

ԹԱՍԱՐԱ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիայի հայցորդ,
ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Ուսումնական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի իրավաբան,
արտոնագրված հաշտարար

ՀԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂՆԵՐԻ ԿԱՐԳԱՎԻՃԱԿԸ ՀԱՐԿԱՅԻՆ-ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՀԱՍՏԱԿԱՐԳՈՒՄ

Սույն հոդվածում հեղինակը Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության և հայրենական ու արտասահմանյան տնտեսագիտական ու իրավաբանական գրականության վերլուծության հիման վրա լուսաբանել է «հարկ վճարող» եզրույթի երկակի հասկացությունները, հարկ վճարողի կարգավիճակը և դրությունը, նրա իրավունքները և պարտականությունները, վերջիններիս դասակարգման տեսակները, պատասխանատվությունը և դրա տեսակները: Արվել են համապատասխան առաջարկներ ՀՀ հարկային օրենսդրության կատարելագործման և առաջավոր վարքի ներդրման մասին:

Հիմնաբառեր- հարկ վճարող, հարկային իրավական համակարգ, հարկային իրավահարաբերություն, հարկային օրենսդրություն, իրավունքի սուբյեկտ, կարգավիճակ, իրավունքներ և պարտականություններ, իրավասուբյեկտություն, պատասխանատվություն, վարքագիծ:

Հարկային օրենսդրության և իրավաբանական գրականության մեջ «հարկ վճարող» եզրույթի սահմանումը հանդիսանում է հարկային իրավունքի խնդրահարույց հարցերից մեկը: Դա պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հարկ վճարողը հարկային իրավահարաբերությունների գլխավոր սուբյեկտն է:

Հիմք ընդունելով ՀՀ հարկային օրենսդրությունը՝ կարելի է ներկայացնել «հարկ վճարող» եզրույթի երկու հիմնական հասկացություն: Մի դեպքում «հարկ վճարող» եզրույթի էությունն այն է, որ վերջինս, հանդիսանալով հարկային իրավունքի սուբյեկտ-անձ, վճարում է հարկեր, իսկ մեկ այլ դեպքում նույն եզրույթը դիտարկվում է որպես անձի իրավական վիճակ: Հարկ վճարողին սուբյեկտ-անձ կոչելը սովորաբար կիրառվում է ինչպես հարկային իրավունքի գիտության, այնպես էլ հարկային օրենսդրության մեջ: Այսպես, «Կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց հարկային հաշվառման վերցնելու և հարկային հաշվառումից հանելու մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասը սահմանում է. «Հարկ վճարող է օրենսդրությամբ սահմանված հարկեր և (կամ) այլ պարտադիր վճարներ վճարելու պարտավորություն կրող ֆիզիկական և իրավաբանական անձը (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձը, օտարերկրյա իրավաբանական անձի հիմնարկը, օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը, ներկայացուցչությունը), հիմնարկը, տեղական ինքնակառավարման մարմինը, ինչպես նաև ներդրումային ֆոնդը»: Այս սահմանումից հստակ երևում է, որ օրենսդիրը հարկ վճարողին դիտարկում է սուբյեկտ-անձի դերում: Քննարկվող եզրույթի հիշատակված նշանակությամբ օգտագործումը, մեր կարծիքով, ավելի

խելամիտ է, քանի որ հենց եզրույթից երևում է, որ այն վերաբերում է հարկային իրավահարաբերություններին մասնակցող սուբյեկտին:

Մեզ համար ընդունելի է նաև եզրույթի երկրորդ իմաստային տարբերակը. հարկ վճարողը հենց անձի իրավական կարգավիճակ է: ՀՀ հարկային օրենսդրությունում «հարկային-իրավական կարգավիճակ» հասկացությունը չի գործածվում, իսկ հարկային իրավունքի գիտության մեջ այն ներկայացվում է մակերեսորեն: Ուստի, հարկային-իրավական կարգավիճակի հասկացությունը սահմանելու համար պետք է տալ «իրավական կարգավիճակ» հասկացության սահմանումը: Իրավաբանական գրականության մեջ իրավական կարգավիճակն օգտագործվում է ավելի լայն իմաստով, ինչը պատճառ է դառնում դրա ոչ միանշանակ ընկալման: Որոշ աշխատություններում իրավական կարգավիճակը նույնացվում է իրավական միջավայր¹ և իրավական դրություն² հասկացությունների հետ, իսկ որոշներում դրանք հստակ տարբերակվում են³: Մեր կարծիքով, «կարգավիճակ» և «դրություն» հասկացությունները փոխադարձորեն կապված են միմյանց հետ, իսկ տարբերակում պետք է կատարել ոչ թե իրավական կարգավիճակի և իրավական դրության միջև հենց նույն իրավունքի սուբյեկտի շրջանակում, այլ իրավունքի տարբեր սուբյեկտների իրավական կարգավիճակների (դրության) մեջ:

Իրավական կարգավիճակն ուսումնասիրվում է հասարակական տարբեր իրավահարաբերությունների շրջանակներում՝ իրավահարաբերության սուբյեկտների առանձնահատուկ կարգավորմանը համապատասխան: Այսպես, իրավաբանական գրականության մեջ հիմնականում օգտագործվում են սահմանադրաիրավական⁴ և վարչաիր-

www.journal.lawinstitute.am

րավական⁵ կարգավիճակների հասկացությունները:

Իրավական կարգավիճակի հասկացության սահմանման համար անհրաժեշտ է նախ ներկայացնել դրա կառուցվածքային տարրերը: Իրավունքի ընդհանուր տեսության մեջ իրավական կարգավիճակն ուսումնասիրվում է իրավունքի համապատասխան սուբյեկտի կամ անհատի իրավական դրության վերլուծության հիման վրա: Այսպես, Ն. Ի. Մատուզովի կարծիքով իրավական կարգավիճակի կազմում ներառվում են այդ կարգավիճակը սահմանող իրավական նորմերը, իրավասուբյեկտությունը, հիմնական իրավունքները և պարտականությունները, օրենսդրական պահանջները, քաղաքացիությունը, իրավաբանական պատասխանատվությունը, իրավական սկզբունքները, ընդհանուր տեսակի (հիմնադրությային) իրավահարաբերությունները: Ն. Ա. Բոգդանովան սահմանադրական-իրավական կարգավիճակի կազմում դիտարկում է չորս հիմնական տարր. սուբյեկտի տեղը հասարակությունում և պետությունում, իրավասուբյեկտությունը, իրավունքները և պարտականությունները կամ լիազորությունները և պատասխանատվությունը, իրավական դրության կայունության և իրատեսականության երաշխիքները (իրավական պայմաններ, միջավայր և հնարքներ, որոնք ապահովում են սահմանադրաիրավական կարգավիճակը): Հեղինակը մանրամասն վերլուծել է «սահմանադրա-իրավական կարգավիճակ» եզրույթը, որը, մեր կարծիքով, որպես համապատասխան հարկային հարաբերությունների ոլորտի անհրաժեշտ տարր, ներկայացվում է առավել լայն իմաստով: Իրավական կարգավիճակը լայն առումով բարդ, հավաքական հասկացություն է, որն առաջ է քաշում մարդու ամբողջական կապը հասարակության, պետության, կոլեկտիվի, իրեն շրջապատող անձանց հետ: Ն. Ի. Մատուզովի նշած տեսակետում իրավական կարգավիճակը ներկայացվում է ավելի ընդհանուր նշանակությամբ:

Ելնելով վերոնշյալ սահմանումներից՝ դժվար է անմիջապես ներկայացնել կոնկրետ հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակը: Ուստի, առավել իրատեսական է նախ դիտարկել իրավունքի ընդհանուր տեսությունում իրավական կարգավիճակի տեսակները՝ դրանցից առանձնացնելով հարկաիրավականը:

Իրավունքի ընդհանուր տեսությունում առանձնացվում է քաղաքացիների հետևյալ կարգավիճակները՝ ընդհանուր կամ սահմանադրական-իրավական, անհատական, մասնագիտական, ճյուղային իրավական և այլն: Ինչպես տեսնում ենք, իրավական կարգավիճակի տեսակները բազմաթիվ են, սակայն մեզ հետաքրքրում է հատկապես իրավուն-

քի սուբյեկտների ճյուղային իրավական կարգավիճակները, քանի որ նման մոտեցումը հնարավորություն է տալիս սահմանել կոնկրետ հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակը: Ավելին, հենց ճյուղային իրավական կարգավիճակն է բացահայտում սուբյեկտի իրավունքի և պարտականության առանձնահատկությունը, դրանց իրացումը: Այդ իսկ պատճառով ցանկացած ճյուղային կարգավիճակ բնութագրվում է յուրօրինակ՝ կոնկրետ իրավունքի ճյուղի առանձնահատկությամբ պայմանավորված հատկանիշներով:

Ճյուղային-իրավական կարգավիճակը սահմանվում է կոնկրետ ճյուղային իրավունքի նորմերով: «Ֆինանսական-իրավական կարգավիճակ» հասկացությունը ներառում է իրավական կարգավիճակների ամբողջականությունը, որոնցից կարող են օգտվել ֆինանսական իրավունքի սուբյեկտները: Ճյուղային իրավական կարգավիճակը համապատասխան իրավունքի ճյուղի սուբյեկտների՝ իրավունքներով և պարտականություններով պայմանավորված հատկանիշների ամբողջականություն է, որն ընդունվում և երաշխավորվում է պետության կողմից:

«Հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակ» հասկացության սահմանման համար նախ՝ պետք է ճշտել, թե արդյոք այն հանդիսանում է ճյուղային կարգավիճակ: Հարցին լուծում տալու համար պետք է ճշտել հարկային իրավունքի տեղն իրավական համակարգում: Իրավունքի ընդհանուր տեսությունում առավել ընդունելի է այն տարբերակը, ըստ որի՝ հարկային իրավունքը ֆինանսական իրավունքի ենթաճյուղ է, ուստի, հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակը պետք է սահմանել որպես ֆինանսական իրավունքի ճյուղային կարգավիճակ: Բայց, այլ տեսանկյունից նման սահմանումը ոչ հստակ է, քանի որ նման տեսանկյունից քննարկվող եզրույթը սահմանելը հանգեցնում է բյուջետային, դրամական և ֆինանսական կարգավիճակները վերլուծելու և սահմանելու անհրաժեշտության: Հարկային իրավունքը ֆինանսական իրավունքի ենթաճյուղն է, որը առանձնանում է իր կարգավորման յուրահատուկ առարկայով, սուբյեկտների կազմով և իրավասուբյեկտությամբ (վերջինս հանդիսանում է մեզ համար թերևս ամենակարևորը): Այդ առանձնահատկությունը կայանում է նրանում, որ հարկային իրավունքը կարգավորում է հարաբերություններ, որոնք պայմանավորված են հարկ վճարողից պետություն ընթացող դրամական շարժի հետ, որը արդեն իսկ իր մեջ ներառում է բյուջետային իրավունքի հարաբերություններ՝ հարաբերություններ պետական վարկավորման, արժեթղթային հարաբերություններ և այլն: Ելնելով ֆինանսական ճյուղային իրավական

կարգավիճակի դրության և նման իրավունքի ճյուղի գոյության առանձնահատկությունից՝ մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակը սահմանել ոչ այնքան ճյուղային, որքան ենթաճյուղային կարգավիճակի դերում: Հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակը պայմանավորված է անհատի ընդհանուր իրավական կարգավիճակով, որը պայմանավորված է նրանով, որ պետությունն ամրագրել է անձի սահմանադրական պարտականությունը՝ վճարելու օրենքով սահմանված հարկեր և տուրքեր: Այլ կերպ ասած, հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակի հիմնական տարրը բխում է անհատի ընդհանուր իրավական կարգավիճակից: Նման դրությունը թույլ է տալիս ներկայացնել հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակի առանձնահատկությունը, որը կայանում է հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակի պարտավորեցնող բնույթով (անձի մոտ ծագում է հիմնական պարտականություն՝ վճարել հարկեր և տուրքեր): Հատկապես այդ հատկությամբ է հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակն առանձնանում սուբյեկտի մյուս ճյուղային կարգավիճակներից (քաղաքացիական, աշխատանքային և այլն): Նման կարգավիճակի հիմնադրության նորմն ամրագրված է ՀՀ Սահմանադրությամբ, որի վրա կառուցվում է հարկ վճարողների հարկային իրավունքների և պարտականությունների ողջ համակարգը: Մեր կարծիքով, հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների մեծ մասը կրում են ամանցյալ բնույթ, քանի որ բխում են հարկ վճարելու պարտականության ուղղակի իրացումից: Դրա համար էլ դժվար է համաձայնել տարածված այն տեսակետին, որ հարկային պարտականությունների իրականացումը հանդիսանում է պետության հարկադրանք, միջամտություն անձի քաղաքացիական իրավունքներին:

Ֆինանսական իրավունքի գիտության մեջ անձի ֆինանսական-իրավական կարգավիճակը սահմանված է Յու. Լ. Սմիրնիկովայի աշխատությունում. նա դրա բովանդակությունը դիտել է որպես իրավունքների և պարտականությունների ամբողջություն՝ կոնկրետացված ֆինանսական-իրավական առարկայով և սուբյեկտի իրավասություններով (ֆինանսական իրավունքի սուբյեկտների լիազորություններ)¹⁰:

Հետազոտողների մի խումբ արտահայտել է դիրքորոշում, որում ժխտվում է ճյուղային կարգավիճակի գոյությունը: Այսպես, Յ. Ա. Յանպոլսկայան նշում է, որ իրավական կարգավիճակը անձի իրավասուբյեկտությունն է՝ համապատասխան իրավունքներով և պարտականություններով¹¹:

