

ԱՐՏԱՍԱՀՄԱՆՅԱՆ ԵՐԿՐՆԵՐԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ  
ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԸ ԵՎ ՀՀ-ՈՒՄ ԴՐԱՆՑ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՓՈՐՁԻ ԻՐԱՎԱԿԱՆ  
ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

**Արթուր Ֆրոնզի Մովսիսյան**

հայցորդ

ՀՀ, Իրավագիտության ամբիոն

artmov831@gmail.com

**Ամփոփագիր**

ՀՀ արդի հարկային հսկողության ու մասնավորապես հարկային ստուգումների համակարգը լինելով զարգացման փուլի մեջ գտնվող համակարգ, ունի մշտական բարեփոխումների կարիք: ԽՍՀՄ փլուզումից ու նոր շուկայական տնտեսության անցումից հետո ՀՀ-ի առջև խնդիր է ծառայել հարկային համակարգը, ներառյալ վերահսկողության, հսկողության ու ստուգումների համակարգը համապատասխանեցնել սոցիալ-տնտեսական բարեփոխումների պահանջներին: Այս խնդրի լուծման տարբերակներից մեկը զարգացած երկրների համակարգերի ուսումնասիրությունն ու դրանց փորձը ՀՀ հարկային ստուգումների համակարգում կիրառումն է: Սույն հոդվածի մեջ նկարագրված են մի շարք առաջատար երկրների, մասնավորապես ԱՄՆ-ի, Գերմանիայի, Մեծ Բրիտանիայի և Ֆրանսիայի հարկային հսկողության և հարկային ստուգումների իրականացման կարգն ու օրենսդրական կարգավորումները: Առաջատար երկրների ընտրությունն ինքնանպատակ չէ, քանի որ նրանք անցել են զարգացման բավականին երկար ճանապարհ և այս երկրների փորձը կարևոր է ՀՀ հարկային ստուգման համակարգի բարեփոխման համար: Ուսումնասիրության ընթացքում վերոհիշյալ երկրներում իրականացվող ստուգումների ընթացքում տեղի ունեցող գործընթացները համեմատել ենք ՀՀ-ում իրականացվող հարկային ստուգումների ընթացքում տեղի ունեցող գործընթացների հետ և կարծում ենք, որ ուսումնասիրության այս մեթոդի կիրառությունը ամենաարդյունավետն է մեր առջև դրված նպատակին հասնելու համար: Ուսումնասիրությունն իրականացնելիս նշել ենք նաև այս երկրների ստուգման համակարգերից յուրաքանչյուրի այն առանձնահատկությունները, որոնք մեր կարծիքով առավել արդյունավետ կերպով կարող են կիրառվել ՀՀ հարկային հսկողության ու մասնավորապես հարկային ստուգումների համակարգում:

**Հիմնաբառեր.** Հարկային ստուգումներ, հարկային հսկողություն, վերահսկողություն կամերալ ստուգումներ, արտագնա ստուգումներ:

**Ներածություն**

Աշխատանքում համեմատական է տարված ՀՀ և արտասահմանյան հարկային ստուգումների համակարգերի միջև և փորձ է արված վեր հանել այն բացթողումներն ու հանգամանքները, որոնց պարագայում հար-

կային ստուգումները ավելի արդյունավետ կերպով կիրականացվեն: Կարևոր է հատկապես անդրադառնալ հարկային ստուգումների իրականացման մեթոդներին, առավել ևս, որ այս երկրներն ունեն միմյանցից տարբեր, բայց միևնույն ժամանակ բավականին արդ-

յունավետ մեթոդներ և մոտեցումներ, որոնք կարող են վերաբերել ստուգումների ժամկետներին, հաճախակիությանը, խորությանը և այլ հանգամանքներին:

Տարբեր պետություններ տարբեր մոտեցումներ ունեն հարկային հսկողության մեթոդների ժամկետների ու նպատակների վերաբերյալ: Ինչպես ՀՀ-ում արտասահմանյան երկրներում նույնպես հարկային ստուգումները լինում են կամերալ (office audit), որոնք իրականացվում են հարկային մարմնում և արտաքին (field audit), որն արդեն իրականացվում է հարկատուի գործունեության վայրում:

Ուսումնասիրությունները վկայում են, որ Ֆրանսիայում և Մեծ Բրիտանիայում մեծ ուշադրություն են դարձնում անուղղակի հարկերին ու նրանց նկատմամբ ստուգումներին: Տարբեր են նաև մոտեցումները հարկային ծառայողների, նրանց նկատմամբ պահանջների ու գործառույթների վերաբերյալ:

Արտասահմանյան երկրներում, արտագնա հարկային ստուգումների և նրանց տեսակների համար, հիմնականում ցուցիչ են հանդիսանում նախնական ստուգման փուլում ավտոմատացված ծրագրի արդյունքներն ու երրորդ անձանցից ստացված տեղեկատվությունը: Լայն կիրառություն ունի պատահական ստուգման ինստիտուտը (random audit programs): Այս ծրագրի շրջանակում ստուգումներ կարող են իրականացվել ցանկացած փուլում. մինչև ֆինանսաիրավական հարաբերությունների առաջացումը, առաջացման ժամանակ և դրանից հետո: Նմանատիպ ստուգումները կոչված են հայտնաբերելու այսպես կոչված հարկային ճեղքերը /tax gap/: Ճեղքը առաջանում է հարկատուի հարկ վճարման պարտավորության ի հայտ գալու և փաստացի նրա կողմից վճարված հարկի տարբերության արդյունքում: Ստուգման այս տարբերակը, սակայն, ունի իր թերությունները:

Մասնավորապես, պատահական ստուգման դեպքում մի կողմից այն կարող է տեղի ունենալ պարտաճանաչ հարկատուի մոտ, որոշակի չափով սահմանափակելով նրա աշխատանքը, իսկ մյուս կողմից հարկային տեսուչների լրացուցիչ զբաղվածություն է առաջանում, որոնց ներուժը շատ հաճախ անհատեշտ է լինում այլ տեղերում: Չնայած այս թերություններին՝ շատ երկրներ, այնուամենայնիվ, շարունակում են կիրառել այս պրակտիկան: Կարծում ենք ՀՀ-ում նույնպես կարելի է կիրառել նմանատիպ մոտեցումը, ինչը բնականաբար ավելի զգոն կդարձնի հարկատուներին: Համեմատության նպատակով նշենք, որ ՀՀ-ում շատ հաճախ իրականացվում են հանկարծակի թեմատիկ ստուգումներ [ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, հոդված 335], որոնք, կարծում ենք, ստուգման ավելի նեղ շրջանակներ են ընդգրկում: Արտասահմանյան երկրներում նույնպես ընդունված է հարկային ստուգումներից առաջ հարկատուին տեղեկացնելու ինստիտուտը: Սրա վերաբերյալ կան որոշակի տարբերություններ հատկապես եվրամիության երկրներում: Մասնավորապես, որոշ եվրոպական երկրներում տեղեկացնելու պարտավորությունը ամրագրված է օրենսդրական մակարդակում, իսկ այլ երկրներում այն իրագործվում է ավանդույթի ուժով: Ստուգման ժամանակը տատանվում է մեկից մինչև տասներկու ամիս: Օրինակ Մեծ Բրիտանիայում ավելի շատ ժամանակ է հատկացվում անուղղակի հարկերի գծով ստուգումների և ավելի քիչ ժամանակ ուղղակի հարկերին: Հարկ է նշել, որ Մեծ Բրիտանիայում հարկային ստուգումներ իրականացնելու համար չկա օրենսդրորեն սահմանված կարգ, իսկ օրինակ՝ Ֆրանսիայում և Գերմանիայում գործում է բավականին խիստ օրենսդրական հիմք: Մեծ Բրիտանիային հարկային օրենսդրության ուսումնասիրությունները վկայում են, որ հարկային ստուգման արդյունքները բողո-

քարկելու դեպքում Մեծ Բրիտանիայում առաջին հերթին ստուգվում են հարկեր վճարելու պարտավորության առկայությունը, իսկ Գերմանիայում կամ Ֆրանսիայում առաջին հերթին ստուգվում են հարկային մարմինների գործողությունների իրավաչափությունը՝ անկախ հարկ վճարելու պարտավորության առաջացումից:

Անդրադառնալով Ֆրանսիայի, Մեծ Բրիտանիայի, Գերմանիայի և ԱՄՆ-ի հարկային հսկողության և ստուգումների կազմակերպման և իրացման իրավակարգավորումների առանձնահատկություններին նկատենք, որ Ֆրանսիայում հարկային հսկողությունն իրականացնում են դեպարտամենտներում ստեղծված հարկային կենտրոնները, որոնք իրականացնում են հարկատուների հետ ընթացիկ աշխատանքը: Ֆրանսիայում ֆիզիկական անձինք, անկախ իրենց եկամուտների չափից, պարտավոր են հարկային մարմիններ ներկայացնել հայտարարագիր: Հսկողությունն իրականացվում է կամերալ և արտագնա մեթոդով [Livre des procédures fiscales, 237]: Կամերալ ստուգման դեպքում հարկային տեսուչը կարող է պահանջել լրացուցիչ բացատրություններ կամ փաստաթղթեր: Վերջինս իրավունք ունի նաև դիմել հարկային այլ ստորաբաժանումներին ավելի մանրամասն ստուգում իրականացնելու համար, եթե հարկատուն համապատասխան բացատրություն չի ներկայացնում կամ վճարում սահմանված հարկերը: Ֆրանսիայում արտագնա ստուգումներ իրականացվում են պատշաճ իրավական հիմքերի առկայությամբ: Ստուգում իրականացնելուց 8 օր առաջ հարկատուն պետք է տեղեկացվի սպասվելիք ստուգումների վերաբերյալ: Բացառություն կարող են կազմել այն դեպքերը, երբ կան արժանահավատ ապացույցներ, որ հարկատուն հարկեր է թաքցնում: Ստուգումներն իրականացվում են նախորդ երեք տարիների համար, իսկ ստուգ-

ման հաճախականության վերաբերյալ որևէ օրենսդրական կարգավորում չկա: Ստուգման օբյեկտ հանդիսացող հարկատուների ընտրությունը կատարվում է տարբեր չափորոշիչներով՝ ռիսկերի գնահատման հիման վրա: Ըստ այդմ առաջին հերթին ընտրվում են այն հարկատուները, որոնց գործունեության մեջ նկատվում են հարկեր թաքցնելու միտումներ կամ նրանց վերաբերյալ այլ աղբյուրներից ստացվում են նման տեղեկատվություններ: Ստուգման տևողությունը կախված է տնտեսական գործունեության ծավալներից: Փոքր կազմակերպությունների ստուգման տևողությունը չի կարող գերազանցել երեք ամիսը, իսկ խոշոր կազմակերպությունների ստուգման առավելագույն ժամկետ նշված չէ: Նշենք, որ հարկային մարմինները պարտավոր են պատասխանել հարկատուի գրավոր հարցումներին, որոնք հետագայում դատարանում կարող են իր դեմ օգտագործվել: Համեմատության համար արձանագրենք, որ ՀՀ-ում ստուգումների ժամկետների նկատմամբ կիրառվում է ստանդարտ մոտեցում [ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, հոդված 341, կետ 1], իսկ ֆրանսիական տարբերակը ավելի ճկուն է:

ԱՄՆ-ում հարկային հսկողությունը հիմնականում իրականացնում է Ներքին եկամուտների ծառայությունը (Internal revenue service, այսուհետ IRS): Վերջինիս գործողությունների նկատմամբ վերահսկողություն է իրականացնում Ֆինանսների նախարարությունը: ԱՄՆ-ում հարկային համակարգը աչքի է ընկնում հարկատուների և պետական մարմինների միջև համագործակցության բարձր մակարդակով: Մասնավորապես, պետական մարմինները տարբեր միջոցներով փորձում են բարձրացնել հարկատուների իրավագիտակցությունը խորհրդատվությունների, տեղեկատվական նյութերի և այլ միջոցներով: ԱՄՆ-ում յուրաքանչյուր քաղաքացի որևէ հարկատուի կողմից ապօրինություններ

