

ՀՏԴ 330

Տնտեսագիտություն

## ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ԱՆՈՒՂՂԱԿԻ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐՆ ՈՒ ՄԵԹՈՂՆԵՐԸ ՈՐՈՇՍ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԵՎՈՐԱԳՈՒՅՆ ԳՈՐԾԻՔ Զավեն ՄԻՐԶՅԱՆ

**Բանալի բառեր.** Հարկային վարչարարություն, հարկային պարտավորություն, հարկային հաշվարկ, հարկերի հաշվարկման անուղղակի եղանակ, համեմատության մեթոդ, արժանահավատ ինֆորմացիա, հատուկ նորմատիվներ, միջինացված ցուցանիշներ, ստուգման գործընթաց, չհայտարարագրված եկամուտ, ստվերային շրջանառություն, հարկային եկամուտ:

**Ключевые слова:** налоговое управление, налоговое обязательство, налоговый учет, косвенный способ определения налогов, сравнительный метод, достоверная информация, особые нормативы, усредненный показатель, процесс проверки, неафишируемый налог, теневое обращение, налоговый доход.

**Keywords:** tax management, tax liability, tax accounting, the indirect method of tax determination, the comparative method, reliable information, special regulations, the average index, the process of verification, unpublicized tax, shadow turnover, tax yield.

### 3. Мирзоян

#### Косвенные способы определения налоговых обязательств как одно из важнейших инструментов налогового управления

Как правило, налоговые органы проверяют лишь соответствие информации, предъявленной налогоплательщиками, данным, имеющимся в книгах и регистрах управления, пользуясь чем, налогоплательщики, во избежание уплаты налогов, вносят недостоверные данные.

С этой целью налоговые органы разработали и применили методы косвенного определения налоговых обязательств, позволяющие грамотно и эффективно подсчитать налоговые обязательства

Как показал опыт передовых государств, постоянное совершенствование косвенных методов со стороны налоговой службы НКР позволит сократить теневое обращение и способствует увеличению дохода госбюджета.

### Z. Mirzoyan

#### Indirect Methods of Determining the Tax Liability as One of the Most Important Instruments of Tax Administration.

As a rule, the fact of mere checking by the tax authorities the correspondence of the data submitted by taxpayers to the one available in books and registers, allows taxpayers to provide inappropriate data, thus avoiding paying taxes.

For this purpose, the tax authorities have developed and applied the indirect method of tax determination, which provides with proper and effective calculation of the tax liability.

As the experience of advanced countries has shown, the constant improvement of indirect methods by the NKR tax authorities will reduce the shadow turnover and help to increase the state budget.

Հիմնականում հարկային մարմինները ստուգում են միայն հարկ վճարողների կողմից ներկայացված տվյալների և նրանց կողմից վարվող գրքերի, գրանցամատյանների համապատասխանությունը, որը հաշվի առնելով՝ հարկ վճարողները հարկերից խուսափելու նպատակով կեղծ տվյալներ են մտցնում հարկային հաշվարկներում: Այս պատճառով էլ հարկային մարմինների կողմից մշակվել և կիրառվում են հարկային պարտավորությունների գնահատման անուղղակի մեթոդներ, որոնք հնարավորություն են ընձեռում խելամիտ և արդյունավետ ձևով հաշվարկել հարկային պարտավորությունները: Առաջատար երկրների փորձի ուսումնասիրմամբ՝ անուղղակի մեթոդների շարունակական կատարելագործումը ԼՂՀ հարկային մարմինների կողմից կհանգեցնի ստվերային շրջանառության կրճատմանն ու պետական բյուջեի եկամուտների ավելացմանը:

Տնտեսության կայունացման, առաջընթացի ապահովման, տարաբնույթ խնդիրների լուծման գործում չափազանց կարևոր դեր ունի երկրի հարկային համակարգը: Այն, բնականաբար, ենթադրում է հարկային այնպիսի վարչարարության մշակում և իրականացում, որը կնպաստի ձեռնարկատիրական ակտիվության բարձրացմանը, ներդրումային գործընթացի աշխուժացմանը, ազատ մրցակցության հաստատմանը, և վերջին հաշվով՝ տնտեսական աճի կայուն տեմպերի ապահովմանը:

Հաճախ հարկային վարչարարության բարեփոխումների տակ հասկացվում է երկրի հարկային համակարգում իրականացվող փոփոխություն, որը նպատակաուղղված է նրա առանձին տարրերի կատարելագործմանը:

Առավել ընդհանրական ձևով, հարկային բարեփոխումները ժամանակի մեջ սահմանափակված կտրուկ վերափոխումների համակարգային գործընթաց են՝ հիմնված գործող հարկազանձման համակարգի և նրա կառավարման մեխանիզմի փոփոխության մասշտաբային վերակառուցման վրա՝ համապատասխան պետական հարկային քաղաքականության նոր բովանդակության բերման նպատակով:

Տնտեսական ներկա պայմաններում պետության եկամուտների ապահովման գործում առավել կարևորվում է հարկային վարչարարության արդյունավետությունը: Վերջինս մեծապես պայմանավորված է հարկային հսկողության, այդ թվում ուսումնասիրությունների և ստուգումների որակով: Շատ հաճախ ստուգվում են միայն հարկ վճարողների կողմից ներկայացված տվյալների և նրանց կողմից վարվող գրքերի, գրանցամատյանների, հաշվապահական հաշվառման համապատասխանությունը, որը և հաշվի առնելով՝ հարկ վճարողները հարկերից խուսափելու նպատակով կեղծ տվյալներ են մտցնում հարկային մարմինն ներկայացված հաշվետվություններում: Հենց այս պատճառով էլ հարկային մարմինների կողմից մշակվել և կիրառվում են հարկային պարտավորությունների գնահատման անուղղակի եղանակներ ու մեթոդներ, որոնք հնարավորություն են ընձեռում խելամիտ և արդյունավետ ձևով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները այն դեպքերում, երբ հարկատուի կողմից ներկայացված հաշվետվություններն ու հայտարարագրերն արժանահավատ չեն:

Քննարկենք հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում և կարգով հարկ վճարողների հարկային պարտավորությունների անուղղակի եղանակներով հաշվարկման հետ կապված իրավիճակներ, ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաների՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրանցման ճշտության ստուգման հետ կապված առանձին հարցեր: Աշխատանքի հիմնական նպատակներն են՝

- հարկային ծառայողներին օժանդակելն ու ուղղորդելը հարկային պարտավորությունների գնահատման անուղղակի մեթոդները կիրառելիս, ինչպես նաև այս մեթոդների ուժեղ և թույլ կողմերի բացահայտումը, մեթոդի տեսակի ընտրության վրա ազդող գործոնների ուսումնասիրությունը,

- անուղղակի մեթոդների օգտագործման արդյունքում ի հայտ եկած դրական և բացասական արդյունքների վերլուծությունը, ինչպես նաև անուղղակի մեթոդների կիրառման դեմ և կողմ փաստարկները,

- հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները հաշվարկելիս հիմնական և լրացուցիչ, ներքին և արտաքին ինֆորմացիայի աղբյուրների օգտագործման քննարկում,

- առանձին ոլորտների համար սահմանված հատուկ նորմատիվների, միջինացված ցուցանիշների քննարկում,

- անուղղակի մեթոդներով գնահատումներ կատարելիս տեղեկատվական տեխնոլոգիաների դերի ուսումնասիրում,

- անուղղակի մեթոդների օգտագործման հիմքում ընկած օրենսդրական դրույթների ու սահմանափակումների ուսումնասիրում:

Ուսումնասիրենք առաջատար երկրների փորձը՝ կապված թեմայի հետ.

### Օրինակ 1.

Լեհաստանի Հանրապետություն. անուղղակի մեթոդների կիրառումը ներկայացնենք գյուղատնտեսական ոլորտի միջոցով<sup>1</sup>:

Գյուղատնտեսական ոլորտում անուղղակի մեթոդներով հարկվող եկամուտն որոշելիս հաշվի են առնվում ֆերմայի կամ ագարակի չափը, արտադրության տեսակը, եղանակային պայմանները, տնտեսական իրավիճակը (առաջարկ և պահանջարկ): Առաջին անուղղակի մեթոդը դա համեմատության մեթոդն է, որի դեպքում 1 հեկտարից ստացվող եկամուտը համեմատվում է տվյալ տարածաշրջանի համար 1 հեկտարից ստացվող միջին եկամտի հետ: Միջինացված ցուցանիշները վերցվում են ազգային վիճակագրական ծառայությունից, ինչպես նաև կարող են հաշվարկվել հարկային մարմնի

<sup>1</sup> Տե՛ս Հարկային մարմինների ներ-էվրոպական կազմակերպության (IOTA) տարեկան զեկույցներ, 2010-2014 թթ.:

տնդելկատվական բազայի միջոցով: Անուղղակի մեթոդները գյուղատնտեսական ոլորտում հաճախ դժվար է կիրառել, քանի որ գյուղատնտեսական ոլորտի համար վերլուծություն կատարելիս պետք է հաշվի առնել մի շարք գործոններ, որոնց ուսումնասիրությունը պահանջում է նրկար ժամանակ (տվյալ արտադրանքի որակը տվյալ սեզոնում, առաջարկը և պահանջարկը տնդական շուկայում, եթե ապրանքն իրացվում է տնդական շուկայում, և միջազգային շուկայի գները, եթե ապրանքն արտահանվում է, տվյալ հողի բերքատվությունը, եղանակային պայմանները և այլն):

### Օրինակ 2.

Լիտվայի Հանրապետություն. անուղղակի եղանակներն հիմնականում կիրառում են այն դեպքում, երբ հարկ վճարողը չի հաշվարկում հարկերը, չի համագործակցում հարկային մարմնի հետ, փաստաթղթերը վնասված են կամ լրիվ չեն: Լարող են կիրառել հետևյալ անուղղակի եղանակները՝ 1. աղբյուրների և դրանց օգտագործման միջոցների ուսումնասիրության մեթոդ, 2. զուտ արժեքի մեթոդ, 3. բանկային հաշիվների և կանխիկ ծախսերի ուսումնասիրության մեթոդ, 4. համեմատության մեթոդ I (համեմատվում են նույն հարկ վճարողի հաշվետու և նախորդ ժամանակաշրջանների տվյալները, արդյոք ցուցանիշները բարելավել են, թե վատացել, և որն է դրանց հիմքը), 5. համեմատության մեթոդ II (համեմատվում են տվյալ հարկ վճարողի և համանման պայմաններում (հաշվի է առնվում գործունեության տեսակ, գործունեության վայրը, իրացման ծավալը, աշխատողների թիվը, հաճախորդների քանակը և այլն) գործող հարկ վճարողի ցուցանիշները), 6. տնտեսական մեթոդ I (տվյալ դեպքում հիմք են ընդունվում՝ վաճառքից եկամուտը, համախառն շահույթը, զուտ շահույթը, հավելագինը, ինքնարժեքը, վաճառքի գինը), 7. տնտեսական մեթոդ II (հիմք են ընդունվում հաճախորդների քանակը, օգտագործվող սարքավորումների հզորությունը, պաշարների միջին մակարդակը, մրցակցային միջավայրը, արտադրական ծախսերը, շահութաբերությունը):

Ընդհանրացնելով նկատենք, որ անուղղակի մեթոդների օգտագործումը «թանկ հաճույք» է, քանի որ դրանք կապված են մեծ ծախսերի հետ, անհրաժեշտ է համագործակցություն պետական բոլոր կառույցների հետ, լայնածավալ հսկողական աշխատանքներ, մարդկային ռեսուրսներ. սակայն եթե խոսքը վերաբերում է անուղղակի մեթոդներին, ապա նպատակն արդարացնում է միջոցները<sup>1</sup>:

### Օրինակ 3.

Իտալիա. ի տարբերություն Լիտվայի՝ այդ առումով իրենց գործը բավականին հեշտացել է, քանի որ իրենք այժմ ունեն օն-լայն ծրագրեր պետական բոլոր կառույցներում. ամբողջ նախարարությունների կողմից մուտքագրված ինֆորմացիան պահվում է սերվերներում, և ստուգում անցկացնող հարկային ծառայողն իրավունք ունի օգտագործել այդ էլեկտրոնային բազան: Ինչպես նաև ներդրվել են հատուկ ծրագրեր, որոնք ամփոփում են ստուգման արդյունքները, դրանց հիման վրա էլ մշակվել են նորմատիվներ և միջինացված ցուցանիշներ: Ծրագիրը տարանջատումը կատարում է՝ հաշվի առնելով 55 գործոններ, որոնցից են գործունեության վայրը, գործունեության տեսակը, իրացման ծավալը, աշխատողների թիվը, հաճախորդների քանակը, օգտագործվող տեխնոլոգիան և այլն:

### Օրինակ 4.

Գերմանիա. անուղղակի մեթոդներից հիմնականում օգտագործում են համեմատության մեթոդը, իսկ համեմատման համար տվյալները վերցվում են արդեն իսկ կատարված ստուգումների արդյունքում միջինացված տվյալներից: Այսպես օրինակ՝ դեղագործական ոլորտում շահութաբերությունը պետք է տատանվի 5-13 %-ի սահմաններում՝ միջինը 9 %, (միջակայքը սահմանելիս հաշվի է առնված փոքր, միջին և խոշոր լինելու հանգամանքը, ինչպես նաև այլ գործոններ), շինարարության ոլորտում՝ շահութաբերությունը տատանվում է 11-52 %-ի սահմաններում՝ միջինը՝ 27%՝ եթե ծավալը փոքր է 200.0 հազար եվրոյից, եթե ծավալը կազմում է 200.0 հազար եվրոյից մինչև 500.0 հազար եվրո, ապա շահութաբերությունը տատանվում է 5-25 %-ի սահմաններում, միջինը՝ 14%, 500.0 հազար եվրոյից ավել ծավալի դեպքում՝ 2-18 %-ի սահմաններում, միջինը՝ 10%: Եվ այն հարկ վճարողների տվյալները, որոնց շահութաբերությունը չի գտնվում նշված միջակայքում, հրապարակվում են տարեկան

<sup>1</sup> [www.taxservice.am](http://www.taxservice.am) (Միջազգային հարկային նորություններ)

կտրվածքով, ինչն ըստ Գերմանիայի ներկայացուցչի հզոր գործիք է, քանի որ դրա արդյունքում որոշ հարկ վճարողներ բարելավում են իրենց ցուցանիշները:

#### **Օրինակ 5.**

Էստոնիայում անուղղակի մեթոդները հիմնականում օգտագործվում են, երբ փաստաթղթերը լրիվ չեն, չկան կամ արժանահավատ չեն, սակայն անուղղակի մեթոդների օրենսդրությունը դեռևս լիարժեք կայացած չէ, կան չպարզաբանված շատ խնդիրներ, հստակ սահմանված չէ անուղղակի մեթոդների տեսակների ընտրության սկզբունքները, անուղղակի մեթոդներով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման եղանակները, գործում է հիմնականում «նախադեպի սկզբունքը», և այն ունի օրենքի ուժ:

#### **Օրինակ 6.**

Շվեդիայի հարկային մարմնի առաքելությունն այնպիսի հասարակության ձևավորումն է, որտեղ յուրաքանչյուր հարկ վճարող կամավոր վճարում է հարկերը: Նրանց կարծիքով՝ անուղղակի մեթոդները նպաստում են դրան, քանի որ կամավոր չտալու դեպքում ստիպված կլինի անուղղակի մեթոդներով վճարել շատ ավելի: Հիմնականում անուղղակի մեթոդները կիրառում են հետևյալ գործունեության տեսակների համար՝ շինարարություն, հանրային սնունդ և սպասարկման ոլորտ:

ԼՂՀ-ում անուղղակի եղանակով հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ «Հարկերի մասին» ԼՂՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով և ԼՂՀ կառավարության 14.09.99թ. «Հարկերի մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության օրենքի 22 հոդվածով նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) կարգը հաստատելու և Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում շուկայական (սովորաբար կիրառվող) գները որոշելու մասին N 75 որոշմամբ սահմանված կարգով, մասնավորապես հիմնվելով՝

- հարկ վճարողի ակտիվների,
- հարկ վճարողի իրացման շրջանառության ծավալների,
- հարկ վճարողի արտադրության և շրջանառության ծախսերի,
- գույքագրման և չափագրման տվյալների,
- օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձից ստացված տեղեկությունների, ինչպես նաև սույն օրենքով սահմանված այլ տեղեկությունների,
- համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների միջև կիրառված գների և այլ ցուցանիշների,
- հատույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի կամ
- օրենքով իրականացված հսկիչ գնումների վրա<sup>1</sup>:

Անուղղակի մեթոդների կիրառման դեպքում առաջ են գալիս հետևյալ հարցերը.

#### **1. Հարկային պարտավորությունների գնահատման անուղղակի եղանակների առավելություններն ու թերությունները**

Գնահատման յուրաքանչյուր մեթոդ ունի իր առավելություններն ու թերությունները: Անուղղակի եղանակների առավելությունն այն է, որ վերլուծությունը կատարվում է ճշգրիտ, արժանահավատ ինֆորմացիայի հիման վրա և հետևաբար վերլուծությունն արդյունավետ է և ճշգրտորեն արտացոլում է իրականությունը: Արժանահավատ ինֆորմացիայի աղբյուր են պետական կառույցները, բանկերը:

Իսկ թերությունն այն է, որ «Բանկերի և բանկային գործունեության մասին» օրենքի համաձայն՝ բանկը գաղտնիք հանդիսացող տեղեկությունը տրամադրում է միայն դատարանի որոշմամբ և այդ ընթացակարգերի պատճառով ինֆորմացիայի ստացումը երկարաձգվում է, ինչպես նաև հարկ վճարողը հաճախ համաձայն չէ անուղղակի մեթոդներով հաշվարկված հարկային պարտավորությունների չափի հետ, և սկսվում է դատական գործընթացը: Անուղղակի մեթոդների օգտագործումը արժեքավոր գործիք է, որը ճշգրիտ կիրառելու դեպքում տալիս է մեծ արդյունավետություն:

#### **2. Հատուկ նորմատիվների, միջինացված ցուցանիշների կիրառումը**

<sup>1</sup> [www.tax.nk.am](http://www.tax.nk.am), «Հարկերի մասին» ԼՂՀ օրենք

Հատուկ նորմատիվները, միջինացված ցուցանիշները մշակված են ոչ բոլոր երկրներում, ինչպես նաև ԼՂՀ-ում, իսկ որոշ երկրներում դրանք գտնվում են մշակման փուլում: Լեհաստանում հիմք են ընդունում ազգային վիճակագրական ծառայության կողմից հրապարակված տվյալները, իսկ, օրինակ, Ալբանիան և Շվեյցարիան ունեն հատուկ վարչություն իրենց հարկային մարմիններում, որը, հիմք ընդունելով հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայի տվյալները, կատարում է վերլուծություն, որի արդյունքում էլ ստանում են միջինացված ցուցանիշներ և մշակում նորմատիվներ:

**Հատուկ նորմատիվների, միջինացված ցուցանիշների օգտագործման կողմ և դեմ փաստարկները. կողմ փաստարկներ.**

- արժանահավատ ու հուսալի լրացուցիչ ինֆորմացիայի աղբյուր են,
- գտագործվում են ինչպես ստուգման ժամանակ, այնպես էլ ռիսկային հարկ վճարողներին բացահայտելու համար,
- նպաստում են ստուգման գործընթացի կրճատմանը:

**Դեմ փաստարկներ.**

- որոշ դեպքերում հատուկ նորմատիվների, միջինացված ցուցանիշների օգտագործումն արդարացված չէ,
- դատարաններում հիմք չեն ընդունվում միջինացված ցուցանիշների հիման վրա կատարված հաշվարկները:

### **3. Անուղղակի մեթոդների օգտագործման դեպքերը և սահմանափակումներն ըստ օրենսդրության**

Անուղղակի մեթոդները հիմնականում կիրառվում են, եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում սահմանված հաշվարկները, հայտարարագրերը, կամ դրանք թերի են, կամ արժանահավատ չեն: Սակայն, օրինակ՝ Գերմանիայում օրենսդրությամբ սահմանված է, որ անուղղակի մեթոդները կարելի է կիրառել ցանկացած դեպքերում, և հարկային ծառայողն է որոշում դրանց կիրառման անհրաժեշտությունը:

«Չհայտարարագրված եկամտի ապացուցման բեռն», ի տարբերություն ՀՀ-ի և ԼՂՀ-ի, երկրների մեծ մասում կրում է հարկ վճարողը: Սակայն կախված չհայտարարագրված եկամտի չափից՝ «ապացուցման բեռը» լրիվությամբ կրում է հարկային մարմինը:

«Բանկերի և բանկային գործունեության» մասին օրենքի համաձայն՝ բանկը լրիվ և ամբողջական (տվյալ հաշվի մուտքերն ու ելքերը, երբ, ում կարգադրությամբ) ինֆորմացիան տրամադրում է միայն դատարանի որոշմամբ, ինչպես նաև գործում են հատուկ մասնագիտացված դատարաններ, որտեղ քննվում են միայն հարկային մարմնի կողմից և հարկային մարմնին դեմ ներկայացված հայցերը, ինչը նպաստում է դատական վարույթների առավել սահուն և արդարացի անցկացմանը:

Ուսումնասիրելով և համեմատելով առաջատար երկրների ու ԼՂՀ հարկային մարմինների կողմից հարկային պարտավորությունների հաշվարկման անուղղակի մեթոդների կիրառման փորձը՝ պարզվում է, որ առաջատար երկրների փորձը հաջողությամբ կարող են կիրառել նաև ԼՂՀ հարկային մարմինների կողմից, ինչը կհանգեցնի ստվերային շրջանառության կրճատմանն ու պետական բյուջեի հարկային եկամուտների ավելացմանը:

### **Գրականություն**

1. «Հարկերի մասին» ԼՂՀ օրենք
2. [www.tax.nk.am](http://www.tax.nk.am)
3. Հարկային մարմինների ներ-եվրոպական կազմակերպության (IOTA) տարեկան զեկույցներ 2010-2014 թթ.
4. [www.taxservice.am](http://www.taxservice.am) (Միջազգային հարկային նորություններ)

### **Տեղեկություններ հեղինակի մասին**

**Զավեն Միրզոյան** –ԱրՊՀ ասպիրանտ

**E-mail:** [zavmirzoyan@mail.ru](mailto:zavmirzoyan@mail.ru)

Հոդվածը տպագրության է ներառվում խմբագրական կոլեկիայի անդամ, տ.գ.դ. Յու. Սուվարյանը: