ԿԱՐԻՆԵ ՄԻՔԱՅԵԼՅԱՆ
ՀՊՏՀ ֆինանսների ամբիոնի դոցենտ,
տնտեսագիտության թեկնածու

ԱՆՈՒՇ ՊԵՏՐՈՍՅԱՆ
ՀՊՏՀ ֆինանսների ամբիոնի մագիստրանտ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Տնտեսության զարգացման գործում առանցքային է երկրի հարկային քաղաքականության դերը, որի առջև ծառացած խնդիրների լուծման և հիմնական նպատակների ձեռքբերման գործում կարևոր նշանակություն ունի հարկային վարչարարությունը:

Հարկային վարչարարության կատարելագործմամբ են մեծապես պայմանավորված պետական բյուջեի եկամուտների ապահովումը և պետության գործառույթների իրականացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական բազայի ձևավորումը:

Արդյունավետ հարկային վարչարարությունը հարկային համակարգի հաջող գործունեության հիմքն է, ինչպես նաև հարկ վճարողների և հարկային մարմնի միջև համագործակցային հարաբերությունների հաստատման երաշխիքը: Հոդվածում անդրադարձ է կատարվել հարկային վարչարարության տարբեր մեկնաբանություններին, որի արդյունքում վեր են հանվել հարկային վարչարարության առանցքային կողմերը: Հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման նպատակով հիմնական ուշադրությունը սևեռվել է հարկային ստուգումների և ուսումնասիրությունների վրա: Վերլուծությունների արդյունքում կատարվել են համապատասխան եզրահանգումներ:

Հիմնաբառեր. *հարկային համակարգ, հարկային քաղաքականություն, հարկային վարչարարություն, հարկային եկամուտներ, հարկային մարմին, հարկ վճարող, արդյունավետության գնահատում*

JEL: H21, H71
DOI: 10.52174/1829-0280_2021_4_65

Ներածություն: Երկրում ձեռնարկատիրական ակտիվության մակարդակի բարձրացման, ներդրումային գործընթացների աշխուժացման, ազատ և արդար մրցակցային պայմանների հաստատման և տնտեսական աճի կայուն տեմպերի ապահովման համար կարևոր է, որ երկրի հարկային համակարգը լինի գործուն՝ կառուցված ամուր հիմքերի վրա: Ահա այս խնդիրների լուծման գործում անգնահատելի է հարկային վարչարարության դերը, քանի որ հենց հարկային վարչարարության միջոցով են կյանքի կոչվում հարկային քաղաքականությամբ ամրագրված այն առաջնահերթությունները, որոնք գործուն հարկային համակարգի երաշխավորներն են լինելու:

Ոչ արդյունավետ հարկային վարչարարությունը լուրջ սպառնալիք է երկրի տնտեսական անվտանգության ապահովման համար և տնտեսության զարգացումը տանում է ոչ ցանկալի ուղով: Սույն հոդվածի հիմնական նպատակը հարկային վարչարարության տնտեսագիտական բովանդակության բացահայտումն է և ՀՀ-ում իրականացվող հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատումը:

Գրականության ակնարկ: Տնտեսագիտական գրականության մեջ ընդհանրական մոտեցում և սահմանում չկա «հարկային վարչարարություն» հասկացության բնութագրման համար: Իրականում, հարկային վարչարարության հետ կապված հարցերը բավականին բարդ են, իսկ ոլորտը՝ ընդգրկուն: Թերևս դա է պատճառը, որ հասկացության համար համընդհանուր ճանաչում ստացած բնորոշում դեռևս գոյություն չունի:

Ա. Վ. Արոնովի և Վ. Ա. Կաշինի բնորոշմամբ՝ հարկային վարչարարությունը մեթոդների համադրություն է, որի միջոցով պետական մարմինները հարկային կառուցակարգեր են կիրառում գործող հարկային օրենքների շրջանակներում՝ ուղղորդելով այդ գործընթացները տնտեսական և քաղաքական փոփոխությունների պայմաններում[1]:

Ըստ Լ. Յա. Աբրամչիկի՝ հարկային վարչարարությունը դիտարկվում է որպես հարկային ոլորտում կառավարման տարատեսակ, որի էական բաղադրիչն է համարվում վերահսկողությունը: Դա պետության հարկային համակարգի և տնտեսության արդյունավետ գործունեության ապահովման հիմնական տարրերից է, իսկ հարկային համակարգի արդյունավետությունը պայմանավորված է եկամուտների աղբյուրների բացահայտման լիակատարությամբ՝ հարկեր գանձելու և դրանց հավաքագրման ծախսերը նվազեցնելու նպատակով[2]: Աբրամչիկի բնորոշումը բացահայտում է հարկային վարչարարության էությունը և, միաժամանակ, անդրադառնում է նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության հետ կապված հարցերին: Հարկային վարչարարության արդյունավետությանը վերաբերող հարցերի քննարկումը, լայն առումով, հանգում է ստվերային հատվածի բացահայտմանը, այսինքն՝ եկամուտների աղբյուրների (ինչպես նշում է Աբրամչիկը) լրիվությամբ և ճշգրիտ բացահայտմանն ու հաշվառմանը, և, իհարկե, արդյունավետության

---

[1] Տե՛ս **Аронов А.В., Кашин В.А.,** Налоговая политика и налоговое администрирование, учеб. пособие, М., «Экономист», 2006, էջ 21:

[2] Տե՛ս **Абрамчик Л.Я.,** Налоговое администрирование в системе финансового контроля. «Финансовое право», N6, 2005:

տեսանկյունից չափազանց կարևոր է հարկերի գանձման հետ կապված ծախսերի նվազեցումը:

Դ. Գ. Բուրցևի կարծիքով՝ հարկային վարչարարությունը պետական քաղաքականության կառավարման համակարգ է, որը ներառում է հարկային եկամուտների կանխատեսման, հարկային դրույքաչափերի օպտիմալացման, հարկային ներուժի բացահայտման սկզբունքները[3]: Բուրցևը հարկային վարչարարության էությունը փորձում է բացահայտել հարկային վարչարարության սկզբունքների միջոցով: Նման մոտեցումը թույլ է տալիս ավելի համապարփակ բնորոշել հասկացությունը: Սակայն պետք է նշել, որ Բուրցևի առաջարկած սահմանումը ամբողջությամբ չի բացահայտում հարկային վարչարարության բնորոշ կողմերը:

Ա. Բ. Աթքինսոնը նշում է, որ իրականում բոլոր հարկերը, պարտադիր վճարները, տուրքերը, մտնելով պետական գանձարան, ձևավորում են ֆինանսական այն զանգվածը, որը, վերջին հաշվով, տարբեր մարմնավորումներ է ստանում[4]: Ինչքան հիմնավոր և հարկատուների սպասումներին համարժեք են կատարվող ծախսերը (Աթքինսոնի մեկնաբանման մեջ պետական գանձարանի եկամուտների տարբեր մարմնավորումները հենց իրականացվող ծախսերն են), այնքան մեծ է պետության հանդեպ վստահությունը, հետևաբար՝ ավելի արդյունավետ է հարկային վարչարարությունը:

Հարկային վարչարարությունը, որպես առանձնահատուկ գործընթաց, բավականին ծավալուն է թե՛ գիտական, թե՛ կազմակերպական առումներով: Լ. Գոնչարենկոն «հարկային վարչարարություն» հասկացության և նշանակության պարզաբանման համար առանձնացնում է հետևյալ կետերը.

1. հարկային վարչարարությունը նույնացվում է հարկային հարաբերությունների կառավարման, այսինքն՝ հարկերի և հարկային համակարգի կառավարման հետ,
2. հարկային վարչարարության սուբյեկտներից կախված՝ դա նույնացվում է կամ պետական հարկային վարչարարության, կամ հարկային կառավարման հասկացությունների հետ,
3. հարկային վարչարարությունը դիտարկվում է որպես հարկ վճարողների և հարկային մարմինների միջև իրավակարգավորման համակարգ,
4. հարկային վարչարարությունը նույնացվում է հարկային մարմինների կառավարման հետ[5]:

«Հարկային վարչարարություն» հասկացության իմաստի բացահայտման համար մենք դիտարկեցինք մի շարք հեղինակների կողմից տրված բնորոշումներ և համոզվեցինք, որ տնտեսագիտական գրականության մեջ տվյալ հասկացության բնութագրման միասնական մոտեցում գոյություն չունի: Սակայն դիտարկված բնորոշումների մեծ մասը հարկային վարչարարությունը

---

[3] Տե՛ս **Бурцев Д.Г.,** Основы налогового администрирования, базовый курс, СПб., 2008, էջ 26:

[4] Տե՛ս **Atkinson A.B., Piketty T., Saez E.,** Top incomes in the long run of history: A global perspective, Edited A.B. Atkinson and Thomas Piketty, Oxford: Oxford University Press, 2010, էջ 64-75:

[5] Տե՛ս **Мельникова Н.П.,** Развитие налогового администрирования в России, «Финансы и кредит», 2006, էջ 60:

բնութագրում է որպես կառավարման հիմնական գործառույթ, հարկային ոլորտում կառավարման տարատեսակ, հարկային հարաբերությունների կառավարման համակարգ, պետական քաղաքականության կառավարման համակարգ և այլն: Ակնհայտ է, որ վերոնշյալներում ընդգծվում է հենց «կառավարում» եզրույթը: Սկզբնական շրջանում ուսումնասիրվող երևույթը բնորոշելու համար կիրառվել է «հարկային հսկողություն» հասկացությունը, ինչը, սակայն, լրիվությամբ չի բնորոշում դիտարկվող գործընթացը: Ահա այդ փաստը հաշվի առնելով՝ շրջանառության մեջ դրվեց և լայն տարածում ստացավ «հարկային վարչարարություն» եզրույթը:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատականն, առաջին հերթին, կախված է հարկ վճարողներից համապատասխան օրենսդրությամբ սահմանված հարկատեսակները պետական և համայնքների բյուջեներ հավաքագրման հետ[6]: Հարկային վարչարարությունը, ունենալով երկակի իմաստ, պետք է կառուցվի այնպես, որ ապահովի օպտիմալ և ռացիոնալ հարաբերակցություն պետական բյուջեի եկամուտների բավարար մակարդակի և ձեռնարկատիրության համար նպաստավոր հարկային բեռի միջև: Այս խնդրի լուծումը բավականին բարդ է, քանի որ խնդրում ներառված բաղադրիչներն ունեն շարժման հակառակ ուղղվածություն, և անհրաժեշտություն է առաջանում լուծման այնպիսի տարբերակի ընտրության, որը կապահովի դրանց հաշվեկշռված և ռացիոնալ հարաբերակցությունը:

Հետազոտության մեթոդաբանություն: Հետազոտության ընթացքում կիրառվել են տնտեսավիճակագրական, համակարգային, համեմատական վերլուծությունների, տվյալների համադրման մեթոդները:

Հետազոտության մեջ արծարծված խնդիրների ձևակերպման և լուծման համար տեսական հիմք են հանդիսացել հարկային վարչարարության բնագավառին վերաբերող հայկական և արտասահմանյան գրականությունը, մի շարք ուսումնասիրություններ, հարկային ոլորտը կարգավորող ՀՀ հարկային օրենսգիրքը և իրավական այլ ակտեր: Հետազոտության համար որպես տեղեկատվական հիմք են ծառայել ՀՀ վիճակագրական կոմիտեի, ֆինանսների նախարարության, ՊԵԿ-ի հրապարակած տեղեկագրերը, հետազոտությունները, նյութերը և տվյալները:

Վերլուծություն: Հարկային վարչարարության արդյունավետությունը գնահատելու համար ուսումնասիրենք մի քանի ցուցանիշներ, որոնք ներկայացնում ենք ստորև:

«ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի 2020–2024 թվականների զարգացման և վարչարարության բարելավման ռազմավարական ծրագրում» ՊԵԿ-ի կողմից 2020–2024 թվականների համար հաշվարկվել են հարկային վարչարարության արդյունավետության գործակիցներ (աղյուսակ 1): Արդյունավետության գործակիցը հաշվարկվում է այդ գործակցի համար ընտրված ծախսերի (ՊԵԿ-ի փաստացի և սպասվելիք ծախսերից անհրաժեշտ է հանել

---

[6] Տե՛ս **Հարությունյան Տ. Վ.**, Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2016, էջ 280:

կապիտալ ծախսերը) և հարկային եկամուտների ու պետական տուրքի հանրագումարի հարաբերությամբ:

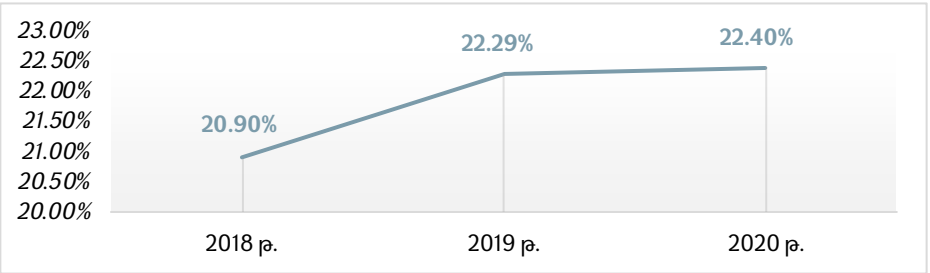
Աղյուսակ 1

ՀՀ հարկային վարչարարության արդյունավետության գործակիցը 2019–2024 թթ. [7]

Ցուցանիշ	Փաստացի			Կանխատեսված		
	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Հարկային եկամուտներ և պետական տուրք	**1463.9**	**1562.5**	**1736.4**	**1922.1**	**2160.0**	**2416.3**
Ընտրված ծախսեր	**21.9**	**30.1**	**29.7**	**29.9**	**27.3**	**27.2**
Արդյունավետության գործակից	**1.49%**	**1.93%**	**1.71%**	**1.56%**	**1.26%**	**1.12%**

Ըստ աղյուսակ 1-ի՝ ՊԵԿ-ի կողմից հարկային վարչարարության արդյունավետության գործակցի համար նպատակադրվել է ապահովել 1.12 տոկոս ցուցանիշ: Հարկային վարչարարության արդյունավետության գործակցի հաշվարկման մեխանիզմի ուսումնասիրությունից պարզ է դառնում, որ վարչարարության արդյունավետության տեսանկյունից ցանկալի է ապահովել այդ գործակցի հնարավորինս ցածր մակարդակ՝ ձգտելով փոքրացնել կատարվող ծախսերը և ավելացնել պետական բյուջե մուտքագրվող հարկային եկամուտների և պետական տուրքի գումարները: Այս համատեքստում նշենք նաև, որ ծախսերի նվազեցումը բնավ էլ գերխնդիր չէ. նկատելի է, որ 2024 թվականին կանխատեսվող ծախսերը գերազանցում են 2019 թվականի նույն ցուցանիշը 24.20%-ով, սակայն այդ պարագայում ապահովվում են պետական բյուջեի անհամեմատ ավելի մեծ ծավալի մուտքեր՝ 65.05%-ով ավելի:

Հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման համար ցանկանում ենք անդրադարձ կատարել նաև հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշին: 2018–2020 թվականներին հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի շարժընթացը ներկայացրել ենք գծապատկեր 1-ում:



Գծապատկեր 1. ***Հարկային եկամուտներ և պետական տուրքեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը 2018–2020 թթ.*** [8]

---

[7] Տե՛ս «ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի 2020-2024 թվականների զարգացման և վարչարարության բարելավման ռազմավարական ծրագիր», ՀՀ Կառավարության 2019 թվականի դեկտեմբերի 12-ի N 1830-Լ որոշումը:

[8] Գծապատկերը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

Դիտարկվող ցուցանիշի արժեքների գնահատման համար նշենք, որ ինչքան բարձր է ցուցանիշը, այնքան ավելի արդյունավետ է գործում հարկային համակարգը, ինչը նշանակում է, որ հարկային վարչարարության արդյունավետությունը ևս բարձր է: Այն երկրները, որտեղ այդ ցուցանիշը մոտ է 50%-ին, ավելի արդյունավետորեն են լուծում սոցիալական հարցերը, քանի որ պետությունը տիրապետում է բավարար միջոցների իր գործառույթները լրիվությամբ իրականացնելու համար: Այդպիսի արդյունքի կարելի է հասնել միայն հարկային մարմնի և հասարակության համագործակցության միջոցով, երբ հարկ վճարողները վստահ կլինեն, որ գործում են արդարության և համընդհանրության սկզբունքները: Որպես նշվածների ապացույց բերենք Շվեդիայի, Դանիայի, Ֆրանսիայի և Ավստրիայի օրինակները, որտեղ արդյունավետորեն լուծվում են սոցիալական հարցերը, և որտեղ հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշը կազմում է համապատասխանաբար՝ 42.91%, 46.34%, 45.40%, 42.44%[9]:

Հարկեր/ՀՆԱ հարաբերակցության ցուցանիշի դիտարկմանը զուգահեռ, կարևորում ենք հարկերի սահունության գործակցի դիտարկումը: Հարկերի սահունության գործակիցը ցույց է տալիս ՀՆԱ միավոր փոփոխությանը համապատասխանող հարկային եկամուտների փոփոխությունը: Այս ցուցանիշի հաշվարկման համար, ընդհանրացնելով աշխատանքում դիտարկված տվյալները, կազմել ենք աղյուսակ 2-ը:

Աղյուսակ 2

Հարկային եկամուտների, պետական տուրքերի և ՀՆԱ հավելաճի տեմպերը 2018–2020 թթ.[10]

Ցուցանիշ	Չափման միավոր	Հաշվետու տարի		
		2018	2019	2020
Հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի հավելաճի տեմպը	%	**8.6**	**16.4**	**-5.4**
Անվանական ՀՆԱ հավելաճի տեմպը	%	**8.1**	**9.2**	**-5.9**

