

УДК 347.73

Тетяна Чорна,

здобувач кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ ЗМІСТ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО

У статті проведено аналіз нормативного закріплення підстав і процедур набуття права власності на об'єкти нерухомості, зроблено компаративний аналіз їх правового регулювання в Україні та інших країнах світу. Виявлено зв'язки між формалізацією права власності й виникненням податкового обов'язку. Акцент зроблено на наявних недоліках правового регулювання процедур формалізації нерухомості як об'єкта оподаткування, запропоновано шляхи їх усунення.

Ключові слова: майно, майнове оподаткування, місцевий податок, податок на майно, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, податок, право власності.

Постановка проблеми. Оподаткування нерухомості є важливим джерелом наповнення дохідних частин місцевих бюджетів. Незважаючи на відчутний прогрес у розвитку механізмів майнових податків, спробу їх уніфікації, значна частина невирішених питань стосується не безпосередньо реалізації нормативно закріплених процедур з обчислення, сплати, формування податкової звітності та її подання, а знаходиться на межі публічного й приватного регулювання. Ідеться про формалізацію права власності на об'єкти нерухомості, що в подальшому обумовлює виникнення податкового обов'язку. Важливість правильного визначення моменту, з якого суб'єкт правовідносин стає власником нерухомості, обумовлює виникнення в нього статусу платника податку, стає юридичним фактом, завдяки якому виникає податковий обов'язок. Утім, з огляду на неоднозначність у правовому регулюванні відносин власності на окремі види нерухомості, виникає нагальна потреба в проведенні наукового аналізу чинних законодавчих приписів із цього приводу.

Окремі податково-правові аспекти регулювання відносин власності на нерухоме майно висвітлювались у наукових статтях, монографіях, дисертаційних роботах таких учених, як І.Є. Криницький, Н.В. Шкільова, О.О. Коваль, О.М. Дахно, Г.С. Романова, В.Ю. Хомутинник та інші.

Під час аналізу правового регулювання оподаткування нерухомості в наукових публікаціях автори переважно торкаються окремих аспектів обчислення, сплати й формування та подання податкової звітності із земельного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку тощо. При цьому невирішеними залишаються проблеми норма-

тивного регулювання процедур виникнення податкового обов'язку, реалізація яких значною мірою залежить від динаміки та формалізації права власності фізичних і юридичних осіб на об'єкти нерухомості.

Метою статті є аналіз правового регулювання відносин власності на нерухоме майно в податково-правовому аспекті з урахуванням проведеної податкової реформи, окреслення основних проблем нормативного закріплення процедур визначення дати права власності й дати виникнення податкового обов'язку, здійснення порівняння цих аспектів в Україні та інших країнах світу, формулювання пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Фізичне існування того або іншого об'єкта матеріального світу, що, відповідно до Податкового кодексу України, є об'єктом оподаткування, не є єдиним і достатнім фактором, що обумовлює його виникнення. Дійсно, ст. 22 Податкового кодексу України перелічує різновиди об'єктів, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Є серед них і майно. Водночас, на наше переконання, для виникнення податкового обов'язку недостатньо лише існування об'єкта оподаткування, навіть юридично визначеного. Ідеться про встановлення факту належності майна платнику податку.

Так, обов'язок зі сплати земельного податку може виникнути в платника лише за умови, якщо фізична чи юридична особа є власником земельної ділянки або її частки. У цьому разі маємо враховувати належну реалізацію процедури набуття права власності платником на об'єкт оподаткування. Напри-

клад, згідно з положеннями п. 1 ст. 81 Земельного кодексу (далі – ЗК) України, права власності на земельні ділянки громадяни набувають на підставі: а) придбання за договором купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами; б) безоплатної передачі із земель державної й комунальної власності; в) приватизації земельних ділянок, що були раніше надані їм у користування; г) прийняття спадщини; д) виділення в натурі (на місцевості) належної їм земельної частки (паю). При цьому ст. 116 цього Кодексу визначено, що громадяни та юридичні особи набувають користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування в межах їхніх повноважень [1]¹. Отже, набуття права власності на об'єкт оподаткування шляхом належної реалізації передбаченої земельним законодавством процедури в цьому випадку є юридичним фактом, що обумовлює формалізацію відносин власності щодо об'єкта оподаткування й у сукупності з установленням відповідного платежу в нормах податкового законодавства породжує виникнення податкового обов'язку. Із цих причин убачаємо необхідним приділити увагу процедурам набуття права власності, адже хоча вони й не регулюються податковим законодавством, але їх реалізація фактично призводить до виникнення податкового обов'язку.

Правом власності, згідно із цивільним законодавством, є право особи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб (п. 1 ст. 316 Цивільного кодексу (далі – ЦК) України [2]). При цьому власникові належать права володіння, користування та розпорядження своїм майном (п. 1 ст. 317 ЦК України [143]). Майном є окрема річ, сукупність речей, а також майнові права й обов'язки (п. 1 ст. 190 ЦК України [2])².

