

ԹԱՄԱՐԱ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի իրավաբան,
հանրային պաշտպան,
ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիայի հայցորդ

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԴԵՐԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ
ԻՐԱՎՈՒՆՔԻ ՍՈՒԲՅԵԿՏՆԵՐԻ ԻՐԱՎԱԿԱՆ
ԿԱՐԳԱՎԻՃԱԿԻ ԿԱՆՈՆԱԿԱՐԳՄԱՆ ՈԼՈՐՏՈՒՄ**

Հարկային վարչարարությունն ապահովում է ինչպես հարկատուների, այնպես էլ հարկային մարմինների գործունեության օրինականությունն ու արդյունավետությունը: Սույն հոդվածի հեղինակը տվել է հարկային վարչարարության սահմանումը, դրա իրականացման հիմնական հատկանիշները, հարկային վարչարարության մեթոդներն ու սկզբունքները, գործառույթները, ձևերը, ինչպես նաև հարկային գործընթացի հասկացությունը, դրա տարրերի իրավական բնութագիրը, հարկային գործընթացի և հարկային վարչարարության տարբերակումը, հարկային գործերի վարման առանձնահատկությունները, հարկային հարկադրանքի բնութագիրը և այլն:

Հիմնաբառեր- հարկային վարչարարություն, հարկային գործընթաց, հարկային հսկողություն, իրավական համակարգ, կառուցակարգ, հարկային վեճ:

Հայաստանի Հանրապետությունում իրականացված հարկային բարեփոխումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հարկային համակարգի կառուցակարգման արդյունավետությունը մեծապես կախված է հարկային վարչարարությունից: Ահա թե ինչու կարևոր է ուշադրություն դարձնել հարկային վարչարարության կառուցվածքին:

Այսպես, Ա. Գ. Իվանովի կարծիքով, ղեկավարող սուբյեկտի գոյությունը հանգում է վերահսկողական գործառույթի իրականացմանը, որը դրսևորվում է հարկային ստուգում անցկացնելու, հարկ վճարողներից աշխատանքային (կամերալ) ուսումնասիրության համար անհրաժեշտ փաստաթղթեր ներկայացվելու պահանջի և այլ իրավունքների իրականացմամբ: Հարկաիրավական հարաբերություններում ստուգման տիպային գործընթացի բացակայությունը, դրա իրականացման ցածր որակը, դատարանում ստուգման գործընթացի իրավական թույլ ապացուցողական հիմքի առկայությունն անհրաժեշտություն են առաջացնում ստեղծելու վարչարարության արդյունավետ կառուցակարգեր: Հարկային վարչարարության կառուցակարգի ներդրումը պետք է ունենա իրագործելի ընթացակարգ, որի իրագործումը կարող է ապահովել հարկային բոլոր վճարների ամբողջական և ժամանակին վճարում՝ նվազագույն միջոցների ծախսումներով:

Կցանկանալինք նշել, որ վարչարարության ներքո, որպես կանոն, հասկացվում է կառավարում՝ հրամանների և կարգադրությունների արձակման միջոցով, ինչը բխում է նրանից, որ «վարչարարություն անել» հասկացությունը նշանակում է կառավարել, կառուցակարգված ղեկավարել՝ անմիջապես չմասնակցելով կոնկրետ իրագործման գոր-

ծընթացին և հաշվի չառնելով կոլեկտիվի այլ անդամների կարծիքը: Մեր կարծիքով նման մոտեցումը ճշմարիտ չէ: Ելնելով հարկային քաղաքականության ամրապնդման արդյունքների անհրաժեշտությունից, մեր ժամանակներում կարևոր է վարչարարություն անել՝ «մտնելով գոյություն ունեցող գործի մեջ»: Դրա համար հարկային վարչարարության կառուցակարգի բացահայտման համար ավելի նպատակահարմար է օգտագործել Ա. Ֆայոլյայի բնորոշումը, համաձայն որի. «... վարչարարություն անել, նշանակում է իրականացնել, կանոնակարգել, տնօրինել, կառավարել և վերահսկել»: Այսինքն՝ կարելի է ենթադրել, որ հարկային վարչարարության բովանդակությունը պայմանավորված է կառավարման գործառույթի դասական բովանդակությամբ:

Հարկային օրենսդրության մեջ «հարկային վարչարարություն» եզրույթը հանդիպում է միայն դրա իրագործման և բարելավման ենթատեքստում: Այդ հասկացության բովանդակությունը դրանում ներկայացված չէ, ուստի «հարկային վարչարարություն» եզրույթի բովանդակությունը հարկային իրավունքի գիտության մեջ ընկալվում է տարբեր կերպ: Այսպես, Օ. Ա. Նոզինայի կարծիքով, հարկային վարչարարությունը ենթադրում է չափանիշների ամբողջականություն, որոնք ուղղված են հարկային վճարների ամբողջական և ճիշտ ժամանակին հավաքագրմանը՝ դրա համար օգտագործելով նվազագույն միջոցներ: Լ. Յա. Աբրամչիկը, Ա. Վ. Արոնովը և Վ. Ա. Կաշինը հարկային վարչարարությունը դիտարկում են որպես հարկային ոլորտում կառավարման գործընթացի ինքնակառավարվող կառուցակարգ (տարրերի ամբողջություն): Ա. Գ. Իվանովը, Տ. Ն. Կլեմենտևան և այլքը հարկային

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

վարչարարությունը բնորոշում են որպես լիազոր մարմնի և կազմակերպության գործունեության ամբողջություն, որն ուղղված է հարկերի և տուրքերի ոլորտի կանոնակարգմանը: Ա. Ջ. Դադաշևը և Ա. Վ. Լոբանովը կարծում են, որ հարկային վարչարարությունը, որպես հարկային հարաբերությունների կազմակերպա-կառավարչական համակարգ, ներառում է ձևերի և մեթոդների ամբողջություն, որոնց օգտագործումը կոչված է ամրապնդելու պետության բյուջետային համակարգը⁷:

Մեր կարծիքով «հարկային վարչարարության» եզրույթի վերոնշյալ հասկացության ոչ բոլոր սահմանումներն են ճշգրիտ: Այսպես, հարկային վարչարարության սահմանումը, որպես «չափանիշների համալիր», «կառավարման կառուցակարգ», «կառուցվածքային տարր», «բարդ գործունեություն» և այլն, պահանջում են մնան կառավարման բովանդակության պարտադիր բաղադրատարրերի բացահայտում և սահմանում:

Միևնույն ժամանակ պետք է նշել, որ բոլոր հեղինակները հետազոտում են «հարկային վարչարարության» հասկացությունն այն տեսանկյունից, որում այդ գործընթացը ենթարկվում է իրավական կարգավորման: Այդ գործընթացի արդյունքում ի հայտ են գալիս այնպիսի հասկացություններ, ինչպիսիք են իրավական միջավայրի և իրավական կառուցակարգերի արդյունավետ ընթացակարգի սահմանումը, պետության հարկահավաքման գործընթացի իրականացման արդյունավետությունը և այլն: Նշենք նաև, որ հարկային վարչարարության կառուցվածքում բոլոր հետազոտողները «հարկային հսկողության» հասկացությունը սահմանում են տարբեր կերպ: Այսպես, Տ. Ն. Կլեմենտևան նշում է, որ հարկային վարչարարությունն իր մեջ ներառում է այնպիսի հասկացություններ, ինչպիսիք են՝ հարկային գործընթացը, հարկային հսկողությունը և դրանց իրականացման արդյունքը, որը պայմանավորված է հարկային քաղաքականության իրավական կառուցակարգի իրականացմամբ: Ա. Ի. Պոնոմարյովը և Տ. Վ. Իզնատովան նշում են, որ հարկային հսկողությունը հարկային վարչարարության գլխավոր բաղադրատարրն է:

Նման պայմաններում մենք առաջարկում ենք հարկային վարչարարության հետևյալ սահմանումը. **հարկային վարչարարությունը պետական իշխանական մարմինների կողմից իրագործվող պետական կառավարման գործառույթ է, որը սահմանվում է նորմատիվ իրավական ակտերով և կիրառվում է հարկային ոլորտում արդյունավետ հարկային քաղաքականության իրականացման նպատակով:**

Հարկային վարչարարության հիմնական հատկանիշներն են՝ դրա իրականացման օրինա-

կանությունը, գործընթացային բնույթը, հանրային-իրավական կանոնակարգումը, վարչական կարգավորման, ինչպես նաև հարկային պատասխանատվության ինքնուրույն իրականացման հնարավորությունը, օրենսդրական գործունեության հարաբերություններում երկրորդականությունը, սուբյեկտների իրավական անհավասարությունը, կանոնակարգվածությունը և մշտական հսկողության գոյությունը:

Դրա հիման վրա կարելի է նշել, որ հարկային վարչարարությունն ավելի լայն է, քան հարկային վարչական գործունեությունը: Մասնավորապես, հարկային վարչարարության հիմքում դրվում է հարկ վճարողների հարկային պարտականությունների բարեխիղճ կատարման սկզբունքը: Հարկային վարչարարության շրջանակներում իրավասու սուբյեկտները մինչև համապատասխան փուլին հասնելը չեն ցուցաբերում իշխանական գործունեություն: Հարկային հարաբերությունները հնարավորություն են ընձեռում իրականացնել պայմանագրային քաղաքացիաիրավական հարաբերություններ (օրինակ, հարկային վարկի պայմանագրի շրջանակներում, գույքի գրավադրման պայմանագրում և այլն): Հարկային իրավահարաբերություններում հատկապես ուշադրություն է դարձվում վարչական հարաբերությունների հիմնական առանձնահատկության՝ կողմերի անհավասարության վրա: Հարկ վճարողն իրավունք ունի չկատարել ոչ իրավաչափ վարչական ակտերը և հարկային մարմինների այն պահանջները, որոնք նախատեսված չեն հարկային օրենսդրությամբ: Նա կարող է պահանջել վնասների հատուցում հարկային մարմնի ոչ օրինական որոշմամբ կամ նրանց ոչ օրինական գործունեությամբ (անգործությամբ) պատճառված վնասների չափով: Նման դեպքերում հարկ վճարողն իրավունք ունի ընտրություն կատարել հարկահավաքման ընդհանուր համակարգի և առանձնահատուկ հարկային ռեժիմի միջև:

Ընդհանուր առմամբ **հարկային վարչարարությունը հարկ վճարողների հարկային պարտականությունների իրականացմանը, հարկային կարգապահության ամրապնդմանը, հարկային հարաբերությունների կարգավորմանն ուղղված գործընթացների ամբողջությունն է:**

Հարկային վարչարարության սկզբունքներն են օրինականությունը, հրապարակայնությունը, հարկային պարտականությունների իրականացման բարեխիղճությունը, արդյունավետությունը, հարկային վարչարարության սուբյեկտների իրավունքների պաշտպանությունը, հարկ վճարողների անմեղության կանխավարկածը, հարկային գաղտնիքի պահպանման անհրաժեշտությունը, հարկային պատասխանատվության անխուսափելիությունը:

նր:

Հարկային վարչարարությունը, որպես կազմակերպակառավարչական գործունեություն, իրենից ներկայացնում է համակարգ, կառուցակարգ, որը կոչված է ապահովելու հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրության պահանջների կատարումը:

Հարկային վարչարարության օբյեկտ հանդիսանում է հարկային պարտականությունների իրականացումը, իսկ սուբյեկտ՝ ինչպես հարկ վճարողները, այնպես էլ իրավասու հարկային մարմինները, որոնք օժտված են օրենքով նախատեսված ֆինանսա-հարկային իրավունքներով և պարտականություններով:

Հարկային համակարգի արդյունավետ կանոնակարգման համար պետությունը պետք է ունենա արդյունավետ հարկային վարչարարության կառուցակարգ: Դրա հիմնական բաղադրատարրը, բացի սուբյեկտիվ կազմից, հանդիսանում է հարկային գործընթացների շրջանակներում կիրառվող գործառնությունները, ձևերը, մեթոդները (փուլերը և գործընթացները): Հենց դրանք են հարկային ոլորտում արտահայտում պետական կառավարման գոյությունը և բովանդակությունը:

Հարկային ոլորտում պետական կառավարման սկզբունքների և խնդիրների հիման վրա հնարավոր է առանձնացնել հարկային վարչարարության հետևյալ հիմնական գործառնությունները. հսկողական, դրամային, կառավարչական, կազմակերպական, իրավապաշտպան, տեղեկատվա-խորհրդատվական և դաստիարակչական:

Հարկային վարչարարության կառուցվածքին սերտորեն առնչվում են դրա իրականացման մեթոդները, այն հնարքները, որոնց միջոցով իրականացվում է հարկային վարչարարությունը: Դրանց թվին են դասվում հարկային պլանավորման, հարկային կանոնակարգման, հարկային հսկողության, հարկային վեճերի արդյունավետ լուծման, հարկադրման կառուցակարգի և սանկցիայի կիրառման, հարկային տեղեկացվածության ապահովման և այլ մեթոդները:

Հարկային վարչարարությունը, որպես պետական իշխանության կառավարչական գործունեություն, իրացվում է հարկային հարաբերությունների սուբյեկտների իրավունքների և պարտականությունների իրացման գործընթացում, որը կոչվում է հարկային գործընթաց: Իրավաբանական գրականության մեջ գոյություն ունի «հարկային գործընթաց» եզրույթի հասկացության մի շարք սահմանումներ: Օրինակ, Ե. Գ. Լուկյանովան, Օ. Ա. Նոզինյուր, Դ. Վ. Վինիցկինը, Վ. Ն. Իվանովյուր հարկային գործընթացը դիտարկում են երկու հիմնական ոլորտներում՝ հարկային վերահսկողության և հարկային պատասխանատվության իրականաց-

