

Բանալի բառեր՝ հարկեր, հարկային համակարգ, հարկային ռազմավարություն, կազմակերպական կառուցվածք, հարկային բարեփոխումներ:

ՀՏԴ 336.2

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊԱԿԱՆ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՓՈՐՁԸ ԵՎ ԴՐԱ ՏԵՂԱՅՆԱՑՄԱՆ ՀՆԱՐԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Անտենախոսության թեմա՝

**Հարկային ռազմավարությունը և հարկային համակարգի
կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման
ուղղությունները (ՀՀ կյուբերով)**

Սուրիկ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ Մ.Զոթանյանի անվան
տնտեսագիտության ինստիտուտի ասպիրանտ

Գիտական ղեկավար՝

Յուրի ՍՈՒՎԱՐՅԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ ակադեմիկոս, տնտեսագիտության դոկտոր,
պրոֆեսոր

Կերչին տասնամյակներում դիտվող գլոբալացման երևույթների խորացումը հանգեցրել է այնպիսի մի իրավիճակի, երբ առանձին երկրներ մրցակցում են ապրանքայինից գատ նախկինում մրցակցությունից որոշ առումով ազատ ֆինանսական, ներդրումների, հարկային համակարգի և այլ ոլորտներում՝ առավել բարենպաստ միջավայրի ձևավորման ուղղությամբ միտված ներդրումների և կապիտալի ներհոսքի առաջանցիկ տեմպերի ապահովմանը¹: Այսինքն, հարկային ոլորտը վերածվել է մրցակցային նոր դաշտի, իսկ հարկային համակարգի համաշխարհային միտումների բացահայտումն ու դրա հիման վրա հարկային ռազմավարության մշակումը վերածվում են օրվա իրամայականի, որի անտեսումը սպառնում է էլ ավելի վատթարացնել ընթացիկ տնտեսական մրցունակության մթնոլորտը²: Հարկային համակարգի ուսումնասիրության ամբողջականությունն ապահովելու համար անհրաժեշտ է ցուցաբերել համակարգային բազմակողմանի մոտեցում՝ ներառելով վերլուծության կազմակերպական, տնտեսական և իրավական առանձնահատկությունները³:

Հարկային համակարգերի կազմակերպման կարևորագույն սկզբունքներից մեկը պետական բյուջեի և այլ մակարդակներում գտնվող բյուջեների եկամուտների ուժախսերի հստակ տարանջատումն է, ինչը նշանակում է, որ ցանկացած հարկային եկամտի տեսակ պետք է հստակ ուղղվի և հաշվառվի կոնկրետ որոշակի մակարդակի բյուջեում: Բնականաբար, բյուջեի մակարդակների թվաքանակը կախված է պետության բաղադրական կառուցվածքի առանձնահատկություններից: Այսպես, եթե ունիտար պետության դեպքում (Հայաստան, Իտալիա, Ֆրանսիա և այլն) տարբերվում են բյուջեների 2 մակարդակներ՝ պետական և տեղական, ապա դաշնային պետություններում (Ռուսաստան, Գերմանիա, Կանադա և այլն)՝ 3 մակարդակներ՝ դաշնային, տարածաշրջանային և տեղական: Ըստ բյուջեի մակարդակների՝ հարկային համակարգի կազմակերպման հիմքում դրվում են այնպիսի սկզբունքներ, որոնք ունակ են ապահովելու հարկային եկամուտների տեղաբաշխումն ըստ այդ բյուջեների⁴:

ՏՀԶԿ կողմից իրապարակված «Հարկային վարչարարություն 2013: ՏՀԶԿ և մյուս զարգացած և զարգացող տնտեսություններ համեմատական տեղեկատվություն» զեկույցում նշվում է, որ ընդհանուր առմամբ, պետական կառավարման համակարգում հարկային մարմինները կարող են գործել 4 իրավական ձևաչափով⁵: Հարկային մարմինների իրավական ձևից բացի, կարևոր է նաև հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքը: Ներկայումս լայն տարածում ունի հարկային մարմինների կազմակերպումը՝ հետևյալ սկզբունքների հիման վրա.

- Մասնագիտացում, որի դեպքում հարկային մարմինները ձևավորվում են՝ ըստ հարկատեսակների:
- Ֆունկցիոնալ, որի դեպքում հարկային մարմինները կազմակերպվում են ըստ իրականացվող գործառնությունների:
- Հարկատուների սեգմենտավորման սկզբունքը, որի դեպքում հարկային մարմինները ձևավորվում են առանձին հարկատուների խմբերի համար (օր.՝ խոշոր հարկատուներ):

Պատմականորեն հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի ընտրության հարցում նախապատվություն առավել հաճախ տրվում էր մասնագիտացման սկզբունքին, որի դեպքում յուրաքանչյուր հարկատեսակի կամ հարկատեսակների խմբի գծով ստեղծվում էր առանձին, բազմաֆունկցիոնալ ստորաբաժանում, որը պատասխանատու էր

¹ Марцинкевич А.М., Мировая налоговая конкуренция как следствие трансформации офшорного бизнеса, Сборник статей «Беларусь и мировые экономические процессы». Минск, БГУ (Белорусский государственный университет), 2009, Выпуск 6, с.80.

² Троянская М.А., Налоговая конкуренция: понятие, виды, значение. Налоги и финансовое право, №6, 2014, с.179-185.

³ Шувалова Е.Б., Налоговые системы зарубежных стран, Учебно-практическое пособие, Е.Б. Шувалова, В.В. Климовичев, А.М. Пузин. - М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. с. 6.

⁴ Лыкова Л. Н., Налоговые системы зарубежных стран, Учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры, Л. Н. Лыкова, И. С. Букина, 2-е изд., Перераб. и доп., М.: Изд. Юрайт, 2016. с. 25.

⁵ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. 17.05.2013, p. 25.

տվյալ հարկատեսակի հետ կապված բոլոր գործառնական խնդիրները լուծելու և վարելու համար⁶: Տվյալ դեպքում յուրաքանչյուր ստորաբաժանում բնութագրվում էր իր որոշակի համեմատական անկախությամբ, ինչը դրանց աշխատանքի կորդինացումն ու միասնական ռազմավարության իրականացումը դարձնում է գործնականում շատ բարդ: Ավելին, քանի որ յուրաքանչյուր ստորաբաժանում գործում էր որպես առանձին անբողջական մարմին, նման կառուցվածքի պայմաններում ի հայտ են գալիս միասնական գործառնական իրականացումը կրկնվող ենթաստորաբաժանումներ, որոնց պահպանման ծախսերը նույն համամասնությամբ աճում են՝ հանգեցնելով հարկային համակարգի պահպանման գործառնական ծախսերի աճի և արդյունավետության անկման: Նման կազմակերպական կառուցվածքի թերություններն ի հայտ են գալիս նաև հարկատուների կողմում, քանի որ վերջիններս ստիպված են գործակցել մի քանի ստորաբաժանումների հետ զուգահեռ՝ ծախսելով համապատասխանաբար բազմակի անգամ ավելի նյութական, մարդկային և ֆինանսական ռեսուրսներ: Այդ պատճառով ողջ աշխարհում երկրների գերակշիռ մասում հարկային մարմիններն արդեն իսկ վերակառուցվել են վերը նշված մյուս 2 սկզբունքներին համահունչ:

Հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի ֆունկցիոնալ սկզբունքի հիմքում ընկած են հարկային վարչարարության գործառնականները, որոնց շարքում առանձնացվում են նորմատիվ և օպերատիվ գործառնականները: Նորմատիվ գործառնականներն ընդգրկում են ազգային մակարդակը և վերաբերում են հարկային օրենսդրության ու նորմատիվ-իրավական ակտերի մեկնաբանմանը, կիրառման կարգի պարզաբանմանը, նոր մեթոդաբանության մշակմանը և վարչական գործընթացների սահմանմանը, որոնց վերջնական նպատակը նվազագույն ծախսերով հարկային եկամուտների պլանավորված մեծության և այլ նպատակային ցուցանիշների ապահովումն է: Ի տարբերության նորմատիվ գործառնականների՝ օպերատիվ գործառնականներն անմիջականորեն առնչվում են հարկերի հավաքագրման և հարկային վարչարարության իրագործման գործընթացներին, ապահովում են հարկային մարմինների և հարկատուների գործնական իրավահարաբերություններն ու շփումները, որի կատարման արդյունավետությունից է կախված հարկատուների կողմից հարկերի լրիվությունը և ժամանակի վճարման կանոնավորությունը: Օպերատիվ գործառնականների շարքից են հարկատուների գրանցումը, հարկային ստուգումները, կամերալ հսկողությունը և այլն:

Ֆունկցիոնալ կազմակերպական կառուցվածքի սկզբունքի պարագայում ավելանում են հարկային մարմնի աշխատանքի արդյունավետության բարձրացման հնարավորությունները, քանի որ կրճատվում և վերանում են կրկնող գործառնականներ իրականացնող ենթաստորաբաժանումների թիվը, նվազում են հարկատուների ու հարկային մարմինների շփումները, և դրանով իսկ հնարավորություն է ստեղծվում կորդինացնել, ավտոմատացնել և օպտիմալացնել հարկային վարչարարության շատ գործընթացներ: Հետևաբար զարմանալի չէ, որ առանձին երկրների գերակշիռ մասը հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի հիմքում դրել են հենց ֆունկցիոնալ կառուցվածքի սկզբունքը (Բուլղարիա, Հունգարիա, Հնդկաստան, Կանադան, Նիդերլանդներ, Թուրքիա, Ֆինլանդիա և այլն):

Վերջին ժամանակներում աշխարհի զարգացած երկրներում դիտվում է նաև հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքում հարկատուների սեզնակավորման և սպասարկման առանձնացված ստորաբաժանումների ստեղծման որոշակի միտումներ: Նման երկրների շարքին են դասվում՝ Ավստրալիան, ԱՄՆ-ը, Մեծ Բրիտանիան և այլ երկրներ: Նման մոտեցման պարագայում նախևառաջ հարկատուները տարբերակվում և բաշխվում են ըստ առանձին բնութագրիչների, որի արդյունքում ձևավորվում են որոշակի ընդհանուր առանձնահատկություններ ունեցող հարկատուների խմբեր: Որպես խմբավորման բնութագրիչներ կարող են հանդես գալ հարկատուի կողմից վճարված հարկերի մեծությունը, իրավական կարգավիճակը, կազմակերպության մեծությունը և այլ ցուցանիշներ, որոնց շարքը յուրաքանչյուր երկրի դեպքում կարող է տարբերվել: Ցանկացած հարկատուների խմբի համար ձևավորվում է առանձին հարկային մարմնի ստորաբաժանում, որը տվյալ խմբի համար իրականացնում են հարկային մարմինների հետ փոխհարաբերությունների կազմակերպումը: Ավստրալիայում է, որ նման տարբերակված մոտեցումը թույլ է տալիս ավելի նեղ մասնագիտական ծառայություններ մատուցել հարկատուներին, իսկ հարկատուները՝ հնարավորություն են ստանում ակնկալել ավելի բարձր սպասարկման որակ: Միաժամանակ պետք է արձանագրել, որ այս դեպքում ի հայտ են գալիս 1-ին՝ մասնագիտացման կազմակերպական կառուցվածքին բնորոշ թերություններ, քանի որ միաժամանակ ստեղծվում են նույնանման գործառնականներ իրականացնող մի քանի ստորաբաժանումներ: Այնուամենայնիվ, կարելի է ակնկալել, որ ստացվելիք օգուտներն ավելի շատ են, քան ներկայացված թերությունները:

Պետք է նշել, որ հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի ներկայացված տարատեսակները, որպես կանոն, հանդես են գալիս միասին և փոխլրացնում են միմյանց: Առանձին երկրի հարկային համակարգի դասումն այս կամ այն կազմակերպական կառուցվածքի տեսակին իրականացվում է այն դիտարկմամբ, թե որ սկզբունքն է գերիշխում՝ իր ազդեցությունը թողնելով ողջ համակարգի կազմակերպման սկզբունքային առանձնահատկությունների վրա, ընդ որում, միշտ չէ, որ հնարավոր է լինում հստակ որակել և բնորոշել հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքում այս կամ այն սկզբունքի գերակայությունը:

Իրական կյանքում հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի վրա մեծ ազդեցություն է թողնում պետության կառավարման ձևը, առկա ավանդույթները, պետական մյուս կառավարման գործառնականներում ունեցած հաջողությունները կամ անհաջողությունները: Ավելին, հաճախ, հատկապես թերի կայացած թերի կայացած թերի կայացած կառավարման համակարգով պետություններում նշված գործոններն հաճախ այնքան համոզիչ ու ուժեղ են գտնվում, որ գերազանցում են արդյունավետության և օպտիմալության վերաբերյալ դատողությունները: Այս առումով հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի բարեփոխումները մշտական բնույթ են կրում մի դեպքում բխելով արդյունավետության բարձրացման և վարչարարական ունակությունների բարելավման նկատառումներից, իսկ մյուս դեպքում՝ քաղաքական իշխանության ընթացիկ հարցերի լուծման դրոպապոնտներով: Հայաստանի անկախության 25-ամյա պատմության ընթացքում հարկային մարմինների կարգավիճակի և կազմակերպական կառուցվածքի բազմաթիվ փոփոխությունները, այդ թվում հարկային և մաքսային մարմինների միացումն ու անջատումը, ֆինանսների նախարարության կազմում ներառումը և անջատումը, կոմիտեի կամ ծառայության կարգավիճակի տրամադրումը, մասնագիտացած տեսչությունների ու մաքսատների (խոշոր հարկատուների, ավտոմեքենաների մաքսագրծման) հիմնումը ասվածի վառ ապացույցն են:

Հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման միտումների միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը թույլ է տալիս գալ այն հետևությունը, որ առավել զարգացած երկրներում գերակշռում է հարկային մարմնի կազմակերպման ֆունկցիոնալ կառուցվածքը: Մյուս կարևոր դիտարկումն այն է, որ այն երկրներում, որտեղ հարկերի համակարգում ներդրված

⁶ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. 17.05.2013, p. 59.

⁷ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. 17.05.2013, p. 61.

Ե ավելացված արժեքի հարկը, որպես կանոն գործում է նաև այդ հարկի կիրարկման համար պատասխանատու մասնագիտացված ստորաբաժանում: Այս դիտարկումը ցույց է տալիս, որ հարկային համակարգի կազմակերպման առաջավոր փորձում ակնհայտ է նաև մասնագիտացման սկզբունքով կազմակերպական կառուցվածքի երևակումներ: Իսկ ինչ վերաբերում է հարկատուների սեգմենտավորման փորձին, ապա հարկ է նշել, որ հարկային մարմնի կառուցվածքում խոշոր հարկատուների հետ աշխատանքների ստորաբաժանումը հանդիպում է խոշոր երկրների գերակշիռ մասում: Նման հարկային ստորաբաժանումները համակարգում և կազմակերպում են խոշոր հարկատուների հետ կապված բոլոր հարկային մարմիններին վերապահված գործառնություններ՝ հարկային հաշվառման կանգնեցնելուց մինչև արտագնա հարկային ստուգումների իրականացումը, ինչը նպատակ ունի մեկ տեղում կենտրոնացնել խոշոր հարկատուների գործունեությանը առնչվող բազմաբովանդակ տեղեկատվությունը՝ ապահովելով դրա ուղղահայաց և հորիզոնական հոսքերի ամբողջականությունը:

Խոշոր հարկատուների հետ աշխատանքների համար առանձնացված ստորաբաժանման հիմնումն առաջին հերթին պայմանավորված է նման կազմակերպությունների վճարած հարկերի մեծ դերակատարմամբ: Հաճախ խոշոր կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես առանձին տարածաշրջանի հիմնական գործատու և արտադրանք թողարկող, ինչն այդ տարածաշրջանը ֆինանսապես ու տնտեսապես մեծ կախման մեջ է դնում դրա վճարած աշխատավարձերից և հարկերից: Մյուս կողմից՝ խոշոր հարկատուները, տիրապետելով հզոր ֆինանսական և նյութական ռեսուրսների, կարող են ներգրավել խորհրդատվական մասնագիտացված կազմակերպություններ, մշակել ֆինանսական հոսքերի միջազգային միջնորդավորված շղթաներ և այլ բարդ մեխանիզմներ՝ արհեստականորեն նվազեցնելով վճարման ենթակա հարկերի մեծությունը: Նման սցենարի դեպքում «շարքային» հարկային տեսուչն ամենայն հավանականությամբ չի կարողանա հասկանալ և բացահայտել այդ մեխանիզմների տրամաբանությունը, ինչը խոշոր կազմակերպությունների մեքենայություններին դիմակայելու համար պահանջ է առաջացնում ունենալ բարձրակարգ հարկային ծառայողներով հարկային մասնագիտացված ստորաբաժանում, ովքեր բավականաչափ գիտելիքներ ունեն ոչ միայն հաշվապահական հաշվառման, այլև նման կազմակերպությունների արտադրական և տեխնոլոգիական առանձնահատկությունների վերաբերյալ:

Հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքի վրա մեծ ազդեցություն է թողնում նաև լրացուցիչ և իրենց բնույթով հարկայինից որոշակի տարբերվող գործառնությունների քանակը, որոնց իրականացումը դրված է հարկային մարմինների վրա: Դրանցից են, օրինակ.

- Սոցիալական ոլորտում, օրինակ, երեխաների համար տրվող նպաստների վարչարարության իրականացումը (Լիդերլանդներ, Նոր Չեխիա):

- Պետական կենսաթոշակային և սոցիալական ապահովության համակարգերի վարչարարությունը (Արգենտինա, Ծապոնիա):

- Ոչ հարկային պարտավորությունների հավաքագրում, ինչպիսիք են տարբեր պետական ծրագրերի շրջանակներում տրված վարկեր (օրինակ՝ ուսանողական), (Ավստրալիա, Հունգարիա, Մեծ Բրիտանիա):

- Անշարժ գույքի հարկման բազային որոշման նպատակով գույքի գնահատում (Ավստրալիա, Ավստրիա, Դանիա, Հնդկաստան, Չինաստան, Պորտուգալիա, ԱՄՆ, Ֆինլանդիա, Ֆրանսիա, Չեխիա, Չինի, Եվեյիա)⁸, և այլն:

Հարկային համակարգերի կազմակերպական կառուցվածքի, և ընդհանրապես՝ դրանց կառավարման և կարգավորման ոլորտում առավել երկարաժամկետ ու նպատակային միտումներից մեկը հարկային մարմնին գործունեության ոլորտում այն լավագույն փորձի ներդրումն է, որն իր արդյունավետությունն արդեն տասնամյակներ շարունակ ապացուցում է կորպորատիվ կառավարման ոլորտում: Օրինակ՝ հարկային ոլորտի պահպանման բյուջետային միջոցների ծախսման արդյունավետության բարձրացմանը կարող են նպաստել այնպիսի ժամանակակից գործիքների կիրառումը, ինչպիսիք են՝ արդյունքի կողմնորոշմամբ բյուջետային պլանավորումը, ծրագրային ու նպատակային բյուջետավորումը և այլ ժամանակակից գործիքներ: Արդյունքի կողմնորոշմամբ բյուջետավորման ներդրումը ենթադրում է հարկային մարմինների գործունեության երկկողմանի նպատակադրում, մասնավորապես, մի կողմից բյուջետային եկամուտների ապահովում, հարկերից խուսափելու դեպքերի կրճատում, և մյուս կողմից՝ հարկային մարմնի պահպանման ծախսերի կրճատում ու հարկատուների սպասարկման որակական և քանակական ցուցանիշների բարելավում:

Նմանապես փոփոխության են ենթարկվում նաև հարկային վարչարարության կազմակերպման և իրականացման մոտեցումները: Այսպես, եթե «ավանդական» տեսանկյունից հարկային վարչարարության արդյունավետության գնահատման համար առաջնահերթ հաշվի էր առնվում հարկային պլանավորված եկամուտների ապահովումը, ապա ներկայումս ավելի մեծ ուշադրություն է դարձվում հարկատուների ինքնահայտարարագրման, ինքնավերահսկման, բարեխիղճ հարկատուների մասնաբաժնի անընդհատ ավելացման ծրագրերի իրականացմանը:

Որոշ երկրներում նոր թափ է ստացել հարկային մարմինների կազմակերպական կառուցվածքում պայմանական անկախ ստորաբաժանումների ստեղծման պրակտիկան, որի վերահսկողությունը վերապահվում է պետական ծառայողներից, անկախ փորձագետներից և հանրային հատվածի ներկայացուցիչներից բաղկացած խորհուրդը: Օրինակ՝ Մեծ Բրիտանիայի հարկային ծառայության ռազմավարական կառավարման տնօրենների խորհրդի կազմում ներգրավված են մասնավոր խորհրդատվական բյուրոյի սեփականատեր, իսկ մասնավոր հատվածում աշխատող իրավաբան, և այլ ներկայացուցիչներ⁹: Չնայած նման ստորաբաժանումները փաստացի ենթարկվում են հարկային վերադաս մարմնին, այնուամենայնիվ մասնավոր հատվածի ներգրավումը հարկային համակարգի ռազմավարական կառավարման գործընթացում մեծացնում է ընդունվող որոշումների թափանցիկությունը, ավելացնում է հասարակության վստահությունը հարկային համակարգի նկատմամբ, ինչը, վերջին հաշվով, բերում է հարկային կարգապահության բարձրացմանը և հարկային վարչարարության համար անհրաժեշտ ֆինանսական ծախսերի կրճատմանը:

Վերջին տասնամյակներում հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի վրա ամենամեծ ազդեցություն թողած տեխնոլոգիական գործոնը, անխոս, տեղեկատվական և հեռահաղորդակցության ոլորտում տեղի ունեցած հեղափոխական զարգացումներն են: Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման ծախսերի շարունակական անկումը, դրանց հետ աշխատելու ունակությունների համատարած տիրապետելու հանգամանքը, հեռահաղորդակցության ուղիների ցանցի և ծածկույթի զարգացումը վերջին 1-2 տասնամյակում հանգեցրել են նրան, որ տնտեսական գործունեության սկզբունքորեն բոլոր ոլորտներում արդեն իսկ ներդրվել և հաջողությամբ շահագործվում են տեղեկատվական լուծումներ, մասնավորապես, տվյալների էլեկտրոնային շտեմարանների, էլեկտրոնային առևտրի, փաստաթղթաշրջանառության և այլ ուղղություններով: Բնականաբար, այս գործընթացներից անմասն չի մնացել նաև պետական կառավարման, այդ թվում նաև

⁸ OECD 2013: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. 17.05.2013, p. 36.

⁹ United Kingdom HM Revenue & Customs Department (<http://www.hmrc.gov.uk>)

հարկային վարչարարության ու հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքի զարգացման և վերափոխումների գործընթացը: Եթե ընդամենը 1-2 տասնամյակ առաջ յուրաքանչյուր հարկատուի համար վարվում էր թոթափյին անհատական քարտ, ապա ներկայումս գրեթե բոլոր երկրներում անցում է կատարվում զուգահեռ կամ բացառապես էլեկտրոնային վարման համակարգի, ինչը ոչ միայն նվազեցնում է հարկային ծառայողների մեխանիկական աշխատանքի անհրաժեշտությունը և ընդհանուր աշխատակազմի մեծությունը, այլ նաև այն հնարավորություն է տալիս ավտոմատացնել կամերալ ու խաչածև ստուգումները, և որոնք էլ հիմքեր են ստեղծում ինտեգրելու հարկատուների հարկային պատմությունը պետական կառավարման համակարգի մյուս օղակների տեղեկատվության հետ: Այս միտումի զարգացումը հանգեցրել է նրան, որ զարգացած երկրների գերակշիռ մասում, ինչպես նաև բազմաթիվ զարգացող և անցումային տնտեսությամբ երկրներում ներդրվել է հարկային հաշվետվությունների ներկայացման, հարկային պարտավորությունների վճարման ու հարկային մարմնից տարբեր քաղվածքների և տեղեկանքների ստացման էլեկտրոնային ավտոմատ համակարգեր, որոնք դրական ազդեցություն կթողնեն ինչպես հարկատուների, այնպես էլ հարկային մարմնի աշխատանքի ընդհանուր արդյունավետության վրա:

Առավել զարգացած երկրների հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքում կարելի է առանձնացնել նաև հարկային մարմնի գործառնությունների իրականացման ոլորտում մասնավոր հատվածի հետ սերտ համագործակցության և այդ գործառնությունները մասնավոր հատվածին պատվիրակման երևույթներ: Օրինակ՝ արդեն իսկ հաջողությամբ փորձարկվել և լայնորեն կիրառվում են այնպիսի մեխանիզմներ, ինչպիսիք են մասնավոր առևտրային բանկերի կողմից հարկի գումարի հաշվարկման ու գանձման փորձն այնպիսի գործարքներում, ինչպիսիք են դեպի արտասահման դրամական փոխանցումները (եթե տվյալ դեպքում նման գործարքները հարկվում են), գույքահարկի հաշվարկման և գանձման գործարքները, ֆիզիկական անձանց ստացած տոկոսային եկամուտներից հարկի հաշվարկման և պահման պրակտիկան: Տարածված է նաև անկախ աուդիտորների տրված եզրակացությունները որպես նախորդ ժամանակաշրջանի հարկային հաշվետվությունների իրավացիության հիմք ընդունելը և այլն: Մակայն մասնավոր հատվածի հետ համագործակցությունը և առանձին գործառնությունների պատվիրակումը չի սահմանափակվում հարկերի հաշվարկման ու պահման ոլորտներով: Այսպես, հարկային մարմնի տեղեկատվական շտեմարանների սպասարկումը, էլեկտրոնային ստորագրությունների թողարկումը, հեռահաղորդակցության և կապի ապահովումը, հարկային քննյթի սարքավորումների (օրինակ՝ հաշվիչ դրամարկային մեքենաների) մշակումն ու ընթացիկ սպասարկումը հաճախ իրականացվում է մասնավոր կազմակերպությունների կողմից, ինչը ևս գործառնությունների արտապատվիրման իրաշալի օրինակ է: Զիչ չեն նաև դեպքերը, երբ հարկային ժամկետանց պարտավորությունների գանձումն արտապատվիրվում է պարտքերի գանձմամբ զբաղվող մասնավոր գործակալություններին:

Ժամանակակից պայմաններում հարկային մարմնի կազմակերպական կառուցվածքին ներկայացվող կարևոր պահանջներից է միջազգային համագործակցության և կապերի ապահովման ստորաբաժանման անհրաժեշտությունը¹⁰: Նման կապերն ու համագործակցությունը կարող են լինել ինչպես պահային, այնպես էլ կրեն համակարգային և անընդհատ բնույթ, նմանական, եթե երկրորդ ներառված է տնտեսական քննյթ ունեցող կազմակերպությունում կամ միությունում: Այսպես, Եվրամիության, ՏՀԶԿ և ԵԱՏՄ անդամ պետությունների հարկային մարմնիները շարունակական աշխատանքներ են տանում անդամ պետությունների հարկային համակարգերի հարմոնիզացման ուղղությամբ: Տարածաշրջանային տնտեսական ինտեգրման գործընթացների զարգացմանը զուգահեռ, ավելանում են նաև հարկային իրավունքի միջազգային ընկալմամբ քննարկումներն ու մեկնաբանությունները, որոնք ընդհանրացվում են միջազգային հարկային իրավունքի հասկացության մեջ¹¹:

Չնայած տարբեր երկրներում հարկային համակարգի և հարկային մարմնի կազմակերպման կառուցվածքի զարգացման միտումների որոշակի տարբերություններին, ընթացիկ փուլին և նման փոփոխությունների տեսլերին, կարելի է առանձնացնել մի որոշ ընդհանրություններ, որոնք, մեր կարծիքով, կանխորոշելու են հետագա զարգացման ուղղություններն ու հարկային ռազմավարության բովանդակությունը: Դրանցից են.

- Հարկային մարմնիների կառավարման գործընթացում արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված մեխանիզմների ներդրման բարեփոխումները, որոնք համապատասխանում են կորպորատիվ կառավարման ոլորտում ռազմավարական կառավարման և պլանավորման ուղղությամբ գիտական ձեռքբերումներին ու լավագույն փորձին:

- Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ներդրման հետագա խորացում, ուղղված ինչպես հարկային ծառայողների աշխատանքի արդյունավետության ավելացմանը, այնպես էլ հարկատուների կողմից հարկերի հաշվարկման, հաշվետվությունների ներկայացման, հարկերի վճարման, պատահական սխալների բացառման ու հիշեցումների համակարգի ներդրմանը, հաշվապահական հաշվառման ծրագրային ապահովմանը, հարկային մարմնի տեղեկատվական համակարգի ինտեգրմանը, հաշվետվությունների ներկայացման և հարկերի վճարման ավտոմատ համակարգերի ներդրմանը, ինչպես նաև հարկատուների ինքնավերահսկման ու ինքնակազմակերպման ավելի լայն հնարավորությունների ընձեռմանը:

- Մասնավոր հատվածին արտապատվիրված հարկային մարմնի գործառնությունների շրջանակի ընդլայնումը, ինչը ոչ միայն նոր ձեռնարկատիրական գործունեության դաշտ է, այլև հնարավորություն կընձեռնի հարկային մարմնին մեխանիկական գործառնությունների բեռնաթափման միջոցով ռազմավարական կառավարման և ռազմավարության իրագործման ավելի լայնածավալ աշխատանքներ իրականացնելը:

- Հարկային մարմնիների միջազգային համագործակցության խորացումը, ինչը բխում է ժամանակակից աշխարհում քաղաքական և տնտեսական միությունների զարգացման տրամաբանությունից, հարկային մրցակցության նորագույն դրսևորումներից ու անբարեխիղճ հարկային մրցակցության կանխման մարտահրավերներից:

- Հարկատուների սեզմետավորման հիման վրա հարկային մասնագիտացված ստորաբաժանումների ստեղծումը, ինչը թույլ կտա հարկային մարմնին վերածել կարևորագույն խորհրդատու ինստիտուտի, որի գործունեությունն ուղղված կլինի չկանխամտածված հարկային իրավախախտումների բացառումը: Որպես մասնագիտացված հարկային ստորաբաժանումներ կարելի է դիտարկել բյուջետային հիմնարկների հարկային տեսչությունը, հասարակական կազմակերպությունների հարկային տեսչությունը, միկրոձեռնարկատիրության հարկային տեսչությունը և այլն:

Ներկայացված բարեփոխումներից շատերը հնարավոր է իրականացնել միայն հասարակության սոցիալական ինստիտուտների, տեխնիկական հնարավորությունների և ազգային ավանդույթներին չհակասելու նախապայմանների դեպքում: Օրինակ՝ ներկայիս հայաստանյան հասարակությունն ամբողջովին պատրաստ չէ հարկային գործառնությունների լայնամասշտաբ արտապատվիրմանը մասնավոր հատվածին, ինչը պայմանավորված է և՛ սուբյեկտիվ, և՛ օբյեկտիվ գործոններով: Նմանապես, կորպորատիվ կառավարման մեթոդների ներդրումը վարչական կազմակերպություններում պետք է իրականացվի զգուշորեն, այդ գործընթացում ներգրավված անձանց նախապատրաստելուց հետո, այնպես մեխանիկական

¹⁰ Евстигнеев Е.Н., Налоги и налогообложение. 5-е изд. СПб.: Питер, 2008, с. 71.

¹¹ Погорлецкий А.И., Международное налогообложение, СПб: Изд. Михайлова В.А., 2006, с. 92.

ցուցանիշների ապահովումը կարող է հանգեցնել պետական համակարգի գործունեության նպատակների և սկզբունքների լուրջ խեղաթյուրումների:

Հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի ընտրությունը բավականին լուրջ խնդիր է, քանի որ այն ոչ միայն պայմանավորելու է հարկային համակարգի պահպանման ծախսերի մեծությունը, այլև երկարաժամկետ ժամանակահատվածում կանխորոշելու՝ երկրի հարկային համակարգի գործունեության արդյունավետությունն ու հարկային վարչարարության իրականացման հնարավորությունները: Բնականաբար, հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքը նպատակահարմար չէ անընդհատ փոփոխել, քանի որ նման փոփոխությունները, մեծ նյութական ռեսուրսներ վատնելով, միաժամանակ բացասական առումով իրենց ազդեցությունն են թողնում երկրի տնտեսական միջավայրի վրա, քանի որ հարկատուները ստիպված են լինում ռեսուրսներ ծախսել նոր իրողությանը հարմարվելու նպատակով: Հետևաբար՝ հարկային համակարգի կազմակերպական կառուցվածքի ընտրությունն ու բարեփոխումները պետք է լինեն հիմնավորված և բխեն պետության ու հարկատուների երկուստեք շահերից:

*Ներկայացվել է 04.08.2017թ.
Ընդունվել է տպագրության 31.08.2017թ.*