

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

ԼԻԼԻԹ ՍԱՄՎԵԼԻ ՊԵՏՐՈՍՅԱՆ
*ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության
ինստիտուտի առաջին կարգի տնտեսագետ*

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀԱՍՏԱՆՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԵՐԿՐՅԱ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԸ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ԱՌԱՆՁՆԱԶԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Ժամանակակից շուկայական տնտեսության պայմաններում հարկային համակարգը հանդիսանում է տնտեսության կարգավորման ֆինանսական մեխանիզմի հիմքը: Այն բանից, թե որքան ճիշտ է կառուցված հարկային համակարգը տվյալ երկրում, կախված է այդ երկրում իրականացվող տնտեսական քաղաքականության ու ազգային տնտեսության գործունեության արդյունավետությունը: Յուրաքանչյուր երկրի հարկային համակարգն ունի գործող օրենսդրությունից և ազգային շահերից բխող որոշակի առանձնահատկություններ: Ներկայումս աշխարհի գրեթե բոլոր երկրներում կառավարությունները ձգտում են օպտիմալացնել հարկման ազգային համակարգերը, ինչը մեծապես կախված է նաև հարկային արդյունավետ վերահսկողության մեխանիզմների առկայությունից:

Տնտեսական հարաբերություններում ներկայումս տեղի ունեցող փոփոխությունները, ինչպես նաև ՀՀ տնտեսության ինտեգրումը համաշխարհային տնտեսությանը և տարածաշրջանային կառույցներին, պահանջում են համարժեք հարկային քաղաքականության իրականացում, արդյունավետ, արդար և կայուն հարկային համակարգի ձևավորում, ինչպես նաև հարկային մարմինների իրավական կարգավիճակի և վերահսկողական գործառնությունների հստակ սահմանում:

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ մեծապես կարևորվում է նաև այդ ոլորտի արտերկրյա առավել գործուն և արդիական համակարգերի, դրանց կառուցվածքի և գործունեության ուսումնասիրությունը: Կարծում ենք, որ արտերկրյա առաջադեմ փորձի կիրառումը մեր հանրապետությունում գործնականում կարող է բարձրացնել հարկային մարմինների վերահսկողական գործառնությունների արդյունավետությունը: Հարկային վերահսկողության արտերկրյա փորձի վերլուծության համար անհրաժեշտ է առաջին հերթին առանձնակի ուշադրություն դարձնել ինչպես այդ ոլորտին առնչվող տեսական և գաղափարական խնդիրներին, այնպես էլ հարկային վերահսկողական կոնկրետ գործառնություններին ու հարկային կարգապահության միջոցառումներին:

Հարկ է նշել, որ հարկատուների և հարկային մարմինների փոխգործակցության ժամանակակից չափանիշների մշակման ուղղությամբ ակտիվորեն զբաղվել է Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպության Հարկային կոմիտեն: Այսպես, 2003 թ.-ին վերոհիշյալ մարմնի կողմից առաջարկվել են մի շարք մոտեցումներ՝ հարկային իրավահարաբերությունների կողմերի միջև իրավունքների և պարտականությունների սահմանման վերաբերյալ, որոնք հետագայում հիմք են հանդիսացել բազմաթիվ երկրների հարկային վերահսկողության սկզբունքների ձևավորման համար: Անդրադառնալով վերջիններս, հարկ է նշել, որ դրանք արտացոլում են ոչ միայն վերահսկողական բնույթի հարաբերությունները, այլև այդ համակարգի կազմակերպման և գործառնությունների իրականացման համար առանձնահատուկ նշանակություն ունեցող օրնաչափություններն ու փոխադարձ կապերը:

Հարկային վերահսկողության համակարգերի ձևավորման փորձը վկայում է, որ ցանկացած առաջադեմ և զարգացած հարկային համակարգի և հարկային օրենսդրության պահպանման նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողության ապահովման համար անհրաժեշտ են՝

- Հարկային պետական վերահսկողական կառույցի ձևավորում, ինչպես նաև դրա կառուցվածքում հստակ և ուղղահայաց պատասխանատվության սահմանում:

- Հարկատուների հետ արդյունավետ փոխգործակցության ձևավորում ու զարգացում, ինչպես նաև հարկմանը վերաբերող փաստաթղթերի (հաշվետվությունների, հայտարարագրերի և այլն) լրացման և այլ հարցերի հետ կապված խորհրդատվության ցուցաբերում: Հարկային մարմիններն ապահովում են հարկատուների համար տեղեկատվության և կապի լրացուցիչ ծառայություններ, ինչպիսիք են՝ հեռախոսային թեժ գծերը կամ հարկային վերահսկողության մարմինների համապատասխան համացանցային կայքերը¹:
- Վերահսկիչ ստուգումների անցկացման համար հարկատուների ընտրության չափանիշների արդյունավետ համակարգի առկայություն, որը հնարավորություն է տալիս ընտրել առավել օպտիմալ տարբերակ՝ հարկային մարմինների մարդկային և նյութական սահմանափակ ռեսուրսների օգտագործման համար, ինչպես նաև հասնել հարկային ստուգումների առավելագույն արդյունավետության:
- Հարկային գերատեսչության կողմից հարկային ստուգումների արդյունավետ ձևերի, գործիքների և մեթոդների կիրառում՝ ինչպես միասնական համալիր ստանդարտ ընթացակարգերով վերահսկիչ ստուգումների կազմակերպման, այնպես էլ անբարեխիղճ հարկատուների վրա ազդեցություն գործելու համար՝ օրենսդրությամբ հարկային մարմիններին վերապահված լայն լիազորությունների հիման վրա:
- Հարկային վերահսկողության ծառայողների աշխատանքի գնահատման արդյունավետ համակարգի ներդրում, որը թույլ է տալիս օբյեկտիվորեն գնահատել նրանցից յուրաքանչյուրի գործունեության արդյունքները և արդյունավետ բաշխել ծանրաբեռնվածությունը՝ վերջիններիս աշխատանքները պլանավորելիս:

Պետք է փաստել, որ մինչ օրս արտերկրում գոյություն չունի հարկային մարմինների միասնական համակարգ, քանի որ գոյություն չունեն հարկային վերահսկողության իրականացման միասնական ձևեր և մեթոդներ: Արտերկրում կիրառվում են հարկային վերահսկողության տարբեր եղանակներ, և դրա արդյունքում տարբեր պետությունների կառավարման համակարգերում ձևավորվել և գործում են տարբեր լիազորված մարմիններ, որոնք կոչված են իրականացնելու հարկային վարչարարություն և վերահսկողություն²:

Հարկային մարմինների կառուցվածքը և գործառույթները կախված են պետության սահմանադրական կառուցվածքից, ինչպես նաև երկրի ֆինանսաբյուջետային համակարգում հարկային մարմինների համապատասխան դերակատարման սահմանումից: Մասնավորապես Ավստրալիայում³, Չինաստանում⁴ և Ճապոնիայում⁵ հարկային վերահսկողության մարմինները հանդես են գալիս որպես ինքնուրույն մարմիններ, իսկ, օրինակ, Իտալիայում, Ֆրանսիայում, Շվեդիայում⁶ և ԱՄՆ-ում⁷ վերջիններս հանդիսանում են պետական ֆինանսական կառավարման մարմինների կառուցվածքային ստորաբաժանումներ: Որոշ երկրներում էլ, օրինակ, Ղազախստանում, ինչպես և Հայաստանում՝ հարկային վերահսկողության մարմինները հանդիսանում են կառավարությանն առընթեր մարմիններ (Պետական եկամուտների կոմիտե)⁸: Վերոգրյալն առավել պատկերավոր ձևով արտացոլված է ստորև՝ զծապատկեր 1-ում.

¹ Braithwaite et al., 2007, Alm and Torgler, 2011, J. Alm, B. Torgler, Do ethics matter? Tax compliance and morality, J. Bus. Ethics., 101 (2011), pp. 635-651, and Gangl et al., 2013

² Перонко И. А., Красницкий В. А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 18.

³ <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/>

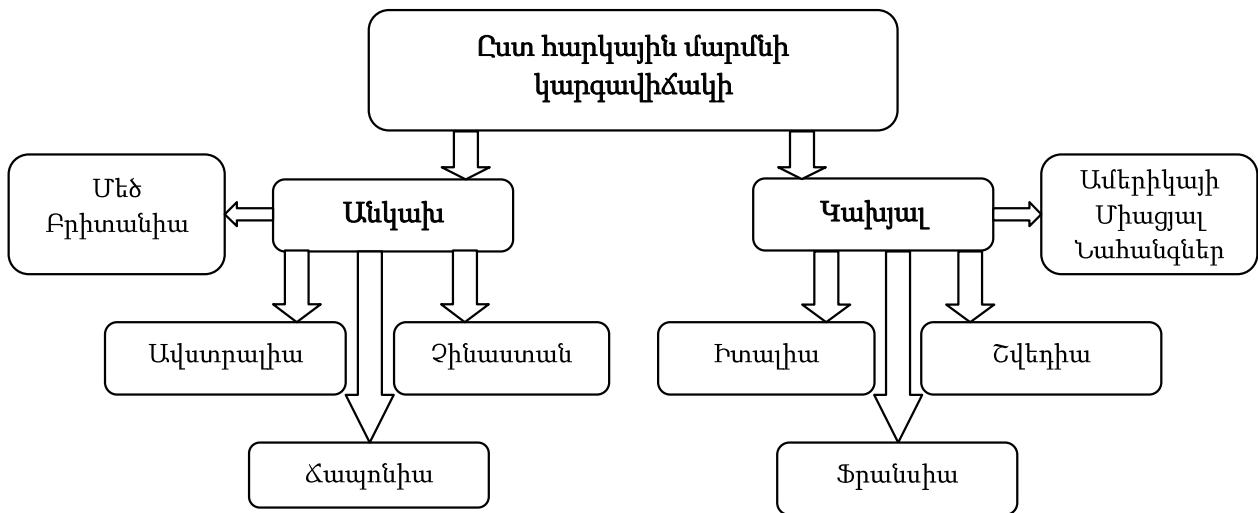
⁴ <http://www.chinatax.gov.cn/2013/n2925/index.html>

⁵ <https://www.nta.go.jp/index.htm>

⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-tax-websites_en

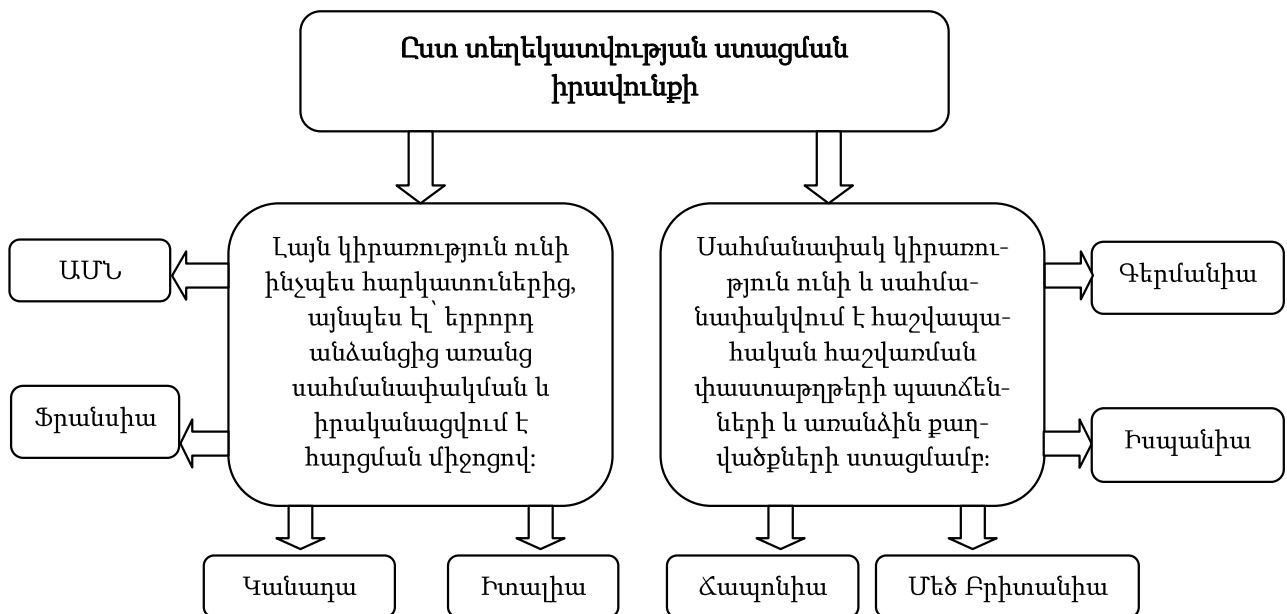
⁷ <https://www.irs.gov/uac/about-irs>

⁸ <http://kgd.gov.kz/en/content/information-about-committee>



Գծապատկեր 1. Հարկային վերահսկողության մարմինների կարգավիճակն արտերկրում

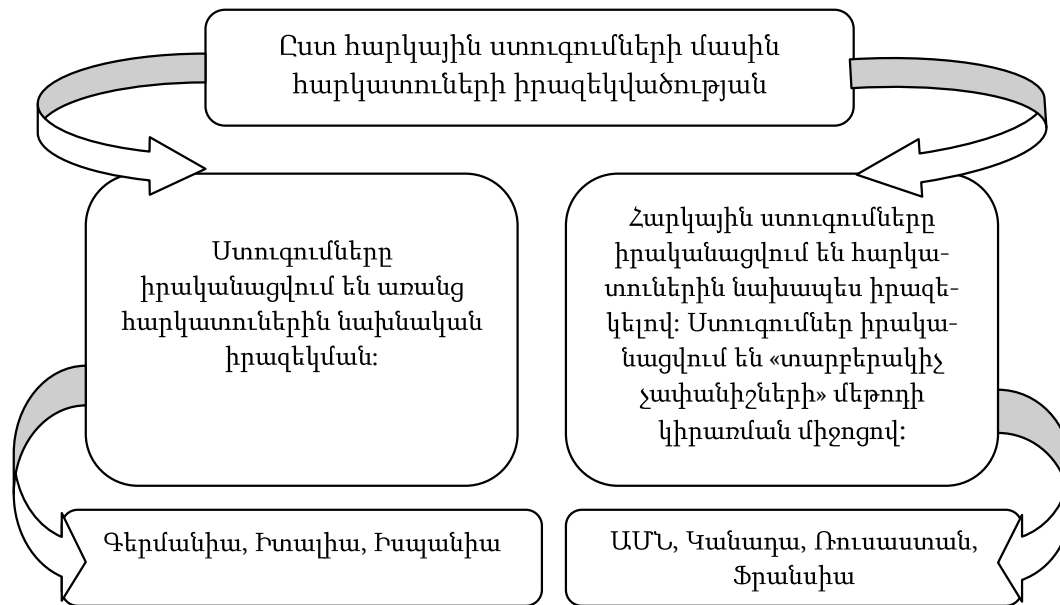
Հարկ է նշել, որ հարկատուների և վերջիններիս կողմից իրականացվող գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվության ստացման համար մի շարք երկրների հարկային մարմիններ օժտված են լայն կիսաառաջնություններով, ինչպես, օրինակ, ԱՄՆ-ում, Կանադայում, Իտալիայում և Նիդեռլանդներում: Այս երկրներում հարկային մարմիններն իրավունք ունեն առանց սահմանափակումների տեղեկություններ ստանալ ինչպես հենց հարկատուներից, այնպես էլ՝ երրորդ անձանցից: Իսկ որոշ երկրներում, օրինակ, Գերմանիայում և Մեծ Բրիտանիայում, այդ իրավունքը որոշակիորեն սահմանափակված է (գծապատկեր 2):



Գծապատկեր 2. Հարկային վերահսկողության մարմինների տեղեկատվության ստացման իրավասության առանձնահատկություններն արտերկրում

Հատ ստուգումների իրականացման մասին իրազեկվածության՝ արտերկրում կիրառվում են հիմնականում երկու մոտեցումներ՝ առանց նախապես տեղեկացման և նախապես տեղեկացմամբ ստուգումների իրականացում: Վերջիններս իրականացվում են հարկատուների համար

հարկային մարմնի կողմից սահմանված համապատասխան տարբերակիչ հայտանիշների հիման վրա (գծապատկեր 3):



Գծապատկեր 3. Հարկային ստուգումների իրականացման առանձնահատկություններն արտերկրում

Ինչ վերաբերում է հարկային իրավախախտումների դեպքում նախատեսվող պատժամիջոցների սահմանմանը, ապա այս ոլորտում արտերկրում գործում է հիմնականում երկու մոտեցում: Առաջինն, այսպես կոչված, «ամերիկյան» է, որը բնութագրվում է հարկային իրավախախտումների համար խիստ պատժամիջոցների կիրառմամբ և զգալի քանակությամբ հարկային իրավախախտումների քրեականացմամբ: ԱՄՆ-ի գործող օրենսդրության համաձայն՝ հարկային հանցագործությունների համար կոշտ պատժամիջոցների շարքին, բացի ազատազրկումից, դասվում են նաև բավական բարձր տուգանքները, որոնք իրավախախտների համար կարող են զգալի նյութական հետևանքներ առաջացնել: Գործող պատժամիջոցների մնացած մասն ուղղված է դրանց արդյունավետության ապահովմանը և հարկատուների վրա տուգանքների անհամաչափ ազդեցությունների բացառմանը: ԱՄՆ-ում տուգանքների սահմանված չափերը կապակցված են հարկային չվճարված գումարների կապիտալացման արդյունքների հետ, ինչը թույլ է տալիս խուսափել այնպիսի իրավիճակներից, երբ հարկատուին ձեռնտու կլինի չվճարել հարկերը և ներդնել «խնայված» գումարները տնտեսական շրջանառության մեջ ու ստանալ օրենսդրությամբ նախատեսված ֆինանսական պատժամիջոցների չափը զգալիորեն գերազանցող եկամուտներ:

Արտերկրում գործող հարկային իրավախախտումների նկատմամբ պատժամիջոցների սահմանման ոլորտում կիրառվող եկրորդ մոտեցումն, այսպես կոչված, «եվրոպական» մոտեցումն է, որն ի տարբերություն «ամերիկյանի»՝ համեմատաբար ավելի մեղմ վերաբերմունք է նախատեսում հարկային իրավախախտների նկատմամբ: Ավելին, եվրոպական պետությունների հարկային օրենսդրության բարեփոխումների հիմնական ուղղություններից մեկը ներկայումս հանդիսանում է մի շարք հարկային իրավախախտումների ապաքրեականացումը: Այս մոտեցման շրջանակներում քրեական պատժամիջոցները հաճախ փոխարինվում են տարբեր հարկային վճարներով, որոնք սահմանվում են ոչ թե դատարանի, այլ հարկային մարմինների կողմից: Միաժամանակ պետք է նշել, որ միևնույն անձի կողմից հարկային իրավախախտումների հաճախակի կրկնումը հանգեցնում է նախատեսված տույժերի զգալի չափով ավելացմանը: Նշենք նաև, որ եվրոպական մոտեցման շրջանակներում հարկային հանցագործությունների դեմ հիմնական պատժամիջոցների հետ միասին կարող են կիրառվել նաև տարբեր լրացուցիչ պատժամիջոց-

ներ: Մասնավորապես, հարկ չվճարող անձանց դատարանը կարող է զրկել ինչպես առևտրային գործունեություն ծավալելու իրավունքից, այնպես էլ, օրինակ, վարորդական իրավունքից: Քրեական պատժամիջոցների արդյունավետության բարձրացման նպատակով հարկային օրենսդրությունը սահմանում է հատուկ կարգ՝ դատավճիռները հրապարակայնորեն ներկայացնելու և հարկ չվճարող անձանց նկատմամբ կիրառված պատժամիջոցների վերաբերյալ հարկային իրազեկման մասին¹:

Կարևոր ենք համարում նշել, որ բազմաթիվ երկրներում հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացումը տեղի է ունենում հարկատուների և հարկային մարմինների միջև փոխհարաբերությունների կատարելագործման հաշվին: Շատ երկրների հարկային վերահսկողության փորձի վերլուծությունը հանգեցրել է նրան, որ հենց այդ սկզբունքների հիման վրա կառուցված հարկային իրավահարաբերությունները դրական ազդեցություն են ունեցել հարկատուների օրինապահության բարձրացման վրա՝ ապահովելով վերջիններիս կողմից հարկերի և պարտադիր այլ վճարների կամավոր վճարումների իրականացումը: Բացի այդ, հարկային օրենսդրության պահպանման մակարդակն աճում է իրավական գրագիտության և հանրային իրազեկման ուղղությամբ տարվող ակտիվ միջոցառումների հաշիվին:

Հաշվի առնելով հարկային արդյունավետ վերահսկողության կազմակերպման ոլորտում արտերկրյա տարբեր երկրների առաջավոր փորձը, կարող ենք ներկայացնել այն հիմնական ուղղությունները, որոնց կիրառումը ՀՀ-ում կնպաստի այդ ոլորտի արդյունավետության բարձրացմանը: Դրանք հետևյալն են.

- հարկատուների և հարկային մարմինների միջև ակտիվ փոխգործակցության զարգացումը,
- ազգաբնակչության մոտ հարկերի ժամանակին և ճիշտ վճարման նկատմամբ քաղաքացիական պարտքի գիտակցության ամրապնդումը,
- բարեխիղճ հարկատուների նկատմամբ հարկերի վճարման պայմանների բարելավումը,
- հարկատուների համար խորհրդատվական ծառայությունների ցանցի զարգացումը,
- հարկային իրավախախտումների նկատմամբ պատժամիջոցների ապաքրեականացումը,
- հարկատուների հարկային պարտավորությունների և վերջիններիս կողմից կատարվող ծախսերի համադրման արդյունավետ մեխանիզմների ներդրումը,
- հարկերի հավաքագրման ոլորտում պետական գերատեսչությունների աշխատանքների միավորումը,
- հարկային հարաբերությունների ոլորտում կիրառվող տեղեկատվական տեխնոլոգիաների շարունակական կատարելագործումը:

¹ Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов.- М.: Дело и Сервис, 2008 И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов.- М.: Дело и Сервис, 2008. - с.67-69.

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԵՐԿՐՅԱ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԸ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

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

ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ, ավագ գիտաշխատող

ԼԻԼԻԹ ՄԱՆՎԵԼԻ ՊԵՏՐՈՍՅԱՆ

ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան տնտեսագիտության ինստիտուտ, առաջին կարգի տնտեսագետ

Համառոտագիր

Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ մեծապես կարևորվում է նաև այդ ոլորտի արտերկրյա առավել գործուն և արդիական համակարգերի, դրանց կառուցվածքի և գործունեության ուսումնասիրությունը: Բազմաթիվ երկրներում հարկային վերահսկողության արդյունավետության բարձրացումը տեղի է ունենում հարկատուների և հարկային մարմինների միջև փոխհարաբերությունների կատարելագործման հաշվին: Կարծում ենք, որ արտերկրյա առաջադեմ փորձի կիրառումը մեր հանրապետությունում գործնականում կարող է բարձրացնել հարկային մարմինների վերահսկողական գործառույթների արդյունավետությունը:

Բանալի բառեր. *հարկային վերահսկողություն, արդյունավետություն, հարկատու, օրենսդրություն, իրավախախտում, պատասխանատվություն, ստուգում, արտերկրյա փորձ:*

СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ И ИХ ОСОБЕННОСТИ

КАРЕН САМБЕЛОВИЧ САРГСЯН, к. э. н., доцент

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

ЛИЛИТ МАНВЕЛОВНА ПЕТРОСЯН

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

Аннотация

В целях повышения эффективности налогового контроля в Республике Армения весьма важно также изучение наиболее действенных и современных систем налогового контроля зарубежных стран, их структуры и деятельности. Во многих странах повышение эффективности народного контроля происходит за счет совершенствования взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Считаем, что применение передового зарубежного опыта в нашей республике позволит на практике повысить эффективность контрольных функций налоговых органов.

Ключевые слова: *налоговый контроль, эффективность, налогоплательщик, законодательство, правонарушение, ответственность, проверка, зарубежный опыт.*

THE SYSTEMS OF TAX CONTROL IN ABROAD AND THEREOF CHARACTERISTICS

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

Senior Research Associate, M. Kotanyan Institute of Economics

National Academy of Sciences, Republic of Armenia

LILIT MANVEL PETROSYAN

First Level Economist, M. Kotanyan Institute of Economics

National Academy of Sciences, Republic of Armenia

Abstract

In order to improve the effectiveness of tax control in the Republic of Armenia, it is very important to study the most effective and modern tax control systems of foreign countries, their structure and activities. In many countries, improving the effectiveness of tax control is happening due to the improvement of the relationship between taxpayers and tax authorities. We believe that the application of advanced foreign experience in our republic will enable to practically improve the effectiveness of the control functions of tax authorities.

Keywords: *Tax control, efficiency, taxpayer, legislation, offense, responsibility, verification, foreign experience*