На практиці вагомим значення набуває встановлення моменту виникнення права власності. Наприклад, особа тривалий час може володіти об'єктом незавершеного будівництва, навіть частково ним користуватися як будівлею, але через відсутність юридичного оформлення права власності в такої особи не виникає податкового обов'язку. Водночас часто особа набуває право власності на нерухоме майно за відповідними

договорами відчуження (договори купівлі-продажу, поділу, виділення, міни, дарування тощо, згідно з якими переходить право власності на нерухоме майно). Але й у цьому разі момент переходу прав власності не завжди пов'язується з моментом укладання відповідного договору. Особливо це стосується нерухомого майна, яке підлягає обов'язковій реєстрації у відповідних реєстрах, кадастрах тощо.

У будь-якому разі питання щодо набуття права власності вирішується із застосуванням цивільного законодавства. Глава 24 ЦК України закріплює порядок набуття права власності за різними способами отримання майна. При цьому порядок набуття права власності на об'єкт нерухомості може бути здійснений, зокрема, за договорами відчуження. Згідно з положеннями п. 1 ст. 334 ЦК України, право власності в набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Проте, відповідно до п. 1 ст. 657 цього Кодексу, договір купівлі-продажу земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна укладається в письмовій формі та підлягає нотаріальному посвідченню й державній реєстрації. Договір дарування нерухомої речі укладається також у письмовій формі та підлягає нотаріальному посвідченню (п. 2 ст. 719 ЦК України). Отже, момент набуття права власності на нерухоме майно в такому разі пов'язується не з моментом укладання договору або передачі майна, а з моментом нотаріального посвідчення або, як ми зазначили вище, з моментом державної реєстрації відповідного об'єкта нерухомості. Більше того, відсутність зазначених нами дій (зокрема нотаріального посвідчення) своїм наслідком може мати визнання договору відчуження майна недійсним, що обумовлено положеннями п. п. 3, 4 ст. 334 ЦК України [2]³.

Ще складніша ситуація з визначенням моменту виникнення права власності або права користування земельною ділянкою в разі придбання нерухомості, розміщеної на ній. Коли платник придбає й сам об'єкт нерухомості, і земельну ділянку, ми визначаємо два моменти окремо. Проте часто земельна ділянка не переходить у власність, а відбувається придбання лише об'єкта нерухомості, що на ній розташований. При цьому потрібно керуватися нормами п. 1 ст. 377 ЦК України, згідно з яким до особи, яка набула право власності на житловий будинок (крім багатоквартирного), будівлю або споруду, перехо-

¹ Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

² Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

³ Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

дить право власності або право користування на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення в обсязі й за умов, які встановлені для попереднього землевласника (землекористувача) [2]⁴. Момент виникнення обов'язку щодо будівлі при цьому визначається відповідно до охарактеризованих нами вище правил, а момент, з якого має оподатковуватись земельна ділянка, визначається окремо.

Характеризуючи нерухомість як підставу податкового регулювання, ми вимушені не лише системно аналізувати цивільне й податкове законодавства, а й звертати увагу на законодавство земельне, адже земля є одним із різновидів нерухомості. Згідно з приписами п. 1 ст. 78 ЗК України, зміст права власності на землю полягає в можливості володіти, користуватися й розпоряджатися земельними ділянками [1]⁵. При цьому в п. 2 ст. 79 цього Кодексу деталізовано, що право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси та багаторічні насадження, які на ній знаходяться. Право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над і під поверхнею ділянки на висоті й на глибині, необхідній для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд (п. 3 ст. 79 ЗК України [1])⁶.

Резюмується, що земля в Україні може перебувати в державній комунальній і приватній власності. У статті 80 ЗК України визначено коло суб'єктів права власності на землю, а саме: громадяни та юридичні особи – на землі приватної власності; територіальні громади, які реалізують це право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування, – на землі комунальної власності; держава, яка реалізує це право через відповідні органи державної влади, – на землі державної власності [1]⁷. При цьому маємо визначити, що об'єктом оподаткування земля стає тільки в разі її перебування у приватній або комунальній власності.

Системний аналіз цивільного та земельного законодавства дає змогу виявити неоднаковий підхід до регулювання кола

суб'єктів права власності на землю. Ідеться про невідповідність припису ст. 374 ЦК України вимогам ЗК України. Так, цивільне законодавство передбачає можливість виникнення права власності на землю (земельну ділянку) в іноземців, осіб без громадянства, іноземних юридичних осіб, іноземних держав і міжнародних організацій, що прямо передбачено в п. п. 2–3 ст. 374 ЦК України [2]. При цьому спірним убачається підхід деяких науковців до цього питання. Наприклад, О.О. Коваль упевнений, що «саме цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників, набуття права володіння, користування та розпорядження майном, тобто права власності є саме цивільно-правовими відносинами» [3, с. 78]⁸. З таким твердженням складно погодитись, але вчений удається до такого твердження, характеризуючи відносини з приводу встановлення права власності на земельні ділянки. На наше переконання, норми ЗК України в цьому випадку є спеціальними щодо ЦК України.

Отже, виникнення права власності на нерухоме майно є одним із факторів, що породжує виникнення податкового обов'язку. Цілком логічно, що втрата права власності має обумовлювати припинення відносин оподаткування. Перелік підстав, за наявності яких податковий обов'язок припиняється, визначено в ст. ст. 37 і 38 Податкового кодексу України. Серед них немає такої обставини, як утрата об'єкта оподаткування. Утім, відповідно до положень ст. 37 Податкового кодексу України, однією з підстав для припинення податкового обов'язку є втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом [3]. На нашу думку, саме це трапляється в разі припинення права власності на нерухоме майно, адже платник у такому разі втрачає одну з характеристик, що обумовлює його правовий статус платника, – наявність об'єкта оподаткування. Уважаємо, що припинення права власності платника на нерухоме майно є юридичним фактом, що змінює його податкову правосуб'єктність.

Ураховуючи такий підхід, убачаємо необхідним розглянути підстави та процедури припинення права власності. Вичерпний перелік таких підстав міститься в цивільному законодавстві, а саме в ст. 346 ЦК

⁴ Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

⁵ Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

⁶ Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

⁷ Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

⁸ Коваль О.О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2014. С. 78.

України. Право власності припиняється в разі [2]⁹:

- 1) відчуження власником свого майна;
- 2) відмови власника від права власності;
- 3) припинення права власності на майно, яке за законом не може належати цій особі;
- 4) знищення майна;
- 5) викуп пам'яток культурної спадщини;
- 6) примусового відчуження земельних ділянок приватної власності, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, з мотивів суспільної необхідності відповідно до закону;
- 7) звернення стягнення на майно за зобов'язаннями власника;
- 8) реквізиції;
- 9) конфіскації;
- 10) припинення юридичної особи чи смерті власника.

Звісно, наведений перелік підстав стосується всіх об'єктів права власності, у тому числі й нерухомості. Водночас, коли йдеться про випадки припинення права власності, які обумовлені суспільними потребами, додатково потрібно керуватися нормами ст. ст. 350–351 ЦК України. Резюмується, що така втрата права власності відбувається одним зі способів: 1) викуп земельної ділянки для суспільних потреб, на якій розміщені об'єкти нерухомості; 2) відчуження земельної ділянки за рішенням суду в разі її примусового відчуження з мотивів суспільної необхідності. У першому випадку відчуження майна відбувається добровільно за попередньою згодою власника. У другому випадку відчуження є примусовим, але при цьому в обов'язковому порядку проводиться попе-

редне повне відшкодування вартості об'єктів нерухомості.

Висновки. При цьому важливо мати на увазі, що момент настання податкових наслідків, тобто припинення податкового обов'язку особи щодо майна, яке відчужується, є різним. У першому випадку припинення права власності платника підтверджується відповідним договором. Дата укладання такого договору та його посвідчення обумовлює момент припинення податкового обов'язку. У другому випадку факт припинення права власності має підтверджуватись відповідним рішенням суду. Однак у разі недосягнення згоди щодо суми компенсації рішення суду першої інстанції з великою часткою вірогідності буде оскаржено платником. При цьому він може фактично продовжувати користуватися цим майном. Виникає ситуація, коли попередній власник формально втратив право власності, а новий фактично його ще не набув.

Список використаних джерел:

1. Земельний кодекс України: Закон України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
2. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. Голос України. 2003. № 45.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17. Ст. 112.
4. Коваль О.О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 201 с.

В статті проведено аналіз нормативного закріплення основаних і процедур придбання права власності на об'єкти нерухомості, зроблено компаративний аналіз їх правового регулювання в Україні і інших країнах світу. Виявлені зв'язки між формалізацією права власності і виникненням податкової відповідальності. Акцент зроблено на існуючих недоліках правового регулювання процедур формалізації нерухомості як об'єкта оподаткування, запропоновано шляхи їх усунення.

Ключевые слова: имущество, имущественное налогообложение, местный налог, налог на имущество, налог на недвижимое имущество отличное от земельного участка, налог, право собственности.

The article analyzes the normative consolidation of the grounds and procedures for acquiring ownership of real estate objects, comparatively analyzes of their legal regulation in Ukraine and other countries of the world. Relations between formalization of property rights and the emergence of tax liability are revealed. The emphasis is on the existing shortcomings in the legal regulation of formalization procedures for real estate as an object of taxation, and ways of their elimination are proposed.

Key words: property, local tax, property tax, tax on immovable property other than land, tax, property right.

⁹ Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.