Իրավական կարգավիճակի վերաբերյալ նման դիրքորոշում արտահայտել է նաև Ն. Վ. Վիտրուկը: Նա առաջ է քաշում այն միտքը, որ. «հենց ընդհանուր դրության սուբյեկտիվ իրավունքներն ու պարտականություններն են սահմանում անձի հիմնական իրավական կարգավիճակը: Կոնկրետ իրավունքների և պարտականությունների խնդիրը ավելի շուտ իրավունքի ճյուղերի խնդիրն է, որով և սահմանվում է տվյալ իրավունքի համակարգում նրա հիմնական դրությունը¹²»: Վերոշարադրյալը թույլ է տալիս հանգել այն հետևության, որ իրավական կարգավիճակը չի ներառում բոլոր իրավունքները և պարտականությունները, այլ միայն սահմանադրականը (հիմնականը):

Պետք է նշել, որ դժվար է համաձայնել Վիտրուկի տեսակետին, քանի որ իրավունքի տարբեր ճյուղերի գոյությունը պայմանավորում է համապատասխան իրավասուբյեկտության ինստիտուտների գոյություն, տվյալ ճյուղային իրավունքներին և պարտականություններին համապատասխան սուբյեկտի դրություն պետության և հասարակության հետ հարաբերություններում: Ճյուղային իրավահարաբերությունների ծագման, փոփոխման և դադարեցման հիմքը համապատասխան իրավաբանական փաստն է, որը և պայմանավորում է համապատասխան ճյուղային իրավունքների և պարտականությունների, ճյուղային իրավասուբյեկտության գոյությունը: Եվ ճյուղային իրավահարաբերությունների սուբյեկտների իրավական դրությունը ցույց տալու համար անհրաժեշտ է այնպիսի իրավական եզրույթի սահմանում, ինչպիսին ճյուղային կարգավիճակն է:

Ելնելով իրավական կարգավիճակի բովանդակությունից՝ մենք գտնում ենք, որ անհրաժեշտ է առանձնացնել միայն դրա այն տարրերը, որոնք կապ ունեն սուբյեկտի ճյուղային կարգավիճակի հետ, կոնկրետ իրավահարաբերություններում իրավունքները և պարտականությունները, որոնք ձևավորվում են օրենքով սահմանված իրավաբանական փաստերի և իրավասուբյեկտության հիման վրա: Դրա համար էլ հարկ վճարողների հարկային-իրավական կարգավիճակն իր մեջ պետք է ներառի երկու տարրեր՝ հարկային իրավունքներ, պարտականություններ և հարկ վճարողի իրավաբանական պատասխանատվություն: Իրավունքները և պարտականությունները հանդիսանում են ցանկացած սուբյեկտի իրավական կարգավիճակի միջուկը, համապատասխանաբար, հարկային իրավունքները և պարտականությունները հանդիսանում են հարկ վճարողի հարկային-իրավական կարգավիճակի հիմնական տարրը, որոնք պայմանավորում են հարկային իրավունքի սուբյեկտի դրությունը և դերը հասարակությունում, նրա իրա-

ԱՐԴԱՐԱԴԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

վաբանական ազատության և պատասխանատվության սահմանը, հնարավոր և պարտավորական գործունեությունը:

Հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավունքների և պարտականությունների խնդիրը (գիտական գրականության մեջ ոչ հաճախ օգտագործվում է «սուբյեկտիվ իրավունքներ» և «իրավաբանական պարտականություն») ուշադրության է արժանացել և արժանանում ինչպես իրավաբանական գրականությունում, այնպես էլ իրավական պրակտիկայում: Սուբյեկտիվ իրավունքների վերաբերյալ իրավաբանական գրականության մեջ կան տարբեր մոտեցումներ: Մասնավորապես, Ն. Վ. Վիտրուկն առանձնացնում է «սուբյեկտի իրավունքի» երեք հիմնական հասկացություն: Առաջինը՝ սուբյեկտիվ իրավունքը լայն իմաստով նշանակում է այն ամենը, ինչն անձի համար սահմանված է իրավական նորմերով (օբյեկտիվ իրավունք) և բնութագրում է նրան՝ որպես իրավունքի սուբյեկտ (իրավունք, պարտականություն, օրենսդրական շահեր, իրավունակություն, գործունակություն, դեյլիկունակություն): Երկրորդ՝ սուբյեկտիվ իրավունքն իրավական նորմերով նախատեսված անձի իրավունքների ամբողջությունն է: Եվ երրորդ՝ դա իրավունքների ամբողջությունն է, որոնք ձեռք են բերվում և իրականացվում անհատի կողմից կոնկրետ իրավահարաբերությունների շրջանակներում¹³:

Սույն աշխատությունում ուսումնասիրվելու են հարկային սուբյեկտիվ իրավունքները, որոնք ամրագրված են հարկային իրավական նորմերով, քանի որ հենց դրանք են կազմում հարկային-իրավական կարգավիճակի բովանդակությունը:

Դիտարկվող եզրույթի էության բացահայտման համար անհրաժեշտ է նշել, որ սուբյեկտիվ իրավունքների գոյությունը պայմանավորված է պետական իշխանության քաղաքական կարգով, որով և որոշվում է հասարակական իրավահարաբերությունների մասնակցության իրավաբանական հնարավորությունների սահմանները¹⁴: Սուբյեկտիվ իրավունքի գոյությունը շրջագծում է ազատ վարքի սահմանները, վերացնում ամենաթողությունը (անարխիան), որի արդյունքում հասարակությունում ամրապնդվում է օրինականությունը և իրավակարգավորումը: Այսինքն՝ սուբյեկտիվ իրավունքի գոյությունը հանգում է հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման, որին հետևում է պետության կողմից հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման կառուցակարգերի (մեխանիզմների) ներդրում, սուբյեկտիվ իրավունքների զարգացում, դրանց ամրապնդում և պաշտպանություն: Հատկանշական է, որ սուբյեկտիվ իրավունքի օգնությամբ տեղի է ու-

նենում հանրային և մասնավոր շահերի զուգակցում, որում և սահմանափակվում է դրանց գոյությունը:

Սուբյեկտիվ իրավունքի հասկացության բացահայտումը պահանջում է այն դիտարկել նաև կառավարչական մարմինների հնարավոր վարքագծի հետ համատեղ: Վերլուծելով քննարկվող հարցին առնչվող հիշյալ տեսակետը՝ կարելի է անել ներքոշարադրյալ ենթադրությունը: Առաջին. հարկային իրավունքի սուբյեկտիվ իրավունքների մեծ մասն իրացվում է կառավարման ակտիվ վարքի դրսևորման գործընթացում¹⁵: Երկրորդ. անհատն ունի հնարավորություն բավարարել սեփական հետաքրքրությունները համապատասխան այն միջոցների հաշվին, որոնք սահմանափակվում են ուրիշ անձնաց վարքագծով: Այլ կերպ ասած, նրա մոտ առկա է իրավունք, որը սահմանափակվում է մյուսի պարտականությամբ: Այն հանդես է գալիս որպես պահանջ՝ առաջադրված իրավասու պարտավոր սուբյեկտին՝ իրականացնելու համապատասխան գործողությունը կամ ձեռնպահ մնալու որևէ գործողության կատարումից: Դա իրավաբանական դրություն է, որը կրում է օժանդակող բնույթ կամ ունենում է մեծ նշանակություն կառավարման համար, քանի որ դրա օգտագործմամբ է հնարավոր հասնել իշխանության¹⁶: Երրորդ. սուբյեկտիվ իրավունքների կրողը, երբ նա ոչ իր կամքով չի կարողանում իրականացնել իր վրա դրված պարտականությունը, իրավունք ունի օգտագործել պետական հարկադրանքի մեխանիզմը, որը հանդիսանում է վարքի պատշաճ դրսևորման հիմք: Պաշտպանության մասն հնարավորությունը կոչվում է պահանջ¹⁷: Պետք է ուշադրություն դարձնել, որ հարկադրական վերաբերմունքը ցուցաբերում են հենց պետությունը, նրա մարմինները, որոնք օժտված են պետական-հարկադրական ազդեցությամբ: Պահանջատիրական հնարավորությունն առանձնացնում է սուբյեկտիվ իրավունքները մյուս իրավական հնարավորություններից¹⁸:

Սուբյեկտի պարտականությունը իրավական նորմերում սահմանվում է որպես իրավաբանական պարտականություն: Այնպես, ինչպես սուբյեկտիվ իրավունքը, իրավաբանական պարտականությունը պետության և իրավունքի տեսության մեջ սահմանվում է տարբեր կերպ: Մի դեպքում այն դիտարկվում է որպես «օրենքով սահմանված հստակ չափանիշներին համապատասխան վարքագիծ, որն ուղղված է հասարակության և անհատի հետաքրքրությունների բավարարմանը»¹⁹, մեկ այլ դեպքում՝ որպես «անձի պահանջներով պայմանավորված և երաշխավորված վարքագիծ, որի իրականացման երաշխիքները սահմանված են իրավունքի նորմերով»²⁰: Ընդունվում է նաև այն տեսա-

կետը, որ դա պարտավոր անձի անհրաժեշտ վարքագիծն է, որն իրավունքի սուբյեկտը պետք է դրսևորի համապատասխան հասարակական հարաբերություններում²¹ :

Արդյունքում կարելի է ներկայացնել իրավաբանական պարտականության հետևյալ բնութագիրը: Իրավաբանական պարտականությունն ուղղված է բոլոր անձանց կամ դրանց որոշ շրջանակի, որոնք, լինելով իրավաբանական պարտականության կրող, պետք է դրսևորեն համապատասխան վարքագիծ: Իրավաբանական պարտականության գոյության պայմաններում անձը չի կարող գործել իր հայեցողությամբ՝ հրաժարվելով օրենքով սահմանված վարքագծի դրսևորումից, հակառակ դեպքում նրա նկատմամբ կարող է կիրառվել պետական հարկադրանքի միջոց (իրավական պահանջի խախտողը կհարկադրվի կատարելու իրավունքի նորմով սահմանված իր պարտականությունը, բացի դրանից, նրա նկատմամբ կկիրառվեն պատժի որոշ միջոցներ): Այսինքն՝ սուբյեկտիվ իրավունքն իրավաբանական պարտականությունից հիմնականում տարբերվում է նրանով, որ վերջինս պետք է իրականացվի անկախ սուբյեկտի ցանկությունից: Ի վերջո, իրավունքի մեկ սուբյեկտի իրավաբանական պարտականության իրականացումը թույլ է տալիս իրավունքի մեկ այլ սուբյեկտի իրականացնել իր սուբյեկտիվ իրավունքը:

Իրավաբանական պարտականությունն էական նշանակություն ունի նաև պետության համար, քանի որ այն կապ է հասարակական հարաբերությունների իրավական կարգավորման համակարգային տարրերի մեջ, պարտավոր է ապահովել ընդհանուր և անհրաժեշտ վարքագծի չափանիշ, ժողովրդավարություն, բարոյախոսության միջավայրի կանոնակարգման և քաղաքացիների իրավական գոյության ապահովման միջոց, օրինականության ամրապնդման, իրավակարգավորման, կարգապահության և կանոնակարգման հիմք, իրավունքի գոյության հիմնական երաշխիք²² : Իրավաբանական պարտականության օգնությամբ պետությունը որոշում է իր խնդիրների շարքը:

Սուբյեկտիվ իրավունքի և իրավաբանական պարտականության կապն ակնհայտ է. դրանք հանդիսանում են դիալեկտիկ ամբողջականության անբաժանելի մասեր²³ , իրավահարաբերության բովանդակության հիմնական տարրեր²⁴ :

Ուսումնասիրելով սուբյեկտիվ իրավունքի բարդ կառուցվածքը՝ կարելի է առանձնացնել նաև իրավաբանական պարտականության տարրերը:

Իրավաբանական պարտականությունը կարող է դրսևորվել ինչպես ակտիվ, այնպես էլ պասիվ վարքագծի միջոցով: Իրավաբանական պարտականությունը հիմնականում ենթադրում է որոշ-

ակի գործողության իրականացում, իսկ որոշ դեպքերում էլ այն պահանջում է ձեռնպահ մնալ որևէ գործողության կատարումից²⁵ :

Այժմ սուբյեկտիվ իրավունքի և իրավաբանական պարտականության մասին ընդհանուր տեսական հասկացությունների հիման վրա կարելի է ներկայացնել հարկ վճարողների հարկային իրավունքները և պարտականությունները, որոնք հանդիսանում են հարկ վճարողների իրավական կարգավիճակի հիմնական տարրերը՝ ամրագրված ՀՀ Սահմանադրությամբ, ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ, ՀՀ-ի կողմից վավերացված միջազգային պայմանագրերով:

Հարկային իրավունքների և պարտականությունների հիմնական մասը պատկանում է ինչպես կազմակերպություն, այնպես էլ ֆիզիկական անձ հարկ վճարողներին: Այսինքն՝ այդ իրավունքերը և պարտականությունները հանդիսանում են հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակի հիմնական տարրերը: Հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների ընդհանուր սուբյեկտային մոտեցում ցուցաբերվում է նաև ՀՀ հարկային օրենսդրությունում, որում հարկ վճարողի տեսակային հիմքով իրավունքի կամ պարտականության տարբերակում կատարված չէ:

Ինչպես նշվեց վերևում, ՀՀ օրենսդրությամբ հարկ վճարողների հիմնական իրավունքները և պարտականություններն ամրագրված են ՀՀ Սահմանադրությամբ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով: Հարկ վճարողի հիմնական պարտականությունը սահմանված է ՀՀ Սահմանադրությամբ, այն է՝ վճարել հարկեր: Հարկեր վճարելու պարտականությունը հարկ վճարողի հիմնական պարտականությունն է, որը հանդիսանում է առաջնային և կատարում է իրավական կարգավիճակի կառուցվածքային հիմնական տարրի դեր: Հարկ վճարողի մյուս պարտականությունները բխում են նշված ընդհանուր պարտականությունից և կոչված են ապահովելու հենց դրա իրականացումը: Հարկ վճարողների պարտականությունների հիմնական մասն իրացվում է այս կամ այն պետական (տարածքային) մարմինների հետ հարաբերություններում:

Հարկ վճարողի իրավունքների և պարտականությունների հետազոտումը պահանջում է առանձնացնել նրանց տարբեր տեսակները:

Ընդհանուր առմամբ, պայմանավորված սուբյեկտի պարտականությունների իրականացման ձևով, կարելի է առանձնացնել հարկ վճարողների պարտականությունների երկու խումբ. սուբյեկտի ակտիվ վարքի դրսևորմամբ արտահայտված պար-

տականություններ (օրինակ՝ հարկ վճարելու պարտականության իրականացում), սուբյեկտի պասսիվ վարքի դրսևորմամբ արտահայտված պարտականություններ (օրինակ՝ չմիջամտել հարկային մարմինների՝ իրենց ծառայողական պարտականություններն իրականացնելու ընթացքին):

Հարկ վճարողների իրավունքների ոլորտում կարելի է առանձնացնել իրավունքների հետևյալ տեսակները.

1. սեփական գործունեությանն առնչվող իրավունքներ. հարկային իրավահարաբերություններում իր շահերն իր ներկայացուցչի միջոցով իրականացնելու, հարկային մարմիններ և այլ իրավասու անձանց ճշգրտված հարկային հաշիվներ ներկայացնելու, ոչ իրավաչափ ակտերի պահանջները չկատարելու, հարկային մարմինների և նրանց իրավասու անձանց հարկային օրենսդրությամբ չնախատեսված պահանջները չկատարելու և այլ իրավունքներ,

2. հարկային կամ այլ իրավասու մարմնի առնչվող իրավունքներ. հարկային մարմնի իրավասու անձին հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրությանը համապատասխան գործելու պահանջ ներկայացնելու, հարկային գաղտնիքը պահպանելու պահանջներ, ստուգում իրականացնելու ամբողջ ընթացքում կարգուկանոնն ապահովելու, հարկային մարմինների ոչ օրինական որոշումները կամ դրանց իրավասու անձանց ոչ օրինական գործողությունները (անգործությունը) բողոքարկելու և այլ իրավունքներ: Մեր կարծիքով, իրավագործությունների այդ խմբում պետք է ներառել նաև գործող հարկերի և տուրքերի մասին հարկային մարմիններից անվճար տեղեկատվություն ստանալու, հարկային և այլ իրավասու պետական մարմիններից հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրության խնդրահարույց հարցերի մասին պաշտոնական պարզաբանում ստանալու, հարկային արտոնություններից օգտվելու՝ հարկի վճարից ազատում, չափի նվազեցում, վճարման ժամկետի հետաձգում, տարաժամկետում, հարկային կրեդիտ կամ ներդրումային հարկային վարկ ստանալու, հարկից, տուրքից, նշանակված տույժից, տուգանքից ավելի վճարված գումարը հետ ստանալու, հարկային ստուգման ակտի օրինակը և հարկային մարմնի որոշման պատճենը ստանալու իրավունքները: Չնայած այն հանգամանքին, որ նորմատիվ ակտերով այդ իրավունքները հստակ կանոնակարգված չեն, այնուամենայնիվ, իրավասությունների այդ շրջանակը հնարավորություն է տալիս հարկ վճարողներին հանդես գալու իրավասու մարմիններում և իրականացնելու իրենց իրավունքների և օրինական շահերի հավոր պատշաճի պաշտպանություն:

Վերոշարադրյալի հիման վրա պետք է ներկայացնել նաև հարկ վճարողների իրավունքների առավելությունը հարկային մարմինների իրավունքների նկատմամբ. այսպես, եթե վերջիններիս համար սահմանված իրավունքը հանդիսանում է նաև նրանց վրա դրված պարտականություն (օրինակ, հարկային մարմինների իրավունքը փնտրելու չգրանցված գործունեության ծավալման դեպք, որը միաժամանակ հանդիսանում է նրանց պարտականությունը), ապա հարկ վճարողն օժտված է համապատասխան իրավունքով իր դասական նշանակությամբ, այսինքն՝ իրավունքներով՝ առանց պարտավորական ծանրաբեռնվածության²⁶:

Բացի դրանից, պետք է նշել, որ հարկ վճարողի որոշ իրավունքներ և պարտականություններ ունեն բարդ կառուցվածք, բաղկացած են համապատասխանաբար մի քանի իրավունքներից և պարտականություններից:

Օրինակ, Ս. Վ. Կարասևան գտնում է, որ հարկ վճարելու պարտավորության կատարումն իր մեջ ներառում է երկու պարտականություն. պարտականություն՝ վճարելու սահմանված հարկի գինը և պարտականություն այն վճարելու նախատեսված (սահմանված) ժամկետում²⁷: Ս. Գ. Պեպելյանն այդ նույն պարտավորությանը ներկայացնում է չորս տարրի միասնության տեսքով՝ որպես հարկի արժեքը ճիշտ հաշվելու, այդ արժեքն ամբողջ ծավալով վճարելու, վճարումն իր ժամանակին կատարելու, հարկերը սահմանված հերթականությամբ վճարելու պարտականություններ²⁸:

Նմանատիպ օրինակ կարելի է բերել նաև հարկ վճարողի իրավունքի վերաբերյալ: Այսպես, հարկային արտոնությունից օգտվելու իրավունքն իր մեջ ներառում է հարկային մարմիններին տեղեկացնելու սահմանված արտոնությունը ստանալու և նյութական բարիք ստանալու իրավունք՝ խնայողական տեսքով հարկային վճարի իրականացման ընթացքում:

Հարկ վճարողի սուբյեկտիվ իրավունքների և իրավաբանական պարտականությունների հիմնական տարբերակիչ առանձնահատկությունների ընդգծումը ենթադրում է դրանց դասակարգման իրականացում: Հարկ վճարողների պարտականություններն օրենսդրի կողմից բաժանվում են ընդհանուրի և հատուկի՝ կազմակերպության և անհատ ձեռնարկատերերի պարտականությունների: Իսկ ահա իրավունքների մասով նման դասակարգումը բացակայում է:

Հարկ վճարողների իրավունքները կարելի է բաժանել հետևյալ հիմնական տեսակների.

1. բոլոր սուբյեկտների համար ընդհանուր իրավունքներ,
2. հարկ վճարող ֆիզիկական անձանց վերա-

բերող իրավունքներ,

3. հարկ վճարող կազմակերպություններին վերաբերող իրավունքներ:

Ինչպես արդեն նշվեց, հարկ վճարողների հիմնական պարտականությունները կարելի է բաժանել երկու մասի՝ հիմնական և ածանցյալ: Ըստ որում, հիմնական պարտականությունը հանդիսանում է օրենքով սահմանված հարկերը և տուրքերը վճարելու պարտականությունը, իսկ մյուս բոլոր պարտականությունները համարվում են ածանցյալ: Ս. Գ. Պեպելյանը հարկ վճարողների բոլոր պարտականությունները բաժանում է հիմնականի և երկրորդականի: Հիմնականները այն պարտականություններն են, որոնք կապված են հարկային բազայի կառուցման, հաշվարկման և հարկի ու տուրքի վճարման հետ. այդպիսիք են հարկեր և տուրքեր վճարելու պարտականությունը, մուտքերի, շարժի, հարկահավաքման օբյեկտի հաշվարկման կանոնակարգումը, անհրաժեշտ տեղեկություններ և հարկային հայտարարություններ ներկայացնելը և այլն: Երկրորդականներին են վերաբերում հարկային մարմիններում հաշվառման կանգնելու պարտականությունը, հարկ վճարողների հարկային մարմիններում իր կարգավիճակի փոփոխության վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումը, հարկահավաքմանը վերաբերող փաստաթղթեր պահելը, հարկային մարմիններին փաստաթղթեր և տեղեկություններ ներկայացնելը, իրավասու անձանց և հարկային մարմինների՝ օրենքով սահմանված գործունեությանը չմիջամտելը: Այսինքն, դրանք պարտականություններ են, որոնք կապված են հիմնական պարտականությունների իրականացման ապահովման հետ²⁹:

