

ԿԱՐԵՆ ՍԱՄՎԵԼԻ ՍԱՐԳՍՅԱՆ, *տ.գ.թ., դոցենտ*
ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի ավագ գիտաշխատող

ԱՐՓԻՆԵ ՄԵԽԱԿԻ ԿՅՈՒՐԵՂՅԱՆ
ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի առաջին կարգի տնտեսագետ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ, ԶԵՎԵՐՆ ՈՒ ՄԵԹՈԴՆԵՐԸ

Ցանկացած պետությունում՝ հարկային վերահսկողությունը որպես պետական կառավարման գործառույթ օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է, քանի որ առանց վերջինիս անհնար է հարկման գործընթացի պետական արդյունավետ կառավարումը: Հարկային վերահսկողությունը նպատակաուղղված է օրինականության ու կարգապահական խախտումների կանխարգելմանը, իրավախախտումների կատարմանը նպաստող պատճառների ու պայմանների բացահայտմանը, մեղավոր անձանց նկատմամբ պետական հարկադրանքի միջոցների կիրառմանը: Այլ կերպ ասած, նաև հարկային վերահսկողության միջոցով է պարզվում, թե որքանով են պետական ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների գործունեությունը, պետական կառավարման հետ առնչակցվող պաշտոնատար անձանց և այն քաղաքացիների գործողությունները համապատասխանում իրավական նորմերի պահանջներին¹: Բնականաբար, հարկային վերահսկողությունն իր բովանդակությամբ պետական է, քանզի այն իրականացվում է պետության անունից՝ պետական կառավարման լիազորությունների կիրառմամբ²:

Հարկ է նշել, որ տնտեսագիտության տեսության մեջ հայտնի են հարկային վերահսկողության վերաբերյալ տարբեր տեսակետներ: Մասնագետների մի մասը հակված է այն կարծիքին, որ հարկային վերահսկողությունն իրենից ներկայացնում է հարկ վճարողի ֆինանսատնտեսական գործունեության նկատմամբ իրականացվող ուսումնասիրությունների համակարգ, որը նպատակաուղղված է հարկային օրենսդրության պահանջների որակական կատարումն ապահովող գործընթացի «օպտիմալացմանը»³: Մեկ այլ տեսակետի համաձայն՝ հարկային վերահսկողությունն իրավական կարգավորման գործառույթ է և պետության առանձնահատուկ գործունեության տեսակ: Տվյալ դիրքորոշումը հիմնավորվում է այն նկատառումով, որ կառավարման բնագավառում հարկային ծառայության մարմնի գործունեության կոնկրետ ուղղություններն օրգանապես փոխկապակցված են պետության գործունեության հիմնադիր, իրավաստեղծ, իրավակիրառական և վերահսկողական իրավական ձևերի հետ: Բազմաթիվ մասնագետների կարծիքով՝ շուկայական տնտեսակարգի պայմաններում հարկային վերահսկողությունը հարկային մարմնի առանձին գործունեությունից վերաճում է պետական մարմինների առանձնահատուկ գործունեության, ինչն ուղղակիորեն կապված է պետության կոնկրետ գործառույթի իրագործման հետ⁴: Հարկային վերահսկողությունը հանդիսանում է նաև հարկային իրավունքի ինստիտուտ, որը կանոնակարգվում է հարկային իրավունքի նորմերով: Վերջիններիս միջոցով են սահմանվում ինչպես հարկային հսկողության իրականացման նպատակները, խնդիրները, սկզբունքները, այնպես էլ պետության հարկային գործունեության տարբեր ոլորտներում վերահսկողության ենթակա օբյեկտների ու բնագավառների համապատասխան ընթացակարգերը⁵: Այլոք կարծում են, որ հարկային մարմինն օժտված է միայն վերահսկողություն իրականացնելու իրավասությամբ,

¹ Тихомиров Ю. А. «Курс административно права», Указ. Раб. 2005, С. 514- 520:

² Ապիրյան Ն., Պետրոսյան Ա., «Իրավական պետություն և օրինականություն» Եր., 1999, էջ 104-105, 128-130 և այլն:

³ Поролло Е. В. М. Гардарика «Налоговый контроль: принципы и методы проведения», М.: 1996, С.7-9.

