УДК 347.73

Ямненко Т. М.,
кандидат юридичних наук, доцент
кафедри цивільного права і процесу
Національного авіаційного університету

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСОБІВ ДОКАЗУВАННЯ У СПРАВАХ ПРО ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Анотація. Стаття присвячена розгляду особливостей засобів доказування у справах про порушення податкового законодавства. Були виявлені певні складнощі при застосуванні фіскального касового чеку як засобу доказування, та запропоновані шляхи їх вирішення.

Ключові слова: докази, податкове законодавство, фіскальні касові чеки, експертиза, пояснення платника податків.

Постановка проблеми. Інститут доказів є одним із гарантів винесення справедливого рішення у справі. Однак, незважаючи на досить багатий досвід у веденні адміністративного судочинства в Україні, досі виявляються недоліки та складнощі, зокрема при застосуванні засобів доказування у справах про порушення податкового законодавства. Особливої уваги потребують письмові докази, техніко-юридичні вади яких призводять до накладання штрафів та фінансових санкцій на платників податків.

Теоретичному опису засобів доказування присвятили свої роботи такі вчені, як: Е.Ф. Демський, С.Б. Крухмальов, М.П. Мельник, О.В. Умнова, А.М. Чвалюк та ін. Однак ці дослідження мали поверховий характер і не мали на меті знайти та усунути прогалини, пов'язані з видами доказів при порушенні податкового законодавства.

Пошук та правовий аналіз особливостей засобів доказування у справах про порушення податкового законодавства дозволять виявити проблеми, що виникли у цій сфері, та розробити нові, специфічні підходи до їх вирішення.

Метою статті є розгляд засобів доказування у справах про порушення податкового законодавства, висвітлення проблем у застосуванні певних видів доказів та формулювання пропозицій щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із головних завдань адміністративного провадження є всебічне, повне і об'єктивне з'ясування обставин кожної справи, яке не можливо здійснити за відсутності доказів. Саме завдяки процесу доказування встановлюється істина у справах про порушення податкового законодавства, а винні особи притягуються до відповідальності. Як чітко зазначає І.Ю. Руснак, «підставою до притягнення правопорушника до адміністративної відповідальності є не відсутність у показаннях правопорушника виправдовувальних доказів, а наявність доказів податкових органів, що зібрані по справі» [1, с. 115].

Факт порушення податкового законодавства переважно виявляється та доводиться за допомогою письмових та речових доказів. Письмові докази – це документи, у тому числі електронні, акти управління, листи, телеграми, адміністративні договори (угоди), будь-які інші письмові записи, що містять у собі відомості про обставини, які мають значення для справи [2]. До письмових доказів належать також звіти, інформація у вигляді слів, цифр, креслень, схем місця події, планів забудови населених пунктів, будинків, розміщення межових знаків та ін.

Вивчаючи повідомлення та коментарі на бухгалтерських інтернет-форумах [3; 4; 5; 6], нами виявлено одну проблему, на яку періодично скаржаться їх учасники, і яка безпосередньо стосується предмета нашого дослідження. Мова йде про такий первинний документ бухгалтерського обліку, як фіскальний касовий чек, а точніше, про неможливість його зберегти у належному вигляді у встановлений Податковим кодексом України (далі – ПК України) строк.

Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. регламентовано використання касових апаратів [7]. Починаючи з 2000 року у Державному реєстрі реєстраторів розрахункових операцій представлений перелік нових касових апаратів (ІКС-М500, СЛОГ-2000.02, ЕКСПО-30, DATECS MP-50 та інші), які працюють за принципом термічного друку на стрічці зі спеціального термічного паперу, що темніє під впливом тепла. Друкуюча головка термопринтера складається з елементів, що швидко нагріваються і здійснюють пряме теплоперенесення чорнила на папір. Завдяки такій особливості друку, а також тому, що термострічка не містить паперового пилу, механізм принтера не засмічується. Термострічка має по своїй ширині різні розміри: 44, 57 або 80 мм, зроблена з офсетного паперу, на який нанесене термоактивне покриття, й придатна для використання у найсуворіших умовах. Термопапір, з якого виробляється термострічка, відрізняється білизною, високою щільністю і гладкістю [8]. Однак, незважаючи на всі переваги, при подальшому впливі тепла термопапір міняє свій колір, відтінок, і термострічка втрачає свій належний вигляд, що робить касовий чек непридатним для використання у якості доказу проведення фіскальної операції. Саме з проблемою знебарвлення касових чеків до того часу, як вийде термін їх зберігання, і зіткнулися учасники форуму. Це призводить до того, що посадові особи державної податкової служби, які проводять перевірку, відмовляються враховувати такі касові чеки і виключають проведені видаткові операції із валових витрат, що тягне за собою перерахування суми нарахованих податків у бік збільшення, а також накладення штрафів та фінансових санкцій.

