

УДК 342

Г.В. КАЛІНІЧЕНКО, Харківський національний університет внутрішніх справ

ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВОГО ВЕКСЕЛЯ

Ключові слова: податковий вексель, функції податкового векселя

З прийняттям незалежності України почали активно розвиватися податкові відносини, які до цього часу існували за участю обмеженого кола суб'єктів, внаслідок чого не були достатньою мірою розвинуті та врегульовані нормами права. З розвитком ринкових відносин та появою різних форм та видів власності перед органами державної влади та платниками податків постало питання необхідності всебічного врегулювання податкових відносин. Процес прийняття податкових законів та підзаконних актів почався у 90-х рр., але до теперішнього часу ще не дійшов до логічного завершення.

Тема податкового векселя залишається вузькою та малодослідженою як у податковому так і у вексельному праві. Не вирішення питань теоретичного плану призводить до колізій та прогалин на практиці, що проявляється у невірному розумінні та застосуванні, а іноді й в повній відсутності необхідних норм права.

Незважаючи на те, що вчені займалися дослідженням податкового зобов'язання загалом, а деякі торкалися питання податкового векселя, спеціальні питання цього податкового інструменту залишаються малодослідженими. Окремих аспектів податкового векселя торкалися у своїх роботах такі науковці, як С.М. Баранов-Мохорт, Г.В. Бех, Ю.В. Бондарчук, Н.В. Воротіна, В.В. Кириченко, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва, Т.О. Проценко, А.В. Саленков та інші. На жаль, всебічного дослідження цей правовий інститут не знайшов у роботах вищевказаних авторів. Тому метою статті є дослідження поняття та

сутності податкового векселя як інструменту регулювання податкових відносин. Її новизна полягає в отриманні нових знань в ході дослідження цього правового інституту та систематизації вже існуючих фактів та досліджень.

Поняття податкового векселя є похідним від загального поняття векселя, визначення, якого міститься в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок»: вексель – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю) [1]. В юридичній літературі зустрічаються й інші визначення поняття «вексель», які містять розширений перелік ознак, притаманних векселю.

В ході формування та розвитку векселя сформувалися і притаманні йому ознаки. Виділяють такі наступні основні риси, притаманні векселю:

1. Договірний характер.
2. Безумовність.
3. Абстрактність.
4. Формальна визначеність.
5. Односторонність.
6. Грошовий характер.
7. «Вексельна суворість».

Деякі автори виділяють і такі ознаки, як безспірність, оборотність, солідарна відповідальність, здійснення протесту за векселем, відсутність необхідності звернення до нотаріуса для засвідчення підпису на векселі, зобов'язання виконання товарних поставок, відсутність векселя на пред'явника, відсутність необхідності державної реєстрації, короткостроковість.

Безумовно податковий вексель має свої особливості, які обумовлені сферою його функціонування. У п.4.1.176 ст.4 Податкового кодексу надано визначення податкового векселя: податковий вексель, авальований банком (податкова розписка) (далі – податковий вексель для цілей розділу VI цього Кодексу), – простий вексель, авальований банком, що ви-

дається векселедавцем: до отримання з акцизного складу спирту етилового, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк, визначений статтями 225, 229 цього Кодексу [2]. На наш погляд, це визначення є не досить вдалим і викликає певні запитання. По-перше, як бачимо, дане визначення може бути застосовне лише до розділу VI Податкового кодексу «Акцизний податок» про що прямо передбачено у самому визначенні, в той же час податковий вексель використовується і при оподаткуванні операцій із давальницькою сировини і при ввезенні на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні. По-друге, у визначенні вказано, що вексель є забезпеченням виконання зобов'язання сплати податку. Термін «забезпечення» за своєю суттю динамічний, тобто розуміється як триваючий процес, а не статистичне явище. В нашому випадку, це має бути сукупність дій платника податків та податкових органів щодо своєчасного та належного виконання обов'язку зі сплати податку. Не логічним було би припускати, що податковий вексель, як такий, є сукупністю вищезазначених дій. Можливо, створюючи цю норму та згадуючи у ній забезпечення виконання обов'язку зі сплати податку, законодавець мав на увазі спосіб забезпечення виконання обов'язку.

В.В. Кириченко дає наступне визначення способам забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: способи забезпечення виконання податкового обов'язку слід визначити як передбачену податковим законодавством систему спеціальних заходів податково-правового примусу, спрямованих на стимулювання належного виконання податкового обов'язку платником податків, які виконують функції захисту, правовідновлення, превенції та припинення [3]. Як бачимо, спо-

соби забезпечення виконання податкового обов'язку передбачає застосування заходів податково-правового примусу, що є не зовсім логічним по відношенню до податкового векселя, адже, аналізуючи податкове законодавство, доходимо до висновку, що податковий вексель застосовується на засадах добровільності, тобто за бажанням платника податку.

По-третє, хотілося би звернути увагу на те, що поряд із таким поняттям як «податковий вексель, авальований банком», законодавець використовує поняття «податкова розписка» та ставить між ними знак тотожності. З точки зору загальноприйнятого значення, поняття «розписка» трактується як документ, який підтверджує передачу та одержання грошей, матеріальних цінностей, документів тощо від певної особи. Враховуючи особливості податкового векселя, визначеного законодавством, ми схилиємося до думки, що податковий вексель і податкова розписка є різними поняттями за своєю правовою суттю, податковій розписці не притаманний ряд ознак, які притаманні податковому векселю. Вважаємо, що законодавцю потрібно визначитися, який же саме інститут регулюється нормами податкового права: податковий вексель чи податкова розписка. На даному ж етапі доречно говорити про податковий вексель, тому що аналізуючи ознаки, які притаманні цьому правовому явищу, приходимо до висновку, що саме інститут податкового векселя має місце в податковому праві.

У п.14.1.204 ст.14 Податкового кодексу зазначено, що простий вексель, авальований банком, – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ банку сплатити після настання строку платежу визначену суму векселедержателю.

Вексель засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити до Державного бюджету України відповідну суму коштів і є податковим зобов'язанням, визначеним векселедавцем самостійно і узгодженим з дня взяття на облік векселя контролюючим орга-

ном за місцезнаходженням векселедавця, а в разі, якщо законодавством передбачено відстрочення із сплати митних платежів, – з дня митного оформлення товарів у відповідний режим.

Хоча в зазначеному вище визначенні і не йдеться безпосередньо про податковий вексель, але можемо припустити, що мається на увазі саме він. Проаналізуємо визначення, надане законодавцем.

У визначенні зазначено, що податковий вексель є цінним папером. Поняття цінного паперу міститься у ст.3 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок»: цінні папери – документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника, та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що впливають із цих документів, іншим особам [1]. З цього визначення випливають ознаки цінного паперу:

- а) цінним папером є документ;
- б) документ має бути встановленої форми;
- в) документ має містити відповідні реквізити;
- г) документ має посвідчувати грошове або інше майнове право, яке визначає взаємовідносини між особою, яка його випустила (розмістила) або видала, і власником;
- г) документ передбачає виконання зобов'язань згідно з умовами його випуску (видачі);
- д) документ передбачає можливість передачі прав, що впливають з нього, іншим особам.

Однією з ознак цінного паперу, яка вперше однозначно закріплена у законодавстві України (однак повністю відповідає теорії права) є та, що цінний папір, як документ, передбачає можливість передачі прав, що закріплені цим документом, іншим особам [4]. У п.7 підрозділу першого перехідних положень Податкового

кодексу зазначено, що податковий вексель не підлягає індосаменту, це означає, що податковому векселю ця ознака не притаманна.

Стаття 177 Цивільного кодексу визначає, що об'єктами цивільних прав є речі, у тому числі гроші та цінні папери, інше майно, майнові права, результати робіт, послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні і нематеріальні блага [5]. Об'єкти цивільних прав характеризуються оборотоздатністю, що закріплено в ст.178 Цивільного кодексу: об'єкти цивільних прав можуть вільно відчуватися або переходити від однієї особи до іншої в порядку правонаступництва чи спадкування або іншим чином, якщо вони не вилучені з цивільного обороту, або не обмежені в обороті, або не є невід'ємними від фізичної чи юридичної особи. Як було зазначено вище, податковий вексель не підлягає індосаменту, також обов'язки з погашення податкового не можуть передаватися іншим особам, крім банка-аваліста, що свідчить про не оборотоздатність податкового векселя. До того ж, податковий вексель не згадується в переліку цінних паперів, який міститься в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Вважаємо недоцільним використання двох визначень, які, по суті, визначають поняття одного і того самого правового явища. Також наголосимо, що законодавець використовує ще й і різні назви: в одному випадку «податковий вексель, авальований банком», в іншому – «простий вексель авальований банком». Аналізуючи використання поняття «простий вексель, авальований банком», ми знаходимо його, у дещо видозміненому вигляді – «простий авальований вексель» – ще у ст.204 Податкового кодексу, в якій йдеться про порядок оподаткування ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником та вивезення виробленої з неї готової продукції, а також у ст.2 Закону України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах».

Вбачається деяка логіка законодавця у тому, що він даючи визначення податковому векселю та простому векселю, авальованому банком, хотів розмежувати сфери їх використання: «податковий вексель, авальований банком» використовується при сплаті акцизного податку, «простий вексель, авальований банком» – при оподаткуванні, у разі ввезення на митну територію України іноземним замовником давальницької сировини.

Ми вважаємо, що податковий вексель є особливим податковим інструментом, який використовується у різних сферах, таких як при сплаті акцизного податку, податку на додану вартість, а також при сплаті ввізного мита. Тож і визначення податкового векселя має бути одне, визначаючи при цьому його основні ознаки. Особливості притаманні податковому векселю при його функціонуванні мають бути визначені при розгляді різних сфер, де він використовується. До того ж податковий вексель використовується ще й при сплаті податку на додану вартість підприємствами суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, що регулюється підрозділом 3 Перехідних положень Податкового кодексу України. У цьому разі незрозуміло, яке з понять, наданих законодавцем у ст.14 Кодексу має застосовуватися у даному випадку: «податковий вексель, авальований банком» чи «простий вексель, авальований банком». У першому випадку, маємо змістову невідповідність, адже в понятті прямо зазначено, що воно визначено для цілей розділу VI, в другому ж випадку стикаємося з понятійною невідповідністю, тому що при правовому регулюванні питань пов'язаних з особливостями оподаткування підприємств суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, використовується термін «податковий вексель». Якщо законодавець хотів розмежува-

ти такі поняття як податковий вексель, який використовується при сплаті акцизного збору та податковий вексель, який використовується при сплаті податків та зборів при ввезенні товарів на митну територію, назвавши його «простим векселем, авальованим банком», то не зрозуміло, чому ж цей підхід не зберігся по всьому тексту документа. Видається, що законодавець, даючи визначення поняттям, просто не врахував ще однієї сфери функціонування податкового векселя – сфери сплати податку на додану вартість.

Зазвичай функції певного явища відображають його сутність, тож розглянемо основні функції векселя, які відображують його сутність та юридичну природу:

1. Податковий вексель засвідчує безумовне грошове зобов'язання сплатити до Державного бюджету України відповідну суму коштів. Таке формулювання містить у п.14.1.204 ст.14 Податкового кодексу України.

В даному випадку ми говоримо про фіксування факту наявності обов'язку у платника сплатити до бюджету певну грошову суму. Тобто платник податку не виконує обов'язок зі сплати податку в момент його виникнення, а переносить момент виконання на певний період, що безумовно потребує певного законодавчо визначеного механізму. Таким законодавчим механізмом є податковий вексель, який дозволяє суб'єктам, які відповідають певним ознакам, визначеним в законі скористатися правом та видати податковий вексель.