⁴ Брызгалина А. «Налоги и нологовое право», М.:1997, г. С. 409.

⁵ Խաչատրյան Ա.Հ., «Հարկային իրավունք», Ե., 2003թ., էջ 298:

ինչը դիտվում է որպես հիշյալ պետական մարմնի կառավարման մեթոդ՝ նպատակաուղղված հարկային օրենսդրության պահանջների պահպանմանը¹:

Հարկ է նշել, որ հարկային վերահսկողության ոլորտում իրականացվող հետազոտությունների էմպիրիկ տվյալների մեծ մասը հիմնված են հարկատուների կողմից անհատական հաշվետվությունների, հարցումների և լաբորատոր վերլուծությունների վրա, ըստ այդմ էլ՝ ընկերությունների հարկային վերահսկողությանը վերաբերող փաստերը սահմանափակ են²:

Հարկային վերահսկողությունը, մասնավորապես հարկ վճարողների մոտ ստուգումների իրականացումը, նպատակաուղղված է պարզելու հարկերից խուսափման դեպքերի առկայությունը, որն էլ, վերջին հաշվով, հանգեցնում է հարկերից խուսափման դեպքերի նվազմանը³:

Ընդհանուր առմամբ, հարկային վերահսկողությունը ներառում է հետևյալ բաղադրիչները⁴.

1. հարկերից խուսափելու դեպքերի կանխումը,
2. հարկերի օպտիմալացումը:

Միաժամանակ պետք է նշել, որ հարկային վերահսկողությունն ուղղված է ոչ միայն հարկային օրենսդրության պահպանմանը, այլև հարկային քաղաքականության օրյեկտ հանդիսացող պետական իշխանության մարմինների գործունեության նպատակահարմարության ապահովմանը:

Ընդհանուր առմամբ, տնտեսագիտության մեջ հարկային վերահսկողության էությունը դիտարկվում է երկու իմաստով՝ լայն և նեղ: Լայն իմաստով հարկային վերահսկողությունը դիտվում է որպես պետական կարգավորման համընդհանուր միջոց, որի նպատակն է իրականացնել արդյունավետ պետական ֆինանսական քաղաքականություն ու ապահովել պետական և տեղական հարկաբյուջետային շահերի պաշտպանությունը: Ըստ որոշ մասնագետների տեսակետի՝ «հարկային վերահսկողություն» հասկացությունը լայն իմաստով ընդգրկում է լիազորված մարմինների գործունեության բոլոր ոլորտները (հարկատուների պաշտոնապես գրանցումը, հարկային հաշվառումը, հարկային ստուգումները և այլն)⁵: Իսկ ըստ գոյություն ունեցող մեկ այլ տեսակետի՝ հարկային վերահսկողությունը լայն իմաստով իրենից ներկայացնում է հարկային իրավահարաբերությունների մասնակիցների կողմից պետական հսկողությամբ հարկային օրենսդրության պահպանում՝ հարկային գործընթացի բոլոր փուլերում, հարկերի և այլ պարտադիր վճարների հավաքագրման ապահովում, ընդհուպ մինչև հարկային պարտականությունների դադարեցումը⁶: Մեր կարծիքով, հարկային վերահսկողությունը լայն իմաստով իրենից ներկայացնում է պետության գործունեությունն՝ ի դեմս լիազորված մարմինների՝ ուղղված հարկերի և հարկային վճարների հավաքագրման ոլորտում օրենսդրության պահպանման նկատմամբ հսկողությանը և օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային հարաբերությունների բոլոր մասնակիցների միջև հարկային իրավահարաբերությունների կարգավորմանը:

Նեղ իմաստով հարկային վերահսկողությունը շատ հաճախ բնութագրվում է որպես համապատասխան պետական մարմինների կողմից իրականացվող պետական հսկողություն՝ հարկերի և պարտադիր այլ վճարների հաշվառման ու վճարման գործընթացի օրինականության նկատմամբ, ինչպես նաև լիազորված մարմինների կողմից անմիջական ստուգումների իրականացում⁷: Ըստ մեկ այլ տեսակետի՝ նեղ իմաստով հարկային վերահսկողությունը պետական լիազորված մարմինների կառավարչական գործունեությունն է՝ հարկատուների կողմից հարկերի հաշվառման ու վճարման օրինականության նկատմամբ⁸: Մեր կարծիքով՝ նեղ իմաստով հարկային վերահսկողությունն իրենից ներկայացնում է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված

¹ Гуреев В. И. «Российское налоговое право», М.: Экономика 1997 С.196-198.

² B. Torgler Speaking to the theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments, J. Econ. Surv., 16 (2002), pp. 657-683, Alm and McClellan, 2012, J. Alm, C. McClellan Tax morale and tax compliance from a firm's perspective, Kyklos, 65 (2012), pp. 1-17.

³ Kleven et al., 2011, H.J. Kleven, M.B. Knudsen, C.T. Kreiner, S. Pedersen, E. Saez, Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark, Econometrica, 79 (2011), pp. 651-692.

⁴ Schwedhelm, Tax Compliance – Mehr als ein Trend?, AnwBl 2/2009, S. 90 ff., S. 90; vgl. auch Künstler/Seidel, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. Köln 2009, S. 244 f.

⁵ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010, С. 17.

⁶ Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 19.

⁷ См.: Нестеров Г. Г. Указ. соч. С. 17.

⁸ Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 20.

կարգով լիազորված մարմինների նախագուշացման, հարկատուների և հարկային գործակալների իրավախախտումների հայտնաբերման ու կանխարգելման, ինչպես նաև հարկային ստուգումների իրականացման ընթացքում լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների հայտնաբերման գործընթաց:

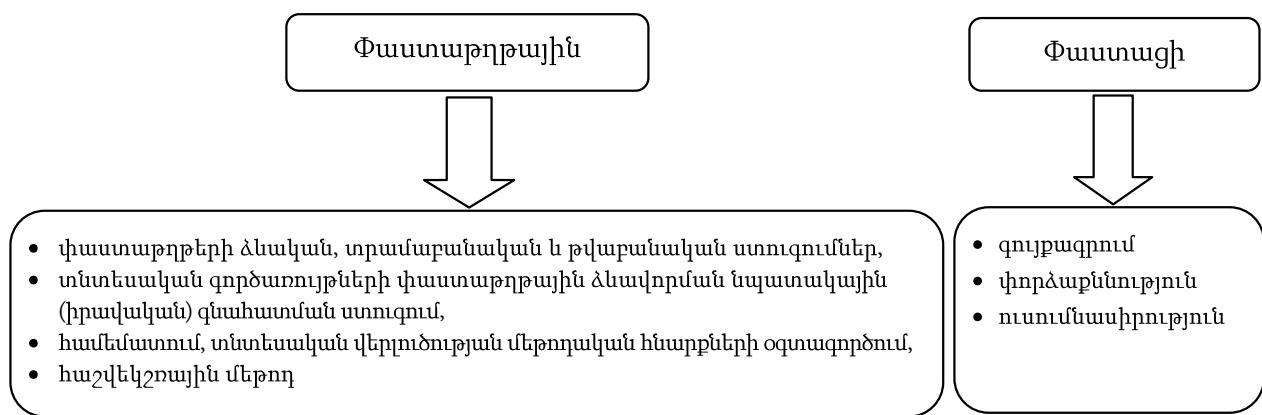
Հարկային վերահսկողության համակարգում առանձնակի նշանակություն է տրվում հարկային վերահսկողության սկզբունքներին, որոնք արտացոլում են ոչ միայն հսկողական բնույթի հարաբերությունները, այլև այդ համակարգի կազմակերպման և գործառույթների իրականացման համար առանձնահատուկ նշանակություն ունեցող օրինաչափություններն ու փոխադարձ կապերը: Ստորև ներկայացվում են առավել հիմնարար համարվող հետևյալ սկզբունքները.

- Օրինականության սկզբունք: Այս սկզբունքի ընդհանուր պահանջն ուղղված է հարկային իրավահարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի ճիշտ, հստակ և միատեսակ պահպանմանն ու կատարմանը, պետության իրավաստեղծ ու իրավակիրառական գործունեությունում սոցիալական, տնտեսական, քաղաքական և իրավական փոխկապակցված հիմնախնդիրների կենսագործմանը: Այդ պահանջների կատարումն արտահայտվում է արդյունավետ հարկային համակարգի ձևավորման, արդյունավետ հարկային օրենսդրության մշակման ու ընդունման մեջ:
- Անկախության սկզբունք: Այս սկզբունքը պայմանավորված է հսկողություն իրականացնող մարմնի ֆինանսական անկախությամբ, տվյալ գործունեության մասով այլ պետական մարմնի կազմակերպչական ենթակայության բացառմամբ, միջազգային համագործակցության ոլորտում և պետական այլ մարմինների հետ փոխգործակցության սահմանման հավասարությամբ, հսկողական աշխատանքների պլանավորման և հսկողական ծրագրերի կազմման ինքնուրույնությամբ:
- Օբյեկտիվության սկզբունք, որն իրենից ներկայացնում է հսկողական աշխատանքների իրականացման և պլանավորման հարցերում կողմնակալության բացառում, հարկային հսկողության օբյեկտի և սուբյեկտի նկատմամբ չեզոքության պահպանում, հսկվող օբյեկտի գործունեության գնահատման և ստուգումների ժամանակ որոշակի շահ ստանալու նախապատրաստվածության բացառում:
- Հրապարակայնության սկզբունք: Այս սկզբունքի գլխավոր պայմաններից է՝ հարկային հսկողության արդյունքների հավաստիության և դրանց հրապարակայնության ապահովումը, որն էլ, իր հերթին, հանդիսանում է յուրատեսակ հասարակական վերահսկողության առարկա:
- Հարկային հսկողության սուբյեկտների իրավասության տարանջատման սկզբունք, որը պետության հարկային գործունեության մեջ պահանջում է ՀՀ Սահմանադրությամբ պետական իշխանության և տեղական ինքնակառավարման մարմինների միջև հսկողության ոլորտին առնչվող իրավասությունների հստակ տարանջատում:
- Պլանավորման սկզբունք, որը հարկային հսկողության համակարգում նշանակում է, որ հսկողական միջոցառումները պետք է նախապես ծրագրավորեն և հիմնվեն հարկային իրավական ակտերի միասնական ու ամբողջական համակարգի վրա:
- Հարկային հսկողության արդյունավետության սկզբունք, որը ենթադրում է, որ հսկողությանն առաջադրված խնդիրները պետք է կենսագործվեն պետական միջոցների նվազագույն ծախսերով և միաժամանակ հարկային իրավական ակտերի պահանջների հստակ և անվերապահ կատարման ապահովմամբ:
- Պատժի անխուսափելիության սկզբունք, ինչը ենթադրում է, որ հարկատուի կողմից պետության դեմ խարդախության ցանկացած փորձ կբացահայտվի և կհանգեցնի համարժեք պատժամիջոցների կիրառման:
- Հարկատուի անմեղության կանխավարկածի սկզբունք, ինչից բխում է, որ հարկատուն հարկերի չվճարման և դրանք թաքցնելու մեջ կասկածվելու դեպքերում համարվում է անմեղ այնքան ժամանակ, քանի դեռ նրա մեղքը չի ապացուցվել¹:

¹ Химичева. Н. И. Финансовое право / отв. ред М. : Норма, 2012. С. 124.

