



ВИДЫ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В ДЕЛАХ О НАРУШЕНИЯХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Татьяна ЯМНЕНКО,

кандидат юридических наук, доцент кафедры
гражданского права и процесса
Национального авиационного университета

Summary

In the article there are considered types of proofs in administrative and criminal legal proceeding, careful analysis of which gave possibility to define that types of proofs in matters about violations of tax legislation are explanation of participants of process, writing proofs, material proofs, conclusions of experts. Author determination of writing proof was formulated in matters about violation of tax legislation which it is suggested to fasten in Code of administrative legal proceeding of Ukraine in place of set a legislator.

Key words: explanation, writing proof, material proof, conclusion of expert, offences, tax legislation.

Аннотация

В статье рассмотрены виды доказательств в административном и уголовном судопроизводстве, тщательный анализ которых предоставил возможность определить, что видами доказательств по делам о нарушениях финансового и налогового законодательства являются объяснение участников процесса, письменные доказательства, вещественные доказательства, выводы экспертов. Было сформулировано авторское определение письменного доказательства по делам о нарушении налогового законодательства, которое предлагается закрепить в Кодексе административного судопроизводства Украины вместо установленного законодателем.

Ключевые слова: объяснение, письменное доказательство, вещественное доказательство, вывод эксперта, правонарушение, налоговое законодательство.

Постановка проблемы. Доказательства играют свою особую роль в процессе установления истины по делу. В связи с этим в правовой литературе для определения того или иного доказательства в процессе доказывания производится их классификация, которая позволяет глубже изучить отдельные стороны доказательств, способствует точному выражению в нормах процессуального права отдельных правил сбора, фиксации и исследования доказательств, помогает точнее учесть их при оценке, и служит действенным средством осуществления задач доказывания. Классификация также обеспечивает правильное использование и толкование терминов, позволяет устранить неоднозначность языковых понятий.

Актуальность темы. Большинство ученых, рассматривая различные основания классификации, как правило, делали это в пределах одной отрасли права, в то время, как доказательства и доказывания по делам о нарушении, например, налогового законодательства, по сути, является межотраслевым процессуальным институтом, который используется в производстве по уголовным, административным и гражданским делам.

Современный правоприменитель требует научной разведки вопроса отнесения и использования доказательств

при принятии юридически значимых решений, выяснения их правовой природы.

Цель статьи заключается в определении видов доказательств по делам о нарушении финансового и налогового законодательства, анализе категориального аппарата института доказывания и выяснении условий, при которых письменное доказательство трансформируется в вещевое.

Изложение основного материала исследования. В зависимости от источника происхождения, доказательства делятся на те, которые содержатся в протоколах об административных правонарушениях; объяснениях лиц, привлекаются к административной ответственности; объяснениях потерпевших; объяснениях свидетелей; выводах экспертов; вещественных доказательствах; показаниях приборов; протоколах изъятия вещей и документов, а также других документах (ст. 251 КУоАП Украины) [1]. Конечно, не все доказательства из приведенного перечня могут быть вовлечены в производство по делам о нарушении финансового и налогового законодательства, поэтому рассмотрим их подробнее.

Самым распространенным и одновременно простым в получении и использовании видом доказательств, по нашему мнению, есть объяснение сторон, третьих лиц, их представите-

лей об известных им обстоятельствах, имеющих значение для дела (ч. 1 ст. 76 КАС Украины) [2]. Указанные лица могут быть с их согласия допрошены как свидетели. При этом свидетель должен назвать источник своей осведомленности относительно определенного обстоятельства, иначе его показания не будут считаться доказательством. В случае, если факты, озвучены свидетелем, основываются на сообщениях других лиц, то эти лица должны быть также допрошены. Таким способом в производстве ликвидируются «белые пятна», строится неразрывный и взаимосвязанный ряд доказательств, что позволяет осуществить полное и надлежащее разбирательство.

Ученый М.К. Треушников в объяснениях сторон выделяет: сообщения, сведения о фактах, то есть доказательства; волеизъявления; рассуждения о юридической квалификации правоотношений; мотивы, аргументы, с помощью которых каждая сторона освещает фактические обстоятельства в выгодном для себя аспекте; проявление эмоций, настроений [3, с. 181]. Учитывая вышеизложенное, следует поддержать мнение А.А. Згама, что не все доводы и соображения относятся к доказательствам. Рассуждения участников процесса о юридической квалификации правоотношений не являются доказательством. Но эти со-



ображения, изложенные в письменной форме, могут быть поданы в суд апелляционной инстанции, который обязан их рассмотреть, и которые могут иметь значение для правильного разрешения спора [4]. Помощь оценивается судом наряду с другими доказательствами по делу. Так, в частности, суд делает вывод о достоверности объяснений одной стороны процесса после сравнения их с объяснениями другой стороны. Например, в уголовном процессе даже существует установленная очередь, в которой проводятся допросы участников процесса.

Следующую строчку в иерархии доказательств занимают письменные доказательства – документы (в том числе электронные документы), акты, письма, телеграммы, любые другие письменные записи, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела (ч. 1 ст. 79 КАС Украины) [2]. Определение письменного доказательства, закрепленного законодателем, усматривается нами несколько размытым. Вызывает спор и определение документа, изложенное в ч. 1 ст. 99 УПК Украины, в частности, отнесение к способам фиксации информации «звука, изображения и т. д.» [5]. По нашему мнению, документом следует признавать только носитель информации, изложен письменными знаками. Поэтому мы не можем согласиться с А.М. Кругловым, который считает документом результат отражения фактов, событий, явлений объективной действительности и мыслительной деятельности человека путем писания, графики, фотографии, звукозаписи или другим способом, на специальном материале (бумаге, фотопленке, папирусе и т. п.) [6, с. 164], и с Е.Н. Копьевым, по мнению которого любой способ фиксации является документированием [7, с. 101]. Подобная несогласованность относительно понимания письменных доказательств может привести не только к смешению различных видов источников, но и к значительному сужению фактически существующего их разнообразия, когда, например, в качестве документов практически выступают далеко не только письменные документы [8, с. 71]. С учетом этого подчеркиваем необходимость закрепления в нормах-дефинициях особенностей составления документа с помощью

определенных письменных знаков, доступных для восприятия и понимания человеком (буквами, числами, другими знаками, схемами и т. п.), для того, чтобы во время производства по делам о нарушении налогового законодательства правильно разграничивать виды доказательств и определять, в каких случаях письменное доказательство трансформируется в вещевое.

Одним из значений слова «documentum», в переводе с латыни, – «доказательство» [9, с. 8], что, по нашему мнению, очень символично.

Согласно ч. 1 ст. 1 Закона Украины «Об информации» документ – это «материальный носитель, содержащий информацию, основными функциями которого являются ее сохранение и передача во времени и пространстве» [10].

На основании вышеприведенного можно сформулировать определение письменного доказательства, как материального или электронного носителя информации, содержащего в себе сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела. То есть, для возникновения письменного доказательства достаточно наличия двух условий:

- 1) носитель создан специально для сохранения (передачи) информации;
- 2) информация, содержащаяся на носителе, имеет значение для производства по делу. А отсюда уже можно уверенно утверждать, что информация на фирменном бланке или в электронном письме будет считаться письменным доказательством, а заметки на спичечном коробке или стене склада – нет. Однако и приведенные нами условия существования письменного доказательства не являются правовой аксиомой.

В практике распространены случаи, когда письменное доказательство (как правило, бумажный документ) привлекается соответствующими органами в качестве вещественного доказательства. Условия трансформации письменного доказательства в вещевой наиболее удачно, на наш взгляд, раскрывает К.С. Юдельсон: если документ важен с точки зрения содержания – это письменное доказательство, если важную роль играют материальные качества предмета (например, исправление) – это вещественное доказательство [11, с. 221–222].

Под вещественными доказательствами в административном суде-

производстве законодатель понимает «предметы материального мира, содержащие информацию об обстоятельствах, имеющих значение для дела» (ч. 1 ст. 80 КАС Украины) [2]. К этим предметам отнесены также магнитные, электронные и другие носители информации, содержащие аудиовизуальную информацию о соответствующих обстоятельствах. Таким образом фото-, кино-, видео-, аудионосители и т. д. обособленно входят в разряд вещественных доказательств, и это, по нашему мнению, является правильной позицией законодателя. Ученые же определяют вещественные доказательства, как предметы, которые по своему внешнему виду, свойствам, месту их нахождения или иным признакам могут быть средствами для установления обстоятельств дела [12, с. 281]; предметы материального мира – носители информации, подлежащие судебному исследованию [13, с. 45]; магнитные и электронные носители информации, на которых отражено информацию об обстоятельствах, имеющих значение для дела, и непосредственно на них отображены [14, с. 48–49].

Как можем наблюдать, единого мнения среди ученых относительно толкования категории «вещественные доказательства» до сих пор не сложилось. Главной особенностью вещественных доказательств по сравнению с другими видами доказательств является то, что они представляют не словесное или шифрованное (цифровое, графическое и т. п.) описание обстоятельств, имеющих значение для дела, а чувственно-наглядное воплощение их следов и признаков, которые сохранились до момента производства по делу.

Предметы материального мира, будучи вещественными доказательствами, объективно и адекватно отражают те или иные события или явления, связанные с выполнением налогового долга, проведением таможенной (банковской, страховой и т. п.) деятельности, в то время, как показания лица, привлекаемого к ответственности, ее представителей, потерпевшего, свидетеля и других участников процесса, основанные на субъективном восприятии совершенных деяний и их обстоятельств. Однако это не делает вещественные доказательства достоверными по сравнению с другими видами доказательств.



Сами по себе отдельно взятые вещественные доказательства несут отраженную, статическую информацию об отдельных обстоятельствах дела, и их в основном бывает недостаточно для принятия решения. Поэтому вещественные доказательства оцениваются в совокупности с доказательной базой.

Как удачно отмечает А.В. Пердернин, вещественные доказательства являются беспристрастными, объективными носителями доказательственной информации, поэтому они должны быть выявлены и использованы по тем делам, в которых это возможно [15, с. 310].

Отдельное место среди доказательств по делам о нарушении финансового и налогового законодательства занимает заключение эксперта. Согласно ст. 1 Закона Украины «О судебной экспертизе» судебная экспертиза – это исследование экспертом на основе специальных знаний материальных объектов, явлений и процессов, которые содержат информацию об обстоятельствах дела, находящегося в производстве органов предварительного расследования или суда [16]. Основанием для проведения экспертиз в соответствии с действующим законодательством является процессуальный документ (постановление, определение) о назначении экспертизы, составленный уполномоченным на то лицом (органом), или письменное обращение потерпевшего или стороны защиты, в котором обязательно указываются реквизиты, перечень вопросов, поставленных эксперту, а также объекты, подлежащие исследованию. Основанием для проведения экспертного исследования является письменное заявление (письмо) заказчика (юридического или физического лица) с обязательным указанием его реквизитов, с перечнем вопросов, подлежащих решению, а также объектов, услуг (п. 1.8 Инструкции о назначении и проведении судебных экспертиз и экспертных исследований) [17].

Экспертиза назначается для выяснения обстоятельств, имеющих значение для дела и требующих специальных знаний в области науки, искусства, техники, ремесла и тому подобное. Для этого избирается экспертное учреждение или отдельный специалист в нужной сфере, обладающий специальными знаниями или навыками. Эксперт

должен ответить на поставленные ему в постановлении вопросы или обосновать причины, если он не может дать ответ. Интересным моментом для процесса получения доказательств является то, что в случаях, когда эксперт при проведении экспертизы обнаружит факты, имеющие значение для дела и по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он может включить в заключение свои соображения об этих обстоятельствах (ч. 3 ст. 82 КАС Украины [2]). Эти соображения могут в будущем выступать основой для последующего заключения и быть доказательствами по этому или другому делу.

Заключение эксперта не имеет заранее установленной силы и превосходства над другими источниками доказательств, подлежит проверке и оценке по внутреннему убеждению суда, которое должно основываться на всестороннем, полном и объективном рассмотрении всех обстоятельств дела в совокупности. Не следует отдавать предпочтение заключению эксперта только потому, что экспертиза проведена комиссией повторно, экспертом авторитетного учреждения или тем, который обладает большим опытом экспертной работы и т. п. [18]. То есть, как и любые другие доказательства, имеющие силу только в своей совокупности, заключение эксперта для суда не является обязательным, однако несогласие суда с ним должно быть мотивировано в постановлении или определении (ч. 5 ст. 82 КАС Украины) [2].

Итак, цель экспертизы сводится к проведению экспертом специального исследования, предполагающего получение новых фактических данных, ранее не известных суду. То есть, экспертиза направлена на выявление именно фактических данных, которые способны подтвердить или опровергнуть факты, имеющие значение для дела.

Рядом с экспертом иногда вспоминают такого участника административного процесса, как специалист. Им является лицо, обладающее специальными знаниями и навыками применения технических средств, и предоставляющее консультации во время совершения процессуальных действий по вопросам, требующим соответствующих специальных знаний и навыков (ч. 1 ст. 67 КАС Украины) [2]. И хотя в КАС Украины прямо

указано, что помощь специалиста не может касаться правовых вопросов (ч. 4 ст. 67), хотелось бы уточнить место специалиста в административном процессе. Авторы научно-практического комментария КАС Украины отмечают, что помощь специалиста нужна, в первую очередь, в процессе доказывания, но она не заменяет заключения эксперта [20, с. 235]. Мы согласны с тем, что в отечественной правовой системе специалист не является источником доказательств. Роль специалиста сводится к осуществлению технической помощи в ходе судебного расследования и судебного разбирательства, однако не мешает ему вместе с процессуальными лицами, наделенными собственными полномочиями, или в их присутствии, добывать из источников доказательства и процессуально фиксировать их.

Выводы. Подводя итоги, можем утверждать, что определение письменного доказательства, указанного законодателем в ч. 1 ст. 79 КАС Украины, не соответствует реалиям современности, и предлагаем закрепить такое его трактование – это материальный или электронный носитель информации, содержащий в себе сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела. Видами доказательств по делам о нарушении финансового и налогового законодательства является объяснения участников процесса, письменные доказательства, заключения экспертов. Составление исчерпывающего развернутого перечня видов доказательств по делам о нарушении налогового законодательства усугубляется тем, что количество источников доказательств, в частности это касается носителей информации, на которых могут находиться электронные документы, и способы закрепления, сохранения и воспроизведения этих документов ежедневно увеличиваются (например, QR-код, который в некоторых странах приобрел столь массовое распространение, используемый в торговле и логистике). Это наводит на мысль о том, что доказательства в административном судопроизводстве должны рассматриваться всесторонне, а научная теория и право творческая деятельность должны идти в ногу с технической революцией и информационными отношениями.

**Список использованной литературы:**

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.
3. Треушников М.К. Судебные доказательства : моногр. / М.К. Треушников. – М. : Юр. бюро «Городец», 1997. – 320 с.
4. Згама А.. До питання про подання додаткових доказів до апеляційного господарського суду / А.О. Згама. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lexline.com.ua/?language=ru&go=full_article&id=150.
5. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 9–10. – Ст. 88.
6. Круглов О.М. Доказування і докази у справах про адміністративні правопорушення посадових осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.М. Круглов; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2003. – 223 с.
7. Копьев Е.Н. Основные особенности документов по уголовным делам / Е.Н. Копьев // Вопросы борьбы с преступностью по советскому законодательству. – Иркутск, 1969. – С. 99–104.
8. Кириченко С.А. Особисті і речові джерела антикримінальної інформації (поняття, класифікація, правова регламентація) : моногр. / С.А. Кириченко, Ю.О. Ланцедова, А.П. Огородник, Ю.Д. Ткач / За наук. ред. О.А. Кириченка. – Миколаїв : Вид-во МДГУ ім. Петра Могили, 2006. – 168 с.
9. Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права / Ф.М. Дыдынский. – Варшава. – Типография К. Ковалевского, 1896. – 372 с.
10. Про інформацію : Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
11. Юдельсон К.С. Судебные доказательства и практика их использования в советском гражданском процессе / К.С. Юдельсон. – М. : Госюриздат, 1956. – 251 с.
12. Комзюк А.Т. Адміністративний процес України : навч. посіб. / А.Т. Комзюк, В.М. Бевзенко, Р.С. Мельник – К. : Прецедент, 2007. – 531 с.
13. Богуцький В.В. Провадження у справах про адміністративні правопорушення : навч. посіб. / В.В. Богуцький, В.В. Богуцька, В.В. Мартиновський. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Вид-во ФО-П Н.М. Вапнярчук, 2010. – 208 с.
14. Колпаков В.К. Докази та доказування в адміністративному судочинстві : моногр. / В.К. Колпаков, В.В. Гордєєв. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2009. – 128 с.
15. Передернин А.В. Административная ответственность за налоговые нарушения : учеб. пособ. / А.В. Передернин. – Тюмень : Издательство ТюмГУ, 2005. – 342 с.
16. Про судову експертизу : Закон України від 25 лютого 1994 р. № 4038-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. – Ст. 232.
17. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та 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. – 172 с.
18. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах : постанова Пленуму Верховного Суду України від 30 травня 1997 р. № 8. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>.
19. Кодекс адміністративного судочинства України : науково-практичний коментар / О.А. Банчук [та ін.]; заг. ред. Р.О. Куйбіда; Центр політико-правових реформ. – К. : Юстініан, 2009. – 976 с.