Աղյուսակ 2-ի տվյալների հիման վրա հաշվարկենք հարկերի սահունության գործակիցները 2018–2020 թվականների համար, որը կարելի է պարզել հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի հավելաճի տեմպի և ՀՆԱ հավելաճի տեմպի հարաբերությամբ, որի արդյունքում դիտարկվող ժամանակահատվածի հարկերի սահունության գործակցի համար կստանանք համապատասխանաբար՝ 1.06, 1.78 և 0.92: 2019 թվականին, 2018 թվականի համեմատությամբ, նկատելի է դիտարկվող ցուցանիշի աճ, ինչը, իհարկե, որակում ենք որպես դրական երևույթ, քանի որ ՀՆԱ 1% աճին համապատասխանել է հարկային եկամուտների և պետական տուրքերի ավելի մեծ տեմպով աճ՝ 1.78%: Ավելի հետաքրքրական է 2020 թվականի համար հաշվարկված հարկերի սահունության գործակցի արժեքը, քանի որ ստացվել է 1-ից փոքր արժեք, սակայն ոչ թե այն պատճառով, որ հարկային եկամուտները և պետական տուրքերն աճել են ավելի փոքր տեմպով, քան ՀՆԱ-ն, այլ

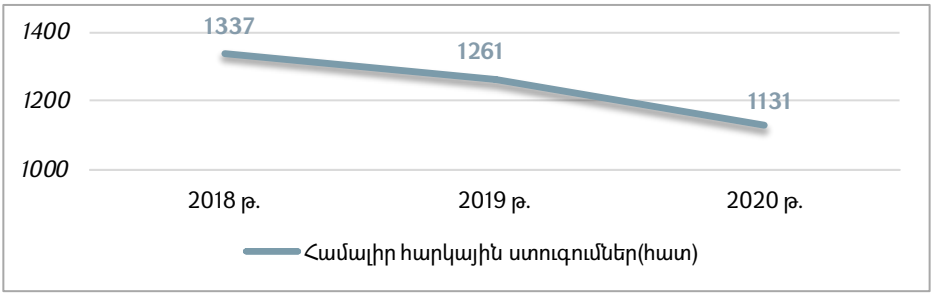
[9] Տե՛ս https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm

[10] Աղյուսակը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

այդ երկու ցուցանիշների մասով գրանցվել է նվազում՝ ՀՆԱ-ն ավելի մեծ տեմպով է նվազել: Ահա այս պարագայում ստացված ցուցանիշի մեկնաբանման համար կարևորում ենք մի քանի հաշվարկ: Եթե 2020 թվականին պահպանվեր հարկերի սահունության գործակցի նախորդ տարվա արժեքը, ապա կունենայինք հարկային եկամուտների ոչ թե 5.4% նվազում, այլ՝ 10.5% (5.9*1.78=10.5), այսինքն՝ հարկային եկամուտները կնվազեին 153.7 մլրդ դրամով (1464.3*10.5%=153.7)՝ փաստացի 79.1 մլրդ դրամի փոխարեն: Հետևաբար՝ դիտարկված ցուցանիշները ընդհանրացնելով, կարող ենք արձանագրել, որ հարկային մարմնի ջանքերի, ինչպես նաև հարկ վճարողների ցուցաբերած օրինապահ վարքագծի շնորհիվ հնարավոր է եղել կանխել հարկային եկամուտների 74.6 մլրդ դրամի կորուստը (153.7-79.1=74.6): Հարկերի սահունության գործակցի նման արժեքները վկայում են հարկման արդյունավետության մակարդակի անընդհատ բարձրացման մասին (2020 թվականի համար ստացված ցուցանիշի մասով անհրաժեշտ է հաշվի առնել ՀՀ-ում տիրող իրավիճակը): Սակայն նշենք նաև, որ անհրաժեշտ է շարունակ քայլեր ձեռնարկել՝ ապահովելու հարկերի սահունության գործակցի աճ՝ միաժամանակ նպաստելով հարկային եկամուտների և ՀՆԱ աճմանը:

Պետական եկամուտների կոմիտեն հարկային հսկողություն իրականացնում է հիմնականում ստուգումների միջոցով, որոնց շրջանակում պետք է ճշգրիտ ընտրել թիրախները, որպեսզի խուսափենք և՛ դրամական, և՛ այլ ռեսուրսների անարդյունավետ վատնումից: Այդ պատճառով հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման տեսանկյունից կարևորում ենք նաև հարկային ստուգումներին անդրադարձը:

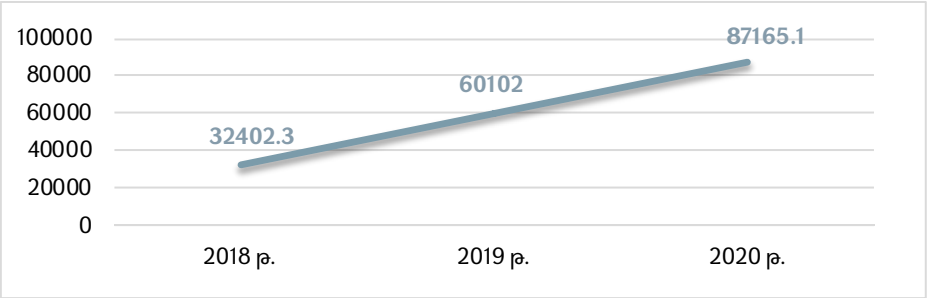
ՀՀ ՊԵԿ-ի կողմից 2020 թվականին իրականացվել է 1126 համալիր հարկային ստուգում, ինչը նախորդ տարվա համեմատությամբ նվազել է 10,8%-ով (գծապատկեր 2):



Գծապատկեր 2. ***Համալիր հարկային ստուգումներ 2018–2020 թթ.*** [11]

