

Կոռուպցիոն իրավախախտումների հայտնաբերման և դրանց
մասին իրավասու իրավապահ մարմիններին հայտնելու
ընթացակարգերը կանոնակարգող ուղեցույց

Նախապատմություն

Հայաստանի Հանրապետության Պետական եկամուտների կոմիտեն, քաղաքական համապատասխան կամա-հայտնությամբ (քաղաքական կամքի սատարմամբ), ակտիվորեն հետամուտ է լինում հատուկ ուշադրության բևեռմանը կոռուպցիոն բնույթի (կոռուպցիայի արդյունքում ծագած) հիմնախնդիրներին, որոնք էապես խաթարում են երկրի առաջընթացին: Որպես ինստիտուցիոնալ հակվածության դրսևորում^ա պետությունը (կառավարությունը) միացել է հակակոռուպցիոն հակազդամիջոցներ ձեռնարկող մի շարք միջազգային կազմակերպությունների, ինչպես նաև ստորագրել և վավերացրել է մի շարք համաձայնագրեր և կոնվենցիաներ, որոնցում մատնանշվում են կոռուպցիայի դեմ պայքարի նպատակով մշակ-ված որոշակի միջոցներ: Այս ջանքերը հստակորեն ազդարարում են կառավարության խոստումները^ա ակտիվորեն մասնակցելու կոռուպցիայի դեմ պայքարին:

2004թ. հունվարին Հայաստանը դարձավ Եվրոպայի Խորհրդի “Կոռուպցիայի դեմ պետությունների խմբի” (GRECO) անդամ: 2006թ. GRECO-ն անցկացնելով Հայաստանում հակակոռուպցիոն բարեփոխումների գնահատում, ընդունեց մի

շարք առաջարկություններ: Առաջարկություններից մեկը վերաբերում էր հարկային մարմինների համար կոռուպցիայի դեպքերի հայտնաբերման և իրավասու իրավապահ մարմիններին դրանց մասին հայտնելու վերաբերյալ ուղեցույցի մշակմանը և հատուկ վերապատրաստումների անցկացմանը: 2008թ. անցկացված հետազա դիտարկման ժամանակ GRECO-ն եզրահանգեց, որ Հայաստանը մասնակիորեն կատարել է այս հանձնարարականը:

2009թ. հունվարին տեղի ունեցավ հանդիպում Պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի տեղակալի և ԱՄՆ ՄԶԳ Հակակոռուպցիոն գործողության մոբիլիզացման ծրագրի (USAID Mobilizing Action Against Corruption Activity) ներկայացուցիչների միջև, և կողմերը եկան համաձայնության, որ Ծրագիրը աջակցություն կցուցաբերի նման ուղեցույցի մշակմանը և վերապատրաստումների անցկացմանը: Արդյունքում, Հայաստանում հարկատուների հարկային պարտավորությունների ստուգումն իրականացնող բոլոր հարկային ծառայողների ուշադրությանն է ներկայացվում Կոռուպցիոն իրավախախտումների հայտնաբերման և դրանց մասին իրավասու իրավապահ մարմիններին հայտնելու ընթացակարգերը կանոնակարգող այս ձեռնարկը:

Ձեռնարկի համառոտ նկարագիրը և նպատակը

Թեև, ինչպես հակիրճ ամփոփված է ստորև, կոռուպցիոն իրավախախտումները կարող են դրսևորվել տարբեր ձևերով. խոշոր չափերի կաշառք տալու դեպքերի մեծամասնությունը առնչվում է փոքր ձեռնարկությունների կամ կոր-պո-րացիաների, որոնք ցանկանում են ստանալ պետական արտոնագրեր

կամ կնքել պետական կամ առևտրային պայ-մանագրեր: Կապալառուի ընտրության (պայմանագիր կնքելու իրավունք ստանալու) գործընթացի վրա ներազդելու համար այս կազմակերպություններն իրենց բանկային հաշվից վճարում են կատարում երրորդ անձի օգտին, որը սովորաբար հանդես է գալիս որպես պաշտոնատար անձին (պետական ծառայողին) տրվող կաշառքի միջնորդ: Դրամական միջոցների արտահոսքի հաշվառման նպատակով կորպորացիան կամ փոքր ձեռնարկատերը պետք է ինչ-որ գրառումներ կատարի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթե-րում: Արտահոսքը առավելապես հաշվառվում է կազմակերպության ենթադրյալ օրինական ծախսերի տեսքով, ինչպես օրինակ՝ խորհրդատվական ծառայությունների, վերանորոգման աշխատանքների, աշխատավարձի, ենթակա-պալի հետ կապված ծախսեր և այլն:

Քանի որ հարկային բեռը զգալի ծախս է ներկայացնում ընկերության կամ փոքր ձեռնարկատիրոջ համար, որպես կանոն, չի անտեսվում ոչ մի տարր, որը կարող է նվազեցնել այդ բեռը: Արդյունքում, երբ դրամական միջոցների արտահոսքը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում ձևակերպվում է որպես ծախս, այն ապա արտացոլվում է հարկերի հաշվարկում և նվազեցվում որպես օրինական ծախս՝ նվազեցնելով տվյալ տարվա հարկային բեռը: Չանքեր են գործադրվում վճարումը քողարկելու և այն որպես օրինական ծախս ներկայացնելու համար, ինչի արդյունքում հնարավոր է խուսափել պետական, այդ թվում՝ հարկային մարմինների կողմից փաստերի հայտնաբերումից:

Կաշառքի գումարները որպես օրինական ծախս ներկայացվելիս՝ դրանք կարող են դիտվել որպես բնականոն տնտեսական գործունեության շրջանակներում կատարված ծախսեր: Նվազեցման օրինականության վերաբերյալ հնարավոր որևէ կասկածներից խուսափելու նպատակով կարող են կեղծվել ծախսերը հիմնավորող հաշիվ-ապրան-քա-գ-րերը:

Կաշառքը կարող է տրվել կազմակերպության կողմից նաև կանխիկ դրամով^ա անմիջապես պաշտոնատար անձին կամ միջնորդի միջոցով: Սակայն կանխիկ դրամով վճարումները, որպես կանոն, արտասովոր բնույթ են կրում կազմակերպության համար և կասկածների տեղիք կարող են տալ: Այս պատճառով կազմակերպությունները նախ-ըն-տ-րում եմ վճարումը ներկայացնել որպես բնականոն տնտեսական գործունեության շրջանակներում կատարված ծախս:

Ապօրինի գործողություններ կատարող անձը հաճախ փորձում է միաձուլել իր ապօրինի գործողությունները օրինական գործառնություններին, ինչը նվազեցնում է պետական մարմինների կողմից հայտնաբերման ռիսկը, ինչպես նաև ավելացնում ոչ միայն հայտնաբերման, այլև համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման հետ կապված դժվարությունները^ա հետագայում քրեական գործով քննություն սկսվելու դեպքում:

Անշուշտ, կաշառքի գումարի չափով նվազեցումը ներառող հարկերի հաշվարկը ամենամյա կտրվածքով ներկայացվում է հարկային մարմին: Հարկային մարմինը կարող է որոշել, թե արդյոք հարկային հաշվետվությունները ենթակա են

ստուգման և անհատական վերանայման հարկային տեսուչի կողմից: Եթե հարկային հաշվետվությունն ընտրվում է ստուգման համար և հանձնարարվում հարկային տեսուչի, կասկածելի բնույթի և իրական նպատակին չհամապատասխանող դրամական միջոցների արտահոսքը կարող է հայտնաբերվել հենց տեսուչի կողմից:

Պարտադիր չէ, որպեսզի տեսուչը ենթադրի, որ դրամական միջոցները (արտահոսքը) ծառայել են կաշառքի վճարմանը, նրա մոտ կարող է աստիճանաբար կասկած ձևավորվել, որ դրամական միջոցների արտահոսքը տեղի է ունեցել այլ նպատակով, քան օրինական ծախսի կատարումը: Այս ձեռնարկում ներկայացվում են հարկային տեսուչների կողմից կիրառման ենթակա մեթոդներ, որոնց հիման վրա պետք է որոշվի որոշակի նվա-զե-ցում-ների կատարման թույլատրելիությունը^ա հարկային օրենսդրությանը համապատասխան: Նվազեցում-ները կա-րող են լինել հարկատուի կողմից նվազեցման ոչ ենթակա գումարների դիտավորյալ նվազեցման միջոցով կատարվող հարկային խարդախության ցուցանիշ: Հնարավոր է նաև, որ նվազեցումը հանդիսանա մեկ այլ հակաիրավական արարքի, օրինակ^ա կաշառակերության բաղկացուցիչ տարրը:

Տեսուչի մոտ նվազեցման օրինականության վերաբերյալ սկզբնական կասկած ծագելու դեպքում՝ նա պետք է կի-րառի այս ձեռնարկում քննարկվող մեթոդները^ա լրացուցիչ գործողությունների կատարման անհրաժեշ-տութ-յու-նը որոշելու նպատակով^ա թե՞ կասկածելի հաշվի, և թե՞ այլ հաշիվների առնչությամբ: Տեսուչի մոտ նվազեցման օրինականության վերաբերյալ սկզբնական կասկածի ծագման

դեպքում՝ նա պետք է լրացուցիչ տեղեկատվություն հավաքի^ա իր կասկածների հիմնավորվածությունը որոշելու համար, այդ թվում^ա նվազեցման վերաբերյալ բացատրություն պահանջի հարկատուից: Հարկատուն հաճախ կարող է փարատել տեսուչի ունեցած բոլոր կասկածները^ա տալով ողջամիտ և ճշմարտանման բացատրություն:

Իհարկե, հարկատուն կարող է իրականությանը չհամապատասխանող բացատրություններ տալ տեսուչին, ինչը տեսուչը տվյալ պահին կարող է չգիտակցել կամ երբևիցե չիմանալ: Սակայն տեսուչի կողմից հակառակ փաստերի հայտնաբերման դեպքում, առկա կլինի խարդախության պոզիտիվ (դրական) ցուցանիշ:

Տեսուչի կողմից ձեռնարկում նկարագրված մեթոդների կիրառմամբ “խարդախության հստակ ցուցանիշների” հաստատման դեպքում՝ նա պետք է կասեցնի ստուգումը և տեղեկատվությունը տրամադրի քննչական ստորաբաժանմանը: “Խարդախության հստակ ցուցանիշների կամ հստակ ազդանշանների” առկայությունը փոխում է հարկային ստուգման բնույթը^ա այն տեղափոխելով հնարավոր քրեական գործի քննության ոլորտ^ա այլ նորմերի և կանոնների կիրառմամբ:

Հարկային տեսուչները քննիչներ չեն և չպետք է փորձեն իրականացնել գործի քննություն, հարկատուին մեղսա-գրեն խարդախ բնույթի գործողությունների կատարումը կամ կատարեն “խարդախության հստակ ցուցա-նիշ-ներ-ի” հաստատման շրջանակներից դուրս որևէ գործողություն: Իրավաբանական

