



ՏԻԳՐԱՆ ԱՌՍՏԱՄՅԱՆ

**ԼՂՀ ֆինանսների նախարարության
հայցային աշխատանքների կազմակերպման բաժնի պետ,
իրավաբանական գիտությունների թեկնածու**

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՆՅԱԳՈՐԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ
ՈՐԱԿՄԱՆ ՈՐՈՇ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐ**



*«Յուրաքանչյուր որ պարտավոր է
օրենքով սահմանված դեպքերում, կարգով և
շափով մտածել հարկեր, փուրքեր, կապարել
պարտադիր այլ վճարումներ:
Արցախի Հանրապետության
Սահմանադրության հոդված 56*

Արցախի Հանրապետությունում տնտեսական և ֆինանսական ոլորտներում իրականացվող բարեփոխումների հետ կապված փոփոխություններ են իրականացվում նաև պետության հարկային քաղաքականության ոլորտում, որն ուղղված է հարկադրման կատարելագործված համակարգի կառուցմանը, վարչարարության գործիքների մեղմացմանն ու արդյունավետության բարձրացմանը, հարկային հաշվարկ-հաշվետվությունների և այլ փաստաթղթերի ներկայացման միջոցների արդիականացմանը:

Հարկադրման համակարգի արդյունավետության ապահովումն անհնար է առանց հարկային իրավախախտումների և հանցագործությունների բացահայտմանն ու կանխ-

մանը, հարկային և այլ պարտադիր վճարների գծով պարտավորությունների ժամանակին գանձմանն ուղղված միջոցառումների նպատակաուղղված և համակարգված իրականացման:

Քրեական իրավունքի գիտության մեջ հարկային հանցագործությունների վերլուծությունը միշտ զուգորդվել է տնտեսական և ֆինանսական ոլորտում իրականացվող հանցագործությունների դասակարգման հետ: Հարկային հանցագործությունների հանցավոր ոտնձգության ոլորտն ունի կողմնորոշիչ նշանակություն, քանի որ հանդես է գալիս որպես տվյալ խմբի հանցավոր արարքների որակման կարևոր հատկանիշ: Տեսակային օբյեկտով տնտեսական հանցագործությունների համակարգային վերլուծության արդյունքում որոշ մասնագետներ գտնում են, որ, հանցավոր ոտնձգության ամմիջական օբյեկտից ելնելով, դրանք կարող են բաժանվել որոշակի ենթախմբերի՝ ձեռնարկատիրական և այլ տնտեսական գործունեության, դրամավարկային շրջանառության և պետության ֆինանսական ու հարկաբյուջետային գործունեության ոլորտներում իրականացվող հանցագործություններ:!

Ֆինանսական հանցագործություններն արդեն բավական երկար ժամանակ համարվում են տնտեսական հանցագործությունների տարատեսակներից մեկը և, որոշ մասնագետների կարծիքով, հարկային հանցագործությունները, իրենց տեսակային օբյեկտից ելնելով, ևս դասվում են ֆինանսական և ֆինանսա-բյուջետային ոլորտում իրականացվող հանցագործությունների շարքին՝ դրանք անվանելով հարկերի ու մաքսային վճարների վճարման կարգի դեմ ուղղված հանցագործություններ, որտեղ, որպես հանցավոր ոտնձգությունից պահպանվող օբյեկտ, հանդես են գա-



լիս պետության ֆինանսական շահերը:^{2,3,4}

Օրինակ՝ Ի.Ա.Կլիպցեկին, որպես տնտեսական հանցագործությունների առանձին տեսակ, առանձնացնում է ֆինանսական ոլորտում իրականացվող հանցագործություններ՝ հարկերի և մաքսային վճարների վճարումից չարամտորեն խուսափելը:⁵ Բ.Վ.Վոլժենկինը, մանրամասն ուսումնասիրելով ֆինանսական հանցագործությունների օբյեկտը, առանձնացնում է հարկերի և պետական արտաբյուջետային ֆոնդեր կատարվող ապահովագրական վճարների վճարման սահմանված կարգի դեմ ուղղված հանցագործությունները: Օ.Գ.Կարպովիչը գտնում է, որ ֆինանսական հանցագործությունները սեփականության հարաբերություններին ուսնձգող հանցավոր արարքներ են, որոնք զարգանում, փոփոխվում և դադարում են երկրի ֆինանսական համակարգի մեջ: ⁶