նկատելու դեպքում, կարող է տեղեկացնել հարկային մարմիններին և ստանալ որոշակի տոկոս թերի գանձված հարկերի գանձումից: Խախտում հայտնաբերելու դեպքում IRS մարմինները կարող են կալանք դնել հարկատուի բանկային հաշվի կամ գույքի վրա: Դիտավորությամբ հարկեր վճարելուց խուսափելու դեպքում հարկային մարմինները կարող են արգելք դնել գործունեության վրա: ԱՄՆ-ում հարկեր թաքցնելու համար սահմանված են չափազանց խիստ պատժամիջոցներ, ընդհուպ մինչև ազատագրկում: Համեմատության համար արձանագրենք, որ ՀՀ-ում նման իրավիճակները կարգավորվում են ՀՀ քրեական օրենսգրքով, [ՀՀ քրեական օրենսգիրք, հոդված 205] ըստ որի՝ հարկերից չարամտորեն խուսափելու դեպքում կարող է սահմանվել տուգանք, իսկ խախտումի կրկնության դեպքում նաև ազատագրկում: IRS մարմինները հարկատուների վերաբերյալ տեղեկատվություն են հավաքում նրանց հրապարակային գործունեությունից: ԱՄՆ-ում ի տարբերություն այլ երկրների բավականին տարբեր ռիսկայնության գնահատման մակարդակ կա: Հատուկ ուշադրություն են դարձնում խոշոր հարկատուներին և մեծ եկամուտ ստացողներին, անկախ բիզնեսի մեծությունից, անշարժ գույքերի տիրապետողներին, ինչպես նաև այն հարկատուներին, որոնք իրենց ստացած եկամուտի մեկ տոկոսից ավելի ծավալով բարեգործություն են անում: Վերջապես նշենք, որ ԱՄՆ-ում հարկերից խուսափողների նկատմամբ իրականացվում է նաև այսպես ասած տեղեկատվական գրոհ՝ սոց և միդիա-հարթակներում անընդհատ տարածելով անբարեխիղճ հարկատուի տվյալները:

ԱՄՆ-ում հիմնականում իրականացվում է երեք տեսակի հարկային ստուգում: Առաջինը՝ փաստաթղթերի համապատասխանության ստուգումն է (correspondence examination), որն իրականացվում է հարկային մարմնում, փաս-

տաթղթերի ստուգման միջոցով: Ստուգման այս տարբերակի դեպքում հարկային մարմինը կարող է փոստով պահանջել հետաքրքրություն ներկայացնող փաստաթղթերի ներկայացում: Այս փուլում հիմնականում տեղի է ունենում համակարգչային ծրագրերի միջոցով մաթեմատիկական ստուգում: Մյուս դեպքերում արդեն մեզ քաջ ծանոթ կամերալ և արտագնա ստուգումներն են: Կամերալ ստուգումների ժամանակ կիրառում են ավտոմատացված համակարգ, սակայն վերջնական եզրակացությունը տրվում է ձեռքով մշակումից հետո: Կամերալ հարկային ստուգումներն իրականացնում են հարկային աուդիտորները, իսկ արտագնա ստուգումները՝ ավելի բարձր որակավորում ունեցող հարկային տեսուչները: Կամերալ ստուգումների ընթացքում հարկատուն կարող է հրավիրվել հարկային մարմին՝ բացատրություններ կամ փաստաթղթեր ներկայացնելու համար: Հարկային տեսուչը ինքնուրույն է որոշում՝ թե կոնկրետ կամերալ, թե արտագնա հարկային ստուգման ենթարկի հարկատուին: Հարկային ստուգումներ իրականացնելու ընթացքում հարկային մարմինները հարկման օբյեկտի հետ առնչություն ունեցող ցանկացած անձի կարող են հրավիրել հանդիպման նրանից տեղեկատվություն ստանալու համար, իսկ եթե վերջինս հրաժարվում է ներկայանալ, ապա հարկային մարմինը կարող է ստիպել ներկայանալ դատական կարգով: Հարկային ստուգման արդյունքում արձանագրություն կազմելուց հետո հարկատուին տրվում է մեկ ամիս ժամանակ այն բողոքարկելու համար:

Հետաքրքիր է նաև խնդրահարույց հարցերի շուրջ հարկատուի և հարկային մարմինների միջև համաձայնության ինստիտուտը: Եվ այս հարցում նախաձեռնությունը կարող է բխել կամ հարկատուի կամ հարկային մարմինների կողմից: ԱՄՆ-ում բավականին հաճախ կիրառվում է այդ պրակտիկան, որը կա-

րող է կիրառվել հարկային ստուգման տարբեր փուլերում: Կարևոր է արձանագրել, որ համաձայնագիրը կազմվում է IRS կողմից և ունի պարտադիր ուժ: Նշենք այդպիսի համաձայնագրերից մի քանիսը.

1. Համաձայնագիր կնքվում է հարկային ստուգումներից անմիջապես հետո և վերաբերում է ստուգումների արդյունքում արձանագրված հարկային պարտավորություններին: Ըստ համաձայնագրի ստուգող մարմինը ոչինչ չի ձեռնարկում առաջացած հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ (տույժ, տուգանք)

2. Համաձայնագիրը կնքվում է բողոքարկման ընթացքում, երբ հարկատուն պարտավորվում է վճարել առաջացած հարկային պարտավորությունները, առանց հավելյալ տույժերի և տուգանքների:

Նշենք, որ ԱՄՆ-ում շատ խիստ և հետևողական են հարկային տեսուչների գործողությունների նկատմամբ և միտումնավոր հոգուտ հարկատուի գործողություն արձանագրելու դեպքում տեսուչները կարող են ազատվել աշխատանքից, տուգանվել կամ նույնիսկ ազատագրվածն դատապարտվել մինչև մեկ տարի ժամկետով:

Գերմանիայում հարկային հսկողությունն իրականացնում է հարկային ոստիկանությունը [Алиев и др., 32]: Գերմանիայի հարկային օրենսդրությունը հարկային ոստիկանությանը օժտել է լայն լիազորություններով, ընդհուպ մինչև հարկային օրենսդրության խախտողի խուզարկություն կամ ձերբակալում: Գերմանիայում հարկային ստուգումների պլանավորումը իրականացնում է հարկային մարմնի ղեկավարը ամենամյա և եռամսյակային ծրագրերով: Հարկային ստուգումները պլանավորելիս հաշվի են առնվում ստուգումների համար հատկացվող միջոցների և հարկատուին աշխատանքին նվազագույնը միջամտելու սկզբունքները:

Արտասահմանյան երկրների հարկային հսկողությունը կարգավորող իրավական ակտերի պահանջների ընդհանրությունների հիման վրա կարող ենք սահմանել այն իրավական հիմքերը, որոնց առկայությամբ հարկատուները կարող են ենթարկվել ստուգման: Հարկային ստուգման հիմք կարող են հանդիսանալ.

1. Մեծածավալ ներմուծում կամ արտահանում
2. Այլ կազմակերպությունների կամ արժեթղթերի շուկայում ներդրումներ
3. Կազմակերպության վերակազմակերպում կամ լուծարում
4. Պետության կողմից ֆինանսական միջոցների ստացում
5. Կազմակերպության զարգացման համար անհատական միջոցների ներդրում և անձնական օգտագործման համար միջոցների տրամադրում:

Հարկատուներին հարկային ստուգումների վերաբերյալ ծանուցումը կախված է գործունեության ծավալներից: Մասնավորապես խոշոր ընկերությունները ծանուցվում են հարկային ստուգումների վերաբերյալ չորս շաբաթ առաջ, միջին ընկերությունները՝ երեք շաբաթ առաջ, իսկ փոքր ընկերությունները՝ մեկ շաբաթ առաջ: Հարկատուն հարգելի պատճառ ունենալու դեպքում իրավունք ունի տեղափոխել ստուգման օրը: Եթե հարկային ստուգման արդյունքում խախտում չի հայտնաբերվում, ապա արձանագրություն չի կազմվում և հարկատուն միայն ծանուցվում է դրա վերաբերյալ: Հարկային ստուգումները Գերմանիայում իրականացվում են երկու տարբերակով՝ պատահական և հատուկ: Առաջինի դեպքում վիճակագրական տվյալների հիման վրա ընտրվում է հարկատուն, որի նկատմամբ իրականացվում է ստուգում: Իսկ հատուկ ստուգումների տարբերակի դեպքում հարկատուն

ընտրվում է ըստ խախտումների ռիսկայնության հավանականության: Ըստ գերմանական օրենսդրության պետական բոլոր մարմինները հարկատուների մոտ ենթադրվող խախտումների վերաբերյալ կասկած ունենալու դեպքում պարտավոր են այդ մասին տեղեկացնել հարկային մարմիններին: Հետաքրքրական է նաև Գերմանիայում հարկային տեսուչների աշխատանքի գնահատման կարգը: Եթե ԱՄՆ-ում հարկային տեսուչի կողմից անգործություն կամ ապօրինի գործողություններ են նկատվում, ապա նրանց նկատմամբ կիրառվում են պատասխանատվության շատ խիստ միջոցներ: Գերմանիայում հարկային տեսուչների համար գործում է սահմանված բալային համակարգ, որը կրում է մշտական բնույթ և հարկային տեսուչի հետագա աշխատանքն ու պաշտոնական դիրքը հիմնականում կախված է հենց այդ բալերի հաշվարկից:

Մեծ Բրիտանիայում հարկային ստուգումների համակարգը կիրառվում է ավելի շատ ավանդույթային և ոչ օրենսդրական կարգավորումների հենքի վրա, ինչը ցույց է տալիս, որ այս երկրում մեծ տեղ են հատկացնում հարկատուի և պատկան մարմինների միջև մշտական փոխվստահության մթնոլորտ պահպանելու համար: Հարկային քաղաքականությունը իրականացնում են երկու կառույցներ՝ պետական եկամուտների և մաքսերի վարչությունը (HMRC) և ֆինանսների և գանձապետական նախարարությունը (HMT): Իսկ բուն հարկային հսկողություն իրականացնող մարմինը հանդիսանում է տարածքային հարկային տեսչությունը: Այս կառույցում իրականացվում են նախնական հարկային ստուգումները, որոնք բնորոշ են կամերալ ստուգումների, այսինքն՝ հարկային մարմնում տեղի է ունենում մուտք գործած փաստաթղթերի ստուգում: Ծանոթացման նպատակով ընդգծենք, որ բրիտանական մոդելում փաս-

տաթղթերին տրվում է որոշակի կարգավիճակ, որոնց փակցվում են որոշակի տառեր:

Օրինակ.

1. A, եթե խախտումներ չեն արձանագրվել,
2. R, որի դեպքում փաստաթուղթը որոշ ցուցանիշների մասով ունի ավելի խորը ուսումնասիրության կարիք
3. E, որի դեպքում իրականացվում է կրկնակի ստուգում:
4. Որոշ դեպքերում հայտարարագրին կարող է տրվել A+ կարգավիճակ, որը ենթադրում է աննշան սխալներ:

E և R կարգավիճակով փաստաթղթերը ավելի խորը ուսումնասիրության են ենթարկվում բարձր որակավորում ունեցող հարկային աուդիտորների կողմից: Փաստաթղթերի մանրակրկիտ ստուգման համար չափանիշներ կարող են հանդիսանալ հարկատու սեփականատերերը, նրանց գործունեության ոլորտը և այլ ցուցանիշներ: Բրիտանական հարկային հսկողությանը բնորոշ են տարբեր, շատ դեպքերում ավտոմատացված (LVS, RAP և այլն) համակարգերի կիրառումը: Ի տարբերություն շատ այլ երկրների Բրիտանիայում ստուգումները իրականացվում են հիմնականում փաստաթղթային՝ աուդիտի միջոցով: Հարկային տեսուչը կարող է հարկատուի տարածք ստուգման նպատակով մուտք գործել միայն վերջինիս համաձայնության դեպքում: Բացառություն են կազմում միայն այն դեպքերը, երբ կա քրեական հետապնդում: Հակառակ դեպքում, եթե հարկային տեսուչը հիմնավոր կասկածներ ունի հարկատուի կողմից հնարավոր խարդախությունների կամ խախտումների վերաբերյալ, նա պետք է անպայման խուզարկության թույլտվություն ստանա: Մեծ Բրիտանիայում մեծ տեղ է հատկացնում կազմակերպություններում արտաքին աուդիտի արդյունքներին, որոնք հարկային մարմինների համար հիմք են հանդիսանում հար-

կատուին ռիսկային կամ ոչ ռիսկային կարգավիճակ շնորհելու համար:

**Եզրակացություն**

Ինչպես նշվել է ներածությունում աշխատանքի նպատակն է ուսումնասիրել զարգացած երկրների հարկային հսկողության ու ստուգումների համակարգն ու համեմատելով ՀՀ հարկային հսկողության համակարգի հետ գտնել այն բացթողումները, որոնց կարգավորման պարագայում ՀՀ-ն կունենա ավելի արդյունավետ հարկային հսկողության համակարգ: Ուսումնասիրությունը ցույց տվեց, որ ԱՄՆ-ը, Գերմանիան, Մեծ Բրիտանիան ու Ֆրանսիան ունեն բավականին զարգացած համակարգեր, որոնք ունեն յուրաքանչյուր երկրին բնորոշ առանձնահատկություններ: Մի կողմից՝ ԱՄՆ-ում և հատկապես Մեծ Բրիտանիայում, որտեղ այն կարգավորվում է ավանդույթի ուժով, բավականին կարևորվում են հարկատու-հարկային մարմին հարաբե-

րությունները, մյուս կողմից՝ Ֆրանսիայում և Գերմանիայում այս հարաբերությունները կարգավորվում են հստակ օրենսդրական հիմքով: Ուսումնասիրությունը ցույց տվեց, որ վերոհիշյալ երկրների հարկային ստուգումների համակարգային շատ տարրեր կարող են օգտագործվել ՀՀ հարկային ստուգումների համակարգում: Դա վերաբերում է մասնավորապես՝ հարկային մարմին և տնտեսվարող սուբյեկտ հարաբերություններին, ինչի բարելավումն էական նշանակություն կարող է ունենալ: Կիրառելի է նաև հարկային ստուգումների ժամկետների մոդելը, որտեղ կախված հարկատուի մեծությունից, ստուգման տարբեր ժամկետներ են կիրառվում: Չափազանց կարևորում ենք նաև պատահական ստուգումների ինստիտուտի կիրառումը, որն ավելի ընդգրկուն է վերոհիշյալ երկրների պարագայում և ապահովում է հարկատուների զգոնությունը, ինչի կարիքը կա ՀՀ-ում:

**Գրականության ցանկ**

1. Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления, Алиев Ш.И., Алиева З.М., Таилова А.Г. Тамбов 2020, 80 стр.
2. Livre des procédures fiscales, Dernière modification: 05.10.2022, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069583/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583/),
3. ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, 01.10.2022թ., <https://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTLTaxLaws>,
4. ՀՀ Քրեական օրենսգիրք, 03.10.2022, <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docID=153080>.

**TAX CONTROL SYSTEMS OF FOREIGN COUNTRIES AND LEGAL FEATURES OF THEIR APPLICATION EXPERIENCE IN RA**

*Artur Movsisyan*  
*Researcher*  
*EUA, Chair of Law*  
*artmov831@gmail.com*

**Abstract**

*The choice of the leading countries is not an end in itself, since they have gone a long way in development, and the experience of these countries is important for the reform of the tax audit system of RA.*

## ԻՐԱՎԱԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ

---

*In the course of the research, we have compared the processes taking place during inspections in the above-mentioned countries with the processes taking place during tax audits in Armenia, and we consider, that the application of this research method is the most effective to achieve the goal set for us. During the implementation of the research, we have also noted the peculiarities of each of the verification systems of these countries, which, in our opinion, can be most effectively applied in the RA tax control system and, in particular, in the system of tax audits.*

**Keywords:** tax audits, tax control, control desk inspections, on-site inspections (external).

Ներկայացվել է՝ 10.10.2022թ.  
Ուղարկվել է գրախոսման՝ 02.11.2022թ.