

## На допомогу судді



### Проблеми судового тлумачення податкового законодавства у спорах, що виникають із вексельних розрахунків між суб'єктами господарювання

**І.Л. Самсін,**  
суддя Верховного Суду України,  
заслужений юрист України

Правозастосовна практика судів та адміністративних органів виявила проблемні питання, які не можуть бути вирішені на підставі буквального розуміння закону і потребують казуального тлумачення нормативного матеріалу.

Необхідно зазначити, що проникнення приватноправових елементів у публічні відносини ускладнює суть спору, оскільки в такому разі йдеться про складну юридичну природу інтересів учасників справи.

Найбільше колізій містить податкове законодавство, недосконалість якого непокоїть теоретиків і практиків. При цьому, коли правозастосовний орган має справу з оподаткуванням окремих видів операцій або операцій, зобов'язання за якими ускладнені специфічним порядком розрахунків, виникає необхідність міжінституційного тлумачення норм, які належать до різних галузей права.

Вексельні правовідносини, що мають складний характер, у контексті оподаткування діяльності суб'єктів господарювання потребують спеціального дослідження.

Проаналізуємо окремі аспекти цього питання, а також визначимо допустимі межі судового тлумачення податкових норм з точки зору раціонального та правового підходів.

Передусім необхідно зробити застереження, що до вексельних правовідносин, які виникають у зв'язку з обігом векселів, застосовується положення окремої системи вексельного права, а не загальні норми цивільного права<sup>1</sup>. Зазначений висновок впливає з аналізу судової практики та не оспорується в теоритичних розробках цього

питання<sup>2</sup>. В юридичній літературі не існує єдиної точки зору на те, чи є вексельне право окремим інститутом цивільного права, чи існує самостійне розташування в системі права як міжгалузевий інститут або навіть окрема галузь права. На нашу думку, недоцільно виокремлювати вексельне право в окремий міжгалузевий правовий інститут, тим самим ставлячи його осторонь цивільного, оскільки вексельні правовідносини мають цивілістичну природу (за винятком відносин, які виникають на підставі видання податкових та митних векселів) і засновуються на принципах цивільного права. При цьому слід розуміти, що джерела регулювання вексельних правовідносин мають спеціальний характер щодо загальних норм цивільного права, а тому мають пріоритет у застосуванні.

Разом з тим, визначення місця системи норм, що регулює вексельні правовідносини, не є завданням цього дослідження. Актуальним є висвітлення аспектів у правовому регулюванні вексельних відносин, які можуть мати велике значення для правильного застосування норм податкового законодавства.

Розглянемо коротко юридичний зміст векселя. З аналізу чинного законодавства, що регулює вексельні відносини, можна дійти висновку, що вексель має подвійну правову природу.

Так, ч. 3 ст. 4 Закону від 5 квітня 2001 р. № 2374-III «Про обіг векселів в Україні» (далі — Закон № 2374-III) встановлено, що у разі видачі

<sup>1</sup> Див.: Постанова Верховного Суду України від 14 вересня 2004 р. № 7-8/281/04/375.

<sup>2</sup> Див.: Воловик В.В. Вексель як об'єкт цивільних прав / Дис. ...канд. юрид. наук.: НАН України, Інститут держави і права ім. Корецького — К., 2004. — 217 с.; Завальна Ж.В., Старшинський М.В. Правове регулювання цінних паперів в Україні. — Суми, 2004. — 208 с.; Цитович П.П. Труды по торговому и вексельному праву. — В 2-х т. — Т. 2: Курс вексельного права. — М., 2005. — 346 с.

(передачі) векселя відповідно до договору припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором та виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем.

Відповідно до п. 2 ч. 5 ст. 3 Закону від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок» вексель належить до боргових цінних паперів, тобто виконує функцію посвідчення відносин позики і передбачає обов'язок емітента сплатити у визначений строк кошти відповідно до зобов'язання.

Отже, вексель одночасно є засобом розрахунку в комерційних операціях і способом посвідчення позикових відносин. При цьому він не замінює собою договір позики як такий. Крім того, вексель — цінний папір, тобто об'єкт права власності, який може бути предметом купівлі-продажу, обміну, дарування, виступаючи при цьому як товар.

Варто зазначити, що російські юристи розглядають вексель також як форму договору позики, виходячи при цьому з тлумачення ст. 815 Цивільного кодексу Російської Федерації відповідно до ч. 1 якої у випадках, коли згідно з домовленістю сторін позичальником видано вексель, який посвідчує нічим не обумовлене зобов'язання векселедавця (простий вексель) або іншого зазначеного у векселі платника (переказний вексель) сплатити після настання передбаченого векселем строку отримані в позику грошові суми. Відносини між сторонами за векселем регулюються законом про переказний та простий вексель<sup>3</sup>.