Հարկ է նշել, որ հարկային վերահսկողության սկզբունքները հանդիսանում են հարկային համակարգի, պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության գնահատման այն ուղենիշները, որոնք թույլ են տալիս պարզել, թե որքանով են վերջիններս համապատասխանում պետության հարկային գործունեության հիմունքներին ու գաղափարներին:

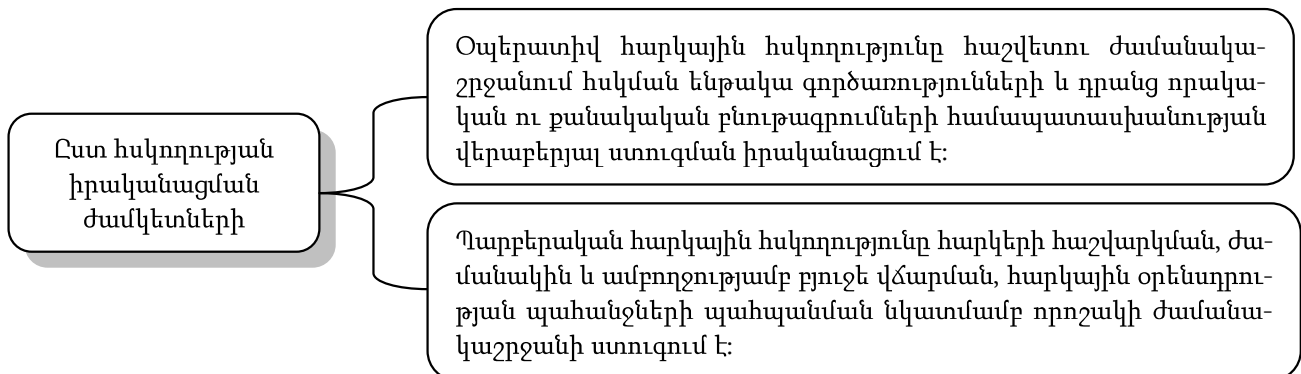
Հարկային արդյունավետ վերահսկողության ոլորտում՝ հարկային սկզբունքների հռչակումից բացի, կարևոր նշանակություն ունի նաև հարկերի հավաքագրման մեթոդների սահմանումը, որոնք իրենցից ներկայացնում են հարկային հսկողության իրականացման կոնկրետ միջոցների և ձևաչափերի ամբողջություն: Արդի ժամանակաշրջանում հարկային վերահսկողության պրակտիկայում հատկանշական են այնպիսի մեթոդների կիրառումը, ինչպիսիք են՝ փաստաթղթերի ձևական, տրամաբանական և թվաբանական ստուգումը, տնտեսական գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման նորմատիվային (իրավական) գնահատման և հանդիպակաց ստուգումը, հաշվեկշռային մեթոդը, համեմատումը, տնտեսական վերլուծության մեթոդական (տեխնիկական) հնարքների օգտագործումը: Վերջիններս կարելի է ներկայացնել ներքոհիշյալ գծապատկերի տեսքով.



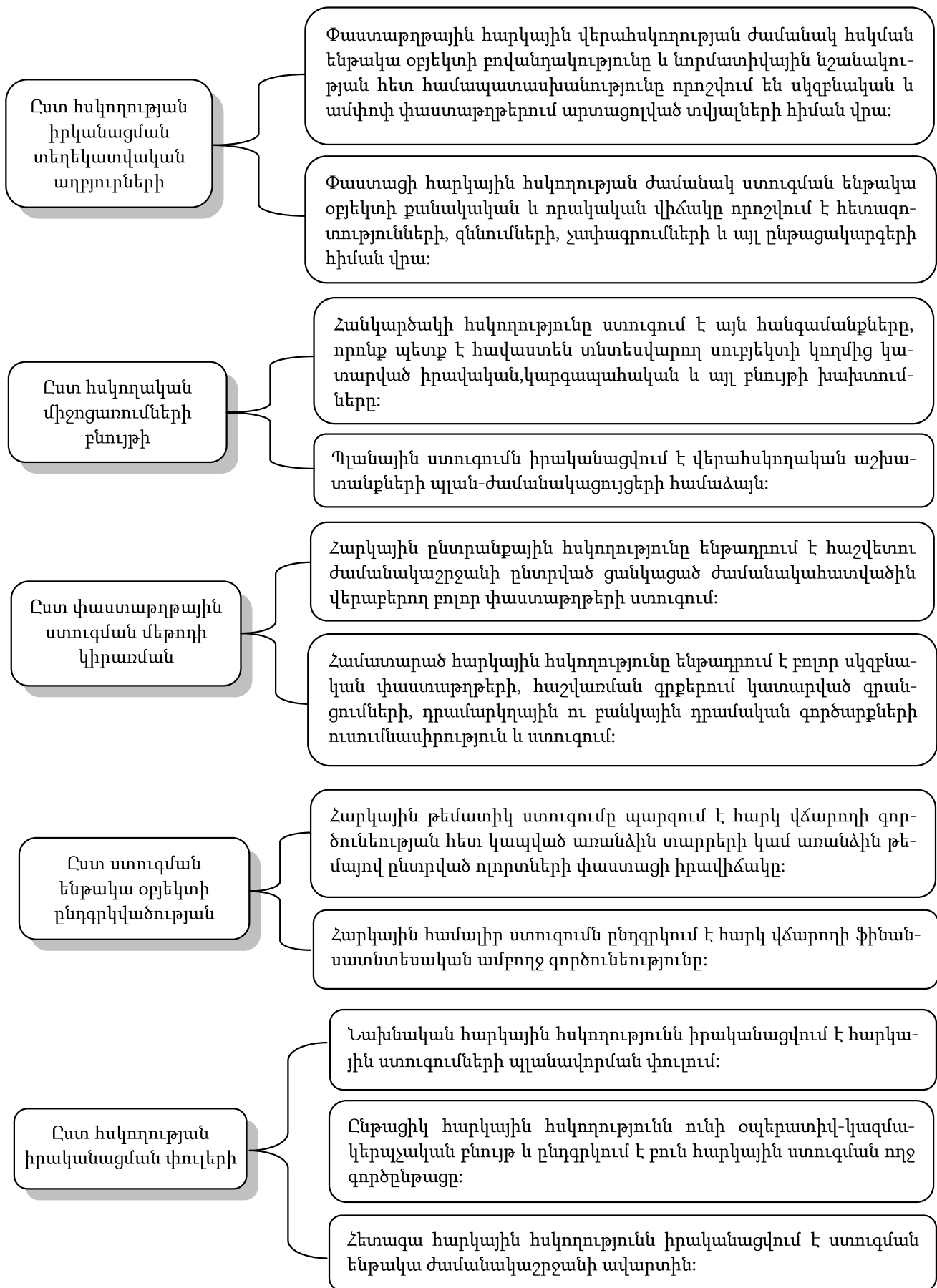
Գծապատկեր 1. Հարկային վերահսկողության մեթոդները

Ակնհայտ է, որ հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման տեսակետից մեծ նշանակություն և լայն կիրառություն ունեն հարկային ստուգումները: Հարկային ստուգումը հարկային հսկողության իրականացման ձև է և պետական իրավասու մարմինների գործունեության ընթացակարգ՝ հարկերը ճիշտ ու ժամանակին հաշվարկելու և բյուջե վճարելու առնչությամբ¹: Գոյություն ունեն հարկային ստուգման մի քանի հիմնական ձևեր, որոնք տարբերվում են միմյանցից ըստ նպատակների, կիրառվող մեթոդների, իրականացման ժամկետների, կազմակերպման կարգի և այլն: Ըստ այդմ, հարկային ստուգումներն իրականացվում են կամերալ, թեմատիկ և համալիր ձևերով:

Հարկային վերահսկողության իրականացման ձևերի դասակարգումն՝ ըստ համապատասխան չափանիշների, ներկայացվում է ներքոհիշյալ գծապատկերի տեսքով.



¹ Крохина. Ю. А. " Налоговое право,,М.:2004 с.197



Գծապատկեր 2. Հարկային վերահսկողության ձևերի դասակարգումը

Ուսումնասիրելով հարկային վերահսկողության սկզբունքները, ձևերը և մեթոդները, կարող ենք արձանագրել այն փաստը, որ դրանք սպառիչ չեն, ունեն մեկը մյուսին լրացնող բնույթ, դինամիկ զարգացում, մշտական կատարելագործման միտում, և վերջիններիս անշեղորեն իրականացումը հանգեցնում է հսկողության արդյունավետության բարձրացմանը: Բացի այդ, հարկային հսկողության սկզբունքների, մեթոդների և ձևերի բացահայտումն ու հիմնավորումը կարևոր է այն իրականացնող մարմինների կառավարչական գործունեության հստակեցման և այդ գործունեության արդյունքների համար պատասխանատվության սահմանման տեսանկյունից:

Այսպիսով, կարող ենք նշել, որ հարկային վերահսկողությունն օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է, ինչպես նաև հարկային համակարգի վիճակի գնահատման և հարկման ոլորտում օրինականության ապահովման պետության հատուկ գործունեություն, որի հիմնական նպատակն է՝ ապահովել պետության արդյունավետ պետական ֆինանսական քաղաքականության իրականացումը՝ պաշտպանելով պետական ու տեղական հարկաբյուջետային շահերը:

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՅՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ, ՁԵՎԵՐՆ ՈՒ ՄԵԹՈԴՆԵՐԸ

ԿԱՐԵՆ ՍԱՄՎԵԼԻ ՍԱՐԳՍՅԱՆ, *տ.գ.թ., դոցենտ*

ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի ավագ գիտաշխատող

ԱՐՓԻՆԵ ՄԵԽԱԿԻ ԿՅՈՒՐԵԴՅԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ Մ.Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտի առաջին կարգի տնտեսագետ

Համառոտագիր

Հարկային վերահսկողությունը որպես պետական կառավարման գործառնություն օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է, քանի որ առանց վերջինիս անհնար է հարկման գործընթացի պետական արդյունավետ կառավարումը: Հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից կարևորվում է վերահսկողության սկզբունքների, իրականացման ձևերի և հարկերի հավաքագրման մեթոդների սահմանումը: Հարկային հսկողության սկզբունքների, մեթոդների, ձևերի բացահայտումն ու հիմնավորումը անհրաժեշտ է վերահսկողական գործառնություն իրականացնող մարմինների կառավարչական գործունեության հստակեցման և վերջինիս արդյունքների համար պատասխանատվության սահմանման տեսանկյունից:

Բանալի բառեր. *Հարկային վերահսկողություն, պետություն, լիազորված մարմին, ֆինանսական քաղաքականություն, ստուգում, սկզբունքներ, մեթոդներ*

ПРИНЦИПЫ, ФОРМЫ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

КАРЕН САМВЕЛОВИЧ САРГСЯН, *к. э. н., доцент*

старший научный сотрудник Института экономики им. М.Котаняна НАН РА

АРПИНЕ МЕХАКОВНА КЮРЕГЯН

Экономист 1 категории Института экономики им. М.Котаняна НАН РА

Аннотация

Налоговый контроль как функция государственного управления является объективной необходимостью, поскольку без него невозможно осуществлять эффективное государственное управление процессом налогообложения. В целях повышения эффективности налогового контроля важное значение имеет определение принципов, форм осуществления контроля и методов сбора налогов. Выявление и обоснование принципов, форм и методов налогового контроля необходимо с точки зрения уточнения управленческой деятельности органов, осуществляющих контрольно-надзорные функции, и определения их ответственности за результаты деятельности.

Ключевые слова: *налоговый контроль, государство, уполномоченный орган, финансовая политика, проверка, принципы, методы.*

THE PRINCIPLES, FORMS AND METHODS OF TAX CONTROL

KAREN SAMVEL SARGSYAN, *Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor*

Senior Research Associate, M. Kotanyan Institute of Economics

National Academy of Sciences, Republic of Armenia

ARPINE MEKHAK KYUREGYAN

First Level Economist, M. Kotanyan Institute of Economics

National Academy of Sciences, Republic of Armenia

Abstract

Tax control as a function of public administration is an objective necessity, since without it it is impossible to implement effective state management of the taxation process. In order to increase the effectiveness of tax control, it is important to determine the principles, forms of control and methods of tax collection. The identification and justification of the principles, forms and methods of tax control is necessary from the viewpoint of clarifying the management activities of bodies exercising control and supervisory functions and determining their responsibility for the results of operations.

Keywords: *Tax control, state, authorized body, financial policy, inspection, principles, methods*