

# Проблеми надання властивостей

## первинного документа електронним авіаційним квиткам



**Л. М. Белкін**

кандидат технічних наук, старший науковий співробітник

*У статті розглядаються проблемні питання надання властивостей первинного документа електронним авіаційним квиткам, зокрема, при обчисленні податків. Розглядається судова практика.*

**Ключові слова:** електронний квиток, електронний документ, авіакомпанія, авіаперевізник, маршрут/квитанція.

*В статье рассматриваются проблемные вопросы придания свойств первичного документа электронным авиационным билетам, в частности, при исчислении налогов. Рассматривается судебная практика.*

**Ключевые слова:** электронный билет, электронный документ, авиакомпания, авиаперевозчик, маршрут/квитанция.

*This article addresses the problematic issues giving properties of the original document electronic airline tickets, in particular, when calculating taxes. We consider the jurisprudence.*

**Keywords:** electronic ticket, an electronic document, airline, carrier, itinerary/receipt.

Одним із сучасних напрямків удосконалення технології організації авіаперевезень і підвищення культури обслуговування пасажирів є запровадження електронних авіаційних квитків (або e-ticket) – електронних документів, що засвідчують договір повітряного перевезення між пасажиром і авіакомпанією. На відміну від паперового авіаквитка, електронний квиток являє собою цифровий запис в базі даних авіакомпанії [1].

Технології застосування традиційних паперових авіаквитків створювалися у першій половині ХХ ст. з урахуванням наявних тоді можливостей процесів зберігання, передачі та обробки інформації. В результаті цих та багатьох інших чинників були вироблені спеціальні заходи з проведення процедур продажу авіаквитків. Зокрема, існували такі обмеження: а) авіаквиток повинен бути випущений на спеціальному бланку, який забезпечений засобами захисту від підробок (наприклад, папір з водяними знаками); б) бланки авіаквитків повинні бути бланками суворої звітності, стосовно яких діють спеціальні правила обліку, зберігання, передачі для використання, утилізації; в) процедура випуску авіаквитка мала на увазі копіювання інформації з квитка на інші носії інформації (наприклад, відривні купони квитка) і передачу цих носіїв в інші підприємства для обліку, використання, прийому до виконання, архівування та інших цілей. Все це робило процес випуску авіаквитка досить дорогим. Є відомості, що витрати авіакомпаній на випуск бланків квитків та інші витрати, пов'язані власне з організацією продажу квитків на паперових бланках, сягали 10 доларів за кожен проданий квиток [1].

На відміну від паперового квитка, електронний квиток являє собою сукупність записів в базах даних різних комп'ютерних систем. Для електронного квитка не потрібен спеціальний бланк – вся інформа-

ція зберігається в пам'яті комп'ютера і при необхідності швидко передається з одного комп'ютера на інший. Відповідно, знижуються витрати авіакомпаній на виготовлення бланків і їх обіг. З розвитком засобів електронної комерції та електронних платежів з'являється можливість оплати авіаквитка за допомогою автоматизованих пристроїв (банкомати, платіжні термінали, банківські комп'ютерні системи). Таким чином, скорочуються витрати авіакомпаній та агентів з продажу квитків на організацію грошового обігу. Крім того, впровадження технологій електронного квитка дозволяє знизити і деякі інші витрати [1].

Однак, попри ці переваги, виникають проблеми юридичної сили електронних квитків поза межами електронних систем обліку пасажирських авіаперевезень. Такі проблеми виникають, наприклад, при відшкодуванні вартості електронних авіаційних квитків особам, які направлені у відрядження. Враховуючи схильність контролюючих органів саме до документів, виготовлених в паперовій формі [2], такі проблеми досить гострі, про що свідчать численні судові спори [3].

Питанням електронного документообігу та статусу електронного документа присвячена низка робіт [4-10], основним положенням яких є твердження про те, що статус електронного документа як такого не може заперечуватися тільки з тих підстав, що він існує в електронному вигляді. Так, М. М. Дутов [5] обґрунтовує, що електронний документ може виконувати всі функції звичного паперового і тому може використовуватися в електронній комерції: забезпечувати аутентифікацію відправника, гарантувати неможливість укладача документа відректися від нього, забезпечувати незмінність документа, тобто легке виявлення змін, внесених після складання. Підкреслюється, що електронний документ відноситься до письмових доказів і не може бути позбавлений доказової сили

винятково на підставі електронної форми. Т. В. Степанова [6] доводить необхідність прийняття нормативних актів для прирівнювання електронних та письмових документів. Ця теза частково реалізована в процесуальному законодавстві України – згідно з ч. 1 ст. 79 Кодексу адміністративного судочинства України письмовими доказами визнані документи (у тому числі електронні документи), акти, листи, телеграми, будь-які інші письмові записи, що містять в собі відомості про обставини, які мають значення для справи. У праці Г. М. Швецової [7] доводиться, що недоречно протиставляти види комунікації, виділені за різними ознаками, наприклад, усну, документальну і електронну. Стверджується, що поняття «книга» охоплює не тільки друковані, а й електронні видання, а також рукописні та електронні документи, в разі їх депонування у визначених центрах, якими повинні бути, у першу чергу, бібліотеки.

Водночас всі ці дослідження носять, як правило, доктринальний характер і не вирішують питання законодавчого тлумачення спірних питань. Наприклад, у роботі В. М. Желіховського [4] визнано за необхідне вирішити законодавчо, зокрема, проблему правомочності укладення договору в електронній формі, а саме: чи є електронні документи достатніми для фіксації договору в письмовій формі згідно з цільовим законодавством.

Отже, метою цієї статті є дослідження проблем надання юридичної сили електронним авіаційним квиткам як різновиду електронного договору, аналіз судової практики з цього приводу.

Оформлення пасажиром електронного квитка передбачено Правилами повітряних перевезень пасажирів і багажу, затвердженими Наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23.04.2010 р. № 216, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 11.08.2010 р. за № 669/17964. Цими правилами електронним квитком визна-

чений електронний документ, який включає роздрук маршруту, електронні купони і, у разі використання, документ для посадки. Абсолютно ідентичне визначення містилося і в попередніх Правилах, затверджених Наказом Державної служби України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації від 14.03.2006 р. № 187 (далі – Державіаадміністрації), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13.06.2006 р. за № 706/12580.

Згідно з частиною 2 статті 9 Закону України (далі – ЗУ) «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – ЗУ «Про бухгалтерський облік...»), первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях. Відповідно до пункту 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 5.06.1995 р. за № 168/704 (далі – Наказ № 88), первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі. Отже, законодавство готове визнати статус документа, створеного в електронній формі, саме як документа.

Однак каменем спотикання щодо такого практичного визнання є застереження того ж ЗУ «Про бухгалтерський облік...» (ч. 6 ст. 9), відповідно до якого у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Згідно з абзацом 2 пункту 2.3 Наказу № 88, на вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких доку-

ментів на паперовому носії. Цю вимогу перевіряючи розуміють буквально і вимагають відтворення документів, створених в електронній формі, у вигляді, який точно відповідає звичній паперовій формі [2].

Разом з тим, в більшості випадків це є неможливим. Зокрема, у випадку електронних авіаційних квитків неможливо відтворити звичний паперовий квиток на бланку суворої звітності з певними засобами захисту від підробок, – адже саме від цього намагалися відійти авіаперевізники, вводячи електронний авіаквиток. Отже, не визнаючи витрат по таких документах, перевіряючи штучно позбавляють підприємства витрат і (у відповідних випадках) податкового кредиту. Разом з тим, ця колізія може бути правомірно вирішена на підставі ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг».

Так, у п. 2.3 (абзац 1) згаданого вище Наказу № 88 зазначається, що первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Відповідно до статті 5 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

За таких умов слід зазначити, що за змістом ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», створити копії на паперових носіях – це необов'язково

відтворити паперову копію у вигляді, характерному для документа, з самого початку оформленого в паперовому вигляді. Тобто мова йде не про звичну форму документа, який з самого початку оформлюється в паперовій формі, а про відображення даних у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Так, в Методичних рекомендаціях щодо вимог до форми електронного пасажирського квитка та багажної квитанції, електронної квитанції різних зборів, затверджених Наказом Державіаадміністрації від 20.01.2009 р. № 37, при оформленні електронного авіаквитка пасажиру видається підтверджуючий документ (маршрут/квитанція), який містить: відомості про пасажира; найменування і/або код перевізника; номер рейсу; дату відправлення рейсу; час відправлення рейсу; найменування або коди пунктів вильоту/прильоту для кожного рейсу; код класу бронювання; код статусу бронювання; тариф; еквівалент тарифу (якщо використовується); збори та податки; загальна сума; форма оплати; найменування та адреса офісу перевізника або агентства, що видало квиток; норма провозу безкоштовного багажу (якщо передбачено); номер електронного перевізного документа; передаточні/обмежувальні надписи. Однак іноді і ці маршрут/квитанції не влаштовують перевіряючих.

Наприклад, підприємство-позивач звернулося до Окружного адміністративного суду м. Севастополя з позовом, де оскаржувало невизнання Державною податковою інспекцією (далі – ДПІ) у Ленінському районі м. Севастополя доказової сили маршрут/квитанцій електронних авіаквитків, доданих до звітів про відрядження. В Постанові цього суду від 21.03.2011 р. у справі № 2а-1881/10/2770 [3] така позиція податківців визнана незаконною, позов у відповідній частині задоволено. Суд вказав на те, що згідно зі ст. 5 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг»,

електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною. Крім того, в ст. 8 даного закону імперативно визначено, що юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Отже, позиція податківців щодо ігнорування доказової сили електронних документів з їх відповідною візуалізацією визнана незаконною.

Зазначена позиція окружного адміністративного суду знаходить підтвердження і при апеляційному перегляді, після чого судові рішення набирають законної сили. Так, в Постанові Донецького окружного адміністративного суду від 19.10.2010 р. у справі № 2а-22462/10/0570, залишеній без змін ухвалою Донецького апеляційного адміністративного суду від 30.11.2010 р. у цій же справі, зазначається [4], що підприємство-позивач надало суду роздрук маршруту від 03.07.2009 р. та відривний талон на рейс Київ-Донецьк на 07.07.2009 р. із зазначенням виходу – А1, часу посадки – 20:25, місця пасажира – 12F та зазначенням імені останнього – відрадженого ОСОБА\_4. Відповідно до довідки ЗАТ «Київське агентство повітряних сполучень», 03.07.2009 р. в агентстві був придбаний авіаквиток на прізвище ОСОБА\_4 за маршрутом Донецьк – Київ – Донецьк на 07.07.2009 р. Квиток не мінявся та не приймався до повернення. За таких обставин, оскільки особою, яка перебувала у відрадженні, придбано єдиний електронний квиток одразу в обидва кінці, суд не приймає до уваги доводи ДПП, що ненадання посадкового талона на рейс Донецьк-Київ свід-

чить про непідтвердження працівником витрат на відрадження в цій частині і вважає достатнім для підтвердження таких витрат та їх відшкодування надання до авансового звіту разом з посвідченням про відрадження та роздруком маршруту посадкового талона лише на рейс Київ-Донецьк. Вартість квитка та придбання його саме ОСОБА\_4, крім даних, зазначених в роздруку маршруту, підтверджено також і вищевказаною довідкою ЗАТ «Київське агентство повітряних сполучень». Отже, суд визнав, що матеріали справи містять достатньо даних, які підтверджують, що ОСОБА\_4 понесла витрати на відрадження у зв'язку з придбанням електронного квитка за маршрутом Донецьк-Київ-Донецьк на 07.07.2009 р., а тому в позивача були всі підстави для відшкодування їй цих витрат.

Слід також зазначити, що листом Міністерства фінансів України від 23.04.2009 р. № 31-34000-10-9/11608 додатково роз'яснено, що електронний авіаквиток може бути визнаний первинним документом. При цьому у разі оформлення електронного авіаквитка для відображення в реєстрах бухгалтерського обліку операції з використання авіапослуг первинним документом буде копія електронного авіаквитка. Сплата коштів за придбання електронного авіаквитка відображається в бухгалтерському обліку на підставі платіжних документів (касовий чек, квитанція до прибуткового касового ордера, банківські платіжні документи тощо).

Звертає на себе увагу той факт, що наріжним каменем у цих міркуваннях на користь визнання електронного авіаквитка первинним документом є принцип, зафіксований в ст. 8 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», відповідно до якого юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Ця позиція притаманна і міжнародним документам в сфері електронного документообігу та електронної комерції. Так,

згідно з частиною 4 статті 4 Модельного закону про електронну торгівлю (прийнятий на тридцять першому пленарному засіданні Міжпарламентської Асамблеї держав-учасниць СНД, Постанова № 31-12 від 25.11.2008 р.), електронне повідомлення, що використовується в електронній торгівлі, не може бути відкинуто лише на тій підставі, що воно оформлено або отримано за допомогою використання інформаційних систем та інформаційно-комунікаційних мереж. Згідно зі статтею 5 Типового закону ЮНСІТРАЛ про електронну торгівлю [11], інформація не може бути позбавлена юридичної сили, дійсності або позовної сили лише на тій підставі, що вона складена в формі повідомлення даних (під повідомленням даних розуміється інформація, підготовлена, відправлена, отримана або збережена за допомогою електронних, оптичних або аналогічних засобів, включаючи електронний обмін даними, електрон-

ну пошту, телеграму, телекс або телефакс, але не обмежуючись ними).

Отже, позбавлення електронних документів юридичної сили тільки через те, що вони складені в електронній формі, суперечить міжнародним зобов'язанням України.

Отже, електронний авіаційний квиток має доказову силу в сфері бухгалтерського та податкового обліку. Паперовим відображенням цього квитка є маршрут/квитанція (копія електронного квитка). Сплата коштів за придбання електронного авіаквитка відображається в бухгалтерському обліку на підставі відповідних платіжних документів. Доказова сила електронного авіаційного квитка ґрунтується на положеннях, відповідно до яких юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. По відношенню до електронного авіаційного квитка це положення підтверджується позитивною судовою практикою.

## Список використаної літератури

1. Електронний квиток (цивільна авіація): Вікіпедія. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. *Белкін А. М.* Проблеми надання юридичної сили біржовим угодам, укладеним в електронних торговельних системах / А. М. Белкін // Інформація і право. – 2011. – № 3 (3). – С. 153-161.
3. Єдиний державний реєстр судових рішень. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
4. *Желіховський В. М.* Правові засади електронної комерції в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. М. Желіховський. – К., 2007. – 20 с.
5. *Дутов М. М.* Правове забезпечення розвитку електронної комерції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / М. М. Дутов. – Донецьк, 2003. – 17 с.
6. *Степанова Т. В.* Доказування та докази в господарському процесі України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Т. В. Степанова. – Донецьк, 2002. – 18 с.
7. *Швецова Г. М.* Документ і книга в системі соціальних комунікацій: автореф. дис. ... д-ра іст. наук: спец. 07.00.08 / Г. М. Швецова. – К., 2002. – 32 с.
8. *Задорожна Н. Т.* Кероване проектування документообігу в управлінських інформаційних системах: автореф. дис. ... канд. фіз.-мат. наук: 01.05.03 / Н. Т. Задорожна. – К., 2004. – 22 с.
9. *Собур С. В.* Теоретичні підходи до визначення поняття «електронний документ» / С. В. Собур // Правова інформатика. – 2008. – № 4 (20). – С. 32-36.
10. *Собур С. В.* До питання поняття носія електронного документа / С. В. Собур // Правова інформатика. – 2009. – № 2 (22). – С. 40-44.
11. Типовой закон ЮНСИТРАЛ об электронной торговле. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifap.ru/pr/2007/070428aa.pdf>