Деякі спеціалісти у галузі вексельного обігу стверджують, що вексель — це особливий договір позики, засвідчений цінним папером<sup>4</sup>. Така позиція неспірива, оскільки вексель взагалі не можна вважати договором, а лише похідним правочинном зобов'язаної сторони у боргових відносинах. Цей висновок підтверджується судовою практикою у спорах, пов'язаних із вексельним обігом. Зокрема суди, розглядаючи позовні вимоги про визнання недійсними векселів, відзначали, що законодавство України, в тому числі і ратифіковані Верховною Радою України міжнародні договори, не містять норм про недійсність векселів, оскільки вексель не є угодою<sup>5</sup>.

Статтю 143 Господарського кодексу України встановлено право суб'єктів господарювання випускати власні цінні папери, реалізовувати їх громадянам і юридичним особам, а також право на придбання цінних паперів інших суб'єктів.

Таким чином, суб'єкт господарювання емітує вексель для посвідчення грошового боргу перед іншою стороною в зобов'язанні, а також може продати або придбати вексель.

Відомий цивіліст ХХ ст. Д.І. Меєр у праці «Російське цивільне право» зазначав, що перетворення одного правочину в інший відбувається або у визначених законодавчо випадках, або на підставі юридично оформленої волі сторін<sup>6</sup>. Таким чином автор відзначив можливість у зв'язку з волею сторін перетворення договору позики на дарування, договору купівлі-продажу — на передачу на утримання і т. д.

Розвиваючи тему перетворення правочинів, слід проаналізувати, чи перетворює видання векселя, наприклад договір купівлі-продажу, на договір позики, адже емісія (передача) векселя припиняє грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором та створює грошові зобов'язання щодо платежу за векселем.

Вирішення цього питання має важливе значення в контексті правильного тлумачення норм податкового права.

Проаналізуємо ситуацію, яка стала предметом судового розгляду у Верховному Суді України. *ТОВ «А» уклало договір купівлі-продажу з ТОВ «В», розрахувавшись простими векселями власної емісії, виданими на суму договору. При цьому ТОВ «А» вексельну суму віднесло на валові витрати, а на підставі виданих ТОВ «В» податкових накладних сформувало податковий кредит, що вплинуло на розмір заявленого бюджетного відшкодування.*

*ТОВ «В» поступилося на користь ТОВ «С» векселями, емітованими ТОВ «А». ТОВ «С» звернулося до суду про примусове погашення векселів після спливу 30 днів з моменту набрання законної сили рішенням суду про стягнення вексельної суми, ТОВ «А» не відкоригувало свої податкові зобов'язання.*

*Податковим органом було проведено планову перевірку дотримання ТОВ «А» податкового та валютного законодавства, за результатами якої донараховано податок на прибуток (та застосовано штрафні санкції) і зменшено суму бюджетного відшкодування з податку на додану вартість (та застосовано штрафні санкції) у зв'язку з тим, що ТОВ «А» не виконало процедур врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.*

Відповідні рішення податкового органу були оскаржені до адміністративного суду, який був поставлений перед непростим правозастосовним завданням, адже у податковому законодавстві не встановлено особливостей щодо процедури вре-

<sup>3</sup> Див.: <http://www.gdezakon.ru/gk/>

<sup>4</sup> Див.: [http://www.mk.ru/article\\_395.html](http://www.mk.ru/article_395.html)

<sup>5</sup> Див.: Постанови Верховного Суду України та Вищого господарського суду України з господарських справ. — 2004. — № 3.

<sup>6</sup> Меєр Д.И. Русское гражданское право. — В 2-х ч. — Ч. 1. — М., 1997. — С. 208—209.

гулювання безнадійної заборгованості емітентом простого векселя, який не має статусу фінансової установи.

«Методично питання застосування права досить часто пов'язане з потребою «добудови» права або й спричинене цією потребою. Часто трапляється ситуація, за якої на певному етапі застосування правової норми з'являється кілька варіантів її тлумачення, порушується питання про її співвідношення з певними загальними принципами права або виникає потреба встановити й заповнити прогалину в правовому регулюванні. <...> при застосуванні права йдеться про питання встановлення двосторонньої, взаємної відповідності норми, з одного боку, і конкретного життєвого випадку, ситуації, яку необхідно врегулювати цією нормою, з другого»<sup>7</sup>.