ման⁹: Դրանց շրջանակներում ներառվում են նաև այնպիսի գործընթացներ, որոնք պայմանավորված են հարկ վճարողների հաշվառման, հարկի հաշվարկման և վճարման, հարկ վճարողներին իրենց հուզող հարցերին վերաբերող տեղեկատվության տրամադրման և այլնի հետ¹⁰: Մեր կարծիքով առավել ընդունելի են Բ. Ի. Գուդիմովի, Ա. Յու. Կիլինի, Վ. Ե. Կուզնեչենկովի տեսակետները, որոնք հարկային գործընթացի հասկացության սահմանման հիմքում դնում են այն գործընթացների ամբողջությունը, որոնք կապված են հարկերի և տուրքերի հաշվարկման ու վճարման հետ, ինչպես նաև գործընթացներ, որոնք հանգում են հարկաիրավական պատասխանատվության կիրառման այն անձանց նկատմամբ, որոնք կատարում են հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրությամբ նախատեսված իրավախախտումներ¹¹:

Հարկային գործընթացն իր գոյությամբ նման է վարչարարական գործընթացին, սակայն դրանք նույնական չեն: Այսպես, Ի. Ի. Կուչերովը, Յու. Ա. Տիխոմիրովը, Ն. Ի. Խիմիչևան և այլք հարկային գործընթացը դիտարկում են որպես վարչարարական գործընթացի մի առանձին մաս, որի մեջ մտնում են նաև այլ գործընթացներ (բյուջետային, վարկային և այլն)¹²:

Հարկային գործընթացը, որպես վարչարարական գործընթացի առավել կարևոր մաս, օժտված է հետևյալ հատկանիշներով. ունի գործընթացի իշխանական բնույթ, ենթարկվում է ճկուն իրավական կարգավորման, առկա է փաստաթղթային հավաստիացում և այլն: Հարկային գործընթացը վարչարարական գործընթացից առանձնացվում է կարգավորվող առարկայի բնույթով. հարկային գործընթացը կարգավորվում է հիմնականում նյութական հարկային հարաբերությունների իրականացմամբ պայմանավորված ընթացակարգերով:

Հարկային և վարչարարական գործընթացների միջև առկա տարբերությունը պայմանավորված է նաև իրավահարաբերություններում սուբյեկտների լիազորությունների իրավակարգավորմամբ: Մասնավորապես, հարկային իրավասություններում նման լիազորություններով օժտված սուբյեկտ հանդիսանում են միայն հարկային մարմինները և առանձին դեպքերում մաքսային մարմինները, միևնույն ժամանակ, որպես վարչական իրավասություն, դա գործադիր և իրավապաշտպան մարմինների (նրանց լիազոր անձանց) ողջ համակարգ է:

Վարչարարական իրավասությունը, որպես գործընթացային եզրույթ, պետական կառավարման ոլորտում սկզբունքորեն ծառայում է իրավապահպանման գործընթացին: Դրա արդյունքը հանդիսանում է համապատասխան իշխանական

միակողմ գործունեությունը, որն ուղղված է իրավա- կարգի պահպանմանը և կրում է նախազգուշական- պատժիչ բնույթ:

Հարկային գործընթացի սկզբունքներն ու խն- դիրներն ավելի լայն են և իրենց մեջ ներառում են նաև հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրությամբ սահմանված իրավապաշտպան կարգավորման ընթացակարգեր, որոնք գործարկում է պետությու- նը հարկ վճարողների կողմից իրենց հարկ վճարե- լու պարտավորությունը չկատարելու կամ ոչ պատ- շաճ կատարելու շրջանակներում: Նման իրավա- խախտման պայմաններում վրա է հասնում օրեն- քով սահմանված պատասխանատվությունը (հար- կադրանքի միջոցի կիրառումը):

Այսպիսով, հարկային գործընթացն առանձ- նացվում է ևս մեկ յուրահատկությամբ՝ նրա ամբող- ջականությամբ և ուղղվածությամբ, որը կոչված է ապահովելու հարկ վճարողների հարկային պար- տականությունների իրականացումը: Ինչ վերա- բերում է վարչարարական գործընթացին, ապա այն բաղկացած է կառավարչական, վարչարարա- կան-իրավական և արդարադատության իրակա- նացման կառուցվածքում իրականացվող վարչա- կան գործընթացներից¹⁴:

Հարկային գործընթացի տարրերի խնդիրը պայմանավորված է նրա գործընթացային բնույ- թով, որը ներառում է հասարակական հարաբերու- թյունների լայն շրջանակ: Իրավաբանական գրա- կանության մեջ հարկային գործընթացի բաղկա- ցուցիչ տարրերի հստակ թվարկումը բացակայում է, որը մեծամասամբ պայմանավորված է հարկա- յին գործընթացի բովանդակության տարբեր հայե- ցակարգային մոտեցմամբ: Շատ հետազոտողներ հարկային գործընթացի կառուցվածքային տարրե- ռի թվում նշում են հարկային իրավաստեղծ, իրա- գործող և իրավապահպան գործընթացները, հար- կային հարկադրանքի եղանակների և իրավական այլ գործընթացներ¹⁵:

Մեր կարծիքով՝ նշված գործընթացներն առնչ- վում են միայն հարկային ընթացակարգի ներքին կողմին: Արդի զարգացումները հաշվի առնելով՝ պետք է դիտարկել նաև հարկային գործընթացի ինքնուրույն բնույթը ներկայացնող հատկանիշները և արդյունքում զարգացնել հարկային գործընթաց- ներին առնչվող այնպիսի երևույթներ, ինչպիսիք են «հարկային վեճերը», «հարկային դատավարու- թյունը», «հարկային փաստաբանությունը»:

Հարկային գործընթացի կառուցվածքային մաս են հարկային ընթացակարգերը, որոնք հան- դիսանում են նրա առաջնային տարրերը և բնու- թագրում են նրա իրավական բնույթը, դրանք հան- դիսանում են մեկանգամյա կարգավորվող գործըն- թացներ¹⁶: Ա.Վ. Բրիզգալինը գտնում է, որ հարկա-

յին ընթացակարգը հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգուկանոն է՝ նպատակաուղղված հարկային պարտականության իրականացմանը¹⁷: Տ. Ն. Մակարենկոյի կարծիքով՝ հարկային ընթա- ցակարգը դա հարկային գործընթացի մաս (տարր) է¹⁸: Ի. Ի. Կուչերովը, Օ. Յու. Սուդակովը, Ի. Ա. Օրեշկինը, Ա. Յու. Կիկինը նշում են, որ հարկային ընթացակարգը, դա հարկերի և տուրքերի մասին համապատասխան իրավական ակտերով նախա- տեսված հարկային վարչարարության մարմիննե- ռի գործունեության ընթացիկ կարգավորումն է¹⁹: Մեր կարծիքով «հարկային ընթացակարգի» և «հարկային գործընթացի» իրավական եզրույթների բովանդակության բացահայտմամբ կարելի է հան- գել հետևյալին. հարկային գործընթացն ավելի լայն հասկացություն է, հարկային ընթացակարգը հան- դես է գալիս որպես կառուցվածք, իսկ հարկային գործընթացը՝ որպես գործունեություն, որը կանո- նակարգվում է այդ կառուցվածքում:

Հարկային գործընթացի շրջանակներում հար- կային վարչարարության կառուցվածքային տար- րերի վերլուծության ժամանակ պետք է ուշադրու- թյուն դարձնել հարկային գործընթացում հարկա- յին իրավաստեղծ գործընթացի ներառման անհրա- ժեշտությանը, որը պայմանավորված է նրանով, որ դրա օգնությամբ բացահայտվում է հարկային հա- րաբերությունների իրավական կարգավորման նորմատիվ հիմքերը: Վ. Ե. Կուզնեչենկովը հարկա- յին իրավաստեղծ միասնական գործընթացում առանձնացնում է երկու գործընթաց. իշխանական ներկայացուցչական մարմինների՝ հարկերի և տուրքերի մասին օրենքների ընդունմանն ուղղված (օրենսդրական գործընթաց) և իշխանական գոր- ծադիր մարմինների՝ հարկային նորմատիվ իրա- վական ակտերի ընդունմանն ուղղված գործընթաց- ներ²⁰:

Հարկային գործընթացին առնչվող իրավա- կարգավորման գործընթացի տարր է հանդիսանում նաև իրավապաշտպան գործընթացը: Նրա հիմնա- կան խնդիրն է սահմանել հարկային օրենսդրու- թյան խախտումները (ամրապնդում է բյուջե վճար- ման պարտականության իրականացումը) և տալիս է դրա վերացման կառուցակարգը (ի հայտ է բերում մեղավոր անձին պատասխանատվության ենթար- կելու հանգամանքը հարկային օրենքի խախտման համար)²¹: Դրա գործարկման արդյունքում մեղա- վոր անձը կարող է ենթարկվել վարչական, նյութա- կան կամ քրեական պատասխանատվության, որը մնում է հարկային իրավապահպան գործընթացի շրջանակներում: Հարկային իրավապահպան գոր- ծընթացի տեսակներ են հանդիսանում հարկային վերահսկողության իրականացման, հարկային իրավախախտման մասին գործերի վարման, հար-

կային մարմինների և (կամ) նրանց լիազոր անձանց ակտերի, գործողությունների (անգործության) բողոքարկման և նման հարկային այլ ընթացակարգերը:

Հարկային վերահսկողության ընթացակարգի մեջ ներառվում են հարկային ստուգումները, առանձին վերահսկողական-հաշվողական գործունեությունը: Հարկային վերահսկողությունն առանձնացվում է վարչական հետազոտությունից ինչպես իր իրավական բնույթով, այնպես էլ իրագործման գործընթացով²²:

Հարկային իրավախախտման վերաբերյալ գործերի վարման առանձնահատկությունը կայանում է նրանում, որ դրա համար պատասխանատվության կարգավորումն իրականացվում է ինչպես հարկային օրենսդրության մակարդակում, այնպես էլ հարկային ենթօրենսդրական մակարդակում: Հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրության մեջ իրավախախտումների համար հարկային պատասխանատվության և վարչական պատասխանատվության իրականացման գործընթացները տարբերվում են: Դրանով պայմանավորված՝ հարկային վարչարարության մեխանիզմում պետք է առանձնացնել «հարկային իրավախախտման մասին գործի իրականացման» և «վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ գործերի իրականացման» ինստիտուտները:

Հարկային վարչարարության կառուցակարգի բաղադրատարրում կարևոր տարր է հանդիսանում հարկային մարմինների, նրանց լիազոր անձանց ակտերի, գործողությունների (անգործության) բողոքարկման գործընթացը: Հարկային վեճերի թիվը գնալով մեծանում է, ընդլայնվում է նաև դրանց բնույթը և ծավալը, որը, մեր կարծիքով, պայմանավորված է հասարակության շրջանում գործող իրավական մեխանիզմների գործարկման, միջազգային փորձի և հարկային վեճերի դատական իրավական կանոնակարգման ընդլայնման անհրաժեշտությամբ:

Հարկային վարչարարության համակարգում հանդիպում ենք միմյանցից առանձնացվող հետևյալ կառուցվածքային տարրերին՝

1. հարկային իրավաստեղծ գործընթացի շրջանակներում առանձնացվում է իշխանության գործադիր մարմնի հարկային նորմատիվ իրավական ակտերի ընդունման գործընթացը,

2. հարկային իրագործվող գործընթացի շրջանակներում առանձնացվում են հարկային պլանավորման, հարկերի և տուրքերի սահմանման ու ընդունման, դրանց հաշվարկման և վճարման ընթացակարգերը, ինչպես նաև հարկերի և տուրքերի վճարման պարտականության իրականացման և ապահովման ընթացակարգերը,

3. հարկային իրավապահպան գործընթացի շրջանակներում արդեն առանձնացվում են հետևյալ ընթացակարգերը՝

- հարկային վերահսկողության ընթացակարգ (հարկային ստուգումներ և առանձին հսկողական-հաշվողական գործունեություն),

- հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրության խախտումների վերաբերյալ գործերի ընթացակարգ, որն էլ իր հերթին բաժանվում է հարկային իրավախախտումների գործերի և վարչական իրավախախտումների գործերի շրջանակներում իրականացվող ընթացակարգերի,

4. հարկային պարտականությունների իրականացման վերահսկողության գործընթացում առկա են հետևյալ ընթացակարգերը՝

- հարկի վճարման պահանջի իրականացման,
- դրամային միջավայրից հարկի պահման,
- այլ՝ ոչ դրամային միջավայրից հարկի պահման,

5. հարկային վեճերի արտադատարանական կարգավորման ընթացակարգ, որի շրջանակներում առանձնացվում են՝

- հարկային-իրավական կարգավորման,
- հարկային մարմինների ակտերի (որոշումների), նրանց պաշտոնատար անձանց գործողությունների (անգործության) բողոքարկման իրավական ընթացակարգերը:

Նշված յուրաքանչյուր ընթացակարգի առաջնային տարրեր են դրանց իրականացման փուլերը: Ինչպես նշում է Գ. Ն. Բախրախը. «...հարկային ընթացակարգի փուլն ընթացակարգի համեմատաբար ինքնուրույն մաս է, որով անցնելն անհրաժեշտ է արդյունքի հասնելու համար: Որպես կանոն, ընթացակարգի փուլերը հաջորդում են միմյանց»²³:

Ընդհանուր հարկային գործընթացում առանձնացվում են որոշ հատկանիշներով իրար կապված փուլեր և ընթացակարգեր:

Ընթացակարգը միշտ կապված է գործընթացի հետ: Իրավաբանական (իրավական) գործընթացն իրենից ներկայացնում է իրավական գործունեության նորմատիվ իրավական կարգավորում: Ընթացակարգը հանդիսանում է հարկային գործընթացում սուբյեկտների իրավաչափ և արդյունավետ գործունեության երաշխիք:

Հարկային վարչարարության կառուցակարգում կարևոր են նաև հարկային իրավախախտումները: Հարկային վարչարարության գործընթացը բաղկացած է ոչ միայն փուլերից և ընթացակարգերից, այլ նաև հարկային գործընթացային հարկադրանքի միջոցներից: Հարկային գործընթացային հարկադրանքի միջոցների հիմքում ընկած է հարկային իրավախախտում իրականացնելու փաստը

կամ իրադրությունը, որը պահանջում է համապատասխան իրավական կարգավորում հարկային վարչարարության մարմինների կողմից:

Այսպիսով, հարկային իրավախախտումը հարկ վճարողի կամ հարկային գործակալի հակաիրավական այնպիսի գործողությունը կամ անգործությունն է, որի համար հարկային օրենսդրությամբ սահմանված է հարկային պատասխանատվություն:

Մեր ժամանակներում կարևոր և արդիական է զարգացնել հարկային վարչարարության ոլորտում հարկային բարեփոխումների իրականացման տեխնոլոգիաները և ընթացակարգերը:

Վերոչարադրյալի հիման վրա կարելի է անել հետևյալ հետևությունը.

1. հարկային վարչարարությունն իրավական նորմերով սահմանված պետական իշխանության մարմինների կազմակերպական-կառավարչական գործունեությունն է, որը նպատակաուղղված է հարկային հարաբերություններում սուբյեկտների իրավունքների և պարտականությունների իրականացմանը, դրանց շրջանակներում իրականացվող հարկային գործընթացների սահմանմանը և կանոնակարգմանը,

2. հարկային վարչարարության համակարգի հիման վրա կառուցվում են պետական կառավարման տիպային կառուցակարգեր, որոնք սահմանում են հարկաիրավական հարաբերություններում օբյեկտ-սուբյեկտ կառուցվածքում հարկային իրավունքի սուբյեկտների գործունեությունը, հարկաիրավական հարաբերությունների իրավական կարգավորումը, հարկային իրավունքի սուբյեկտների գործառույթները, հարկային իրավահարաբերությունների կառուցվածքը, հարկային գործընթացի շրջանակներում հարկային վարչարարության իրականացման մեթոդները, գործունեությունը և գործընթացները,

3. հարկային գործընթացը հանդիսանում է հարկային իրավունքի ընթացակարգային նորմերով կանոնակարգված պետական իշխանության մարմինների գործունեությամբ պայմանավորված վարչարարական բնույթ ունեցող գործունեություն, որը նպատակաուղղված է հարկերի և տուրքերի սահմանմանը, դրա հաշվարկմանը և վճարմանը, հարկային պարտականությունների իրականացման նկատմամբ վերահսկողության ապահովմանը, այդ պարտականությունների հետևողական իրականացման ապահովմանը, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցների կիրառմանը, ինչպես նաև հարկային վեճերի արտադատարանական կարգավորմանը,

4. հարկային ընթացակարգային նորմերը չկանոնակարգված իրավական նորմեր են, որոնք մտնում են հարկային իրավունքի համակարգի մեջ,

5. հարկային գործընթացի կառուցվածքի համակարգավորումը վարչական-իրավական փուլերի, իրավաբանական ընթացակարգերի, հարկային գործընթացային հարկադրման չափանիշների բազմակի գործածությունն է, որը հանդիպում է դրանց կանոնակարգման փուլերում,

6. հարկային վարչարարության գործընթացի թերի կանոնակարգվածությունը և ոլորտը կարգավորող ոչ ամբողջական իրավական նորմերի առկայությունը հանգում են որոշակի անհատակությունների, որոնք առաջացնում են հարկային իրավահարաբերություններում սուբյեկտների իրավունքների և պարտականությունների թերի և ոչ հստակ ձևակերպման, արդյունքում՝ նաև ոչ ամբողջական կարգավորման:

¹ Տե՛ս, Иванов А. Г., Понятие администрирования налогов, Финансовое право, М., 2005, С. 9.

² Տե՛ս, Большой энциклопедический экономико-юридический словарь, Казань, 2006, С. 17.

³ Տե՛ս, Козырина А.Н., Штатина М.А. Административное право зарубежных стран, М., 2003, С. 11.

⁴ Տե՛ս, Ногина О. А., Налоговый контроль: вопросы теории, СПб, 2002, С. 43.

⁵ Տե՛ս, Абрамчик Л. Я., Налоговое администрирование в системе финансового контроля, Финансовое право, М., 2005, С. 6; Аронов А. В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование, М., 2006, С. 6.

⁶ Տե՛ս, Иванов А. Г., Понятие администрирования налогов, Финансовое право, М., 2005, С. 11; Клементьева Т. Н., Некоторые вопросы налогового администрирования, Финансовое право, М., 2007, С. 18-21.

⁷ Տե՛ս, Дадашев А. В., Лобанов А. В., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., 2002, С. 5.

⁸ Տե՛ս, Пономарев А. И., Игнатов Т. В., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., 2006, С. 29.

⁹ Տե՛ս, Лукьянова Е. Г., Теория процессуального права, М., 2003, С. 136; Ногина О. А., Налоговый контроль: вопросы теории, М., 2002, С. 47; Винницкий Д. В., Налоговое право: проблемы теории и практики, М., 2003, С. 305-307; Иванова В. Н., Соотношение правовых категорий “налоговый процесс” и “налоговое производство” и особенности их реализации, Юрист, 2001, N 2, С. 67.

¹⁰ Տե՛ս, Гланузова И. В., “О понятии налогового процесса”, Финансовое право, СПС “КонсультантПлюс”, 2005, N 7,

С. 27.

¹¹ Տի՛ւ, Гудимов В. И., Налоговый процесс, Финансовое право, М., 2003, N 5, С. 26; Кукин А. Ю., Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения, Финансовое право, СПС “КонсультантПлюс”, 2004, N 5, С. 45; Кузнеченкова В. Е., Налоговый процесс в системе финансово-правовых категорий, Финансовое право, СПС “КонсультантПлюс”, 2005, N 6, С. 35.

¹² Տի՛ւ, Кучеров И. И., Бюджетное право, М., 2002, С. 54-55; Тихомиров Ю. А., Курс административного права и процесса, М., 1998, С. 736; Химичева Н. И., Налоговое право, М., 1997, С. 43.

¹³ Տի՛ւ, Карасева М. В., Бюджетное и налоговое право, политический аспект, М., 2003, С. 153.

¹⁴ Տի՛ւ, Махина С. Н., Административный процесс, Воронеж, 2000, С. 7-37.

¹⁵ Տի՛ւ, Кузнеченкова В. Е., Налоговый процесс современная концепция правового регулирования: Автореф дис., М., 2005, С. 5.

¹⁶ Տի՛ւ, Махина С. Н., Административный процесс: проблемы теории, перспективы правового регулирования, Воронеж, 1999, С. 32.

¹⁷ Տի՛ւ, Бризгалина А. В., Налоги и налоговое право, М., 1997, С. 262.

¹⁸ Տի՛ւ, Макаренко Т. Н., Налоговый процесс и налоговое производство: Финансовое право, М., 2002, N3, С. 29.

¹⁹ Տի՛ւ, Кучерова И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А., Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, М., 2001, С. 94-95; Кикин А. Ю., Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения, Финансовое право, 2004, N 5, СПС “КонсультантПлюс”, С. 34.

²⁰ Տի՛ւ, Кузнеченкова В. Е., Элементы налогового процесса, Финансовое право, 2008, N 4, СПС “КонсультантПлюс”, С. 21.

²¹ Տի՛ւ, Деготь Е. Б., Общие положения налогового правоохранительного процесса, налоги и налогообложение, 2005, N 8, СПС “КонсультантПлюс”, С. 31.

²² Տի՛ւ, Архипенко Т. В., Макаров А. В., Соотношение налоговой и административной ответственности, Финансовое право, 2004, N 5, СПС “КонсультантПлюс”, С. 18.

²³ Տի՛ւ, Бахрах Д. Н., Юридический процесс и административно судопроизводство, Ежегодник российского права, М., 2001, С. 151.

Тамара Григорян

Соискатель Академии Государственного Управления РА
юрист государственной некоммерческой организации “Учебный центр”
комитета государственных доходов при правительстве РА
Общественный защитник

РЕЗЮМЕ

*Роль налогового администрирования в регулировании
правового статуса налоговых субъектов*

Налоговое администрирование обеспечивает законность и эффективность деятельности, как налогоплательщиков, так и налоговых органов. Автор данной статьи дал определение налогового администрирования, основные характеристики его реализации, методы и принципы налогового администрирования, функции, формы, а также концепции налогового процесса, правовую характеристику его элементов, дифференциацию налогового процесса и налогового администрирования, особенности проведения налоговых дел, характеристику налогового принуждения и т.д.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, налоговый процесс, налоговый контроль, правовая система, структура, налоговый арбитраж.*

Tamara Grigoryan

Applicant of Public Administration Academy of RA
Lawyer of “Educational Center” state non-profit organization of
State Revenue Committee under the Government of RA
Public defender

SUMMARY

The role of tax administration in the regulation of the legal status of tax law subjects

Tax administration ensures the legality and effectiveness of both taxpayers ‘and tax authorities’ activities. The author of this article has given the definition of tax administration, main features of its implementation, methods and principles of tax administration, functions, forms, as well as the concept of tax process, the legal features description of its elements, differentiation of tax process and tax administration, specifications of conducting tax proceedings, description of tax enforcement and so on.

Key words: *tax administration, tax process, tax control, legal system, structure, tax arbitration.*