Нами було проведено власне опитування, у якому взяли участь 26 осіб, серед яких: 7 головних бухгалтерів, 8 бухгалтерів, 5 СПД-ФО. Респондентам були поставлені запитання:

1. Чи траплялося у вашій діяльності, що інформація на касовому чеку за час зберігання ставала непридатною для сприйняття через те, що надруковані знаки втрачали колір?

– 80% опитаних відповіли «так»;

– 20% опитуваних відповіли «ні».

2. Як ви захищаєте інформацію на касовому чеку від знебарвлення?

– 45% опитаних роблять ксерокопію касових чеків і зберігають її разом із оригіналом;

– 35% опитаних намагаються зберігати чеки у прохолодному місці подалі від джерел тепла і світла, або вкладають кожен чек у окремий файл задля перешкоджання знебарвлення фарби;

– 20% опитаних не здійснюють особливих заходів по зберіганню касових чеків.

3. Що, на вашу думку, слід зробити для вирішення проблеми знебарвлення касових чеків?

– 45% опитаних вважають, що слід використовувати іншу фарбу;

– 25%, що слід використовувати інший папір;

– 10%, що слід змінити принцип друку;

– 20% не мають пропозицій, або їх влаштовує існуючий стан речей.

Виходячи з проведеного опитування, можна зробити висновок, що питання зберігання касових чеків стоїть гостро, і особи, відповідальні за ведення бухгалтерської звітності, вимушені самостійно шукати шляхи збереження нанесеної на чек інформації. Звісно, для того, щоб зберегти інформацію на документі, можна запропонувати заздалегідь ксерокопіювати чеки, як це і роблять 45% опитуваних, але слід зазначити, що документ, переданий по факсу, а також його не засвідчена з оригіналом копія, не мають доказової сили у справі, а тому такий спосіб не є прийнятним.

Згідно з інформацією на інтернет-форумах найбільш схильні до вигорання касові чеки із гіпермаркетів, автобусні квитки та квитанції, які видають термінали поповнення мобільного рахунку. Причиною є те, що великі обсяги друку вимагають з метою заощадження коштів використання найдешевшої, а значить, і менш якісної термострічки. Таким чином, зменшення збитків у одних підприємців призводить до збільшення їх у інших.

Слід зазначити, що знебарвлення касових чеків досить нова проблема. Першопричиною її виникнення слід вважати останні зміни до Закону України від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [9], якими було закріплено використання модему – окремого або у складі реєстратора розрахункових операцій пристрою, призначеного для передачі копії сформованих реєстратором розрахункових операцій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків в електронній формі по дротових або бездротових каналах зв'язку. Той факт, що фіскальний звітний чек та контрольна стрічка відтепер зберігаються не у паперовому, а в електронному вигляді, й призвів, на нашу думку, до того, що суб'єкти господарювання почали використовувати термострічку низької якості, яка знебарвлюється до спливу терміну зберігання.

На нашу думку, цю проблему слід вирішувати на державному рівні, заборонивши використання у касових апаратах несертифікованої термострічки (на час написання статті державного стандарту для термострічки електронного касового апарату не існувало – **Т.Я.**). Певні технологічні напрацювання у цьому напрямку вже проводяться. Так, торгова марка «inФОРМАТ» нещодавно почала реалізацію чекової термострічки поліпшеної якості, яка виробляється з добірного фінського термопаперу JTK (Jujo Thermal Kauttua) та має високу якість термочутливого шару, що дозволяє не вицвітати друку під впливом зовнішніх чинників і підвищує термін зберігання термострічки до 3 років [10]. Вважаємо за доцільне зобов'язати всіх суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують касові апарати, використовувати подібну термострічку.

Цікавою особливістю подальшого дослідження письмових доказів є те, що, якщо доданий до справи документ викликає сумнів або є фальшивим, то особа, яка бере участь у справі, може просити суд (посадову особу) виключити його із числа доказів, і вирішити справу на підставі інших доказів, або вимагати проведення експертизи [11, с. 150]. Але слід звернути увагу, що експертиза майже не призначається контролюючими органами у зв'язку із тим, що питання, які слід вирішити під час адміністративного провадження, дуже прості, і зазвичай не потребують спеціальних знань. Іншою причиною, через що експертизи не призначаються контролюючими органами в рамках провадження у адміністративних справах, є те, що час, який згідно з Інструкцією «Про призначення та проведення судових експертиз, експертних досліджень та науково-методичних рекомендацій із питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [12] відводиться експерту для дослідження матеріалів наданих на експертизу та винесення свого висновку, значно перевищує строки розгляду справи про адміністративні правопорушення, закріплені у ст. 277 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП).

Слід згадати, що 29.10.2007 р. Верховним Судом України було розроблено та направлено Президенту України проект закону України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо порядку розгляду справ про малозначні адміністративні правопорушення на транспорті», яким, зокрема, передбачалося доповнити ст. 38 КУпАП новою частиною четвертою такого змісту: «У разі, якщо для отримання рішення у справі про адміністративне правопорушення необхідно провести експертне дослідження, перебіг строків накладення адміністративного стягнення призупиняється на час його проведення» [13]. Однак ця цікава пропозиція так і не була реалізована.

З метою забезпечення експертних заходів колишнім Міністерством доходів та зборів України створено Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень, яка є спеціалізованим органом із забезпечення реалізації державної податкової та митної політики, а також участі у боротьбі з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства; проведення досліджень і здійснення експертної діяльності у податковій та митній сферах; здійснення попередньої оцінки майна, вилученого, конфіскованого за порушення митного та податкового законодавства. У випадках, коли матеріально-технічне забезпечення в розпорядженні лабораторій є недостатнім, Податковий та Митний кодекси визначають право залучати фахівців та експертів [14]. Наприклад, для проведення експертизи органів відчуттів людини, яка, як стверджує А.М. Чвалюк, не входить в основні види (підвиди) експертизи, перелічені в Інструкції про призначення та проведення судових експертиз, експертних досліджень та науково-методичних рекомендацій із питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [15, с. 89–90].

Джерелами певної інформації, яка може бути вилучена судом або спеціалістом (якщо для цього потрібні спеціальні знання), є також речові докази. Носіями інформації, яка має бути досліджена, виступають не тільки люди і створені ними різноманітні письмові документи, а й інші об'єкти матеріального світу. У числі будь-якої інформації, яку здатні містити такі об'єкти, може бути інформація, необхідна для встановлення об'єктивної істини, і винесення обґрунтованого правозастосовчого акта. Таким чином, речові докази – це предмети матеріального світу, властивості яких свідчать про обставини, що мають значення для справи. Головною особливістю речових доказів у порівнянні з іншими видами доказів є те, що вони являють собою не словесний або кодовий (цифровий, графічний) опис обставин, що мають значення для справи, а чуттєво-наочне втілення їх слідів і ознак, що збереглися до моменту провадження у справі [16]. Звідси витікає, що речові докази, зокрема у справах про порушення податкового законодавства, відрізняються від письмових не змістом, а якістю, властивостями, відмінними ознаками, а також тим, що їх неможливо замінити.

В адміністративному процесі, незважаючи на широке коло засобів доказування, на практиці переважно застосовують

письмові засоби, тому що переважна частина адміністративних справ пов'язана з оскарженням правових актів (текст рішення і різні додаткові матеріали, пояснення сторін тощо) [17]. Особливо яскраво кількісна перевага письмових доказів проявляється у податковому процесі, завдяки великому масиву фінансових та звітних документів, які застосовують учасники податкових правовідносин. Тому, коли виникає податковий спір, наявність чи відсутність цих документів і лягає в основу процесу доказування порушень податкового законодавства.

Істотну роль у доказуванні займають пояснення сторін процесу. У початковій редакції ПК України містилися норми щодо права податкових органів витребувати пояснення у платників податків (п.п 20.1.2 п. 20.1 ст. 20 ПК України). Однак це було негайно усунуто як невідповідність конституційним нормам за пропозиціями Президента України [18, с. 18] і зараз у п.п. 17.1.6 п. 17.1. ст. 17 ПК України право вирішувати, надавати пояснення чи ні, закріплене за платниками податків.

Також у ПК України не міститься жодної інформації щодо понятих, яких логічно і доречно було б залучити у податковий процес при проведенні перевірок [19, с. 116–117]. Дійсно, будучи незацікавленими особами, поняті зможуть підтвердити, що під час перевірки мали місце порушення вимог її проведення з боку перевіряючих або підконтрольної особи. При цьому пояснення понятих будуть виступати додатковим джерелом доказів.

