

УДК 342.743:332.62(477.61/.62)

Ірина Бухтіярова,канд. юрид. наук, суддя
Вищого адміністративного суду України

ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОСТІ, ВІДМІННОЇ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, ЩО ПЕРЕБУВАЮТЬ НА ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ ТА ТЕРИТОРІЇ ПРОВЕДЕННЯ АНТИТЕРОРИСТИЧНОЇ ОПЕРАЦІЇ

Стаття присвячена аналізу порядку оподаткування об'єктів нерухомості, відмінної від земельної ділянки, що перебувають на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції, визначенню правових проблем, притаманних такому оподаткуванню та формулюванню висновків і пропозицій, спрямованих на вдосконалення законодавства у цій сфері.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, тимчасово окупована територія України, територія проведення антитерористичної операції, внутрішньо переміщені особи.

Постановка проблеми. Введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (надалі – ПНМВЗД), протягом останнього десятиріччя активно лобіювалося (в Верховній Раді України було зареєстровано декілька проектів законів щодо оподаткування нерухомості [1; 2] і увінчалось успіхом з прийняттям Податкового кодексу України, в якому в ст. 265 закріплювався правовий механізм такого податку [3]. Доцільність введення нового податку обґрунтовувалася різними аргументами – необхідністю створення механізму перерозподілу матеріальних благ у суспільстві та підвищенням доступності житла (нібито через відсутність оподаткування пасивного володіння об'єктів нерухомості такі об'єкти концентруються у заможних осіб [4; 5, с. 165; 6, с. 157; 7, с. 405; 8, с. 471; 9, с. 94]), адаптації національного законодавства до європейських стандартів [10, с. 86]; прагненням зрівняння осіб, що продуктивно використовують нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з тими, що використовують таке майно лише для відпочинку, притримують його «на майбутнє» тощо [11, с. 27; 12, с. 155], зростання фінансових можливостей місцевого бюджету [13, с. 116; 14, с. 50]. Незважаючи на розбіжності у підходах щодо доцільності оподаткування нерухомості, головним постулатом, що проходив «червоною лінією» у всіх наукових дослідженнях та об-

ґрунтуваннях проектів законів щодо оподаткування нерухомості, була ідея соціальної справедливості («багаті повинні сплачувати більше», «багаті мають ділитися з бідними» і т.ін.). Правовий механізм податку на нерухомість пропонувалося розробити таким чином, щоб під оподаткування підпадали надлишки житлової площі. Саме таким чином і було розроблено норми Податкового кодексу України – передбачалося, об'єкт житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи – платника податку, зменшується один раз за базовий податковий (звітний) період: а) для квартири – на 120 кв. метрів; б) для житлового будинку – на 250 кв. метрів у яких фізична особа – платник податку зареєстрована в установленому законом порядку, або за вибором такого платника до будь-якого іншого об'єкта житлової нерухомості, який перебуває в його власності [3].

Аналіз останніх публікацій. Поява ПНМВЗД в системі оподаткування привернула увагу науковців, які вдалися до аналізу його правового механізму та визначення прогнозів подальшого розвитку – В.І. Андрушак-Шпілер, В.Т. Білоус, І.Є. Криницький, Ю.М. Кушнірчук та інші вітчизняні й зарубіжні науковці досліджували оподаткування нерухомості у контексті майнового оподаткування, С.В. Безбах, Б.С. Ватченко, О.М. Воронкова, Я.М. Казюк, О.А. Музика-

Стефанчук, О.Р. Радишевська, В.В. Токар, О.А. Фрадинський, О.Л. Шандирич, Т.В. Шуліченко та інші досліджували зарубіжний досвід оподаткування нерухомості й проблеми адаптації податкових механізмів в Україні до світових аналогів. Н.І. Блащук, О.В. Захарова, С.С. Тихонова аналізували правовий механізм податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Проте Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 № 909-VIII [15] було змінено правовий механізм вищевказаного податку, отже проведені раніше наукові дослідження частково втратили свою актуальність.

Водночас в країні відбулися суттєві політичні та економічні зміни, які суттєво змінили ситуацію, оскільки об'єкти нерухомості, відмінні від земельної ділянки (житлової та нежитлової нерухомості), розташовані на території АРК, Донецької та Луганської областей, були залишені їх власниками і не використовуються за призначенням. Крім цього, непоодинокі випадки, коли такі об'єкти фактично зруйновані, пошкоджені або «експропрійовані». Тобто, на сучасному етапі в Україні питання щодо необхідності сплати ПНМВЗД, з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані на території АРК, Донецької та Луганської областей набуває особливої актуальності.

Мета статті. Відповідно до Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 № 1207-VII сухопутна територія Автономної Республіки Крим та міста Севастополя визнані тимчасово окупованою територією [16]. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 2.12.2015 № 1275-р затверджено перелік населених пунктів, на території яких здійснюється антитерористична операція на території Донецької та Луганської областей [17]. Отже, ціллю нашої статті є дослідження правового режиму оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що розташовані на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції.

Виклад основного матеріалу. Законодавець ніяким чином не відреагував на зміну політичних подій – норми Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів

України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 № 909-VIII не встановили пільг для об'єктів нерухомості, розташованих на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, а лише змінили правовий механізм ПНМВЗД (зазначений податок увійшов у склад податку на майно, було внесено положення, згідно якого за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку, збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку), звільнено від оподаткування житлової нерухомості, непридатну для проживання тощо) [18]. Жодної норми, яка б передбачала особливий режим оподаткування для об'єктів нерухомості, відмінних від земельної ділянки, розташованих на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, зазначений нормативний акт не містив. За відсутності спеціального врегулювання, в дію повинні були б вступити загальні принципи оподаткування, передбачені у ст. 4 Податкового кодексу України, насамперед – принципи соціальної справедливості та рівності платників (несправедливо стягувати податок з майна, яким власник не може користуватися і навіть не знає, чи зможе в подальшому претендувати на право власності на цей об'єкт; особи, що мають об'єкти нерухомості, відмінні від земельної ділянки, які розташовані на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, поставлені у нерівне становище з іншими особами, бо позбавлені права користування такими об'єктами).

Проте 18.03.2015 Державна фіскальна служба України видала роз'яснення «Оподаткування нерухомості на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції», в якому зазначено, що звільнення від оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, об'єктів нерухомості, розташованих на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції неможливо [19]. Зазначена позиція обґрунтовувалася таким чином: відповідно до ст. 1 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 № 1207,

тимчасово окупована територія України є невід'ємною частиною території України, на яку поширюється дія Конституції та законів України [16]; крім того, Законом України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 № 1636-VII [20] було створено вільну економічну зону «Крим» в межах двох адміністративно-територіальних одиниць України: АРК та м. Севастополя і визначено особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій частині території України згідно із ст. 13 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 № 1207. Враховуючи складну економічну та політичну ситуацію в країні, а також з метою виконання зобов'язань зі сплати податків особам, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості на території АРК та м. Севастополя і територіях проведення антитерористичної операції, Державна фіскальна служба України пропонує подавати до контролюючого органу за місцем свого знаходження податкову декларацію та сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до місцевого бюджету за місцем свого надходження [19].

Отже, Державна фіскальна служба висловила свою офіційну позицію з зазначеного питання – об'єкти нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, розташовані на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції від оподаткування ПНМВЗД не звільняються. Практикам відомо, що для територіальних органів Державної фіскальної служби України роз'яснення та накази власного керівництва важливіші, ніж норми законів та загальнотеоретичні принципи оподаткування, а отже перед особами, що були вимушені залишити дома та квартири в АРК, Донецькій та Луганській областях, неминуче постає питання сплати зазначеного податку.

Подібна ситуація обумовлює виникнення ряду спірних питань. Насамперед, відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України, податок на майно (в частині транспортного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плати заземлю) відноситься до місцевих податків. Згідно зі ст. 8 цього ж нормативного акту, місцеві податки встановлюються рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом форму-

вання територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [3]. Крім того, правовий механізм ПНМВЗД також передбачає активну участь територіальних громад у визначенні елементів правового механізму такого податку. Так, відповідно до пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статуту (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями); пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів [3].

Проте сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад АРК, Донецької та Луганської області навіть якщо і функціонують, то не мають можливості визначати майновий стан, рівень доходів осіб, у власності яких перебувають об'єкти нерухомого майна, що залишилися на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, а отже позбавлені можливості встановлювати пільги для таких осіб.

Роз'яснення Державної фіскальної служби України від 18.03.2015 заповнює це питання, але вказує, що функціональні обов'язки з обслуговування платників податків, які перебувають на обліку в територіальних органах Державної фіскальної служби України, що знаходяться на тимчасово окупованих неконтрольованій території Донецької та Луганської областей, покладені у межах компетенції на територіальні органи Державної фіскальної служби відповідно до наказу Державної фіскальної служби України від 07.01.2014 № 256 «Про переміщення та закінчення простою», розміщеного на офіційному порталі Державної фіскальної служби України.

Отже, виникає ситуація, за якої місцевий податок (ПНМВЗД) особи, які мають об'єкти нерухомості, що залишилися на території АРК, а також Донецької та Луганської областей, де проходить антитерористична операція, повинні сплатити за місцем свого на-

ходження, фактично – до місцевого бюджету за місцем свого фактичного перебування, не маючи при цьому можливості скористатися пільгами, які передбачив законодавець при розробленні правового механізму ПНМВЗД.

Переважає більшість осіб, що були вимушені покинути місце свого проживання в АРК, Донецькій та Луганській області, навіть якщо на тих територіях в них були об'єкти нерухомого майна, що підлягали оподаткуванню ПНМВЗД, в нових місцях свого проживання нових об'єктів нерухомого майна не мають, вимушені орендувати житло. Урядом розробляється ряд спеціальних заходів, спрямованих на матеріальну підтримку цих осіб – розроблено та прийнято Закон України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб» від 20.10.2014 № 1706-VII [21], Постанова Кабінету Міністрів України № 505 «Про надання щомісячної адресної допомоги особам, які переміщуються з тимчасово окупованої території України та районів проведення антитерористичної операції, для покриття витрат на проживання, в тому числі на оплату житлово-комунальних послуг» від 01.10.2014 [22]. Відповідно зазначених нормативних актів, особи, що були вимушені покинути місце свого постійного проживання, мали зареєструватися як внутрішньо переміщені особи, внаслідок чого мали право на отримання адресної грошової допомоги. Розмір адресної грошової допомоги для осіб, які переміщуються з тимчасово окупованої території України та районів проведення антитерористичної операції, встановлена в такому розмірі: для непрацездатних осіб (пенсіонери, діти) – 884 гривні на одну особу (члена сім'ї); для інвалідів – прожитковий мінімум для осіб, які втратили працездатність; для працездатних осіб – 442 гривні на одну особу (члена сім'ї); при цьому, загальна сума допомоги на сім'ю розраховується як сума розмірів допомоги на кожного члена сім'ї та не може перевищувати 2400 гривень [22].

Отже, законодавець виділяє з бюджету кошти на підтримку внутрішньо переміщених осіб, які втратили об'єкти нерухомості (насамперед, житлової нерухомості) на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, проте чомусь не звільняє ці об'єкти від оподаткування, що є нелогічним та суперечить принципам оподаткування.

Висновки з дослідження

Вирішити ситуацію, що склалася навколо оподаткування об'єктів нерухомості, розташованих на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення

антитерористичної операції ПНМВЗД, можливо лише шляхом прийняття відповідного закону, який призупинить дію норм ст. 266 Податкового кодексу України щодо об'єктів нерухомості, розташованих на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції.

Список використаних джерел:

1. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проект Закону України від 22 лютого 2008 року № 2113 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF1MP001.html
2. Про податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки : проект Закону України від 15 квітня 2008 року № 2378 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF1U2001.html
3. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
4. Суркова Ю.О. Податок на житлову нерухомість як зміна ідеології на ринку житла / Ю.О. Суркова // [Електронний ресурс] : Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evkpi/2011/5EP/46.pdf
5. Николаев В.П. Податок на нерухомість у відтворенні житлового фонду України / В.П. Николаев, Н.І. Олійник, О.М. Білянський // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2011. – № 1. – С. 164–170.
6. Підлісний Є. Про доцільність введення податку на нерухомість / Є Підлісний / Правовий тиждень. – 2009. – № 31. – С. 157–163.
7. Токар В.В. Оподаткування майна в Україні: зарубіжний досвід та перспективи удосконалення / В.В. Токар, Є.С. Хорошаєв // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 395–407.
8. Шкварчук Ю.М. Податок на нерухомість як фактор стимулювання будівництва житла / Ю.М. Шкварчук // Матеріали науково-практичної конференції «Бюджетно-податкова політики: теорія, практика, проблеми». – Ірпінь, 2004. – С. 471–473.
9. Мелько Ю. Податок на нерухомість в Україні: перспективи впровадження / Ю. Мелько. – [Електронний ресурс] : Режим доступу: http://city-institute.org/index.php?option=com_content&view=article&id=94&Itemid=161
10. Попадюк Н. Податок на нерухомість: реалії та перспективи / Н. Попадюк // Юридичний журнал. – 2007. – № 12. – С. 84–86.
11. Захаров О.В. Оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, в м. Києві / О.В. Захаров // Адвокат. – 2011. – № 9. – С. 27–33.
12. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика / С.Г. Пепеляев. – М. : Статут, 2005. – 287 с.
13. Молодченко Т.Г. Місцеві податки як основа фінансової незалежності місцевого самоврядування / Т.Г. Молодченко // Теорія та практика державного управління. – Вип. 4 (27). – 2009. – С. 111–116.
14. Білоус В.Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : [Монографія] / В.Т. Біло-

ус, В.П. Ніколаєв, А.О. Чуґаєв. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 232 с.

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 5. – Ст. 47.

16. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України : Закон України від 15.04.2014 № 1207-VII // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 26. – Ст. 892.

17. Про перелік населених пунктів, на території яких здійснюється антитерористична операція на території Донецької та Луганської областях : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 2.12.2015 № 1275-р. – [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1085-2014-p>

18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 5. – Ст. 47.

19. Оподаткування нерухомості на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції : роз'яснення Державної фіскальної служби України від 18.03.2015. – [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/roz-yasnennya-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhby-ukrayiny-opodatkovannya-neruhomosti-na-tymchasovo-okupovaniy-terytoriyi-ukrayiny-ta-terytoriyi-provedennya-antyterorystychnoyi-operatsiyi-vid-18-03-2015-r/>

20. Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12.08.2014 № 1636-VII // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 43. – Ст. 2030.

21. Про забезпечення прав та свобод внутрішньо переміщених осіб : Закон України від 20 жовтня 2014 р. // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 1. – Ст. 1.

22. Про надання щомісячної адресної допомоги особам, які переміщуються з тимчасово окупованої території України та районів проведення антитерористичної операції, для покриття витрат на проживання, в тому числі на оплату житлово-комунальних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 2014 року № 505 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/505-2014-p>

Стаття посвячена аналізу порядку налогообложення об'єктів нерухомості, отличних от земельного участка, находящих на временно оккупированной территории Украины и территориях проведения антитеррористической операции, определению правовых проблем, присущих такому налогообложению и формулировке выводов и предложений, направленных на совершенствование законодательства в этой сфере.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, объекты жилой и нежилкой недвижимости, временно оккупированная территория Украины, территория проведения антитеррористической операции, внутренне перемещенные лица.

The article is devoted to the analysis of taxation of real estate objects other than land, located in the temporarily occupied territory of Ukraine and territory of the antiterrorist operation, identifying legal issues inherent to this tax and the formulation of conclusions and proposals aimed at improving legislation in this sphere.

Key words: the tax on immovable property other than land, residential and non-residential property temporarily occupied territory of Ukraine, territory of the antiterrorist operation, internally displaced persons.