

ՀԱՅ-ՌՈՒՍԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ ԹԱՄԱՐԱ ԶԱՎԵՆԻ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԵՎ ՀԱՐԿ
ՎՃԱՐՈՂՆԵՐԻ ԻՐԱՎԱՍՈՒԲՅԵԿՏՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

ԺԲ.00.02- «Հանրային իրավունք» մասնագիտությամբ իրավաբանական
գիտությունների թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման
ատենախոսության

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ-2020

РОССИЙСКО-АРМЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

ГРИГОРЯН ТАМАРА ЗАВЕНОВНА

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ ОРГАНОВ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

АВТОРЕФЕРАТ

Диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук
по специальности 12.00.02 “Публичное право”

ЕРЕВАН-2020

**Ատենախոսության թեման հաստատվել է ՀՀ պետական
կառավարման ակադեմիայում**

Գիտական ղեկավար՝

իրավաբանական գիտությունների
դոկտոր, պրոֆեսոր **Ռ. Գ. Պետրոսյան**

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝

իրավաբանական գիտությունների
դոկտոր, պրոֆեսոր **Գ. Բ. Դանիելյան**

իրավաբանական գիտությունների
թեկնածու **Ռ. Գ. Խանդանյան**

Առաջատար կազմակերպություն՝

ՀՀ ոստիկանության կրթահամալիր

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2021 թվականի հունվարի 16-ին, ժամը 12⁰⁰-ին, ՀՀ ԲՈԿ-ի՝ Հայ-Ռուսական համալսարանում գործող Իրավագիտության 063 մասնագիտական խորհրդի նիստում (հասցե՝ 0051, ք. Երևան, Հովսեփ Էմին 123):

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայ-Ռուսական համալսարանում գրադարանի գիտաշխատողների ընթերցասրահում:

Սեղմագիրն առաքված է 2020 թ. դեկտեմբերի 4-ին:

**Մասնագիտական խորհրդի գիտական
քարտուղար, իրավ. գիտ. թեկնածու**

Ջ. Շ. Հայրապետյան

Тема диссертации утверждена

в Академии государственного управления Республики Армения

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор
Р. Г. Петросян

Официальные оппоненты:

доктор юридических наук, профессор
Г. Б. Даниелян

кандидат юридических наук
Р. Г. Ханданян

Ведущая организация:

Образовательный комплекс полиции РА

Защита диссертации состоится 16 января 2021 года, в 12⁰⁰ часов на заседании специализированного совета ВАК РА 063 по Юриспруденции при Российско-Армянском университете (адрес: Ереван, 0051, Овсепя Эмина 123).

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале научных работников библиотеки Российско-Армянском университете.

Автореферат разослан 4 декабря 2020 г.

**Ученый секретарь специализированного
совета: кандидат юридических наук**

Ճ. Ա. Այրապետյան

ԱՏԵՆԱՆՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Թեմայի հետազոտման արդիականությունը պայմանավորված է հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության, հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի որոշարկման, ինչպես նաև հարկային բարեփոխումների համատեքստում առկա գիտագործնական կարևորագույն խնդիրների լուսաբանման անհրաժեշտությամբ:

Հարկային օրենսդրության կիրառման պրակտիկայի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ անհրաժեշտ տեսական հետազոտությունների արդյունքներով թելադրված դիրքորոշումների բացակայության հետևանքով հարկային իրավունքի սուբյեկտների գործունեության ոլորտում երբեմն ի հայտ են գալիս լրջագույն հակասություններ. այն է՝ բացակայում են հարկային իրավունքի սուբյեկտների փոխհարաբերությունների հուսալի համակարգեր, դրսևորվում են տարածայնություններ հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության սահմանման, դրա տարրերի պարզաբանման և կանոնակազմման ոլորտներում, իրավակիրառ պրակտիկայում և հանրության շրջանում ոչ առանց բավարար հիմքերի անվստահություն է ձևավորվում հարկային իրավունքի հանրային սուբյեկտների նկատմամբ, գործնականորեն չի երաշխավորվում հարկային քաղաքականությունում հարկ վճարողների իրավունքների արդյունավետ իրացումը և այլն:

Ժամանակակից գլոբալացման միտումները, միջազգային և ազգային հանրային շահերի փոփոխումը պահանջում են արմատական բարեփոխումներ հարկային համակարգում և հարկային մարմինների գործառույթներում, հարկային ծառայողի (ծառայության) և հարկ վճարողի հարկաիրավական հարաբերություններում, հարկ վճարող կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց, հարկային գործակալների, ինչպես նաև հարկային հարաբերությունների մյուս մասնակիցների իրավական կարգավիճակի կանոնակազմման ոլորտներում: Հետևաբար, անհրաժեշտ է հիշյալ գործընթացներն ուղղել հանրության շրջանում հարկային իրավունքի սուբյեկտների գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը, հարկ վճարողների հետ հարաբերությունների ոլորտում հարկային ծառայողի դերի դրական ընկալմանը: ՀՀ-ում ժամանակակից հարկային օրենսդրությունը ձևավորվում է արդյունավետ հարկային համակարգ ստեղծելու և հարկային պատշաճ քաղաքականություն վարելու սկզբունքի հիման վրա՝

հարկային իրավունքի յուրաքանչյուր սուբյեկտի տեղի և դերի, իրավասուբյեկտության հստակ սահմանմամբ:

Թեմայի արդիականությունը կայանում է հենց վերը նշված լրջագույն հիմնահարցերի, դրանց պատճառների բացահայտման, դրանցով պայմանավորված հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների, հարկային իրավունքի սուբյեկտների կարգավիճակին առնչվող որոշ հարցերի հիմնարար քննարկման, հստակեցման և հարկային օրենսդրության մեջ կատարվելիք անհրաժեշտ բարեփոխումների առաջարկներ մշակելու մեջ:

Վարչարարության քննարկվող ոլորտում ծագած հիմնախնդիրների լուծման առնչությամբ անհրաժեշտ չափով և խորությամբ գործնական հետազոտություններ չեն կատարվել, ինչը ևս խոչընդոտում է նշված հիմնահարցերին հնարավորինս սպառիչ և համակարգված լուծումներ տալու գործընթացին:

Պետությունը ՀՀ Սահմանադրության 86-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն ստանձնել է գործարար միջավայրի բարելավման և ձեռնարկատիրության խթանման նպատակ: Այս համատեքստում պետության կողմից վարվող հարկային քաղաքականության, մասնավորապես, այդ քաղաքականության համար պատասխանատվություն ստանձնած սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի և այդ համատեքստում անհրաժեշտ տեսաիրավական հիմքերի բացահայտումը ևս ձեռք է բերում առաջնահերթ նշանակություն:

Թեմայի գիտական մշակվածության աստիճանը: Հայ իրավաբանական գրականության մեջ գրեթե բացակայում է հարկային իրավունքի սուբյեկտների հարկային-իրավական կարգավիճակի համալիր հետազոտումը, հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների ամբողջական բացահայտումը և կանոնակարգումը: Մինչդեռ, ռուսական և արտասահմանյան որոշ գիտական աշխատություններում մանրամասնորեն վերլուծված են հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների մի շարք հիմնախնդիրներ, հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի առանձին տարրեր, որոնց համադրման և վերլուծության հիման վրա սույն աշխատանքում փորձ է արվել լուսաբանել հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրները ՀՀ-ում:

Այսպես, հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրներին առնչվող տեսական և իրավահամեմատական վերլուծության առանձին

հայեցակարգեր կարելի է հանդիպել Ս. Ս. Ալեքսենի, Ա. Պ. Ալեխինի, Գ. Վ. Ատամանչուկի, Դ. Ն. Բախրախի, Վ. Ն. Բարիշևի, Ե. Ա. Լիտվինցևայի, Ա. Վ. Մալկոնի, Ն. Ի. Մատուզովի, Ա. Վ. Միցկևիչի, Վ. Պ. Մելնիկովի, Յու. Ն. Ստարիլովի, Դ. Վ. Վինիցկինի, Յու. Ա. Տիխոմիրովի, Ռ. Օ. Խալֆինայի և այլոց աշխատություններում: Հայ գիտնականներից կարելի է առանձնացնել Ա. Խաչատրյանի, Գ. Դանիելյանի, Ռ. Եղյանի աշխատությունները:

Վերը նշված աշխատություններում տեղ գտած դիրքորոշումները հայեցակարգային և մեթոդաբանական հիմք են հանդիսացել սույն աշխատության մեջ քննարկվող հիմնախնդիրների ուսումնասիրության համար: Ըստ որում, ատենախոսը գերազանցապես առաջնորդվել է ՀՀ օրենսդրության քննադատական վերլուծությամբ:

Հետազոտության օբյեկտը հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների բացահայտման և կանոնակարգման գործընթացում առաջացող հասարակական հարաբերություններն են:

Հետազոտության առարկան ՀՀ հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության, հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի և դրա բաղկացուցիչ տարրերի՝ իրավունքի, պարտականության և պատասխանատվության իրավական կարգավորման հիմնախնդիրներն ու կառուցակարգերն են:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները. հետազոտության նպատակը հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների համալիր գիտագործնական վերլուծությունն է: Այդ նպատակն իրականացնելու համար անհրաժեշտ է լուծել ստորև թվարկվող խնդիրները՝

- 1) ներկայացնել հարկային իրավունքի սուբյեկտի ինստիտուտի ձևավորման և զարգացման հիմնական միտումները,
- 2) սահմանել հարկային իրավունքի հանրային և մասնավոր սուբյեկտների հասկացությունն ու դերը հարկային համակարգում,
- 3) համալիր անդրադառնալ հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավասուբյեկտության, ինչպես նաև կարգավիճակին առնչվող նորմատիվ իրավական հիմքերին և դրանց կարգավորման սկզբունքներին,
- 4) տեղորոշել հարկային իրավունքի սուբյեկտների ընդհանուր բնութագիրը հարկային իրավունքի եզրույթների համակարգում,

5) գիտագործնական չափանիշներով սահմանել հարկային իրավասությունները,

6) հստակեցնել հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասությունության տարրերը, ինչպես նաև որոշարկել հարկատուների իրավական կարգավիճակը հարկային իրավունքի սուբյեկտների համակարգում,

7) սահմանել հարկ վճարողների կարգավիճակի հասկացությունն ու գործառնությունը հարկային իրավունքում,

8) ներկայացնել հարկատու ֆիզիկական անձանց, կազմակերպությունների, հարկային գործակալների իրավական կարգավիճակի առանձնահատկությունները,

9) անդրադառնալ բանկերի և վարկային կազմակերպությունների գործակալների կարգավիճակի առանձնահատկություններին,

10) բացահայտել հարկային վարչարարության համակարգն օբյեկտ-սուբյեկտ կառուցվածքում, հարկային ընթացակարգերի իրավական կարգավորման շրջանակներում,

11) մշակել և ներկայացնել հարկային վարչարարության կազմակերպման ու արդյունավետ իրավական կարգավորման կառուցակարգեր:

Հետազոտության մեթոդաբանությունը. թեմայի

ուսումնասիրության ընթացքում կիրառվել են համալիր մեթոդաբանական մոտեցումներ: Ատենախոսության մեթոդաբանական հիմք է հանդիսացել ճանաչողության ընդհանուր գիտական դիալեկտիկական մեթոդը, ինչպես նաև դրանից բխող մասնավոր գիտական-փիլիսոփայական, ձևական-տրամաբանական, հասարակագիտական (տնտեսագիտական), իրավա-համեմատական, համակարգային վերլուծության, իրավաբանական տեխնիկայի և իրավական նմուշավորման (մոդելավորման) մեթոդները:

Ատենախոսության մեջ օգտագործվել են հատուկ՝ իրավաբանական և տնտեսագիտական եզրույթներ, որոնք, հեղինակի կարծիքով, թույլ են տալիս առավել ճշգրտորեն բացահայտել հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասությունության հիմնախնդիրները, հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակը:

Ատենախոսության դրույթներն ու առաջարկությունները հիմնվում են ՀՀ Սահմանադրության, օրենքների և հարկային հարաբերությունների շրջանակը կարգավորող այլ նորմատիվ իրավական ակտերի, ինչպես

նաև համապատասխան դատական և հարկային-վարչարարական փորձի վրա:

Հետազոտության գիտական նորույթը դրսևորվում է հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների համալիր հետազոտման և այդ հարցադրումների առնչությամբ համակարգված լուծումներ առաջարկելու մեջ: Ատենախոսությունն իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների բացահայտման և կանոնակարգման համար բովանդակում է նոր և արդյունավետ տեսական ու կիրառական նշանակության եզրահանգումներ: Սա, ըստ ատենախոսի, մի նոր նախաձեռնություն է իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրներին վերաբերող նորմերը վերլուծելու, ինչպես նաև դրա հիման վրա հետազոտվող ինստիտուտի արդյունավետ կանոնակարգման կառուցակարգեր և ընթացակարգեր մշակելու համար:

Գիտական նորույթներ են պարունակում նաև ատենախոսի կողմից պաշտպանության ներկայացվող դրույթներն ու ատենախոսական եզրակացության մեջ արված առաջարկները:

Պաշտպանության են դրվում գիտական նորույթ բովանդակող հետևյալ դրույթները՝

1.«հարկային վարչարարություն» եզրույթը տեսական և օրենսդրական հարթության մեջ դեռևս չի առանձնացվում միասնական բովանդակային չափորոշիչներով: Առաջարկվում է նշված եզրույթի հետևյալ, մեր կարծիքով, ավելի հստակ, համապարփակ և, որ քննարկվող դեպքում ամենակարևորն է՝ գիտագործնական անհրաժեշտ կանխատեսելիություն երաշխավորող բնորոշումը, ըստ որի. «Հարկային վարչարարությունը լիազոր մարմնի կողմից իրագործվող պետական կառավարման գործառույթ է, որն ուղղված է առաջնահերթության սկզբունքով պատշաճ վարչարարության հենքով հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի կիրառման ապահովմանը, ինչպես նաև հարկային ոլորտում արդյունավետ քաղաքականության իրականացմանը»: Ըստ մեզ՝ անհրաժեշտ է առաջադրել իրավական հիմքեր, որոնք հնարավորություն կտան ոչ միայն պարզելու հարկային հարաբերության մասնավոր սուբյեկտների սպառիչ ցանկն ու նրանց իրավասուբյեկտության շրջանակը, այլև առաջարկել այդ ոլորտում առկա խնդիրների համարժեք լուծումներ: Իրավական հիմքերի շրջանակը, մասնավորապես, նպատակահարմար է համալրել այնպիսի նորմերով, որոնք, ամրագրելով կողմերի իրավունքներն ու պարտականությունները, միաժամանակ կանդրադառնան դրանց

երաշխավորման և խախտված իրավունքների վերականգնման հիմնահարցերին: Ըստ որում, հարկ է ելակետ ընդունել այն դիրքորոշումը, որ հարկային քաղաքականության համատեքստում համեմատաբար լայն շրջանառվի այն դրույթը, համաձայն որի հարկային մարմինների կողմից հարկատուների գործունեության արդարացի միջամտությունը կարող է համարժեք փոխհատուցվել միայն հարկատուների պատշաճ վարչարարության իրավունքի լրացուցիչ բաղադրիչներով. այդ երկու գործընթացների միջև պետք է լինի հավասարակշռում: Նման պայմաններում միայն կգործի հարկային մարմինների և հարկատուների իրավական կարգավիճակի ողջամիտ հավասարակշռման սկզբունքը,

2. պատշաճ վարչարարության երաշխավորման և հարկային վարչարարության շրջանակներում հարկային ծառայության մարմինների, հարկատուների իրավասուբյեկտությունը հնարավորինս համալիր դարձնելու համար նպատակահարմար է կանխորոշել վարչարարության մի շարք մասնակիցների՝ մասնագետի, փորձագետի, թարգմանչի, աուդիտորի, ներկայացուցչի կարգավիճակը և գործառույթների շրջանակը: Հստակ իրավական սահմանումների բացակայության պայմաններում վերջիններիս ներգրավվածությունը վարչարարությանը ոչ միայն կդառնա ինքնանպատակ, այլև կարող է հանգեցնել օրինականության սկզբունքի անհարկի խաթարումների,

3. հարկային իրավասուբյեկտությունն իրավասուբյեկտության առանձնահատուկ տեսակ է: Ի տարբերություն մասնավոր ոլորտի իրավահարաբերությունների, հարկային հարաբերություններում իրավասուբյեկտությունն ի սկզբանե դրսևորվում է իրավունակության և գործունակության միաժամանակյա համադրմամբ: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ոչ միայն իրավաբանական, այլ նաև ֆիզիկական անձինք հարկային իրավունակություն ու հարկային գործունակություն ձեռք են բերում որոշակի փաստերի վրա հասնելու ուժով, այնուամենայնիվ, պետք է նշել, որ դրանց ծագումը մեծամասամբ պայմանավորված է հարկային իրավունքի սուբյեկտների կողմից իրենց իրավական կարգավիճակի իրագեկմամբ: Հարկային հարաբերություններում իրավասուբյեկտությունը լիարժեք կարող է համարվել միայն այն դեպքում, երբ հարկատու իրավունքի սուբյեկտը պատշաճ կարգով ծանուցվում է իր կարգավիճակի բոլոր անհրաժեշտ բաղադրիչների մասին: Արդյունքում, հարկային հարաբերություններում չի գործում «օրենքի չիմացությունը չի ազատում պատասխանատվությունից» սկզբունքը, ուստի անհրաժեշտ է հարկային օրենսդրությամբ նախատեսել

հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի բոլոր բաղադրատարրերի (հատկապես՝ հարկորոշման) վերաբերյալ նրանց իրազեկելու կառուցակարգեր,

4. հարկային հարաբերություններում իրավասուբյեկտությունը պետք է համահունչ լինի պետության կողմից ձեռնարկատիրության խթանման սահմանադրաիրավական դրույթին, ինչը ենթադրում է, որ անհրաժեշտ հիմքերի առկայության դեպքում հարկ է վերջիններիս համար սահմանել խրախուսման համակարգի այնպիսի բաղադրիչներ, ինչպիսիք են հարկային վարկը, հարկային պարտավորության տարաժամկետումը, պարտավորության վճարման ժամկետի հետաձգումը և այլն: Ըստ էության, հարկային արտոնություն սահմանելն ինքնին չի հակասում «օրենքի առջև հավասարության» ընդհանուր սահմանադրական սկզբունքին, եթե խրախուսման հիմքերը թափանցիկ, կանխատեսելի և հիմնավորված չափանիշներով ամրագրվում են նորմատիվ իրավական ակտերում: Հարկային հարաբերությունների սուբյեկտների (հարկային մարմնի և հարկ վճարողի) իրավասուբյեկտության հավասարությունը չպետք է ընկալել սոսկ մեխանիկական հավասարության չափանիշներով, այլ պետք է ելակետ ընդունել, որ առանձին արտոնությունները պետք է միտված լինեն տնտեսական և սոցիալական ոլորտում պետական քաղաքականության սահմանադրական հիմնախնդիրների (օրինակ՝ սպառողների շահերի) պաշտպանությանը: Արդյունքում անձնական և հանրային շահերը պետք է հավասարակշռեն միմյանց,

5. հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության միջոցների կիրառման ոլորտում արձանագրված հիմնախնդիրների լուծման նպատակով հիմնականում առաջարկվել են այնպիսի իրավական հիմքեր, որոնք հստակ կկանխորոշեն իրավաբանական անձանց և դրանց պաշտոնյաների պատասխանատվության հիմքերն ու սահմանները:

Իրավաբանական անձի իրավասուբյեկտությունն իրականացնում է ոչ թե իրավաբանական անձը, որպես այդպիսին, այլ նրա, ինչպես նաև վերջինիս իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կազմակերպությունների (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների, մասնաճյուղերի, ներկայացուցչությունների և այլն) կառավարման մարմինները: Ուստի, ի տարբերություն մասնավոր իրավունքի, հանրային իրավունքում իրավաբանական անձն իրավունքներ ձեռք է բերում և ստանձնում պարտականություններ իր մարմինների միջոցով: Հետևաբար, հարկային պատասխանատվության սուբյեկտ պետք է

հանդիսանա խախտում թույլ տված անձը: Արդյունքում պետք է գործի «պատասխանատվությունը մեղքի համար» և «անձնական պատասխանատվության» սկզբունքները: Մեր կարծիքով հիշյալ սկզբունքները պետք է դրվեն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 18-րդ բաժնի դրույթների փոփոխման հիմքում,

6. համաչափության սկզբունքի ընկալման և գործնականում ինչպես իրավաստեղծ, այնպես էլ իրավակիրառ հարթությամբ այն իրացնելու առնչությամբ հեղինակը եզրահանգել է, որ հիշյալ սկզբունքը սոսկ հարկային քաղաքականության ոլորտում որպես մարդու հիմնարար իրավունքների սահմանափակումների ողջամիտ չափանիշ չի կարող ընկալվել. այն նույնչափ անհրաժեշտ գործոն է նաև հարկային քաղաքականության արդյունավետությունը բարձրացնելու տեսանկյունից: Քանզի վերջինիս իրավաչափ և խելամիտ կիրառման արդյունքում էապես կնվազի անհարկի ներուժի ծախսման անհրաժեշտությունը, վարչարարությունը կդառնա հնարավորինս արագ և կանխատեսելի: Այն դիտարկումն է հիմնավորվել, որ համաչափության սկզբունքի ներդաշնակության երաշխիքը, թերևս, վարչական և տնտեսական մեթոդների ճշգրիտ համադրումն է:

Համաչափության սկզբունքը հավասարապես շահեկան է ինչպես հարկատուի, այնպես էլ հանրային իշխանության համար, և, ըստ մեզ, այդ սկզբունքից ցանկացած շեղում ոչ միայն անհարկի վնասում է ազատ ձեռնարկատիրությանը, այլև հարկային մարմինների գործունեությանը,

7. հարկային քաղաքականության ոլորտում էլեկտրոնային կառավարման առավել հեռատես ու խելամիտ մեթոդաբանության ներդրման կապակցությամբ, ըստ մեզ, նախապատվությունը պետք է տալ ոչ թե տարաբնույթ պարզեցումների և հարկային մարմինների հետ հարկատուների փոխհարաբերության մատչելիությանը միտված կիսալուծումների, այլ մեկ միասնական համացանցի ներդրման գաղափարին: Նշվածը կնպաստի ոչ միայն անհարկի բյուրոկրատական գործելաոճից խուսափելուն, այլև առավել ճշգրիտ և կոռուպցիոն ռիսկերից զերծ համակարգի ձևավորմանը: Իհարկե, պետք է հոգ տարվի նաև, որ ներդրված համակարգը լինի հնարավորինս պաշտպանված, բացառի առևտրային, պետական կամ ծառայողական գաղտնիքի անհարկի արտահոսքը:

Հետազոտության տեսական և գործնական նշանակությունը. հեղինակի կողմից կատարվել են տեսական եզրահանգումներ և գործնական առաջարկություններ, որոնք կարող են օգտագործվել հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակին

առնչվող գիտական և ուսումնա-գործնական աշխատանքներում: Ատենախոսությունում ներկայացվել են հստակ կառուցակարգեր հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասությունների հիմնախնդիրների կանոնակարգման ուղղությամբ: Գիտական եզրահանգումներ և առաջարկություններ են ներկայացվել նաև հարկային իրավունքի սուբյեկտների հարկային-իրավական կարգավիճակը մյուս իրավական կարգավիճակներից սահմանազատելու ուղղությամբ:

Ատենախոսական նյութը և դրանում բովանդակվող տեսական ու գործնական դրույթները կարող են օգտագործվել վարչական, ֆինանսական, հարկային իրավունքի ուսումնական դասընթացների, հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվության նյութերի ներկայացման շրջանակներում:

Շեղանակության գիտական նշանակությունն այն է, որ դրա շրջանակներում առաջ են քաշվել հարկային հարաբերություններում հարկային իրավունքի մասնավոր սուբյեկտների արդյունավետ մասնակցության նոր գաղափարներ:

Հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասությունների հիմնախնդիրներին առնչվող հարցերի հետազոտման ու մշակման ատենախոսական արդյունքները, որոնք արտացոլված են ոչ միայն պաշտպանության դրվող դրույթներում, այլև ատենախոսական եզրակացության մեջ, կարող են օգտակար լինել նաև ՀՀ ԱԺ պատգամավորների, համայնքների ավագանիների և ղեկավարների, հանրային ծառայողների, ֆինանսական մարմինների աշխատակիցների, հարկային ծառայողների, ինչպես նաև հարկ վճարողների համար:

Շեղանակության արդյունքների փորձարկումը. հետազոտման հիմնական դրույթները և եզրահանգումները հրատարակվել են թվով 7 գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության հեղինակի եզրահանգումները և առաջարկությունները նրա իսկ մասնակցությամբ (ատենախոսն աշխատում ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի ուսումնական կենտրոնում) արդեն իսկ կիրառվում են հարկային և մաքսային ծառայողների վերապատրաստման, ինչպես նաև հարկ վճարողների, հարկային ու մաքսային ծառայողների մասով անցկացվող ուսումնական դասընթացներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը: Ատենախոսությունը բաղկացած է նախաբանից, չորս գլխից՝ ներառված ինը

ենթագլուխներում, եզրակացությունից և օգտագործված գրականության ցանկից:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱՌՈՏ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Նախաբանում հիմնավորվում է ատենախոսության թեմայի հետազոտության արդիականությունը, ներկայացվում է գիտական մշակվածության աստիճանը, հետազոտության օբյեկտը, առարկան, նպատակն ու խնդիրները, մեթոդաբանական, տեսական և գործնական հիմքերը, գիտական նորոյթը, ինչպես նաև պաշտպանության ներկայացվող դրույթները:

Ատենախոսության առաջին գլուխը՝ **«Հարկային իրավունքի սուբյեկտները»** վերտառությամբ, բաղկացած է երկու ենթագլխից:

«Հարկային իրավունքի սուբյեկտների ընդհանուր բնութագիրը» վերտառությամբ առաջին ենթագլխում հեղինակը բացահայտել է «հարկային իրավունքի սուբյեկտ», «հարկային իրավունքի հանրային սուբյեկտ», «հարկային իրավունքի մասնավոր սուբյեկտ» եզրույթների հասկացություններն ու էությունը, ներկայացրել հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական ընդհանուր բնութագրերը, դրանց դասակարգման հիմքերն ու առանձնահատկությունները:

«Հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավասուբյեկտությունը» վերտառությամբ երկրորդ ենթագլխում հանգամանորեն վերլուծության է ենթարկվել հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավասուբյեկտությունը՝ որպես իրավասուբյեկտության առանձնահատուկ տեսակի, ներկայացվել են հարկային իրավունակության և գործունակության հիմնական բնութագրերը, դրանց տարբերակման չափանիշները:

Ատենախոսության երկրորդ գլուխը՝ **«Հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակը»** վերտառությամբ, բաղկացած է երեք ենթագլխից:

«Հարկ վճարողների իրավական կարգավիճակի ընդհանուր բնութագիրը» վերտառությամբ առաջին ենթագլխում բացահայտվել է «հարկ վճարող» եզրույթի էությունը, ներկայացվել է հարկ վճարողի իրավական կարգավիճակի հիմնական տարրերը, դրանց հիմնական բնութագրերը և տարբերակման առանձնահատկությունները:

«Հարկ վճարող ֆիզիկական անձանց իրավական կարգավիճակը» վերտառությամբ երկրորդ ենթագլխի շրջանակներում հետազոտվել է հիշյալ սուբյեկտի հարկային իրավունքները, պարտականությունները և պատասխանատվությունը, համակողմանի

վերլուծության արդյունքում վեր են հանվել հարկ վճարող ֆիզիկական անձանց իրավական կարգավիճակի յուրաքանչյուր տարրին բնութագրող հիմնական հատկանիշները, որոնք պայմանավորված են հայրենական իրավական համակարգի առանձնահատկություններով: Բացահայտված հատկանիշների հիման վրա մշակվել է հարկ վճարող ֆիզիկական անձի իրավական կարգավիճակի բնութագիրը:

«Հարկ վճարող կազմակերպությունների իրավական կարգավիճակը» վերտառությամբ երրորդ ենթագլխում տրվել են հարկ վճարող կազմակերպությունների ընդհանուր բնութագրերը, իսկ առավել հանգամանորեն՝ դրանց իրավական կարգավիճակի յուրաքանչյուր տարրի բովանդակությունն ու առանձնահատկությունները, ինչպես նաև գործող օրենսդրության մեջ դրանք համարժեք ամրագրելու խնդիրները:

Երրորդ գլուխը՝ **«Վարկային կազմակերպությունների գործակալների իրավական կարգավիճակի առանձնահատկությունները»** վերտառությամբ, բաղկացած է երկու ենթագլխից:

«Հարկային գործակալների իրավական կարգավիճակը» վերտառությամբ առաջին ենթագլխում բացահայտվել է հարկային գործակալի՝ որպես հարկային իրավունքի ինքնուրույն սուբյեկտի իրավական բնույթը, նրա հիմնական դերը հարկային ծառայության մարմինների և հարկ վճարողների իրավասուբյեկտության հիմնախնդիրների իրավահամեմատական վերլուծության շրջանակներում: Առաջարկվել է հիշյալ սուբյեկտի իրավական կարգավիճակի համակողմանի ձևակերպում:

«Վարկային կազմակերպությունների և բանկերի գործակալների իրավական կարգավիճակը» վերտառությամբ երկրորդ ենթագլխում ուսումնասիրության առարկա է հանդիսացել վարկային կազմակերպությունների և բանկերի հարկային իրավասուբյեկտությունը, դրա տարրերը և հիմնական հատկանիշները: Անդրադարձ է արվել նաև վարկային կազմակերպությունների և բանկերի հարկային իրավասուբյեկտության գործող ու նախատեսվող իրավակարգավորումներին:

Ատենախոսության չորրորդ գլուխը՝ **«Հարկային վարչարարության դերը հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի կանոնակարգման ոլորտում»** վերտառությամբ, բաղկացած է երկու ենթագլխից:

«Հարկային վարչարարության կառուցակարգերը և դրանց իրավական կարգավորումը» վերտառությամբ առաջին ենթագլխի

շրջանակներում քննարկվել են ՀՀ-ում իրականացված հարկային բարեփոխումները՝ առավել հանգամանորեն անդրադառնալով հարկային վարչարարության կառուցվածքին, առանձնահատկություններին և իրականացման կառուցակարգերին: Այս ենթագլխում հանգամանորեն լուսաբանվել են հարկային վարչարարության ինստիտուտի կանոնակարգման և արդյունավետության բարձրացման ընթացակարգերը:

«Հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնական ուղղությունները» վերտառությամբ երկրորդ ենթագլխում ընդհանուր գծերով վերլուծվել են գործող օրենսդրության թերությունները, դրանց հիման վրա անհրաժեշտ բարեփոխումների հիմնարար ուղղությունները, առաջ են քաշվել հարկային վարչարարությանն ուղղված նոր իրավանորմերի ընդունման անհրաժեշտությունը պայմանավորող մի շարք դատողություններ և եզրահանգումներ, ինչպես նաև հարկային վարչարարության բարելավման հիմնախնդիրներ:

Եզրակացության մեջ հեղինակը շարադրել է հետազոտության արդյունքների հիման վրա մշակված եզրահանգումներ, որոնք հանգում են հետևյալին.

1. հարկային վարչարարությունը հարկ վճարողների հարկային պարտականությունների իրականացմանը, հարկային կարգապահության ամրապնդմանը, հարկային հարաբերությունների կարգավորմանն ուղղված գործընթացների ամբողջություն է: Դրա հիման վրա տեղի է ունենում վարչարարության ժամանակակից նմուշօրինակի (մոդելի) ձևավորում վարչական և հարկային իրավունքների շրջանակներում՝ հիմնված հարկային հարաբերությունների մասնակիցների իրավական կարգավիճակի ողջամիտ հավասարակշռման սկզբունքի վրա: Վարչարարության նման ըմբռնումը հնարավորություն է տալիս գործառույթների և վեճերի կարգավորում ինչպես քննարկվող, այնպես էլ իրավունքի այլ ճյուղերում հանրային և մասնավոր գույքային շահերի իրականացման ոլորտում,

2. հարկային օրենսդրությամբ պետք է հստակեցնել հարկային հարաբերության մասնավոր սուբյեկտների շրջանակն ու նրանց իրավական կարգավիճակին վերաբերող դրույթները: Մասնավորապես, հարկային օրենսգրքի 4-րդ գլխում որպես հարկային իրավունքի մասնավոր սուբյեկտներ ներկայացված են կազմակերպությունները և ֆիզիկական անձինք, իսկ անհատ ձեռնարկատերերը՝ որպես ֆիզիկական անձինք: Առաջարկվում է հարկային օրենսգրքի 4-րդ գլխի սրբագրել նոր՝ 20.1 հոդվածով՝ հետևյալ բովանդակությամբ. **«Հոդված 20.1.**

Հարկային հարաբերությունների մասնակիցները 1. Հարկային հարաբերությունների մասնակիցներն են՝ կազմակերպությունները, ֆիզիկական անձինք, անհատ ձեռնարկատերերը: 2. Հարկային հարաբերություններին կարող են մասնակցել նաև՝ մասնագետները, փորձագետները, աուդիտորները, թարգմանիչները, հարկ վճարողի լիազորված անձինք:»:

Առաջարկում ենք նաև յուրաքանչյուր սուբյեկտի հիմնական իրավունքներն ու պարտականությունները, ինչպես նաև դրանք չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու դեպքում վրա հասնող հարկադրանքի միջոցները սահմանել հարկային օրենսգրքի 4-րդ գլխով:

Հարկային օրենսգրքի 356-րդ հոդվածում որևէ կարգավորում չկա մասնագետի իրավունքների, պարտականությունների և պատասխանատվության մասով: Առաջարկում ենք օրենսգիրքը լրացնել մասնագետի իրավունքներն ու պարտականությունները սահմանող 356.1 հոդվածով (տե՛ս ատենախոսության 16-18 էջերը): Օրենսգրքում բացակայում են նաև փորձագետի և նրա պարտականությունների սահմանումները: Մեր կարծիքով պետք է անհրաժեշտ լրացումներ կատարել հարկային օրենսգրքի 355-րդ հոդվածում (տե՛ս ատենախոսության 18-19 էջերը): Նույնը վերաբերում է նաև թարգմանչի իրավունքներին, պարտականություններին և պատասխանատվությանը, որոնք ամրագրելու համար անհրաժեշտ լրացումներ պետք է անել նույն օրենսգրքի 357-րդ հոդվածում (տե՛ս ատենախոսության 19-20 էջերը),

3. հարկային իրավասուբյեկտության գոյությունը և դրա նշանակությունը սահմանափակվում է նրանով, որ իրավասուբյեկտությամբ որոշվում է այն անձանց շրջանակը, որոնք օժտված են հարկային իրավունքներով և կրում են նման պարտականություններ, ինչպես նաև ենթարկվում են պատասխանատվության իրենց պարտականությունների ոչ պատշաճ կատարման կամ չկատարման համար: Քանի որ ըստ իրավունքի ընդհանուր իմաստի իրավասուբյեկտությունն իր մեջ ներառում է երկու տարր, ուստի առաջարկում ենք այն կոնկրետացնել հարկային իրավասուբյեկտության նկատմամբ հետևյալ կերպ. հարկային իրավասուբյեկտությունը ներառում է հարկային իրավունակությունը և գործունակությունը. «հարկային իրավունակությունը հարկային իրավունքի սուբյեկտի՝ հարկային իրավունքի նորմերով սահմանված իրավունքներ ունենալու և պարտականություններ կրելու ունակությունն է, որը հարկային իրավունքի սուբյեկտ հանդիսացող բոլոր քաղաքացիների և իրավաբանական անձանց համար ճանաչվում է հավասարապես», իսկ

«հարկային գործունակությունը հարկային իրավունքի սուբյեկտի՝ հարկային իրավունքի նորմերով սահմանված իրավունքներ ձեռք բերելու և իրականացնելու, իր համար հարկային պարտականություններ ստեղծելու ու դրանք կատարելու ունակությունն է»,

4. ՀՀ հարկային համակարգում ևս նպատակահարմար է մի շարք այլ երկրների օրինակով ներդնել հարկային վարկի կիրառման ինստիտուտը: Այն կարող է իրական հեղաշրջում մտցնել Հայաստանի Հանրապետության հարկային և բանկային համակարգում, ինչը կարող է նպաստել այդ համակարգերի էական զարգացմանը: Վարկի ներդրման ինստիտուտի շրջանակներում առաջարկվում է ներդնել նաև օրինապահ հարկատուների վարկավորման արտոնյալ պայմաններ,

5. հարկային օրենսդրությամբ պետք է նախատեսել նաև հարկ վճարողների պատասխանատվությունը մեղմացնող նոր հանգամանքներ, որոնք կարող են նպաստել հարկադրանքի կիրառման միջոցներն արդար, օրինական, ըստ մեղքի աստիճանի պատասխանատվություն կիրառելու սկզբունքների ամրապնդմանը: Առաջարկում ենք հարկային օրենսգրքի 401-426-րդ հոդվածներով նախատեսված իրավախախտումների համար նույն օրենսգրքի 428.1-րդ հոդվածով սահմանել հարկ վճարողի պատասխանատվությունը մեղմացնող նորմ,

6. հարկային օրենսդրությամբ անհրաժեշտ է նախատեսել նորմ, թե կոնկրետ որ դեպքում հարկային իրավախախտման համար պետք է պատասխանատվության ենթարկվի կազմակերպության լիազորված անձը կամ ներկայացուցիչը, իսկ կազմակերպությունը ճանաչվի անմեղ, և՛ ընդհակառակը: Առաջարկում ենք հարկային օրենսգրքի 399-րդ հոդվածը լրացնել նոր 3.1. մասով՝ հետևյալ բովանդակությամբ. «3.1. հարկ վճարողն ազատվում է հարկային իրավախախտումների համար պատասխանատվությունից, եթե հարկային վարչարարության արդյունքում պարզվում է, որ նրա լիազորված անձը կամ ներկայացուցիչը, դուրս գալով իր լիազորությունների շրջանակից և (կամ) առաջնորդվելով իր սեփական շահերով, կատարել է գործողություն (անգործություն), որը հանգեցրել է հարկային իրավախախտման:»,

7. ըստ մեզ՝ պետք է գիտական շրջանառության մեջ դնել հարկ վճարողների իրավունքի, պարտականության և պատասխանատվության սահմանումներ (տե՛ս ատենախոսության 62 և 63 էջերը),

8. ՀՀ հարկային համակարգի, ինչպես նաև հարկային վարչարարության հեռանկարային զարգացումն ապահովելու համար պետք է վերացնել հարկային վարչարարության հարաբերությունները կարգավորող իրավանորմերի միջև առկա հակասությունները,

օրենսդրական մակարդակում կարգավորել հարկային մարմինների և հարկ վճարողների միջև փոխազդեցությունների ընթացակարգերը, հստակեցնել հարկային հաշվետվությունների, հայտարարագրերի և այլ փաստաթղթերի էլեկտրոնային համակարգին առնչվող հասկացությունները, հարկային օրենսդրությամբ որոշարկել (հստակ սահմանել) հարկային ծառայության իրավական դրությունը, նրա մարմինների իրավասությունը և փոխազդեցության ոլորտները, հնարավորինս բարելավել հարկային վարչարարական կանոնակարգերը: Հարկային քաղաքականության ոլորտում անհրաժեշտ է ներդնել հարկային մարմինների և հարկատուների մեկ միասնական համացանց:

Առենախոսության հիմնական դրույթներն արտացոլված են հեղինակի հետևյալ գիտական հրապարակումներում.

