

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.31392/NPU-nc.series18.2025.44.03>

Жмудінський В. П.

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПРИ ПРОДАЖІ МАЙНА НА ЕЛЕКТРОННИХ АУКЦІОНАХ

У статті досліджено правову природу податкових зобов'язань з податку на додану вартість, які виникають при продажі майна на електронних аукціонах.

Проаналізовано наукові підходи щодо визначення поняття «податкове зобов'язання».

Аргументовано, що Податковим кодексом України визначено дату виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг, зокрема це дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок продавця або дата відвантаження товарів, надання послуг.

В той же час, встановлено відсутність законодавчо визначеної норми, яка б передбачала дату виникнення податкових зобов'язань у разі примусової реалізації майна боржника на електронних аукціонах.

Значено, що за наслідками проведення електронного аукціону і визначення переможця торгів, виконавцем складається акт про проведений електронний аукціон, який є документом, що підтверджує виникнення права власності на придбане майно набувачем.

Наголошено, що операції з продажу майна на електронному аукціоні підлягають оподаткуванню податком на додану вартість.

Обґрунтовано, що датою виникнення податкових зобов'язань, які виникають при продажі майна на електронному аукціоні, повинна бути дата отримання боржником від виконавця акту про проведений електронний аукціон, а не будь-яка інша дата.

Звернено увагу на те, що на дату виникнення податкових зобов'язань, боржник зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних.

При цьому, складання боржником такої податкової накладної повинно бути здійснено саме у день отримання від виконавця акту про проведений електронний аукціон, а не датою складання виконавцем такого акту, так як в момент проведення електронного аукціону, боржник може бути необізнаний про дату його проведення та про продаж його майна на прилюдних торгах.

Доведено, що правильне визначення дати складання податкової накладної у таких правовідносинах, призведе до запобігання застосування контролюючим органом штрафних санкцій до боржника за порушення граничного строку, для реєстрації податкової накладної, передбаченого статтею 1201 Податкового кодексу України.

Сформовано пропозиції щодо удосконалення механізму справлення податку на додану вартість.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкові зобов'язання, електронний аукціон, податкова накладна.

Актуальність проблеми. Конституцією України закріплено фундаментальний принцип правового регулювання правовідносин, що виникають у сфері оподаткування – принцип загальності оподаткування, яким регламентовано, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Питання законодавчого регулювання оподаткування, безсумнівно, має важливе конституційне значення: «податок – необхідна умова існування держави» [1, с. 127].

Оскільки податкові надходження являють собою основне джерело доходів бюджетів в Україні, побудова та ефективне функціонування податкової системи є пріоритетним завданням влади. Виконати це завдання неможливо без удосконалення законодавчої бази у сфері оподаткування, знаходження ефективних рішень, що найкраще відповідали б сучасним реаліям та базувалися на ретельному науковому розробленні вихідних податково-правових категорій. Одним із таких категорій є податкове зобов'язання, зокрема непростим питанням видається визначення його правової природи та характеристик [2, с. 27].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначенню правової природи податкових зобов'язань приділяли увагу низка науковців, серед яких такі: В.Л. Андрущенко,

О.В. Білоскурська, А.Г. Васильєва, О.М. Дуванський, О.А. Журавський, В.В. Кириченко, О.В. Кухар, М.П. Кучерявенко, Т.В. Панченко, І.Л. Самсін, Л.К. Царьова та інші. При цьому, ними досліджувались, як правило, окремі аспекти юридичної природи податкових зобов'язань платників податків, а саме визначення поняття, розкриття змісту та ознак, характеристика податкових зобов'язань. Проте, питання правової природи податкових зобов'язань при продажі майна на електронних аукціонах, залишається малодослідженим, що й визначає його актуальність.

Метою даної статті є розкриття правової природи податкових зобов'язань при продажі майна на електронних аукціонах, а також внесення пропозицій щодо законодавчого врегулювання даних правовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до п. 36.1 ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим і Митними кодексами України. Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, тому найважливішим питанням під час регулювання відносин із приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає такий обов'язок [3, с. 105].