Նման դասակարգում առկա է նաև հարկ վճարողների իրավունքների մասով: Այսպես, ըստ նույն հեղինակի՝ հարկ վճարողների հիմնական իրավունքներն են տեղեկատվության ազատության, հարկային մարմիններից հարգալից և բարյացկամ վերաբերմունքի, անաչառ օրենքի ընդունման, բարեխիղճ գործունեության ճանաչման, կանֆիդենցիալ և իր գործունեությանը միջամտելու անթույլատրելիության, վեճերի արդարացի վերանայման, հարկային օրենսդրությունում բախումները (կոլիզիաները) հարկ վճարողների օգտին մեկնաբանելու իրավունքները: Թվարկվածներից վերջին իրավունքը հեղինակը դիտարկում է ամենակարևորը, իսկ մնացած բոլոր իրավունքները՝ երկրորդական³⁰:

Հարկ վճարողների իրավունքների իրականացման մեխանիզմի հիման վրա առանձնացվել են հարկ վճարողի վերացական և փոխկապակցված իրավունքներ: Վերացական իրավունքին առնչվում են այն իրավունքները, որոնցից սուր-

յեկաներն օգտվում են իրենց հայեցողությամբ: Այդ իրավունքների իրականացման ընթացքում հանրային սուբյեկտները պարտավոր են հարկ վճարողների համար ապահովել անհրաժեշտ պայմաններ և չմիջամտել դրանց իրականացմանը: Նման իրավունքներ են՝ հարկերի և տուրքերի մասին սպառիչ տեղեկատվություն ստանալու, հարկային գաղտնիքին հետևելու, հարկային և դատական ներման, իր գործունեության հարկային պլանավորում իրականացնելու և այլ իրավունքներ: Իսկ փոխկապակցված հարկային իրավունքներն իրականացվում են հարկային հարաբերությունների մասնակից պետական մարմինների կողմից ընդունված իրավական ակտերի միջոցով, քանի որ նրանց իրականացումը գտնվում է նման մարմինների հսկողության ներքո: Փոխկապակցված իրավունքներ են սահմանված հարկային արտոնությունից օգտվելու, ավելին հաշվարկված և այլ հարկային հաշիվներին վճարված հարկերը հետ ստանալու իրավունքները³¹:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությունում հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների միայն որոշ մասն է ուսումնասիրված, իսկ դրանց զգալի մասն օրենսդրական մակարդակում մնացել է չուսումնասիրված, ինչը հարկային իրավունքի գիտության ոլորտում հակասական կարծիքների տեղիք է տալիս:

Մեր կարծիքով, հարկահավաքումը հանդիսանում է հարկ վճարողի օրինական շահը թեկուզև այն բանի համար, որ նման իրավունքը հարկային օրենսդրությամբ ուղղակիորեն նախատեսված չէ:

Վերոթվարկված գիտական կարծիքների հիման վրա կարելի է ներկայացնել հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների ներքոհիշյալ դասակարգումը:

Հարկ վճարողների հարկային հարաբերությունների այլ սուբյեկտների հետ հարաբերությունների հիման վրա կարելի է առանձնացնել նրանց հետևյալ հիմնական իրավունքները և պարտականությունները.

1. հարկային մարմիններին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,
2. իրավապահ մարմիններին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,
3. ՀՀ ֆինանսների նախարարությանը և ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,
4. հարկային իրավահարաբերություններին մասնակցող բանկերին և այլ վարկային կազմակերպություններին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,
5. հարկային գործակալներին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,

6. հարկ վճարողների ներկայացուցիչներին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,

7. հարկային խորհրդատուներին, ստուգողներին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ:

Նշված սուբյեկտների հետ հարկ վճարողը կարող է առնչվել հարկ վճարելու իր հիմնական պարտականությունն իրականացնելու ընթացքում: Որպեսզի հարկ վճարողների և մյուս սուբյեկտների փոխգործակցությունը լինի արդյունավետ, անհրաժեշտ է իրավահարաբերությունների մասնակիցների իրավունքների և պարտականությունների հստակ սահմանում: Հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների նման դասակարգումը թույլ է տալիս վեր հանել տվյալ համակարգում իրավունքների և պարտականությունների «թույլ տեղերը», ինչը հնարավորություն է տալիս մշակել դրանց կանոնակարգման մեխանիզմներ:

Հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների դասակարգումը թույլ է տալիս հետևություն անել առ այն, որ ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ կանոնակարգված են հիմնական այն հարաբերությունները, որոնք առնչվում են հարկային մարմիններին: Դրա ապացույցն այն փաստն է, որ բոլոր իրավունքները և պարտականությունները, որոնք սահմանված են ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ, կանոնակարգում են հենց այդ խումբ հարաբերությունները:

Միևնույն ժամանակ, հարկ վճարողների և իրավունքի մյուս սուբյեկտների հարաբերությունների իրավական կարգավորումը բավականին թույլ է կամ էլ գործնականում չկարգավորված: Վերջիններիս խմբին կարելի է դասել հարկ վճարողների այն իրավունքները և պարտականությունները, որոնք առնչվում են հարկային խորհրդատուներին, ստուգողներին: Բավական է նշել, որ Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս օրենք չի ընդունվել հարկային խորհրդատուների մասով, ավելին, հարկային օրենսդրությամբ անգամ հիշատակում չկան նման իրավական ինստիտուտի գոյության մասին, որի անհրաժեշտությունը վաղուց զգացվում է: Հարկային խորհրդատուների մասին, որպես հարկային հարաբերությունների մասնակիցների, հիշատակվում է միայն հարկային իրավունքի գիտության մեջ³²:

Հարկ վճարողների այս կամ այն սուբյեկտի հետ փոխազդեցության հիման վրա կարելի է առանձնացնել «ուղղահայաց» և «հորիզոնական» իրավունքներ և պարտականություններ: Առաջինները հարկ վճարողների իրավունքներն ու պարտականություններն են, որոնք առնչվում են պետության հետ: Երկրորդները առնչվում են բոլոր այն սուբյեկտներին, որոնց հետ հարկ վճարողը չի

առնչվում «իշխանա-ենթակայական» սկզբունքով: Այդ սուբյեկտների շարքին կարելի է դասել բանկերին և այլ վարկային կազմակերպություններին, հարկային գործակալներին, հարկահավաքներին, հարկ վճարողների ներկայացուցիչներին, ստուգողներին, հարկային խորհրդատուներին:

Հարկ վճարողների «ուղղահայաց» իրավունքները և պարտականությունները, իրենց հերթին, կարելի է բաժանել երկու խմբի.

1. պետությանը (տարածքային միավորումներին) առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ,

2. պետական (տարածքային) մարմիններին առնչվող իրավունքներ և պարտականություններ:

Առաջին խմբին առնչվում է հարկերն ու տուրքերը վճարելու պարտականությունը և իրավունքը՝ պահանջել փոխհատուցում հարկային մարմինների ոչ օրինական ակտերի կամ գործողությունների արդյունքում պատճառված վնասի համար: Երկրորդ խմբին են պատկանում հարկ վճարողների իրավունքների և պարտականությունների հիմնական մասը. տեղեկատվություն ստանալու, հարկային գաղտնիքը պահպանելու պահանջ ներկայացնելու իրավունքները, հարկային մարմիններին և նրանց լիազորված անձանց փաստաթղթեր ներկայացնելու, հարկերի, տուրքերի մասին օրենքների պահանջները կատարելու և այլ իրավունքներն ու պարտականությունները:

Անհրաժեշտ է առանձնացնել նաև՝

1. իրավունքներ և պարտականություններ, որոնք սահմանվել են բոլոր կամ որոշ շրջանակի հարկ վճարողների համար,

2. իրավունքներ և պարտականություններ, որոնք սահմանվել են կոնկրետ հարկային պարտավորության իրականացման հետ կապված հարաբերությունների կարգավորման համար: Ընդ որում, այս դեպքում չափանիշները սահմանվում են իրավունքների և պարտականությունների ընդհանրության հիման վրա:

Հնարավոր է նաև առանձնացնել հարկային իրավունքներ և պարտականություններ, որոնք պատկանում են բացառապես հարկ վճարողներին, ինչպես նաև իրավունքներ և պարտականություններ, որոնք պատկանում են ինչպես հարկ վճարողներին, այնպես էլ հարկային իրավունքի այլ սուբյեկտներին: Վերջին խմբին կարող են դասվել հարկային մարմինների ոչ օրինական որոշումները վիճարկելու իրավունքը, ինչպես նաև պարտավոր անձնաց գործողությունը (անգործությունը) բողոքարկելը: Այն պատկանում է ինչպես հարկ վճարողներին, այնպես էլ հարկային գործակալներին և այլոց:

Վերը շարադրվածի հիման վրա կարելի է ներ-

կայացնել հարկ վճարողների իրավունքի և պատակաստանության հետևյալ սահմանումները. հարկ վճարողի իրավունքը հարկային իրավական նորմով նրան տրված վարքագծի թույլատրելի սահմանն է, որի շրջանակներում վերջինս կարողանում է ընտրություն կատարել հասարակական հարաբերություններում՝ այս կամ այն վարքագծի դրսևորման համար, իսկ հարկ վճարողի պարտականությունը նրան վերապահված հարկ վճարելու ու այդ գործընթացի առնչությամբ սահմանված և պարտադիր կատարման ենթակա վարքագծի շրջանակն է:

Հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակի տարր է հանդիսանում նաև հարկ վճարողի իրավաբանական պատասխանատվությունը: Իրավաբանական պատասխանատվության հասկացության սահմանման խնդիրն ինչպես իրավունքի ընդհանուր տեսությունում, այնպես էլ ճյուղային իրավաբանական գիտություններում զբաղեցնում է կարևոր տեղ: Հարկ է նշել, որ իրավաբանական պատասխանատվության հարցի վերաբերյալ չկա միատեսակ մոտեցում, բացակայում է նաև դրա հասկացության սահմանման միանշանակությունը: Իրավաբանական գրականության մեջ այդ եզրույթի վերաբերյալ առկա է երկու հիմնական մոտեցում. այն դիտարկվում է բացասական և դրական տեսանկյուններով: Բացասական տեսանկյունից իրավաբանական պատասխանատվությունը պատասխանատվություն է հարկադրանքի իմաստով, այսինքն՝ իրավունքի նորմի խախտման (հակաիրավական վարքի) համար հարկադրանքի միջոցի կիրառում է: Դրական տեսանկյունից դա ներկա և ապագա վարքի կանոնակարգման հիմք է, որը իրավունքի սուբյեկտը ցուցաբերում է իր գործունեության ընթացքում³³:

Իրավաբանական պատասխանատվությունը ցանկացած մարդկային հասարակության իրավակարգի ամրապնդման համար անհրաժեշտ տարր է, որն ապահովում է անհատի թույլատրելի վարքի դրսևորումը³⁴: Իրավաբանական պատասխանատվության ավելի ամբողջական բնութագրման համար պետք է իրականացնել նրա գործառնությունների բացահայտում: Առանձնացվում է իրավաբանական պատասխանատվության հինգ հիմնական գործառնություն՝ նախազուշական, կարգավորող, պատժիչ, վերականգնողական և դաստիարակչական³⁵: Նախազուշական գործառնություն ուղղված է վերացնելու հակահասարակական վարքագիծը: Այն կոչված է ամրապնդելու, կարգավորելու հասարակական հարաբերությունները և ապահովելու դրանց շարժը թույլատրման, արգելքի, պարտավորեցման և խրախուսման միջոցով: Պատժիչ գործառնությունը սուբյեկտի իրավախախտման համար վրա հասնող համապատասխան ներգործությունն է,

որը ներառում է նախազուշացումը, անձնական կամ գույքային գրկանքի բնույթը: Իրավաբանական պատասխանատվության վերականգնողական գործառնությունը գոյություն ունի անձի գիտակցության և վարքի մեջ, որոնք սուբյեկտի վարքում ամբողջությամբ ի հայտ են գալիս պարզ հասարակական հարաբերություններում, իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակում: Եվ, վերջապես, դաստիարակչական գործառնությունը կոչված է ազդելու անհատական և հասարակական իրավագիտակցության վրա, որը ներառում է իրավագիտակցության կանոնակարգումը, իրավական մշակույթի ձևավորումը, իրավագիտակցությունից իրավական նիհիլիզմը հանելը:

Հատկանշական է, որ իրավական պատասխանատվությունը դրսևորվում է անհատի վարքի ճանաչման մեջ: Դրա համար իրավաբանական պատասխանատվությունն ինչպես բացասական, այնպես էլ դրական առումով հանդիսանում է հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակի պատադիր տարր:

Ամփոփելով վերոշարադրյալը՝ կարելի է տալ հարկային իրավական պատասխանատվության հետևյալ սահմանումը. հարկային իրավական պատասխանատվությունը հարկային իրավունքի նորմերով սահմանված դեպքերում, կարգով և պայմաններում պետական իրավասու մարմնի կողմից հարկային իրավախախտման համար վրա հասնող պետական հարկադրանքի միջոցն է:

Վերոթվարկվածների հիման վրա կարելի է անել հաջորդ եզրահանգումը: Կարգավիճակներից մեկը, որը մտնում է ֆինանսական իրավական կարգավիճակի եզրույթի համալիր կազմի մեջ, հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակն է: Հատկանշական է, որ հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակը կապված է ֆինանսական-իրավական կարգավիճակի հետ, որոնք հարաբերակցվում են որպես մաս և ամբողջություն:

Հաշվի առնելով ներկայիս հարկային օրենսդրական խնդիրները՝ նպատակահարմար ենք համարում տալ նաև հարկ վճարողի ընդհանուր իրավական կարգավիճակի հասկացությունը. հարկ վճարող յուրաքանչյուր ֆիզիկական անձ կամ կազմակերպություն ունի իր առանձնահատուկ, անկրկնելի և (կամ) միայն իրեն վերապահված հարկային իրավունքներ, պարտականություններ և պատասխանատվության միջոցներ, որոնք իրենց ամբողջության մեջ հանդիսանում են համապատասխանաբար հարկ վճարող ֆիզիկական անձի կամ կազմակերպության հարկային իրավական կարգավիճակը:

www.journal.lawinstitute.am

- ¹ Տ՚ւ Նոգինա Օ. Ա. Правовая природа государственных внебюджетных фондов в Российской Федерации, Правоведение, 1996, N 4, С. 63-67: Матузов Н. И., Правовой статус личности: понятие, структура, виды. Теория государства и права, Саратов, 1995, С. 201.
- ² Տ՚ւ Воротников А. А. Свобода, право, личность: проблемы теории, вопросы теории государства и права, М, 1978, С. 63-67.
- ³ Տ՚ւ Витрук Н. В. Основы правового положения личности в социалистическом обществе, М., 1979, С. 103-110:
- ⁴ Տ՚ւ Нарутто С. В. Конституционно-правовой статус субъекта: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук., М., 1997, С. 3-8:
- ⁵ Տ՚ւ Алексин А. П. Административно-правовой статус производственного предприятия, объединения как звена системы отраслевого управления (вопросы теории) Автореф. дис. ... канд. юрид. наук., М., 1980, С. 3-7.
- ⁶ Տ՚ւ Матузов Н. И. Правовой статус личности: понятие, структура, виды// Теория государства и права. Курс лекций/ Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько, Саратов, 1995, С. 205.
- ⁷ Տ՚ւ Богданова Н. А. Система науки конституционного права, М., 2001, С. 66-72.
- ⁸ Տ՚ւ Курс лекций/ Под ред. Матузов Н. И. и Малько А. В. Теория государства и права, Саратов, 1995, 269 стр.
- ⁹ Տ՚ւ Смирников Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов., Дисс... канд. юрид. наук., М., 2001, С. 15.
- ¹⁰ Տ՚ւ Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъекта Российской Федерации//Журнал Российского права, 2002, N 6, С. 39-45.
- ¹¹ Տ՚ւ Ямпольская Ц. А. О субъективных правах советских граждан и их гарантиях: Сборник вопросов сов. гос. и права, М., 1959, С. 162.
- ¹² Տ՚ւ Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе, М., юрид., лит., 1979, С. 27.
- ¹³ Տ՚ւ Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе, М., юрид., лит., 1979, С. 119-120.
- ¹⁴ Տ՚ւ Явич Л. С. Проблемы правового регулирования советских общественных отношений, М., 1961, С. 117.
- ¹⁵ Տ՚ւ Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права, Саратов, 1972, С. 106.
- ¹⁶ Տ՚ւ Алексеев С. С. Теория государства и права., курс лекций/ под ред. Матузов Н. И. и Малько А. В., М., 1997, С. 118.
- ¹⁷ Տ՚ւ Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права, Саратов, 1972, С. 115.
- ¹⁸ Տ՚ւ Матузов Н. И. Правовая система и личность, Саратов, 1987, С. 101.
- ¹⁹ Տ՚ւ Матузов Н. И. Правовая система и личность, Саратов, 1987, С. 113-115.
- ²⁰ Տ՚ւ Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе, М., 1979, С. 147.
- ²¹ Տ՚ւ Толстой Ю.К. Теории правоотношений, М., 1959, С. 46.
- ²² Տ՚ւ Матузов Н. И. Правовая система и личность, Саратов, 1987, С. 144.
- ²³ Տ՚ւ Матузов Н. И. Правовая система и личность, Саратов, 1987, С. 145.
- ²⁴ Տ՚ւ Алексеев С. С. Общая теория права., М., 1982, Т., 2, С.125.
- ²⁵ Տ՚ւ Алексеев С. С. Общая теория права., М., 1982, Т., 2, С. 145.
- ²⁶ Տ՚ւ Карасева М. В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. Хозяйство и право, М., 1996, С. 214, 219.
- ²⁷ Տ՚ւ Карасева М. В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. Хозяйство и право, М., 1996, С. 216.
- ²⁸ Տ՚ւ Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учебное пособие ред., М., 2000, С.168.
- ²⁹ Տ՚ւ Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учебное пособие ред., М., 2000, С.165-167.
- ³⁰ Տ՚ւ Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учебное пособие ред., М., 2000, С.169-170.
- ³¹ Տ՚ւ Винницкий Д. В. Субъекты налогового права, М, 2000, С. 82-83.
- ³² Տ՚ւ օրհիւսի, Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учебное пособие ред., М., 2000, С.155.
- ³³ Տ՚ւ Шиндяпина М. Д. Стадии юридической ответственности: Учебное пособие., М., 1998, С. 6-7.
- ³⁴ Տ՚ւ Кучинский В. А. Юридическая ответственность и правоотношения: проблемы соотносимости, М., 2007, С.155.
- ³⁵ Տ՚ւ Трофимова М. П. Функции юридической ответственности: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук., Саратов, 2000, С. 4-5.

Тамара Григорян

Соискатель Академии государственного управления РА,
юрист ГНКО «Учебный Центр» КГД
при Правительстве РА,
лицензированный примиритель

РЕЗЮМЕ

Статус налогоплательщиков в налогово-правовой системе

В настоящей статье, на основании анализа налогового законодательства Республики Армения, а также отечественной и зарубежной экономической и юридической литературы, автор освещает двойственный характер термина “налогоплательщик”, его статус и положение, права и обязанности, виды классификации последних, ответственность и ее формы. Сделаны соответствующие предложения по усовершенствованию налогового законодательства РА и внедрению передового поведения.

Ключевые слова: *налогоплательщик, налоговая правовая система, налоговые правоотношения, налоговое законодательство, объект права, статус, права и обязанности, правосубъектность, ответственность, поведение:*

Tamara Grigoryan

Applicant of the Academy of
State Management of RA
Lawyer of the “Training Center” SNCO of the SRC
at the Government of RA, licensed imediator

SUMMARY

Status of taxpayers in the tax-legal system

In this article, on the base of analysis of the tax legislation of the Republic of Armenia as well as domestic and foreign economic and legal literature, the author highlights the dual nature of the term “taxpayer”, status and position, rights and obligations of the latter, types taxpayers’ classification, their responsibility and its forms. Proposals on improving the tax legislation of the Republic of Armenia and adoption of best behavior are made.

Keywords: *taxpayer, tax-legal system, tax-legal relations, tax legislation, object of law, status, rights and obligations, juridical personality, responsibility, behavior.*