



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/4556/05/20

Նախագահող դատավոր՝

Դատավորներ՝

Լ. Հակոբյան

Է. Նահապետյան

Կ. Գևորգյան

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/4556/05/20

2024թ.

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանի վարչական պալատը
(այսուհետ՝ Վճռաբեկ դատարան) հետևյալ կազմով՝

նախագահող

զեկուցող

Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ

Ք. ՄԿՈՅԱՆ

Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ

Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

2024 թվականի հունիսի 03-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե) վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 30.06.2022 թվականի որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի «Վան Առամնաբուժարան» ՍՊԸ-ի (այսուհետ՝ Ընկերություն) ընդդեմ Կոմիտեի՝ 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտը վերացնելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր Գ. Սոսյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 08.04.2021 թվականի վճռով հայցը բավարարվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 30.06.2022 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի բերած վերաքննիչ բողոքը մերժվել է, և Դատարանի 08.04.2021 թվականի վճիռը թողնվել է անփոփոխ:

Վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Կոմիտեն (ներկայացուցիչ Արման Մնացականյան):
Վճռաբեկ բողոքի պատասխան չի ներկայացվել:

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքը, հիմնավորումները և պահանջը.

Վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում՝ ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

Վերաքննիչ դատարանը խախտել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, 412-րդ հոդվածի 1-ին մասը, ՀՀ կառավարության 28.09.2017 թվականի թիվ 1214-Ն որոշումը:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանը բողոքարկվող որոշմամբ եկել է ոչ իրավաչափ եզրահանգման այն մասին, որ սույն գործի շրջանակներում չի ապացուցվել պատասխանողի կողմից ՀՀ կառավարության թիվ 1214-Ն որոշման Կարգի 4-րդ կետով սահմանված պարտականությունները ստուգողների կողմից փաստացի կատարված լինելու փաստը: Վերաքննիչ դատարանը սխալ է հետազոտել գործում առկա ապացույցները, մասնավորապես, հաշվի չի առել, որ 12.06.2020 թվականին տնտեսվարող սուբյեկտին է հանձնվել գրություն, որով պահանջվել է ներկայացնել ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը: Նույն գրությամբ տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարին տեղեկացվել է նաև հայտարարություն տալուց հրաժարվելու իր իրավունքի մասին: Նշված գրությունը ստորագրվել է տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարի կողմից: Մինչդեռ, Վերաքննիչ դատարանը նման պայմաններում կատարել է ոչ ճիշտ եզրահանգումներ:

Վերոգրյալի հիման վրա բողոքաբերը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 30.06.2022 թվականի որոշումը և այն փոփոխել՝ հայցը մերժել, կամ գործն ուղարկել համապատասխան դատարան՝ նոր քննության՝ սահմանելով նոր քննության ծավալ:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության պետի 15.05.2020 թվականի թիվ 4124518 հանձնարարագրով հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու և (կամ) աշխատողի համար գրանցման հայտ ներկայացնելու ճշտության ստուգում (**հատոր 1-ին, գ.թ. 31-32**):

2) Համաձայն 12.06.2020 թվականին Կոմիտեի այցելության ժամանակ Վարդուհի Ղազարյանի անվամբ կազմված հայտարարության՝ «Ես՝ Վարդուհի Ղազարյանի Հարությունի, բացատրված եմ հայտարարություն տալուց հրաժարվելու իմ իրավունքի վերաբերյալ և իմ համաձայնությամբ տալիս եմ սույն հայտարարությունը այն մասին, որ ես՝ Վարդուհի Ղազարյան Հարությունի (...) «Վան Արամնաբուժարան» ՍՊԸ աշխատում եմ 2020 թ-ից, որպես՝ բուժքույր: Ինձ հետք աշխ. պայմանագիր չի կնքվել, շաբաթական աշխատում եմ 5 օր, օրը 8 ժամ, 70.000»:

Հայտարարությունը ստորագրված չէ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 18, 43**):

3) Կոմիտեի ստուգող տեսուչների կողմից Ընկերության տնօրեն Հայկ Վանցյանին ուղղված 12.06.2020 թվականի գրությամբ պահանջվել է Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության պետի 15.05.2020 թվականի թիվ 4124518 հանձնարարագրի համաձայն իրականացվող ստուգման նպատակներից ելնելով անհապաղ տրամադրել փաստացի աշխատանք կատարող, ինչպես նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած (<< աշխատանքային օրենսգրքի 13-րդ հոդվածի իմաստով՝ աշխատանքային հարաբերությունների մեջ նախկինում գտնված) անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը: Տեղեկացվել է նաև հայտարարություն տալուց հրաժարվելու՝ տնտեսվարող սուբյեկտի իրավունքի մասին: Գրությունը ստորագրվել է Կոմիտեի ստուգող տեսուչների կողմից, ինչպես նաև դրա մեկ օրինակը ստացվել և ստորագրվել է տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից (**հատոր 1-ին, գ.թ. 44**):

4) Կոմիտեի հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության կողմից 25.06.2020 թվականին կազմվել է արձանագրություն, որում նշվել է, որ Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության պետի 15.05.2020 թվականի թիվ 4124518 հանձնարարագրի համաձայն՝ 12.06.2020 թվականին այցելություն է կատարվել Ընկերություն: Համեմատելով տվյալ պահին փաստացի գործունեություն իրականացնող աշխատողների անհատական տվյալներն Ընկերության կողմից նախապես ներկայացված վարձու աշխատողի և պայմանագրային եկամուտ ստացող ֆիզիկական անձի անհատական տվյալների գրանցման հայտերի հետ՝ պարզ է դարձել, որ տվյալ պահին փաստացի գործունեություն իրականացնող բուժքույր Վարդուհի Ղազարյանի համար Ըկերության կողմից վարձու աշխատողի և պայմանագրային եկամուտ ստացող ֆիզիկական անձի տվյալների գրանցման հայտ նախապես չէր ներկայացվել, ինչպես նաև Վարդուհի Ղազարյանի աշխատանքային գործունեությունը հիմնավորող որևէ փաստաթուղթ ստուգող տեսուչներին չի ներկայացվել: Նույն օրը՝ 12.06.2020 թվականին, Ընկերության կողմից ուղարկվել է Վարդուհի Ղազարյանի համար վարձու աշխատողի և պայմանագրային եկամուտ ստացող ֆիզիկական անձի անհատական տվյալների գրանցման հայտ՝ աշխատանքային հարաբերությունների սկիզբը նշելով 13.06.2020 թվականը:

Արձանագրվել է նաև, որ 12.06.2020 թվականին այցելության ժամանակ Վարդուհի Ղազարյանը տվել է գրավոր հայտարարություն՝ Ընկերությունում իր աշխատանքային գործունեության վերաբերյալ, սակայն տնօրենի ցուցումով այն չի ստորագրել:

Ստուգման ընթացքում հարկ վճարողը ստուգող տեսուչներին ներկայացրել է Ընկերության և Վարդուհի Ղազարյանի միջև կնքված ուսումնական պրակտիկայի պայմանագիր, ինչպես նաև 13.06.2020 թվականին կնքված աշխատանքային պայմանագիր:

Ակտը ստորագրվել է Կոմիտեի ստուգողների կողմից (**հատոր 1-ին, գ.թ. 16-17**):

5) Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության ստուգող տեսուչների կողմից 15.05.2020 թվականի թիվ 4124518 հանձնարարագրի համաձայն՝ 12.06.2020 թվականից մինչև 25.06.2020 թվականն Ընկերությունում իրականացված աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու և (կամ) աշխատողի համար գրանցման հայտ

ներկայացնելու ճշտության ստուգման վերաբերյալ 26.06.2020 թվականին կազմվել է թիվ 4124518 ակտի նախագիծը, որը, ըստ դրանում առկա ձեռագիր գրության, «ուղարկվել է փոստային ծառայության միջոցով տնօրենի բացակայության պատճառով»:

Գործում առկա չէ ապացույց այն մասին, որ նշված ակտի նախագծի վերաբերյալ Ընկերության տնօրենը ներկայացրել է առարկություն (**հատոր 1-ին, գ.թ. 38-42**):

6) Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտով արձանագրվել է հետևյալը. «... 12.06.2020թ-ից 25.06.2020թ-ին ք. Երևան, Թումանյան 23 հասցեում գործունեություն իրականացնող «ՎԱՆ ԱՏԱՄՆԱԲՈՒԺԱՐԱՆ» ՍՊԸ-ում փաստացի աշխատանքային գործունեություն իրականացնող անձանց տվյալների և մինչև ստուգումը փաստացի սկսելու օրվան նախորդող օրվա ավարտը հարկային մարմին ներկայացված գրանցման հայտերի տվյալների և առկա աշխատանքային պայմանագրերի համադրումից պարզվեց, որ փաստացի աշխատանքային գործունեություն իրականացնող թվով 1 (մեկ) աշխատակցի՝ բուժքույր Վարդուհի Հարությունի Ղազարյանի (անձնագիր AR 0494911) համար բացակայում էր ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետում ներկայացվող գրանցման հայտը, գրավոր աշխատանքային պայմանագիրը և (կամ) աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտը:

Նշված փաստի վերաբերյալ 25.06.2020 թվականին ՀՀ կառավարության 2017 թվականի սեպտեմբերի 28-ի N 1214-Ն որոշմամբ սահմանված կարգով կազմվեց արձանագրություն (արձանագրությունը կցվում է):

Խախտվել են ՀՀ հարկային օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 2-րդ մասի և ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 14-րդ և 85-րդ հոդվածների պահանջները:

Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 412-րդ հոդվածի 1-ին մասի՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի և գրավոր պայմանագրի բացակայության) և (կամ) նոր աշխատողի համար Օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված ժամկետում գրանցման չներկայացնելու փաստը հարկային մարմնի կողմից իրականացվող համալիր կամ թեմատիկ հարկային ստուգումների ընթացքում ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով արձանագրվելու դեպքում գործատուից յուրաքանչյուր չձևակերպված վարձու աշխատողի համար գանձվում է տուգանք՝ 250000 դրամի չափով:

Ընդամենը ենթակա է վճարման պետ. բյուջե 250000 դրամ ...»:

Ակտը ստորագրվել է Կոմիտեի ստուգողների կողմից, սակայն հարկ վճարողի (գործադիր մարմնի ղեկավար) կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից այն չի ստորագրվել (**հատոր 1-ին, գ.թ. 11-15, 33-37**):

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումը.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով վճռաբեկ բողոքը վարույթ ընդունելը պայմանավորված է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ՝ նույն հոդվածի 3-րդ մասի 1-ին կետի իմաստով, այն է՝ առերևույթ առկա է մարդու իրավունքների և ազատությունների հիմնարար խախտում, քանի որ Վերաքննիչ դատարանի կողմից թույլ է տրվել ՀՀ

կառավարության իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի և գրավոր պայմանագրի բացակայության) և (կամ) նոր աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքով սահմանված ժամկետում գրանցման հայտ չներկայացնելու փաստն արձանագրելու կարգը և արձանագրության ձևը սահմանելու մասին» 28.09.2017 թվականի թիվ 1214-Ն որոշման հավելված 1-ով սահմանված «Աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի և գրավոր պայմանագրի բացակայության) և (կամ) նոր աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքով սահմանված ժամկետում գրանցման հայտ չներկայացնելու փաստն արձանագրելու» կարգի (այսուհետ՝ Կարգ) 4-րդ կետի այնպիսի խախտում, որը խաթարել է արդարադատության բուն էությունը, և որի առկայությունը հիմնավորվում է ստորև ներկայացված պատճառաբանություններով:

Վերոգրյալով պայմանավորված՝ Վճռաբեկ դատարանն անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու համար լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրող վարչական ակտի իրավաչափությանը՝ ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգի պարտադիր պահպանման տեսանկյունից:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 14-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ աշխատողի և գործատուի միջև աշխատանքային հարաբերությունները ծագում են աշխատանքային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կնքված գրավոր աշխատանքային պայմանագրով կամ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտով:

ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 102-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ անօրինական է համարվում այն աշխատանքը, որն իրականացվում է առանց աշխատանքային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կնքված գրավոր աշխատանքային պայմանագրի կամ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի և գրավոր պայմանագրի բացակայության) և (կամ) նոր աշխատողի համար Օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված դեպքերում և ժամկետում գրանցման հայտ չներկայացնելու փաստը հարկային մարմնի կողմից իրականացվող համալիր կամ թեմատիկ հարկային ստուգումների ընթացքում՝ Կառավարության սահմանած կարգով, իսկ ապօրինի գործունեություն իրականացնողների մոտ՝ օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների ընթացքում Կառավարության սահմանած կարգով արձանագրվելու դեպքում գործատուից (այդ թվում՝ ապօրինի գործունեություն իրականացնողներից կամ սահմանված կարգով հաշվառված և արտոնագիր ստացած՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական

անձանցից) գանձվում է տուգանք՝ յուրաքանչյուր չձևակերպված վարձու աշխատողի համար 250.000 դրամի չափով:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն՝ գրավոր վարչական ակտին ներկայացվում են հետևյալ պահանջները՝ վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին պարբերության համաձայն՝ գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Հայաստանի Հանրապետության ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ (...) ստուգող մարմինը կազմում է ակտը և դրա մեկ օրինակը՝ ստորագրված ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի կողմից, (...) ներկայացնում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ (...) ակտում նշվում են՝

1) ակտի անվանումը, համարը, կազմելու տարին, ամիսը, ամսաթիվը և վայրը.

2) ստուգում իրականացնող պետական մարմնի անվանումը.

3) ստուգում նշանակելու մասին հրամանի կամ հանձնարարագրի ամսաթիվն ու համարը.

4) ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի (անձանց) պաշտոնը, անունը, ազգանունը.

5) ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի անվանումը (հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների դեպքում՝ ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի (վերակազմակերպման դեպքերում իրավանախորդի (իրավանախորդների) լրիվ անվանումը և հարկ վճարողի հաշվառման համարը (համարները), ինչպես նաև վերջինիս պաշտոնատար անձի կամ նրան փոխարինող անձի անունը, ազգանունը.

6) ստուգում անցկացնելու ամսաթիվը, վայրը և ժամանակահատվածը.

7) փորձագիտական եզրակացությունը՝ ստուգման ընթացքում փորձաքննություն անցկացնելու դեպքում: Փորձագիտական եզրակացությունը կցվում է ակտին և կազմում է դրա անբաժանելի մասը.

8) ստուգաթերթի անվանումը, ընդունման ամսաթիվը, հերթական համարը, որում ընդգրկված հարցերի շրջանակներում իրականացվել է ստուգումը, ինչպես նաև ստուգաթերթի այն հարցերը, որոնց պատասխանները հիմք են հանդիսացել խախտումն արձանագրելու համար, բացառությամբ հարկային և մաքսային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների, Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական մրցակցության պաշտպանության պետական հանձնաժողովի, Հայաստանի Հանրապետության ազգային վիճակագրական ծառայության կողմից իրականացվող ստուգումների, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի

կատարման ուղղությամբ տարվող աշխատանքների՝ ներառյալ պետական պատվերի տեղադրման (գնումների գործընթացի) ճշտության և օրինականության նկատմամբ հսկողության դեպքերի.

9) ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել.

10) պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը.

11) տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի ներկայացրած առարկությունների ընդունման վերաբերյալ նշումները (...):

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի և գրավոր պայմանագրի բացակայության) և (կամ) նոր աշխատողի համար օրենսգրքով սահմանված ժամկետում գրանցման հայտ չներկայացնելու փաստն արձանագրելու համար ստուգում իրականացնող անձինք կատարում են հետևյալ քայլերը՝

1) գործատուից պահանջում են փաստացի աշխատանք կատարող, իսկ նույն կարգի 3-րդ կետով նախատեսված դեպքում՝ նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած (Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգրքի 13-րդ հոդվածի իմաստով՝ նախկինում աշխատանքային հարաբերությունների մեջ գտնված) անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, իսկ անհրաժեշտության և առկայության դեպքում՝ նաև գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը.

2) կազմում են ստուգման պահին փաստացի աշխատանք կատարող այն անձանց ցանկը, որոնց մասով եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի անձնավորված հաշվառման համակարգում առկա տվյալների հիման վրա նոր աշխատողի համար օրենսգրքով սահմանված ժամկետում գրանցման հայտ չի ներկայացվել (բացառությամբ կացության կարգավիճակ չունեցող օտարերկրյա քաղաքացիների և քաղաքացիություն չունեցող անձանց, ինչպես նաև այն անձանց, որոնց գրանցման հայտում ներառվելիք տեղեկատվությունը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված է որպես սահմանափակ օգտագործման ենթակա տեղեկատվություն).

3) կազմում են ստուգման պահին փաստացի աշխատանք կատարող, իսկ նույն կարգի 3-րդ կետով նախատեսված դեպքում՝ նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած այն անձանց ցանկը, որոնց մասով գործատուն չի ներկայացրել աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտ և գրավոր պայմանագիր՝ բացառությամբ՝

ա. գործատուի մոտ ուսումնական, արտադրական կամ գիտահետազոտական պրակտիկա անցնող ուսանողների կամ գործատուի մոտ վերապատրաստվող անձանց, եթե գործատուի մոտ առկա է նշված փաստը հիմնավորող ապացույց (գործատուի և ուսումնական հաստատության միջև գրավոր պայմանագիր, ուսումնական հաստատության կողմից գործատուի մոտ գործուղված՝ պրակտիկա անցնող ուսանողների կամ վերապատրաստում անցնող անձանց ցանկ),

բ. քաղաքացիաիրավական պայմանագրի հիման վրա գործատուին ծառայություններ մատուցող կամ գործատուի համար աշխատանքներ կատարող ֆիզիկական անձանց (եթե առկա է համապատասխան գրավոր պայմանագիր, գրավոր համաձայնություն),

գ. Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգրքի 201.1-ին հոդվածով սահմանված՝ մասնագիտական ուսուցում անցնող աշակերտների կամ աշխատանքի ընդունվող անձանց (եթե առկա է համապատասխան գրավոր պայմանագիր),

դ. Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված՝ կամավոր աշխատանք կատարող կամ կամավոր ծառայություն մատուցող անձանց.

4) գործատուին տեղեկացնում են բացատրություն տալուց հրաժարվելու՝ նրա իրավունքի մասին և, նրա համաձայնությամբ, վերցնում են գրավոր բացատրություն: Փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ պարզում են նույն կետի 3-րդ ենթակետում նշված ցանկում ներառված անձանց կողմից իրականացվող կամ ստուգվող ժամանակաշրջանում իրականացված աշխատանքային պարտականությունների բնույթը.

5) նույն կետի 3-րդ ենթակետում նշված ցանկում ներառված անձանց բացատրում են հայտարարություն տալուց հրաժարվելու՝ նրանց իրավունքների մասին և, նրանց համաձայնությամբ, վերցնում են հայտարարություն (բացառությամբ նույն կարգի 3-րդ կետով նախատեսված այն դեպքերի, երբ ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած անձն այլևս տվյալ գործատուի մոտ չի աշխատում), որտեղ նշվում են՝

ա. հայտարարություն տվող անձի անունը, հայրանունը, ազգանունը, անձը հաստատող փաստաթղթի տվյալները,

բ. հայտարարություն տվող անձի կողմից իրականացվող աշխատանքային գործառույթների հակիրճ նկարագրությունը,

գ. տվյալ գործատուի մոտ աշխատելու ժամանակահատվածը:

Վերոգրյալ իրավանորմերի համալիր վերլուծությունից հետևում է, որ աշխատողի՝ աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր ձևակերպված չլինելու փաստը ստուգում իրականացնող անձանց կողմից սահմանված կարգով արձանագրվելու դեպքում գործատուն, ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված կարգով, ենթարկվում է համապատասխան պատասխանատվության: Այսինքն, օրենսդրի կողմից գործատուին ուղղված՝ հարկային մարմնին նոր աշխատողի գրանցման հայտ ներկայացնելու պահանջը, կրում է իմպերատիվ բնույթ: Հակառակ պարագայում, ՀՀ հարկային օրենսգրքի 156-րդ հոդվածի 1-ին մասի իմաստով իրավախախտման առկայության դեպքում, ստուգումն իրականացնող անձինք ՀՀ կառավարության կողմից հաստատված Կարգի 4-րդ կետի դրույթների պահպանմամբ արձանագրում են նշված փաստը, որն էլ հիմք է հանդիսանում գործատուին համապատասխան պատասխանատվության ենթարկելու համար: Նման պայմաններում կարևորվում է այն հանգամանքը, որ ստուգումն իրականացնող անձինք գործատուի մոտ աշխատողի՝ աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր ձևակերպված չլինելու փաստն արձանագրելիս, պահպանեն Կարգի 4-րդ կետով սահմանված հերթական քայլերը: Ընդ որում, Կարգի 4-րդ կետով սահմանված քայլերից թեկուզ մեկը պահպանած չլինելը կարող է հիմք հանդիսանալ ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից կազմված ակտի իրավաչափությունը վիճարկելու, հետագայում նաև՝ այն անվավեր ճանաչելու համար:

Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում նշել նաև, որ աշխատողի՝ աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր ձևակերպված չլինելու փաստն արձանագրելիս՝ ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգի դրույթների պահպանման, գործատուի կողմից աշխատողի՝ աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու համար լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրող վարչական ակտի կազմման վերաբերյալ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացված որոշումներով հայտնել է այնպիսի դիրքորոշումներ, որոնք կիրառելի են նաև ներկայում գործող իրավակարգավորումների պայմաններում՝ նկատի ունենալով, որ թե՛ նախկին, թե՛ ներկայում գործող նորմատիվ իրավական ակտերով ամրագրված դրույթները, ըստ էության, նույնական են և կարգավորում են միևնույն իրավահարաբերությունները:

Այսպես, ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացրած որոշմամբ արձանագրել է, որ վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող խմբագրությամբ ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 14-րդ և 102-րդ հոդվածների բովանդակությունից հետևում է, որ աշխատողի և գործատուի միջև աշխատանքային հարաբերությունների ծագման համար օրենսդիրը նախատեսել է հետևյալ հիմքերը. (1) գրավոր աշխատանքային պայմանագիր կամ (2) աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտ: Ընդ որում, աշխատանքային հարաբերությունների ծագման վերոգրյալ հիմքերի միաժամանակյա բացակայության դեպքում իրականացվող աշխատանքը համարվում է անօրինական: Փաստորեն, օրենսդրի տեսանկյունից՝ առանց աշխատանքային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կնքված գրավոր աշխատանքային պայմանագրի կամ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի իրականացվող աշխատանքը Հայաստանի Հանրապետության իրավական համակարգում որակվում է որպես անօրինական աշխատանք, որը գործատուի համար առաջացնում է վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված անբարենպաստ հետևանքները (*տե՛ս, անհայր ձեռնարկատեր Կարինե Մարտիրոսյանն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/1264/05/16 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 27.12.2017 թվականի որոշումը*):

Մեկ այլ որոշմամբ վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 5-րդ մասում ամրագրված իրավական նորմի բովանդակային վերլուծության արդյունքում ՀՀ վճռաբեկ դատարանը գտել է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստի առկայության դեպքում գործատուն պարտավոր է յուրաքանչյուր չձևակերպված վարձու աշխատողի համար հաշվարկել և վճարել եկամտային հարկ, որի չափը պայմանավորված է չձևակերպված վարձու աշխատողների քանակով: Ընդ որում, գործատուի համար նշված անբարենպաստ հետևանքը կարող է առաջանալ միայն այն դեպքում, եթե իրավասու մարմինը տվյալ գործատուի մոտ աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստն արձանագրել է ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ ՀՀ կառավարությունը, հիմք ընդունելով վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի

25-րդ հոդվածի 5-րդ մասը, վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող՝ 25.07.2013 թվականի «Աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստն արձանագրելու կարգը և արձանագրության ձևը սահմանելու մասին» թիվ 1259-Ն որոշման 1-ին կետով սահմանել է աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (այսինքն՝ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտի կամ գրավոր պայմանագրի բացակայության) փաստն արձանագրելու կարգը (այսուհետ՝ Կարգ)՝ համաձայն թիվ 1 հավելվածի, և աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (...) փաստի վերաբերյալ արձանագրության ձևը՝ համաձայն թիվ 2 հավելվածի:

Կարգի 2-րդ կետի համաձայն՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (...) փաստն արձանագրվում է հարկ վճարողի (տնտեսավարող սուբյեկտի) մոտ հարկային մարմնի կողմից իրականացվող Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության, պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկման ու վճարման ճշտությունը պարզելուն ուղղված ստուգումների, օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների, ինչպես նաև հարկային մարմնի կամ լիազորված այլ մարմնի կողմից առանց անհատական իրավական ակտի կամ գրավոր պայմանագրի աշխատող պահելու դեպքերի բացահայտմանն ուղղված ստուգումների (նույն կարգի իմաստով՝ ստուգում) շրջանակներում: Նույն կարգի իմաստով՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպված, եթե առկա չէ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտ կամ գրավոր պայմանագիր:

Վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշման վկայակոչված իրավադրույթների բովանդակությունից հետևում է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստը հարկային մարմնի կամ այլ իրավասու մարմնի կողմից կարող է արձանագրվել տվյալ գործատուի՝ որպես հարկ վճարողի (տնտեսավարող սուբյեկտի) մոտ իրականացվող օրենքով նախատեսված հետևյալ ընթացակարգերի միջոցով.

- 1) Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում,
- 2) պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկման ու վճարման ճշտությունը պարզելուն ուղղված ստուգում,
- 3) առանց անհատական իրավական ակտի կամ գրավոր պայմանագրի աշխատող պահելու դեպքերի բացահայտմանն ուղղված ստուգում,
- 4) օպերատիվ հետախուզական միջոցառում:

ՀՀ վճարեկ դատարանն արձանագրել է, որ օրենքով նախատեսված նշված ընթացակարգերի շրջանակներում հարկային մարմնի կամ այլ իրավասու մարմնի խնդիրը, ի թիվս այլնի, տվյալ գործատուի՝ որպես հարկ վճարողի (տնտեսավարող սուբյեկտի) մոտ աշխատանք կատարող այնպիսի անձանց բացահայտումն է, որոնց վերաբերյալ առկա չէ աշխատանքի ընդունման մասին գրավոր պայմանագիր կամ անհատական իրավական

ակտ: Նշված փաստի բացահայտումը հիմք է հանդիսանում գործատուի նկատմամբ վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 5-րդ մասում նախատեսված անբարենպաստ հետևանքների կիրառման համար: Սակայն վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշմամբ ոչ միայն սահմանված են աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստի արձանագրմանն ուղղված միջոցառումները և այդ միջոցառումների շրջանակներում հարկային մարմնի կամ այլ իրավասու մարմնի կողմից բացահայտման ենթակա փաստերի էությունը, այլ նաև մանրամասն շարադրված են այն ընթացակարգային կանոնները, որոնք պետք է հաջորդաբար կատարվեն իրավասու մարմնի կողմից իր առջև դրված խնդիրը պատշաճ կերպով լուծելու համար:

Այսպես, Կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (...) փաստն արձանագրելու համար ստուգում իրականացնող անձինք իրականացնում են հետևյալ գործողությունները՝

1) գործատուից պահանջում են փաստացի աշխատանք կատարող (...) անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, իսկ անհրաժեշտության և առկայության դեպքում՝ նաև գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը.

2) կազմում են ստուգման պահին փաստացի աշխատանք կատարող (...) այն անձանց ցանկը, որոնց մասով գործատուն չի ներկայացնում աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտ կամ գրավոր պայմանագիր (...).

3) փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ, գործատուից գրավոր բացատրություններ վերցնելով՝ պարզում են նույն կետի 2-րդ ենթակետով կազմված ցանկում ներառված անձանց կողմից իրականացվող կամ ստուգվող ժամանակաշրջանում իրականացված աշխատանքային պարտականությունների բնույթը.

4) նույն կետի 2-րդ ենթակետում նշված ցանկում ներառված անձանց բացատրում են հայտարարություն տալուց հրաժարվելու նրանց իրավունքների մասին և, նրանց համաձայնությամբ, վերցնում են հայտարարություն (...), որտեղ նշվում են՝ հայտարարություն տվող անձի անունը, ազգանունը, հայրանունը, անձը հաստատող փաստաթղթի տվյալները, հայտարարություն տվող անձի կողմից իրականացվող աշխատանքային գործառույթների հակիրճ նկարագրությունը, տվյալ գործատուի մոտ աշխատելու ժամանակահատվածը.

5) նույն կետի 4-րդ ենթակետով ներկայացված հայտարարությունն ստուգման արդյունքում ստուգում իրականացնող անձանց կողմից կազմվող՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու (...) փաստի վերաբերյալ կազմվող՝ վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2013 թվականի հուլիսի 25-ի թիվ 1259-Ն որոշման թիվ 2 հավելվածով սահմանված արձանագրության (...) անբաժանելի մասն է:

Կարգի 5-րդ կետի համաձայն՝ արձանագրության մեջ պարտադիր նշվում են նույն կարգի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով նախատեսված ցանկում ընդգրկված անձի (անձանց)

անունը, ազգանունը, անձնագրային տվյալները, նրա (նրանց) կողմից կատարվող աշխատանքային պարտականությունների բնույթը (...):

Կարգի 6-րդ կետի համաձայն՝ արձանագրությունն օրենքով նախատեսված դեպքերում և կարգով իրականացվող ստուգումների արդյունքում ստուգում իրականացնող անձանց կողմից կազմվող ստուգման ակտի անբաժանելի մասն է:

Փաստորեն, այս կամ այն տնտեսավարող սուբյեկտի մոտ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստն արձանագրելիս իրավասու մարմնի պաշտոնատար անձինք պետք է հաջորդաբար իրականացնեն Կարգի 4-րդ կետում նկարագրված քայլերը: Այնուհետև իրավասու մարմնի պաշտոնատար անձանց կողմից պետք է կազմվի վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշման թիվ 2 հավելվածով սահմանված ձևի արձանագրություն, որում պետք է նշվեն, *inter alia*, փաստացի աշխատանք կատարած անձանց տվյալները (անունը, ազգանունը, անձնագրային տվյալները), նրանց կողմից կատարվող աշխատանքային պարտականությունների բնույթը (պաշտոնը, մասնագիտությունը), իսկ փաստացի աշխատանք կատարած անձանցից հայտարարություններ վերցված լինելու դեպքում այդ հայտարարությունները պետք է կցվեն նշված արձանագրությանը: Եթե աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու փաստն արձանագրվել է օրենքով նախատեսված դեպքերում և կարգով իրականացվող ստուգումների արդյունքում, ապա նշված արձանագրությունը պետք է կցվի ստուգման ակտին՝ որպես դրա անբաժանելի մաս:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը գտել է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը գրավոր չձևակերպելու փաստը վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշմամբ սահմանված Կարգին համապատասխան արձանագրելու օրենսդրական պահանջը հետապնդում է գործի փաստերի բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումն ու բոլոր հանգամանքների բացահայտումն ապահովելու նպատակ, որը հետագայում, մասնավորապես՝ վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 5-րդ մասի կիրառմամբ տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրող վարչական ակտի վիճարկման դեպքում հնարավորություն կտա պարզելու այդ վարչական ակտի իրավաչափությունը: Հետևաբար աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու համար տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրող վարչական ակտի վիճարկման դեպքում վարչական դատարանը պետք է նախևառաջ պարզի այն հարցը, թե տվյալ վարչական ակտը կայացրած իրավասու մարմինը պահպանել է արդյոք վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշմամբ սահմանված Կարգի պահանջները, թե՛ ոչ (*տե՛ս, անհայտ ձեռնարկատեր Մարտին Զարոյանն ընդդեմ ՀՀ ֆինանսների նախարարության Շենգավիթի հարկային տեսչության թիվ ՎԴ/6872/05/14 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 20.07.2017 թվականի որոշումը*):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացված որոշմամբ ընդգծել է, որ «վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ և 57-րդ հոդվածների վկայակոչված իրավական նորմերի համակարգային վերլուծությունից

բխում է, որ Հայաստանի Հանրապետության իրավական համակարգում գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտերը պետք է հիմնավորված լինեն. օրենսդիրը սահմանել է, որ վարչական ակտի հիմնավորումներում պետք է անպայման նշվեն համապատասխան վարչական ակտն ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը, այսինքն՝ վարչական մարմինը վարչական ակտն ընդունելիս պարտավոր է վարչական ակտում նշել այն բոլոր փաստական հանգամանքները և իրավական հիմքերը, որոնք հիմք են հանդիսացել տվյալ վարչական ակտն ընդունելու համար:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը գտել է, որ վարչական ակտը հիմնավորելու՝ վարչական մարմնի պարտականության սահմանումը նպատակ է հետապնդում ապահովել վարչական վարույթի մասնակիցների սուբյեկտիվ իրավունքների և ազատությունների գործնականում արդյունավետ պաշտպանությունը (տե՛ս, *Գիթա Հեյդարիմարանջեհն ընդդեմ ՀՀ ոստիկանության անձնագրային և վիզաների վարչության թիվ ՎԴ/6781/05/12 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 30.04.2015 թվականի որոշումը*):

Մեկ այլ որոշմամբ ՀՀ վճռաբեկ դատարանն անդրադարձել է «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ և 10-րդ կետերով ստուգման ակտի բովանդակությանը ներկայացվող պահանջների իրավական վերլուծությանը՝ արտահայտելով այն իրավական դիրքորոշումը, որ այդ իրավադրույթների ուժով ստուգման ակտը պետք է ամբողջական և հստակ տեղեկություններ պարունակի ստուգմամբ բացահայտված խախտումների նկարագրության, խախտված իրավական նորմերի և պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերի վերաբերյալ: ՀՀ վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ ստուգման ակտի բովանդակությանն ուղղված նշված օրենսդրական պահանջների պահպանման դեպքում միայն հնարավոր կլինի պարզել տվյալ ստուգման ակտի իրավաչափության հարցը (տե՛ս, «Արթիկի «Ստեկլոմաշ»» ԲԲԸ-ն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Գյումրու տարածքային հարկային տեսչության թիվ ՎԴ5/0519/05/13 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 07.04.2017 թվականի որոշումը):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, *անհատ ձեռնարկատեր Մարտին Զարոյանն ընդդեմ ՀՀ ֆինանսների նախարարության Շենգավիթի հարկային տեսչության թիվ ՎԴ/6872/05/14 վարչական գործով 20.07.2017 թվականի որոշմամբ*, հիմք ընդունելով վարչական ակտերի հիմնավորվածության պահանջի վերաբերյալ վերոգրյալ իրավական դիրքորոշումները, գտել է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելու համար տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրող վարչական ակտը (մասնավորապես՝ ստուգման ակտը) պետք է պարունակի հիմնավորում, *inter alia*, աշխատողի աշխատանքի ընդունումը գրավոր չձևակերպելու փաստը վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշմամբ սահմանված **Կարգին համապատասխան արձանագրված լինելու վերաբերյալ**, քանի որ նշվածն այն էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքներից մեկն է, որը հիմք է հանդիսանում վիճելի իրավահարաբերության պահին գործող «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 5-րդ մասի կիրառմամբ տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն առաջադրելու համար:

Այսպիսով, վերահաստատելով վերոգրյալ դիրքորոշումները՝ Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում հավելել նաև, որ թեև ՀՀ վճռաբեկ դատարանի կողմից նախկինում հայտնաձև դիրքորոշումները ձևավորվել են տվյալ իրավահարաբերությունների ծագման պահին գործող նորմատիվ իրավական ակտերի՝ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի և ՀՀ կառավարության 25.07.2013 թվականի թիվ 1259-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթների կիրառման արդյունքում, այդուհանդերձ դրանք իրենց արդիականությունը չեն կորցրել նաև ներկայում գործող իրավակարգավորումների պայմաններում: Նշվածը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ և՛ նախկինում, և՛ սույն իրավահարաբերության ծագման պահին գործող նորմատիվ իրավական ակտերով օրենսդիրն ամրագրել է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը տնտեսվարողի կողմից ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր ձևակերպված չլինելն այնպիսի իրավախախտում է, որը վերջինիս նկատմամբ որպես հետևանք առաջացնում է լրացուցիչ հարկային պարտավորություն: Ընդ որում, նշված հետևանքը վրա է հասնում այդ իրավախախտումը ստուգող մարմնի կողմից հայտնաբերվելու, դրա մասին արձանագրվելու և օրենքի պահանջների պահպանմամբ համապատասխան ակտ կազմվելու դեպքում:

Վճռաբեկ դատարանի իրավական դիրքորոշման կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործի փաստերի համաձայն՝ Ընկերությունում իրականացված աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու և (կամ) աշխատողի համար գրանցման հայտ ներկայացնելու ճշտության ստուգման արդյունքում Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է թվով մեկ աշխատակցի աշխատանքի ընդունումը գրավոր ձևակերպված չլինելու փաստ: Նշված իրավախախտման համար ՀՀ հարկային օրենսգրքի 412-րդ հոդվածի 1-ին մասի ուժով Ընկերության նկատմամբ առաջադրվել է տուգանք 250.000 դրամի չափով: Ակտը ստորագրվել է Կոմիտեի ստուգողների կողմից, սակայն հարկ վճարողի (գործադիր մարմնի ղեկավար) կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից այն չի ստորագրվել:

Գործի նյութերով հիմնավորվել է նաև, որ ստուգման ընթացքում՝ 12.06.2020 թվականին, Կոմիտեի այցելության ժամանակ Վարդուհի Ղազարյանի անունով կազմվել է հայտարարություն, ըստ որի՝ «Ես՝ Վարդուհի Ղազարյանի Հարությունի, բացատրված եմ հայտարարություն տալուց հրաժարվելու իմ իրավունքի վերաբերյալ և իմ համաձայնությամբ տալիս եմ սույն հայտարարությունը այն մասին, որ ես՝ Վարդուհի Ղազարյան Հարությունի (...) «Վան Ատամնաբուժարան» ՍՊԸ աշխատում եմ 2020 թ-ից, որպես՝ բուժքույր: Ինձ հետ աշխ. պայմանագիր չի կնքվել, շաբաթական աշխատում եմ 5 օր, օրը 8 ժամ, 70.000»:

Միաժամանակ, Կոմիտեի ստուգող տեսուչների կողմից Ընկերության տնօրեն Հայկ Վանցյանին 12.06.2020 թվականին ուղղված գրությամբ պահանջվել է Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության պետի 15.05.2020 թվականի թիվ 4142458 հանձնարարագրի համաձայն իրականացվող ստուգման նպատակներից ելնելով՝ անհապաղ տրամադրել փաստացի աշխատանք կատարող, ինչպես նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած (ՀՀ աշխատանքային

օրենսգրքի 13-րդ հոդվածի իմաստով՝ աշխատանքային հարաբերությունների մեջ նախկինում գտնված) անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը: Տեղեկացվել է նաև հայտարարություն տալուց հրաժարվելու՝ տնտեսվարող սուբյեկտի իրավունքի մասին: Գրությունը ստորագրվել է Կոմիտեի ստուգող տեսուչների կողմից, ինչպես նաև դրա մեկ օրինակը ստացվել և ստորագրվել է տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից:

Ըստ գործի նյութերի՝ Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության ստուգող տեսուչների կողմից 12.06.2020 թվականից մինչև 25.06.2020 թվականին Ընկերությունում իրականացված աշխատողի աշխատանքի ընդունումն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու և (կամ) աշխատողի համար գրանցման հայտ ներկայացնելու ճշտության ստուգման վերաբերյալ 26.06.2020 թվականին կազմվել է թիվ 4124518 ակտի նախագիծը, որը, ըստ դրանում առկա ձեռագիր գրության, «ուղարկվել է փոստային ծառայության միջոցով տնօրենի բացակայության պատճառով»: Գործում առկա չէ ապացույց այն մասին, որ նշված ակտի նախագծի վերաբերյալ Ընկերության տնօրենը ներկայացրել է առարկություն:

Դատարանը 08.04.2021 թվականի վճռով հայցը բավարարել է՝ անվավեր է ճանաչել Կոմիտեի Հարկ վճարողների ընթացիկ հսկողության հարկային տեսչություն-վարչության 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտը: Ըստ Դատարանի պատճառաբանության՝ «ստուգման պահին՝ 12.06.2020 թվականին, Վարդուհի Ղազարյանը հայցվորի աշխատողը չի հանդիսացել, այլ նա հայցվորի հետ գտնվել է ուսումնական պրակտիկայի հարաբերությունների մեջ, վճարել է պրակտիկա անցնելու համար, հայցվորի կողմից նման վճարման փաստով դուրս է գրել հաշիվ վավերագիր, որպիսի հարաբերությունները չեն կարող համարվել որպես աշխատանքային (...):

(...) Իսկ ինչ վերաբերում է Վարդուհի Ղազարյանի կողմից տրված հայտարարությանը, ապա դա վիճարկվող ակտի իրավաչափության գնահատման համար չի կարող համարվել որպես վերաբերելի ապացույց, քանի որ, նախ, դրանով որևէ կերպ չի հաստատվում նրա՝ հայցվորի մոտ վարձու աշխատող լինելու փաստը, ու երկրորդ՝ նշված հայտարարության վրա բացակայում է այն տվող անձի ստորագրությունը, ուստի պարզ չէ, թե դա ում կողմից է տրված:

(...) դատարանը գտնում է, որ պատասխանողը, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրք 29-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետի ուժով կրելով վիճարկվող ակտի համար որպես հիմք ծառայած փաստերի ապացուցման բեռը, չի կատարել իր այդ պարտականությունը՝ ապացուցելով վիճարկվող ակտի ընդունման իրավաչափությունը, ինչի բացասական հետևանքները նույն հոդվածի 1-ին մասի ուժով կրում է հենց վարչական մարմինը»:

Վերաքննիչ դատարանը բողոքարկվող դատական ակտով մերժել է Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը և Դատարանի վճիռը թողել է անփոփոխ այն պատճառաբանությամբ, որ «(...) դրանցում առկա չեն փաստացի աշխատանք կատարող անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, որոնց հետ համադրության մեջ պետք է որոշվեր փաստացի աշխատանք կատարող և նախկինում կատարած այն անձանց շրջանակը, որոնց առնչությամբ անհատական իրավական ակտեր կամ գրավոր պայմանագրեր չեն ներկայացվել գործատուի կողմից, և որպիսի

համադրության արդյունքում էլ պետք է կազմվեր համապատասխան ցանկը: Այսինքն, ստուգման վարույթի նյութերում առկա չեն գրանցված /օրինական աշխատանք կատարող/ աշխատողների վերաբերյալ անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը /եթե դրանք պահանջվել են, ապա պետք է որպես ստուգման վարույթի նյութեր պահպանվեին որպես Կարգի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի պահանջի կատարման վերաբերյալ ապացույցներ/:

Վերը նշված քայլերից հետո հարկային տեսուչները պետք է ձեռնամուխ լինեին Կարգի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետով նախատեսված հաջորդ հերթական քայլին, այն է՝ պետք է պարզեին Կարգին համապատասխան կազմված ցանկում ներառված անձանց կողմից իրականացվող աշխատանքային պարտականությունների բնույթը: Ընդ որում, ըստ այդ նորմի՝ աշխատանքային պարտականությունների բնույթը պարզվում է փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ:

Կարգի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետով նախատեսված հերթական քայլի համաձայն՝ ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք պետք է տեղեկացնեին գործատուին բացատրություն տալուց հրաժարվելու՝ նրա իրավունքի մասին և, նրա համաձայնությամբ, վերցնեին գրավոր բացատրություն:

Ստուգման վարույթի նյութերի ուսումնասիրության արդյունքում Վերաքննիչ դատարանն արձանագրում է, որ սույն դեպքում առկա չեն ապացույցներ Կարգի այս հաջորդական քայլը կատարած լինելու փաստի վերաբերյալ ևս:

Ինչ վերաբերում է այս առնչությամբ բողոքաբերի այն պնդմանը, որ «03.02.2020թ. ընկերության տնօրենին է հանձնվել ստուգման հանձնարարագիրը, որտեղ, ի թիվս այլ իրավունքների, շարադրված է եղել նաև տնտեսվարողի իրավունքը ներկայացնել բացատրություններ և պարզաբանումներ ստուգման վերաբերյալ, որը իրենից ենթադրում է, որ տնտեսվարողին բացատրվել է հայտարարություն տալու իր իրավունքի մասին, որից օգտվելով՝ նա հրաժարվել է հանդես գալ հայտարարությամբ», Վերաքննիչ դատարանը նախ արձանագրում է, որ հանձնարարագրում պարզապես շարադրված են հարկ վճարողի պաշտոնատար անձանց իրավունքներն ու պարտականությունները, այդ թվում՝ ստուգման արդյունքների վերաբերյալ բացատրություններ և պարզաբանումներ ներկայացնելու իրավունքը, որպիսի իրավունքի մասին հանձնարարագրով հայցվոր ընկերությանն իրազեկելու փաստը որևէ կերպ չի հաղթահարում Կարգի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետի խախտումը: (...):»:

Վերոնշյալ իրավական դիրքորոշումների լույսի ներքո համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով Վերաքննիչ դատարանի եզրահանգումների հիմնավորվածությունը՝ Վճռաբեկ դատարանը արձանագրում է հետևյալը.

«Վարչական դատավարության օրենսգրքի 25-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դատարանը նույն օրենսգրքով սահմանված կարգով ձեռք բերված ապացույցների հետազոտման և գնահատման միջոցով պարզում է գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող բոլոր փաստերը:

«Վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դատարանը, անմիջականորեն գնահատելով գործում եղած բոլոր ապացույցները, որոշում է

փաստի հաստատված լինելու հարցը՝ բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ հետազոտման վրա հիմնված ներքին համոզմամբ:

«Վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացրած որոշմամբ արձանագրել է, որ դատարանը գործն ըստ էության լուծող դատական ակտ կայացնելու նպատակով գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող բոլոր փաստերը պարզում է ապացույցների հետազոտման և գնահատման միջոցով: Ապացույցների հետազոտումը դատական ապացույցների անմիջական ընկալումն ու վերլուծությունն է՝ դրանցից յուրաքանչյուրի վերաբերելիությունը, թույլատրելիությունն ու արժանահավատությունը որոշելու և գործի լուծման համար նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների առկայությունը կամ բացակայությունը հաստատելու համար դրանց համակցության բավարարությունը պարզելու նպատակով, իսկ ապացույցների գնահատումը ենթադրում է ապացույցների տրամաբանական և իրավաբանական որակում՝ դրանց վերաբերելիության, թույլատրելիության, արժանահավատության և բավարարության տեսանկյունից: Ապացույցների գնահատումը՝ որպես ապացույցման գործընթացի տարր, մտավոր, տրամաբանական գործունեություն է, որի արդյունքում դատարանի կողմից եզրահանգում է արվում ապացույցներից յուրաքանչյուրի թույլատրելիության, վերաբերելիության, հավաստիության և ապացույցման առարկայի մեջ մտնող հանգամանքների բացահայտման համար ապացույցների համակցության բավարարության մասին:

«Վճռաբեկ դատարանը նշել է նաև, որ վարչադատավարական օրենսդրության համաձայն՝ դատարանը գործում եղած բոլոր ապացույցները գնահատում է ներքին համոզմամբ, որը պետք է հիմնված լինի գործում առկա բոլոր ապացույցների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ հետազոտության վրա: Թեև ներքին համոզմունքը սուբյեկտիվ կատեգորիա է, այդուհանդերձ, օրենսդիրն այն դիտարկում է որպես ապացույցների գնահատման միջոց, որը հանգեցնում է իրավական գնահատականների, հետևաբար և դատավարական օրենսդրությամբ նախատեսել է դրա օբյեկտիվության ապահովմանն ուղղված որոշակի երաշխիքներ, մասնավորապես՝

1) որպես դատարանի ներքին համոզմունքի օբյեկտիվ հիմք պետք է հանդիսանա գործում եղած ամեն մի ապացույցի և ապացույցների համակցության բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ հետազոտությունը,

2) դատարանն ազատ է ապացույցների գնահատման գործում:

Ներքին համոզմամբ ապացույցների ազատ գնահատումը ենթադրում է, որ դատարանը կաշկանդված չէ տվյալ ապացույցին գործին մասնակցող և այլ անձանց տված գնահատականներով և արտահայտած կարծիքներով:

«Վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ դատարանի կողմից ապացույցների գնահատման արդյունքներն արտացոլվում են դատական ակտի պատճառաբանական մասում, որտեղ դատարանը պետք է մատնացույց անի այն ապացույցները, որոնց վրա կառուցում է իր եզրահանգումներն ու հետևությունները, ինչպես նաև այն դատողությունները, որոնցով հերքվում է այս կամ այն ապացույցը: Դատական ակտը կարող է համարվել պատշաճ կերպով պատճառաբանված միայն այն դեպքում, երբ դրա պատճառաբանական մասում դատարանը ցույց է տվել ապացույցների գնահատման հարցում իր ներքին համոզմունքի ձևավորման օբյեկտիվ հիմքերը (*լրե'ս, Ջաջուռի գյուղապետարանն ընդդեմ* «Վ կառավարությանն առընթեր անշարժ գույքի կադաստրի

պետական կոմիտեի աշխատակազմի Շիրակի տարածքային ստորաբաժանման թիվ ՎԴ5/0029/05/14 վարչական գործով Վճռաբեկ դատարանի 27.11.2015 թվականի որոշումը):

Քննարկվող պարագայում, Վերաքննիչ դատարանի դիրքորոշումը հանգում է հետևյալին.

1. ստուգման վարույթի նյութերում առկա չեն փաստացի աշխատանք կատարող անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը (եթե դրանք պահանջվել են, ապա պետք է որպես ստուգման վարույթի նյութեր պահպանվեին որպես իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի պահանջի կատարման վերաբերյալ ապացույցներ),

2. հարկային տեսուչները չեն պարզել իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգին համապատասխան կազմված ցանկում ներառված անձանց կողմից իրականացվող աշխատանքային պարտականությունների բնույթը,

3. հարկային տեսուչները չեն տեղեկացրել գործատուին բացատրություն տալուց հրաժարվելու՝ նրա իրավունքի մասին, նրա համաձայնությամբ չեն վերցրել գրավոր բացատրություն:

Մինչդեռ, Վերաքննիչ դատարանը, մերժելով Կոմիտեի բողոքը վերոգրյալ հիմնավորումներով, անտեսել է գործում առկա՝ Կոմիտեի տեսուչների կողմից Ընկերության տնօրեն Հայկ Վանցյանին ուղղված 12.06.2020 թվականի գրությունը, որով ստուգող տեսուչների կողմից պահանջվել է տրամադրել փաստացի աշխատանք կատարող, ինչպես նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած (<< աշխատանքային օրենսգրքի 13-րդ հոդվածի իմաստով՝ աշխատանքային հարաբերությունների մեջ նախկինում գտնված) անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերը կամ գրավոր պայմանագրերը, գործատուի կողմից հաստատված հաստիքացուցակը: Ավելին, նույն գրությամբ տեղեկացվել է նաև հայտարարություն տալուց հրաժարվելու՝ տնտեսվարող սուբյեկտի իրավունքի մասին: Այսինքն, ստուգող տեսուչների կողմից, հակառակ Վերաքննիչ դատարանի փաստարկների, պահպանվել են իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի 1-ին և 4-րդ ենթակետերի դրույթները: Բացի այդ, 12.06.2020 թվականին կազմված գրությունը ստորագրվել է ոչ միայն Կոմիտեի ստուգող տեսուչների կողմից, դրա մեկ օրինակը ստացվել և ստորագրվել է տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից, ինչը վկայում է այն մասին, որ տնտեսվարող սուբյեկտին, այդուհանդերձ, հայտնի է եղել Կոմիտեի պահանջը՝ ներկայացնել համապատասխան փաստաթղթերը, ինչը, սակայն չի կատարվել վերջինիս կողմից: Միաժամանակ, Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է նաև, որ տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից համապատասխան փաստաթղթերը չներկայացնելու պայմաններում ստուգող տեսուչների կողմից անհնար է եղել իրացնելու իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետով նախատեսված հերթական քայլը՝ կապված իրենց կողմից կազմված ցանկում ներառված անձանց կողմից իրականացվող աշխատանքային պարտականությունների բնույթի հետ: Տվյալ դեպքում, ինչպես արձանագրել է նաև Վերաքննիչ դատարանը, աշխատանքային պարտականությունների բնույթը հնարավոր կլիներ պարզել միայն համապատասխան փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ, որոնք ստուգող տեսուչներին չեն տրամադրվել:

Վերոգրյալի հաշվառմամբ՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Վերաքննիչ դատարանի կողմից խախտվել է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածը, ինչի արդյունքում կայացվել է սխալ դատական ակտ, քանի որ վերջինս չի հետազոտել և գնահատել գործում առկա ապացույցները, մասնավորապես, բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ չի հետազոտել և անտեսել է գործում առկա Կոմիտեի տեսուչների կողմից Ընկերության տնօրեն Հայկ Վանցյանին ուղղված 12.06.2020 թվականի գրությունը, որով հիմնավորվում է, որ ստուգող տեսուչների կողմից պահպանվել են իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի հաջորդական քայլերը:

Հաջորդիվ, Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում ընդգծել, որ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի 5-րդ մասով սահմանվել է, որ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը գրավոր չձևակերպելու փաստն արձանագրելու համար ստուգում իրականացնող անձինք ստուգման պահին փաստացի աշխատանք կատարող, իսկ նույն կարգի 3-րդ կետով նախատեսված դեպքում՝ նաև ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած անձանց բացատրում են հայտարարություն տալուց հրաժարվելու՝ նրանց իրավունքների մասին և, նրանց համաձայնությամբ, վերցնում են հայտարարություն (բացառությամբ, երբ ստուգվող ժամանակաշրջանում աշխատանք կատարած անձն այլևս տվյալ գործատուի մոտ չի աշխատում):

Քննարկվող պարագայում, գործում առկա է Վարդուհի Ղազարյանի անվամբ 12.06.2020 թվականին ստուգում իրականացնող անձանց այցելության ժամանակ կազմված տպագիր՝ «Ես՝ (...), բացատրված եմ հայտարարություն տալուց հրաժարվելու իմ իրավունքի վերաբերյալ և իմ համաձայնությամբ տալիս եմ սույն հայտարարությունը այն մասին, որ ես՝ (...)» և ձեռագիր «(...) Վարդուհի Ղազարյանի Հարությունի, (...) Վարդուհի Ղազարյան Հարությունի (...) «Վան Արամնաբուժարան» ՍՊԸ աշխատում եմ 2020 թ-ից, որպես՝ բուժքույր: Ինձ հետ աշխ. պայմանագիր չի կնքվել, շաբաթական աշխատում եմ 5 օր, օրը 8 ժամ, 70.000» բովանդակությամբ հայտարարությունը, որը, սակայն, անստորագիր է:

Հայտարարության բովանդակության և Կարգի 4-րդ կետի 5-րդ մասի դրույթների համադրումից հետևում է, որ Վարդուհի Ղազարյանին ստուգում իրականացնող անձանց կողմից բացատրվել է իր՝ հայտարարություն տալու, ինչպես նաև դրանից հրաժարվելու իրավունքի մասին: Միաժամանակ, հայտարարության անստորագիր լինելու փաստից հետևում է, որ Վարդուհի Ղազարյանը, իրացնելով իր իրավունքը, այդուհանդերձ, հրաժարվել է ստորագրել այն: Նշված փաստն արձանագրվել է նաև Կոմիտեի տեսուչների կողմից 25.06.2020 թվականին կազմված արձանագրությամբ, ըստ որի՝ «12.06.2020 թվականին այցելության ժամանակ Վարդուհի Ղազարյանը տվել է գրավոր հայտարարություն «Վան Արամնաբուժարան» ՍՊԸ-ում իր աշխատանքային գործունեության վերաբերյալ, սակայն տնօրենի ցուցումով այն չի ստորագրել»:

Նման պայմաններում, Վճռաբեկ դատարանը եզրահանգում է, որ Կոմիտեի կողմից, ըստ էության, պահպանվել է նաև իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի 4-րդ կետի 5-րդ մասով նախատեսված պահանջը:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Ընկերությունում իրականացված՝ աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու ճշտության ստուգման շրջանակներում բացահայտված՝ աշխատողի՝

Վարդուհի Ղազարյանի, աշխատանքի ընդունումը գրավոր ձևակերպված չլինելու փաստը Կոմիտեի կողմից արձանագրվել է իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Կարգի պահանջների պահպանմամբ, ուստի տվյալ դեպքում առկա է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 412-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված հարկային պարտավորությունը կատարելու Ընկերության պարտականությունը:

Նման պայմաններում, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է նաև, որ Կոմիտեի 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտն իրավաչափ է և բխում է վերը նշված իրավական նորմերի պահանջներից, քանի որ առկա են եղել բավարար իրավական և փաստական հիմքեր նշված ակտը կայացնելու համար, ինչը հաշվի չի առնվել Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Այսպիսով, վճռաբեկ բողոքի հիմքի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը համարում է բավարար՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 150-151-րդ և 163-րդ հոդվածների ուժով Վերաքննիչ դատարանի որոշումը բեկանելու համար:

Միաժամանակ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ սույն գործով անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետով սահմանված՝ ստորադաս դատարանի դատական ակտը փոփոխելու Վճռաբեկ դատարանի լիազորությունը հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի ողջամիտ ժամկետում իր գործի քննության իրավունք: Սույն գործով վեճի լուծումն էական նշանակություն ունի գործին մասնակցող անձանց համար: Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ գործը ողջամիտ ժամկետում քննելը հանդիսանում է Կոնվենցիայի վերոգրյալ հոդվածով ամրագրված՝ անձի արդար դատաքննության իրավունքի տարր: Հետևաբար գործի անհարկի ձգձգումները վտանգ են պարունակում նշված իրավունքի խախտման տեսանկյունից: Տվյալ դեպքում Վճռաբեկ դատարանի կողմից ստորադաս դատարանի դատական ակտը փոփոխելը բխում է արդարադատության արդյունավետության շահերից, քանի որ սույն գործով վերջնական դատական ակտ կայացնելու համար նոր հանգամանք հաստատելու անհրաժեշտությունը բացակայում է:

Դատական ակտը փոփոխելիս Վճռաբեկ դատարանը հիմք է ընդունում սույն որոշման պատճառաբանությունները, ինչպես նաև գործի նոր քննության անհրաժեշտության բացակայությունը:

5. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները դատական ծախսերի բաշխման վերաբերյալ.

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դատական ծախսերը կազմված են պետական տուրքից և գործի քննության հետ կապված այլ ծախսերից:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կողմը, որի դեմ կայացվել է վճիռ, կամ որի բողոքը մերժվել է, կրում է Հայաստանի Հանրապետության դատական դեպարտամենտի՝ վկաներին և փորձագետներին վճարած գումարների հատուցման պարտականությունը, ինչպես նաև մյուս կողմի կրած դատական

ծախսերի հատուցման պարտականությունը այն ծավալով, ինչ ծավալով դրանք անհրաժեշտ են եղել դատական պաշտպանության իրավունքի արդյունավետ իրականացման համար: Դատական պաշտպանության այն միջոցի հետ կապված ծախսերը, որ իր նպատակին չի ծառայել, դրվում են այդ միջոցն օգտագործած կողմի վրա, անգամ եթե վճիռը կայացվել է այդ կողմի օգտին:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով Կոմիտեն վերաքննիչ և վճռաբեկ բողոքների համար համապատասխանաբար վճարել է 10.000 ՀՀ դրամ և 20.000 ՀՀ դրամ պետական տուրք, իսկ վճռաբեկ բողոքը ենթակա է բավարարման, ուստի Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Կոմիտեի կողմից նախապես վճարված պետական տուրքի գումարները, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի հիման վրա, ենթակա են հատուցման Ընկերության կողմից:

Միևնույն ժամանակ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ պետական տուրքից բացի, այլ դատական ծախս կատարված լինելու վերաբերյալ որևէ ապացույց գործում առկա չէ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-171-րդ հոդվածներով, 172-րդ հոդվածի 1-ին մասով՝ Վճռաբեկ դատարանը

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Վճռաբեկ բողոքը բավարարել: Բեկանել ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 30.06.2022 թվականի որոշումը և այն փոփոխել. «Վան Ատամնաբուժարան» ՍՊԸ-ի հայցն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի՝ 14.07.2020 թվականի թիվ 4124518 ակտը վերացնելու պահանջի մասին, մերժել:

2. «Վան Ատամնաբուժարան» ՍՊԸ-ից հօգուտ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի բռնագանձել 10.000 ՀՀ դրամ՝ որպես վերաքննիչ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար, 20.000 ՀՀ դրամ՝ որպես վճռաբեկ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար:

3. Որոշումն օրինական ուժի մեջ է մտնում կայացման պահից, վերջնական է և բողոքարկման ենթակա չէ:

Նախագահող

Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ

Զեկուցող

Ք. ՄԿՈՅԱՆ

Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ

Ռ. ՀԱԿՈՐՅԱՆ