բնույթի տարբեր հարցեր կարող են հետազայում հանգեցնել որոշակի խնդիրների, օրինակ^a տեսուչի կողմից մշակված և հարկատուի դեմ քրեական գործով որպես ապացույց օգտագործման ենթակա տեղեկատվությունը թաքցնելը: Այս տեղեկատվությունը կարող է վերաբերել հարկատուից ստացված հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերին, հարկատուի կողմից արված հայտարարություններին, որոնցից երկուսն էլ կարող են ներկայացնել մեղքի խոստովանում: Քրեական գործով քննության ընթացքում նման ապացույցները թաքցնելը կարող է հանգեցնել մեղավոր անձի ազատ արձակմանը: Տեխնիկական բնույթի այս հարցերը քննարկվում են հաջորդ բաժնում:

Այս ձեռնարկը նախատեսված չէ կոռուպցիոն իրավախախտումների դեպքերի հայտնաբերման համար, քանի որ դա պահանջում է ավելին, քան կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի վերլուծությունը: Այս ձեռնարկի առաջնային նպատակն է հանդիսանում հարկային խարդախության հայտնաբերումը, որը կարող է վերջին հաշվով հանգեցնել նաև այլ հանցանքների, այդ թվում^a կոռուպցիոն իրավախախտումների հայտնաբերմանը:

Կաշառքների նվազեցվելիությունը Հայաստանում

Ներկայումս Հայաստանի հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված չեն մեխանիզմներ կանխելու համար պաշտոնատար անձանց տրված կաշառքի նվազեցվելիությունը: Տնտեսական Համագործակցության և Ջարգացման

Կազմակերպության (ՏՀԶԿ) հանձնարարականների համաձայն^a բոլոր անդամ-

պետությունները և այլոք պետք է ընդունեն պաշտոնատար անձին տրված կաշառքի գումարը շահութահարկի հաշվարկում որպես ծախս նվազեցնելու անթույլատրելիությունը սահմանող օրենքներ: Նման օրենքներ են ընդունվել առնվազն 40 երկրներում: Տարածվող կոռուպցիայի դեմ պայքարի շրջանակներում այս նախաձեռնությունը նպատակ էր հետապնդում հակազդել կաշառքներ տալուն:

Թեև Հայաստանի հարկային օրենսդրությամբ նման նվազեցումն արգելված չէ, նվազեցման կատարումը կարող է չթույլատրվել ծախսի կատարումը հիմնավորող ապացույցների անբավարարության կամ օրինական ծախս չհանդիսանալու հիմքով: Նվազեցումը կարող է չթույլատրվել^a “ներկայացուցչական ծախսերի” նվազեցման անթույլատրելիությանը համանման կերպով, եթե հարկատուն չկարողանա հիմնավորել, որ իրականում վճարել է նվազեցված գումարը կամ որ այդ ծախսերը անմիջականորեն կապված են բնականոն տնտեսական գործունեության իրականացման հետ և անհրաժեշտ են դրա իրականացման համար: Անհավանական է, որ հարկատուն կընդունի, որ գումարը կաշառքի տեսքով տրվել է պաշտոնատար անձին և կտրամադրի համապատասխան փաստաթղթեր: Դա կհակասեր հարկատուի շահերին, քանի որ կաշառք տալու համար վերջինս կարող է ենթարկվել քրեական պատասխանատվության:

Կոռուպցիայի, կաշառակերության, շորթման և խարդախության բնորոշումները սույն ուղեցույցի իմաստով

Կոռուպցիան անձնական կամ այլ շահադիտական նպատակով, տարբեր ձևերով արտահայտված (գործողությամբ կամ անգործությամբ) ի պաշտոնե տրված իշխանական լիազորությունների չարաշահումն է: Կոռուպցիան որպես վստահված իշխանության չարաշահում ունի մի շարք դրսևորումներ և բազում “նրբերանգներ”, որոնցից են կաշառակերությունը՝ կաշառք ստանալը, տալը, կաշառքի միջնորդությունը, կաշառքի շորթումը, հովանավորչությունը, պաշտոնեական դիրքի կամ կապերի չարաշահումը, պաշտոնեական լիազորությունները չարաշահելը կամ անցնելը, պաշտոնեական կեղծիքը, պաշտոնեական դիրքի օգտագործմամբ պետական սեփականության յուրացումն ու վատնումը, ինչպես նաև պաշտոնեական այլ չարաշահումներ:

Չարաշահումը կարող է դրսևորվել վարչական պահանջների խախտման, շահերի բախման, նեպոտիզմի (խնամիականության), փոքր նվերների ընդունման կամ քրեորեն պատժելի արարքի տեսքով: Պետական իշխանությունը վերաբերում է իշխանության բոլոր թևերին: Շահադիտական դրդումները վերաբերում են հանրության փոխարեն կամ հանրության հաշվին մասնավոր անձի կողմից ստացվող շահերին:

Կաշառքը հաճախ բնորոշվում է որպես “արժեք ունեցող ցանկացած առարկա առաջարկելը, տալը, ստանալը կամ պահանջելը^a պաշտոնատար անձի կամ հանրային կամ օրենքով սահմանված պար-տա-կա-նութ-յուն-ներ կատարող այլ անձի գործողությունների վրա ներազդելու նպատակով”: Երբ հանրային բարիքի համար պարտականությունների կատարումը հանձն առած պաշտոնատար անձը որոշակի արժեք ստանալու արդյունքում հարկադրված է լինում կատարել իր

պաշտոնեական լիազորություններին (ծառայության շահերին) հակառակ որևէ գործողություն, առկա է շահադիտական դրդումներով կատարված պաշտոնեական լիազորությունների (դիրքի) չարաշահում: Հետևապես, կաշառակերությունը հանդիսանում է կոռուպցիայի առավել ակնառու եղանակներից մեկը:

“Որոշակի արժեք ունեցող առարկան” կարող է լինել դրամ, ապրանքներ, ապագայում ծագելիք իրավունքներ, գույք, հատուկ արտոնություն, օգնություն (“լավություն”), հատուկ առավելություն, խտրական վերաբերմունք, ապագա եկամտի խոստում կամ պարզապես պետական կամ հանրային իշխանության ներկայացուցչի գործողությունների, քվեի վրա ներագդում կամ դրանց վրա ներագդելու խոստում:

“Որոշակի արժեք ունեցող” որոշ առարկաներ վերաբերում են գույքի և դրամական միջոցների, մինչդեռ այլ առարկաներ վերաբերում են ներկա կամ ապագա գործողությունների և միջոցների որևէ փոխանակում չեն ենթադրում: Այս ձեռնարկում քննարկվում են կաշառքի միայն այն դեպքերը, երբ դրամական միջոցները ձեռքից ձեռք են անցնում, մասնավորապես^a նախկինում կատարված, ներկայումս կատարվող կամ ապագայում կատարվելիք ֆինանսական գործարքի միջոցով:

Օրինակ, պաշտոնատար անձը կարող է դատավորին հայտնել, որ եթե վերջինս իր աներձագի/փեսայի դեմ ներկայացված բոլոր մեղադրանքներով կայացնի

արդարացման դատավճիռ, նա օրինական և շահութաբեր պայմանագիր կկնքի (կշնորհի) այն կազմակերպության հետ, որի նախագահն է հանդիսանում դատավորի կինը: Դատավորը պաշտոնատար անձին տրամադրում է որոշակի արժեք^a արդարացման դատավճռի տեսքով: Դրա փոխարեն, այն կազմակերպության հետ, որտեղ աշխատում է դատավորի կինը, կնքվում է նշված պայմանագիրը, որը պաշտոնատար անձի միջամտության բացակայության դեպքում կկնքվեր մեկ այլ անձի հետ: Կաշառք տալու տվյալ դեպքում դրամական միջոցների փոխանակում (անցում ձեռքից ձեռք) տեղի չունեցավ, հետևաբար, հարկերի հաշվարկում չի կարող կատարված լինել որևէ նվազեցում:

Անշուշտ, կան կաշառակերության մի շարք այլ եղանակներ, որոնցում առկա է միջոցների փոխանակում, սակայն աննշան չափով: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է հարկադրված լինել վճարում կատարելու լիցենզիաների կամ արտոնագրերի տրամադրման համար պատասխանատու պաշտոնատար անձին կամ հեռախոսային ընկերության պաշտոնատար անձին^a հեռախոսագծերի անցկացման (տեղադրման) համար: Թեև, ըստ էության, տեղի ունեցավ միջոցների փոխանակում, փոքրածավալ գումարների դեպքում քիչ հավանական է նվազեցման կատարումը հարկերի հաշվարկում: Կամ նվազեցում կատարվելու դեպքում արդարացված կարող է չլինել հարկային տեսուչների ռեսուրսների վատնումը^a հարկման ենթակա լրացուցիչ փոքրածավալ գումարների հայտնաբերման նպատակով: Այս ձեռնարկում չեն քննարկվում փոքրածավալ կաշառքները:

Շորթումը անձի սպառնալիքի կամ պաշտոնեական լիազորությունների ոչ պատշաճ կատարման միջոցով պաշտոնեական դիրքի օգտագործումը կամ իշխանության գործադրումն է՝ գույք, դրամական միջոցներ ստանալու կամ հովանավորչութ-յան/թողտվության նպատակով: Շորթումը կարող է բնորոշվել որպես կաշառք տալու հակառակ կողմը՝ այն իմաստով, որ որոշակի գործողությունների կատարմանը միջամտելու հնարավորություն ունեցող պաշտոնատար անձը արժեք ունեցող որոշակի առարկա է պահանջում մեկ այլ անձից, որը խնդրարկում է համապատասխան միջամտությունը:

Օրինակ, կառուցապատողը դիմում է ներկայացնում քաղաքային խորհրդին՝ հարակից հողերի կատեգորայի փոփոխման (քաղաքի գոտևորման փոփոխման) վերաբերյալ՝ արտադրական նշանակությունից այն փոխելով բնակավայրի հողերի, որպեսզի ինքը կարողանա հաջողությամբ ավարտել իր շինարարական նախագիծը: Համայնքի ղեկավարը (խորհրդի նախագահը) կաշառք է պահանջում նախքան հողի կատեգորայի համապատասխան փոփոխման նպատակով գոտևորման հանձնաժողովի որոշման վրա ներազդելը: Կառուցապատողը վճարում է կաշառքը: Նշվածը հանդիսանում է շորթում համայնքի ղեկավարի (խորհրդի նախագահի) կողմից:

Խարդախությունն իրենից ներկայացնում է դիտավորյալ խաբեություն՝ ապօրինի կամ անհիմն անձնական օգուտ ստանալու կամ այլ անձի վնաս պատճառելու նպատակով: Խարդախությունը կարող է ներառել կամ չներառել կաշառք ստանալու և տալու դեպքեր, սակայն կոռուպցիայի բոլոր խոշոր եղանակները ներառում են խարդախության դեպքեր:

Օրինակ, մալուխային գծերի տեղադրման հայտեր ընդունող մալուխային մի հեռուստաընկերության սեփակա-նատերը կարող է գաղտնաբար լինել նաև մեկ այլ ընկերության սեփականատեր, որը ևս մտադրված է հայտ ներկայացնել: Այս ընկերությունը ներկայացնում է դատարկ հայտ, իսկ հեռուստաընկերության սեփականատիրոջ կողմից այդ հայտում նշվում է մյուս հայտատուների կողմից ներկայացված գներից ավելի ցածր գին: Արդյունքում նշված ընկերության հայտը հաղթող է ճանաչվում: Որևէ կաշառք չվճարվեց, սակայն հայտատու ընկերության գաղտնի սեփականատերը, ինչպես նաև հայտը ներկայացրած աշխատակիցը խարդախություն կատարեցին⁸ խաբեության մեջ գցելով մյուս հայտատուներին, ինչպես նաև մալուխային հեռուստատեսության տեղակայման թույլտվություն տված պետական մարմնին:

Մյուս կողմից, դիցուք, մալուխային ընկերության սեփականատերը չի հանդիսանում հայտատու ընկերություններից մեկի գաղտնի սեփականատեր: Եթե, սակայն հայտատու ընկերություններից մեկը գաղտնաբար դրամական միջոցներ ուղղեր մալուխային ընկերության սեփականատիրոջը⁹ հաղթող հայտատուի ընտրության վրա ներագդելու համար, և ապա նրա հայտը հաղթող ճանաչվեր, դա կորակվեր որպես կաշառքի ստացում: Մալուխային ընկերության սեփականատերը գաղտնի վճարման տեսքով ստացավ որոշակի արժեք⁹ որպես հատուցում հաղթող գնային հայտի ընտրության վրա ներագդելու համար: Սա նաև հանդիսանում է խարդախություն:

Այս ձեռնարկում դիտարկվում են հարկային հաշվետվություններում նշված նվազեցումները, որոնք խարդախությամբ ներկայացվում են որպես օրինական ծախսեր^ա պաշտոնատար անձանց տրված հնարավոր կաշառքների դեպքերի քողարկման նպատակով: Ձեռնարկում չեն քննարկվում խարդախության այն դեպքերը, երբ ներկայացված չէ հարկերի համապատասխան հաշվարկ: Առաջին օրինակում, թեև կատարվել էր խարդախություն, շահութահարկի հաշվարկում չէր կատարվի որևէ նվազեցում: Իսկ երկրորդ օրինակում, մալուխային ընկերության սեփականատիրոջը դրամական միջոցներ ուղղած ընկերությունը դրամական միջոցների արտահոսքը, ըստ երևույթին, պետք է դիտեր որպես ծախս իր հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում: Ձեռնարկում կներկայացվեն համապատասխան մեթոդներ (գործիքներ)^ա նման վճարումների հայտնաբերման նպատակով:

Պաշտոնատար անձին կաշառքը փոխանցելու եղանակներ

Պաշտոնատար անձին կաշառք տալու մտադրություն ունեցող ընկերությունը հազվադեպ չէկ դուրս կգրի նրա անունով կամ վճարում կկատարի^ա նրան կանխիկ դրամ տալով: Որպես կանոն, պաշտոնատար անձին կաշառքը փոխանցելու համար երևան են գալիս միջնորդ ընկերություններ (երրորդ անձինք): Այս ընկերությունները կարող են լինել կաշառք տվող ընկերության դուստր ընկերություններ:

Միջնորդը կարող է փոխկապակցված չլինել կաշառատու ընկերության հետ, բայց կարող է օգուտ ստանալ կաշառքը տալու արդյունքում, օրինակ^ա ներգրավվելով

որպես կաշառատու ընկերության ենթակապալառու: Ստացվող օգուտի դիմաց այս չփոխկապակցված ընկերությունները կարող են օժանդակել կաշառատու ընկերությանը^ա գտնելով, որ նույնիսկ բացահայտման դեպքում հասույթը զգալիորեն գերազանցում է հնարավոր ծախսերը:

Միջնորդ ընկերությունները կարող են պատկանել կաշառք տվող ընկերություններին կամ անգամ հիմնադրված լինեն վերջիններիս կողմից^ա իրական վճարումից մեկուսացում ապահովելու նպատակով: Ավելին, միջնորդը կարող է լինել կաշառք տվողի օրինական ենթակապալառուն: Որոշ դեպքերում, կազմակերպության սատարմամբ որպես միջնորդ կարող են հանդես գալ անհատներ: Վերջիններս կարող են հատուկ կապեր ունենալ պետական մարմինների բարձրաստիճան պաշտոնյաների կամ ծրագրերի իրականացման համար պատասխանատու անձանց հետ, ովքեր կարող են հաստատել պայմանագրերի կնքումը:

Պետական ծառայողը ևս կարող է միջնորդ(ներ) օգտագործել կաշառք տվողի կողմից (միջնորդի միջոցով) փոխանցված գումարների ստացման համար: Երկյուղելով բացահայտումից^ա պաշտոնատար անձինք հաճախ վստահված միջնորդներ են օգտագործում գումարը ստանալու նպատակով:

Երբեմն օգտագործվում են մի քանի միջնորդներ, ովքեր գումարները փոխանցում են տարբեր ընկերությունների միջոցով: Մի քանի միջնորդ օգտագործելը դժվարացնում է հանցանքի հայտնաբերումը և ապացույցներ հավաքելը:

Կաշառքների ձևակերպման տարածված եղանակները

Ինչպես նշվեց ներածական նկարագրում, ընկերության բանկային հաշիվներից բոլոր խոշոր դրամական ելքերը պետք է հաշվառվեն ընկերության հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում: Դա հավասարապես վերաբերում է նաև այն ելքերին, որոնք իրենցից ներկայացնում են “արժեք ունեցող առարկաներ” և ուղղված են պաշտոնատար անձի իրավասության իրական շրջանակներից դուրս գործողության կատարմանը դրդելուն:

Վճարման իրական բնույթը քողարկելու նպատակով գումարները, որպես կանոն, ձևակերպվում են որպես ծախսեր, օրինակ՝ խորհրդատվական, մասնագիտական, իրավաբանական ծառայությունների դիմաց կատարված վճարումներ, ճանապարհածախս, աշխատավարձի վճարում և այլն: Երբեմն նման ծառայությունը բարեխղճորեն մատուցվում է, սակայն հաշիվ-ապրանքագիրը կամ պայմանագրային գինը ուռճացվում է, որպեսզի կապալառուն, փաստաբանը, խորհրդատուն կամ այլ միջնորդն ստանա ծառայություն ստացող ծառայության իրական արժեքը գերազանցող գումար: Միջնորդը հավելյալ գումարներն այնուհետև կարող է փոխանցել պաշտոնատար անձին կամ վերջինիս միջնորդին:

Մատուցված ծառայությունների դիմաց միջնորդի կողմից հաշիվ-ապրանքագիր է ներկայացվում պաշտոնատար անձի վրա ներագդելու մտադրություն ունեցող ընկերությանը: Հաշիվ-ապրանքագիրը կեղծ է, որովհետև դրանում նշված է մի գումար, որը փաստացի ծառայության արժեքից մեծ է, սակայն հաշիվ-ապրանքագիրն արտաքուստ օրինական է երևում: Կաշառք տվող ընկերությունը

դրամական ելքը ձևակերպում է որպես խորհրդատվական, մասնագիտական, իրավաբանական ծառայությունների դիմաց կատարված վճարում, ճանապարհածախս, աշխատավարձի վճարում և այլն:

Երբեմն ոչ մի ծառայություն չի մատուցվում: Միջամտություն խնդրարկող ընկերությունը կարող է պարզապես բացել բանկային հաշիվ կեղծ ընկերության անունով և ապա ներկայացնել կեղծ հաշիվ-ապրանքագրեր^ա դրանցով վճարում պահանջելով կեղծ ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների դիմաց: Իրականում ոչ մի ծառայություն չի մատուցվել, ընկերությունը գոյություն չունի, սակայն բանկային հաշվին կատարվում է դրամական փոխանցում: Չեկերը կանխիկացվում են ընկերության ներկայացուցիչների կողմից, և գումարը տրվում է պաշտոնատար անձին:

Բացի այդ, միջնորդ հանդիսացող իրական ընկերությունը կարող է ներկայացնել ամբողջապես կեղծ հաշիվ-ապրանքագրեր^ա այն պարագայում, երբ ոչ մի աշխատանք չի կատարվել: Այս տարբերակներից որևէ մեկում հարցերի ծագման դեպքում կեղծ հաշիվ-ապրանքագրերը առանձին հիմք են հանդիսանում վճարման համար, որը կարող է հիմնավորվել նաև միջնորդ ընկերության սուստ ցուցմունքներով:

Կաշառքի քողարկման մեկ այլ եղանակ է կաշառքը տվող ընկերության կողմից պաշտոնատար անձի, նրա ընտանիքի անդամների կամ նրա կողմից նշված անձի օգտին հատուկ միջոցառումների ֆինանսավորումը, այդ թվում^ա ավիատոմսեր դեպի պերճաշուք հանգստավայր, աշխարհի առաջնության տոմսեր ընտանիքի

համար, ծառայողի դստեր ամուսնական տոնախմբության (հարսանյաց հանդեսի) ծախսեր: Դրամական միջոցների արտահոսքը կձևակերպվի որպես որոշ տեսակի ծախսեր, օրինակ՝ ճանապարհածախս կամ այլ ծախսեր:

Պետական ծառայողին ուղղված դրամական միջոցների արտահոսքի հաշվառման մեկ այլ տարածված եղանակ է հանդիսանում դրա ձևակերպումը աշխատավարձի տեսքով: Աշխատակիցը կարող է լինել իրական աշխատող, որին վճարվում է իր աշխատավարձը գերազանցող գումար^ա հնարավոր է, պարգևավճարի տեսքով: Աշխատողն ապա կարող է անձամբ կամ պաշտոնատար անձի ներկայացուցիչների միջոցով հավելավճարը փոխանցել ծառայողին:

Աշխատողին կարող է տրվել կեղծ հաշվարկային թերթիկ, որում նշված կլինի միայն իր վարձատրության իրական չափը^ա հավելավճարից եկամտահարկի վճարումից խուսափելու նպատակով: Կամ էլ ընկերությունը կարող է հատուցել աշխատողի կատարված ծախսերը^ա կապված հավելյալ գումարներ ստանալու հետևանքով վճարված եկամտահարկի հետ:

Բացի այդ, ընկերությունը կարող է շարունակաբար աշխատավարձային չեկեր տրամադրել աշխատանքից ազատված աշխատողին: Չեկերն առաքվում են հատուկ փոստային հասցեով, ստացվում այլ անձի կողմից, որը աշխատողի անունից փոխանցագրում է դրանք և ապա դեպոնացնում բանկային հաշվում: Ապա դրամը կանխիկացվում է^ա պաշտոնատար անձին կամ նրա ներկայացուցչին վճարում կատարելու նպատակով:

Կաշառքի գումարը ձևակերպելու մեկ այլ մեթոդ է հանդիսանում պաշտոնատար անձանց համար ակտիվների, օրինակ^ա տան, ավտոմեքենայի ձեռքբերումը:
Պետական ծառայողը կարող է ներկայացնել այլ անձի^ա որպես ակտիվի անվանատեր (ակտիվի սեփականատեր համարվելու համար):

Մեկ այլ մեթոդ (կապված փակ բաժնետիրական ընկերությունների հետ) կարող է լինել պաշտոնատար անձին կամ միջնորդին շուկայական արժեքից ցածր գնով բաժնետոմսեր ձեռքբերելու հնարավորություն ընձեռելը: Բաժնետոմսերն ավելի ուշ վաճառվում են ավելի բարձր գնով, և կաշառքի գումարը ստացվում է շահույթի տեսքով:

Երրորդ անձի (միջնորդի) հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում կաշառքի ձևակերպումը

Որպես ծախս ձևակերպված գումարներն ստացած ընկերությունները, որոնք աջակցում են կաշառքը տվող ընկերությանը, պետք է որոշում կայացնեն, թե ինչպես ձևակերպել պաշտոնատար անձի օգտին կատարված դրամական միջոցների արտահոսքը: Նրանք ևս պետք է դրամական միջոցների արտահոսքին տան պատշաճ ձևակերպում^ա այն որպես օրինական ծախս ներկայացնելու նպատակով:

Նման ընկերությունները կիրառում են միևնույն^ա կաշառք տվող ընկերությունների մեթոդները^ա մեկ էական տարբերությամբ: Այս ընկերություններն արդեն մեկուսացվել են^ա կաշառատու ընկերության կողմից գումարն ի սկզբանե

քողարկելու շնորհիվ: Եթե սկզբնական վճարումը խորապես քողարկվել է, հիմնավորվել է առերևույթ օրինական պայմանագրերով և հաշիվ-ապրանքագրերով և այլն, վճարման իրական բնույթը բացահայտելը ծայրաստիճան դժվար է դառնում: Պետական մարմիններից հարցումներ ստանալու դեպքում միջնորդ ընկերությունը կհաստատի պայմանագրերի և հաշիվ-ապրանքագրերի առկայությունը և կհավաստի, որ դրանցով սահմանվում է կաշառատու և միջնորդ ընկերությունների իրական համաձայնությունը^ա ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ:

Այլ կերպ ասած, խաբեության և թաքցման միջոցով կաշառքների արդյունավետ քողարկման պարագայում խիստ դժվարանում է դրանց հայտնաբերումը:

Հարկային տեսուչի պարտականությունների ընդհանուր նկարագիր

Միջազգային առաջադեմ փորձի համաձայն^ա հարկերի գծով պարտավորությունների ստուգման ժամա-նակ հարկային տեսուչի առանցքային պարտականությունն է պարզել, թե արդյոք ներկայացված հաշվարկը ճշգրիտ է (ճիշտ կամ ողջամտորեն ճիշտ է լրացված) կամ հարկատուի կողմից հարկային օրենսդրության պահանջները մասնակիորեն կատարելու հետևանքով արդյոք պահանջվում է ստուգում: Օրենքով սահմանված պարտականությունների չկատարումը կամ ոչ պատշաճ կատարումը կարող է հայտնաբերվել տեսուչի կողմից^ա հաշիվների, հաշվապահական գրքերի և գրանցամատյանների, հիմնավորող հաշիվ-ապրանքագրերի, մարված վճարման հանձնարարագրերի, դրամարկղի ելքի օրդերի ու ան-դորրագրերի, բանկային հաշիվների ստուգման,

տվյալների և հարկատուի ընթացիկ գործունեության վեր-լուծության,
հարկատուի և այլոց հետ անցկացված հարցազրույցների արդյունքում:

Որոշ ստուգումների ժամանակ հարկատուի կողմից կատարված գերավճարների
արդյունքում նրան կարող են վերադարձվան ենթակա լինել որոշակի գումարներ:

Թեև տեսուչը ստուգում է ուռճացված կամ անթույլատրելի նվազեցումների կամ
չհայտարարագրված եկամտի առկայությունը, ստուգումը նախատեսված չէ
խարդախության դեպքեր որոնելու և հայտնաբերելու համար և չի հետապնդում
այդպիսի նպատակ: Տեսուչը, այնուամենայնիվ, պետք է իրազեկ լինի
խարդախության հնարավոր ցուցանիշներին և զգոն լինի հաշիվներում
անճշտությունների, հարկատուի բացատրություններում
անհամապատասխանության, արտասովոր ծախսերի նվազեցումների, բանկային
հաշիվներում հավելյալ անբացատրելի մուտքերի, զուտ ակտիվների արժեքի
արտասովոր ավելացման դեպքերի նկատմամբ և այլն:

Հաջորդ բաժնում քննարկվում են նման դեպքերի հայտնաբերման նպատակով
տեսուչի կողմից կիրառման ենթակա մեթոդներ: Բայց առաջին հերթին
տեսուչները պետք է ընկալեն, թե ինչ է իրենից ներկայացնում հարկային
խարդախությունը և թե ինչպես է այն տարբերվում ոչ ճշգրիտ⁸ ծախսերի
ուռճացմամբ և համախառն եկամտի նվազեցմամբ հարկային
հաշվետվություններից:

Հարկային խարդախության բնորոշումը սույն ուղեցույցի իմաստով

Խարդախությունը, ինչպես նշվեց, բնորոշվում է որպես դիտավորյալ խաբեություն^ա ապօրինի կամ անհիմն անձնական օգուտ ստանալու կամ այլ անձի վնաս պատճառելու նպատակով: Իր հերթին հարկային խարդախությունն իրենից ներկայացնում է հարկատուի կողմից հարկային մարմինների դիտավորյալ խաբեություն^ա օրենքով սահմանված չափից պակաս հարկեր վճարելու միջոցով օգուտ ստանալու նպատակով: Հարկային խարդախություն, երբեմն բնորոշվում է որպես “ֆինանսների նախարարության պահուստարանի կողոպուտ”:

Հարկային խարդախությունը կամ հարկերը վճարելուց խուսափելն առկա է այն դեպքում, երբ հարկատուները հարկման բնագավառում միտումնավոր կերպով ընտրում են այնպիսի վարքագիծ, որն ուղղված է խաբեության և քողարկման միջոցով մոլորեցնել հարկային վարչարարություն իրականացնող անձանց^ա իրենց հարկային պարտավորության ճշգրիտ չափի վերաբերյալ: Նման վարքագիծը այնքան լուրջ կարող է լինել, որ կարող է ցնցել ազնվաբարո մարդկանց գիտակցությունը: Այն չի կարող կատարվել անզուշտությամբ, անփութությամբ, սխալմամբ կամ ճշմարտացիության վերաբերյալ անկեղծ հավատով: Հարկային խարդախությունը կան-խամ-տածված վարքագիծ է, որի նպատակն է հանդիսանում հարկային մարմիններին խաբելը և մոլորության մեջ գցելը^ա գիտակցելով նման վարքագծի հակաիրավական բնույթը:

Նման վարքագիծը կարելի է որոշել հարկատուի դիտավորությունը պարզելով: Հասկանալու համար, թե արդյոք հարկատուն գործել է կանխամտածված և միտումնավոր կերպով^ա նրա դիտավորությունը կարելի է պարզել՝ 1) նախքան

հաշվետվությունը ներկայացնելը, 2) հաշվետվությունը ներկայացնելու ընթացքում
և 3) հաշվետվությունը ներկայացնելուց հետո հարկատուի կողմից արվող
հայտարարությունների, կազմվող փաստաթղթերի, տեսուչին ներկայացվող
փաստաթղթերի և կատարվող գործողությունների վերլուծության միջոցով:

Հարկատուի կողմից կատարված որոշակի բացահայտ հրապարակային
գործողություններ նախապես պլանավորված կարող են լինել^ա հարկային
տեսուչներին խաբելու նպատակով: Այսպիսի գործողություններից կարող են լինել
հարկային մարմիններից քողարկման ենթակա հատուկ մուտքերի համար
գաղտնի բանկային հաշվի բացումը, այլ անձանց անուններով ակտիվների
ձևակերպումը, հարկային ծառայողներին ստելը: Նման գործողություններ կարող
են կատարվել միայն գիտակցաբար, նման գործողություններ կատարելու կամքով
և դիտավորությամբ:

Վերը նշվածները որոշակի գործողություններ չեն կարող կատարել
պատահականորեն, անփութությամբ կամ շփոթելով օրենքի պահանջները:
Հարկատուների կողմից հարկային ծառայողներին խաբելու և օրենքով
սահմանված չափից պակաս հարկեր վճարելու նպատակով օրենսդրական
պահանջները խախտելիս՝ նրանք ներքուստ որոշել են կատարել
իրավախախտում^ա գիտակցելով, որ իրենց գործողություններն արգելված են
օրենքով:

Հարկային խարդախությունը կարող է գուգակցվել այլ հանցագործությունների
կատարմամբ: Պաշտոնատար անձանց վճարված կաշառքների գումարները

հարկերի հաշվարկում կարող են նվազեցված լինել որպես ծախս: Եթե հարկատուն տեղյակ է, որ նման վճարումները չեն կատարվել ընկերության բնականոն գործունեության շրջանակներում և անհրաժեշտ չէին կամ արգելված էին օրենքով՝ առկա է հարկային խարդախություն:

Հարկերից խուսանավելը և հարկերից խուսափելը

Հարկատուներն իրավունք ունեն խուսանավել հարկերի վճարումից կամ կրճատել, նվազեցնել դրանք^a օրենքով թույլատրելի բոլոր ձևերով: Հարկային պլանավորման նպատակն է հանդիսանում օրենքի սահմաններում բարձր հարկերի վճարումից խուսանավելը, այդ թվում^a փորձելու օգուտ քաղել բոլոր չպլանավորված հնարավորություններից, որոնք լրիվ օրինական են: Պլանավորումը ենթադրում է օրենսդրությամբ սահմանված բոլոր թույլատրելի եղանակների օգտագործումը^a իրադարձությունների մշակման և ձևակերպման համար^a օրենքի շրջանակներում հարկային պարտավորության չափը նվազեցնելու կամ նվազագույնի հասցնելու նպատակով:

Հարկերից խուսանավելը (“tax avoidance”) հանցագործություն չէ: Այն չի ենթադրում խաբեություն, քողարկում կամ տեղեկությունների խեղաթյուրում: Հարկային պլանավորմամբ կարևոր փաստեր չեն թաքցվում. դրանով հանրամատչելի են դարձվում բոլոր փաստերը: Այս դեպքը ներառում է նաև այն հարկատուներին, որոնք հիմնվելով (հաշվապահական հաշվառմանն առնչվող) նորմատիվ ակտերի դրույթների վրա, բարեխղճորեն ակնկալում են իրենց դիրքորոշման հիմնավորումը դատարանում, նույնիսկ եթե հետագայում ցանկալի