Գոյություն ունի նաև մեկ այլ հետաքրքիր տեսակետ, համաձայն որի՝ ֆինանսական հանցագործությունները ֆինանսական անվտանգության բնագավառում իրականացվող հանցագործություններ են, և դրանց համապատասխանում է քրեա-իրավական նորմերի որոշակի համակարգ, որն ուղղված է այդ բնագավառի հասարակական հարաբերությունների պաշտպանությանը:⁷ Պետք է ընդունել, որ ֆինանսական, այդ թվում նաև՝ հարկային, հանցավորությունը վատթարացնում է պետության ֆինանսական պոտենցիալը և, դրա հետ կապված, հանդիսանում է պետության ֆինանսական անվտանգության առավել էական սպառնալիքներից մեկը:

Վերոգրյալից պարզ է դառնում, որ տվյալ խմբի հանցագործությունների օբյեկտիվ վերլուծությունից նկատվում է որակման տնտեսական և իրավական հատկանիշների համախառնում: Հնարավոր չէ բացառել, որ հարկային հանցագործությունները մի կողմից ուղղված են այն հարաբերությունների դեֆորմացմանը, որոնք առաջանում են պետական և համայնքային սեփականության իրավունքի իրացման արդյունքում, իսկ մյուս կողմից՝ միջնորդավորված կերպով, պետության ամբողջ ֆինանսական համակարգի փլուզմանը:

Իրավահարաբերությունների սուբյեկտների սոցիալական կապերը և նրանց օրինական շահերը հասարակական հարաբերություններին հաղորդում են որոշակի ուղղվա-

ծություն և թույլ են տալիս առավել հստակ որոշել հանցավոր ոսնձգության օբյեկտը: Ելնելով նշվածից՝ առաջարկվում է հարկային հանցագործությունների օբյեկտը համարել բարդ կառուցվածք ունեցող, քանի որ դրանց հետևանքով վնաս է հասցվում ոչ միայն պետության հարկային և ֆինանսաբյուջետային համակարգին, այլ նաև՝ պետության ֆինանսական շահերին:

Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության գործող քրեական օրենսգրքում հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր վճարումները վճարելուց չարամտորեն խուսափելու հանցակազմը (հոդված 214) տեղադրված է 22-րդ գլխում՝ «Տնտեսական գործունեության դեմ ուղղված հանցագործություններ»:⁸ Տվյալ գլխի անվանումն իրենից ներկայացնում է բավականին լայն նշանակությամբ ձևակերպում և մատնանշում է հասարակական կյանքի առավել ծավալուն ոլորտ: Համաձայն մասնագիտական գրականության մեջ գերիշխող տեսակետի՝ տվյալ գլխում ընդգրկված հանցագործությունների տեսակային օբյեկտ են հանդիսանում այն հասարակական հարաբերությունները, որոնք առաջանում են բնականոն տնտեսական գործունեության ընթացքում՝ նյութական բարիքների արտադրության, բաշխման, փոխանակման և սպառման, ինչպես նաև՝ ծառայությունների մատուցման բնագավառում, իսկ ինչ վերաբերում է հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր վճարումները վճարելուց չարամտորեն խուսափելուն, ապա դրա անմիջական օբյեկտը պետության ֆինանսական և հարկային համակարգերի բնականոն գործունեությունն ապահովող հասարակական հարաբերություններն են, իսկ առարկա կարող են լինել բոլոր տեսակի հարկերը, տուրքերը և օրենքով նախատեսված այլ պարտադիր վճարները:⁹

Համաձայն «Հարկերի մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի՝ 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, ներկայացուցչություններից), հիմնարկներից,



ԼՂՀ դատական իշխանություն

տեղական ինքնակառավարման մարմիններից՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:

Համաձայն «Պետական տուրքի մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության օրենքի 2-րդ հոդվածի՝ Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում պետական տուրքը պետական մարմինների լիազորությունների իրականացմամբ պայմանավորված՝ սույն օրենքով սահմանված ծառայությունների կամ գործողությունների համար ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության պետական և (կամ) համայնքների բյուջեներ մուծվող օրենքով սահմանված պարտադիր վճար է:

Ինչ վերաբերում է պարտադիր վճարումներիին, ապա դրանց տակ պետք է հասկանալ պետական տարբեր ծրագրերի ֆինանսավորման նպատակով պարտադիր կարգով գանձվող միջոցները:

Քննարկվող հանցագործությունների քննության ժամանակ անհրաժեշտ է պարզել օբյեկտիվ կողմի այնպիսի հատկանիշներ, որոնց միջոցով բնութագրվում են հարկերի, տուրքերի և այլ պարտադիր վճարումների վճարումից խուսափելու եղանակները: Դրանք կարող են արտահայտվել ինչպես գործողությամբ՝ հարկային հաշվետվությունների, հաշվարկների, հայտարարագրերի և այլ փաստաթղթերի մեջ, որոնց ներկայացումը են հարկային օրենսդրության համաձայն պարտադիր բնույթ է կրում, ակնհայտ խեղաթյուրված տվյալներ մտցնելը, այնպես էլ անգործությամբ՝ թվարկված փաստաթղթերի չներկայացմամբ: Բացի այդ, անհրաժեշտ է պարզել նշված փաստաթղթերի չներկայացման կամ այդ փաստաթղթերում կեղծ տվյալներ մտցնելու ժամանակահատվածներում իրավաբանական անձանց կամ անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ծավալված ֆինանսատնտեսական գործունեության փաստացի արդյունքները (իրացման ծավալներ, հարկչան օբյեկտներ և այլն), ինչը պայմանավորված է բավականին լայն մասշտաբի քննչական և օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների իրականացմամբ, մասնավորապես՝ անհրաժեշտ տեղեկություններ պարունակող փաստաթղթերի և այլ աղբյուրների գտնվելու վայրի պարզում և դրանց առգրավում, այդ

իրավաբանական անձանց և անհատ ձեռնարկատերերի կոնտրազենտների հայտնաբերում և նրանց մոտ համապատասխան ուսումնասիրությունների ու ստուգումների իրականացում և այլն: Նշված միջոցառումների ժամանակին և նպատակաուղղված իրականացումը թույլ է տալիս վերհանել և պարզել արարքի իրական հանգամանքները, ինչն էլ հանգեցնում է արարքին ճիշտ և բազմակողմանի իրավական գնահատական տալուն:

Օրենսդիրը հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարումները վճարելուց խուսափելու համար պատասխանատվություն է նախատեսում միայն այն դեպքում, երբ այն կատարվել է խոշոր կամ առանձնապես խոշոր չափերով և, համաձայն Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության քրեական օրենսգրքի 214-րդ հոդվածի 3-րդ մասի՝ խոշոր չափ է համարվում հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի երկուհարյուրապատիկից տասնհինգհարյուրապատիկը չգերազանցող գումարը, իսկ առանձնապես խոշոր չափ՝ հանցագործության պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգհարյուրապատիկը գերազանցող գումարը: Սակայն օրենսդիրը հստակ չի սահմանել տվյալ չափերի առաջացման ժամանակաշրջանները, ինչպես նաև այն, թե չափերը հաշվարկելիս հարկերը, տուրքերը կամ այլ պարտադիր վճարումները հաշվարկվում են մեկ ընդհանուր գումարով, թե առանձին-առանձին: Այս առումով, հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ԼՂՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի առաջին պարբերությունը, այն է՝ «Հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո», անհրաժեշտ է արձանագրել, որ, որպես քրեական օրենսգրքի 214-րդ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված չափերի որոշման ժամանակաշրջան, պետք է համարել հենց այդ ժամանակաշրջանը: Ինչ վերաբերում է այն հարցին, թե խոշոր կամ առանձնապես խոշոր չափերը հաշվարկելիս՝ արդյո՞ք թերհաշվարկված գումարները պետք է դիտարկել առանձին-առանձին՝ ըստ հարկատեսակների, տուրքի կամ այլ վճարումների, ապա գտնում ենք, որ



խնդիրը պետք է դիտարկել սուբյեկտիվ կողմից, այսինքն՝ հարկերը, տուրքերը կամ այլ պարտադիր վճարումները վճարելուց խուսափելը պետք է համարվի խոշոր կամ առանձնապես խոշոր չափերով կատարված ոչ միայն այն դեպքում, երբ անձը խուսափում է որևէ մեկ տեսակի հարկի, տուրքի կամ այլ պարտադիր վճարման կատարումից, այլև երբ անձի միասնական դիտավորությամբ ընդգրկված է մի քանի հարկատեսակների վճարումից խուսափելը, որոնց գումարային արժեքը համապատասխանում է հողվածով նախատեսված չափերից որևէ մեկին:

Հանցագործության ավարտ պետք է համարել հարկերի, տուրքերի կամ այլ պարտադիր վճարումների փաստացի վճարման, այլ ոչ թե խեղաթյուրված տվյալներով համապատասխան փաստաթղթերի կամ այդ փաստաթղթերի համար հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված ժամկետում չներկայացնելու օրը, այսինքն՝ եթե հարկ վճարողը հարկային մարմին է ներկայացրել խեղաթյուրված տվյալներով հաշվարկ, հաշվետվություն կամ այլ փաստաթուղթ կամ նշված փաստաթղթերը հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետում չի ներկայացրել, սակայն մինչև հարկերի, տուրքի կամ այլ պարտադիր վճարումների վճարման ժամկետը ներկայացրել է նոր՝ ճշտված հաշվարկ, հաշվետվություն կամ այլ փաստաթուղթ կամ կրիվությամբ վճարել է հարկերը, տուրքերը կամ այլ պարտադիր վճարումներ՝ այդպիսով կամավոր և վերջնական հրաժարվելով հանցագործությունը մինչև վերջ հասցնելուց, ապա քննարկվող հողվածով նախատեսված հանցագործության հատկանիշները նրա արարքում բացակայում են:

Սուբյեկտիվ կողմից հանցագործությունը բնութագրվում է ուղղակի դիտավորությամբ, այսինքն՝ հանցավորը գիտակցում է, որ համապատասխան փաստաթղթերում ակնհայտ խեղաթյուրված տվյալներ մտցնելու կամ դրանք օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում չներկայացնելու միջոցով խուսափում է խոշոր կամ առանձնապես խոշոր չափի հարկեր, տուրքեր կամ այլ պարտադիր վճարներ վճարելուց, նախատեսում և ցանկանում է այդ:

Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության հարկային օրենսդրությունը պատաս-

խանատվություն է նախատեսում ինչպես այն իրավախախտումների համար, որոնք կատարվել են դիտավորությամբ, այնպես էլ անզգուշությամբ, այսինքն՝ հարկային մարմնի աշխատակիցների կողմից իրականացված ստուգումների արդյունքում հայտնաբերված իրավախախտումների համար հարկային պարտավորություններ հաշվարկվում են և այն դեպքերում, երբ հարկ վճարողը գիտակցաբար թույլ է տվել հարկերի կամ այլ պարտադիր վճարների թերհաշվարկ, և այն դեպքերում, երբ հարկերի կամ այլ պարտադիր վճարների թերհաշվարկն օրենքի չիմացության կամ հաշվապահական սխալի հետևանք է: Իսկ ահա գործող քրեական օրենսդրությունն օբյեկտիվ մեղսայնացում չի թույլատրում, այդ իսկ պատճառով հարկային հանցագործությունների վերաբերյալ գործերով անհրաժեշտ է պարզել կոնկրետ անձի մեղքի չափը տվյալ հանցագործության մեջ: Եվ միշտ չէ, որ հարկային մարմինների կողմից բացահայտված հարկերի կամ այլ վճարների թերհաշվարկման փաստերը քրեորեն պատժելի են:

Հանցագործության սուբյեկտը հատուկ է, այն կարող է լինել տասնվեց տարին լրացած, մեղսունակ ֆիզիկական անձը, որի վրա դրված է հարկերի կամ այլ վճարների հաշվարկման և վճարման, ինչպես նաև՝ օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով հաշվետվությունների, հաշվարկների, հայտարարագրերի կամ այլ փաստաթղթերի ներկայացման պարտականություն՝ իրավաբանական անձի տնօրեն, գլխավոր հաշվապահ, անհատ ձեռնարկատեր և այլն: Այն դեպքերում, երբ այլ անձի միջոցով փաստացի ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող անձը խուսափում է հարկեր, տուրքեր կամ այլ վճարներ վճարելուց, ապա նրա արարքը պետք է որակել որպես կատարող, իսկ մյուսինը՝ որպես օժանդակող, եթե նա գիտակցում էր, որ օժանդակում է տվյալ հանցագործության կատարմանը:

Ինչպես տեսնում ենք, Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության քրեական օրենսդրությունը քրեական պատասխանատվություն է նախատեսում միայն այն դեպքերում, երբ անձը հարկեր, տուրքեր կամ այլ պարտադիր վճարումներ վճարելուց խուսափել է հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարար-



