քան 3 տասնյակ): Եթե դրանք բոլորը նոր գաղափարներ են եղել ու արդարացված, ապա ինչու դրա հեղինակներին չգնահատել և հասարակությանը չներկայացնել ըստ արժանվույն: Եվ ընդհանրապես հարկային օրենքի ցանկացած փոփոխության ու լրացման դեպքում անհրաժեշտ է դրանց կցել նաև դրանց արդյունքում ստացվելիք տնտեսական էֆեկտը, իսկ հակառակ դեպքում (ինչպես եղել է քառորդ դար) տիրում է անպատասխանատվության մթնոլորտը դրանից բխող բոլոր բացասական հետևանքներով: Կարծում ենք, վերջակետ պետք է դնել նախկին արատավոր պրակտիկային:

- ՀՀ Օրենսգրքի ընդունումն արդարացված կլիներ, եթե դրան կցվեր նաև դրա կիրարկման արդյունքում ստացվելիք տարեկան տնտեսական էֆեկտը: Այլապես տպավորություն է ստեղծվում, թե դրա քննարկումն ու ընդունումը ինքնանպատակ է և զլոբալ խնդիրներ դրանով չի էլ լուծվում: ՀՀ Հարկային օրենսդրության կատարելագործման առումով առաջարկվում է՝

1.1. Հարկային արտոնությունների կրճատում ու հարկման բազայի ամրապնդում (հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքի ամրապնդում)։

Առաջիկա տարիներին հարկային քաղաքականության տեսանկյունից անհրաժեշտ է առանձնակի կարևորել գործող հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատումը, հարկման բազայի ընդլայնումը և ամրապնդումը, ինչը հնարավորություն կընձեռի աստիճանաբար բարելավել հարկեր/ՀՆԱ

հարաբերակցությունը և ամրապնդել հարկման հորիզոնական արդարության սկզբունքը: Վերջինս նախատեսում է համանման տնտեսական պայմաններում գործող հարկ վճարողների նկատմամբ հարկման միևնույն կանոնների և կարգավորումների կիրառություն: Այս սկզբունքի նպատակը, ըստ էության, հարկման ուղրտում խտրականությունը նվազագույնի հասցնելը և պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ցանկալի մակարդակի ապահովումն է:

Հարկային արտոնությունների կրճատումը, սակայն, դյուրին գործ չէ, քանի որ գործող արտոնությունների վերացումը կնշանակի կտրուկ փոփոխել այդ արտոնություններից օգտվողների ձեռնարկատիրական ու տնտեսական գործունեության պայմանները և ազգային տնտեսության ներդրումային միջավայրն ընդհանրապես: Այս առումով, հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատումը պետք է իրականացվի բավարար զգուշավորությամբ՝ խուսափելու համար հնարավոր ցնցումներից ու տնտեսության վրա բացասական հետևանքներից:

Վերոնշյալը նաև նշանակում է, որ առաջիկա տարիներին հարկային քաղաքականության հիմնական ուղղությունները պետք է հանդիսանան՝

ա. հարկային արտոնությունների շրջանակի կրճատումը. շեշտադրումը անհրաժեշտ է դնել հատկապես այն արտոնությունների կրճատման վրա, որոնց ազդեցությունն ազգային տնտեսության զարգացման տեսանկյունից գնահատվում է ցածր և որոնց կիրառության նպատակահարմարությունը չի հիմնավորվում «ծախսեր-օգուտներ» վերլուծությունների արդյունքներով: Այսինքն, բոլոր այն հարկային արտոնությունները, որոնց կիրառության արդյունքում սպառողների ու տնտեսավարող սուբյեկտների համար ստեղծվող «օգուտները» համարժեք չեն պետության կրած «ծախսերին» (պետության կորցրած հարկային եկամուտներին), պետք է աստիճանաբար կրճատվեն: Քաղաքականության այսպիսի մոտեցումը հիմնավորվում է ֆինանսական ռեսուրսներ կենտրոնացնելու պետության սահմանափակ ներուժն առավել արդյունավետ և առավել հաս-

ցեական ձևով օգտագործելու նպատակադրմամբ, քանի որ հարկային արտոնությունների տրամադրմամբ, պետությունը, ըստ էության, զրկվում է լրացուցիչ հարկային եկամուտներ հավաքագրելու և զարգացման ու սոցիալական ապահովության լրացուցիչ ծրագրեր իրականացնելու հնարավորություններից: Արդյունքում պետության կարևորագույն գործառույթներից մեկը՝ եկամուտների վերաբաշխման գործառույթն ամբողջությամբ և հասցեական ձևով չի իրականացվում: Այս առումով, Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը պետք է ձեռնամուխ լինի գործող հարկային արտոնությունների շրջանակի շարունակական կրճատմանը:

բ. Հարկման բազայի առավելագույն ընդլայնումը. անհրաժեշտ է միջոցառումներ ձեռնարկել տնտեսության տարբեր ոլորտների միջև հարկային բեռի անհամամասնությունների չեզոքացման, նոր հարկվող օբյեկտների սահմանման, ինչպես նաև առկա հարկային բազան առավել արդյունավետ ու լիարժեք ձևով հարկման ենթարկելու համար:

գ. Նոր հարկային արտոնությունների՝ միայն բացառիկ դեպքերում տրամադրումը. առանձին հարկ վճարողներին կամ դրանց առանձին խմբերին նոր հարկային արտոնություններ պետք է տրամադրվեն բացառիկ դեպքերում՝ ելնելով երկրի ռազմավարական զարգացման նախապես սահմանված նպատակներից և ծրագրերից:

դ. Հարկային արտոնությունների ժամանակային սահմանափակվածությունը. բացի այն, որ նոր հարկային արտոնություններ անհրաժեշտ է տրամադրել միայն բացառիկ դեպքերում, հատկանշական է նաև այն, որ այդ արտոնությունները չպետք է լինեն անժամկետ:

1.2. Հարկման ուղղահայաց արդարության սկզբունքի ամրապնդում.

Այս սկզբունքի իրագործմամբ պետությանը հնարավորություն կընձեռվի հավաքագրելու լրացուցիչ ֆինանսական ռեսուրսներ՝ իր սոցիալական ծրագրերը հասարակության մեջ հարաբերականորեն բարձր եկամուտներ ստացող անձանց

հաշվին իրագործելու և սոցիալական նշանակության այլ խնդիրներ լուծելու համար:

Հարկման ուղղահայաց արդարության սկզբունքի ամրապնդման հիմնական ուղղությունը պետք է լինի տեսանելի հարստության կամ շքեղության՝ առավել մեծ չափերով հարկումը:

Տեսանելի հարստության կամ շքեղության հարկման գործուն մեխանիզմի ստեղծման համար խիստ կարևորվում է անշարժ գույքի միավորների *զանգվածային* և պարբերաբար վերագնահատումների կատարման անհրաժեշտությունը՝ նպատակ ունենալով վերջիններիս կադաստրային արժեքները հնարավորին չափով մոտեցնել դրանց շուկայական գներին և դրանով իսկ ընդլայնել գույքային հարկերի հարկման բազան: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է ներդնել անշարժ գույքի միասնական հարկի համակարգ, ինչը նաև հնարավորություն կընձեռի բարձրարժեք գույքը հարկել ավելի պրոգրեսիվ դրույքաչափերով:

1.3. Գործարար միջավայրի բարելավում.

ՀՀ հարկային օրենսդրության վերանայումները պետք է ուղղված լինեն հանրապետությունում գործարար միջավայրի հետագա բարելավմանը՝ որպես վերջին տարիներին այս ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքների տրամաբանական շարունակություն: Քաղաքականության այս ուղղության հիմնական նպատակադրումը պետք է լինի առնվազն տարածաշրջանում մեր հարկային համակարգի մրցունակության ու գրավչության ապահովումը: Այս առումով, շատ կարևոր է, որպեսզի հարկային օրենսդրության առաջիկա փոփոխությունները միտված լինեն հարկ վճարողների համար անհարկի և տնտեսագիտական հիմնավորումներ չունեցող սահմանափակումների վերացմանը:

Այս սկզբունքի իրագործման հիմնական ուղղություններ պետք է հանդիսանան՝

ա. ԱԱՀ-ի հաշվարկներով առաջացող պայմանական գերավճարները (դեբետային մնացորդները) որոշակի ժամանակահատված հետո հարկ վճարողներին վերադարձնելու կամ

այլ պարտավորությունների մարմանն ուղղելու ընթացակարգերի սահմանումը և ներդրումը: Ընդ որում, այս ուղղությամբ իրականացվող աշխատանքներում պետք է հաշվի առնել հարկ վճարողների ռիսկայնության աստիճանը և ավելի սահմանափակ պահանջներ ու պարզեցված ընթացակարգեր սահմանել կարգապահ և ոչ ռիսկային համարվող հարկ վճարողների համար: Հակառակ պարագայում հարկ վճարողները ոչ արդարացիորեն զրկվում են իրենց շրջանառու ֆինանսական միջոցներն արդյունավետ ձևով կառավարելու հնարավորությունից և փաստացի առանց տոկոսի «ֆինանսավորում են» պետությանը:

բ. ԱԱՀ-ի գծով պարտավորության հաշվարկման միասնական սկզբունքների ամրագրումը. գործող օրենսդրությունը ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կատարելու իրավունքի ձեռքբերման և ԱԱՀ-ի գծով պարտավորության առաջացման պահերի որոշման առումով նախատեսում է տարբեր կանոններ: Մասնավորապես, հարկ վճարողը ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցման իրավունքը ստանում է ձեռք բերվող ապրանքի կամ ստացվող ծառայության դիմաց վճարելու հաշվետու ժամանակաշրջանում, մինչդեռ ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագում է անկախ իրացվող ապրանքի կամ մատուցվող ծառայության դիմաց վճարումը ստանալու հանգամանքից: Առաջիկա օրենսդրական փոփոխությունների իրականացման շրջանակներում պետք է միասնականացվեն ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կատարելու իրավունքի ստացման և պարտավորության ծագման պահերի որոշման կանոնները: Հակառակ պարագայում ստացվում է, որ միատեսակ հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են տրամագծորեն հակառակ մոտեցումներով, ինչի արդյունքում հարկ վճարողը զրկվում է իր տրամադրության տակ եղած շրջանառու ֆինանսական միջոցներն արդյունավետ ձևով կառավարելու հնարավորությունից:

գ. ներմուծման ժամանակ մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկվող ԱԱՀ-ի գումարների վճարման ժամկետի հետաձգման համակարգի կատարելագործումը: Վերոնշյալի գծով արտոնության կիրառությունը կարևոր ներդրում էր գործարար

միջավայրի բարելավման ուղղությամբ, հետևաբար առաջիկայում հաստուկ ուշադրություն պետք է հատկացվի այդ համակարգի հետագա կատարելագործման հնարավորությունների ուսումնասիրությանը:

դ. Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների մասով մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկվող ավելացված արժեքի հարկի գանձումը մաքսային սահմանից փուլ առ փուլ դեպի հանրապետության ներքին տարածք տեղափոխելու հնարավորությունների ուսումնասիրությունը և գնահատումը. նշված քաղաքականության մշակման ու իրականացման տեսանկյունից. խնդիրը, սակայն, կայանում է նրանում, որ առաջիկա տարիներին քաղաքականության այդպիսի փոփոխությունը ենթադրում է մեծ ֆինսկալ ազդեցություն պետական բյուջեի հարկային եկամուտների վրա: Հետևաբար, նման համակարգային փոփոխություն կատարելու հնարավորություններն ու սահմանափակումները պետք է նախապես ուսումնասիրվեն և գնահատվեն:

1.4. Հարկման դրույքաչափերի օպտիմալացում.

Հարկման դրույքաչափերը պետք է սահմանվեն այնպես, որպեսզի՝

ա. դրանց գործողությունը ձեռնարկատիրական գործունեության նկատմամբ ունենա առավելագույն չեզոքություն, որպեսզի հարկային բեռը ընդունելի լինի ձեռնարկատիրական գործունեության շահութաբերության համատեքստում,

բ. դրանք հնարավորինս ներդաշնակ լինեն ԱՊՀ և այն երկրներում կիրառվող դրույքաչափերի հետ, որոնք, ըստ համապատասխան ոլորտների, հանդիսանում են Հայաստանի Հանրապետության մրցակիցներ: Ընդ որում, Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության համար գերակա համարվող ոլորտների մասով հարկային քաղաքականության, այդ թվում՝ դրույքաչափերի համեմատականները պետք է կատարվեն այդ ոլորտների մասով աշխարհի առաջատար երկրների հետ: Բոլոր տիպի համադրություններում պետք է հաշվի առնվեն հարկման արդյունավետ դրույքաչափերը՝ հաշվարկված բոլոր

տեսակի հարկային նվազեցումների և հարկման փաստացի կանոնների հիման վրա,

գ. այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ պահանջարկի գնային ճկունությունը հարաբերականորեն ցածր է և որոնք չեն հանդիսանում առաջնային սպառման ապրանքներ (հիմնականում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ՝ ալկոհոլային խմիչքներ, ծխախոտի արտադրանք), հարկվեն հարաբերականորեն ավելի բարձր դրույքաչափերով՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ հարկային գործոնով պայմանավորված՝ նշյալ ապրանքների գների հնարավոր բարձրացումը չի առաջացնի շուկայական իրադրության կտրուկ փոփոխություններ:

1.5. Հարկային վարչարարության պարզեցում և ընթացակարգերի կատարելագործում.

Այս սկզբունքի իրագործման հիմնական ուղղություններ պետք է հանդիսանան՝

ա. օրենսդրական դրույքների պարզեցումը, երկիմաստությունների ու անորոշությունների վերացումը.

բ. հարկ վճարողների վարչարարական բեռը չավելացնող հարկման մեթոդների շարունակական կիրառումը (մեթոդներ, որոնք չեն ընդլայնում հարկային մարմինների հետ շփումները, չեն մեծացնում հարկային հաշվառման վրա ծախսվող ռեսուրսները և հարկային մարմնից պահանջում են նվազագույն ռեսուրսների ծախս):

1.6. Երկարաժամկետ հեռանկարում հարկային համակարգի առավելագույն կայունության ապահովում.

Անհրաժեշտ է հնարավորինս ձեռնպահ մնալ հարկային համակարգում հաճախակի փոփոխությունների կատարումից (հատկապես, եթե այդ փոփոխությունների իրականացումից էական բարելավումներ չեն ակնկալվում, և դրանք պայմանավորված չեն պետության շահերի պաշտպանության անհետաձգելիությամբ) հաշվի առնելով այն, որ նման փոփոխությունները անհարմարություններ են ստեղծում ոչ միայն հարկ վճարողների, այլ նաև հարկային մարմինների համար:

Միաժամանակ, ՀՀ հարկային օրենսդրության փոփոխությունների կանխատեսելիությունն ապահովելու տեսանկյունից չափազանց կարևոր է այն, որ օրենսդրության ցանկացած փոփոխություն պետք է համահունչ լինի սույն ուղենիշային փաստաթղթի հիմքում դրված ռազմավարական սկզբունքներին և չպետք է որևէ կերպ հակադրվի դրանց:

Միաժամանակ, շատ կարևոր է, որպեսզի հարկային համակարգում օրենսդրական փոփոխություններ կատարելուց առաջ նախապես գնահատվեն այդ փոփոխությունների հնարավոր ազդեցությունները ինչպես պետության, այնպես էլ գործարար միջավայրի ու հասարակության այլ օղակների վրա: Նշվածը կարգավորման ազդեցությունների գնահատման մեխանիզմն է, որը հանդիսանում է երկրի գործարար միջավայրի բարելավման ռազմավարության քաղաքականության իրականացման միջոցառումներից մեկը և թույլ է տալիս խուսափել լրացուցիչ բեռ առաջացնող կարգավորումներից: Ըստ էության դա նշանակում է, որ ՀՀ հարկային օրենսդրության ցանկացած փոփոխություն պետք է լինի քանակապես չափելի:

Բացի այդ, շատ կարևոր է, որպեսզի պետությունը ժամանակ առ ժամանակ հետահայաց վերլուծությամբ անդրադառնա հարկային համակարգում կատարված օրենսդրական փոփոխություններին, ինչը նույնպես հնարավորություն կընձեռի գնահատել դրանց արդյունավետությունը:

1.7. Հարկային համակարգում փոփոխությունների ընթացքի մշտադիտարկումը և հրապարակայնությունը.

Հարկային համակարգում կատարվող բարեփոխումները (այդ թվում՝ օրենսդրական)՝ դրանց արդյունավետության գնահատման նպատակով, պետք է ուղեկցվեն՝

- կատարողական ցուցանիշների համակարգի մշակմամբ և ներդրմամբ,
- կատարողական ցուցանիշների միջոցով ձեռնարկված միջոցառումների արդյունավետության դիտարկմամբ,

- հարկային ծառայողների գործողությունների կամ անգործության դեմ բողոքարկման արտադատական համակարգի կատարելագործմամբ,

- առաջարկվող օրենսդրական փոփոխությունների հրապարակայնության ապահովմամբ:

1.8. Հարկային համաձայնագրերի շրջանակի ընդլայնում.

Գործարար միջավայրի ու տնտեսական ակտիվության վրա նկատելի դրական ազդեցություն ունեն նաև միջազգային հարկային հարաբերություններ կարգավորող համաձայնագրերի կնքումը և կիրառությունը:

2. ՀՀ Մաքսային օրենսդրության վերանայման առումով առաջարկվում է՝

2.1. Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների հայտարարագրման գործընթացի պարզեցում.

Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների հայտարարագրման գործընթացի պարզեցման հիմնական ուղղություններն պետք է հանդիսանան՝

ա. հայտարարագրման ժամանակ պահանջվող փաստաթղթերի կրճատումը, ինչը հնարավորություն կընձեռի նկատելիորեն պարզեցնել հայտարարագրման գործընթացը,

բ. նախնական հայտարարագրման համակարգի շարունակական պարզեցումը և կատարելագործումը, ինչը հնարավորություն կընձեռի կրճատել հայտարարագրման գործընթացի վրա ծախսվող ժամանակը,

գ. էլեկտրոնային եղանակով հայտարարագրերի ներկայացման համակարգի պարզեցումը և կիրառության շրջանակի ընդլայնումը, ինչը կարող է կարևոր ներդրում լինել արտաքին տնտեսական գործունեություն իրականացնող տնտեսավարող սուբյեկտների և մաքսային մարմինների շփումների կրճատման խնդրի լուծման գործում:

2.2. Մաքսային հսկողության ժամանակակից մեթոդների կիրառում.

Մաքսային հսկողության համատեքստում անհրաժեշտ է կարևորել կառավարման նորագույն տեխնոլոգիաների ներդրումը՝

ինչպես մաքսային մարմինների ու տնտեսավարող սուբյեկտների, այնպես էլ հայաստանյան մաքսային մարմինների ու այլ պետությունների մաքսային մարմինների միջև համագործակցության արդյունավետությունը բարձրացնող գործիքների համախումբ: Վերջինիս կիրառությունը մի կողմից կնպաստի մաքսային ընթացակարգերի վրա ծախսվող ժամանակի կրճատմանը, իսկ մյուս կողմից՝ մաքսանենգության դեմ պայքարի արդյունավետության բարձրացմանը:

2.3. Ռիսկերի կառավարման համակարգի կատարելագործում.

Ռիսկերի կառավարման համակարգի կատարելագործումը կարևոր ներդրում կարող է լինել ինչպես գործարար միջավայրի բարելավման, այնպես էլ մաքսային մարմինների աշխատանքի արդյունավետության աստիճանի բարձրացման տեսանկյունից՝ հաշվի առնելով այն, որ այդ համակարգի կատարելագործումը

ա. կընձեռի բարեխիղճ և ոչ ռիսկային տնտեսավարող սուբյեկտներին մաքսային պարզեցված ու արագացված ընթացակարգերից օգտվելու հնարավորություն,

բ. մաքսային մարմնի հնարավորություն կընձեռի առավել արդյունավետ ձևով օգտագործելու վարչարարական կարողությունները՝ կենտրոնանալով առավել ռիսկային համարվող տնտեսավարող սուբյեկտների ու գործարքների հսկողության վրա:

2.4. Հետբացթողումային հսկողության համակարգի կատարելագործում.

Մաքսային համակարգի զարգացման համատեքստում կարևորվում է նաև հետբացթողումային հսկողության համակարգի կատարելագործումը՝ հաշվի առնելով այն, որ վերջինս կարող է նպաստել ներմուծման պահին մաքսային սահմանին իրականացվող հսկողությունը նվազագույնի հասցնելուն: Այս իմաստով, հատկանշական է այն, որ որոշ հսկողական գործառույթներ մաքսային սահմանից աստիճանաբար դուրս բերելը և դրանք հետբացթողումային հսկողության շրջանակներում տեղայնացնելը միանգամայն համահունչ է այս ոլորտում միջազ-

գային լավագույն փորձին և կարող է հաջողությամբ իրակա-
նացվել նաև մեր երկրում:

*2.5. Մաքսային համակարգին վերաբերող փոփոխություն-
ների հրապարակայնություն, թափանցիկություն և կանխատե-
սելիություն.*

Մաքսային համակարգի փոփոխություններին վերաբերող նախաձեռնություններն ու օրենսդրական նախագծերը պետք է մատչելի լինեն հասարակությանը, քննարկվեն տարբեր շահագրգիռ կողմերի հետ և նոր միայն որոշումներ կայացվեն՝ հաշվի առնելով բոլոր շահագրգիռ կողմերի տեսակետներն ու դրանց վերաբերյալ հիմնավոր եզրահանգումները:

Այս սկզբունքի ապահովման մյուս ուղղությունը պետք է լինի մաքսային ընթացակարգերում և մաքսային գործում կանխատեսելի, անկողմնակալ ու հստակ գործելակերպի ձևավորումը:

Հարկ ենք համարում նշել, որ հարկային և մաքսային օրենսդրության վերանայման ռազմավարական սկզբունքները մշակվել են՝ հիմք ընդունելով Հայաստանի Հանրապետության 2012-2025 թվականների հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիրը, կարևորելով հատկապես նշյալ ծրագրի պետական եկամուտների քաղաքականությանն առնչվող մասով ամրագրված՝ հետևյալ երկու կարևորագույն նպատակադրումները.

1) առաջիկա տասնամյակի ընթացքում ռեսուրսային շրջանակի ընդլայնման հիմնական աղբյուր պետք է հանդիսանան հարկային եկամուտները, իսկ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցությունը մինչև 2025 թվականի ավարտը պետք է կազմի շուրջ 27-28 տոկոս:

2) հարկային և մաքսային վարչարարության բարելավումը պետք է դիտարկվի որպես գործարար ու ներդրումային միջավայրի առաջիկա բարեփոխումների գերակայություն:

Միևնույն ժամանակ, հատկանշական է այն, որ հարկային եկամուտների աստիճանական աճի միջոցով ռեսուրսային շրջանակի ընդլայնման և գործարար միջավայրի բարելավման

ու մրցունակության ապահովման նպատակներն անխուսափելի հակադրություններ ունեն իրենց մեջ: Հետևաբար, եթե նույնիսկ հաշվի առնենք այն, որ վարչարարության բարեփոխումները կարող են իրականացվել առանց որևէ բացասական հետևանքի, ապա հարկման բազայի ընդլայնմանն ուղղված քաղաքականությունը չի կարող իր ոչ բարենպաստ ազդեցությունը չունենալ ներդրումների և տնտեսական գործունեության ընդլայնման վրա: Այս առումով, նպատակային պետք է համարվի հարկային եկամուտների անհրաժեշտ մակարդակով աճը, ներառյալ՝ հարկման բազայի ընդլայնման միջոցով, իսկ գործարար միջավայրի և հարկային համակարգի տարածաշրջանային մրցունակության հիմնախնդիրները պետք է դիտարկվեն որպես սահմանված նպատակին հասնելու սահմանափակումներ:

Այս առումով, հարկային ու մաքսային օրենսդրության փոփոխությունների հիմքում դրվող սկզբունքների և այդ փոփոխությունների ուղղությունների մշակման ժամանակ պետք է հաշվի առնել այն, որ

1) պետական եկամուտների քաղաքականության ու վարչարարության հիմքում դրվող սկզբունքները պետք է բխեն երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականության ուղղվածությունից և հիմնված լինեն ազգային տնտեսության առանձնահատկությունների վրա,

2) հարկային ու մաքսային ոլորտներում պետական քաղաքականության մշակման ու վարչարարության իրականացման համատեքստում պետք է մշտապես ուշադրության կենտրոնում պահել կայուն և երկարաժամկետ տնտեսական աճի ապահովման, ազգային տնտեսության համար գերակա համարվող ճյուղերի շարունակական զարգացման, ներդրումների խրախուսման, տնտեսության արտադրատեխնիկական հիմքի կատարելագործման ու նորացման, հասարակության տարբեր սոցիալական խմբերի եկամուտների արդարացի վերաբաշխման նպատակադրումները,

3) Հայաստանի Հանրապետությունում պետք է ձևավորել այնպիսի հարկային ու մաքսային համակարգեր, որոնք իրենց

գրավչությամբ, կայունությամբ ու արդիականությամբ մրցունակ կլինեն առնվազն տարածաշրջանային համանման համակարգերի համեմատությամբ:

Կատարված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների արդյունքում կարող ենք եզրակացնել, որ.

- 2015 թվականին պետական եկամուտների վարչարարության ոլորտում բարեփոխումներն իրականացնելիս հարկային և մաքսային մարմիններն առաջնորդվել են ՀՀ կառավարության 19.05.2014թ. 1S1511-Ա որոշմամբ հաստատված ծրագրով, ՀՀ 2014 – 2025թթ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագրով, ինչպես նաև կառավարության որոշումներով հաստատված առանձին ծրագրերով ամրագրված հիմնական վարչարարական ուղղություններով:

- 2015 թվականի վարչարարական առանցքային ուղղվածությունը եղել է հարկային հսկողական մեխանիզմների զարգացումը, նոր համակարգերի ներդրմամբ պայմանավորված ՏՏ ենթակառուցվածքների զարգացումը, հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ընդլայնումը, ինչպես նաև մաքսային գործընթացների կատարելագործումը, սահմանային անցակետերի արդիականացման ծրագրի իրագործումը:

- 2015 թվականի ընթացքում հարկային և մաքսային մարմինները, հիմք ընդունելով որդեգրած բարեփոխումների հիմնական ուղղությունները, սահմանել և հետամուտ են եղել սահմանված գերակայությունների (գերակա ուղղությունների) իրագործմանը:

- Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման ու արդյունավետ գործարկման տեսանկյունից առանձնակի կարևորվում է հարկային ու մաքսային հարաբերություններ կարգավորող օրենսդրության, պետական եկամուտների քաղաքականության և վարչարարության շարունակական կատարելագործումը: Այս առումով, կարևորվում են այն հիմնական ռազմավարական սկզբունքները, որոնց հիման վրա միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հեռանկարում պետք է

կատարվեն հարկային ու մաքսային օրենսդրության փոփոխությունները:

- Հարկային օրենսդրության կատարելագործման առումով առանձնակի կարևորվում է նոր հարկային օրենսգրքի ընդունումը, որը կազմված էր հապճեպ, և այն ոչ այլ ինչ էր, եթե ոչ ՀՀ գործող հարկային օրենքների մեխանիկական միացում, իսկ առանձին դեպքերում նույնիսկ գործողի վատացված տարբերակով, մասնավորապես, ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի մասով, որով փորձ է արվում՝

ա. արհեստականորեն էլ ավելի բարձրացնել հարկային մարմինների դերը որպես օրենքները պարզաբանող ու մեկնաբանող մարմնի, որից հոգնել են թե՛ հարկատուները, և թե՛ հարկային մարմիններն ու հարկային աշխատակիցները: Կարծում ենք, հնացած մտածողության ժամանակներն անցել են, իսկ նախագծի հեղինակները դա չեն ուզում մոռանալ:

բ. Գիտությանն ու կրթությանը խթանելու փոխարեն, նախագծի հեղինակները վնասում են պետության այդ հենասյուները՝ ի տես հանուն բյուջեի մուտքների ավելացման: Կարծում ենք, դրա աղբյուրը խոշոր հարկատուների սովերային շրջանառության կրճատումն է, նամանավանդ՝ պետական արտաքին և ներքին պարտքերն են անասելի չափերի հասել:

գ. Միակ լուսավոր կետը, որ կա նախագծում, դա եկամտային հարկի դրույքաչափի նվազեցումն է, որը նախկին 24,4%-ի փոխարեն դարձվել է 20%, թեպետ այն առաջարկվում է դարձնել 10%:

Հարկային և մաքսային մարմինների ձևավորման հիմքերի և իրավական դաշտի ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու ստորև բերվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները.

1. հանրապետության հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությունը կարգավորող օրենսդրաիրավական դաշտը վերջին տարիներին բավականին կատարելագործվել է Եվրասիական Տնտեսական Միության Մաքսային օրենսգրքի և Հարկային օրենսգրքի ընդունման արդյունքում: Նշված երկու

օրենսգրքերը կարող են զգալիորեն նպաստել ընկերությունների գործունեության բարելավմանը և ԵՏՄ շրջանակներում առևտրաշրջանառության ծավալների ավելացմանը: Միաժամանակ, պետք է նշել, որ ԵՏՄ անդամ պետությունների օրենսդրաիրավական դաշտերի ներդաշնակեցման նպատակով իրականացված բազմաթիվ և բազմաբնույթ օրենսդրաիրավական բարեփոխումները նույնպես լրացուցիչ ազդակներ են հաղորդել ԵՏՄ անդամ երկրների տնտեսությունների բնականոն զարգացման գործընթացին: Վերջինս հատկապես կարևոր նշանակություն ունի ներդրումային և ինովացիոն (ստրատեգիական) գործունեության խթանման, համատեղ ձեռնարկությունների ստեղծման, արտադրության դիվերսիֆիկացման, նոր աշխատատեղերի ստեղծման, ինչպես նաև ազգաբնակչության կենսամակարդակի բարելավման ու գնողունակ պահանջարկի ապահովման համար:

Հաշվի առնելով Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության զարգացման ներկայիս վիճակը՝ գործարարության խթանման, ներդրումային գործունեության ակտիվացման և ազգաբնակչության կենսամակարդակի բարելավման նպատակով առաջարկվում է հարկային և մաքսային մարմինների գործունեությանն առնչվող օրենսդրաիրավական դաշտի կատարելագործման հետևյալ ուղիները.

1. Փոքր և միջին բիզնեսին տրամադրել հարկային արձակուրդներ՝ 1-5 տարի ժամկետով՝ կախված նրանց ֆինանսատնտեսական գործունեության վիճակից:

2. Պետական գրանցում ստացող նոր անհատ ձեռներեցների ազատել հարկերի վճարումից 2 տարի ժամկետով Ռուսաստանի Դաշնությունում այս կարգը գործում է 2017թ. հունվարի 1-ից

3. Բարեխիղճ հարկատուների նկատմամբ, անկախ ընկերության մեծությունից, կիրառել հորիզոնական մոնիթորինգի մեթոդը:

Հարկային և մաքսային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխման համատեքստում կատարված

ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու որոշակի եզրակացություններ և առաջարկություններ, որոնք ներկայացվում են ստորև.

1. Հարկային և մաքսային համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովման գործում իր ուրույն տեղն ունի կազմակերպական կառուցվածքը, որը հանդիսանում է հարկային համակարգի օրենսդրության կիրարկման ու հսկողության հարթակ: Առանց արդյունավետ կազմակերպական կառուցվածքի, պետության կարևորագույն օղակը, որը իրականացնում է պետական եկամուտների պլանավորում և հավաքագրում, չի կարող արդյունավետ գործել: Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքը մշտապես գտնվում է բարելավման գործընթացում, իսկ շատ հաճախ հարկային մարմնի ինքնավարությունը, կազմակերպական կառուցվածքը պայմանավորված է պետության ձևից (ֆեդերալ և ունիտար), պետական համակարգի առանձնահատկություններից, տնտեսության զարգացման մակարդակից: Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը կարող է հանդես գալ տարբեր օղակներից կազմված միասնական կառույց կամ հանդես գալ ֆինանսների նախարարության կազմում: Հայաստանի Հանրապետության հարկային և մաքսային վարչարարության ամբողջ գործառույթները իրականացնում է կառավարությանն առընթեր ՊԵԿ-ը:

2. Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքն իրականացվում է չորս սկզբունքների համաձայն՝ ըստ հարկատեսակների, ըստ գործառույթների, ըստ հարկատուների սեզմենտների և համակցված: Հարկային վարչարարության տեսանկյունից առանձին երկրներ ունեն տարբեր պահանջներ և գտնվում են զարգացման որոշակի մակարդակներում: Այսպես՝ որքան երկրի տնտեսությունը զարգացած է, այնքան հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը բարդ է, ինչպես, օրինակ, ԱՄՆ-ում, Գերմանիայում, Մեծ Բրիտանիայում, Ֆրանսիայում, Կանադայում և այլն: Առավել համապարփակ է Ավստրալիայի, Բելգիայի, Շվեդիայի, Շվեյցարիայի հարկային համակարգերի կառուցվածքները: Իսկ այն երկրները,

այդ թվում նաև Հայաստանը, որտեղ հարկատուների քանակը քիչ է, հարկային համակարգին բնորոշ է պարզ կազմակերպական կառուցվածքը և ծառայողների քանակը չի գերազանցում 2000-ը: Հարկային համակարգը, կազմակերպական կառուցվածքի բարդության աստիճանից կախված, կարող է կազմված լինել մի քանի օղակներից (ցածր, քաղաքային, շրջանային, մարզային, կենտրոնական):

3. Հայաստանի հարկային և մաքսային համակարգն իր առաքելությունը պատշաճ կատարելու, մարտահրավերներին պատրաստ լինելու նպատակով մշտապես բարելավում է օրենսդրական դաշտը, հսկողական գործիքակազմը, կազմակերպական կառուցվածքը:

4. Հայաստանի հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը ձևավորվել է ըստ գործառույթների սկզբունքի, բայց պարունակում է տարբեր ինչպես ըստ հարկատուների սեգմենտի (խոշոր հարկատու), այնպես էլ ըստ հարկատեսակի (ակցիզային հարկ): Չնայած, որ վերջին տարիների ընթացքում իրականացվել են համակարգի առողջացման և կատարելագործման բազմաբնույթ միջոցառումներ, սակայն կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխման հարցում դեռևս շատ անելիքներ կան: Այսպես՝ համակարգի բարելավման ուղղությամբ կան լուրջ անելիքներ, որոնց էությունը կայանում է հետևյալում:

- Անհրաժեշտ է օպտիմալացնել համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը, և, ըստ այդմ էլ, պետք է ուշադրությունը սևեռել ոչ թե քանակի այլ ծախսերի ճիշտ պլանավորման վրա, ինչպես նաև հաշվի առնել, որ հարկատուն իր խնդիրների լուծումը պետք է ստանա տարածքային մակարդակով:

- Անհրաժեշտ է այնպիսի կազմակերպական կառուցվածք, որը հնարավորություն կտա, միջազգային պահանջներին համապատասխանեցնելու նպատակով, մշտապես բարելավել հարկային մարմնի ծառայությունների քանակը, օգտակարությունը, որակը: Համակարգն օպտիմալացնելիս պետք է սահմանել այնպիսի ճկուն կազմակերպական կառուցվածք, որը

հնարավորություն կտա ճիշտ ժամանակին արձագանքել ու ներքին և արտաքին միջավայրի փոփոխություններին:

- Կառուցվածքի օպտիմալացման տեսանկյունից վերջին ժամանակներս տարածքային տեսչությունների հարկատուների սպասարկման բաժիններից բացի նաև շահագործման են հանձնվում առանձին սպասարկման կետեր՝ նպատակ ունենալով հստակեցնել տեսչությունների գործառույթները, տարանջատելով հարկ վճարողների սպասարկման գործառույթները: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է հաշվի առնել տեսչությունների կողմից սպասարկվող հարկատուների քանակը, ներդնել հարկային տեսչությունների աշխատանքների գնահատման արդյունավետ համակարգ, ինչպես ծանրաբեռնվածության, այնպես էլ ծախս-արդյունք վերլուծության տեսանկյունից:

- Քանի որ կազմակերպական կառուցվածքում իշխող է գործառույթի սկզբունքը, հետևաբար անհրաժեշտ է գործառույթների արդյունավետ իրականացման նպատակով բացառել դրանց կրկնումը և կիրառել կառավարման մատրիցայի որոշ տարրեր՝ պատասխանատուների հիերարխիան սահմանել ըստ հորիզոնական և ուղղահայաց կառուցվածքի:

Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության թափանցիկության հաշվետվողականության շրջանակներում կատարված հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու ստորև ներկայացվող եզրակացություններն ու առաջարկությունները, որոնց համար առաջարկվում են հետևյալ միջոցառումները.

1. Հարկային մարմնի լիազորությունների ընդլայնում: Որպես հարկերից խուսափելու դեմ պայքարի արդյունավետ միջոց կարող են հարկատուների ծախսերի և եկամուտների համապատասխանության վերահսկումը: Այդ ամենն իրականացնելու համար պետք է հարկային մարմիններին օժտել որոշակի լիազորություններով՝ կատարված ծախսերի և ապրելակերպի հիման վրա հարկատուների եկամուտների գնահատման անուղղակի եղանակների կիրառման համար: Թաքցվող եկա-

մուտները հայտնաբերելու և դրանց գծով հարկերը գանձելու ուղղությամբ այս միջոցառումները հաջողությամբ կիրակա- նացվեն:

2. Հարկային և մաքսային մարմինների ու տնտեսվարող սուբյեկտների միջև ծագող փոխհարաբերությունների կար- գավորման մեխանիզմի կատարելագործում:

3. Օրենսդրության մեջ հարկային արդյունավետ հսկո- դության մեխանիզմների ներդրումը:

4. Հարկային և մաքսային օրենսդրության միասնականա- ցումը, հստակեցումը և պարզեցումը:

5. Հարկային և մաքսային ծառայողների մասնագիտական կարողությունների բարձրացումը. հարկային և մաքսային ծա- ռայողների վերապատրաստման ու ատեստավորման չափա- նիշների ներդրումը, որը կնպաստի նրանց մասնագիտական կարողությունների բարձրացմանը: Սահմանված չափանիշնե- րին չհամապատասխանող աշխատակիցները կազատվեն զբա- ղեցրած պաշտոններից: Ստուգում իրականացնող աշխատա- կիցներին օժանդակելու նպատակով անհրաժեշտ է մշակել ստուգումների և ընթացիկ հսկողության այլ գործիքների իրա- կանացման օժանդակող ուղեցույցներ, այդ թվում՝ անուղղակի եղանակով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և չափագրումների իրականացման միասնական ստանդարտների վերաբերյալ:

6. Անհրաժեշտ է ներդնել ներքին հսկողության և աուդիտի խստացում՝ ուղղված կոռուպցիոն ու հովանավորչության դեպ- քերի և ռիսկերի բացահայտմանը. եթե կոռուպցիոն ռիսկերի նվազեցման նպատակով պարբերաբար իրականացվի հարկա- յին և մաքսային ծառայողների լայն ընդգրկուն ռոտացիաներ, կխստացվի վերահսկողությունը հարկային և մաքսային ծառա- յողների գործունեության նկատմամբ, ապա նրանց վերաբերյալ բողոքները կամ ընդունած վարչական ակտերի անվավեր ճա- նաչման բոլոր դեպքերը կդառնան ծառայողական քննության առարկա:

7. Անհրաժեշտ է մեծացնել տնտեսավարող սուբյեկտներին մատուցվող ծառայությունների շրջանակը, այսինքն՝ նրանց իրավունքների և պարտականությունների վերաբերյալ իրազեկվածության մակարդակը բարձրացնել, ինչն էլ կնպաստի տնտեսավարող սուբյեկտների հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարմանը և անզգուշությամբ կատարվող իրավախախտումների կանխարգելմանն ու հարկային եկամուտների սահուն և կանխատեսելի հավաքագրմանը:

8. Անհրաժեշտ է ներդնել հարկային մարմնի գործունեության արդյունքների վերաբերյալ հանրությանը պարբերաբար իրազեկման գործիքներ: Օրինակ՝ հարկային և մաքսային մարմինների իրականացրած վարչարարության արդյունքները տեղադրել այդ մարմինների պաշտոնական ինտերնետային կայքերում, և պարբերաբար հրապարակել համակարգի վարչարարության արդյունավետությունը բնութագրող հիմնական ցուցանիշների վերաբերյալ տեղեկությունները և ՊԵԿ-ի գործունեության տարեկան հաշվետվությունները:

9. Անհրաժեշտ է հեռուստատեսությամբ և ռադիոյով կազմակերպել բազմաթիվ հաղորդումներ, որոնց միջոցով հանրությանը պարբերաբար իրազեկել բացահայտված հարկային իրավախախտումների, կիրառված պատասխանատվության միջոցների, ինչպես նաև հարկային ու մաքսային բնագավառներում միջազգային նորությունների վերաբերյալ:

10. Անհրաժեշտ է մարդկային ռեսուրսների կառավարման համակարգի բարելավում, մոտիվացիոն համակարգերի կիրառում: Առավել կարևոր է հարկային և մաքսային մարմնի աշխատակիցների ճիշտ մոտիվացումն ու խրախուսումը, և ըստ այդմ էլ կարող են նվազեցվել կոռուպցիոն ռիսկերը: Օրինակ՝ նյութական խրախուսման ժամանակ նպատակահարմար կլինի հաշվի առնել նաև տվյալ աշխատակցի աշխատանքային ստորաբաժանումը և մասնագիտական պատրաստվածությունը: Հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության գնահատման ժամանակ օգտակար կլինի հաշվի առնել նաև այնպիսի հանգամանքներ, ինչպիսիք են մեծ լարվածությամբ ու

կատարողականության բարձր ցուցանիշներ ապահովելու պայմաններում աշխատելու ունակությունը և այլն:

11. Նպատակահարմար կլինի հստակեցնել հարկ վճարողների և հարկման օբյեկտների հաշվառման համակարգը:

12. Ցանկալի է պարզեցնել հարկային օրենսդրությունը և վերացնել տարընթերցումներն ու հակասությունները:

13. Անհրաժեշտ է մշակել միջոցառումներ, ուղղված՝ հարկային և մաքսային օրենսդրության կիրառման մեթոդական բազայի ստեղծմանը, գործողությունների կատարելագործմանն ու հնարավորինս պարզեցմանը, հարկային մարմինների կողմից նախատեսվող և կատարված փոփոխությունների մասին հարկատուների օպերատիվ իրազեկման վերաբերյալ:

14. Հարկային վարչարարության բարելավման նպատակով կարևոր նշանակություն կունենան փաստաթղթաշրջանառության շարունակական կրճատումը և թափանցիկության ապահովումը, ինչպես նաև խոշոր հարկատուների հանդեպ առավել ուշադիր ու անաչառ աշխատանքը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառման ծավալների մեծացումը և հարկային մարմնի կառուցվածքի օպտիմալացումն ու հարկային համակարգում աշխատողների թվի կրճատումը:

Ամփոփելով այս ամենը կարելի է փաստել, որ ՀՀ-ում հարկային և մաքսային մարմինների թափանցիկության և հաշվետվողականության ապահովման համար, անհրաժեշտ է լուծել վերոնշյալ հիմնախնդիրները, ինչը հնարավորություն կտա ձևավորել ժամանակակից ու տնտեսության ներկայիս իրավիճակին համապատասխանող մրցունակ հարկային և մաքսային համակարգ, իսկ վերոնշյալ քաղաքականության արդյունքում այն կվերածվի հզոր տնտեսական լծակի, որի միջոցով կապահովվի, ինչպես պետության համար ցանկալի եկամուտների մակարդակ, այնպես էլ տնտեսության կայուն զարգացման բարենպաստ պայմաններ:

Օրինապահ հարկատուների համար հարկային վերահսկողության տարբերակված մոտեցումների կիրառման հնարավորությունների ուսումնասիրությունները թույլ են տալիս կատա-

րելու որոշակի եզրակացություններ և առաջարկություններ, որոնց էությունը կայանում է հետևյալում.

- հարկ վճարողների սպասարկման ծառայությունների ընդլայնումը,

- նոր համակարգերի ներդրմամբ պայմանավորված SS ենթակառուցվածքների զարգացումը:

Այսօր արդեն պետական եկամուտների կոմիտեում մեկնարկել է տեխնիկապես հագեցած մոնիթորինգի կենտրոնի աշխատանքը: Հատուկ համակարգով զինված հարկային և մաքսային մարմինների մոնիթորինգի կենտրոնի նպատակն է որակապես բարելավել ու նոր մակարդակի բարձրացնել ՊԵԿ-ում իրականացվող վերլուծական և ռիսկերի բացահայտման գործընթացները:

Հարկ վճարողի գործունեությունը բնութագրող հիմնական և առանձնահատուկ ցուցանիշների կենտրոնացված վերլուծությունների շնորհիվ մոնիթորինգի կենտրոնն առանցքային օղակ կլինի ռիսկերի արագ բացահայտման և օպերատիվ արձագանքման գործընթացում:

- Հարկային վերահսկողության մեխանիզմների կատարելագործում, մասնավորապես.

- ռիսկերի կառավարման համակարգի շարունակական զարգացում,

- կամերալ (գրասենյակային) ուսումնասիրությունների համակարգի շարունակական արդիականացումը:

Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարի արմատական վերափոխման համատեքստում կատարված ուսումնասիրություններն ու հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարելու որոշակի եզրակացություններ և առաջարկություններ, որոնք ներկայացվում են ստորև՝

1. Տնտեսության առջև ծանրացած հիմնախնդիրների լուծումը կարևորում է հարկային և մաքսային ծառայողների կերպարի արմատական վերափոխումը և մասնագիտական որակավորման բարձրացումը, որը հնարավոր է ապահովել որակյալ կրթության, շարունակական մասնագիտական վերապատ-

րաստման կազմակերպման միջոցով: Աշխատակազմի գիտելիքների կատարելագործումը, վերլուծական կարողությունների բարձրացումը նոր որակ ու մոտեցում կներդնի ՊԵԿ-ի կադրային քաղաքականությունում և վերապատրաստման գործընթացներում: Միայն աշխատակիցների մասնագիտական բարձր որակը կարող է ապահովել հաճախորդների սպասարկման բարձր մակարդակ, որն էլ իր հերթին Հայաստանում հարկային մշակույթի բարձրացման նախադրյալ կհանդիսանա: Հարկային և մաքսային համակարգի բարեփոխումների շրջանակներում սահմանվում են մարդկային ռեսուրսների կառավարման ռազմավարություն, քաղաքականության, որոնք կաջակցեն հարկային մարմնի նպատակների իրագործմանը և անձնակազմի անդամների զարգացմանը՝ հստակ ձևավորված վերապատրաստումների և մասնագիտական զարգացման միջոցով:

2. Հարկային և մաքսային ծառայողի կերպարի արմատական վերափոխման հիմնական ուղիներն են.

2.1. Հարկային համակարգի կադրերի կառավարումը պետք է ներառի ինչպես կադրերի հավաքագրման, ճիշտ բաշխման, վերապատրաստման, խրախուսման կոմպլեքս միջոցառումներ, այնպես էլ նշանառության տակ պահի կադրային ռեզերվների պատրաստումն ու վերապատրաստումը, որը համակարգի կադրային ապահովածության գրավականը կլինի:

2.2. Աշխատանքային բարձր ցուցանիշների ապահովման և մասնագիտական գիտելիքների բարելավման կարևոր պայման է արդյունավետ խրախուսման (մոտիվացիա) համակարգի առկայությունը: Խրախուսման համակարգը պետք է ներդաշնակ լինի հարկային համակարգի նպատակների իրականացման հետ: Վճարման և խրախուսման համակարգերի ճիշտ համակցությունը կնպաստի ծառայողի սոցիալական ապահովվածությանը, որն էլ հնարավորություն կտա մասնագիտական պարտականությունները իրականացնելիս լինել անկախ: Հարկային և մաքսային ծառայողը լինելով հասարակության մի մասնիկը իր կենսակերպով, պահվածքով կարծիք է ձևավորում համակարգի նկատմամբ:

2.3. Օրենքով սահմանված պարտադիր վերապատրաստումները ֆինանսավորվում են պետական բյուջեից, հետևաբար հանրային ֆինանսների նպատակային և արդյունավետ կառավարումը պահանջում է, որպեսզի վերապատրաստման ծախսերը նպատակային լինեն՝ ծառայեն հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացմանը: Հետևաբար՝ պետք է վերապատրաստումների արդյունավետության գնահատման (ծախս-արդյունք) երկու մոտեցում կիրառել՝ վերապատրաստում իրականացնող կազմակերպության արդյունավետության գնահատում և վերլուծություն, վերապատրաստումից հետո ծառայողների աշխատանքային պարտականությունների կատարման որակական և քանակական փոփոխությունների գնահատում:

2.4. Հարկային վարչարարության արդյունավետության կարևորագույն գործոն է հանդիսանում արհեստավարժ, կիրթ, բանիմաց մասնագետներով ապահովվածությունը: Այդ նպատակով հարկային և մաքսային ծառայողները միջազգային ստանդարտներին համապատասխան վերապատրաստումների տեղական և միջազգային միջոցով որակական նոր ունակություններ են ձեռք բերում: Որպեսզի համակարգի ջանքերը և միջոցները ապարդյուն չլինեն, համակարգը պետք է ձեռնարկի միջոցառումներ կադրերի արտահոսքի կրճատման ուղղությամբ: Այսպես՝ հարկային և մաքսային համակարգի 2016 թվականի հաշվետվության մարդկային ռեսուրսների կառավարման բաժնում ներկայացված ցուցանիշներից տեսանելի է, որ համակարգից արտահոսքը բավականին բարձր է՝ 203 ծառայող, որը որոշ չափով պայմանավորած է հարկային տեսչությունների կառուցվածքի օպտիմալացմամբ՝ հարկային տեսչությունների քանակի կրճատում, սպասարկման կենտրոնների հիմնում: Համակարգ նոր ծառայողներ ընդունելու փոխարեն նպատակահարմար է վերաորակավորման միջոցով իրականացնել փորձառու կադրերի ռոտացիա:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

ՀՀ օրենսդրություն և այլ իրավական ակտեր

1. «Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային ակադեմիայի մասին» ՀՀ օրենքը (ընդունված 14.04.2011 թվականին):
2. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ2002/17(192), 05.06.2012թ.:
3. «ՀՀ Հարկային օրենսգիրք», ՀՀՊՏ, 2016, 11/04/79:
4. «ՀՀ Մաքսային օրենսգիրք», 9 օգոստոսի 2000 թ., ՀՕ-83:
5. «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ, 2017, 12.30/76
6. «Հարկային և մաքսային օրենսդրության վերանայման ռազմավարական սկզբունքների ուղեցույց», ՀՀ կառավարության 2013 թ. հուլիսի 25-ի նիստի N 29 արձանագրային որոշում:
7. «Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն», ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե, 2015թ.:
8. «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենք, 2002 թ., օգոստոսի 2, ՀՕ-407:
9. «Հարկային ծառայության մասին օրենք», 03.07.2002թ.:
10. «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքը, 2002 թ., հուլիսի 30, Երևան, ՀՕ-402-Ն:
11. «Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսգիրք», 9 օգոստոսի 2000 թ., ՀՕ-83:
12. «Կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներմուծվող` մաքսատուրքի 0 տոկոս դրույքաչափի ունեցող և ակցիզային հարկով հարկման ոչ ենթակա այն ապրանքների ցանկը հաստատելու մասին, որոնցից ավելացված արժեքի հարկը մաքսային մարմինների կողմից չի հաշվարկվում և գանձվում» ՀՀ օրենք, 4 հուլիսի 2001թ., ՀՕ-195:
13. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին», ՀՀ օրենք, 16 դեկտեմբերի 2016թ., ՀՕ-257-Ն:
14. «Եկամտային հարկի մասին», ՀՀ օրենք, 22 դեկտեմբերի 2010թ., ՀՕ-246-Ն:
15. «Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային վարչարարության 2012-2014 թվականների ռազմավարությունը հաստատելու մասին», 23.02.2012թ. N195-Ն որոշում:

16. ՀՀ կառավարության 2017թ. գործունեության ծրագիր, ՀՀ կառ. 18 հոկտեմբերի 2016թ., № 1060-Ա որոշում:
17. «Հարկային ծառայողի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 2002 թվականի հոկտեմբերի 10-ի համար 1624-Ն որոշում, ՀՀՊՏ 2002, 11.06/47:
18. «ՀՀ կառավարությանն առընթեր Հարկային պետական ծառայության վարչարարական կարողությունների գնահատման» ծրագիր, «Բուզ Ալլեն Համիլթոն Ինկ» կազմակերպություն, 2007թ., էջ 117:
19. ԵՏՄ Մաքսային օրենսգիրք:
20. «Մաքսային միության մաքսային օրենսգրքի մասին», պայմանագիր, ՀՀՊՏ 2015.01.21/3(1092):
21. ՀՀ կառավարության 2016 թվականի գերակա խնդիրները, Հավելված 2, ՀՀ կառավարության 2016 թվականի հունվարի 14-ի N 131-Ն որոշում:
22. «Հայաստանի Հանրապետության՝ «Եվրասիական Տնտեսական Միության մասին» 2014թ. մայիսի 29-ի պայմանագրին միանալու մասին» պայմանագիր, ՀՀՊՏ 2015.01.21/3(1092):
23. «Տեղեկատվության ազատության մասին» ՀՀ օրենք, 2003 թ., հոկտեմբերի 22, Երևան ՀՕ-11-Ն:
24. ՀՀ 2014-2025թ.թ. հեռանկարային զարգացման ռազմավարական ծրագիր, ՀՀ կառավարության 2014 թվականի մարտի 27-ի N 442-Ն որոշում:
25. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին, ՀՀ կառավարության 2016թ մարտի 10-ի N 224-Ն որոշում:
26. «Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն», ՀՀ ՊԵԿ, 2016թ.:
27. ՀՀ ՊԵԿ, Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2016թ., էջ 92:
28. ՀՀ Տնտեսական և հարկաբյուջետային հիմնական ցուցանիշների կանխատեսումներ, ՄԱՄ II-Ա, 2011թ.:
29. «Օրինապահ հարկ վճարող» կարգավիճակի որոշման և օրինապահ հարկ վճարողների հավաստագրերի տրամադրման կարգ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի «26» դեկտեմբեր 2016թ., թիվ 283-Ա հրաման:
30. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության տարեկան հաշվետվություն, 2015թ.:

31. «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենք, ընդունված 2000թ., մայիսի 17-ին, ՀՕ-60:
32. Պետական եկամուտների կոմիտե; 15.11.2013թ N 508-Ն հրաման:

Մասնագիտական գրքեր և այլ գրականություն

33. Բոստանջյան Վ., Հարկաբյուջետային քաղաքականության կատարելագործման հիմնահարցերը ՀՀ-ում, Երևան, 2004թ., 159 էջ:
34. Բոստանջյան Վ., Հարությունյան Տ., Հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, «Այլընտրանք» գիտական հանդես, 321-331 էջ:
35. Թավադյան Ա.Ա., Թնիկյան Ա.Ռ., Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության մրցունակության հիմնախնդիրները և դրանց ազդեցության գնահատումը տնտեսական աճի վրա, Երևան, «Տնտեսագետ», 2014:
36. Խաչատրյան Ա.Հ., Հարկային իրավունք, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., Ե., 2003, 522 էջ:
37. Կիրակոսյան Գ.Ֆ., Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային բեռի արդարացի բաշխման և վարչարարության բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2014, 104 էջ:
38. Հարությունյան Տ.Վ., Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Երևան, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչություն, 2016, 320 էջ:
39. Հարությունյան Վ.Լ., Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, «Զանգակ-97» հրատ., 2003, 192 էջ:
40. Ա.Հ. Խաչատրյան, Հարկային իրավունք, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., Երևան 2003, 522 էջ:
41. Վ. Լ. Հարությունյան, Դ.Վ. Հարությունյան, Տ.Վ. Հարությունյան, Հարկեր և հարկազանձում, Երևան, 2010, ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 599 էջ:
42. «ՀՀ հարկեր, տուրքեր և վճարներ» ամփոփ ժողովածուի երկրորդ մաս, Երևան, 2006թ., 512 էջ:

43. Մուվարյան Յու.Ս., Ռազմավարական կառավարում. մեթոդաբանություն և արդի հիմնահարցերը, ԵրԺՏԻ, Երևան, «Տստեսագետ», 1996, 152 էջ:
44. «Օրինաչափ հարկ վճարող» համակարգում գրանցվելու ուղեցույց, 2014թ.:
45. Анализ опыта организации системы налогового администрирования в США и Германии, Соловьева Наталья Евгеньевна, «Экономика и современный менеджмент: теория и практика»: сборник статей по материалам XXXIX международной научно-практической конференции. 02 июля 2014 г
46. Аронов А.В., Кашин В.А.. Налоги и налогообложение (Учебное пособие). 2009, стр. 576
47. Блинов Н. М, Съедин С.И. - М.: РИО РТА, 1996., стр. 125
48. Борисов К.Г. Международное таможенное право. М.: Изд-во Российского ун-та дружбы народов, 2001., стр 329
49. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник для вузов/ Л.Е. Стровский, С.К. Казанцев, Е.А. Паршина и др.; Под ред. проф. Л.Е. Сгровского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 823 с.
50. Дернеберг Р. Л. Международное налогообложение. Пер. с англ. М. ЮНИТИ 1997г., стр. 87.
51. Ершов А.Д., Копанева П.С. Информационное обеспечение управления в таможенной системе: монография.- СПб.: Знание 2002г., стр. 232
52. Зарубежный опыт непрерывного профессионального образования государственных налоговых служащих, Высшая школа экономики, Национальный исследовательский университет, 22.02.2014, (www.re-articles.salvo.ru)
53. Институциональные и организационные характеристики налоговых органов
54. Козырин А.Н.. Административное право зарубежных стран. Учебное пособие-- М.;; Издательство «Спарк», 1996, стр. 229
55. Кононов Е.В.. Опыт промышленно-развитых стран в сфере оценки и стимулирования труда государственных служащих в соответствии с результатами этой деятельности, Аудит и финансовый анализ, Российская академия государственной службы при Президенте РФ, 2011 10.11, стр. 5

56. Коровкин В.В. Налогоплательщик и налоговые органы. - М.: Приор, 2005. 219 стр.
57. Коровяковский Д.Г., Губин А.В., Зарубежный опыт подготовки специалистов по специальности "таможенное дело": Великобритания, Германия, Австралия, Литва, Казахстан, 28.04.2015,
58. Лыгина А. В., Бреусова Е. А Проблемы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации государственных гражданских служащих // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. Т. 2. (<http://e-koncept.ru/2017/570041.htm>)
59. Молчанова О.В., Коган М.В., Таможенное дело, Ростов н/Д 2005, стр. 314
60. Мировая экономика. Экономика зарубежных стран. Под ред. В.П. Колесова, М.Н.Осьмовой. М.: Флинта, 2006., стр. 480
61. Михайлович Д., Содержание и методы подготовки работников налоговой службы в системе дополнительного профессионального образования Ипполитов., РГБ ОД, 61 12-13/1733, Москва, 2012, стр. 163
62. О состоянии и мерах дальнейшей разработке и внедрению системы управления рисками в процессе таможенного контроля, Материалы к заседанию коллегии ФТС России от 21 октября 2004г., стр. 240-256.
63. Основы таможенного дела: учебник / Под ред. В.Г. Драганова. — М. Экономика, 1998, стр 675
64. Подготовка и повышение квалификации российских таможенников
65. Приказ Федеральной налоговой службы от 11.07.2011 г. № ММВ-7-4/436, Об утверждении Концепции кадровой политики Федеральной налоговой службы.
66. Сулейманов Д.Н, Основные направления совершенствования профессиональной подготовки и повышения квалификации работников налоговых органов, http://www.rosnou.ru/nalog-i_ru/news_141014/
67. Толкушин А.В., Таможенное дело, Москва 2009, стр. 506
68. Тавадян А.А., Пороги чувствительности постсоветской экономики, Международный научно-общественный журнал, "Мир перемен", N2, 2013
69. Тавадян А.А. Интервалы неопределенности экономики, М., Наука, 2012 http://www.noravank.am/upload/pdf/Ashot_A.Tavadyan_Intervals_of_Uncertainty_of_Economy.pdf

70. Тавадян А.А., руководитель авторского коллектива, Оценка экономического эффекта интеграции Армении ЕБЭР, Санкт-Петербург, 2013 http://www.eabr.org/general/upload/СII%20-%20Izdania/2014/Армения-ТС/doklad_20_ru_preview.pdf
71. Тевибян А.Р., Сценарный анализ, как перспектива долгосрочного прогнозирования социально-экономического развития Армении, 21-ый ВЕК, 2013, N 4
72. Управление в таможенных органах (по материалам США)/ Халипов В.С., Таможенное Право, Москва 2004., стр. 240
73. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р., Экономика. М.: Дело, 2002, стр. 306
74. Хоршико Л., Таможенная служба Великобритании: ее вчера и сегодня, Академический вестник, 2005, #3, стр. 123-128
75. Халикова Э.А., Гиниятуллина Д.Р., Формирование налоговой культуры в России// Современные технологии управления. ISSN 2226-9339. — №11 (47). Номер статьи: 4711. 2014-11-08. (<http://sovman.ru/article/4711/>)
76. Экономика и современный менеджмент: теория и практика / Сб. ст. по материалам XXXIX междунар. науч.-практ. конф. № 7 (39). Новосибирск: Изд. "Сибак", 2014. С 108-114
77. Arturo Jacobs, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, Organizational Structure and Management, USAID, August 2013, P.43
78. "Armenia and the Customs Union: Impact of Economic Integration", 2013 Tavadyan, et al., p-44
79. Customs Blueprints (Pathways to modern customs), <file:///C:/Documents%20and%20Settings/User/My%20Documents/Downloads/EU%20Customs%20Blueprints.pdf>
80. Ernst & Young (2013) The 2013 world wide VAT. GST and sales tax guide. EYGM Limited.
81. Eurasian Economic Commission, "WTO, Integration in Eurasia and Eurasian Economic Union"//Third China Round Table on WTO Accessions: Post Accession "Maximizing the Benefits of WTO Membership ad Global Economic Integration", Dushanbe, Tajikistan, 2to 5 Jaune 2015
82. Friedman M (1961) The Lag in Effect of Monetary Policy. Journal of Political Economy, Vol. 69. 1961. N 5

83. Giaidar Institute for Economic Policy (2009) Overview of Taxation in the CIS countries.
84. Large taxpayer operations: Identification criteria used in 2013 - OECD, <https://www.oecd.org/.../Table 2.5.%20Large%20taxpayer%...>
85. Legislative basis of civil service in foreign countries, (<http://www.bolshe.ru/unit/65/books/2236//s/2>)
86. Maureen Kidd, Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, June 2010, P.15
87. On Lessons from Detailed Country Experiences. International Monetary Found. Washington DC. ISBN 978-1-58906-624-3s
88. Organizational structure and management of tax administrations, Handbook for tax administrations, 2000 Ministry of finance, The Netherlands, P.286
89. Otker-Robe I and Vavra D. and a Team of Economists (2007) Moving to Greater Exchange Rate Flexibility Operational Aspects Based
90. Psacharopoulos G., Returns to Investment in Education, Policy Research Working Paper 1067, January 1993, p. 68.
91. Roland G.; Foreword by Stiglitz JE (2008) Privatization: Successes and Failures. Columbian University Press. ISBN 978-0-231-51828-4
92. "Transition report 1999. Ten years of transition", European bank for Reconstruction and Development, 1999, VIII+288p.
93. "The costs of tax compliance in Armenia" Report, Investment climate advisory services, World bank group, Yerevan 2011
94. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, February 2007, P., 130, www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf
95. Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, October 2004, P. 70, www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf
96. Training strategy of the tax administration for the period 2012-2015, Republic of Croatia ministry of finance tax administration, 2011, P 28
97. WTO, ITC and UNCTAD "World Tariff Profiles v2015"

Ինտերնետային կայքեր

98. (<http://отрасли-права.рф/article/1941>)
99. <http://www.eurasiancommission.org/>
100. <http://www.eaeunion.org/>
101. <http://www.customs.am>
102. <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csCLEAEUCustomsLaw>
103. <http://taxservice.am/>
104. <http://minfin.am>
105. <http://www.armstat.am>
106. <http://armef.com/hy/news/meknabanutyun/cragri-irakanacum/>
107. <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TILists>
108. www.taxservice.am/ATS_StructuralUnits.aspx?puuid=13&suid=118
109. http://www.taxservice.am/Shared/Documents/OS/Law_Abiding_TP_Registration/uc_law_abiding_tp_registration.pdf
110. http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693
111. ([http://vch.ru/event/view.html?alias=podgotovka i povyschenie kvali fikazii rossiiskih tamoghennikov](http://vch.ru/event/view.html?alias=podgotovka_i_povyschenie_kvali_fikazii_rossiiskih_tamoghennikov))
112. <http://old.fisc.md/en/lege/fiscrm/>
113. [http://www.consultant.ru/document/cons_doc LAW_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)
114. https://www.google.am/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=41&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiQudWiumNAhWGDiwKHTFPCMs4KBAWCBgwAA&url=http%3A%2F%2Fwww.visnuk.com.ua%2Fpdf%2Ftax_code.pdf&usq=AFQjCNG1zysHHU_SZkXPRO8ydaOIoLdQNg&bvm=bv.126130881,d.bGs
115. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT0006069577&dateTexte=20160704>
116. <http://www.lin.am/1940933.html>,
117. <https://armenpress.am/arm/news/850773/bhk-in-chi-gohacnum-harkayin-orensgrqi-nakhagitsy.html>
118. <http://www.tamognia.ru/people/articles/detail.php>.
119. www.taxinfo.am,
120. www.taxservice.am, www.customs.am
121. <http://econominfo.ru>
122. [http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye organizatsionnye harakteristiki nalogovyh organov](http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov).

123. www.armenpress.am/arm/news/832217/hayastanum-kirakanacven-harkayin-varchararutyan-ardyunavetutyan.
124. <http://www.cfe-eutax.org/members/netherlands/nfb>
125. <http://www.cfe-eutax.org/members/poland>
126. <http://www.customs.gov.mk>
127. <http://www.itc-leiden.nl/>
128. <https://www.gov.uk/government/news/webinars-e-learning-and-videos-if-youre-a-tax-agent-or-adviser>
129. <http://incu.org/cgi-bin/allegro.pl?institutional>
130. www.mfrc.am
131. <http://www.nob.net/dutch-association-tax-advisers>
132. <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1322>
133. http://study.com/irs_training.html, IRS Training Requirements to Become an IRS Worker
134. http://www.wcoomd.org/en/topics/capacity-building/activities-and-programmes/cb_picard_overview.aspx
135. http://taxservice.am/MD_News.aspx?ntname=ATSInterNews&nid=1972
136. http://taxservice.am/MD_News.aspx?ntname=ATSInterNews&nid=197
137. http://taxservice.am/MD_News.aspx?nid=1301
138. http://www.taxservice.am/MD_News.aspx?nid=843
139. http://www.armstat.am/file/article/sv_12_15a_211.pdf

1. Հեղինակի մյուս գրքերը և գիտական հոդվածները

- 1.1. Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, մենագրություն, Եր., «Զանգակ-97», 2003, 192 էջ
- 1.2. Բյուջետային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, մենագրություն, Եր., «Զանգակ-97», 2003, 120 էջ
- 1.3. Համայնքների սոցիալ-տնտեսական զարգացման և ֆինանսական հիմնախնդիրների լուծման ուղիները, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2008, 224 էջ (համահեղինակ՝ Թամազյան Ա.)
- 1.4. Ֆինանսական համահարթեցման հիմնախնդիրները, -Եր., «Գիտություն» հրատ., 2008, 116 էջ (համահեղինակ՝ Ազիզյան Ա.)
- 1.5. Համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամ. պատճառներ, հակաճգնաժամային միջոցառումներ և դասեր, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2009, 146 էջ
- 1.6. Արտահանման աճի և տնտեսության մասնագիտացման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2009, 192 էջ (համահեղինակներ՝ Թամազյան Ա., Հայրապետյան Ն.)
- 1.7. Ճգնաժամ, մակրոտնտեսական իրավիճակն աշխարհում և Հայաստանում, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2010, 308 էջ (համահեղինակ՝ Խաչատրյան Վ.)
- 1.8. «Հայ տնտեսագետներ» (գիտակենսագրական ուրվագծեր), Եր., «Գիտություն» հրատ., 2010, 335 էջ (համահեղինակներ՝ Սարինյան Ռ., Աղայան Մ.)
- 1.9. Հարկեր և հարկագանձում, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2010, 600 էջ (համահեղինակներ՝ Հարությունյան Դ.Վ., Հարությունյան Տ.Վ.)
- 1.10. Գիտակրթական համակարգը և տնտեսական զարգացումը, -Եր., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2011, 150 էջ (համահեղինակներ՝ Սուվարյան Յու.Ս., Մարգարյան Վ.Ա., Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 1.11. Նշանավոր տնտեսագետների տողանը (մինչքելնյայան շրջան), գիտակենսագրական ուրվագծեր, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2012, -280 էջ (համահեղինակ՝ Սարինյան Ռ.Ն.)
- 1.12. Գիտակրթական համակարգի կառավարման ռազմավարությունը, Եր., «Գիտություն» հրատ., 2013, 232 էջ (համահեղինակներ՝ Սուվարյան Յու.Ս., Մարգարյան Վ.Ա., Խաչատրյան Վ.Վ.)

- 1.13. Պետական հակաճգնաժամային քաղաքականության միջազգային փորձը և դրա վերլուծությունը, Գիտություն, Եր.: 2014, 176 էջ (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 1.14. Տնտեսագիտության ինստիտուտը 10 տարում (2006-2016թթ.), Հետազոտական արդյունքների ուրվագիծ, Գիտություն, Եր.: 2016, 224 էջ (համահեղինակ՝ Սարիկյան Ռ.Ն.)
- 1.15. Հայ տնտեսագիտական մտքի երկու դարը. գիտակենսագրական հանրագիտարան (Ա-Հ): Երկու գրքով (Սարիկյան Ռ.Ն., Հարությունյան Վ.Լ.), Եր.: «Գիտություն» հրատ., 2017, -464 էջ
- 1.16. Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնային դիրքերը Հայաստանի Հանրապետությունում (Հարությունյան Վ.Լ.), Եր.: «Գիտություն» հրատ, 2017, -200 էջ

2. Հեղինակի արտասահմանյան հոդվածները

- 2.1. Проблемы международного двойного налогообложения и пути их решения, Международный журнал “Проблемы теории и практики управления,” № 2, 2004. Изд-во “Финтрекс”, М.:, 2004, стр. 39-42
- 2.2. К вопросу о природе налогов, их классификации и исчислению, Евразийский международный научно-аналитический журнал “Проблемы современной экономики”, № 1/2 (9/10), 2004, Изд-во “Астерион”, Санкт-Петербург, 2004, стр. 39- 42
- 2.3. Налоговые стимулы активизации рынка недвижимости в Республике Армения, Журнал “Известия аграрной науки”, № 4, Изд.-во “Универсал”, г. Тбилиси, 2004, стр. 123-126
- 2.4. Совершенствование межбюджетных отношений в современной экономике: проблемы бюджетных грантов, Евразийский международный научно- аналитический журнал “Проблемы современной экономики,” № 3 (9/10), 2004, Изд-во “Астерион”, Санкт-Петербург, 2004, стр. 113-114
- 2.5. Пути государственного протекционизма активизации сельскохозяйственного производства в Республике Армения, Известия аграрной науки, Изд.-во “Универсал”, г. Тбилиси, 2005, стр. 138-141.
- 2.6. Analysis of the dynamics and structural changes in the public debt of RA and its regulation methods, «Annals of Agrarian Science», Tbilisi, 2014, № 12(1), էջ 95-99 (համահեղինակ՝ Բախոյան Ա.Հ.)
- 2.7. Баядян А.А., Характерные особенности стратегии государствен-

ного долга Республики Армения, НАУКОВІ ПРАЦІ МАУП: Юридичні науки, Економічні науки, 2015, № 45(2-2015), էջ 46-49 (համահեղինակ Բախադյան Ա.Հ.)

- 2.8. Methodology approach to discussing the mechanism of structural changes in the economy, "Региональные проблемы преобразования экономики", 2015, № 11 (61), стр. 6-13 (համահեղինակ Դիմիտրյան Ա.Վ.)
- 2.9. Особенности современных экономических кризисов, "Формирование Евразийского экономического союза: финансово-правовой аспект", Сб. статей всероссийской научно-практической конференции. Уральский государственный экономический университет Российской Федерация, г. Екатеринбург, 2015, էջ 35-40
- 2.10. Характерные особенности стратегии государственного долга РА, "Наукові праці МАУП", Юридичні науки, Економічні науки, випуск 45(2-2015), Киев, ДП "Видавничий дим Персонал", 2015, стр. 46-50 (համահեղինակ Բախադյան Ա.Հ.)
- 2.11. The conceptual approach towards tax administration issues, "Региональные проблемы преобразования экономики", 2016, № 8(70), էջ 111-116 (համահեղինակ Հարությունյան Տ.Վ.)
- 2.12. The role of the tax system and its administration in contributing to the economic growth in Armenia, "Региональные проблемы преобразования экономики", 2016, № 8(70), էջ 117-122 (համահեղինակ Հարությունյան Տ.Վ.)

3. Հեղինակի տեղական հոդվածները

- 3.1. О вопросе морального износа основных фондов (на арм.яз.). Тезисы докладов 5-ой научной сессии профессорско-преподавательского состава Ереванского института народного хозяйства. - Ер.: ЕрИНХ, 1982. - 0,1 п.л.
- 3.2. Հիմնական ֆոնդերի մաշվածքի տնտեսական րովանդակությունը և հաշվարկման մեթոդները, «Հայաստանի ժողովրդական տնտեսություն» ամսագիր, № 8, 1985, էջ 43-51
- 3.3. Резервы повышения эффективности использования основных фондов, "Пути улучшения использования производственных мощностей и оборудования: Межвузовский тематический сборник научных трудов по экономике," Ер.: 1986, стр. 94-97

- 3.4. Հիմնական ֆոնդերի «ամորտիզացիա» և «մաշվածք» հասկացության մասին, «Գիտական աշխատությունների միջբուհական ժողովածու: Քաղաքատնտեսության հարցեր, Թողարկում 5», Եր., 1986, էջ 123-129
- 3.5. Теоретические вопросы обновления основных фондов (на арм.яз.), В сб.: Актуальные проблемы повышения эффективности общественного производства в свете решений XXVI съезда КПСС". Тезисы докладов конференции молодых ученых и специалистов. Ер.: 1987, - 0,1 п.л.
- 3.6. Հարկման սկզբունքների ժամանակակից պահանջները, "Рынок капитала в Армении", № 21,22 (127, 128), նոյեմբեր 2003, էջ 32-36
- 3.7. Հարկաբյուջետային քաղաքականությունը որպես տնտեսական քաղաքականության կատարելագործման գործիք, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», № 14-15 (34-35), հոկտեմբեր-նոյեմբեր 2003, էջ 96-100
- 3.8. Հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը մակրոտնտեսական իրավիճակների վրա, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», № 14-15 (34-35), հոկտեմբեր-նոյեմբեր 2003, էջ 100-104
- 3.9. Հարկային քաղաքականության կատարելագործումը անուղղակի հարկերի բնագավառում, "Рынок капитала в Армении", № 23, 24 (129, 130), դեկտեմբեր 2003, էջ 14-17
- 3.10. Հաստատագրված վճարների և պարզեցված հարկի կիրառման դրսևորումները, "Рынок капитала в Армении", № 23,24 (129,130), դեկտեմբեր, 2003, էջ 17-20
- 3.11. Ներքին պետական պարտքի արդյունավետ կառավարման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, "Рынок капитала в Армении", № 1,2 (131, 132), հունվար 2004, էջ 10-12
- 3.12. ՀՀ բյուջետային քաղաքականության հիմնախնդիրները տեղական ինքնակառավարման մակարդակում, "Рынок капитала в Армении", № 1,2 (131, 132), հունվար 2004, էջ 12-16
- 3.13. Բյուջետային դասակարգման կատարելագործման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», № 610), հունվար-ապրիլ 2004, ՀՀ ԳԱԱ, էջ 118-125
- 3.14. ՀՀ պետական բյուջեի դեֆիցիտը և դրա կրճատման արդյունավետ միջոցները, "Рынок капитала в Армении", № 3,4 (133,134), փետրվար 2004, էջ 7-9
- 3.15. Երևան քաղաքի թաղային համայնքների բյուջեների ձևավորման

- հիմնահարցերը, «Հայաստան. Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա», № 2-3 (37-38), փետրվար-մարտ, 2004, էջ 111-116
- 3.16. Դրամաշնորհների հատկացման մեխանիզմների կատարելագործումը, «Բանբեր Երևանի պետական տնտեսագիտական ինստիտուտի», № 2, «Տնտեսագետ», Երևան, 2004, էջ 38-49
- 3.17. Հարկազանձման արդյունավետության բարձրացման ուղիները ՀՀ-ում, ՀՀ կառավարման և տնտեսական բարեփոխումների ինստիտուտի «Կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ վերափոխումները Հայաստանի Հանրապետությունում» թեմայով գիտաժողովի նյութեր, «Նահապետ», Եր.: 2004, էջ 36-40
- 3.18. ՀՀ բյուջետային քաղաքականության բնորոշ գծերը, ՀՀ կառավարման և տնտեսական բարեփոխումների ինստիտուտի «Կառուցվածքային և ինստիտուցիոնալ վերափոխումները Հայաստանի Հանրապետությունում» թեմայով գիտաժողովի նյութեր, «Նահապետ», Եր.: 2004, էջ 89-92
- 3.19. Реформирование Конституции РА как основа совершенствования бюджетного федерализма и межбюджетных отношений, “Конституционное правосудие (Вестник Конференции органов конституционного контроля стран малой демократии)”, Выпуск 3(25), 2004, Изд.-ся центром конституционного права РА, Ер.: 2004, стр. 103-114
- 3.20. К вопросу о налоге на имущество, “Известия Армянской Сельскохозяйственной Академии” международный научный журнал, № 3/4, Ер.: 2004, стр.112-115
- 3.21. Հարկաբյուջետային քաղաքականություն, ԵՊՀ, Տնտեսագիտական ֆակուլտետի մագիստրատուրայի կրթական ծրագիր, Եր., Երևանի համալս. հրատ., 2004, էջ 204-207
- 3.22. Հարկային քաղաքականությունը մակրոտնտեսական իրավիճակի վրա, Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական արդի հիմնախնդիրները (գիտական հոդվածների ժողովածու-4), «Դանամա», Եր.: 2005, էջ 28-32 (համահեղինակ Հարությունյան Դ.Վ.)
- 3.23. Եկամտահարկի հաշվարկման մեթոդաբանական մոտեցումները, Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական արդի հիմնախնդիրները (գիտական հոդվածների ժողովածու-4), «Դանամա», Եր.: 2005, էջ 35-40 (համահեղինակ Հարությունյան Դ.Վ.)
- 3.24. Ավելացված արժեքի հարկի արտոնությունների բացասական դրսևորումները, Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտե-

սական արդի հիմնախնդիրները (գիտական հոդվածների ժողովածու-5), «Դանամա», Եր.: 2005, էջ 18-22 (համահեղինակ Հարությունյան Դ.Վ.)

- 3.25. Հաստատագրված վճարների սահմանման մոտեցումները, Տնտեսական վերլուծական անկախ հանդես «Էկոնոմիկա», № 1, 2005, էջ 41-44
- 3.26. ՀՀ պետական բյուջեի ծախսային մասի գնահատականը, «Տնտեսական վերափոխումների արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում», (գիտաժողովի նյութեր), «Նահապետ» հրատ., Եր.: 2006, էջ 196-199
- 3.27. ՀՀ պետական բյուջեի եկամտային մասի գնահատականը, «Տնտեսական վերափոխումների արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում» (գիտաժողովի նյութեր), «Նահապետ» հրատ., Եր.: 2006, էջ 199-202
- 3.28. Ավանդների երաշխավորման համակարգի կատարելագործման հարցի շուրջ, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա» հանդես, Եր.: 2007, № 2(79), էջ 28-32 (համահեղինակ Այնաջյան Լ.Գ.)
- 3.29. ՀՀ պետական բյուջեի դեֆիցիտի գնահատականը, «Էկոնոմիկա» հանդես, Եր.: 2007, № 4, էջ 84-86
- 3.30. Տարածքային զարգացման ֆինանսական հիմնախնդիրները, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա» հանդես, Եր.: 2007, № 7-8 (84-85), էջ 6-10
- 3.31. Ֆինանսական միջոցների ապակենտրոնացման արդի վիճակն ու նրա բարեավան ուղիները ՀՀ-ում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (գիտաժողովի նյութեր), «Էդիթ փրինթ» հրատ., Եր.: 2007, էջ 11-14
- 3.32. Դոտացիաների հատկացման մոտեցումները, «Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության զարգացման արդի հիմնախնդիրները» (միջբուհական գիտաժողովի նյութեր), «Տնտեսագետ» հրատ. Եր.: 2008, էջ 67-70
- 3.33. Հարկային օրենսդրության բարեփոխումների հիմնական մոտեցումները ՀՀ-ում, «Ռուսաստանի Դաշնության և Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները» միջազգային գիտագործնական համաժողովի նյութեր, «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2008, էջ 26-31 (համահեղինակ Հարությունյան Տ.Վ)

- 3.34. Փոքր ու միջին ձեռնարկատիրության զարգացման հարկային և վարկային խթանները ՀՀ-ում, «Ռուսաստանի Դաշնության և Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները» միջազգային գիտագործնական համաժողովի նյութեր, «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2008, էջ 31-36 (համահեղինակ Հարությունյան Դ.Վ.)
- 3.35. Պետական ֆինանսական վերահսկողության կատարելագործման և զարգացման ուղիները ՀՀ-ում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր) «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2008, էջ 15-25 (համահեղինակ Խաչատրյան Կ. Կ.)
- 3.36. Տեղեկատվական հեղափոխությունը որպես գիտելիքահենք տնտեսության շարժիչ ուժ, «Ռուսաստանի Դաշնության և Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները» միջազգային գիտագործնական համաժողովի նյութեր, «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2008, էջ 221-224 (համահեղինակ Վարդանյան Գ. Ի.)
- 3.37. Հարկերի ծագումը, էությունը և տնտեսագիտական բովանդակությունը, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» գիտական հոդվածների ժողովածու, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2008, էջ 8-15 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Զ. Ն.)
- 3.38. Հակաճգնաժամային միջոցառումների արտերկրյա փորձը, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», 2009, № 3 (626), էջ 12-28
- 3.39. Հակաճգնաժամային միջոցառումների արտերկրյա փորձի դասերը, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», Եր.: 2009, № 3 (626), էջ 28-33
- 3.40. Ճգնաժամի կանխարգելման խնդիրների և մոտեցումների շուրջ, «Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամը Հայաստանում և աշխարհում» (հոդվածների ժողովածու) «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2009, էջ 40-58 (համահեղինակներ Եղիազարյան Բ. Հ., Գյուրջյան Ա.Ս.)
- 3.41. Համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամ. պատճառներ և հետևանքներ, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2009, էջ 116-118 (համահեղինակ՝ Հարությունյան Դ.Վ.)
- 3.42. Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի առաջացման պատճառները

ԱՄՆ-ում և Հայաստանում, «Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամը Հայաստանում և աշխարհում», «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2009, էջ 7-24

- 3.43. ՀՀ հակաճգնաժամային միջոցառումները և դրանց խնդիրները, «Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամը Հայաստանում և աշխարհում» «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2009, էջ 25-39
- 3.44. Մակրոտնտեսական ցուցանիշների փոփոխության միտումները և կանխատեսման հիմնախնդիրները աշխարհում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2010, էջ 19-26
- 3.45. Հակաճգնաժամային միջոցառումների արդյունավետության համաթիվը և դրա մեթոդաբանական հիմքերը, Մ.Ադոնցի 100-ամյակին նվիրված «Հայաստանի տնտեսության զարգացման արդի հիմնախնդիրները» թեմայով գիտաժողովի նյութեր, «Տնտեսագետ», Եր.: 2010, էջ 47-53 (համահեղինակ Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.46. Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի պատմական դասերը, «Ռուսաստանի Դաշնության և Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները», միջազգային գիտագործնական համաժողովի նյութեր «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2010, էջ 19-22 (համահեղինակ Հարությունյան Տ.Վ.)
- 3.47. Հարկայինի պարտավորությունների հաշվարկման օրենսդրական ու մեթոդաբանական հիմքերը և դրանց կատարելագործման մոտեցումները եկամտային հարկերի մասով, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2010, էջ 8-19
- 3.48. Համաշխարհային ֆինանսական համակարգի զարգացման հիմնախնդիրները ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի պայմաններում, Մ.Ադոնցի 100-ամյակին նվիրված «Հայաստանի տնտեսության զարգացման արդի հիմնախնդիրները» թեմայով գիտաժողովի նյութեր, «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2011, էջ 53-59 (համահեղինակ Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.49. ՀՀ ստվերային տնտեսության տեսամեթոդաբանական գնահատման հիմքերը արտերկրյա փորձի համատեքստում, Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր)

«Գիտություն» հրատ., Եր.: 2011, էջ 89-94 (համահեղինակ՝ Հարությունյան Ա.Ա.)

- 3.50. Անուղղակի հարկերի և հաստատագրված վճարների գծով հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» (գիտական հոդվածների ժողովածու, 1 (9)) «Անանիա Շիրակացի» ՄՀՀ հրատ., Եր.: 2011, էջ 9-13 (համահեղինակ՝ Աղայան Վ.Ա.)
- 3.51. Գյուղատնտեսական բերքի ապահովագրության համար տրվող պետական սուբսիդավորման արդյունավետ ձևաչափերը, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» (գիտական հոդվածների ժողովածու, 1(9)), «Անանիա Շիրակացի» ՄՀՀ հրատ., Եր.: 2011, էջ 254-265 (համահեղինակ՝ Հովսեփյան Ի.Գ.)
- 3.52. «Կանաչ տնտեսությանն» անցման անհրաժեշտությունը և արդյունավետ ուղիների մշակման ու իրագործման հիմնախնդիրները, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները», Եր.: 2011, № 1(13), էջ 233-243 (համահեղինակներ՝ Եղիազարյան Բ.Հ., Բաբայան Է.Ա., Թերգյան Հ.Տ.)
- 3.53. Գիտակրթական համակարգի կառավարման ռազմավարական արդի հիմնախնդիրների շուրջ, «Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա», 2012, № 10 (148), էջ 2-8 (հեղինակներ՝ Սուվարյան Յու.Մ., Սարգսյան Վ.Ա., Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.54. Համաշխարհային ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի պատճառները և դրա ազդեցությունը համաշխարհային տնտեսության վրա, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 1, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2012, էջ 52-57 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Վ.Ա.)
- 3.55. Հարկային բեռի մակրոտնտեսական գնահատման մեթոդները Հայաստանում և արտերկրում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 2, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2012, էջ 6-10 (համահեղինակ՝ Բաղդասարյան Բ. Յու.)
- 3.56. Դանդաղող տնտեսական աճի և աճող պարտքերի հիմնախնդիրները համաշխարհային տնտեսության մեջ, «Սոցիալ-տնտեսական

- զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 2, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2012, էջ 11-17 (համահեղինակ՝ Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.57. Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ, «ՀՀ ԳԱԱ պատմա-բանասիրական հանդես», 2013, № 2(193), էջ 117-130 (համահեղինակ՝ Սարիկյան Ռ.Ն.)
- 3.58. Ֆինանսատնտեսական ճգնաժամը և պետության կողմից իրականացվող ֆիսկալ քաղաքականությունը Գիտական տեղեկագիր 2013 № 1 էջ 126-138 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 3.59. Ժամանակակից ֆինանսատնտեսական ճգնաժամերի բնույթը և առանձնահատկությունները, Գիտական տեղեկագիր, 2013 № 2 էջ 102-109 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 3.60. Տնտեսության «ոչ ֆորմալ» հատվածի հարցի շուրջ ՀՀ-ում և աշխարհում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 1, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 6-9 (համահեղինակ՝ Բաղդասարյան Բ. Յու.)
- 3.61. Հակաճգնաժամային քաղաքականության արդյունավետության վերլուծությունը՝ ֆինանսատնտեսական ճգնաժամի համատեքստում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 2, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 5-9 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 3.62. Ճգնաժամերի վերլուծությունը՝ համաշխարհային տնտեսության զարգացման տարբեր փուլերում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), Գիրք 1, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 10-15 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 3.63. ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի գիտական հետազիծը, «Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային ակադեմիայի տնտեսագիտության ինստիտուտ. հետազոծի և ապագայի ուրվագծեր, արդի հիմնահարցեր» (Գիրքը նվիրվում է ՀՀ ԳԱԱ հիմնադրման 70-ամյակին, 1943-2013թթ.), «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 13-35 (համահեղինակ՝ Սարիկյան Ռ.Ն.)

- 3.64. ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի ներկան և ապագան. «Հայաստանի Հանրապետության գիտությունների ազգային ակադեմիայի տնտեսագիտության ինստիտուտ. հետազոյի և ապագայի ուրվագծեր, արդի հիմնահարցեր» (Գիրքը նվիրվում է ՀՀ ԳԱԱ հիմնադրման 70-ամյակին, 1943-2013թթ.) «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013 էջ 36-47
- 3.65. «Կանաչ տնտեսության» անցման ընդհանրական պայմանները, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), գիրք 1, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 370-380 (համահեղինակներ Եղիազարյան Բ.Հ., Բաբայան Է.Ա., Թերզյան Հ.Տ.)
- 3.66. Անցումը «կանաչ տնտեսությանը»՝ որպես մարդկային հասարակության կայուն զարգացման և բնակչության աղքատացման հաղթահարման կարևորագույն ուղղություն, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), գիրք 2, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 235-241 (համահեղինակներ՝ Եղիազարյան Բ.Հ., Բաբայան Է.Ա., Թերզյան Հ.Տ.)
- 3.67. Գիտության ֆինանսավորում. միջազգային փորձը և բարեփոխման գերակայությունները, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր), գիրք 1, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2013, էջ 7-16 (համահեղինակներ՝ Սուվարյան Յու.Մ., Սարգսյան Վ.Ա., Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.68. Գիտակրթական համակարգի տեխնոլոգիական զինվածության գնահատման ու կանխատեսման մեթոդաբանական հարցեր, «Լրաբեր հասարակական գիտությունների», 2014, № 1(640) էջ 138-154 (համահեղինակներ՝ Սուվարյան Յու.Մ., Սարգսյան Վ.Ա., Խաչատրյան Վ.Վ.)
- 3.69. Բանկային համակարգի հակաճգնաժամային կարգավորման և ֆինանսական կայունության հիմնախնդիրները, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», Եր.: 2014, էջ 11-16 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Վ.Ա.)
- 3.70. Ազգաբնակչության սոցիալական պաշտպանության միջոցառումների նշանակությունը հակաճգնաժամային քաղաքականության

ոլորտում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» գիրք 1, 2015, էջ 22-26

- 3.71. Միջազգային տնտեսական կազմակերպությունների հակաճգնաժամային միջոցառումները համաշխարհային տնտեսության ճգնաժամային զարգացումների համատեքստում, «Բանբեր Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի» հանդես, 2015, № 2(38) էջ 75-84 (համահեղինակ՝ Սարգսյան Կ.Ս.)
- 3.72. Ցեղասպանության նյութական կորուստների գնահատումն ըստ ՀՀ ազգային արխիվում պահվող հայտարարագրերի, «Հայ ժողովրդի ժողովրդագրական և նյութական կորուստները ցեղասպանության ընթացքում և դրանց հատուցման հիմնախնդիրները» գիտ.հոդվածների ժողովածու - 2015 (ժողովածուն նվիրված է հայոց ցեղասպանության 100-րդ տարելիցին (1915-2015)), ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվ ՏԻ, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2015, էջ 144-153 (համահեղինակներ՝ Մանասերյան Թ.Ն., Քերոբյան Ա.Ս.)
- 3.73. Ցեղասպանության սահմանումները և դրանց բնորոշ հատկանիշները, «Հայ ժողովրդի ժողովրդագրական և նյութական կորուստները ցեղասպանության ընթացքում և դրանց հատուցման հիմնախնդիրները» գիտ.հոդվածների ժողովածու - 2015, (ժողովածուն նվիրված է հայոց ցեղասպանության 100-րդ տարելիցին (1915-2015)), ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվ ՏԻ, «Գիտություն» հրատ., Եր.: 2015 էջ 5-44 (համահեղինակ՝ Կիրակոսյան Գ.Ֆ.)
- 3.74. ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի 10-ամյա (2006-2016թթ.) գիտական հետազոտությունները, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», 2016, էջ 7-21
- 3.75. Տնտեսական քաղաքականության առաջնահերթությունները և վճարային հաշվեկշռի պետական կարգավորման բարելավման հեռանկարները, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», 2016, էջ 131- 138 (համահեղինակ՝ Հարությունյան Դ.Վ.)
- 3.76. Միջազգային կառույցների դերը համաշխարհային տնտեսական ճգնաժամների հաղթահարման գործընթացում, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», գիրք 1, 2015, էջ 16-21
- 3.77. Ուղղակի հարկերի դերը և դրանց ազդեցությունը բիզնես միջավայրի վրա, «Զարգացման ժամանակակից մարտահրավերները»,

ՀՊՏՀ 24-րդ գիտաժողով II, «Տնտեսագետ» հրատ., Եր.: 2015, էջ 407-412 (համահեղինակ Հարությունյան Տ.Վ.)

3.78. Հարությունյան Վ.Լ., Հարոսյան Մ.Ա., Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության ու մակրոտնտեսական ակտիվության փոխադարձ կապը, «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» գիտ. հոդվածների ժողովածու - 2017, ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվ. ՏԻ, -Եր., ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ., 2017, -430 էջ, էջ 16-27

3.79. Հեղինակի պատասխանատվությամբ են նախապատրաստվել և հրատարակվել «Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում» խորագրով գիտական հոդվածների թվով 16 ժողովածուները՝ բաղկացած 4 գիտական ուղղություններից (մակրոտնտեսական հիմնախնդիրներ և ֆինանսներ, տնտեսության իրական հատվածի հիմնախնդիրներ, ծառայությունների ոլորտի զարգացում և սոցիալ-ժողովրդագրական հիմնախնդիրներ, տեսական հետազոտություններ և տնտեսագիտական մտքի պատմություն):

3.80. Հեղինակի պատասխանատվությամբ է նախապատրաստվել և հրատարակվել «Ազգային տնտեսություն: ՀՀ ԳԱԱ տնտեսագիտության ինստիտուտի հետազոտական հետազիծը (2007-2017թթ.) եզրակացություններ, կիրառական առաջարկություններ», -Եր.: ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատ, 2017, -504 էջ:

ՎԼԱԴԻՄԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ ՅԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ
ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Հրատ. խմբագիր՝

Ա. Հովակիմյան

Էջադրումն ու ձևավորումը՝

Մ. Համբարձումյանի

Հրատ. պատվեր № 774

Չափսը՝ 60×84 1/16: 16.5 տպ. մամուլ:

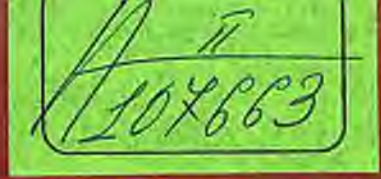
Տպաքանակը՝ 150 օրինակ:

[2500pp]

ԳԼՍ Հիմնարար Գիտ. Գրադ.



FL0657006



ՎԼԱԴԻՍԻՐ ԼԻՊԱՐԻՏԻ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՆԱԼ

Վլադիմիր Լիպարիտի Հարությունյանը ծնվել է 1957թ. Լոռու մարզի Քարինջ գյուղում: 1972թ. ավարտել է գյուղի 8-ամյա դպրոցը, իսկ 1974թ.՝ Կիրովականի ֆիզիկամաթեմատիկական թեքունով թիվ 1 միջնակարգ դպրոցը և նույն տարում ընդունվել է ԵՊՀ տնտեսագիտական ֆակուլտետը: 1979թ. գերազանցությամբ ավարտել է Երևանի ժողովրդական տնտեսու-

թյան ինստիտուտի (այժմ՝ ՀՊՏՀ) ֆինանսներ և վարկ բաժինը: Նույն տարում ընդունվել է ասպիրանտուրա: 1979-1981թթ. ծառայել է խորհրդային բանակում (Աֆղանստան):

Վլադիմիր Հարությունյանը պատասխանատու պաշտոններ է զբաղեցրել.

- Երջաղխորհրդի գործադիր կոմիտեում (ֆինանսական վարչության բաժնի պետ, ֆինանսական վարչության պետի տեղակալ, ֆինանսական վարչության պետ):
- ՀՀ հարկային տեսչությունում (ՏՀՏ պետ, վարչության պետի տեղակալ):
- ՀՀ բանկային համակարգում (մասնաճյուղի կառավարիչ, բաժնի պետ, վարչության պետ):
- Արտադրական ոլորտում («Հայաստանի էլեկտրական ցանցեր», «Երկաթուղու փոխադրումներ», «Նաիրիտ գործարան» ՓԲԸ-ների ֆինանսական տնօրեն, «Հայաստան» համահայկական հիմնադրամի ֆինբաժնի պետ և այլն):
- ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի տնօրենն է 2006 թվականից:

1988թ. պաշտպանել է թեկնածուական, իսկ 2004թ.՝ դոկտորական ատենախոսությունները, պրոֆեսորի կոչում ստացել է 2007թ., 2010թ. ընտրվել է ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ: Դասախոսել է ՀՊՏՀ-ում և ԵՊՀ-ում: 2013թ. պարգևատրվել է «Մովսես Խորենացի» մեդալով, 2014թ. և 2016թ. «Արդյունավետ գիտաշխատող» մրցույթի մրցանակակիր է: Հեղինակ է 16 մենագրության և 90-ից ավելի գիտական հոդվածների: