

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, В УКРАЇНІ

Боксгорн А. В.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є однією із складових частин податку на майно, податкові надходження від стягнення якого осідають на місцевому рівні. За останні роки він неодноразово піддавався змінам із боку законодавця, однак на сьогодні залишається велика кількість питань, які потребують ґрунтовного підходу до їх вирішення. Зваженість та розуміння необхідності реформування цього податку можуть посприяти підвищенню його фіскальної ефективності і реалізації його потенціалу в повній мірі.

У статті автор звертає увагу на недосконалість у формуванні понятійно-категоріального апарату у законодавстві України у контексті оподаткування нерухомого майна. Також автор робить спробу обґрунтувати доцільність визначення об'єкта незавершеного будівництва об'єктом за цим податком та запровадження механізму взаємодії між державними органами задля уникнення ситуації ухилення від оподаткування.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єкт незавершеного будівництва, критерії нерухомого майна, місцеві податки.

Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, является одной из составляющих налога на имущество, налоговые поступления от взимания которого оседают на местном уровне. За последние годы он неоднократно подвергался изменениям со стороны законодателя, однако на сегодняшний день остается большое количество вопросов, требующих основательного подхода к их решению. Взвешенность и понимание необходимости реформирования этого налога могут способствовать повышению его фискальной эффективности и реализации его потенциала в полной мере.

В статье автор обращает внимание на несовершенство в формировании понятийно-категориального аппарата в законодательстве Украины в контексте налогообложения недвижимого имущества. Также автор делает попытку обосновать целесообразность определения объекта незавершеного строительства объектом по этому налогу и введения механизма взаимодействия между государственными органами во избежание ситуации уклонения от налогообложения.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, объект незавершеного строительства, критерии недвижимого имущества, местные налоги.

The transformation of the current legislative framework in taxation area is related to European integration processes of Ukraine which leads to increasing interest in the latest legislative changes in the context of local taxation. The topical issues are the improvement of the system of local taxes and fee also the mechanism for their administration, which aims to ensure the financial autonomy of local authorities and increase the proportion of tax revenues in local budgets.

One of the elements of tax revenues deposited at the local level is a tax on immovable property other than land. An appli-

cation for immovable property (real estate), other than a land plot, was the main subject of changes by the legislator on several occasions as a result of uncertainty in the effectiveness of its collection in the form in which it existed. The approach to its collection, which is used by the legislator today, can be called relatively new in the tax system and that is not characterized by a high level of fiscal orientation. Although, the analysis of the practice of foreign countries allows us to make conclusions about the promising tax in the case of finding the right approach to its regulation.

After analyzing the norms of the legislation, which are regulated by procedure for administering the tax on immovable property, different from the land, it can be concluded that the legal regulation is extremely imperfect. The reformation requires, first of all, conceptually categorical apparatus, since the categories are used in various branches of law have a different semantic load, which complicates practical application. Due to the problem of determination the objects of taxation and their characteristics deserves special attention.

Within this article we pay attention to AUC. Its legal status is controversial among specialists, mainly in the field of civil law, since they occupy an intermediate position between movable and immovable property. In our opinion, it is expedient to include such objects in the list of taxable ones, as this will allow even more to fill local budgets. Of course, for the sake of the possibility of its taxation, a clear mechanism of control by the state authorities and additional instructions on the criteria for determining the stage of readiness of real estate should be developed that will reduce the influence of the subjective factor. The administration of this tax now requires a large amount of ongoing technical work and serious preparatory work, but despite this, we believe that it is promising and interesting for the state in the context of the fiscal function implementation. The reason is from the state side, all necessary measures should be taken in order to bring the administration mechanism to the highest level. It should be noted that the decision on the expediency and possibility of transforming the tax base of the real estate tax, which differs from the land from the object's area to its estimated value, continues to be open.

Key words: real estate tax other than land, assets under construction, real estate criteria, local taxes.

Постановка проблеми та її актуальність. Трансформація діючої системи законодавства у податковій сфері, пов'язана з євроінтеграційними процесами в Україні, зумовлює підвищений інтерес до останніх законодавчих змін у контексті місцевого оподаткування. Особливо актуальними є питання удосконалення системи місцевих податків і зборів та механізму їх адміністрування, метою якого є забезпечення фінансової автономії органів місцевого самоврядування та підвищення питомої ваги податкових надходжень у місцевих бюджетах. Підвищена увага саме до процесу децентралізації пояснюється тим, що місцеві податки на сьогодні

не здатні забезпечити фінансову стабільність системи місцевого самоврядування та сприяти реалізації останніми покладених на них функцій на високому рівні. Одним з елементів податкових надходжень, що осідає на місцевому рівні, виступає податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Однак залишаються нерозв'язаними деякі питання, які стосуються об'єктів оподаткування цього податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти механізму адміністрування майнових податків висвітлювалися у працях великої кількості вітчизняних та зарубіжних вчених. Що стосується об'єктів оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то вони були предметом досліджень переважно вчених-цивілістів, які зосереджували увагу на критеріях нерухомості та розмежування житлової і нежитлової нерухомості, а також фрагментарно досліджували окремі об'єкти. Великий внесок у вирішення цих та інших питань зробили такі вчені: О. Є. Аврамова, О. А. Артюхова, О. М. Козир, В. С. Логвін, К. В. Павлов, В. Я. Романів, А. С. Савченко, О. А. Сурженко та інші.

Проте, незважаючи на значну кількість напрацювань, метою яких було вдосконалення майнового оподаткування та формування єдиного понятійно-категоріального апарату на основі досвіду зарубіжних країн та аналізу практики, що існує в державі, механізм адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, залишається недосконалим і потребує реформування.

Метою статті є дослідження правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні, насамперед у частині визначення його об'єктів оподаткування, а також формування власних рекомендацій щодо шляхів удосконалення його адміністрування до місцевих бюджетів.

Виклад основного матеріалу. Податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки, неодноразово піддавався змінам із боку законодавця, що є наслідком невпевненості в ефективності його стягнення у тому вигляді, в якому він існував. Підхід до його стягнення, що використовує законодавець сьогодні, можна назвати порівняно новим у системі оподаткування і таким, що не характеризується високим рівнем фіскальної спрямованості. Однак аналіз практики зарубіжних країн дозволяє робити висновки про перспективність податку у разі пошуку правильного підходу до його регулювання.

Найбільш суттєвою зміною можна визначити розширення переліку об'єктів оподаткування у вигляді житлової нерухомості шляхом включення в об'єкт оподаткування і нежитлової нерухомості з 2015 р. Нині Податковий кодекс України (далі – ПК України) закріплює перелік об'єктів, що підлягають оподаткуванню:

– об'єкти житлової нерухомості – будівлі, зараховані відповідно до законодавства до житлового фонду (житлові будинки, прибудови до житлових будинків, квартири, котеджі, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах), дачні та садові будинки;

– об'єкти нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не належать за законодавством до житлового фонду (будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торговельні, гаражі та криті автомобільні стоянки, будівлі промислові та склади, будівлі для публічних виступів, господарські (присадибні) будівлі, інші будівлі) [7].

Поряд із розширенням переліку об'єктів оподаткування, що є позитивним реформуванням, було запроваджено велику кількість пільг та виключень з оподаткування, перелік яких закріплено у ст. 266 ПК України, а також встановлення неоподаткованих меж, метою яких було зниження податкового тиску на малозабезпечені верстви населення та малий і середній бізнес. У науці висловлюється думка, що наявність неоподаткованих меж за цим податком дещо трансформує його з класичного податку на нерухомість у так званий «податок на розкіш». Також неодноразово вчені звертали увагу на доцільність зміни бази оподаткування із площі на вартість того чи іншого об'єкта.

Вважаємо за необхідне одразу зупинитись на використанні у ПК України таких категорій, як «нерухоме майно», «об'єкти житлової нерухомості» та «об'єкти нежитлової нерухомості». У ст. 14 ПК України надаються визначення лише для категорій «об'єкти житлової нерухомості» та «об'єкти нежитлової нерухомості», перелік яких є відкритим. Поняття «майно» використовується у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України. Так, відповідно до ст. 181 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) до нерухомих речей (нерухомого майна, нерухомості) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [15].

На сьогодні актуальною залишається проблематика, яка знаходить відображення у дискусіях у галузях цивільного та податкового права, визначення критеріїв, яким має відповідати нерухомість, аби визначити об'єктом оподаткування з цього податку. Вчені звертають увагу на такі вимоги до нерухомості: зв'язок із земельною ділянкою та неможливість переміщення без їх знецінення та зміни призначення, наявність фундаменту, стаціонарність, довговічність, матеріальність, здійснення державної реєстрації у встановленому законом порядку тощо. Окрім відсутності чіткого переліку ознак нерухомого майна, у сучасному законодавстві немає і універсальної класифікації об'єктів нерухомості, яка б могла бути використана у різних галузях права. Такі недоліки неабияк ускладнюють правозастосовний процес і потребують їх усунення.

Зупинимось на такій характеристиці нерухомого майна, як зв'язок із земельною ділянкою та неможливість переміщення без їх знецінення та зміни призначення, – цей критерій передбачено ЦК України та Законі України «Про іпотеку». Проте в цьому контексті вбачається незрозумілою тоді згадка про малі архітектурні форми (далі – МАФи), тимчасові, некапітальні споруди у ч. 4 ст. 5 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», якою врегульовано перелік нерухомого майна, щодо якого проводиться державна реєстрація прав, адже у статті передбачено, що вони можуть бути переміщені у просторі без зміни їх призначення та знецінення.

Так, відповідно до ст. 28 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності» існує поняття «тимчасові споруди для провадження підприємницької діяльності», що має таке визначення: «Тимчасова споруда торговельного, побутового, соціально-культурного чи іншого призначення для здійснення підприємницької діяльності – одноповерхова споруда, що виготовляється з полегшених конструкцій з урахуванням основних ви-

мог до споруд, визначених технічним регламентом будівельних виробів, будівель і споруд, і встановлюється тимчасово, без улаштування фундаменту. Тимчасова споруда для здійснення підприємницької діяльності може мати закрите приміщення для тимчасового перебування людей (павільйон площею не більше 30 квадратних метрів по зовнішньому контуру) або не мати такого приміщення» [13].

Щодо МАФів, то ч. 2 ст. 21 Закону України «Про благоустрій населених пунктів» містить таку дефініцію: «МАФ – це елемент декоративного чи іншого оснащення об'єкта благоустрою. До МАФів належать: альтанки, павільйони, навіси; паркові арки (аркади) і колони (колонади); вуличні вази, вазони і амфори; декоративна та ігрова скульптура; вуличні меблі (лавки, лави, столи); сходи, балюстради; паркові містки; огорожі, ворота, ґрати; інформаційні стенди, дошки, вивіски; інші елементи благоустрою, визначені законодавством» [9].

Проаналізувавши вищенаведений перелік, можна дійти висновку, що більшість його елементів можуть бути переміщені у просторі без втрати своїх властивостей та пошкодження та використовуватися у подальшому. Тобто така характеристика не є обов'язковою при вирішенні питання щодо належності об'єкта до нерухомого майна. Державна реєстрація щодо них також не здійснюється.

Якщо із МАФами ситуація є більш-менш зрозумілою, то «провадження діяльності на ринках» викликає більше питань. Складність зумовлена можливістю використання для цієї діяльності різноманітних конструкцій, на кшталт торгового місця, магазину або об'єкта ресторанного господарства. Однак ані градацію цих об'єктів, ані правовий режим кожного з них Податковий Кодекс не надає. На практиці виникали питання щодо розмежування цих категорій в аспекті стягнення єдиного податку. Не вдаючись до наявної проблематики, зазначимо тільки, що згідно з п. 1.8 Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 12-торг «Про наявність і використання торгової мережі на ринках та реалізацію сільськогосподарської продукції на них», затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 26.07.2005 р. № 209, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 29.07.2005 р. за № 942/11222, торгове місце – це площа, відведена для розміщення необхідного для торгівлі інвентарю (вагів, лотків тощо) та здійснення продажу продукції з прилавоків (столів), транспортних засобів, причепів, візків (у тому числі ручних), у контейнерах, кіосках, палатках тощо. До торгових місць на ринках не належать магазини та об'єкти ресторанного господарства [3]. Тобто торгове місце саме по собі також не є об'єктом нерухомості. Щодо інших об'єктів, то їх звільнення з-під оподаткування саме на підставі розміщення на території ринку викликає сумніви, адже основні засади оподаткування, такі як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, не зможуть бути реалізовані належним чином. Саме тому вбачається доцільним виключення пп. «е» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, в якому зазначено, що «об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у малих архітектурних формах та на ринках».

Деякі вчені роблять спробу визначити зв'язок будівель із землею у вигляді несучих конструкцій (фундаменту) та підземних приміщень [1]. Однак обмежуватися цими характеристиками у процесі ідентифікації майна як нерухомого не варто. Тим паче, що на сьогодні будівельна галузь характеризується стрімким розвитком і технологічні можливості дають змогу переміщувати будівлі у просторі, не завдаючи їм пошкоджень, а фундаменти не обов'язково мають бути стаціонарними [10].

Варто зазначити, що нерухоме майно – це поняття юридичне, а не фактичне. Нерухомістю в цивільному праві визнається не будь-яке майно, яке відповідає ознакам пов'язаності із землею, а тільки те, яке, володіючи такими ознаками, може бути об'єктом цивільних прав. Це означає, що як нерухоме має розглядатися лише майно, на яке може бути встановлено право власності та інші речові права. А для виникнення таких прав необхідна державна реєстрація [4]. Визначення такої ознаки нерухомого майна для цілей оподаткування є цілком обґрунтованим, адже рослини та корисні копалини (надра та родовища корисних копалин – авт.), хоча і відповідають вищезгаданому критерію, не визначаються окремим об'єктом речових прав, які підлягають державній реєстрації. Йдеться саме про об'єкти матеріального світу, а не про права землекористування чи користування надрами.

Деякий інший підхід був відображений у раніше чинних Методичних рекомендаціях стосовно визначення нерухомого майна, що знаходиться на земельних ділянках, право власності на які підлягає державній реєстрації, відповідно до яких визначальною умовою для державної реєстрації прав власності будь-якого об'єкта є визначення його статусу: чи є цей об'єкт нерухомим майном [5].

У процесі дослідження проблематики нерухомості через призму податкового законодавства постає питання можливості та доцільності оподаткування об'єкта незавершеного будівництва (далі – ОНБ) як нерухомого майна. З одного боку, для нього є характерними ознаки, передбачені ЦК України, і теоретично щодо цього об'єкта може бути укладено договір. З іншого боку, цей об'єкт характеризується відсутністю будівельної готовності та неможливістю здійснення державної реєстрації прав на об'єкт нерухомого майна. На сьогодні ця категорія згадується в Законі України «Про іпотеку» і визначається як об'єкт будівництва, на який видано дозвіл на будівництво, понесені витрати на його спорудження та не прийнятий в експлуатацію відповідно до законодавства [11]. З огляду на це визначення він не належить ні до об'єктів житлової нерухомості, ні до об'єктів нежитлової нерухомості.

Ч. 2 ст. 331 ЦК України регламентує момент виникнення права власності на нерухоме новостворене майно, а саме: ним є момент завершення будівництва (створення майна). Якщо договором або законом передбачено прийняття нерухомого майна до експлуатації, право власності виникає з моменту його прийняття до експлуатації. Якщо право власності на нерухоме майно відповідно до закону підлягає державній реєстрації, право власності виникає з моменту державної реєстрації. Крім того, ч. 3 ст. 331 ЦК України закріплює положення, за яким до завершення будівництва (створення майна) особа вважається власником матеріалів,

обладнання, які були використані у процесі цього будівництва (створення майна) [15]. Тобто проаналізовані норми свідчать про те, що ОНБ розглядається в режимі рухомого майна. Однак В. А. Алексєєв доречно зауважив, що незавершений будівництвом об'єкт існує з того моменту, коли на будівельному майданчику почалися дії, які безпосередньо спрямовані на створення об'єкта та призведуть до таких змін цієї земельної ділянки, котрі стануть невід'ємними від неї без заповідання шкоди, задля досягнення мети створення об'єкта, який планується [2, с. 305]. На нашу думку, будівельні матеріали жодним чином не можна ототожнювати із ОНБ. Адже особою, яка має дозвіл на створення нерухомого майна, вже були вкладені кошти, або затрачено людські ресурси на створення такого об'єкта, що підвищує його собівартість. Ми погоджуємося із думкою А. С. Савченко, яка зазначає, що об'єкт незавершеного будівництва як рухоме майно взагалі не існує: до набуття властивостей нерухомості це лише сукупність будівельних матеріалів, а після – об'єкт незавершеного будівництва [14].

У цій ситуації, з огляду на норми чинного законодавства, для суб'єктів, які мають у власності ці об'єкти у вигляді житлових будинків, садових будинків тощо, можливим є невведення їх в експлуатацію досить тривалий час, попри таку необхідність. Тут не йдеться про забудовників багатоквартирних будинків, адже відстрочення введення в експлуатацію будинку є для них не вигідним, оскільки ускладнює процес продажу квартир.

Відповідно до ст. 401 ПК РФ об'єкт незавершеного будівництва, який знаходиться у межах муніципального утворення (міста федерального значення Москви, Санкт-Петербурга або Севастополя), визнається об'єктом оподаткування майна фізичних осіб [6]. Така норма є позитивним моментом у правовому регулюванні сусідньої країни і її запозичення було б цілком непоганим для України. Звичайно, це буде додатковим тягарем для платника податків і може ускладнювати сам процес завершення будівництва та гальмувати його. Однак це дасть змогу виробити більш-менш справедливий механізм щодо власників нерухомого майна, майно яких введено в експлуатацію, та тих, хто може штучно відтягувати набуття майном статусу завершеності. У РФ передбачено неоднакові ставки для ОНБ різних за призначенням видів нерухомості (житлові будинки, торгові будинки тощо), які знаходяться у власності фізичних осіб. Звичайно, можлива ситуація, коли людина через фінансову неспроможність, брак часу тощо вимушена призупинити будівництво об'єкта на певний час. Задля дотримання принципів оподаткування вважаємо за можливе визначити період звільнення від оподаткування у розмірі 3 років від дати видачі дозвільних документів на будівництво. Тобто протягом цього строку особа, яка володіє ОНБ, не сплачує податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та не подає декларацію до контролюючого органу. Після спливу цього строку всі об'єкти мають підлягати перевірці з боку державних органів на предмет можливості набуття статусу нерухомого майна, або оподаткування як ОНБ (йдеться про те, що роботи з будівництва мають бути розпочаті). Звичайно, імплантація такого концепту до усталеної системи вимагає значної наукової апробації.