Так, суд мав з'ясувати, чи впливає емісія векселя на податкові зобов'язання суб'єкта господарювання і як застосовуються до векселедавця процедури врегулювання сумнівної безнадійної заборгованості та коригування суми зобов'язань з податку на додану вартість.

Відповідно до абзацу 3 п. 4.8. ст. 4 Закону від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон № 334/94-ВР) для цілей оподаткування згідно з цим законом векселі (крім податкових векселів), видані або отримані, не вважаються засобом платежу та не змінюють суму податкового кредиту або податкового зобов'язання з цього податку, крім податкових векселів.

Аналізуючи зміст ст. 198 Цивільного кодексу України, можна зробити висновок, що виконання зобов'язання, посвідченого цінним папером (в тому числі і векселем), з посиланням на відсутність підстави зобов'язання або на його недійсність не допускається. В цьому виявляється безумовність вексельного боргу. Видавши вексель, суб'єкт господарювання не припиняє виконання договірних відносин, а надає право безумовного стягнення боргу іншій стороні. Отже, перетворення договору, наприклад, купівлі-продажу на договір позики не відбувається лише на підставі самого лише факту видачі векселя на суму договору. Це підтверджено і судовою практикою, згідно з якою особа, якій видано чи індосовано вексель у зв'язку з зобов'язаннями за цивільно-правовою угодою, у разі втрати можливості здійснити свої права за векселем, вправі пред'явити вимогу своєму контрагенту про стягнення боргу за такою угодою<sup>8</sup>. Тобто, виникнення вексельних відносин не припиняє договірних відносин між сторонами, а лише специфічно оформляє боргове зобов'язання.

<sup>7</sup> Циппеліус Райнгольд. Юридична методологія. — К., 2004. — С. 19.

<sup>8</sup> Див.: Постанови Верховного Суду України та Вищого господарського суду України з господарських справ. — 2004. — № 3. — С. 101—105.

При цьому важливо взяти до уваги, що відповідно до п. 1.6 ст. 1 Закону № 334/94-ВР товари — це матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, окрім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Тобто, у всіх випадках, крім операцій емісії та погашення, вексель є товаром. Тому передача (а не видача) векселя в рахунок оплати матеріальних цінностей характеризується як товарообмінна, а отже, підпадає під оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість<sup>9</sup>.

У розглянутому випадку ТОВ «А» емітувало простий вексель на користь ТОВ «В» в рахунок оплати договору купівлі-продажу. Тому вексель на виступав товаром, що виключає підставу сплати податку на додану вартість ТОВ «А» з цієї операції. Натомість, ТОВ «А» правомірно формує податковий кредит на підставі належно оформлених податкових накладних, виданих продавцем — ТОВ «В». Варто звернути увагу, що законодавець не передбачає додаткових підстав для формування податкового кредиту, крім вищезазначеної, тобто, для цього не вимагається ані встановлення фактичної сплати платником податку — продавцем сум ПДВ до бюджету, ні грошового розрахунку платника податку — покупця зі своїм контрагентом (що видається актуальним для вексельної форми розрахунку). Зокрема, відповідно до підпункту 7.5.1 п. 7.5 ст. 7 Закону від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається в такому випадку дата здійснення першої з подій, або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) — в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків; або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг). Дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг), є датою виникнення у ТОВ «А» права на формування податкового кредиту.

У цьому контексті важливо здійснити правильне тлумачення абз. 3 п. 4.8 ст. 4 Закону № 168/97-ВР, зміст якого зазначено вище. Так, отримання або видача векселя не впливає на податкові зобов'язання з податку на додану вартість, тобто база оподаткування визначається, виходячи з договірної ціни, а сума, яка може бути включена до податкового кредиту, формується на підставі суми, вказаної в податковій накладній. Інше тлумачення цієї норми є неправильним, оскільки

<sup>9</sup> Див.: Постанова Верховного Суду України № 3-844/04 від 27.04.2004 року/ Юридичний вісник України. — 2005. — № 11.

призводить до обмеження прав платників податку. Зазначена позиція знайшла своє закріплення в Постанові Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 23 жовтня 2007 р. № 21-340во07.

Щодо формування валових витрат по першій події (за поставкою товарів), то ТОВ «А» діяло правомірно, оскільки законодавець чітко зазначив це в підпункті 11.2.1 п. 11.2 ст. 11 Закону № 334/94-ВР, вказавши, що датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку — день їх видачі з каси платника податку; або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Жодних застережень щодо операцій з придбання матеріальних цінностей, що супроводжуються видачею покупцем векселя закон не містить.

Таким чином, виходячи зі змісту підпункту 11.2.1 п. 11.2 ст. 11 Закону № 334/94-ВР, датою збільшення валових витрат у позивача-емітента простого векселя є дата оприбуткування товарів.

Проблемним видається питання про застосування до вексельного боргу в разі настання формальних підстав процедури врегулювання безнадійної заборгованості, а саме перегляду розміру валового доходу векселедавця-покупця.

Зокрема, відповідно до підпункту 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 Закону № 334/94-ВР платник податку — покупець зобов'язаний збільшити валові доходи на суму непогашеної заборгованості (її частини), визнаної у порядку досудового врегулювання спорів або судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає перша з подій: а) або 90-й календарний день від дня граничного строку погашення такої заборгованості (її частини), передбаченого договором або визнаною претензією; б) або 30-й календарний день від дня прийняття рішення судом про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

Існує позиція, згідно з якою корегування в податковій звітності на підставі зазначеного підпункту не проводиться, оскільки в згаданій нормі закону йдеться про покупця і продавця, а не про векселедавця і векселедержателя. Фахівці в цьому контексті також вказують на те, що законодавець передбачив у підпункті 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 Закону № 334/94-ВР особливості, які впливають із вексельних зобов'язань: безнадійна заборгованість за угодами, що передбачають виставлення векселя на користь кредитора як забезпечення боргових

зобов'язань дебітора, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора за умови, що опротестований у неплатежі вексель залишається непогашеним протягом 30 календарних днів з моменту його опротестування та векселеотримувач порушив справу про банкрутство векселедавця у суді. При цьому валовий доход векселедавця збільшується на суму опротестованого в неплатежі векселя у податковому періоді, на який припадає 30-й календарний день з моменту опротестування такого векселя. Тобто, якщо і є можливість застосування процедур врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості, на суму якої видано вексель, то порядок прописаний у вищезазначеній нормі.

Проте, на наш погляд, такий підхід є нелогічним, оскільки зазначене положення застосовується до обмеженого кола платників податків — векселедавців (тих, хто має страховий резерв). Тобто, до вексельних відносин, учасниками яких є інші суб'єкти, ця норма не застосовується.

За таких обставин виникає необхідність тлумачення підпункту 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 Закону № 334/94-ВР на предмет можливості застосування його положень до випадків, коли сумнівною чи безнадійною є заборгованість за векселем. Фактично йдеться про здійснення судового тлумачення для заповнення прогалини, яка існує в законодавстві.

Межі судового тлумачення були предметом обговорення визначних правознавців усіх часів і сьогодні це питання залишається актуальним також. Вважаючи, що досліджувана проблема потребує комплексного дослідження, спробуємо в загальних рисах здійснити огляд поглядів науковців, які, на нашу думку, найбільш влучно розкрили гострі аспекти цього питання.

Д.І. Меєр писав: «якщо закон надає відомі начала тлумачення суду, то, звичайно, він головним чином це робить для того, щоб суд, користуючись цими началами, встановив більшу передумову силогізму, висновком якого і виступає судове рішення»<sup>10</sup>. Точніше з цього приводу висловився Г.Ф. Шершеневич, зазначивши, що застосування закону і є силогізмом, в якому більшу передумову складає норма, а меншу — зазначений випадок<sup>11</sup>. Обидва правознавці відносили судові тлумачення до доктринального, розрізняючи в цьому сенсі тільки два види тлумачення — аутентичне (законодавче) та доктринальне.

Проте спір виник щодо іншого. Д.І. Меєр вважав, що «<...> суду доручається, за наявності відомих недоліків закону, вирішувати питання, що виникають на основі його загального смислу. Під

<sup>10</sup> Меєр Д.І. Значч. праця. — С. 56.

<sup>11</sup> Шершеневич Г.Ф. Курс гражданского права. — Тула, 2001. — С. 61.



загальним смыслом закону тут слід розуміти те спільне начало, до якого можна звести сам закон, як одиничне його вираження або виведення з цілого ряду законів...»<sup>12</sup>. Тобто, на його думку, тлумачити закон означає розкривати його істинний зміст, з'ясувати волю законодавця, виражену в словах<sup>13</sup>.

На противагу цьому Г.Ф. Шершеневич наполягав, що «при тлумаченні необхідно зупинитися на тій думці, яка знайшла своє вираження в самій нормі, а не дошукуватись до волі її автора...»<sup>14</sup>.

І.О. Покровський відстоював позицію свободи судді в прийомах з'ясування змісту закону, тобто дії судді не обмежені буквою закону і він може вдаватись до логічного тлумачення (систематичне, історичне, обмежувальне поширювальне, аналогія права і закону). При цьому він наголошував, що тільки закон може бути джерелом судового рішення<sup>15</sup>.

Вважаємо, що у сучасних умовах при значній недосконалості законів для тлумачення законодавчих положень неможливо обмежитись встановленням думки, яка буквально мислиться в нормі, не намагаючись з'ясувати значення, яке було вкладене в неї законодавцем. Проте варто погодитись із С.С. Алексєєвим, що «тлумачення надає нове знання про норму, яке, однак, являє собою виключно конкретизуюче судження про неї, а не нове нормативне положення»<sup>16</sup>.

Виходячи з вищезазначеного про допустимі межі судового тлумачення, можливо запропонувати наступне логічне подолання прогалини в податковому законодавстві щодо застосування до вексельного боргу покупця процедури врегулювання безнадійної заборгованості після 30 днів після винесення судового рішення про стягнення вексельної суми на користь векселедержателя, яким є інша особа ніж продавець.

Із аналізу змісту підпункту 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 Закону № 334/94-ВР очевидно, що платник податку — боржник у зобов'язальних відносинах, які були предметом судового розгляду і по суті яких суд виніс рішення на користь кредитора, повинен здійснити перегляд валових доходів у порядку, передбаченому цим підпунктом.

<sup>12</sup> Мейер Д.И. Русское гражданское право. — В 2-х ч. — Ч. 1. — М., 1997. — С. 56.

<sup>13</sup> Там само. — С. 55.

<sup>14</sup> Шершеневич Г.Ф. Знач. праця. — С. 63.

<sup>15</sup> Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. — М., 1998. — С. 93.

<sup>16</sup> Алексеев С.С. Право: азбука — теория — философия: Опыт комплексного исследования. — М., 1999. — С. 138.

Відповідно до ч. 3 ст. 4 Закону № 2374-III у разі видачі векселя відповідно до договору припиняються зобов'язання щодо платежу за цим договором та виникають зобов'язання щодо платежу за векселем.

Таким чином вексель як борговий цінний папір посвідчує відносини боргу між сторонами договору, а передача векселя іншій особі призводить до зміни кредитора у грошовому зобов'язанні, що не змінює суть цього зобов'язання.

Отже, для застосування до векселедавця процедур врегулювання сумнівної заборгованості не має значення та обставина, що вексель до виконання в судовому порядку було звернено не продавцем за договором, а іншою особою. З вказаного впливає правомірність застосування до векселедавця процедур врегулювання сумнівної заборгованості, передбачених ст. 12 Закону № 334/94-ВР, оскільки заборгованість із погашення векселя була визнана в судовому порядку і постановлено рішення про її стягнення на користь векселедержателя. Такий висновок обґрунтовується, зокрема в постанові Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 23 жовтня 2007 р. № 21-344во07. Разом з тим, вважаємо доцільним висловити міркування, що в тексті пункту 12.1 ст. 12 цього закону доцільно було б замінити слова боржник і кредитор, оскільки саме зазначені терміни визначають правову природу зобов'язань, на ґрунті яких виникає потреба здійснити врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.

Висвітлені у цій статті проблеми застосування чинного законодавства у сфері оподаткування господарських операцій, ускладнених специфікою вексельних розрахунків, є лише верхівкою піраміди, що складається із нормативних неточностей, прогалин і колізій.

Вирішення дискусійних питань шляхом обрання правильних підходів до тлумачення законодавчих приписів є надзвичайно важливим для формування єдиної правозастосовної практики. Судовому тлумаченню в цьому аспекті відведена відповідальна місія, оскільки саме на суди покладено обов'язок не тільки буквально встановити зміст норми права, а й зрозуміти думку, яку в неї вклав законодавець, що часом є непростим завданням.

При цьому важливо наголосити, що судове тлумачення в жодній мірі не може виступати нормотворенням, оскільки останнє є прерогативою Верховної Ради України.

### Summary

Considers the issue of improvement of the tax legislation via judicial interpretation of the controversial provisions by example of Article 12 of the Law of Ukraine "On rating of the enterprises' income". Motivates necessity of adhering to the reasonable limits of freedom by judicial bodies during clarification of the true meaning of the law's norm.