րագրերում կամ այլ պարտադիր ներկայացման ենթակա, փաստաթղթերում ակնհայտ խեղաթյուրված տեղեկություններ մտցնելու կամ նշված փաստաթղթերը օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում չներկայացնելու միջոցով: Սակայն պրակտիկայում հաճախ հանդիպում են դեպքեր, երբ անձը օրենսդրությամբ սահմանված կարգով համապատասխան մարմիններ է ներկայացնում վերը նշված փաստաթղթերը, իր կողմից իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության իրական արդյունքներով հաշվարկում է համապատասխան հարկերը կամ այլ վճարումները, սակայն դրանց վճարումը չի իրականացնում՝ ունենալով դրանց վճարման համար բոլոր հնարավորությունները: Ռուսաստանի Դաշնության քրեական օրենսգիրքը լուծել է նշված խնդիրը և քրեական օրենսգրքի 199.2-րդ հոդվածում պատասխանատվություն է նախատեսել նաև այն արարքների համար, երբ թաքցնում են իրավաբանական անձին կամ անհատ ձեռնարկատիրոջը պատկանող դրամական միջոցները, որոնց հաշվին պետք է վճարվեին օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և չափերով հաշվարկված հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր այլ վճարները:¹⁰ Տվյալ դեպքում ևս անձի նպատակը հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր այլ վճարումները վճարելուց խուսափելն է, սակայն այս դեպքում այն իրականացվում է դրանց վճարման համար նախատեսված միջոցների թաքցմամբ: Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության քրեական օրենսգիրքը, ինչպես արդեն նշվել է, նման արարքների համար քրեական պատասխանատվություն չի նախատեսում և այդ հարաբերությունները կարգավորվում են քաղաքացիական և վարչական իրավունքի նորմերի միջոցով, ինչը շատ հաճախ ցանկալի արդյունք չի արձանագրում: Մեր կարծիքով, քրեական օրենսգրքում նման հոդված սահմանելը մեր պայմաններում պահանջված է, քանի որ դիսպոզիցիայում նկարագրված արարքները ևս վերջնական հաշվով հանգեցնում են հարկերի, տուրքերի և այլ պարտադիր վճարումների թերվճարմանը կամ չվճարմանը, ինչն էլ իր հերթին ազդում է պետության ֆինանսական կայունության վրա, և որևէ տարբերություն չպետք է դրվի հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր այլ վճարումները՝ դրանք չհաշվարկելու կամ թերհաշվարկելու

միջոցով չվճարելու, հարկերի, տուրքերի կամ պարտադիր այլ վճարումների վճարման համար առկա միջոցները թաքցնելու միջոցով՝ նույն արդյունքի հասնելու միջև:

Պետք է արձանագրել, որ հարկային ոլորտում թույլ տրված իրավախախտումների հայտնաբերումն ու կատարված հանցագործությունների ժամանակին բացահայտումը և դրանց ճիշտ քննությունը նպաստում է ոչ միայն տվյալ ոլորտի հանցավորության նվազմանը, այլ նաև պետության հարկաբյուջետային քաղաքականության նպատակաուղղված իրականացմանն ու առանձին տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական գործունեության իրականացման համար հավասար պայմանների ապահովմանը:

1. *Уголовное право России: практический курс*// под общ. ред. А.И.Бастрыкина; под науч. ред. А.В.Наумова. - М.Волтерс Клувер, 2007г., էջ 808:

2. *Проблемы квалификации преступлений: лекции по спецкурсу*. Н.Ф.Кудряцева// науч. ред. В.Н.Кудряцева. —М.Городец, 2007г. էջ 336:

3. *Российское уголовное право: учебник*// в 2т. под ред. Л.В.Иногамовой-Хегай, В.С.Комиссарова, А.И.Рарога. — 2-е издание. М. ТК Велби, Проспект, 2007г. (Т.2. *Особенная часть*), էջ 664:

4. *Уголовное право. Особенная часть: учебник*// под ред. Л.В.Гаухмана, С.В.Максимова. — 2-е издание. — М.Эксмо, 2005г. sz 704:

5. *Система хозяйственных преступлений*. И.А.Клепицкий//— М. Статут, 2005г.- էջ 572:

6. *Понятие, признаки и виды финансового мошенничества*. О.Г.Карпович // *Юридический мир*. — 2010г. №8. էջ 38-40:

7. *К вопросу о месте преступлений в сфере обеспечения финансовой безопасности в системе Особенной части УК РФ*. О.Ш. Петросян// *Юридический мир*. — 2011г. №1. էջ 8:

8. *Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության քրեական օրենսգիրք*:

9. *Հայաստանի Հանրապետության քրեական իրավունք. Հարուկ մաս*. Գ.Ս.Ղազիկյանի իմք. Երևան 2009թ.— ԵՊՀ հրատարակչություն, էջ 480-482:

10. *Уголовный кодекс Российской Федерации*: