

УДК 342.743

Ганна Калініченко,

здобувач Харківського національного університету внутрішніх справ

## ПОДАТКОВИЙ ВЕКСЕЛЬ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИ СПЛАТІ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ\*

*У статті проаналізовані положення Податкового кодексу, законів та підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють особливості функціонування податкового векселя при сплаті акцизного податку, окреслені риси, притаманні саме акцизному податковому векселю, що обумовлено функціями, які він виконує при його застосуванні при сплаті акцизного податку.*

**Ключові слова:** податки, податковий вексель, акцизний податок, Податковий кодекс.

Податкова система та податки відіграють життєво важливу роль в економіці держави. Так, основною статтею наповнення доходної частини державного бюджету є податки. Наразі в Україні одним із основних джерел прибутків державної казни є акцизний податок (до 2011 р. — акцизний збір) [1]. Саме акцизний податок дедалі більше розглядається як один із найбільш ефективних інструментів регулювання споживання окремих груп підакцизних товарів [2].

Тема податкового векселя загалом та його використання при сплаті акцизного податку зокрема не була комплексно досліджена науковцями. Разом із тим, вона є дуже актуальною, беручи до уваги те, що нещодавно прийнятий Податковий кодекс вніс деякі новели в процес сплати акцизного податку з використанням податкового векселя.

У своїх дослідженнях науковці торкалися окремих аспектів податкового векселя, а також теми акцизного податку загалом. Серед таких, науковців можемо зазначити таких як: С. М. Баранов-Мохорт, Г. В. Бех, П. М. Боровик, Ю. В. Бондарчук, Н. В. Воротіна, О. М. Жукевич, В. В. Кириченко, М. П. Кучерявенко, В. О. Ладиженська, М. О. Ніколаєва, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, А. В. Саленков та інші. Незважаючи на це, питання використан-

ня податкового векселя при сплаті акцизного податку не було всебічно висвітлене в працях вищезазначених та інших науковців. У зв'язку з цим метою даної статті є дослідження механізму сплати акцизного податку з використанням податкового векселя. Її новизна полягає в отриманні нових знань у ході дослідження такого механізму та систематизації вже існуючих фактів та досліджень.

У п. 1 ст. 225 Податкового кодексу [3] зазначено, що суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім вино-матеріалів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції. В інших частинах статті визначений механізм, умови та порядок видачі та погашення податкових векселів при сплаті акцизного податку у разі виробництва та реалізації алкогольних напоїв. Як впливає з норм Податкового кодексу, які регулюють сплату акцизного податку суб'єктами господарської діяль-

\* Рекомендовано до друку кафедрою юридичних дисциплін Сумської філії Харківського національного університету внутрішніх справ.

ності, обов'язок сплатити податок виникає у виробника алкогольної продукції, який в рахунок сплати цього податку має право видати податковий вексель та за допомогою цього механізму відстрочити сплату податку на 90 календарних днів.

Спирт видається виробникам алкогольної продукції на акцизному складі та в присутності представника державної податкової служби, що регулюється ст. 230 Податкового кодексу та Законом України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [4]. При отриманні спирту платник податку складає акт про фактично отриману кількість спирту та, виходячи з цього, розрахунок акцизного податку, який підлягає сплаті. У п. 2 ст. 225 Податкового кодексу зазначено, що такий акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векселя. Законодавець тільки зазначив, що остаточна сума податку, яка підлягає сплаті, зазначається в акті. На наш погляд, така скоригована сума також має бути зазначена і в самому податковому векселі, який подається платником податку.

Особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання, в тому числі особливості видачі податкового векселя, визначені в ст. 229 Податкового кодексу України, а також у ряді постанов Кабінету Міністрів України. Так, аналізуючи вищезазначену статтю та постанови Кабінету Міністрів, підакцизні товари, щодо яких платник податків видає податковий вексель, можна поділити на 3 групи: 1) спирт етиловий, спирт етиловий денатурований (спирт технічний), біоетанол; 2) легкі та важкі дистиляти; 3) нафтопродукти.

Особливості оподаткування першої групи товарів визначені в п. 229.1 ст. 229 Податкового кодексу та в постанові Кабінету Міністрів № 1257 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного

складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції» від 27.12.2010 р. [5]; другої групи товарів — у п. 229.2 та 229.3 ст. 229 Податкового кодексу та в постанові Кабінету Міністрів № 1215 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилятів для використання як сировини для виробництва етилену» від 27.12.2010 р. [6]; третьої групи товарів — у п. 229.4 та 229.5 ст. 229 Податкового кодексу та в постанові Кабінету Міністрів № 1068 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості» від 20.10.2011 р. [7].

По суті, в ст. 229 Податкового кодексу встановлені пільги щодо оподаткування деяких видів товарів, які використовуються за певним цільовим призначенням, хоча законодавець називає такі пільги особливостями оподаткування. Аналізуючи визначення пільги, наведені в юридичній літературі, доходимо висновку, що науковці визначають податкову пільгу як певний привілей, який надається платнику податку за певних умов, у випадках, встановлених законодавством, або свого роду виняток із загальних правил, встановлених для всіх платників податку. Так, у ст. 229 Податкового кодексу встановлено дві пільгові податкові ставки: 0 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту та нульова ставка при реалізації легких, важких дистилятів та нафтопродуктів, а також повне звільнення від сплати акцизного податку при ввезенні легких важких дистилятів та нафтопродуктів. Такі пільги надаються платнику за умов видачі платником податку податкового векселя. Зазначимо, що основною умовою видачі податкового векселя є цільове використання товарів.

Податкові векселі, які видаються відповідно до ст. 229 Податкового кодексу та відповідних постанов Кабінету Міністрів України, мають свої особливості.

1. Однією з особливостей таких податкових векселів є те, що вони застосовуються до товарів, на які не нараховується акцизний податок або які оподатковуються пільговими ставками. Основною функцією податкового векселя при цьому є гарантування цільового використання таких товарів, а податкові органи, у свою чергу, контролюють таке цільове використання матеріалів.

2. Інша особливість полягає в тому, що у платника податків виникає обов'язок, а не право (як це, наприклад, передбачено щодо регулювання податкових векселів, які видаються в рахунок сплати ПДВ) видати податковий вексель.

3. Поряд з таким правовим механізмом, як банківський аваль, який є своєрідною порукою банку за векселедавця, законодавець застосовує правовий механізм відповідальності самого векселедавця. При цьому зазначаються різні підстави, на яких банк-аваліст повинен сплатити суму податку та на яких сам платник зобов'язаний сплатити суму податку, збільшену в 1,5 разу. При непогашенні податкового векселя в строк, передбачений законодавством, векселедержатель звертається до банку-аваліста з вимогою оплатити суму податку, вказану в податковому векселі. У разі ж нецільового використання векселедавцем самостійно оплачує суму податку, передбачену в ст. 215 Податкового кодексу, збільшену в 1,5 разу. Так, можемо зробити висновок, що банк-аваліст гарантує тільки часткове виконання обов'язку векселедавцем, а саме в частині надання необхідних документів, які підтверджують цільове використання продукції. В частині ж цільового використання зобов'язання векселедавця залишається «непокритим» гарантією.

У Податковому кодексі та в постановах КМУ визначено 2 критерії, які застосовуються для визначення платників податку, на яких розповсюджуються особливі умови оподаткування та які мають видавати податковий вексель: вид діяль-

ності суб'єкта господарювання та напрямом використання продукції, щодо якої виданий податковий вексель. Так, підприємства первинного виробництва та виробники лікарських засобів можуть видавати податковий вексель на строк, що не перевищує 180 календарних днів, всі інші підприємства, які займаються певним видом діяльності та отримують або ввозять продукцію, зазначену в ст. 229 Податкового кодексу, повинні видавати податковий вексель на строк, що не перевищує 90 календарних днів.

Відвантаження та ввезення спирту етилового денатурованого (спирту технічного), спирту етилового, легких та важких дистилятів, нафтопродуктів здійснюється в межах квот, встановлених Кабінетом Міністрів України. Так, квоти на відвантаження спирту етилового для використання у виробництві лікарських засобів встановлюються в постанові Кабінету Міністрів України № 19 від 05.01.2011 р. [8]. У цій самій постанові зазначено, що квоти встановлюються для виробництва лікарських засобів, крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів.

Квоти на відвантаження спирту етилового для виробництва продуктів органічного синтезу встановлюються в постанові Кабінету Міністрів України № 156 від 23.02.2011 р. [9]. У цій самій постанові міститься перелік підприємств, які виробляють спирт етиловий для виробництва продуктів органічного синтезу.

Перелік підприємств та квоти на 2012 р., за якими такі підприємства отримують або ввозять на митну територію України легкі та важкі дистиляти, нафтопродукти для виробництва етилену та для використання у хімічній промисловості, визначені в постанові Кабінету Міністрів України № 1128 від 02.11.2011 р. [10]. Тільки одне підприємство, а саме товариство з обмеженою відповідальністю «Карпатнафтохім», потрапило до такого переліку.

Як уже зазначалося вище, податковий вексель, виданий відповідно до ст. 229 Податкового кодексу, погашається шляхом надання доказів цільового використання товарів. При відвантаженні та ввезенні легких та важких дис-

тилятів, а також нафтопродуктів таким доказом є довідка векселедавця про цільове використання продуктів, погоджена з представником податкового посту, встановленого на підприємстві. Що ж стосується спирту етилового та спирту етилового денатурованого (технічного), то законодавець лише зазначив, що цільове використання такого продукту має бути документально підтверджене, при цьому не зазначаючи, яким документом, і тільки в постанові КМУ № 1257 зазначено, що належним документальним підтвердженням є довідка про цільове використання, погоджена з представником податкового посту.

*Як бачимо, податковий вексель є особливим інструментом у податковому праві. Залежно від сфери його застосу-*

*вання він виконує різні функції. Однією з таких сфер є сплата акцизного податку, при сплаті якого відповідно до ст. 225 платник податку може видати податковий вексель за власним бажанням з метою відстрочити сплату податку, а також відповідно до ст. 229 зобов'язаний видати такий податковий вексель у рахунок сплати акцизного податку, який погашається наданням довідки про цільове використання певних груп товарів. Саме існування такого інструменту, як податковий вексель, є позитивним явищем, хоча норми законодавчих актів, які регулюють процес видачі та погашення податкового векселя при сплаті акцизного податку, не є досконалими та потребують подальшого доопрацювання.*

#### ПРИМІТКИ

1. Боровик П. М. Проблеми акцизного оподаткування в Україні / П. М. Боровик, В. О. Ладженська // Економічний вісник Донбасу. — 2011. — № 3 (25). — С. 103—107.
2. Жукевич О. М. Трансформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні / О. М. Жукевич // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. — 2012. — № 1(59). — С. 258—260
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
4. Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>.
5. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1257 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1257-2010-%D0%BF>.
6. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів для використання як сировини для виробництва етилену : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1215 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1215-2010-%D0%BF>.
7. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості : постанова Кабінету Міністрів України від 20.10.2011 р. № 1068 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1068-2011-%D0%BF>.
8. Питання використання спирту етилового для виробництва лікарських засобів : постанова Кабінету Міністрів України від 05.01.2011 р. № 19 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/19-2011-%D0%BF>.
9. Про затвердження переліку виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та щорічних квот на відвантаження такого спирту для потреб підприємств, що виробляють продукти органічного синтезу : постанова Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 156 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/156-2011-%D0%BF>.

10. Про отримання, ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів, нафтопродуктів для використання як сировини для виробництва етилену та для виробництва у хімічній промисловості у 2012 році : рoстанoвa Кабінету Міністрів України від 02.11.2011 р. № 1128 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1128-2011-%D0%BF>.

---

**Калиниченко Анна. Налоговый вексель: особенности применения при оплате акцизного налога.**

*В статье проанализированы положения Налогового кодекса, законов и подзаконных нормативно-правовых актов, которые регулируют особенности функционирования налогового векселя при оплате акцизного налога, определены черты, присущие именно акцизному векселю, что обусловлено функциями, которые он исполняет при его применении при оплате акцизного налога.*

**Ключевые слова:** налоги, налоговый вексель, акцизный налог, Налоговый кодекс.

**Kalinichenko Ganna. Promissory note relating to tax liability: peculiarities of operation when paying of excise tax.**

*The article analysis the provisions of Tax Code, laws and regulations which regulate peculiarities of operation of promissory note relating to tax liability when paying excise tax, it is identified the peculiarities of excise promissory note relating to tax liability that based on the functions of promissory note relating to tax liability in its application for payment of excise tax.*

**Key words:** taxes, promissory note relating to tax liability, excise tax, Tax Code.