Тут варто розробити певні рекомендації щодо визначення моменту переходу будівельних матеріалів у статус ОНБ, а ОНБ – у статус нерухомого майна. Можливо, що в цьому разі доцільною була б розробка механізму злагоженої взаємодії між контролюючими органами (ДФС України) та органами, що здійснюють управління у сфері містобудівної діяльності, архітектурно-будівельного контролю та нагляду і визначені у ст. 6 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності», який би забезпечив отримання контролюючими органами повної інформації про ОНБ. Йдеться не про дані, які містяться у дозвільних документах, а й про самочинне будівництво, контроль за здійсненням якого є більш проблематичним на практиці. Самочинним вважається будівництво житлового будинку, будівлі, споруди, іншого нерухомого майна, якщо вони збудовані (будуються) на земельній ділянці, що не була відведена особі, яка здійснює будівництво, або відведена не для цієї мети, або без відповідного документа, який дає право виконувати будівельні роботи, чи належно затвердженого проекту, або з істотним порушенням будівельних норм і правил [12]. Нині законодавством передбачений алгоритм вирішення практичних питань, пов'язаних із вирішенням спорів щодо правового режиму таких об'єктів. Однак можливі ситуації, коли особа може бути не зацікавлена у швидкому вирішенні питання щодо введення в експлуатацію об'єкта нерухомості задля відстрочення настання податкового обов'язку і самостійно не звертається до уповноважених органів за визнанням права власності на нього, а державні органи також не ініціюють процес з якихось причин. Кодексом України про адміністративні правопорушення передбачена відповідальність за експлуатацію об'єктів будівництва, не прийнятих в експлуатацію. Відповідно, певні нормативи та критерії готовності використовуються у роботі уповноважених органів. Однак через нечіткі формулювання, велику кількість піднормативних актів, прогалин у законодавстві та значну долю суб'єктивізму у вирішенні таких питань, практичне застосування залишає бажати кращого.

Про те, що строки експлуатації можуть бути тривалими (і при цьому власник майна не несе ніякої відповідальності) і це не поодинокі випадки, законодавцю відомо. Такого висновку можна дійти з наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства про затвердження порядку обстеження та прийняття в експлуатацію таких об'єктів, в якому йдеться про так звану будівельну амністію. Будівельна амністія поширюється на об'єкти незначного класу наслідків: індивідуальні (садибні) житлові будинки, садові, дачні будинки загальною площею до 300 квадратних метрів, господарські (присадибні) будівлі і споруди загальною площею до 300 квадратних метрів, збудовані у період із 5 серпня 1992 року по 9 квітня 2015 р.; будівлі і споруди сільськогосподарського призначення, збудовані до 12 березня 2011 р. Щодо цих категорій буде застосована спрощена процедура прийняття в експлуатацію. Такі можливості, передбачені законодавством, є позитивним зрушенням у правовому регулюванні таких категорій нерухомого майна. Проте важко уявити, яка кількість фінансових ресурсів могла бути отримана, якщо б всі ці об'єкти були не «поза законом» одразу. Звичайно, що у зв'язку з такою ситуацією має бути розширений перелік

повноважень вищезгаданих органів на проведення перевірок та надання висновків щодо ступеню готовності об'єктів оподаткування і, відповідно, розроблений перелік критеріїв, які будуть характерні для кожної із стадій (будівельні матеріали, ОНБ, нерухоме майно).

Щодо оподаткування юридичних осіб, то у РФ визначено, що вони звільняються від оподаткування ОНБ через неможливість використання їх у процесі виробництва. Однак, якщо кошти на доведення його до технічних характеристик, які передбачені у проектній документації, не продовжують надходити, а у виробництві цей об'єкт використовується, то його визнають основним засобом та об'єктом оподаткування [8]. Така модель оподаткування, з одного боку, ставить юридичних осіб у більш привілейоване становище щодо фізичних (адже фізичні особи мають сплачувати податок навіть за неможливості використання його за призначенням), з іншого – має сприяти розвитку підприємництва. До запозичення такого підходу варто ставитися більш помірковано, адже варто визначити, про кошти в яких розмірах має йтися, коли вирішується питання щодо доведення ОНБ до готовності. Також не зовсім зрозуміло, що саме маєтєся на увазі, коли йдеться про «використання у процесі виробництва». Неоднозначність формулювання може викликати велику кількість питання як із боку платників податків, так і з боку контролюючих органів. На нашу думку, тут варто застосовувати такий підхід, як запропоновано нами вище щодо оподаткування фізичних осіб.

Висновки. Проаналізувавши норми законодавства, якими врегульовано порядок адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, можна дійти висновку, що правове регулювання є вкрай недосконалим. Реформування потребує, в першу чергу, понятійно-категоріальний апарат, оскільки категорії, які використовуються у різних галузях права, несуть неоднакове смислове навантаження, що ускладнює практичне застосування. У зв'язку з цим на особливу увагу заслуговує проблематика визначення об'єктів оподаткування та їх характеристик.

У межах цієї статті нами було звернуто увагу на ОНБ. Їх правовий статус викликає суперечки серед фахівців переважно у галузі цивільного права, оскільки вони займають проміжне місце між рухомим та нерухомим майном. На нашу думку, доцільним є включення таких об'єктів до переліку оподатковуваних, оскільки це дасть змогу ще більше наповнювати місцеві бюджети. Звісно, задля можливості їх оподаткування має бути розроблений чіткий механізм контролю з боку державних органів та додаткові інструкції щодо критеріїв визначення стадії готовності нерухомого майна, які зменшать вплив суб'єктивного фактору. Адміністрування цього податку вимагає і нині виконання великого об'єму поточної технічної роботи та серйозної підготовчої роботи, попри це, ми вважаємо, що він є перспективним та цікавим для держави в контексті виконання фіскальної функції. Саме тому з боку держави має бути вжито всіх необхідних заходів задля приведення механізму його адміністрування до найвищого рівня. Варто зазначити, що відкритим залишається також вирішення питання щодо доцільності та можливості трансформації бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з площі об'єкту на його оціночну вартість.

Література

1. Аврамова О. Є. Поняття та класифікація житлової нерухомості. *Форум права*. 2012. № 1. С. 15–19. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.
2. Алексеев С. С. Об объекте права и правоотношения. Москва, 1960. 360 с.
3. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 12-торг «Про наявність і використання торгової мережі на ринках та реалізацію сільськогосподарської продукції на них». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-05>
4. Козырь О. М. Недвижимость в новом Гражданском кодексе России. *Гражданский кодекс России. Проблемы. Теория. Практика* : сборник памяти С. А. Хохлова. Москва : Изд-во Международного центра финансово-экономического развития, 1998. С. 276.
5. Методичні рекомендації стосовно об'єктів нерухомого майна, права на які підлягають державній реєстрації. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=08CWBE4F5&abz=DY1WN>.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.12.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/404626c621255e12b76d7d661be99292fc859c72/
7. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.
8. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.03.2015 г. № Ф09-9720/14. URL: [http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AUR&n=160384#06231921181470106](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&bas e=AUR&n=160384#06231921181470106)
9. Про благоустрій населених пунктів : Закон від 06.09.2005 р. № 2807-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2005. № 49. Ст. 517.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій стосовно визначення нерухомого майна, що знаходиться на земельних ділянках, право власності на які підлягає державній реєстрації. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v660_323-09
11. Про іпотеку : Закон України від 05.06.2003 р. № 898-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2003. № 38. Ст. 313.
12. Про практику застосування судами статті 376 Цивільного кодексу України (про правовий режим самостійного будівництва) : Постанова Пленуму вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 30.03.2012 р. № 6. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0006740-12>
13. Про регулювання містобудівної діяльності : Закон від 17.02.2011 р. № 3038-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 34. Ст. 343.
14. Савченко А. Момент визнання об'єкта будівництва незавершеним і ступінь його будівельної готовності в контексті державної реєстрації прав на нього: нотаріальний аспект МЕН 2014, № 5. URL: <http://yuradnik.com.ua/stati/moment-viznannya-ob-yekta-budivnitstva-nezavershenim-istupin-yogo-budivelnosti-gotovnosti-v-konteksti-derzhavnoyireyestratsiyi-prav-na-nogo-notarialniy-aspekt/>
15. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2003. №№ 40-44. Ст. 356.

Боксгорн А. В.,
аспірант кафедри адміністративного права
та адміністративного процесу
Одеського державного університету
внутрішніх справ