

ԽԱՉԱՏՈՒՐ ԻԳԻԹՅԱՆ

Հայաստանի պետական տնտեսագիտական
համալսարանի մագիստրոս

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ
ՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ ՈՐՊԵՍ ՊԵՏԱԿԱՆ
ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԳՈՐԾԻՔ**

Հարկային հսկողություն և հարկային վերահսկողություն հասկացությունները փոխկապակցված են: Իրենց բովանդակային իմաստով դրանք դիտվում են որպես պետական կառավարման գործընթացի բաղկացուցիչ տարրեր և միաժամանակ օրինականության ապահովման ու կարգապահության պահպանման միջոցներ: Նշված հասկացությունները տարբեր են իմաստով և նշանակությամբ: Վերահսկողությունը համարվում է ավելի լայն և ընդգրկում իրավական մակարդակ: Այն ընկալվում է որպես պետական գործունեության իրականացման միջոց, պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների իրացման մեթոդ: Հսկողությունը նույնպես համարվում է պետական կառավարման բաղկացուցիչ տարրերից, միաժամանակ օրինականության և կարգապահության ապահովման ու պահպանման միջոց: Հոդվածում հարկային վերահսկողության և հսկողության բովանդակությունը բացահայտելու համար պարզաբանվել են հարկային վերահսկողության և հսկողության էությունը, ինչպես նաև ուսումնասիրվել է հարկային հսկողության կառուցվածքը, որը հնարավորություն կտա սահմանելու պետության հարկային գործունեությունն իրականացնող հարկային ծառայության ու իրավասու այլ մարմինների լիազորությունները:

Հիմնաբառեր- հարկային վերահսկողություն, հարկային հսկողություն, կառավարման ստուգում, վարչական հսկողություն, հսկողության սկզբունք, տեսակ, օբյեկտ, սուբյեկտ, ուսումնասիրություն:

Հարկային հսկողություն և հարկային վերահսկողություն հասկացությունները փոխկապակցված են: Հարկային վերահսկողության և հսկողության բովանդակությունը բացահայտելու համար անհրաժեշտ է պարզաբանել հարկային վերահսկողության և հսկողության էությունը, ինչպես նաև ուսումնասիրել հարկային հսկողության կառուցվածքը, որը հնարավորություն կտա սահմանելու պետության հարկային գործունեությունն իրականացնող հարկային ծառայության ու իրավասու այլ մարմինների լիազորությունները:

Իրենց բովանդակային իմաստով «վերահսկողություն» և «հսկողություն» հասկացությունները դիտվում են որպես պետական կառավարման գործընթացի բաղկացուցիչ տարրեր և միաժամանակ օրինականության ապահովման ու կարգապահության պահպանման միջոցներ¹: Գործնականում դրանք ունեն համընդհանուր բնույթ և բառացիորեն մեկնաբանվում են որպես «ստուգման նպատակով իրականացվող միջոցառումներ», կամ «հսկել՝ նշանակում է հետևել մեկի գործունեությանը»²:

Անհրաժեշտ է նաև նշել, որ նշված հասկացությունները տարբեր են իմաստով և նշանակությամբ: Այսպես՝ վերահսկողությունը համարվում է ավելի լայն և ընդգրկում իրավական մակարդակ: Դրա էությունն ու նշանակությունը բնորոշելիս իրավաբանական գրականության մեջ սովորաբար հիմնական են տարածված այն մոտեցումները, ըստ որոնց՝ այն ընկալվում է որպես պետական գործունեության իրականացման միջոց, պետական

և տեղական ինքնակառավարման մարմինների լիազորությունների իրացման մեթոդ:

Միևնույն ժամանակ վերահսկողությունն իրականացվում է վերադաս մարմինների կողմից ստորադաս մարմինների, ենթակա կառուցվածքային ստորաբաժանումների ու նրանց պաշտոնատար անձանց նկատմամբ վերջիններիս կողմից առաջադրված խնդիրների իրագործման նպատակով, և նպատակաուղղվում է օրենքների և կարգապահական խախտումների կանխմանն ու կանխարգելմանը, իրավախախտումների կատարմանը նպաստող պատճառների ու պայմանների բացահայտմանը, մեղավոր անձանց նկատմամբ պետական հարկադրանքի միջոցների կիրառմանը³:

Այլ կերպ, վերահսկողության միջոցով է պարզվում, թե որքանով են պետական ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների գործունեությունը, պաշտոնատար անձանց և պետական կառավարմանը առնչվող անձանց գործողությունները համապատասխանում իրավական նորմերի պահանջներին: Վերահսկողությունը կրում է պետական բովանդակություն, քանի որ այն իրականացվում է պետության անունից՝ պետական իշխանական լիազորությունների օգտագործմամբ: Այն միաժամանակ ունի համապետական բնույթ և ներառում է տեղական ինքնակառավարման մարմինների համապատասխան գործունեությունը և:

Մեր երկրում պետական վերահսկողություն կարող է իրականացվել ինչպես ընդհանուր իրավասության մարմինների (ՀՀ նախագահը, ՀՀ Ազ-

գային ժողովը, ՀՀ Կառավարությունը, ՀՀ դատա-
րանները, տեղական ինքնակառավարման մար-
մինները), այնպես էլ պետական կառավարման
հատուկ իրավասության մարմինների կողմից: Ակն-
հայտ է, որ ընդհանուր իրավասության մարմիննե-
րը վերահսկողության բնագավառում իրենց գործու-
նեությունն իրականացնում են օրենսդիր, գործա-
դիր և դատական իշխանությունների տարանջատ-
ման սահմանադրական սկզբունքի հիման վրա:
Մինչդեռ հատուկ իրավասության մարմինները կա-
րող են զբաղվել միջճյուղային և ճյուղային կոնկ-
րետ բնագավառների մասնագիտացված գործունե-
ությամբ:

Նախ՝ միջճյուղային (արտագերատեսչական)
պետական վերահսկողությունը նպատակաուղղ-
ված է ճյուղային կառավարման մի շարք համալիր
խնդիրների լուծման միօրինակության ապահով-
մանը: Մասնավորապես քննարկվող ոլորտին կա-
րող են վերաբերել ֆինանսական վերահսկողու-
թյունը, արժույթային վերահսկողությունը և այլն:
Հայաստանի Հանրապետությունում պետական
կառավարման մարմինը (գործակալություն, կոմի-
տե, ծառայություն) արտագերատեսչական վե-
րահսկողություն կարող է իրականացնել նաև կազ-
մակերպչական առումով իր ենթակայության տակ
չգտնվող ճյուղային կառավարման մարմնի նկատ-
մամբ՝ կոորդինացնելով և կարգավորելով միաժա-
մանակ վերջինիս գործունեության որևէ ոլորտ:

Այնուհետև՝ ճյուղային (ներգերատեսչական)
պետական վերահսկողությունը ներառում է կառա-
վարման ճյուղային մարմնի լիազորությունների
իրականացման այն գործընթացները, որոնք ուղղ-
ված են մինևույն համակարգի և կազմակերպչա-
կանորեն տվյալ մարմնին ենթակա սուբյեկտների
գործունեությունում օրինականության ու կարգա-
պահության պահպանմանը: Ներգերատեսչական
վերահսկողության առարկա կարող են համարվել
ստուգման ենթակա օբյեկտի գործունեության
գործնականում բոլոր հարցերը, այդ թվում՝ գործու-
նեության նպատակահարմարությունը, ղեկավար-
ման մեթոդիկայի չափանիշները, կադրերի տե-
ղաշարժի արդյունավետությունը և այլն:

Հարկ է նաև նշել, որ վերահսկողությունն ունի
իր իրագործման ձևերը, որոնցում արտահայտվում
է հենց վերահսկողության էությունը ընդհանրա-
պես: Այդ ձևերից են ստուգումը, հսկումը, հետազո-
տումը, ցուցումը, վերստուգումը, հրահանգավորու-
մը, զննումը և այլն: Ընդ որում, դրանք միմյանցից
տարբերվում են բուն վերահսկողության բնույթով,
իրագործման շրջանակներով, գործողությունների
բովանդակությամբ ու իրավական հետևանքներով:

Վերոհիշյալից բխում է, որ պետական վերահս-
կողությունն ուղղված է կոնկրետ այնպիսի խնդրի
իրագործմանը, ինչպիսին է պետության գործունե-
ության ընթացքում օրինականության և կարգապա-

հության ապահովումն ու պահպանումը:

Իբրև հավաքական հասկացություն՝ վերահս-
կողությունը բովանդակում է այնպիսի տարրեր,
որոնք հիշյալ գործընթացում կիրառվում են տար-
բեր նշանակությամբ: Այդպիսիք են՝ կատարման
ստուգումը և հսկողությունը:

Այսպես օրինակ՝ կատարման ստուգումը վե-
րահսկողության այն բաղկացուցիչ տարրն է, որն
ամենօրյա և օպերատիվ ղեկավարման ժամանակ
ապահովում է կառավարման գործընթացի ընթա-
ցիկ կազմակերպումը և առաջադրանքների ժամա-
նակին ու պատշաճ կատարումը: Այսինքն՝ կա-
տարման ստուգումը հանգեցնում է համապատաս-
խան վերադաս մարմնի որոշումների, ցուցումների,
առաջադրանքների փաստացի կատարման վիճա-
կի գնահատմանը:

Ինչպես և վերահսկողությունը, հսկողությունը
նույնպես համարվում է պետական կառավարման
բաղկացուցիչ տարրերից, միաժամանակ օրինա-
կանության և կարգապահության ապահովման ու
պահպանման միջոց:

Հատկանշական է, որ մինչև Սահմանադրու-
թյան ընդունումը (1995 թ.), հսկողական գործունե-
ությունը, կախված այն իրականացնող սուբյեկտ-
ների կազմից, դասակարգվում էր ընդհանուրի և
վարչականի: Ընդ որում, ընդհանուր հսկողությունը
կապված էր կառավարման ոլորտում օրենքների
ճիշտ ու միատեսակ կատարման ուղղությամբ դա-
տախազական մարմինների գործունեության հետ:
Սակայն հսկողության այդ տեսակը ՀՀ Սահմա-
նադրությամբ հերքվեց, քանի որ դատախազան
այլևս իրավունք չունի իր հայեցողությամբ ստուգել
տնտեսվարող սուբյեկտի և կառավարման մարմնի
գործունեությունը:

Ներկայումս առավել կարևորվում է վարչա-
կան հսկողությունը, որը երբեմն դիտվում է որպես
պետական վերահսկողության տարատեսակ⁴,
օժտված որոշակի հատկանիշներով: Այսպես, վար-
չական հսկողության ժամանակ բացառվում է տվ-
յալ գործունեության մասնակիցներից մեկին՝ պե-
տական մարմնին, մյուս մասնակցի ենթակայու-
թյան հնարավորությունը, ինչը չի կարելի ասել վե-
րահսկողության պարագայում: Վարչական հսկո-
ղությունը օրինականության ապահովման այնպի-
սի եղանակ է, որն իրականացվում է կազմակերպ-
չական առումով ոչ ենթակա ֆիզիկական և իրավա-
բանական անձանց գործունեության նկատմամբ՝
իրավական ակտերով ամրագրված կանոնների
ապահովման ու պահպանման նպատակով:

Այսպիսով, թվարկված վերահսկողության և
հսկողության հասկացությունների՝ որպես օրինա-
կանության ապահովման ու կարգապահության
պահպանման հատուկ միջոցների առանձնահա-
տուկ հատկանիշներն ամփոփել տեսքով կարելի է
ներկայացնել հետևյալ կերպ՝

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

• Եթե վերահսկողության մարմիններն իրենց գործառնություններն իրագործում են հիմնականում կազմակերպչականորեն ենթակա, իսկ առանձին ղեկավարում նաև՝ ոչ ենթակա օբյեկտների նկատմամբ, ապա հսկողության մարմինները իրենց լիազորություններն իրականացնում են բացառապես կազմակերպչականորեն ոչ ենթակա օբյեկտների նկատմամբ,

• Եթե վերահսկողության ժամանակ բացահայտված խախտումները կանխվում են անմիջապես, կամ դրանք թույլ տված անձանց նկատմամբ կիրառվում են կարգապահական ու ֆինանսական բնույթի ներգործության միջոցներ, ապա հսկողությանը նախատեսվում են հատուկ ներգործության միջոցների, այդ թվում՝ վարչական տույժի ու տուգանքի կիրառում կատարված իրավախախտումների համար,

• Եթե վերահսկողության գործընթացում ստուգման են ենթակա վերահսկման օբյեկտի գործունեության տարբեր բնագավառներ, ապա հսկողության ժամանակ այն սահմանափակվում է իրավական կարգավորման առանձնահատուկ ոլորտներով,

• Ի տարբերություն վերահսկողության, հսկողություն իրականացնելու ժամանակ իրավախախտումների վերացման ու կանխման նպատակով օպերատիվ միջամտություն չի թույլատրվում ստուգման ենթակա օբյեկտի գործունեությանը:

Այլ կերպ ասած՝ վերահսկողություն և հսկողություն հասկացությունների սահմանազատման հիմքում ընկած է ստուգման ենթակա օբյեկտի գործունեության ոլորտների ընդգրկվածությունը, ինչպես նաև դրանց ներգործության իրավական ձևերի առանձնահատկությունները: Ակնհայտ է նաև, որ և՛ հսկողությունը, և՛ վերահսկողությունը փոխարացնում են միմյանց, բայց չեն կարող դրսևորվել միաժամանակ, առավել ևս՝ ամբողջական տեսքով:

Ի դեպ, հիշյալ հասկացությունները բնորոշելիս անհրաժեշտ է նաև ընդգծել, որ հարկման ոլորտում դրանք ունեն իրենց գործնական կիրառման ոլորտները՝ «հարկային վերահսկողություն» և «հարկային հսկողություն» անվանումներով:

Տեսությանը հայտնի են «հարկային հսկողություն» հասկացության վերաբերյալ տարբեր տեսակետներ: Ոմանք գտնում են, որ նշված հասկացությունն ու «հարկային վերահսկողություն» ունեն միևնույն բովանդակությունը և սահմանվում են իբրև պետական կառավարման գործառնություններ: Այս իմաստով նրանք պնդում են, որ հարկային հսկողությունն ու վերահսկողությունն իրենցից ներկայացնում են հարկ վճարողի ֆինանսատնտեսական գործունեության նկատմամբ իրականացվող ուսումնասիրությունների համակարգ, որը նպատակաուղղված է հարկային օրենսդրության պահանջների որակական կատարումն ապահովող

գործընթացի «օպտիմիզացմանը» (Ե. Պորոլո և ուրիշներ⁵):

Ուրիշները կարծում են, որ հարկային մարմինն օժտված է միայն վերահսկողություն իրականացնելու իրավասությամբ, ինչը դիտվում է որպես հիշյալ պետական մարմնի ղեկավարման մեթոդ, որը նպատակաուղղված է հարկային օրենսդրության պահանջների պահպանմանը (Վ. Գուրեև և ուրիշներ⁶):

Ժամանակակից իրավաբանական գրականության մեջ հեղինակների մեկ այլ խումբ յուրովի է մեկնաբանում հարկային վերահսկողությունը՝ վերջինիս բովանդակության մեջ ընդգրկելով նաև հարկային հսկողությունը (Ա. Բրիգգալին, Վ. Բեռնիկ, Ա. Գոլովին, Օ. Ժոպով⁷):

Արտաքուստ կարող է թվալ հիշյալ տեսակետի արդարացի ու հիմնավոր լինելը, քանի որ, ինչպես արդեն նշվեց, հսկողությունը պետական վերահսկողության տարատեսակ է: Սակայն շարունակելով իրենց դատողությունները քննարկվող հարցի կապակցությամբ՝ հիշյալ հեղինակները վերահսկողությունը դիտում են որպես հարկային օրենսդրության պահպանումն ապահովող հարկային մարմնի և պետական իրավասու այլ մարմինների (մաքսային ու հարկային ոստիկանության մարմիններ) ղեկավարման հնարքների ու միջոցների ամբողջություն: Այսինքն՝ բովանդակային իմաստով հսկողությունը նույնացվում է վերահսկողության հետ, ինչն արդարացված չի կարող համարվել:

Հարկային հսկողության էությունն ու իրավական բովանդակության բացահայտումը պայմանավորված է հասարակական գործընթացի կառավարման բնագավառում դրա տարբեր դրսևորումների առկայությամբ: Դա վերաբերում է պետական կառավարմանը, իրավական կարգավորմանը, պետության հատուկ գործունեությանը, հարկային քաղաքականության կենսագործմանը և հարկային իրավունքի ինստիտուտին:

Հարկային հսկողության համակարգում առանձնակի նշանակություն է տրվում սկզբունքներին, որոնք արտացոլում են ոչ միայն հսկողական բնույթի հարաբերությունները, այլև այդ համակարգի կազմակերպման և գործառնությունների իրականացման համար առանձնահատուկ նշանակություն ունեցող օրինաչափություններն ու փոխադարձ կապերը:

Հարկային հսկողության սկզբունքների համար բնութագրական է հետևյալը.

- դրանք կախորշում են հարկային հսկողություն իրականացնող սուբյեկտների կառուցվածքը և գործառնությունների իրականացումը,
- հանդիսանում են հարկային համակարգի, պետության հարկային քաղաքականության և հարկային օրենսդրության գնահատման չափանիշ, այսինքն՝ թույլ են տալիս պարզել, թե որքանով են

www.journal.lawinstitute.am

դրանք համապատասխանում պետության հարկային գործունեության հիմունքներին ու գաղափարներին,

- հանդիսանալով պետության տնտեսական գործառնությունների իրականացման տեսական հիմքը՝ դրանք օգնում են վեր հանել պետության և հասարակության անդամի տնտեսական շահերի հավասարակշռվածության ապահովման ուղիները, արդարացի հարկային գործի կազմակերպման առանձնահատուկ գծերն ու հատկանիշները,

- արտահայտելով հարկային հարաբերությունների զարգացման դրական հատկանիշներն ու գծերը՝ այդ սկզբունքները նպաստում են նաև պետության տնտեսական հզորացման և համաշխարհային տնտեսությանը երկրի ինտեգրման գործընթացներին:

Այսպես՝ հարկային հսկողության **օրինակաճանությամբ** սկզբունքի ընդհանուր պահանջը ուղղված է հարկային իրավահարաբերությունները կազավորող իրավական ակտերի ճիշտ, հստակ ու միատեսակ պահպանմանն ու կատարմանը, պետության իրավաստեղծ ու իրավակիրառական գործունեությունում սոցիալական, տնտեսական, քաղաքական ու իրավական փոխկապակցված հիմնախնդիրների կենսագործմանը:

Հարկային հսկողության **անկախության** սկզբունքը պայմանավորված է հսկողություն իրականացնող մարմնի ֆինանսական ինքնուրույնությամբ, տվյալ գործունեության մասով այլ մարմնի կազմակերպչականորեն ենթակայության բացառմամբ, միջազգային համագործակցության ոլորտում և պետական այլ մարմինների հետ փոխգործողությունների և փոխհամաձայնությունների սահմանման իրավասությամբ, հսկողական աշխատանքների պլանավորման, ստուգումների համար թեմաների ընտրության և հսկողական ծրագրերի կազմման ինքնուրույնությամբ:

Օբյեկտիվության սկզբունքը նշանակում է հսկողական աշխատանքների իրականացման և պլանավորման հարցերում կողմանկալության բացառում, գործող օրենսդրության պահանջների անշեղորեն կատարում, հարկային հսկողության օբյեկտի և սուբյեկտի նկատմամբ չեզոքության ապահովում, հսկվող օբյեկտի գործունեության գնահատման և ստուգումների ժամանակ օգուտ ստանալու նախատրամադրվածության բացառում:

Հրապարակայնությունը հարկային հսկողության կարևորագույն սկզբունքն է: Այն պայմանավորված է մի կողմից հասարակությանը պետական կյանքի հիշյալ բնագավառի վերաբերյալ համապատասխան տեղեկատվության ապահովման անհրաժեշտությամբ, մյուս կողմից՝ օրենքով թույլատրված դեպքերում հարկային հսկողություն իրականացնող մարմինների և հասարակության հետ մշտական առնչությամբ:

Այս հիմնարար սկզբունքներից բխում են նաև այլ սկզբունքներ, որոնք ունեն առավելապես կիրառական բնույթ:

Հարկային հսկողության սկզբունքները սպառնիչ չեն, ունեն մեկը մյուսին լրացնող բնույթ, և դրանց անշեղորեն կենսագործումը հանգեցնում է բուն հսկողության արդյունավետության բարձրացմանը:

Այնուամենայնիվ, վերոնշյալ սկզբունքներն իրենց գործնական կիրառությունը ստանում են հարկային հսկողության գործառնությունների միջոցով: Դա պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հսկողությունը, առաջին հերթին, որպես տեղեկատվություն, թույլ է տալիս որոշելու այն իրականացնող պետական ապարատում օրինականության ապահովման ու պահպանման վիճակը:

Հարկային հսկողությունը՝ որպես հասարակության կառավարման միջոց, ունի իր սոցիալական ուղղվածությունը և սեփական գործառնությունները: Այդ գործառնությունները վեցն են՝ 1. կանոնակարգման գործառնություն 2. իրավապահպան գործառնություն, 3. սոցիալական կանխարգելիչ գործառնություն, 4. ամրագրիչ գործառնություն, 5. տեղեկատվական գործառնություն, 6. Տնտեսական կարգավորման գործառնություն:

Հսկողության տեսակը այն բաղկացուցիչն է, որը մասնակիորեն արտահայտում է ամբողջականի բովանդակությունը, տարբերվում մյուս մասերից կոնկրետ հսկողության գործառնություններ կրողներով (սուբյեկտներ), հսկողության օբյեկտներով և միաժամանակ իր հերթին կանխորոշում հսկողության գործառնությունների կատարման մեթոդների տարբերությունը: Իսկ հսկողության ձևն արտահայտում է հարկային հսկողության գործընթացի կոնկրետ բովանդակությունը կամ դրա արտաքին դրսևորման առանձին կողմերը այն դեպքում, երբ հարկային հսկողության մեթոդներին են վերաբերում այդ գործընթացի իրականացման կոնկրետ միջոցները կամ հնարքները:

Ներկայումս հարկային հսկողության համակարգն իրենից ներկայացնում է պետական կառավարման և տեղական ինքնակառավարման այն մարմինների համակցությունը, որոնք իրավունք ունեն իրականացնել նման գործունեություն:

Ելնելով վերոնշյալ հանգամանքից՝ հարկային հսկողությունը կարելի է բաժանել հետևյալ տեսակների՝

1. հարկային ծառայության մարմինների կողմից իրականացվող հարկային հսկողություն,
2. մաքսային ծառայության մարմինների կողմից իրականացվող հարկային հսկողություն,
3. ֆինանսական մարմինների կողմից իրականացվող հարկային հսկողություն,
4. համայնքի ղեկավարի կողմից իրականացվող հարկային հսկողություն:

Հարկային հսկողության էության բացահայտ-

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

ման կարևոր ուղղություններից է դրա դասակարգումը՝ ըստ հսկողության իրականացման ձևերի: Այդ դասակարգման հիմքում ընկած են տարբեր չափանիշներ: Այսպես. 1. Կախված հսկողության իրականացման ժամկետից՝ հարկային հսկողությունը դասակարգվում է օպերատիվի և պարբերականի, 2. Հսկողության իրականացման աղբյուրների տեսանկյունից՝ փաստաթղթայինի և փաստացիի, 3. Կախված հսկողության միջոցառումների բնույթից՝ պլանայինի և հանկարծակիի (արտապլանայինի), 4. Փաստաթղթային ստուգման մեթոդի տեսանկյունից՝ ընտրանքայինի և համատարածի, 5. Կախված ստուգման ենթակա օբյեկտի մեծությունից՝ համալիրի և թեմատիկի 6. Կախված հսկողության իրականացման ժամանակից՝ նախնականի, ընթացիկի, հետագայի:

Հսկողության գործընթացի կարևոր բաղադրիչ են նաև մեթոդները, որոնք իրենցից ներկայացնում են հարկային հսկողության իրականացման կոնկրետ միջոցների կամ հետևանքների ամբողջություն:

Ներկա ժամանակաշրջանի հարկման պրակտիկայում հատկանշական են այնպիսի մեթոդների կիրառումը, ինչպիսիք են փաստաթղթերի ձևական, տրամաբանական և թվաբանական ստուգումները, տնտեսական գործառույթների փաստաթղթային ձևակերպման իրավական գնահատումը, հաշվեկշռային մեթոդը, հանդիպակաց ստուգումը, համեմատումը, տնտեսական վերլուծության մեթոդական հնարքների օգտագործումը: Այդ հնարքներից են՝ խմբավորումը, մաթեմատիկական-վիճակագրական միջին և հարաբերական ցուցանիշների հաշվարկումը, նորմավորված տնտեսական ցուցանիշներից ու նորմատիվներից շեղումների սահմանումը և այլն:

Հարկային հսկողության համակարգում առանձնակի նշանակություն է տրվում նաև փաստացի ստուգման համար անհրաժեշտ հնարքների կամ մեթոդների ուսումնասիրմանը: Այս առումով թերևս առավել կարևորներն են գույքագրումը, փորձաքննությունը և ուսումնասիրությունը:

Հարկային հսկողության հիմնական և արդյունավետ ձևերն են հարկային ստուգումը և հարկային ուսումնասիրությունը:

Հարկային ստուգումը հարկային հսկողության իրականացման ձև է և պետական իրավասու մարմինների գործունեության ընթացակարգ՝ հարկերը ճիշտ ու ժամանակին հաշվարկելու և բյուջեն վճարելու առնչությամբ: Որպես կանոն, հարկային ստուգմանը նախորդում են հարկային հսկողության նախապատրաստական փուլի որոշակի գործընթացներ: Դրանք երեքն են՝ վերլուծությունը, պլանավորումը, ստուգվող սուբյեկտների հետ նախնական շփումները:

Հայաստանի Հանրապետությունում սահման-

ված է ՀՀ-ում կամ օտարերկրյա պետություններում գրանցված և ՀՀ տարածքում գործունեություն իրականացնող առևտրային կամ ոչ առևտրային կազմակերպություններում, հիմնարկներում (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի), իրավաբանական անձի մասնաճյուղում կամ ներկայացուցչությունում, տեղական ինքնակառավարման մարմիններում, անհատ ձեռնարկատերերի գործունեության, ստուգումների իրականացման միասնական կարգ:

Հարկային ստուգման սուբյեկտ են համարվում ՀՀ-ում կամ օտարերկրյա պետություններում և ՀՀ տարածքում գործունեություն իրականացնող առևտրային և ոչ առևտրային կազմակերպություններն ու հիմնարկները, ինչպես նաև ՀՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա պետությունների քաղաքացիները և քաղաքացիություն չունեցող անձինք:

Հարկերի ճիշտ ու ժամանակին հաշվարկման ու բյուջե վճարման հետ կապված դրամական փաստաթղթերը, հաշվապահական ու հարկային գրքերը, հաշվետվությունները, հաշվեկշիռները, պլանները, ծախսերի նախահաշիվները, հայտարարագրերը, պայմանագրերը, գործարար նամակագրությունը, հրամանները և այլ փաստաթղթեր ներկայացնում են հարկային ստուգման օբյեկտները:

Հարկային ստուգման գործընթացում իր կարևորությամբ ու արդիականությամբ առանձնակի նշանակություն է տրվում ստուգման արդյունքների հիման վրա կազմված ակտին: Այն սահմանազատվում է իրավական ակտերից և բովանդակում է պետաիշխանական հանձնարարականներ, որոնք ուղղված են հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման ապահովմանը:

Ուսումնասիրությունը տնտեսվարող սուբյեկտի ֆինանսական ու փաստացի գործունեության վիճակը՝ վերջինիս ներկայացրած հաշվապահական հաշվեկշռի, ֆինանսական և ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված այլ հաշվետվությունների հիման վրա ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից ստուգող մարմնում պարզաբանելու նպատակով իրականացվող ներքին ընթացակարգ է: Անհրաժեշտ է նաև նշել, որ իրականացվող ուսումնասիրությունների արդյունքում լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ չեն առաջադրվում:

Ուսումնասիրություններն ունեն կանխարգելիչ բնույթ և նպատակաուղղված են ժամանակին կանխելու հարկ վճարողի կողմից հարկային իրավախատում կատարելու մղումները՝ դրանով իսկ աջակցելով վերջինիս տնտեսական գործունեության համաչափ զարգացմանը:

Հարկային ստուգումների և հարկային ուսումնասիրությունների կազմակերպման և անցկացման գործընթացի իրավական կարգավորումն ըստ էության ունի հարկային հարաբերությունների կանո-

նակարգման որակական նոր ուղղվածություն, ուր այդ հարաբերությունների մասնակիցների իրավունքների ու պարտականությունների հստակ օրենսդրական ամրագրման պարագայում մախանջվում են միաժամանակ նրանց յուրաքանչյուրի իրավունքների ու շահերի պաշտպանության երաշխիքները:

Այսպիսով, պետական վերահսկողությունն ուղղված է կոնկրետ խնդրի իրագործմանը, ինչպիսին է պետական գործունեության ընթացքում օրինականության և կարգապահության ապահովումն ու պահպանումը: Հսկողությունը նույնպես համարվում է պետական կառավարման բաղկացուցիչ տարրերից, միաժամանակ օրինականության և

կարգապահության ապահովման ու պահպանման միջոց: Վերահսկողություն և հսկողություն հասկացությունների սահմանազատման հիմքում ընկած է ստուգման ենթակա օբյեկտի գործունեության ոլորտների ընդգրկվածությունը, ինչպես նաև դրանց ներգործության իրավական ձևերի առանձնահատկությունները: Միևնույն ժամանակ, և՛ հսկողությունը, և՛ վերահսկողությունը փոխլրացնում են միմյանց, բայց չեն կարող դրսևորվել միաժամանակ, առավել ևս՝ ամբողջական տեսքով:

¹ Корнев А.П. Административное право России. М.; Т.1, 1996. С. 238-244, Овсянко Д.М. Административное право. М.; 1996. С. 77-81.
² Տե՛ս Աղայան Էդ. Արդի հայերենի բացատրական բառարան, Երևան, 1976, I հատ, էջ 899, II հատ., էջ 1377:
³ Корнев А.П. Административное право России. М.; Т.1, 1996. С. 238-240, Ալիյան Ն., Պետրոսյան Ա. Իրավական պետություն և օրինականություն, Եր., 1999, էջ 104-105, 128-130 և ուրիշներ:
⁴ Корнев А.П. Административное право России. М.; Т.1, 1996. С. 241-242; Овсянко Д.М. Указ. Раб. С. 79 և ուրիշներ:
⁵ Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.; Гардарики, 1996. С.7-9.
⁶ Гуреев В.И. Российское налоговое право. М.: Экономика. 1997, С. 196-198.
⁷ Налоги и налоговое право. Под ред. А. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 409.
⁸ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция. 2000. С. 117, Поролло Е.В. Указ. Раб. С. 11; Бутынец Ф.Ф. Организация и проведение ревизий. М.: Статистика, 1976. С. 99.

Գրականության ցանկ

1. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 14.04.1997թ.:
2. ՀՀ օրենքը ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին. 2000թ. մայիսի 17:
3. Աղայան Էդ. Արդի հայերենի բացատրական բառարան, Երևան, 1976թ., I հատ.:
4. Ալիյան Ն., Պետրոսյան Ա. Իրավական պետություն և օրինականություն, Եր., 1999թ.:
5. Գրիգորյան Կ.Կ. Հարկային իրավունքի հիմունքներ, Եր., 2007թ.:
6. Խաչատրյան Ա.Հ. Հարկային իրավունք, Եր., 2003թ.:
7. Հարությունյան Տ. Հարկման արդյունավետության բարձրացման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում. Ե., 2006թ., 165 էջ:
8. Հարությունյան Վ.Լ. Հարկային քաղաքականությունը և նրա կատարելագործման հիմնահարցերը Հայաստանի Հանրապետությունում, Եր., 2003թ.:
9. «Սենեզմենթ» ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ Յու. Մ. Սուվարյանի ընդհանուր խմբագրությամբ, Երևան: Տնտեսագետ, 2009թ.:
10. Бровка Н. Д. Основы финансового контроля. Учебное пособие, Москва, “Магистр”, 2007.
11. Бутынец Ф.Ф. Организация и проведение ревизий. М.: Статистика, 1976.
12. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция. 2000.
13. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М.: Экономика. 1997.
14. Корнев А.П. Административное право России. М.; Т.1, 1996.
15. Налоги и налоговое право. Под ред. А. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997.

www.journal.lawinstitute.am

16. Овсянко Д.М. Административное право. М.; 1996.
17. Поролю Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.; Гардарика, 1996.

Хачатур Игитян

Магистр Армянского государственного
экономического университета

РЕЗЮМЕ

*Налоговый контроль и управление в качестве инструмента
государственного управления*

Концепции налогового контроля и налогового управления коррелированы. В их контекстном значении они рассматриваются в качестве составных элементов процесса государственного управления, и в то же время, обеспечение законности и дисциплины мерами по сохранению. Указанные понятия различны по смыслу и по значению. Контроль считается более широким и всеобъемлющим правовым уровнем. Он воспринимается в качестве средства государственной деятельности, способ осуществления полномочий органов государственной власти и местного самоуправления. Контроль также считается составным элементом государственного управления, одновременно является средством для обеспечения безопасности и защиты закона и дисциплины. Для выявления налогового контроля и управления содержанием в статье были выяснены значение налогового контроля и управления, а также была изучена структура налогового контроля, что позволит установить полномочия налоговой службы, которая имеет дело с налоговой деятельностью и полномочия других органов власти.

Ключевые слова: налоговое управление, налоговый контроль, тест производительности, административный контроль, принцип управления, тип, объект, субъект, исследование.

Khachatur Igityan

Master of the Armenian State
University of Economics

SUMMARY

Tax supervision and control as public administrative system tool

Tax supervision and tax control concepts are correlated. In their contextual meaning, they are considered as the constituent elements of public administration process, and at the same time ensuring the legality and discipline of conservation measures. The mentioned concepts are various on sense and on value. Control is considered to be more extensive and comprehensive legal level. It is perceived as a means of state activity, a way of exercising the powers of public authorities and local self-government. Supervision is also considered to be a constituent element of public administration, simultaneously it means to ensure the safety and protection of the law and discipline. To reveal the tax control and content control in article have been clarified the meaning of tax supervision and control, and also has been studied structure of the tax control, which will allow to set powers of tax service that has deal with tax activity and the powers of other authorities.

Keywords : tax control, tax supervision, performance test, administrative control, control principle, type, object, subject, study.