Իրականացված համալիր ստուգումների վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար դիտարկենք նաև դրանց արդյունքում հայտնաբերված լրացուցիչ պարտավորությունների գումարները (գծապատկեր 3):

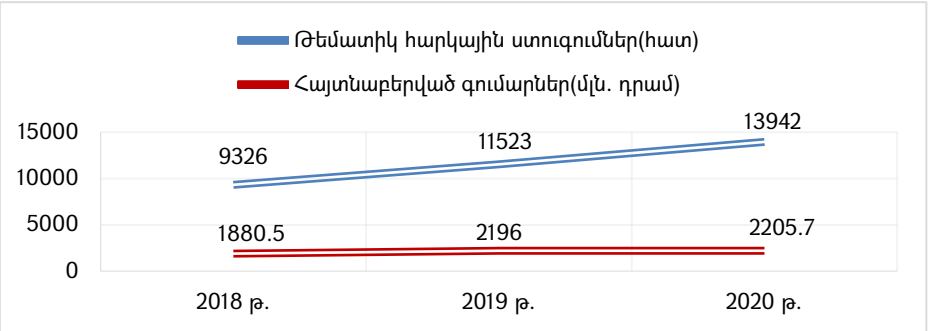
[11] Գծապատկերը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf



Գծապատկեր 3. ***Համալիր հարկային ստուգումների արդյունքում հայտնաբերված գումարները (մլն դրամ) 2018–2020 թթ.***[12]

Դիտարկվող ժամանակաշրջանի համար համալիր ստուգումների և դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարների պատկերը բավականին հետաքրքիր է: 2019 թ. և 2020 թ. համալիր ստուգումների թիվը նվազել է համապատասխանաբար՝ 5.7%-ով և 10.3%-ով, սակայն դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարներն աճել են համապատասխանաբար՝ 85.5%-ով և 45.02%-ով: Ասվածն արդեն վկայում է գրանցված լավ արդյունքների մասին, սակայն, որպես ավելի համադրելի ցուցանիշ, նշենք, որ 2018 թվականին 1 համալիր ստուգմանը բաժին ընկնող լրացուցիչ պարտավորության գումարը կազմել է շուրջ 24.2 մլն դրամ, 2019 թվականին՝ 47.6 մլն դրամ՝ նախորդ տարվա նույն ցուցանիշի նկատմամբ աճելով 96.7%-ով, իսկ 2020 թվականին՝ 77.1 մլն դրամ՝ նախորդ տարվա համեմատությամբ աճելով 61.2%-ով: Ասվածը վկայում է հարկային վարչարարության շարունակական կատարելագործման մասին, ինչի համար, ինչպես տեսնում ենք, երկրում տիրող իրավիճակը արգելակող գործոն չի հանդիսացել:

2020 թվականին իրականացվել է 13903 թեմատիկ հարկային ստուգում, ինչը նախորդ տարվա համեմատությամբ ավելի է 20.6%-ով (գծապատկեր 4):



Գծապատկեր 4. ***Թեմատիկ հարկային ստուգումները և դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարները 2018–2020 թթ.***[13]

---

[12] Գծապատկերը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

[13] Գծապատկերը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

2020 թվականին թեմատիկ հարկային ստուգումների և դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարների գծով նկատելի է աճ, համապատասխանաբար՝ 20.9%-ով և 0.44%-ով, ինչի մեկնաբանման համար կարևորում ենք 1 ստուգմանը բաժին ընկնող հայտնաբերված գումարի չափի (158.206 դրամ) դիտարկումը. նախորդ տարվա համեմատությամբ նվազել է 17%-ով:

2019 թվականին իրականացված թեմատիկ հարկային ստուգումների քանակն ավելացել է 23.6%-ով, իսկ դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարները՝ 16.8%-ով: 1 թեմատիկ հարկային ստուգմանը բաժին ընկնող լրացուցիչ պարտավորության գումարը 2019 թվականին կազմել է 190,575 դրամ, ինչը նախորդ տարվա համեմատությամբ նվազել է 5.5%-ով:

Այստեղ պատկերն այլ է. անհրաժեշտ է ավելի մեծ ուշադրության արժանացնել նմանատիպ ստուգումների ենթարկվող հարկ վճարողների ընտրությանը՝ կատարելով նրանցից յուրաքանչյուրի համար ռիսկայնության հնարավորինս ճշգրիտ գնահատում:

Հարկ ենք համարում անդրադառնալ նաև կամերալ ուսումնասիրություններին: 2018–2020 թվականների ընթացքում կազմած կամերալ ուսումնասիրությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացված է աղյուսակ 3-ում:

Աղյուսակ 3

Կամերալ ուսումնասիրությունների արդյունքները 2018–2020 թթ.[14]

Տարեթիվ	*Կամերալ ուսումնասիրությունների արդյունքում իրազեկումների քանակ*	*Իրազեկումների արդյունքում հարկ վճարողների կողմից ներկայացված ճշտված հաշվարկների քանակ*	*Ճշտված հաշվարկներով լրացուցիչ հայտարարագրված գումար (մլն դրամ)*
2018 թ.	38,036	20,562	6,897,6
2019 թ.	32750	18446	9,534,4
2020 թ.	26111	13005	12,034,0

Կամերալ ուսումնասիրություններ իրականացվում են բացառապես հարկային մարմնում, և դրանց համար տեղեկատվական հիմք է հանդիսանում հարկ վճարողի ներկայացրած տեղեկատվությունը: Կամերալ ուսումնասիրությունների համակարգն առաջին հերթին ձեռնտու է հարկ վճարողներին, քանի որ հարկային մարմինը ստուգում է իրենց ներկայացրած հարկերի հաշվարկները, դուրս գրած հարկային հաշիվները և անհամապատասխանությունների դեպքում ծանուցում հարկ վճարողներին: Այս ընթացքում հայտնաբերված սխալների կամ բացթողումների համար պատասխանատվության միջոցներ չեն կիրառվում. հնարավորություն է տրվում հարկատուին ներկայացնելու ճշտված հաշվարկներ կամ տալու պարզաբանումներ: Կարող ենք արձանագրել, որ այս համակարգը նպաստում է հարկային մարմնի և հարկ վճարողների միջև գործընկերային հարաբերությունների հաստատմանը: Աղյուսակ 3-ում ներկայացված տվյալները վկայում են, որ կամերալ ուսումնասիրությունների արդյունավետությունն աստիճանաբար մեծանում է. 2019 թվականին ճշտված հաշվարկներով լրացուցիչ հայտարարագրված գումարներն ավելացել են 38.2%-ով, իսկ 2020 թվականին՝ 26.2%-ով:

---

[14] Աղյուսակը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

Հարկային վարչարարության շրջանակներում իրականացվում են նաև օպերատիվ հետախուզական միջոցառումներ, որոնք միտված են հարկային իրավախախտումների կանխմանը, խափանմանը և բացահայտմանը: 2018–2020 թթ. ընթացքում ձեռնարկվել են համապատասխանաբար՝ 3372, 2861 և 3862 օպերատիվ հետախուզական միջոցառումներ. դրանք իրականացվել են տարբեր ուղղություններով (աղյուսակ 4):

Աղյուսակ 4[15]

2018–2020 թթ. իրականացված հսկողական աշխատանքները[16]

Միջոցառումներ	*մլն դրամ*					
	2018		*2019*		*2020*	
	քանակ	գումար	քանակ	գումար	քանակ	գումար
Ապրանքների մատակարարման կամ տեղափոխության գործարքների փաստաթղթավորման՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված պարտադիր պահանջների խախտման դեպքերի բացահայտում	1220	761,1	949	813,9	1010	1463,7
Ապօրինի ձեռնարկատիրության բացահայտում	233	217,6	192	1540,9	279	181,6
Լիցենզավորման կամ ծանուցման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի կամ ծանուցման իրականացման բացահայտում	32	1659,4	43	1694,9	55	8817,0

2018–2020 թթ. ապրանքների մատակարարման կամ տեղափոխության գործարքների փաստաթղթավորման՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված պարտադիր պահանջների խախտման դեպքերի բացահայտման համար իրականացված հսկողական աշխատանքների մեջ այն միջոցառումների մասնաբաժինը, որոնց արդյունքում արձանագրվել են խախտումներ, կազմել է համապատասխանաբար՝ 68.15%, 77.34%, 85.44%: Այս ցուցանիշները վկայում են, որ հարկային մարմնի կողմից իրականացվում է ռիսկային համարվող հարկատուների թիրախավորման գործընթացների կազմակերպման կատարելագործում, ինչն էլ, իր հերթին, նպաստում է հսկողական միջոցառումների որակապես լրիվ նոր համակարգի ձևավորմանը: Խոսելով օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների այս տեսակի արդյունքում պետական բյուջե լրացուցիչ վճարման ենթակա գումարների մասին՝ նշենք, որ 2019 թվականին, նախորդ տարվա համեմատությամբ, այդ ցուցանիշն աճել է 6.9%-ով, իսկ 2020 թվականին՝ 79.8%-ով:

2018–2020 թթ. ապօրինի ձեռնարկատիրության դեպքերի բացահայտման համար իրականացված հսկողական աշխատանքների մեջ այն միջոցառումների մասնաբաժինը, որոնց արդյունքում արձանագրվել են խախտումներ, կազմել է համապատասխանաբար՝ 65.8%, 59.6%, 77%: Այդ խախտումների արդյունքում պետական բյուջե լրացուցիչ վճարման ենթակա գումարները 2019 թվականին, նախորդ տարվա համեմատությամբ, աճել են 608%-

[15] Աղյուսակում ներկայացված է այն միջոցառումների քանակը, որոնց արդյունքում հայտնաբերվել են իրավախախտումներ:

[16] Աղյուսակը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝ https://www.petekamutner.am/Shared/Documents/Publications/th_annual_report_final_2020.pdf

ով, իսկ 2020 թվականին այդ ցուցանիշը նվազել է 88.2%-ով: 2019 թվականին նկատում ենք շատ լուրջ շեղում, ինչը բավականին դժվարացնում է ստացված ցուցանիշների վերլուծությունը: Այս մասով նշենք, որ 2019 թվականին բացահայտվել է ապօրինի ձեռնարկատիրության 1 խոշոր դեպք, որի մասով մուտքերը կազմել են շուրջ 1 մլրդ դրամ, ինչը, իհարկե, հարկային վարչարարության լուրջ նվաճում է համարվում:

2019 թվականին լիցենզավորման կամ ծանուցման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի կամ ծանուցման իրականացնելու դեպքերի բացահայտման համար իրականացված հսկողական միջոցառումների քանակը նախորդ տարվա համեմատությամբ ավելացել է 34.3%-ով, իսկ 2020 թվականին՝ 27.9%-ով: Դրան զուգահեռ, այդ միջոցառումների արդյունքում պետական բյուջե լրացուցիչ վճարման ենթակա գումարները 2019 թվականին, նախորդ տարվա համեմատությամբ, աճել են 2.1%-ով, իսկ 2020 թվականին՝ 420%-ով: Ինչպես տեսնում ենք, նախորդ պարբերությունում նկարագրված դեպքն այստեղ կրկնվում է 2020 թվականի համար. 2020 թվականին լիցենզավորման կամ ծանուցման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի կամ ծանուցման իրականացնելու 2 խոշոր դեպք է բացահայտվել, որոնց մասով մուտքերը կազմել են շուրջ 7.7 մլրդ դրամ: Ահա այս և մնացած նկարագրված դեպքերը վկայում են, որ օպերատիվ հետախուզական միջոցառումներն իրենց շոշափելի արդյունքն են տալիս, ինչն էլ փաստում է հարկային վարչարարության արդյունավետության մակարդակի բարձրացման մասին:

Հոդվածի վերջում ցանկանում ենք անդրադառնալ Համաշխարհային բանկի կողմից հրապարակված «Գործարարությամբ զբաղվելը» զեկույցին, որը գնահատում է ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու դյուրինությունը աշխարհի 190 երկրում. զեկույցում զետեղված ցուցանիշների համակարգում ամփոփված է նաև «հարկերի վճարում» ցուցանիշը (աղյուսակ 5):

Աղյուսակ 5

Ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու դյուրինության ցուցանիշը ՀՀ-ում [17]

	2017	*2018*	*2019*
Ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու դյուրինության ցուցանիշը	47	41	47

Ըստ աղյուսակ 5-ում ներկայացված տվյալների՝ 2018 թվականին ՀՀ-ն իր դիրքերը բարելավել է 6 կետով, սակայն 2019 թվականին կրկին նահանջել է նախկին դիրք: Այս գնահատումն իրականացվում է 10 ցուցանիշներից կազմված գնահատման համակարգի հիման վրա, որոնցից այս հոդվածի շրջանակներում մեզ ավելի հետաքրքրում է «հարկերի վճարում» ցուցանիշը, որում ներառված է նաև «Հաշվետվությունների ներկայացումից հետո վարչարարության գնահատման ինդեքսը» (աղյուսակ 6):

[17] Աղյուսակը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2018,
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019,
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020

Աղյուսակ 6

Հաշվետվությունների ներկայացումից հետո վարչարարության գնահատման ինդեքսը [18]

Հայաստան			Ռուսաստան			Բելառուս		
2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
49,1	49,08	79,4	73,14	73,14	73,3	50,0	50,0	50,0

«Հաշվետվությունների ներկայացումից հետո վարչարարության գնահատման ինդեքսը» չափվում է 0-100 սանդղակով, որտեղ 100-ին մոտ միավորը լավագույն արդյունքն է: 2017 թվականին դիտարկվող ցուցանիշով Հայաստանը ԵԱՏՄ պետություններից զիջել է միայն Ռուսաստանին և Բելառուսին: Այդ բաղադրիչի ցածր գնահատականը պայմանավորված է նրանով, որ 2016 թվականին ԱԱՀ դեբետային գումարների վերադարձման համակարգը ՀՀ-ում չէր գործում և ներդրվեց միայն 2017 թվականի հուլիսի 1-ից, ինչի դրական ազդեցությունը 2019 թվականին արդեն տեսանելի է. 2019 թվականին Հայաստանը ԵԱՏՄ երկրներից Ռուսաստանին և Բելառուսին գերազանցեց «Հաշվետվությունների ներկայացումից հետո վարչարարության գնահատման ինդեքսով»: Այս հաջողությունը վստահաբար կարելի է համարել նաև իրականացվող հարկային վարչարարության ձեռքբերումներից:

Ըստ վերոհիշյալ դիտարկումների՝ արձանագրենք, որ ՀՀ-ում հարկերից խուսափման ծավալները բավականին շոշափելի են, թեև գործում են հարկային վարչարարության խիստ կանոններ: Մի կողմից՝ ունենք առաջադեմ հարկային օրենսդրություն՝ համակցված հարկային ստուգումների բարձր հաճախականությամբ, մյուս կողմից՝ հարկերից խուսափման շոշափելի ծավալներ: Այս երկու փաստերը թվում են անհամատեղելի: Չէ՞ որ հարկային ստուգումների բարձր հավանականությունն այն որոշիչ գործոններից է, որ, այլ հավասար պայմաններում, տնտեսավարողներին պետք է դրդի պատշաճ և օրինապահ վարքագծի: Առկա խնդիրները պայմանավորված չեն իրավական կարգավորումների բացերով. հարցը հարկային վարչարարության որակն է:

Ամփոփելով կարող ենք փաստել, որ իրականացվող հարկային վարչարարությունը բավականին արդյունավետ է, ավելին՝ շարունակական:

Եզրակացություն: Հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման համար, ուսումնասիրելով իրականացված համալիր հարկային ստուգումների քանակները և դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարները, ակնհայտ դարձավ բավական գոհացնող պատկեր. ստուգումների այդ տեսակի քանակապես նվազումը զուգորդվում է դրանց արդյունքում հայտնաբերված գումարների աճով, ինչը վարչարարության տեսանկյունից լուրջ ձեռքբերում է: Թեմատիկ հարկային ստուգումների մասով ունենք վերը նշված 2 ցուցանիշների աճ և, հետևաբար, առկա պատկերը ճիշտ գնահատելու համար դիտարկել ենք 1 ստուգմանը բաժին ընկնող լրացուցիչ պար-

[18] Աղյուսակը կազմել են հեղինակները: Տվյալների աղբյուրը՝
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2018,
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019,
https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020

տավորության գումարի չափը, ինչը դրսևորել է նվազող վարքագիծ: ՀՀ-ում հարկային ստուգումների իրավական դաշտը համապատասխանում է միջազգային լավագույն փորձին: Մասնավորապես՝ ներդրված է ռիսկի վրա հիմնված հարկային ստուգումների համակարգ, սակայն արձանագրենք, որ հարկային ստուգումների որակը շարունակում է մնալ խնդրահարույց, ինչն ունի ինչպես տեխնիկական (տնտեսավարողների ռիսկայնության գնահատման համակարգը), այնպես էլ վարքագծային պատճառներ (կոռուպցիա, հարկային մարմնի աշխատակիցների ոչ բավարար գիտելիքներ): Կամերալ ուսումնասիրություններին անդրադառնալով՝ նշենք, որ դրանք իրենց կայուն և գնահատվող տեղն են գտել հարկային մարմին – հարկ վճարողներ երկխոսության գործընթացում, իսկ ճշտված հաշվարկներով լրացուցիչ հայտարարագրված գումարների ավելացումն էլ խոսում է իրականացվող հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման մասին: Վերլուծության արդյունքում հանգել ենք այն եզրակացության, որ, ընդհանուր առմամբ, նկատելի է հարկային վարչարարության արդյունավետության մակարդակի անընդհատ բարձրացում: Դա, առաջին հերթին, նպաստելու է ՀՀ պետական բյուջեի հարկային եկամուտների աճին, քանի որ վերջիններիս մակարդակը մեծապես կախված է կիրառվող վարչարարության արդյունավետությունից, որի նպատակն էլ պետք է լինի հարկ վճարողների կողմից ժամանակին և ճշգրիտ իրենց հարկային պարտավորությունների կատարման ապահովումը:

Հարկային վարչարարության կատարելագործման ուղղությամբ քաղաքականության ռազմավարությունը պետք է ուղղված լինի երկարաժամկետ հեռանկարում հարկային վարչարարության արմատապես նոր համակարգ ունենալուն: Այս տեսանկյունից չափազանց կարևոր է, որ հարկ վճարողը զգա պետության ուղղակի օժանդակությունը հարկային պարտավորությունների կատարման գործընթացում: Այդ առումով, հարկային վարչարարությունը պետք է ուղղված լինի հարկ վճարողներին բարձրորակ ծառայություններ մատուցելուն, որը կհանգեցնի ինքնագնահատման համակարգի արմատավորմանը: Մեր կարծիքով՝ նշվածին հասնելու իրատեսական ուղին հարկային մարմին – հարկ վճարող գործընկերային հարաբերությունների ամրապնդումն ու շարունակական կատարելագործումն է հարկային վարչարարության նկատմամբ հարկ վճարողների վերաբերմունքի անընդհատ ուսումնասիրության միջոցով. բիզնեսից ստացված ազդակները ուղենշային են համարվում վարչարարական գործիքակազմի մշակման և բարելավման գործընթացում:

Ամփոփելով փաստենք, որ արդյունավետ հարկային վարչարարությունը, նպաստելով հարկեր վճարելու պատրաստակամության նոր մշակույթի ձևավորմանը և հարկ վճարողների շրջանում օրինապահության մակարդակի բարձրացմանը, կապահովի հարկային ստվերի կրճատում և հարկային եկամուտների կայուն աճ: Ավելին, առանց հարկային վարչարարության արդյունավետ կառուցակարգերի ներդրման և շարունակական կատարելագործման, հնարավոր չէ հարկային քաղաքականության առջև դրված խնդիրների լուծումը: Հենց այս հանգամանքով է պայմանավորված այն իրողությունը, որ գրեթե բոլոր երկրներում իրականացվող հարկային բարեփոխումների կարևոր ուղղություններից է հարկային վարչարարության կատարելագործումը:

Օգտագործված գրականություն

1. ՀՀ հարկային օրենսգիրք՝ ընդունված 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին:
2. Հարությունյան Վ. Լ., Հարկային և մաքսային մարմինների գործունեության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2017:
3. Հարությունյան Տ. Վ., Հարկային քաղաքականության և հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2016:
4. Абрамчик Л.Я., Налоговое администрирование в системе финансового контроля, «Финансовое право», N6, 2005.
5. Аронов А.В., Кашин В.А., Налоговая политика и налоговое администрирование, учеб. пособие. М., «Экономист», 2006.
6. Бурцев Д.Г., Основы налогового администрирования, базовый курс, СПб., 2008.
7. Ляпина Т. М., Налоговое администрирование, 2019.
8. Мельникова Н.П., Развитие налогового администрирования в России, «Финансы и кредит», 2006.
9. Миронова О.А., Ханафаеев Ф.Ф., Налоговое администрирование, учебник, М., 2008.
10. Atkinson A.B., Piketty T., Saez E., Top incomes in the long run of history: A global perspective, Edited A.B. Atkinson and Thomas Piketty, Oxford: Oxford University Press, 2010.
11. Beric J. Croome, Tax administration, 2010.
12. https://www.petekamutner.am/
13. https://minfin.am/
14. https://armstat.am/am/
15. https://www.arlis.am/
16. https://www.oecd.org/
17. https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness

КАРИНЕ МИКАЕЛЯН
Доцент кафедры финансов АГЭУ,
кандидат экономических наук

АНУШ ПЕТРОСЯН
Магистрант кафедры финансов АГЭУ

Оценка эффективности налогового администрирования в РА.– В развитии экономики ключевую роль играет налоговая политика страны. В деле решения основных задач налоговой политики государства налоговое администрирование имеет важное значение.

Обеспечение доходов государственного бюджета и формирование финансовой базы, необходимой для осуществления функций государства, обусловлено совершенствованием налогового администрирования.

Эффективное налоговое администрирование является основой деятельности налоговой системы и гарантией тесного сотрудничества между налогоплательщиками и налоговым органом. В статье рассмотрены различные интерпретации налогового администрирования, выявлены ключевые аспекты последнего. С целью оценки эффективности налогового администрирования основное внимание уделено налоговым проверкам и изучениям. В результате анализов были сделаны соответствующие выводы.

Ключевые слова: *налоговая система, налоговая политика, налоговое администрирование, налоговые доходы, налоговый орган, налогоплательщик, оценка эффективности.*
JEL: H21, H71
DOI: 10.52174/1829-0280_2021_4_65

KARINE MIKAYELYAN
Associate Professor of the Chair of Finance of ASUE,
PhD in Economics

ANUSH PETROSYAN
Master's Student of the Chair of Finance of ASUE

Assessment of the Effectiveness of Tax Administration in the RA.– The tax policy of the country plays a key role in the development of the economy, tax administration by itself has a tremendous stake in achieving main goals and solving problems faced by the country.

The provision of state budget revenues mainly stems from the tax administration improvements, the latter also contributes to the formation of a tax base necessary for the implementation of state operations.

After the resent reforms of tax system in Armenia the implementation of effective tax administration has the most important role. Effective tax administration is the basis for the successful operation of the tax system, as well as the guarantee of establishing sound cooperative relations between tax payers and the tax authority. The paper referred to various interpretations of tax administration, and, as a result, the key aspects of administration were identified. To assess the effectiveness of tax administration, the main focus was on tax audits and studies. As a result of the analysis, appropriate conclusions were made.

Keywords: *tax system, tax politics, tax administration, tax incomes, tax authority, tax payer, assessment of effectiveness.*
JEL: H21, H71
DOI: 10.52174/1829-0280_2021_4_65