Висновки. Отже, підводячи підсумок дослідження, можна зробити висновок, що найрозповсюдженішим засобом доказування у справах про порушення податкового законодавства є письмові докази, тому їм потрібно максимально приділяти увагу задля уникнення невідповідності технічної особливості їх виготовлення юридичній нормі про їх зберігання, як і сталося із фіскальним касовим чеком.

Пропонується на державному рівні здійснити сертифікацію термострічки, яка використовується в електронних касових апаратах для друку чеків, та зобов'язати всіх суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують касові апарати, її використовувати. Це зменшить випадки накладення штрафів та фінансових санкцій на платників податків, й, відповідно, кількість податкових спорів.

Література:

1. Руснак Ю.І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю.І. Руснак / Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь : 2004. – 197 с.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.
3. Форум сайта газеты «Налоги и бухгалтерский учёт» [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://www.nibu.factor.ua/forum/viewtopic.php?f= 16&t=5460.
4. Главбух – форум бухгалтеров, бухгалтерский форум про налоговый учет ОСНО, УСНО, ЕНВД, форум 1С. [Электронний ресурс] – Режим доступа : http://www.glavbyh.ru/showthread.php?t=3066.
5. Форум Клерк.Ру. Тема: кассовые чеки. [Электронний ресурс] – Режим доступа : http://forum.klerk.ru/showthread.php?t=69414.
6. Форум сайта «Бухгалтер 911». Тема: зберігання чеків. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://buhgalter911.com/yaf/framehelper.aspx?g= posts&m=448594.
7. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95 // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28. – Ст. 205.
8. Чековая лента [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://business-a.kiev.ua/chek_lenta.html.
9. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28. – Ст. 205.
10. Чековая термолента улучшенного качества «inФОРМАТ» уже в продаже! [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://www.segment.ru/ news/novelty/chekovaya_termolenta_uluchshennogo_kachestva_informat_uje_v_prodaje/.
11. Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. / Е.Ф. Демський. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 496 с.
12. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 46. – Ст. 172.
13. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо порядку розгляду справ про малозначні адміністративні правопорушення на транспорті : проект закону України від 29.10.2007 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.scourt.gov.ua/clients/vsen.nsf/81b1cba59140111fc2256bf7004f9cd3/030b33baeab1bbcbc22573fd002d31fe?OpenDocument.
14. Рухмальов С.Б. Проведення експертизи під час митного та податкового контролю / С.Б. Крухмальов, Н.С. Мужаровська // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 32. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5826.
15. Чвалюк А.М. Органи відчуття людини, як предмет доказування у справах про порушення податкового законодавства / А.М. Чвалюк // Актуальні питання правової теорії та юридичної практики : матер. міжнар. наук.-практ. конфер. (Одеса, 12–13 верес. 2014 р.) – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2014. – 90 с.
16. Умнова О.В. Дослідження та оцінка доказів у адміністративному судочинстві / О.В. Умнова // Юридичний вісник України. – 2007. – № 47. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.gov.lica.com.ua/ b_text.php?type=3&id=380803&base=1.
17. Мельник М.П. Засоби, джерела доказування в адміністративному судочинстві України: поняття та особливості / М.П. Мельник // Віче. – 2010. – №16 – С. 29–31.
18. Пропозиції Президента до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=38590.
19. Чвалюк А.М. Щодо необхідності обов'язкового залучення понятих під час проведення виїзних податкових перевірок / А.М. Чвалюк // Актуальні проблеми юридичної науки : зб. тез міжнар. наук.-практ. конфер. «Дванадцяті осінні юридичні читання» (Хмельницький, 8–9 лист. 2013 р.) : [у 4-х част]. – Ч. 3. Хмельницький, ХУУП, 2013. – С. 116–117.

Ямненко Т. М. Особенности средств доказывания по делам о нарушениях налогового законодательства

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению особенностей средств доказывания по делам о нарушениях налогового законодательства. Были обнаружены определенные сложности при применении фискального кассового чека как средства доказывания, и предложены пути их решения.

Ключевые слова: доказательства, налоговое законодательство, фискальные кассовые чеки, экспертиза, объяснения налогоплательщика.

Yamnenko T. Features of facilities of proving on businesses about violations of tax legislation

Summary. The article is devoted consideration of features of facilities of proving in matters about violations of tax legislation. Were found out certain complications at application of fiscal cash check as facilities of proving and offered ways of their decision.

Key words: proofs, tax legislation, fiscal cash cotter pins, examination, explanation of taxpayer.