Згідно ст. 38 Податкового кодексу України (надалі – ПК України) передбачено, що виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [4].

Законодавче визначення поняття податкове зобов'язання, зазначено у ст. 14 ПК України і його зміст полягає в наступному, податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим цим Кодексом та/або Митним кодексом України.

В наукових публікаціях вчених зустрічаються різні думки щодо змісту даного поняття та проводяться різні його визначення.

Як вважає Л.К. Царьова, податкове зобов'язання виникає не з волі зобов'язаної особи – платника податків, а згідно з покладеним на платника обов'язком, встановленим імперативними приписами норм податкового законодавства. Отже, це зобов'язання з обов'язку, тому його не можна вважати за зобов'язання як таке, а лише як обов'язок здійснити певні активні дії грошового характеру на користь відповідного публічного фонду – бюджету певного рівня [5, с. 77].

На думку І.Л. Самсіна, податкове зобов'язання слід розглядати як податкові правовідносини, в яких одна особа (зобов'язана особа, платник) зобов'язана вчинити на користь іншої особи (уповноваженої особи – держави в особі податкового органу) певну дію або утриматись від виконання певної дії, а уповноважена особа має право вимагати від зобов'язаної особи виконання її обов'язку [2, с. 28].

З урахуванням наведених особливостей визначення поняття податкове зобов'язання слід зазначати, що податкові зобов'язання виникають, змінюються, припиняються за наявності підстав, визначених ПК України. До загальних підстав їх виникнення можна віднести: а) наявність об'єкта податку як складової його механізму; б) наявність зобов'язаного суб'єкта податкових правових відносин – платника податку, у якого виникає цей об'єкт податку; в) вплив податкового періоду, коли сума податку або збору має бути обчислена та сплачена до бюджету [6, с. 77].

Обчислення та сплата податку до бюджету безпосередньо залежить від дати виникнення податкових зобов'язань.

Статтею 187 ПК України визначено, що датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [4].

Отже, чинним податковим законодавством України прямо передбачено дату виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі здійснення господарських операцій з постачання товарів (робіт, послуг), що проводяться на підставі укладених цивільно-правових договорів, проте жодної норми, яка б визначала дату виникнення податкових зобов'язань у разі примусової реалізації майна боржника на електронних аукціонах, діючий ПК України не містить.

Так, згідно статті 48 Закону України «Про виконавче провадження» зазначено, що звернення стягнення на майно боржника полягає в його арешті, вилученні (списанні коштів з рахунків) та примусовій реалізації [7].

Порядок здійснення примусової реалізації майна визначено Наказом Міністерства юстиції України від 29.09.2016 року № 2831/5 «Про затвердження Порядку реалізації арештованого майна» (надалі – Порядок № 2831/5).

Пунктом 2 Порядку № 2831/5 передбачено, що реалізація майна здійснюється шляхом проведення електронних аукціонів або аукціонів за фіксованою ціною [8].

За результатами проведення електронного аукціону та після повного розрахунку переможця за придбане майно на підставі протоколу про проведення електронного аукціону, виконавець протягом п'яти робочих днів складає акт про проведений електронний аукціон.

Акт про проведений електронний аукціон є документом, що підтверджує виникнення права власності на придбане майно, у випадках, передбачених законодавством [8].

У зв'язку з цим важливим видається момент, з якого переможець торгів стає власником придбаного за результатами прилюдних торгів майна. Для визначення моменту переходу права власності на майно, придбане з торгів, до набувача істотне значення має вид майна (рухоме чи нерухоме), що відчужується в такий спосіб. Чинне законодавство України передбачає, що моментом переходу права власності на рухоме майно є момент фактичного передання речі у володіння набувача (ст. 334 ЦК України). Наведена норма має диспозитивний характер, тому момент переходу права власності і момент передання речі набувачеві може не збігатися [9, с. 187].

Стосовно питання переходу права власності на нерухоме майно, придбане з торгів, то в законодавстві відсутнє чітке регулювання даного питання та не існує уніфікованої практики щодо його правозастосування. Наукові думки з приводу моменту переходу права власності на нерухоме майно можна умовно розділити на дві основні. Відповідно до першої, право власності на майно набувається покупцем не раніше передання йому відповідного документа, так званої «купчої відомості». Друга ж думка полягає в тому, що майно стає власністю покупця незалежно від отримання ним документа, а безпосередньо в момент визначення переможця торгів, що пов'язується з моментом «удару молотком» ліцитатором [10, с. 73].

Встановлення моменту набуття права власності на майно, придбане на електронному аукціоні покупцем, безпосередньо впливає на майновий стан боржника (продавця), оскільки в момент вибуття майна із власності боржника, в останнього виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість так як продаж майна на публічних торгах вважається оподаткованою операцією.

Проте, спірним залишається питання щодо дати виникнення податкових зобов'язань, які виникають при продажі майна на електронному аукціоні, зокрема позиція контролюючих органів полягає в тому, що у боржника (продавця) датою виникнення податкових зобов'язань, тобто першою подією в розумінні статті 187 ПК України є дата складання виконавцем акту про

проведений електронний аукціон, яким підтверджується виникнення права власності на придбане майно набувачем.

Однак, на нашу думку, таке твердження не зовсім є правильним, оскільки боржнику (продавцю) може бути не відомо про факт реалізації на електронних торгах його майна, адже продаж такого майна здійснюється без відома та згоди останнього, відповідно датою виникнення податкових зобов'язань, які виникають при продажі майна на електронному аукціоні, повинна бути дата отримання боржником від виконавця акту про проведений електронний аукціон.

Необхідність встановлення першої події саме датою отримання боржником акту про проведений електронний аукціон, а не датою складання виконавцем зазначеного акту пояснюється тим, що момент отримання боржником акту і момент складання такого акту може не збігатися в часі.

Однак зазначимо, що будь-яка операція що підлягає оподаткуванню ПДВ супроводжується обов'язковим формуванням податкових накладних та їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуванням граничних термін [11].

Відповідно до пункту 201.1 статті 201 ПК України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Пунктом 201.10 статті 201 ПК України визначено, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою [4].

Податкова накладна – це документ, який складається в електронній формі та використовується продавцем (постачальником) для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ [12, с. 162].

Отже, згідно вимог ПК України, продавець товарів на дату виникнення податкових зобов'язань, зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, відповідно з цього приводу виникає запитання, а на яку дату боржник зобов'язаний скласти податкову накладну при продажі його майна на електронному аукціоні, на дату складання виконавцем акту про проведений електронний аукціон чи на дату отримання боржником зазначеного акту ?

Правильне визначення дати складання податкової накладної має важливе значення для боржника, адже від такої дати починається відлік терміну реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних і у разі порушення такого терміну, на боржника буде накладено штраф за порушення граничного строку, для реєстрації податкової накладної, передбаченого статтею 120¹ ПК України або в реєстрації такої податкової накладної буде відмовлено з підстав неможливості підтвердження дати виникнення податкових зобов'язань як першої події.

Позиція окремих контролюючих органів зводиться до того, що оскільки електронний аукціон завершується складанням виконавцем акту про проведений електронний аукціон, то дата складання такого акту вважається першою подією в розумінні п. 187.1 ст. 187 ПК України, тобто постачанням товару, з якою податкове законодавство пов'язує право платника на складання податкової накладної.

Проте, ми вважаємо, що зазначена вище позиція є хибною, так як вже згадувалося раніше, на момент проведення електронного аукціону та складання виконавцем акту про його проведення, боржнику може бути не відомо про примусовий продаж його майна на прилюдних торгах у той чи інший день, що виключає можливість складання ним податкової накладної саме у такий день.

На нашу думку, у даних правовідносинах, боржник зобов'язаний скласти податкову накладну саме у день отримання ним від виконавця акту про проведений електронний аукціон і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений термін.

Однак, відсутність законодавчо визначеної норми, яка б визначала дату складання податкової накладної на дату виникнення податкових зобов'язань у разі примусової реалізації майна боржника на електронних аукціонах, призводить до постійних судових спорів між платниками податків та контролюючими органами.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, з метою вдосконалення механізму справлення податку на додану вартість, пропонуємо внести доповнення до п. 187.1. ст. 187 ПК України наступного змісту: «Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу майна на електронних аукціонах вважається дата отримання продавцем документів, які підтверджують продаж майна».

Законодавче визначення дати виникнення податкових зобов'язань з продажу майна на електронних аукціонах, урегулює і порядок складання податкових накладних при здійсненні операцій з продажу майна на прилюдних торгах.

Використана література:

1. Худик А.М. Конституційний принцип встановлення податків і зборів виключно законами України. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 2020/1. С. 126-131.
2. Самсін І.Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України. *Журнал «Адвокат»*. 2011. № 8. С. 27-31.
3. Покатаєва О.В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. *Право та державне управління*. 2020. № 1 том 1. С. 104-109.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011., № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 556. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Царьова Л.К. Проблеми визначення правової природи деяких зобов'язань у сучасний період розвитку фінансового права. *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (5-6 жовтня 2011 р.) / НДІ фінансового права*. – К.: Алерта, 2011. – 287 с.
6. Хатнюк Н.С. Правова природа податкових зобов'язань платника податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 41. Том 2. С. 76-80.
7. Про виконавче провадження : Закон України від 02.06.2016р. № 1404-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text> (дата звернення: 08.01.2025).
8. Про затвердження Порядку реалізації арештованого майна : наказ Міністерства юстиції України від 29.09.2016р. № 2831/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1301-16#Text> (дата звернення: 08.01.2025).
9. Луценко Д.С. Добровільна та примусова реалізація майна на публічних торгах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Випуск 35. Частина II. Том 1. С. 184-188.
10. Енгельман І.Є. Підручник цивільного судочинства. 1899. – 73 с.
11. Подоляничук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2020. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7667> (дата звернення: 08.01.2025).
12. Жмудінський В.П. Правовий аналіз механізму виправлення помилково складеної податкової накладної. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 160-166.

References:

1. Khudyk A.M. (2020). Konstytutsiyni pryntsyp vstanovlennia podatktiv i zboriv vykliucho zakonamy Ukrainy [The constitutional principle of establishing taxes and fees exclusively by the laws of Ukraine]. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava [Journal of the Kyiv University of Law]* 2020. № 2020/1. S. 126-131 [in Ukrainian].
2. Samsin I.L. (2011). Zmina podatkovoho zoboviazannia: pidstavy ta naslidky za Podatkovym kodeksom Ukrainy [Change of tax liability: grounds and consequences under the Tax Code of Ukraine]. *Zhurnal «Advokat» [Journal "Lawyer"]* 2011. № 8. S. 27-31 [in Ukrainian].
3. Pokataieva O.V. (2020). Vykonannia podatkovoho obov'iazku: pravovi problemy ta shliakhy vyrishennia [Fulfilling tax obligations: legal problems and solutions]. *Pravo ta derzhavne upravlinnia [Law and public administration]* 2020. № 1 tom 1. S. 104-109 [in Ukrainian].
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2011). Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine of December 02, 2010 № 2755-VI]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. no. 13-17, art. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

5. Tsarova L.K. (2011). Problemy vyznachennia pravovoi pryrody deiakykh zoboviazan u suchasnyi period rozvytku finansovoho prava [Problems of determining the legal nature of certain obligations in the modern period of development of financial law]. Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy: zbirnyk naukovykh prats za materialamy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii [Financial Law in the 21st Century: Achievements and Prospects: Collection of Scientific Papers Based on the Materials of the International Scientific and Practical Conference] 2011. S. 287 [in Ukrainian].
6. Khatniuk N.S. (2016). Pravova pryroda podatkovykh zoboviazan platnyka podatkov [Legal nature of a taxpayer's tax obligations]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu [Scientific Bulletin of Uzhhorod National University] 2016. Vypusk 41. Tom 2. S. 76-80 [in Ukrainian].
7. Verkhovna Rada of Ukraine (2016). Zakon Ukrainy Pro vykonavche provadzhennia [Law of Ukraine On Enforcement Proceedings] vid 02.06.2016 № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text> [in Ukrainian].
8. Nakaz Ministerstva yustytysii Ukrainy. 2016. Pro zatverdzhennia Poriadku realizatsii areshтованого maina : Nakaz Ministerstva yustytysii Ukrainy vid 29.09.2016. № 2831/5 [On approval of the Procedure for the sale of seized property : Order of the Ministry of Justice of Ukraine of September 29, 2016. No. 2831/5]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1301-16#Text> [in Ukrainian].
9. Lutsenko D.S. (2015). Dobrovilna ta prymusova realizatsiia maina na publichnykh torhakh. [Voluntary and compulsory sale of property at public auction]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu [Scientific Bulletin of Uzhhorod National University] 2015. Vypusk 35. Chastyna II. Tom 1. S. 184-188 [in Ukrainian].
10. Enhelman I.Ie. (1899). Pidruchnyk tsyvilnoho sudochynstva [Civil Procedure Textbook] 1899. S. 73 [in Ukrainian].
11. Podolianchuk O.A. (2020). Oblikove zabezpechennia rozrakhunkiv z podatku na dodanu vartist [Accounting support for value added tax payments]. Elektronne naukove fakhove vydannia «Efektyvna ekonomika» [Electronic scientific professional publication "Effective Economy"] 2020. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7667> [in Ukrainian].
12. Zhmudynskiy V.P. (2024). Pravovyi analiz mekhanizmu vypravlennia pomylkovo skladenoї podatkovoi nakladnoi [Legal analysis of the mechanism for correcting an erroneously prepared tax invoice]. Kyivskiy chasopys prava [Kyiv Law Journal] 2024. № 1. S. 160-166 [in Ukrainian].

Zhmudynskiy V. P. Legal nature of tax liabilities when selling property at electronic auctions

The article examines the legal nature of tax liabilities on value added tax arising from the sale of property at electronic auctions.

The article analyses scientific approaches to the definition of the concept of "tax liability".

The author argues that the Tax Code of Ukraine defines the date of occurrence of tax liabilities for the supply of goods/services, in particular, the date of crediting funds from the buyer to the seller's bank account or the date of shipment of goods or provision of services.

At the same time, there is no statutory provision that would stipulate the date of occurrence of tax liabilities in the event of the forced sale of debtor's property at electronic auctions.

It is noted that following the results of an electronic auction and the determination of the winner of the auction, the contractor draws up a certificate on the electronic auction, which is a document confirming the acquisition of ownership of the acquired property by the acquirer.

It is noted that transactions on sale of property at an electronic auction are subject to value added tax.

The author substantiates that the date of occurrence of tax liabilities arising from the sale of property at an electronic auction should be the date of receipt by the debtor of the certificate on the electronic auction from the performer, and not any other date.

It is noted that as of the date of occurrence of tax liabilities, the debtor is obliged to draw up a tax invoice within the established time limits and register it in the Unified Register of Tax Invoices.

At the same time, the debtor must prepare such a tax invoice on the day of receipt of the certificate on the electronic auction from the performer, and not on the date of the performer's preparation of such a certificate, since at the time of the electronic auction, the debtor may be unaware of the date of the auction and the sale of its property at a public auction.

It is proved that correct determination of the date of tax invoice in such legal relations will prevent the supervisory authority from imposing penalties on the debtor for violation of the deadline for registration of a tax invoice provided for in Article 1201 of the Tax Code of Ukraine.

Proposals for improving the mechanism of value added tax collection were formulated.

Key words: value added tax, tax liabilities, electronic auction, tax invoice.