1. Գրիգորյան Թ., «Քաղաքացիական ծառայության սկզբունքները ՀՀ-ում», «Օրինականություն» գիտագործնական և ուսումնամեթոդական հանդես, Եր., N 89, 2015, էջ 56-61:

2. Գրիգորյան Թ., «Հարկային իրավունքի սուբյեկտների ընդհանուր բնութագիրը և իրավասուբյեկտությունը», «Կանթեղ» գիտական հոդվածներ, Եր., 1(66), 2016, էջ 174-182:

3. Գրիգորյան Թ., «Պետական ծառայության հիմնական նմուշօրինակները (մոդելները)», «Արդարադատություն» գիտական հանդես, Եր., 1(32), 2016, էջ 11-14:

4. Գրիգորյան Թ., «Հարկ վճարող կազմակերպությունների կարգավիճակը», «Կանթեղ» գիտական հոդվածներ, Եր., 2(71), 2017, էջ 177-185:

5. Գրիգորյան Թ., «Հարկ վճարողների կարգավիճակը հարկային-իրավական համակարգում», «Արդարադատություն» գիտական հանդես, Եր., 1(36), 2017, էջ 34-44:

6. Գրիգորյան Թ., «Հարկային վարչարարության դերը հարկային իրավունքի սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի կանոնակարգման ոլորտում», «Արդարադատություն» գիտական հանդես, Եր., 2(43), 2018, էջ 30-36:

7. Գրիգորյան Թ., «Հարկային վարչարարության կատարելագործման հիմնական ուղղությունները», «Օրինականություն» գիտագործնական և ուսումնամեթոդական հանդես, Եր., N 104, 2018, էջ 50-55:

ГРИГОРЯН ТАМАРА ЗАВЕНОВНА ПРОБЛЕМЫ
ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ ОРГАНОВ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ И
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

РЕЗЮМЕ

Диссертация посвящена проблемам правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков.

Современные тенденции глобализации, изменения международных и национальных общественных интересов требуют радикальных реформ в налоговой системе и в функциях налоговых органов, налоговых и правовых отношениях между налоговым служащим (налоговой службой) и налогоплательщиками, налогоплательщими компаниями и физическими лицами, налоговыми агентами, а также в сфере регулирования правового статуса других участников налоговых отношений. В связи с этим необходимо направить данные процессы повышению эффективности деятельности субъектов налогового права среди общественности, а также изменению позитивного восприятия роли налогового служащего в отношениях с налогоплательщиками, которые были выделены в диссертации.

Объектом диссертации являются общественные отношения, возникающие в процессе выявления и регулирования проблем правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков, а предметом являются проблемы правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков РА, механизмы правового регулирования правового статуса субъектов налогового права и их составных частей - права, обязанности и ответственности.

Научная новизна исследования проявляется в комплексном и всестороннем изучении проблем правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков и предложении согласованных решений для этих проблем. Диссертация содержит новые и эффективные теоретические и практические ключевые заключения для выявления и регулирования проблем правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков.

Это является новой инициативой для анализа норм проблем правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков, а также для разработки регуляторных механизмов и процедур для изучаемого учреждения на этой основе.

Автором сделаны теоретические заключения и практические рекомендации, которые могут быть использованы в дальнейших научных и образовательно-практических работах для понимания и применения правового статуса субъектов налогового права, налоговых служащих, налогоплательщиков и налоговых агентов, а также проблем, связанных с правосубъектностью.

В работе изложены четкие механизмы регулирования проблем правосубъектности органов налоговой службы и налогоплательщиков. Научные выводы и рекомендации были также представлены для того, чтобы отличить налогово-правовой статус субъектов налогового права от других правовых статусов.

Материал диссертации и теоретические и практические положения, содержащиеся в работе, могут быть использованы в рамках учебных курсов по административному, финансовому, налоговому праву, а также для представления материалов банковского права, ответственности за налоговые правонарушения.

GRIGORYAN TAMARA ZAVEN

THE PROBLEMS OF LEGAL PERSONALITY OF TAX SERVICE BODIES AND
TAX PAYERS

SUMMERY

The topic of the dissertation is devoted to the legal personality problems of tax service bodies and taxpayers.

Trends of modern globalization, change of international and national public interests require radical reforms in the tax system and in the functions of tax bodies, in tax-legal relations of tax officers (service) and tax payers, in the legal status regulation areas of tax-paying companies, individuals, tax agents, as well as other participants of tax relations. For this purpose these processes should be directed towards enhancing the effectiveness of the activities of tax law entities among the public as well as the change in the positive perception of the role of the tax officer in the field of relations with taxpayer, which has been highlighted in the dissertation.

The object of the dissertation is the public relations arising in the process of revealing and regulating the legal personality problems of tax service bodies and taxpayers, and the subject is the legal personality problems of RA tax service bodies and tax payers, legal regulation mechanisms of tax law entities legal status and its constituent elements - law, obligation and responsibility.

The scientific novelty of the research is manifested in the complex and comprehensive study of the legal personality problems of the tax service bodies and taxpayers and in offering coordinated solutions to those issues. The dissertation contains new and effective theoretical and practical key conclusions for revealing and regulating the legal personality problems of tax service bodies and tax payers. This is a new initiative for analyzing the norms concerning the legal personality problems of tax service bodies and the taxpayers, as well as for developing effective regulatory mechanisms and procedures of the researched institution on that basis.

The author has made theoretical conclusions and practical suggestions that can be used in further scientific and educational-practical

works in perceiving and solving the issues concerning tax law entities, tax officers, as well as the legal status and legal personality of tax payers and tax agents.

Precise mechanisms are represented in the work for regulating the legal personality problems of tax service officers and tax payers. Scientific conclusions and suggestions have also been represented in order to distinguish the tax-legal status of tax law entities from other legal statuses.

The dissertation material and the theoretical and practical provisions contained in the work can be used in the framework of administrative, financial, tax law training courses, as well as in representing banking law, tax offences liability materials.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'G. J. J.', located in the lower right quadrant of the page.