

Մ Է  
871

08.00.03

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ ԱՐՄԵՆ ԱՇՈՏԻ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ  
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ  
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Ը.00.03 - «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագի-  
տությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի զիտական  
աստիճանի հայցման ատենախոսության

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ 2014



Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

- Գիտական ղեկավար՝* տնտեսագիտության թեկնածու, պրոֆեսոր  
Բաղանյան Լուկաշեն Հովակիմի
- Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝* տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր  
Մելքումյան Միքայել Սերգեյի  
տնտեսագիտության թեկնածու  
Բաղդասարյան Քրիստինե Յուրիի
- Առաջատար կազմակերպություն՝* Հայաստանի ազգային ազրարային  
համալսարան

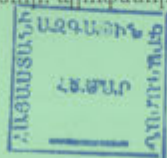
Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2014թ. նոյեմբերի 27-ին, ժամը 15<sup>00</sup>-ին, Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈՁ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0025, ք. Երևան, Նալբանդյան 128:

Ատենախոսությունը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2014թ. հոկտեմբերի 27-ին:

014 մասնագիտական խորհրդի  
գիտական քարտուղար՝  
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր



*U. U. Գևորգյան* Ս. Ա Գևորգյան

11-871

## ԱՏԵՆԱՊՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՉԱՐԼՈՒՄ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

**Հետազոտության թեմայի արդիականությունը:** Համաշխարհային տնտեսության պատմական զարգացումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հարկային հարաբերություններն իրենց ուրույն տեղն են ունեցել քաղաքակրթությունների, հասարակարգերի և պետությունների ձևավորման, կայացման, զարգացման և անգամ կործանման գործում: Չնայած տնտեսության շուկայական հոսանքների հայեցակարգը երթադրում է պետության նվազագույն դերակատարություն, այնուամենայնիվ ժամանակակից բոլոր պետություններում հարկային համակարգերը շարունակում են կարևորագույն դեր խաղալ պետական հոսանքների կենսագործունեության և զարգացման գործում:

Շուկայական տնտեսության պայմաններում, երբ պետական եկամուտների հիմնական մասը ձևավորվում է հարկային եկամուտների հաշվին, հարկային հարաբերությունների ոլորտում ձեռնարկվող ցանկացած միջոցառում իր դրական կամ բացասական ազդեցությունն է թողնում հասարակության առանձին խավերի վրա: Հետևաբար պետական եկամուտների մեխանիզմական ավելացմանն ուղղված հարկային չկշռադատված քաղաքականության և բարեփոխումների իրականացման հնարավոր է դեպքերի այնպիսի ընթացք, որի դեպքում հասարակության սոցիալապես անպաշտպան խավերին բաժին ընկնող հարկային բեռն ավելանա՝ ավելի խորացնելով հասարակության մեջ առկա խնդիրներն ու հակասությունները: Հաշվի տունելով զարգացած երկրներում պետության ստանձնած գործառույթների ծավալն ու պետական լծակներով վերաբաշխվող ազգային արդյունքի մասնաբաժինը, կարելի է պնդել, որ սոցիալական և տնտեսական զարգացմանը զուգահեռ ավելանալու է հարկային հարաբերությունների խորությունը, ինչը, նշված խնդիրների համատեքստում, ենթադրում է համակարգի վարչարարության բարելավման տնտեսապես հիմնավորված մեխանիզմների կիրառում:

Անցումային և հետանցումային փուլում գտնվող պետություններում հարկային հարաբերությունների լիարժեք իրագործումը բախվում է մի շարք լրացուցիչ խնդիրների և սահմանափակումների հետ: Եթե կայացած շուկայական տնտեսությամբ երկրներում հարկային համակարգերն արդեն վաղուց վերաճել են սուսկ ֆիսկալ գործառույթ իրականացնող պարզունակ գործիքից, ապա անցումային երկրներում հարկային համակարգերը գերազանցապես ուղղված են լինում պետության բյուջեի եկամտային հողվածների ապահովմանը: Զարգացած երկրներում հարկային համակարգն հաջողությամբ օգտագործվում է ինչպես տնտեսության այս կամ այն հատվածը խթանելու, այնպես էլ ազգային եկամուտը տարբեր սոցիալական խմբերի միջև վերաբաշխելու, տնտեսական գործունեության նկատմամբ պետական վերահսկողություն իրականացնելու համար:

Հարկային վարչարարությունը ներկայանում է որպես հարկային մարմինների եպատակաուղղված գործունեություն՝ միտված ապահովելու հարկային օրենսդրության համընդհանուր կիրառմանը: Հարկային

արդյունավետ վարչարարությունն իր արտահայտումն է գտնում հարկման սկզբունքների պահպանման և հարկերի իրենց գործառույթների ամբողջական իրականացման մեջ: Անցումային և սակավ ֆինանսական հնարավորություններ ունեցող երկրներում հարկերի ֆիսկալ գործառույթը գերիշխում է մյուս բոլոր գործառույթների նկատմամբ, իսկ հարկային մարմինները ստիպված են բյուջեի հարկային եկամուտները ապահովելու համար տեսչությունից մեծածավալ հարկային միջոցներ զանձել: Պատկերն էլ ավելի մոայլ է դառնում այն դեպքում, երբ չի պահպանվում հարկման արդարության սկզբունքը, և լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների բեռն ամբողջությամբ ընկնում է հարկ վճարողների միայն մի հատվածի վրա: Արդյունքում կրկին խաթարվում են շուկայական տնտեսության հիմնադրույթները ու տնտեսական մեխանիզմները, հասարակությունը կորցնում է վստահությունը հարկային և պետական համակարգի նկատմամբ, եվազում է գործարարությամբ զբաղվելու ձգտումը, երկրի միջազգային վարկանիշային գնահատականները և այլն: Հարկերի ֆիսկալ գործառույթի նման գերազնահատումը հետևանքով պետական հարկային քաղաքականությունը կարող է հայտնվել անվերջ շրջապտույտում՝ մի ձեռքով իրականացնելով հարկային եկամուտներ ավելացնելու ուղղված և տնտեսությունը քայքայող քաղաքականություն, և մյուս ձեռքով՝ տնտեսական աճի խթանմանն ուղղված անհուսալի միջոցառումներ:

Անցումային և հետանցումային տնտեսությամբ պետություններում հարկային վարչարարության իրականացման համակարգի թերացումները նկատելի են նաև հարկերի վերահսկիչ գործառույթի իրականացման ժամանակ: Այդ դժվարությունը, մի կողմից, կապված է օրենսդրության անկատարության, և մյուս կողմից՝ տարբեր գերիզոր տնտեսական շահի կենտրոնների ձևավորման և օրենքը շրջանցելու հնարավորությունների հետ: Տարբեր զարգացած երկրների տնտեսական զարգացումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ նման խեղդ շուկայական տնտեսության ձևավորման սկզբնական փուլերում գոյություն է ունեցել բոլոր երկրներում: Այս առումով՝ եսխորհրդային երկրներում առկա իրավիճակը կարելի է գնահատել բնականոն: Մակայն, մյուս կողմից, հասարակության խոշոր տնտեսական շահի կենտրոնների վերահսկողության հիմնավորված պահանջը պարտադրում է ունենալ հարկերի վերահսկիչ գործառույթն անթերի կատարող հարկային վարչարարության համակարգ, որի ստեղծումն այնքան էլ հեշտ խեղդ չէ:

Հետևաբար հարկային համակարգի գործառույթների իրականացման և հարկման սկզբունքների պահպանման համար կարևորագույն նշանակություն ունի հարկային վարչարարության շարունակական բարելավումը, ինչն էլ պայմանավորում է ընտրված թեմայի արդիականությունը:

Չնայած հայ տնտեսագետները գիտական մենագրություններում և պարբերականներում հարկային հարաբերությունների առկա հիմնախնդիրների վերաբերյալ են շարունակաբար հանդես են գալիս գիտական հրապարակումներով, այնուամենայնիվ, օրենսդրական անընդհատ փոփոխությունների պայմաններում հարկային վարչարարության վերաբերյալ

համապարփակ ուսումնասիրությունները պահպանում են իրենց արդիականությունը, ինչով էլ հիմնավորվում է սույն թեմայի կարևորությունը:

**Հետազոտության նպատակը և խնդիրները:** Հետազոտության նպատակը Հայաստանում հարկային վարչարարության բարելավման ուղիների բացահայտումն ու դրանց իրագործման ուղիների մշակումն է: Հետազոտության նպատակի լուծմանը համահունչ աշխատանքում հետազոտությունում դրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել զարգացած և հետանցումային տնտեսության պայմաններում հարկերի գործառույթները և հարկման սկզբունքները, բացահայտել հարկային վարչարարության անկատարության պայմաններում դրանց ձախողման ձևերն ու հնարավորությունները,
- ուսումնասիրել հարկային վարչարարության բնույթի և բովանդակության ժամանակակից պատկերացումները, ներկայացնել դրանց էությունը, իրականացման սկզբունքներն ու եղանակները,
- բացահայտել ՀՀ հարկային համակարգի ձևավորման պատմական նախադրյալները, դրա ձևավորման և զարգացման փուլերն ու առանձնահատկությունները, բաղկացուցիչ տարրերը,
- վերլուծել ՀՀ հարկային վարչարարության իրականացնող օղակի հարկային ծառայության գործունեությունը կարգավորող իրավական դաշտը և հարկային վարչարարության իրականացման գործիթակագրը, ոլորտը կարգավորող օրենսդրական հենքը,
- գնահատել ՀՀ-ում իրականացվող հարկային վարչարարության միտումները և արդյունավետությունը, մշակել հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման մոտեցումներ,
- բացահայտել հարկային համակարգում հարկային ծառայության առանձնահատկությունները, մշակել հարկային ծառայողների որսյես հարկային վարչարարության արդյունավետությունը պայմանավորող կարևորագույն օղակի նյութական խթանման և շահադրման մոտեցումներ:

**Հետազոտության օբյեկտը և առարկան:** Հետազոտության օբյեկտը Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային վարչարարության համակարգն է: Հետազոտության առարկան այն հիմնախնդիրներն են, որոնց լուծումը կնպաստի հարկային վարչարարության արդյունավետության բարելավմանը:

**Հետազոտության տեսական, մեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը:** Հետազոտության իրականացման համար տեսական հիմք են հանդիսացել հարկերի և հարկային հարաբերությունների վերաբերյալ հայ և արտասահմանյան հեղինակների գիտական աշխատանքներն ու հրապարակումները: Հետազոտության իրականացման համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել Հայաստանի Հանրապետության, ինչպես նաև միջազգային նորմատիվ ու իրավական ակտերը, Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայության, Հայաստանի Հանրապետության Պետական եկամուտների կոմիտեի հրապարակած հաշվետվությունները, Հայաստանի

Հանրապետության պետական բյուջեի կատարման տարբեր տարիների հաշվետվությունները և այլ փաստաթղթեր: Հետազոտության իրականացման համար մեթոդաբանական հիմք են ծառայել համակարգային և իրավիճակային վերլուծության մեթոդները:

**Հետազոտության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը:** Հետազոտության արդյունքում ստացվել են մի շարք հիմնարար արդյունքներ, որոնցից գիտական նորույթ են ներկայացնում հետևյալ դրույթները.

- Բացահայտվել են ռիսկի չափանիշների վրա հիմնված ստուգումների համակարգում հաշվարկման մեթոդաբանության թերությունները, որոնք թույլ չեն տալիս ամբողջությամբ գնահատել տնտեսվարողի ռիսկայնությունը: Մշակվել և առաջարկվել է կիրառել ռիսկը բնութագրող մի շարք լրացուցիչ ցուցանիշներ, որոնք կարտահայտեն տնտեսվարողի կողմից հարկային օրենսդրության չարաշահման հանգամանքը,
- Հարկային համակարգի գործունեության արդյունավետության գնահատման նպատակով մշակվել և առաջարկվել է կիրառել բազմագործոն համակարգ, որում բացի հարկային սլոանավորված հավաքագրումների կատարողականից կիրառվում են հարկային համակարգի արդյունավետությունը բնութագրող մի շարք գործոններ,
- Շուկայական հարաբերություններին համարժեք հարկային համակարգի ձևավորման նպատակով մշակվել է հարկային ծառայողների գործունեության արդյունավետության գնահատման բազմագործոն բալային համակարգ:

**Հետազոտության արդյունքների գործնական նշանակությունը:** Հետազոտության արդյունքում ստացված դրույթները կարող են իրենց կիրառությունը գտնել իրականացման համար Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային վարչարարության բարեփոխումների կիրառական ծրագրերի և օրենսդրական նախաձեռնությունների մշակման աշխատանքներում:

Հետազոտության իրականացման արդյունքում ստացված տեսական և գործնական արդյունքները կարող են մասնագիտական հետաքրքրություն ներկայացնել նաև հարկային հարաբերությունների վերաբերյալ գիտական հետազոտություններով զբաղվող մասնագետների համար:

**Հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:** Ատենախոսությունը քննարկվել է Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի «Ֆինանսների» ու «Բանկային գործի և ապահովագրության» ամբիոնների համատեղ նիստում: Հետազոտության կարևորագույն դրույթները հրապարակվել են թվով 5 գիտական հոդվածներում:

**Հետազոտության կառուցվածքը և ծավալը:** Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Ատենախոսությունը կազմված է 136 էջից՝ ներառյալ օգտագործված գրականության ցանկը: Այն պարունակում է 16 աղյուսակ և 7 զմայատկեր:

Ատենախոսության *ներածությունում* հիմնավորվել է ընտրված թեմայի արդիականությունը, ներկայացվել են հետազոտության նպատակը և խնդիրները, ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան, տեղեկատվական և տեսամեթոդական հիմքերը, գործնական նշանակությունը, գիտական նորույթ հանդիսացող արդյունքները:

Ատենախոսության առաջին՝ «*Հարկային վարչարարության և հարկման տեսական հիմքերը*» գլխում ներկայացվել են հարկերի և հարկային վարչարարության էությունը, գործառույթները, հարկման սկզբունքները և եղանակները:

Հարկերի գանձումը հանդես է գալիս ինչպես պետության հնագույն և կարևորագույն գործառույթ, այնպես էլ դրա ձևավորման և զարգացման կարևորագույն նախապայման<sup>1</sup>: Պետական իշխանությունն իր գոյության ամբողջ ընթացքում հենվել է ֆինանսական ապահովության հարկային մեխանիզմների վրա: Հարկերի առաջացումը անմիջականորեն կապվում է հասարակության ըստ տարբեր սոցիալական խմբերի տարանջատման և պետության ձևավորման ժամանակաշրջանների հետ<sup>2</sup>: Ամենա ընդհանուր իմաստով հարկը կարելի է ներկայացնել որպես պարտադիր, պետական հարկադրանքի վրա հիմնված և չփոխհատուցվող վճար<sup>3</sup>: Եթե սկզբնական շրջանում հարկերը վճարվում էին բնամթերային տեսքով, ապա ապրանքադրամական հարաբերությունների զարգացման հետ, ծավալվել և տիրապետող է դարձել հարկերի դրամական ձևը:

Հագարամյակների պատմություն ունեցող հայ ժողովուրդը նույնպես անմասն չի մնացել հարկային հարաբերությունների մեջ մտնելուց: Ծագումնաբանական առումով «հարկ» բառը նշանակում է հնազանդեցնել կամ ծառայեցնել: Հարկ բառի ծագումնաբանական ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ հնագույն ժամանակներից արդեն Հայկական լեռնաշխարհում ձևավորված են եղել բարդ հասարակական հարաբերություններ, որում եղել են իշխող, այսինքն հնազանդեցնող և ծառայեցնող, ինչպես նաև ցածր դասի հնազանդվող կամ ծառայող խավեր: Ուրարտական ժամանակաշրջանին վերագրվող սեպագիր արձանագրություններում արդեն հիշատակվում է հարկային ձևավորված հարաբերությունների առկայության մասին: Հայկական լեռնաշխարհում գերիշխող էր որպես հարկվող սուբյեկտ համայնքի կիրառման զաղափարը, ի տարբերություն շատ հասարակարգերի, որտեղ հարկատու էին համարվում առանձին անհատները, կամ ընտանիքները:

Իր աշխարհագրական և ռազմավարական մեծ նշանակություն ունեցող դիրքով պայմանավորված Հայկական լեռնաշխարհը միշտ էլ հանդիսացել է մեծ տերությունների կռվախնձոր, և հպատակության փոփոխությունների

<sup>1</sup> Паркинсон С.Н., Закон и доход. Москва, Интерковинт, 1992, с. 14-15.

<sup>2</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Соч., 2-е издание, т. 21, с. 171.

<sup>3</sup> Перов А.В., Толкушкин А.В. "Налоги и налогообложение", 8-е изд., перераб. и доп. Москва, Юрайт-Издат, 2007, с. 22.

պայմաններում Հայաստանում կիրառվել են հարկային հարաբերությունների տարբեր մոտեցումներ: Իհարկե, դժվար է գնահատական տալ, թե պետականության պայմաններում դարերի ընթացքում նման ծավալի հարկեր վճարելու դեպքում ինչպիսի հզոր պետականություն կարող էր ձևավորվել, սակայն փաստն այն է, որ միայն անկախության վերանվաճումը նախապայման հանդիսացավ հարկային հարաբերությունների վերաիմաստավորման և տնտեսական առաջընթացի համար:

22 օրենսդրությամբ հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց հիմնարկներից, օտարերկրյա իրավաբանական անձանց մասնաճյուղերից, ևերկայացուցչություններից), հիմնարկներից, տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում<sup>4</sup>:

Ժամանակակից պատկերացումներով հարկերը կառարում են մի շարք կարևոր գործառույթներ, այդ թվում՝ ֆիսկալ, կարգավորող, բաշխող և վերահսկող<sup>5</sup>: Հարկ է կշն, որ առանձին գործառույթի չարաշահումը լուրջ խնդիր կարող է դառնալ: Օրինակ հարկերի ֆիսկալ գործառույթի գերազանցատուր կարող է հանգեցնել նրան, որ ազգային հարկային համակարգը հայտնվի անվերջ շրջապտույտում մի ձեռքով իրականացնելով հարկային եկամուտներ ավելացնելու ուղղված և տնտեսությունը քայքայող բաղաբաղակաություն, և մյուս ձեռքով տնտեսական աճի խթանմանն ուղղված անհուսալի միջոցառումներ:

Տնտեսագիտական գրականության մեջ ներկայացված են հարկման այն հիմնական 4 տեսական սկզբունքները, որոնց ապահովումը միայն կարող է հիմք ստեղծել հարկային արդյունավետ համակարգ ունենալու համար: Դրանք են արդարության, որոշակիության, հարմարության և տնտեսման սկզբունքները: գործնականում այս սկզբունքների պահպանումը բավականին դժվար է: Հարկային վարչարարության թերությունները, տնտեսական շահի գերկենտրոնացումները ու մի շարք այլ բացասական երևույթներ հանգեցնում են նրան, որ գործնականում խախտվում է հարկի համընդհանրությունը և ի հայտ են գալիս արտոնյալ տնտեսվարողներ: Արդյունքում խաթարվում են շուկայական տնտեսության հիմնադրույթները, և տնտեսական մեխանիզմները դառնում են անկառավարելի: Միաժամանակ հասարակությունը կորցնում է վստահությունը հարկային և պետական համակարգի նկատմամբ, նվազում է գործարարությամբ զբաղվելու ձգտումը, իսկ երկրի միջազգային վարկանիշային գնահատականները չեն բարելավվում՝ իրենց բոլոր բացասական դրսևորումներով:

Հարկային վարչարարությունը կարելի է ներկայացնել որպես հարկային մարմնի կողմից հարկային օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովում: Հարկային վարչարարությունը 22 օրենսդրությամբ սահմանվում է՝ հարկային ծառայության մասին 22 օրենքում՝ այն սահմանելով որպես հարկային մարմնի՝ հարկային ծառայության մասին օրենքի և այլ իրավական ակտերի հիման վրա իրականացվող գործողություններ՝ ուղղված հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման ապահովմանը, հարկային մարմնի խնդիրների իրագործմանը:

Ատենախոսության երկրորդ՝ «22 հարկային համակարգը և հարկային վարչարարությունը» գլխում ներկայացվել են 22 հարկային համակարգի և հարկային վարչարարության իրականացման համակարգի առանձնահատկությունները:

Տարբեր երկրների հարկային համակարգերը, չնայած որոշակի ընդհանրություններին ու հարկման համաձայն մեխանիզմների կիրառմանը, որոշակիորեն տարբերվում են միմյանցից և իրենց ձևավորման ու զարգացման ամբողջ ընթացքում կրում են բազմաթիվ փոփոխություններ<sup>6</sup>: Հարկային վարչարարության գործիքակազմը, իրականացման սկզբունքներն ու մեթոդները մեծապես կախված են պետական համակարգի կառավարման առանձնահատկություններից, այն սկզբունքներից և խնդիրներից, որոնք առաջնահերթ են տնտեսության մակրոկարգավորման գործում:

1991թ. Հայաստանի նորահռչակ հանրապետությունը կանգնած էր պետական կարգավորման համակարգի ընտրության խնդրի առջև: Մի կողմ դնելով համապետական կարգավորման մոնետարիստական մոդելի վերաբերյալ տնտեսագետների դատողությունների հիմնավորությունը կարող ենք արձանագրել, որ Հայաստանի այն ժամանակվա իշխանությունը նպատակահարմար գտավ նորանկախ հանրապետությունում կիրառել տնտեսության համապետական կարգավորման մոնետարիստական մոդելը:

Հարկային քաղաքականության ձևավորման հենց սկզբից շեշտադրում կատարվեց ֆիսկալ նպատակների շուրջ, քանզի տնտեսության պետական կարգավորման հիմքում ընտրվել էր մոնետարիստական մոդելը: Արդյունքում սահմանվեցին հարկման ընդհանուր առմամբ բավական բարձր դրույքաչափեր և կարգապահության խախտման խիստ պատժամիջոցներ, որոնք հարկման ոլորտում առաջացրեցին մի շարք դժվարագույն խնդիրներ:

Հարկային համակարգը փրկելու իշխանությունների մի շարք փորձերից հետո պարզ դարձավ, որ հարկային համակարգի և հարկային վարչարարության խնդիրներն այնքան խորն են, որ դրանք հնարավոր է հաղթահարել միայն օրենսդրական լուրջ փոփոխությունների միջոցով: Մյուս կողմ, քանի որ այդ փոփոխությունները պետք է լինեին արմատական, իշխանությունները օրենսդրության փոփոխություններն իրականացրեցին ոչ թե նախկին օրենքների փոփոխություններ, այլ դրանք ուժը կորցրած ճանաչելու և հարկային օրենսդրության

<sup>4</sup> 22 Օրենքը հարկերի մասին, 20-107, ՀՀՊՏ 1997.05.20/11

<sup>5</sup> Բաղդասարյան Վ.Գ., Հայաստանի Հանրապետությունում գործող ուղղակի հարկերը, Երևան, Տնտեսագետ, 2007:

<sup>6</sup> Թամազյան Ա., Հարկային օրենսդրության հիմունքներ: Երևան, Ֆինանսաբանկային քոլեջ, 2003, էջ 12:

նոր փաթեթ մշակելու միջոցով: Նոր փաթեթի կյանքի կոչման սկիզբն ազդարարվեց «Հարկերի մասին» ՀՀ նոր օրենքի ընդունումամբ, որով Հայաստանի 3-րդ հանրապետության ֆինանսական համակարգի պատմության մեջ նոր էջ բացվեց: Որոշ հեղինակներ անգամ գտնում են, որ 1997թ. ապրիլի 14-ին ուժի մեջ մտա «Հարկերի մասին» նոր օրենքի ընդունումով տարանջատվում են հարկային օրենսդրության առաջին (ձևավորման) և երկրորդ (բարեփոխումների) փուլերը:

Հարկային օրենսդրության նոր փաթեթն, իհարկե, կատարյալ չէր, սակայն նախկին փաթեթի համեմատ ավելի նպաստավոր էր տնտեսական գործունեության իրականացման համար: Կատարյալ չլինելու մասին են վկայում 1997թ. մինչ օրս անվերջանալի թվացող օրենքներում և այլ իրավական ակտերում փոփոխություններն ու լրացումները. Որոնք երբեմն նպատակ ունեն իրավիճակային խնդիրներ լուծելու, իսկ երբեմն օրենսդրական բացերը լրացնելու և տնտեսության այս կամ այն ոլորտը կարգավորելու համար:

Այս առումով հարկ է նշել, որ հարկային համակարգի բարեփոխումների համատեքստում զգալի աշխատանքներ են իրականացվել նաև հարկային վարչարարության բարեփոխումների ուղղությամբ: Հատկանշական է, որ հարկային վարչարարության բարեփոխումները 2008թ. արդեն իրականացվում են միջին ժամկետայնությամբ ծրագրային եղանակով: Այսպես, արդեն իրականացվել է Հայաստանի Հանրապետության հարկային վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թթ. -ի ծրագիր<sup>7</sup>: Ներկայումս արդեն իրականացվում է հարկային վարչարարության բարեփոխումների 2012-2014թթ. ռազմավարությունը:

Հայաստանում հարկային վարչարարության իրականացումը օրենսդրորեն ներկայացվում է որպես հարկային մարմնի կողմից «հարկային ծառայության մասին օրենքի և այլ իրավական ակտերի հիման վրա իրականացվող գործողություններ՝ ուղղված հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին օրենսդրության համատարած և ճիշտ կիրառման սպասարկմանը»<sup>8</sup>: Այս առումով հարկային ծառայության մասին և ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ-ում օրենսդրությունը հարկային վարչարարության իրականացման համակարգի սկզբունքային նշանակություն ունեցող բաղադրիչներն են, որոնք սահմանում են լիազորությունների և իրավունքների այն շրջանակը, որի սահմաններում պետք է գործեն հարկային մարմինները՝ իհարկե չխախտելով նաև ՀՀ սահմանադրության և այլ օրենքների դրույթները ևս:

Հարկային ծառայությունը հանդես է գալիս որպես պետական ծառայության հատուկ տեսակ, որը կարգավորվում է հարկային ծառայության մասին ՀՀ օրենքով: Հարկային ծառայության մասին ՀՀ օրենքը սահմանում է հարկային ծառայության կազմակերպման սկզբունքները, հարկային մարմինը և դրա

<sup>7</sup> Հայաստանի Հանրապետության հարկային վարչարարության ռազմավարության 2008-2011 թվականների ծրագիր, հաստատված ՀՀ կառավարության 2008 թվականի օգոստոսի 7-ի N 941-Ն որոշմամբ

<sup>8</sup> «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀՊՏ 2002.08.14/33(208) Հոդ.737, ՇՕ-407-Ն, հոդված 4:

խնդիրները, հարկային ծառայության կազմակերպման սկզբունքները, հարկային մարմնի պարտականությունները և իրավունքները, և այլն: Եթե հարկային ծառայության մասին օրենքը դիտարկենք հարկային վարչարարության տեսանկյունից՝ պետք է փաստել, որ այն հարկային վարչարարության կարգավորման առանցքային փաստաթղթերից մեկն է: Հարկային վարչարարության հասկացությունը ՀՀ օրենսդրությամբ ուղղակիորեն սահմանվում է հենց այս օրենքով:

Հայաստանում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ոլորտը կարգավորվում է ՀՀ ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ օրենքով: Այն սահմանում է օրենքի գործողության ոլորտը և կարգավորման առարկան, ստուգումներ իրականացնող պետական մարմինները, ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգը, ստուգումների նյութակազմը, անցկացման կարգը, ժամկետները, գործողությունների բողոքարկման կարգը և այլն: Հարկ է նշել, որ այս օրենքով կարգավորվում են ոչ միայն հարկային և մաքսային, այլև բոլոր այլ ոլորտներին առնչվող ստուգումները:

Հարկային վարչարարության և ստուգումների կազմակերպման նպատակայնության գործում կարևորագույն նշանակություն ունի ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգը և ստուգումների պլանավորումը: Ռիսկի համակարգի նպատակն է ստուգման ենթակա հարկ վճարողների ընտրությունը կառուցել ռիսկային չափանիշների հիման վրա՝ ըստ հարկ վճարողների առանձին, միասարք խմբերի: Որպես հարկ վճարողների ռիսկայնության չափորոշիչներ ներդրվել է 21 ցուցանիշներից բաղկացած չափորոշիչների ցանկ: Աշխատանքում առաջարկվել է կիրառող ցանկը համարել լրացուցիչ չափանիշներով, որոնք նույնպես բնութագրում են տնտեսվարչի ռիսկի աստիճանը: Մեր կողմից առաջարկվում է ներառել նաև.

- փոխկապակցված անձանց առկայությունն ու դրանց կարգապահությունը բնութագրող չափանիշներ,
- վճարվող միջին աշխատավարձի և ճյուղային միջին աշխատավարձի մեծ տարբերությունը,
- հատուկ և արտոնյալ հարկման ռեժիմներից օգտվելու սահմանափակումների սահմանային մեծություններին պարբերաբար մոտենալու, սակայն չանցնելու դեպքերի առկայությունը,
- տնտեսական մրցակցության պաշտպանության հանձնաժողովի կողմից տուգանքների կիրառման դեպքերի առկայությունը,
- գործունեության միևնույն հասցեում մի քանի, սակայն չփոխկապակցված իրավաբանական անձանց առկայությունը,
- կամերալ ուսումնասիրության արդյունքներով չպարզաբանված անհամապատասխանությունների առկայությունը,
- ՀՂՄ շահագործման կանոնների պարբերական խախտումները
- նախորդ տարում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման վեպերի առկայությունը
- նախորդ տարում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25.2 հոդվածի կիրառման

**ղեպերի առկայությունը**

• ստուգում իրականացնող այլ լիազոր մարմինների կողմից խախտումների առկայությունը:

Բացի այդ, ՀՀ կառավարության որոշմամբ հաստատված հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների ընդհանուր եկաբազիրը թերի է, այն առումով, որ շարադրված մեթոդաբանության հնարավոր չէ հաշվարկել տնտեսվարողի ռիսկայնությունը, քանի դեռ հաստակցված չեն.

- 1. տարբեր չափորոշիչների կարևորության կշիռները,
- 2. տարբեր չափորոշիչների գնահատման սանդղակները:

Նշված կշիռների և սանդղակների բացակայության, կամ չիրապարակվածության պարագայում հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների իրականացման ողջ ինտեգրացիոն կորցնում է իր առժեքը: Պետական եկամուտների կոմիտեն, ինչպես և ստուգումների մասին օրենքով ստուգող մարմին հանդիսացող մյուս գերատեսչությունները հաջորդող տարվա համար պետք է կազմեն և իրապարակեն ստուգումների տարեկան ծրագիր՝ հաշվի առնելով տնտեսավարող սուբյեկտների ռիսկայնությունը: Օրենքը հստակ սահմանում է այն տեղեկությունները, որոնք ներառվում են ստուգումների տարեկան ծրագրում: Դրանք են՝

- ստուգման ենթակա տնտեսավարող սուբյեկտների լրիվ անվանումները,
- յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտում անցկացված վերջին ստուգման ավարտի ամսաթիվը,
- յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտի ռիսկայնությունը,
- յուրաքանչյուր ստուգման անցկացման ժամանակահատվածը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2013թ. մայիսի 29-ի թիվ 239-Ա հրամանով հաստատվել է հարկային մարմնի կողմից 2013թ.-ի հուլիսի 1-ից 2014թ. հուլիսի 1-ն ընկած ժամանակահատվածում նախատեսվող ստուգումների տարեկան ծրագիրը: Հրապարակված ծրագրի համաձայն նախատեսվում է իրականացնել 1385 ստուգում: Ընդ որում, հարկ է նշել, որ հրապարակված ծրագիրը չի համապատասխանում ստուգումների կազմակերպման մասին օրենսդրությանը այն առումով, որ այն չի պարունակում ստուգումների տարեկան ծրագրում ներառվող մի շարք տեղեկություններ: Մասնավորապես, այն չի պարունակում տեղեկություններ տնտեսավարող սուբյեկտի ռիսկայնության վերաբերյալ: Նույնը կարելի է ասել նաև նախորդ տարիներին հաստատված ծրագրերի մասին:

Առեւտրային երրորդ՝ «Հարկային վարչարարության զարգացման ուղիները ՀՀ-ում» գլխում գնահատվել է հարկային վարչարարության և հարկային համակարգի արդյունավետությունը, ինչպես նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման գործում հարկային ծառայության կազմակերպման և հարկային ծառայողների նյութական խթանման դերը:

Շուկայական տնտեսության պայմաններում բյուջեն հանդես է գալիս որպես ֆինանսավարկային համակարգի գլխավոր և առաջատար օղակ<sup>9</sup>: Ընդ որում բյուջեի եկամուտների աղբյուրի բաժինն ապահովվում է հարկային եկամուտների հաշվին: Դա նա մեկ անգամ հիմնավորում է, որ հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ կատարվող միջոցառումները հատուկ կարևորություն ունեն: Այդուսակն 1-ում ներկայացված են ՀՀ համախմբված բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը, տեսակարար կշիռները և ՀՆԱ-ի եկամտամբ հարաբերությունը:

Աղյուսակ 1

**ՀՀ Համախմբված բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը և տեսակարար կշիռը ընդհանուր եկամուտներում, մլրդ դրամ<sup>10</sup>**

Ցուցանիշ	Տարիներ					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ընդամենը եկամուտներ	802.9	711.7	804.3	906.1	975.1	1080.2
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	22.5	22.7	23.2	24.0	24.4	26.8
<b>այդ թվում՝</b>						
1. Հարկեր, տուրքեր և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	736.4	642.8	718.4	797.0	898.4	966.0
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	91.7	90.3	89.3	88.8	92.1	89.4
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	20.6	20.5	20.8	21.1	22.5	21.9
1.1. Հարկեր և տուրքեր	634.5	539.9	613.0	673.5	796.4	961.6
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	79.0	75.9	76.2	74.3	81.7	89.0
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	17.8	17.2	17.7	17.8	19.2	20.4
1.1.1. Հարկային եկամուտներ	610.4	518.5	589.9	647.8	741.8	932.0
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	76.0	72.9	73.3	71.5	76.1	86.2
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	17.1	16.5	17.0	17.2	18.6	18.9
1.1.2. Տուրքեր	24.1	21.4	23.1	25.7	27.6	29.6
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	3.0	3.0	2.9	2.8	2.8	2.7
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7
1.2. Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	105.0	102.9	105.3	123.4	129.1	4.4
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	13.1	14.5	13.1	13.6	13.24	0.4
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	2.9	3.3	3.0	3.3	3.2	0.3
2. Պաշտոնական դրամաշնորհներ	15.4	21.7	30.6	59.4	18.7	22.6
Մասնաբաժինը ընդ. եկամուտներում, %	1.9	3.1	3.8	6.6	1.9	2.0
Հարաբերությունը ՀՆԱ-ին, %	0.4	0.7	0.9	1.6	0.5	0.4
3. Այլ եկամուտներ	48.0	47.2	55.3	49.7	58.0	62.0

Աղյուսակ 1-ում ներկայացված տվյալները ցույց են տալիս, որ Հայաստանում հարկերի, տուրքերի և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հանրագումարային մեծությունը կազմել է համախմբված բյուջեի եկամուտների

<sup>9</sup> Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դատագիրք/ Լ. Բաղդասյան, Կ. Աբգարյան, Ա. Մալխազարյան և ուրիշներ. - Եր., Ջանգակ-97, 2007, էջ 107-108.

<sup>10</sup> Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք-2013: Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայություն, Երևան, 2013, էջ 383-386

շուրջ 90 և ավելի %-ը: Նշենք նաև, որ զարգացած շուկայական տնտեսությամբ երկրներում բյուջեի եկամուտների միայն 60-70%-ն է ձևավորվում հարկերի և տուրքերի միջոցով<sup>11</sup>:

Աղյուսակում ներկայացված ցուցանիշները ցույց են տալիս, որ չնայած Հայաստանում հարկային համակարգի ձևավորման սկզբից սկսված և ողջ զարգացման ընթացքում իրականացվող հարկային բարեփոխումներին, նոր հարկատեսակների ներմուծման ու հարկազանձման մեխանիզմների փոփոխության ողջ գործընթացին՝ 2008-2013թթ. ընթացքում հարկազանձման ընդհանուր մասնաբաժին արտահայտող հարկերի և ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը, կամ պետության կողմից վերաբաշխվող ազգային արդյունքի մասնաբաժինը՝ էական փոփոխությունների չի ենթարկվել, և կազմել է 20,4 %-ը, իսկ սոցիալական վճարների հետ միասին՝ 21,9 %-ը:

Ուղղակի և անուղղակի հարկերի հարաբերակցության քննարկման և միջազգային հասնելու համեմատական վերլուծությունների իրականացման ժամանակ հաճախ արձանագրվում է, որ օրինակ եվրոպական երկրներում ավելացված արժեքի հարկ մասնաբաժինը միջինում 3-4 անգամ ցածր է ՀՀ համապատասխան ցուցանիշից: Միաժամանակ, անձնական եկամտային հարկերի մասնաբաժինը, ընդհանրապես, նույնքան անգամ ավելի է ՀՀ համապատասխան ցուցանիշից մեծությունից: Հիմք ընդունելով նման պատկերի առկայությունը՝ հաճախ փորձ է արվում հարկային մեխանիզմներ մշակել Հայաստանում այդ հարաբերակցության շտկման ուղղությամբ: Այնուամենայնիվ, կարծում ենք, Հայաստանում ուղղակի և անուղղակի հարկերի նման հարաբերակցությունը օբյեկտիվ պատճառներ ունի, ինչն արտահայտվում է բնակչության եկամուտների կառուցվածքում: Հայտնի է, որ բնակչության եկամուտների զգալի մասը ձևավորվում է տրանսֆերտների միջոցով, իսկ վերջիններս եկամտային հարկով չեն հարկվում: Փոխարենը դրանք հարկվում են արդեն օգտագործման, այսինքն՝ սպառման փուլում՝ նպաստելով ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի կառուցվածքային մասնաբաժնի ավելացմանը:

Ներկայումս Հայաստանում հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման հիմքում ներդրված չեն մաթեմատիկական մոդելներ: Որպես հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման ցուցանիշ գերազանցապես օգտագործվում է պետական բյուջեի հարկային եկամուտների կատարողականի ցուցանիշը: Հարկային ծառայության մասին ՀՀ օրենքով հարկային մարմնին պատվիրակված խնդիրների բովանդակության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ այդ խնդիրների շարքում պետական բյուջեի կատարողական անգամ չի հիշատակվում: Դա եզանակում է, որ բացառապես պլանավորված հարկային եկամուտների կատարողականի միջոցով հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատումը սկզբունքորեն սխալ մոտեցում է: Այն չի արտացոլում հարկային մարմնի աշխատանքը, տնտեսական

<sup>11</sup> Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ, Դատագիրք/Լ. Բազանյան, Կ. Աբգաբյան, Ա. Մուխոպայան և ուրիշներ. - Եր., Ջանգալ-97, 2007, էջ 147:

ընթացիկ դժվարությունները, հարկատուների բավարարվածության մակարդակը և այլն, որոնք սերտորեն փոխկապակցված են հարկային վարչարարությունն իրականացնող մարմնի խնդիրների հետ: Այդ պատճառով, բացի պետական բյուջեով նախատեսված հարկային մուտքերի կատարողականի ցուցանիշից առաջարկում ենք հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման հիմքում դնել հետևյալ ցուցանիշերը համակարգը:

1. **Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերությունը:** Ցուցանիշը ցույց է տալիս, թե ՀՆԱ-ի որ մասնաբաժինն է վերաբաշխվում պետության կողմից: Գործոնի բարձր արժեքը պետք է համապատասխանի Եվրոպական երկրների միջին համարժեք մեծությանը:

2. **Ապարքների, գերավճարների մակարդակի եվազեցումն ու չվճարումների մակարդակի եվազեցումը,** որը ցույց կտա հարկատուներից չիմնավորված լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ կատարելու արատավոր փորձից հրաժարվելու և ժամանակին իրազեկելու փորձի ներդրման մասին:

3. **Հարկային մարմնի աշխատանքը դրական գնահատած հարկատուների մասնաբաժինը:**

4. **Հարկային օրենսդրությունում կատարվող փոփոխությունների և լրացումների քանակը,** ինչը ցույց է տալիս, թե որքան անկատար է դեռ հարկային համակարգ իրավական ապահովումը:

5. **Էլեկտրոնային եղանակով ներկայացվող հաշվետվությունների և այլ փաստաթղթերի մասնաբաժինը,** որի ավելացումը վկայում է հարկատու-հարկային տեսուչ շփումների նվազման և կոռուպցիոն ռիսկերի նվազման մասին:

6. **Հարկատուների կողմից բողոքարկված հարկային մարմնի որոշումներում կողմից հօգուտ հարկային մարմնի կայացված վճիռների և կասեցված հարկային մարմնի որոշումների մասնաբաժինը:** Ցուցանիշը ցույց է տալիս հարկային մարմնի անաչառության աստիճանը: Բնականաբար, այս գնահատականի հիմքում ընկած է նաև դատաիրավական համակարգի կայացվածության մակարդակը:

Ցուցանիշների նման համակարգի առաջադրումը չի հավակնում լինելու ավարտուն և ամբողջական: Այն միտված է ցույց տալու, թե որքան շատ այլ գործոններ կան, որոնք կարող են և բնութագրում են հարկային համակարգի աշխատանքը: Գործոնների համակարգի վերջնական ընտրությունից հետո անհրաժեշտ է սահմանել գնահատվող արժեքների միջակայք, ինչպես նաև այս գործոններին ամրագրել կարևորություն արտացոլող կշիռներ: Նման եղանակով հաշվարկված թվային ցուցանիշն առավել օբյեկտիվ կգնահատի հարկային համակարգի արդյունավետությունը և համադրել տարբեր տարիների աշխատանքները: Իսկ որպես հարկային մարմնի բարեփոխումների ուղեկիշ համապատասխան գնահատականը կարող է ներառվել պետական զարգացման միջնաժամկետ ծրագրերում:

Հարկային վարչարարության վերաբերյալ ուսումնասիրությունները հետաքրքիր համամասնություններ են բացահայտում: Խոշոր հարկ վճարողների

նկատմամբ ստուգումների քանակի ավելացմանը զուգահեռ հարկային ստուգումների արդյունքում լրացուցիչ հաշվեգրված գումարների բացարձակ մեծության նվազումը (2008-2011թթ. համար) այլ հավասար պայմաններում կարելի է ներկայացնել որպես դրական երևույթ, քանզի կարելի է ընկալել որպես հարկատուների հարկային կարգապահության բարձրացում: Այնուամենայնիվ, նման իրավիճակը կարող է պայմանավորված լինել նաև հարկատուների անպատճելիության մթնոլորտի ավելացման և կոռուպցիոն ռիսկերի ավելացման հետ:

Քննարկվող ժամանակահատվածում նկատվում է հարկային ծառայողների նկատմամբ կիրառված պատասխանատվության միջոցների բավականին մեծ աճ: Դա կարելի է ներկայացնել որպես հարկային մարմնի ներքին կարգապահական վերահսկող կառույցի աշխատանքի արդյունավետության ավելացման արդյունք, կամ հարկային ծառայողների մասնագիտական ունակությունների նվազմամբ և անիրական հարկային կատարողականների առաջադրմամբ, որոնք ստիպում են հարկային ծառայողներին գերազանցել իրենց լիազորությունները կատարողականն ապահովելու համար (Աղյուսակ 2):

Աղյուսակ 2

Հարկային վարչարարության իրականացման ամփոփ փճակագրական տվյալներ<sup>12</sup>

Ցուցանիշ	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Խոշոր եարկ վճարողների մոտ հարկային ստուգումներ, հատ	262	283	561	575	732	632
Խոշոր հարկ վճարողների մոտ հարկային ստուգումների արդյունքում լրացուցիչ հաշվեգրված գումարներ, մլն դրամ	4481	3050	2486	3676	6269	25081
Հարկային ծառայողների թվաքանակը, մարդ, այդ թվում.	2260	2260	2128	2084	2021	1834
Հարկային ծառայողների խրախուսման դեպքեր, հատ	93	303	190	297	448	572
Հարկային ծառայողների նկատմամբ կիրառված պատասխանատվության միջոցները, հատ	234	329	369	438	359	175
Հաշվառված՝ ՀՎՀՀ ստացած հարկ վճարողներ, հատ	17539	22588	16060	14811	14940	15128
Նշանակված վարչական տույժեր, հատ	19556	19884	23844	27877	30983	26900

Աղյուսակ 2-ում ներկայացված տվյալները ցույց են տալիս, որ քննարկվող ժամանակահատվածում նկատվում է հարկային ծառայողների խրախուսման

<sup>12</sup> Հարկային վարչարարության վերաբերյալ եռամսյակային ամփոփ ցուցանիշներ: ՀՀ ՊԵՆ պաշտոնական կայք [www.taxservice.am](http://www.taxservice.am)

դեպքերի մեծ թվաքանակ: Նվազման միտում արձանագրվել է միայն 2009թ.-ին՝ 37.3 տոկոսով: Հարկ է նշել, որ եթե 2007թ. խրախուսման դեպքերը 2260 հարկային ծառայողի դեպքում կազմել են 93, կամ ամեն 24.3 ծառայողի հաշվով 1 դեպք, ապա 2012թ. այդ թիվը կազմել է 1834 ծառայողի համար 572, կամ 3.2 ծառայողի հաշվով 1 խրախուսման դեպք: Չնայած այդ փոփոխություններին, հարկ է նշել, որ եթե 2007թ. ամեն 9.7 ծառայողի հաշվով արձանագրվել է պատասխանատվության 1 դեպք, ապա 2012թ.՝ արդեն 10.5 դեպք, այսինքն էական փոփոխություն ժամանակային կտրվածքի սկզբում և վերջում չի արձանագրվել:

Միաժամանակ, 2007թ. հաշվառված 17539 հարկ վճարողների հանդեպ նշանակվել են 19556 վարչական տույժեր, կամ մեկ հարկ վճարողի հաշվով 1.1 վարչական տույժ: Հետագա տարիներին այդ ցուցանիշ աճ է արձանագրել իր առավելագույն մակարդակին հասնելով 2011թ., երբ հաշվառված 15100 հարկ վճարողների հանդեպ նշանակվել են 30983 վարչական տույժեր, կամ մեկ հարկ վճարողի հաշվով 2.05 վարչական տույժ, ինչը գրեթե 2 անգամ մեծ է 2007թ. ցուցանիշից:

Որքան էլ կատարյալ լինի հարկային օրենսդրությունը, բարձր տնտեսական ակտիվությունը և ցածր պետության հարկային եկամուտների պահանջարկը այնուամենայնիվ միանշանակ է, որ հարկային քաղաքականության և վարչարարության անմիջական կատարող մարդն է՝ հարկային ծառայողը, ով կրելով իր վրա դրված բարձր պատասխանատվությունը, այնուամենայնիվ, ունի սահմանափակ ունակություններ և շահադրդման անընդհատ կարիք: Հարկային վարչարարության մակարդակի բարձրացման համար անհրաժեշտ է հարկային մարմնի աշխատակիցների, մասնավորապես՝ հարկային տեսուչների վարձատրության հիմքում ներառել շուկայական տնտեսությանը հարիք գնահատման բիզնես մոդելներ, ինչը հնարավորություն կտա տարբերակված աշխատանքի վարձատրություն սահմանել արդյունավետ և ոչ արդյունավետ աշխատող հարկային ծառայողների համար: Կամերալ ուսումնասիրությունների ու ստուգումների ստորաբաժանումների օրինակով աշխատանքում մշակվել և ներկայացվել է տեսուչների գործունեության արդյունավետության գնահատման չափանիշների համակարգ (Աղյուսակ 3):

Աղյուսակ 3

Կամերալ ուսումնասիրությունների ու ստուգումների ստորաբաժանումների աշխատակիցների գործունեության արդյունավետության գնահատման չափանիշները

Ցուցանիշ	Ցուցանիշի բնութագիրը	Միավոր
Աշխատակիցների ծանրաբեռնվածությունը (1 հարկային տեսուչի հաշվով հարկատուների քանակը)	Նորմայից (միջինից) ցածր կամ հավասար	0
	Նորմայից (միջինից) բարձր	10
1 հարկատուի հաշվով տեսուչի կողմից առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ	Միջինից ցածր կամ հավասար	0
	Միջինից բարձր	15

Հարկային տեսուչի գործողությունների նկատմամբ հարկատուների դժգոհությունը	Բողոքներ կան	0
	Բողոքներ չկան	15
Պատարանում քննարկված գործեր	Որոշումը հոգուտ հարկատուի	0
	Որոշումը հոգուտ հարկային մարմնի	15
Հաշտեցման համաձայնագրեր կկրում	Չեն կնքվել	0
	Կնքվել են	15
1 հարկային տեսուչին ընկնող ծախսերի հարաբերությունը նրա աշխատանքի արդյունքում հավաքագրված հարկային մուտքերի գումարին	Ծախսերը գերազանցում են	0
	Եկամուտները գերազանցում են	15
Հարկային ստուգումների արդյունավետությունը (ընդհանուր ստուգումների քանակում բացահայտված խախտումների քանակը)	70% և ավելի	15
	Մինչև 70%	0

Հարկային տեսուչի գործունեության արդյունավետության արդյունքները զննահատվում են 100 բալանոց համակարգով: Մինչև 40 բալ հավաքած տեսուչի աշխատանքը համարվում է անարդյունավետ և չի ենթադրում հավելավճարի տեսքով խրախուսում, 40-60 բալի դեպքում՝ քիչ արդյունավետ, 60-80 բալի դեպքում՝ արդյունավետ, 80-100 բալի դեպքում՝ շատ արդյունավետ: Պարզևստորումների ֆոնդն այս դեպքում բաշխվում է ըստ հարկային տեսուչի հավաքած միավորների համամասնության: Աշխատավարձի բարձրացումը և խրախուսող հավելավճարների թափանցիկ համակարգի ներդրումը հնարավորություն կտա բարելավել առկա իրավիճակը:

Հարկային վարչարարության իրականացման արդյունավետությունը բարձրացնելու նպատակով հարկային մարմնում գործում է հարկային մարմնի համակարգի զարգացման ֆոնդ, որը կազմավորվում է հարկային մարմինների կողմից ՀՀ օրենքների խախտումների համար գանձված գումարներից 10-30% մասնանումների հաշվին: Օրենքը սահմանում է նաև զարգացման ֆոնդի օգտագործման բավականին լայն ուղղություններ՝ նյութատեխնիկական սպասարկման և միջին պարզեցումներ: Կարծում ենք՝ զարգացման ֆոնդի միջոցների օգտագործման ուղղությունների նման լայն շրջանակի սահմանումը սկզբունքորեն սխալ է: Զարգացման ֆոնդը գլխավորապես ձևավորվում է հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետությունից և անձնական ներդրումների հաշվին, հետևաբար գլխավորապես պետք է ուղղվի հարկային ծառայողների նյութական խրախուսմանը, իսկ հարկային մարմնի աշխատանքային պայմանների ապահովումը պետք է իրականացված պետական բյուջեի հաշվին:

Ասեռախոսության «Եզրակացություններ» բաժնում ամփոփվել և համառոտ ներկայացվել են հետազոտության հիմնական եզրակացություններն ու առաջարկությունները, որոնցից հիմնականները ներկայացված են ստորև.

• Հարկային վարչարարության արդյունավետ կազմակերպման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հարկերի կատարած գործառնությունների կարևորությամբ և ունեցած դերով: Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ հարկերը պետականությունների ձևավորման սկզբից նեթ կարևորագույն նշանակություն են ունեցել պետական եկամուտների ձևավորման և պետությունների գոյատևման տեսանկյունից: Ընդ որում, եթե հզոր պետականություններում հարկերի դրամական ձևերի կիրառումը հանգեցրել է դրամային հարաբերությունների զարգացման և տնտեսական վերափոխումների, ապա միջնադարյան Հայաստանում, պետականության բացակայությամբ պայմանավորված, հարկերի գոյությունը ճիշտ հակասակ ազդեցություն է ունեցել, քանի որ մի կողմից էլ ավելի է ունեցրել ժողովրդին, և մյուս կողմից, հոսելով Հայաստանի սահմաններից դուրս, նպաստել է ենթակառուցվածքների շարունակական դեգրադացմանը, քանի որ այդ ենթակառուցվածքների զարգացումը պետք է ստանձներ պետական իշխանությունը:

• Հարկերը տնտեսության վրա ներազդում են իրենց կատարած գործառնությունների միջոցով: Հարկերի ֆիսկալ կարգավորող, բաշխող և վերահսկող գործառնությունները շուկայական տնտեսության գործունեությունն ապահովող կարևորագույն մեխանիզմներից են: Եթե հարկերի ֆիսկալ գործառնություն իր բնույթով պետականության գոյության տեսանկյունից անխոխարհն է, ապա հարկերի մյուս գործառնությունները մասամբ միտված են լուծելու շուկայական մեխանիզմների անկատարությունները, ապահովելու նախընտրելի ուղղությամբ տնտեսության զարգացումն ու սոցիալական տարբեր խմբերին պաշտպանությունը: Սակայն հարկերի գործառնությունների իրականացումը չի կարող արդարացվել «արդյունքն արդարացնում է միջոցները» սկզբունքով: Նման մոտեցմամբ հարկերի գործառնությունների կողմնակի բացասական հետևանքները կարող են բազմակի անգամ գերազանցել ստացվող դրական արդյունքի մեծությունը: Այդ առումով կարևոր է հարկման հիմնարար սկզբունքների արդարության, որոշակիության, հարմարության և տնտեսման սկզբունքների պահպանումը, ինչը հնարավորություն կարող է ապահովել հարկային վարչարարության այնպիսի համակարգի ստեղծման համար, որի իրագործումը առանց ցնցումների կապահովի պետական բյուջեի հարկային եկամուտների պլանային մեծությունը:

• Հարկային վարչարարության սահմանման ժամանակ հաճախ դիմում են ազգային օրենսդրությամբ տրված սահմանումներին: Հարկային վարչարարությունն օրենսդրորեն սահմանելիս առավել հաճախ շեշտվում է հարկային վարչարարության իրավական կողմը՝ հարկային վարչարարությունը սահմանելով որպես հարկային ոլորտին վերաբերող իրավական դաշտի կիրառմանն ու պսիպանմանն ուղղված հարկային մարմինների գործունեությունների ամբողջություն: Սակայն գիտական աղբյուրների ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ տարբեր հեղինակներ հարկային վարչարարության հասկացությունը սահմանելիս շեշտում են դրա նպատակը և դրա միջոցով լուծվող խնդիրները՝ դրա սահմանման ժամանակ օգտագործելով

արտահայտություններ, ինչպիսիք են գոյություն ունեցող տնտեսական ենթակառուցվածքներին համահունչ մեխանիզմների մշակումը, հարկային մարմինների օրինական և իրավաչափ գործողություններով վարչական կառավարման գաղափարը, տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացման նպատակները, պետության և հասարակության տեսանկյունից առավել շահեկան ուղղությամբ տնտեսության զարգացման ուղղորդումը, և այլն: Գիտական աղբյուրներում հարկային վարչարարության նման գործառույթների վերագրումը ենթադրում է, որ հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատումը նույնպես պետք է հիմնված լինի բազմազործոն մեխանիզմների վրա:

• Հարկային վարչարարության ներկայիս համակարգի արմատները սերում են 1991թ.-ից Հայաստանի Հանրապետության ձևավորման սկզբից: Այն հարկ է նշել, որ չնայած 2 տասնամյակից քիչ ավելի պատմությանը՝ Հայաստանում հարկային համակարգի ձևավորումը և զարգացումը անցել է 2 փուլերով, որոնք պայմանականորեն կարելի է կոչել հարկային համակարգի ձևավորման և բարեփոխումների փուլեր: Հետադարձ հայացք նետելով նորանկախ Հայաստանում իշխանությունների որդեգրած տնտեսական քաղաքականությանը, կարելի է արձանագրել, որ տնտեսության համապետական կարգավորման ընտրված մոնետարիստական մոդելը լավագույն տարբերակը չէր, ինչն իր արտահայտությունը գտավ ինչպես հարկային համակարգի, այնպես էլ հարկային վարչարարության վրա: Հաշվի առնելով հարկային համակարգում առաջացած ակունների խնդիրները, որոնք իրենց արտահայտությունը գտան հարկային համաներումների և խորացող ճգնաժամի տեսքով, կարելի է արձանագրել, որ հարկային վարչարարության արդյունավետ համակարգի կայացման գործընթացը տապալվեց: Անհրաժեշտություն առաջացավ արմատապես փոխել տնտեսական քաղաքականությունը, ինչը հարկային համակարգում իրականացվեց հարկային օրենսդրության միակամայն նոր փաթեթի ներդրման միջոցով:

• Չնայած հարկային հարաբերությունների կարգավորման բարեփոխումների ժամանակաշրջանում ձևավորված իրավական դաշտը ձևավորման փուլի համեմատ էականորեն կատարելագործված էր, և ավել շատ էր համապատասխանում գործող տնտեսական ենթակառուցվածքների իրական հնարավորություններին և կարգավիճակին, ավելի մեծ հնարավորություններ էր տալիս բյուջետային եկամուտների ապահովման հարցում, այնուամենայնիվ այն դեռևս պարունակում էր մի շարք բացթողումներ ու թերություններ: Հարկային նոր օրենսդրության բազմաթիվ բացթողումներ հետագա օրենսդրական նախաձեռնությունների միջոցով լուծում ստացան, սակայն փաստն այն է, որ ոչ միայն Հայաստանում, այլև ողջ աշխարհում հարկային օրենսդրության կատարյալ մոդել երբևէ չի եղել: Այն հանդես է գալիս որպես դինամիկ զարգացող օրգանիզմ՝ իրական տնտեսական պայմաններին անընդհատ հարմարեցնելու պահանջով: Հարկային վարչարարության բարեփոխումները 2008թ.-ից արդեն իրականացվում են միջին ժամկետայնությամբ ծրագրային եղանակով: Ներկայումս արդեն իրականացվում է հարկային վարչարարության

բարեփոխումների 2012-2014թթ. ռազմավարությունը:

• Հարկային վարչարարության իրականացման անընդհատությունն ու արդյունավետությունը ապահովելու գործում անվիճելի նշանակություն ունի ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին օրենսդրությունը: Հարկային վարչարարության և ստուգումների կազմակերպման նպատակայնության գործում կարևորագույն նշանակություն ունի ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգը և ստուգումների պլանավորումը: Ռիսկի համակարգը հիմնված է հարկ վճարողների կողմից հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկների, հաշվետվությունների, տվյալների, դրանց վերլուծության արդյունքների և այլ տեղեկությունների հիման վրա հարկ վճարողի գործունեության ըստ ռիսկայնության աստիճանի գնահատման և դասակարգման վրա: Ցուվոր 22 օրենսդրությունը չի սահմանում ռիսկի հաշվարկման հստակ մեխանիզմներ: Որպես հարկ վճարողների ռիսկայնության չափորոշիչներ ներդրվել է 21 ցուցանիշներից բաղկացած չափորոշիչների ցանկ:

• Աշխատանքում առաջարկվել է ռիսկայնության չափորոշիչների ցանկում ներառել լրացուցիչ գործոններ, որոնք նույնպես բնութագրում են տնտեսվարողի ռիսկի աստիճանը: Դրանց շարքում կարելի էր ներառել փոխկապակցված անձանց առկայությունն ու դրանց կարգապահությունը բնութագրող չափանիշները, վճարվող միջին աշխատավարձի և ճյուղային միջին աշխատավարձի մեծ տարբերությունը, հատուկ և արտոնյալ հարկման ռեժիմներից օգտվելու սահմանափակումների սահմանային մեծություններին պարբերաբար մոտենալու, սակայն չանցնելու դեպքերի առկայությունը, տնտեսական մրցակցության պաշտպանության հանձնաժողովի կողմից տուգանքների կիրառման դեպքերի առկայությունը, գործունեության միևնույն հասցեում մի քանի, սակայն չփոխկապակցված իրավաբանական անձանց առկայությունը, կամերալ ուսումնասիրության արդյունքներով չպարզաբանված անհամապատասխանությունների առկայությունը, ՀՂՄ շահագործման կանոնների պարբերական խախտումները, նախորդ տարում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 և 25.2 հոդվածի կիրառման դեպքերի առկայությունը, ստուգում իրականացնող այլ լիազոր մարմինների կողմից խախտումների առկայությունը: Ռիսկայնությունը բնութագրելու առաջարկվող չափանիշները նույնպես բնութագրում են հարկային լիախախտումների պոտենցիալը, հաճախ են հանդիպում ՀՀ իրականության մեջ և կարող են բարելավել հարկատուի ռիսկայնության գնահատման համակարգը:

• Ըստ ռիսկային միավորների նվազման հաջորդականության՝ հարկ վճարողները դասակարգվում են բարձր, միջին և ցածր խմբերի: Ստուգող մարմինը մշակում է ստուգումների տարեկան ծրագիր՝ հաշվի առնելով տնտեսավարող սուբյեկտների ռիսկայնությունը: Օրենքը սահմանափակումներ է մտցնում միևնույն պետական մարմնի կողմից միևնույն տնտեսավարող սուբյեկտում ստուգումներ իրականացման հաճախականության նկատմամբ: Օրենքը հստակ սահմանում է այն տեղեկությունները, որոնք ներառվում են ստուգումների տարեկան ծրագրում: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2013թ. մայիսի 29-ի թիվ 239-Մ հրամանով հաստատվել է հարկային մարմնի կողմից 2013թ. ի հուլիսի

1-ից 2014թ. հուլիսի 1-ն ընկած ժամանակահատվածում նախատեսվող ստուգումների տարեկան ծրագիրը: Հրապարակված ծրագրի համաձայն նախատեսվում է իրականացնել 1385 ստուգում: Ընդ որում, հարկ է էշել, որ հրապարակված ծրագիրը չի համապատասխանում ստուգումների կազմակերպման մասին օրենսդրությանը այն առումով, որ այն չի պարունակում ստուգումների տարեկան ծրագրում ներառվող մի շարք տեղեկություններ: Մտնավորապես, այն չի պարունակում տեղեկություններ տնտեսավարող սուբյեկտի ռիսկայնության վերաբերյալ: Նույնը կարելի է ասել նաև նախորդ տարիներին հաստատված ծրագրերի մասին:

• Հարկային ծառայության մասին 22 օրենքով հարկային մարմնին պատվիրակված խնդիրների բովանդակության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ այդ խնդիրների շարքում պետական բյուջեի կատարողական անգամ չի հիշատակվում: Դա նշանակում է, որ բացառապես պլանավորված հարկային եկամուտների կատարողականի միջոցով հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատումը սկզբունքորեն սխալ մոտեցում է: Այն չի արտացոլում հարկային մարմնի աշխատանքը, տնտեսական ընթացիկ դժվարությունները, հարկատուների բավարարվածության մակարդակը և այլն, որոնք սերտորեն փոխկապակցված են հարկային վարչարարությունն իրականացնող մարմնի խնդիրների հետ: Այդ պատճառով աշխատանքում մշակվել և առաջարկվել է կիրառել հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատման համակարգ, որի հիմքում ընկած է բազմագործոն մոդել, որի բաղադրիչներն են հարկեր/ՀՆԱ հարաբերությունը, ապառքների, գերավճարների մակարդակի նվազեցումն ու չվճարումների մակարդակը, հարկային մարմնի աշխատանքը դրական գնահատած հարկատուների մասնաբաժինը, հարկային օրենսդրությունում կատարվող փոփոխությունների և լրացումների քանակը, էլեկտրոնային եղանակով ներկայացվող հաշվետվությունների և այլ փաստաթղթերի մասնաբաժինը, հարկատուների կողմից բողոքարկված հարկային մարմնի որոշումներում կողմից հօգուտ հարկային մարմնի կայացված վճիռների և կասեցված հարկային մարմնի որոշումների մասնաբաժինը: Նման եղանակով հաշվարկված թվային ցուցանիշն առավել օբյեկտիվ կգնահատի հարկային համակարգի արդյունավետությունը և համադրել տարբեր տարիների աշխատանքները: Իսկ որպես հարկային մարմնի բարեփոխումների ուղենիշ համապատասխան գնահատականը կարող է ներառվել պետական զարգացման միջնաժամկետ ծրագրերում:

• Հարկային մարմինը ֆինանսավորվում է 22 պետական բյուջեի միջոցների հաշվին: Հարկային վարչարարության իրականացման արդյունավետությունը բարձրացնելու նպատակով հարկային մարմնում գործում է հարկային մարմնի համակարգի զարգացման ֆոնդ, որը կազմավորվում է տուգանքներից 10-30% մասնատումների հաշվին: Ֆոնդը ծախսվում է համակարգչային, կապի և տրանսպորտային միջոցների ձեռքբերման ու շահագործման, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների զարգացման և նյութատեխնիկական ապահովվածության, շենքերի, շինությունների, աշխատանքային պայմանների բարելավման, և այլ նպատակ-

ներով: Կարծում ենք՝ զարգացման ֆոնդի գլխավորապես պետք է ուղղվի հարկային ծառայողների խրախուսմանը, իսկ հարկային մարմնի աշխատանքային պայմանների ապահովումը պետք է իրականացված պետական բյուջեի հաշվին:

• Հարկային ծառայողների վարձատրության համակարգը երկբաղադրիչ է, և ներառում է հիմնական աշխատավարձն ու լրացուցիչ աշխատավարձը: Հարկային վարչարարության մակարդակի բարձրացման համար անհրաժեշտ է հարկային մարմնի աշխատակիցների, մասնավորապես՝ հարկային տեսուչների վարձատրության հիմքում ներառել շուկայական տնտեսությունը հարիք գնահատման բիզնես մոդելներ, ինչը հնարավորություն կտա տարբերակված աշխատանքի վարձատրություն սահմանել արդյունավետ և ոչ արդյունավետ աշխատող հարկային ծառայողների համար: Ներկայումս գործող հարկային մարմնիների աշխատակիցների նյութական խթանման համակարգը կարիք ունի որոշ փոփոխությունների: Կամերալ ուսումնասիրությունների ու ստուգումների առավել արդյունավետ ստորաբաժանումների օրինակով առաջարկվել է հարկային տեսուչների գործունեության արդյունավետության գնահատման չափանիշների համակարգ, որի հիմքում ընկած է աշխատանքի բազմագործոն բուլային համակարգ: Աշխատավարձի բարձրացումը և խրախուսող հավելվածների թափանցիկ համակարգի ներդրումը հնարավորություն կտա բարելավել հարկային վարչարարության և հարկային ստուգումների որակը:

Նետագոտության հիմնական արդյունքներն արտացոլվել են հեղինակի հետևյալ հրապարակումներում.

1. Գրիգորյան Ա., Հարկման սկզբունքների և գործառնությունների շուրջ: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր). գիրք 2: Եր.: «Գիտություն» հրատ., 2011, էջ 51-56:
2. Գրիգորյան Ա., Հարկային համակարգի ձևավորումը Հայաստանի Հանրապետությունում: «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», №2 (140), Փետրվար 2012, էջ 17-20:
3. Գրիգորյան Ա., Հարկային վարչարարության և հարկային համակարգի արդյունավետության գնահատականը 22-ում: «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», №2 (140), Փետրվար 2012, էջ 20-22:
4. Գրիգորյան Ա., Հարկային վարչարարության սկզբունքները: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր): Եր.: «Գիտություն» հրատ., 2012, էջ 44-47:
5. Գրիգորյան Ա., Հարկային ծառայության կազմակերպման և հարկային ծառայողների նյութական խթանման դերը հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման գործում: Սոցիալ-տնտեսական զարգացման արդի հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում (հանրապետական գիտաժողովի նյութեր): Եր.: «Գիտություն» հրատ., 2012, էջ 48-51:

ГРИГОРЯН АРМЕН АШОТОВИЧ

## ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03 - "Финансы, бухгалтерский учет".

Защита диссертации состоится 27-ого ноября 2014 года в 15:30 часов на заседании Специализированного Совета 014 ВАК РА по экономике, действующего в Армянском государственном экономическом университете, по адресу: 0025, г. Ереван, ул. Налбандяна, 128.

### РЕЗЮМЕ

Первоначальный этап развития налоговой системы РА был обусловлен радикальными преобразованиями экономической системы, в то время, как его дальнейшее развитие обусловилось логикой преодоления внутренних и внешних проблем и императив. В странах с переходной экономикой развитие и полное осуществление налоговой системы сталкивается с рядом проблем и ограничений, которые, в основном, обусловлены особенностями переходной экономики.

Налоговые системы таких стран направлены на всевозможные источники изъятия доходов и обеспечения доходной части бюджета, а не на развитие современной и эффективной системы налогообложения.

В армянской экономической литературе по налогам есть множество публикаций. Публикации по теме различных вопросов отрасли встречаются в научных журналах и монографиях, в разных периодических изданиях, но в контексте непрерывных правовых изменений комплексные исследования не теряют свою необходимость, на чем и основывается актуальность выбора данной темы.

Целью настоящего исследования является разработка путей совершенствования налогового администрирования на основе особенностей

системы налогообложения РА. При решении поставленной цели и анализе проблем было выявлено множество результатов, из которых научной новизной являются следующие:

- В системе проверок, основанных на критерии риска, выявлены методологические недостатки расчетов, которые не позволяют комплексно оценить степень риска хозяйствующего субъекта. Разработаны и предложены к применению дополнительные показатели, которые характеризуют риск и помогают выявить злоупотребления налоговым законодательством хозяйствующим субъектом.
- В целях оценки эффективности деятельности налоговой системы разработан и предложен к применению многофакторный подход, в котором кроме предусмотренной налоговой отчетности используется ряд факторов, характеризующих эффективность налоговой системы.
- В целях формирования соответствующей рыночным отношениям налоговой системы разработана многофакторная балльная система оценки эффективности деятельности налоговых служащих.

Представленные в работе положения могут быть использованы в программах совершенствования налогового администрирования РА, в законодательных реформах и в работах по совершенствованию налоговых процедур.

ARMEN ASHOT GRIGORYAN

THE PROBLEMS TAX ADMINISTRATION IN REPUBLIC OF ARMENIA

The abstract of the thesis for receiving the degree of Doctor of Economics in the specialty 08.00.03 – "Finance, Accounting".

The defense of the thesis will take place on November 27, 2014 at 15:30 o'clock at 014 Council of Economics of SCC RA at Armenian State University of Economics: 128 M. Nalbandyan Street, Yerevan 0025.

A B S T R A C T

The initial stage of tax system formation was related with the radical transformation of the old economic system, when the emerging state had to face new challenges and external threats, and overcome domestic issues as well. The formation of tax system and its complete functioning in countries with economies in transition was constrained with several issues associated with peculiarities of transition period. The tax system of this type of countries is aimed at ensuring tax collection from every source possible and budget smooth performance, instead of building viable, modern and efficient tax system. Many publications of Armenian scholars cover issues related with taxes. Although many scholars addressed various issues of the system in their publications in various periodicals, and etc., however in the context of continuous legislative initiatives, integral studies covering various aspects of tax administration are of vital importance nowadays as well, thus justifying the choice of the given topic.

The objective of the research is to offer new approaches to improving tax administration based on the peculiarities of the Armenian tax system.

Several findings of the research are considered novelties described below:

- It was identified that the current of risk-based inspections system is incomplete and has several methodological shortcomings in the area of risk calculations, and doesn't allow to fully estimate the total risk of legal entities. It has been developed

and suggested to apply several additional criterias, which can identify the possibility of tax evasion by these entities and thus describe the level of risk;

- To estimate the total efficiency of Tax Service of Armenia it has been developed and suggested to apply a multifactor system, which in addition to the planned tax collection performance also applies a variety of other factors characterizing the efficiency of the tax system,
- A multifactor scoring system was designed and introduced in the study that evaluates the efficiency of performance of tax servants based on the example of tax inspectors.

The propositions introduced in the study can be applied in the implementation of different programs aimed at improving the performance of tax administration of the RA; legislative reforms; and various initiatives to make tax procedures more efficient.

*Handwritten signature*