Безумовне грошове зобов'язання – зобов'язання одного суб'єкта сплатити певну грошову суму іншому суб'єкту без будь-яких зобов'язань останнього. Особливістю податкового векселя є те, що обов'язок сплатити грошову суму за податковим векселем виникає внаслідок податкових відносин, які по своїй суті є безумовними. Тобто, сплачуючи податок, платник не отримує ніякого блага у відповідь, що є особливістю податкових відносин. У той же час, у приватноправових відносинах вексель вважається формою роз-

рахунків, тобто суб'єкт розраховується векселем за певні блага надані йому, а розрахунки за векселем впливають з цих відносин. Звичайно існують теорії, які прагнуть довести, що податок – це плата за надані громадянам державні послуги («теорії обміну») і що податки мають «соціально зворотний характер», тобто гроші, сплачені державі платником податків, повертаються йому в тій чи іншій формі. Але все ж таки слід зазначити, що самі по собі податкові відносини опосередковують рух коштів лише в одному напрямі: від платників податків до держави. І якщо від держави повертаються платникам податків суми, зібрані за допомогою податків, то це здійснюється за допомогою іншого різновиду відносин – наприклад, за допомогою бюджетних відносин.

Податковий вексель засвідчує саме грошове зобов'язання, оскільки відповідно до нинішнього податкового законодавства податки сплачуються виключно у грошовій формі.

2. Функція відстрочення виконання обов'язку зі сплати податку і збору.

Відстрочення – перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань. Слід зазначити, що відстрочення виконання обов'язку зі сплати податку і збору є лише функцією, а не суттю податкового векселя. Детально порядок відстрочення грошових зобов'язань платників податків визначено в Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1036 [6]. Порядок розроблено відповідно до ст.100 Податкового кодексу України. Відповідно до вищезазначеного Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) вважається наданим, якщо на підставі заяви платника податків прийнято відповідне рішення органу державної податкової служби та укладено договір про розстрочення (відстрочення). Зазначимо, що у Порядку не має згадки про подат-

ковий вексель, що наводить на думку, що законодавець не розглядає податковий вексель як механізм відстрочення сплати податку.

Законодавцем був розроблений певний порядок відстрочення виконання обов'язку сплати податків, який відрізняється від порядку застосування податкового векселя. По-перше, право на відстрочення податку, визначеному в Порядку надається всім платникам податку та по відношенню до будь-якого податку. Право ж скористатися податковим векселем мають тільки деякі особи, які відповідають певним ознакам і застосовується він по відношенню до акцизного податку, податку на додану вартість, ввізного та вивізного мит та податків, які справляються при операціях з давальницькою сировиною. По-друге, в Порядку передбачено право податкового органу надати чи не надати відстрочки. Що ж стосується податкового векселя, то платник податків наділяється правом видати податковий вексель, а податковий або митний орган зобов'язаний його прийняти. По-третє, відповідно до Порядку, між платником податків та податковим органом повинен бути укладений договір про відстрочку. Податковий же вексель засвідчує безумовний грошовий обов'язок сплатити до Державного бюджету певну грошову суму і не потребує оформлення податкових документів.

3. Функція гарантування сплати податку в строки, визначені у податковому векселі. Податковий вексель видається на певний строк, визначений в законодавстві, наприклад у ч.2 ст.2 Закону України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» визначено, що сплата ввізного мита, податків та зборів провадиться українським виконавцем шляхом видачі органу державної податкової служби за місцезнаходженням виконавця: простого авальованого векселя із строком платежу, що дорівнює строку здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більш як 90 календарних днів з моменту оформлення

вантажної митної декларації [7]. В підрозділі 3 розділу 20 Податкового кодексу України зазначено: платники податку підприємства суднобудівної промисловості (клас 35.11 група 35 КВЕД ДК 009:2005) у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні та ввозяться вітчизняними підприємствами для використання у господарській діяльності, у митному режимі імпорту за умови оформлення митної декларації (за винятком тимчасової, неповної, періодичної чи попередньої декларації) можуть за власним бажанням видавати митному органу (а митний орган зобов'язаний прийняти) податковий вексель на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість, визначеного у митній декларації, що підлягає сплаті, зі строком погашення на 720-й календарний день з дати його видачі митному органу. Після спливу зазначених строків векселедавець повинен сплатити грошову суму податку до державного бюджету чи іншого цільового фонду.

Податковий вексель підлягає обов'язковому підтвердженню банком шляхом авалю. Банк зобов'язаний самостійно оплатити податковий вексель у разі його непогашення платником у визначений строк незалежно від того, з яких причин вексель не погашено. Таким чином, банк гарантує виконання обов'язку зі сплати податку платником податку. У цивільному праві за гарантією банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантує перед кредитором (бенефіціаром) виконання боржником (принципалом) свого обов'язку. Гарант відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Проектуючи гарантійні відносини в цивільному праві на податкові правовідносини, можемо зробити висновок, що аваль, це свого роду гарантія банку перед податковим або митним органом виконання платником податку обов'язку зі сплати податку в строки, визначені в податковому векселі.

Слід наголосити, що банк у даному випадку гарантує тільки виконання обов'язку зі сплати податку (тобто виконання податкового обов'язку у вузькому розумінні) і ніяким чином не несе відповідальність за не виконання платником податку обов'язку з податкового обліку та податкової звітності.

Податковий вексель є специфічним інструментом податкового права та не є ані способом забезпечення податкового обов'язку, ані цінним папером. Функціями, які відображують сутність та юридичну природу податкового векселя є засвідчення безумовного грошового зобов'язання сплатити до Державного бюджету України відповідну суму коштів, відстрочення виконання обов'язку зі сплати податку і збору та гарантування сплати податку в строки, визначені у податковому векселі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок»: від 23.02.2006 р., № 3480-IV // ВВР України. – 2006. – № 31. – Ст. 268.
2. Податковий кодекс України: від 2.12.2010 р., № 2755-VI // ВВР України. – 2010. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Кириченко В. В. Способи забезпечення податкового обов'язку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Кириченко; Нац. акад. держ. податк. служби. – Ірпінь, 2005. – 18 с.
4. Посполіток В. В. Правове регулювання цінних паперів в Україні: поняття та ознаки / В. В. Політок // Наукові записки. Т. 53. Юридичні науки. – 2006. – С. 35–39.
5. Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 р., № 435-IV // ВВР України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
6. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків / затв. наказом Державної

податкової адміністрації України : від 24.12.2010 р. № 1036 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1431-10>.

7. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» : від 15.09.1995 р., № 327/95-ВР // ВВР України. – 1995. – № 32. – Ст. 255.

Калініченко Г. В. Поняття, сутність та функції податкового векселя / Г. В. Калініченко // Форум права. – 2012. – № 2. – С. 301–307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12kgvfpr.pdf>

Розкрито сутність та правову природу податкового векселя як особливого інституту податкового права та окреслені його функції, які відображують його сутність та юридичну природу: засвідчення безумовного грошового зобов'язання сплатити до Державного бюджету України відповідну суму коштів, відстрочення виконання обов'язку зі сплати податку і збору та гарантування сплати податку в строки, визначені у податковому векселі.

Калініченко А.В. Понятие, сущность и функции налогового векселя

Раскрыта сущность и правовая природа налогового векселя как особенного института налогового права и очерчены его функции, которые отображают его сущность и юридическую природу: засвидетельствование безусловного денежного обязательства уплатить в Государственный бюджет Украины соответствующую сумму денежных средств, отсрочка исполнения обязательства по оплате налога и сбора и гарантирование уплаты налога в сроки, установленные в налоговом векселе.

Kalinichenko G.V. Notion, Nature and Functions of the Promissory Note Related To Tax Liability

it is developed legal nature of promissory note related to tax liability as a special tax law institute and defined its functions which represent its legal nature: certification of single liability to pay amount to State budget of Ukraine, suspension of the obligation to pay taxes and fees and guaranteeing the payment of tax in terms specified in the promissory note related to tax liability.

Форум права