

БУДІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ: ТЕРМІНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ

У статті здійснюється дослідження будівельної діяльності як об'єкта податково-правового регулювання в контексті термінологічних підходів, прийнятих юридичною наукою та застосовуваних у національному законодавстві. Робиться висновок, що, на відміну від господарського й цивільного права, наука фінансового права (податкового) не приділяє належної уваги питанням оподаткування будівельної діяльності. Понятійний апарат, що використовується у фінансовому законодавстві, збігається із загальними підходами економічної та юридичної науки в частині визначення базових понять у цій сфері. Певна деталізація стосовно об'єктного складу та особливостей оподаткування міститься в Податковому кодексі України. При цьому розкриття таких особливостей з позицій податкового права має не лише теоретичний, а й практичний характер, оскільки може впливати на обрання відповідних фінансових моделей будівництва.

Ключові слова: *будівництво, будівельна діяльність, капітальне будівництво, оподаткування, податкове законодавство.*

В статье проводится исследование строительной деятельности как объекта налогово-правового регулирования в контексте терминологических подходов, принятых юридической наукой и применяемых в национальном законодательстве. Делается вывод, что, в отличие от хозяйственного и гражданского права, наука финансового права (налогового) не уделяет должного внимания вопросам налогообложения строительной деятельности. Понятийный аппарат, используемый в финансовом законодательстве, совпадает с общими подходами экономической и юридической науки в части определения базовых понятий в этой сфере. Определенная детализация в части объектного состава и особенностей налогообложения содержится в Налоговом кодексе Украины. При этом раскрытие таких особенностей с позиций налогового права имеет не только теоретический, но и практический характер, поскольку может влиять на избрание соответствующих финансовых моделей строительства.

Ключевые слова: *строительство, строительная деятельность, капитальное строительство, налогообложение, налоговое законодательство.*

The article studies the construction activity as an object of tax and legal regulation in the context of terminological approaches adopted by the legal science and applied in national legislation. It is concluded that, in contrast to economic and civil law, the science of financial law (tax) does not give due importance to the issues of taxation of construction activities. The conceptual apparatus used in financial legislation coincides with the general approaches of economic and legal science in defining the basic concepts in this field. A certain detail in the part of the object composition and features of taxation is contained in the Tax Code of Ukraine. At the same time, the disclosure of such features from the viewpoint of tax law is not only theoretical but also practical in nature, since it can influence the selection of appropriate financial construction models.

Key words: *construction, construction activity, capital construction, taxation, tax legislation.*

Вступ. Вплив публічної фінансової діяльності у сфері оподаткування надзвичайно відчувається в будь-яких сферах суспільного життя й економіки. Для будівництва цей вплив має

© КУШНІР І.М. – кандидат юридичних наук, голова правління – президент (ПАТ «ХК «Київміськбуд»)

підвищене значення, адже до процесу будівництва може бути задіяна велика кількість суб'єктів, використовується різноманіття фінансово-кредитних механізмів і фінансово-правових моделей тощо. Від того, як буде організовано будівництво житла, залежить у кінцевому підсумку як прибутковість будівельних організацій (що забезпечують економіку тисячами робочих місць), так і зацікавленість інвесторів у вкладанні коштів у будівельні проекти. При цьому ризики надзвичайно зростають для інвесторів, якими є безпосередньо громадяни, котрі придбають житло в майбутніх забудовах. Складні правові та фінансові механізми, що використовуються в процесі будівництва, породжують численні проблеми на практиці. Серед факторів, які мають істотний вплив на цей процес, звичайно, можна назвати й оподаткування. Однак говорити про формування податкової політики, про вибір операцій, що будуть здійснюватися в процесі будівельної діяльності, про вибір механізмів оподаткування, пошук податкових пільг, опрацювання положень договорів тощо, тобто врахування всіх факторів, що поряд із положеннями національного податкового законодавства впливають на оподаткування операцій у галузі будівельної діяльності, доцільно після з'ясування того, що собою загалом являє будівництво та будівельна діяльність.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження будівельної діяльності як об'єкта податково-правового регулювання в контексті термінологічних підходів, прийнятих юридичною наукою та застосовуваних у національному законодавстві.

Результати дослідження. На відміну від загальних проблем публічної фінансової діяльності, у тому числі в частині податково-правового регулювання або розроблення господарських чи цивільних аспектів у галузі будівництва, розв'язанню яких присвячено низку ґрунтовних наукових розробок вітчизняних та іноземних учених, безпосередньо проблемам оподаткування діяльності у сфері будівництва в Україні увага на рівні фундаментальних досліджень у галузі фінансового права не приділялася, хоча практичним аспектам оподаткування операцій у галузі будівництва приділяють постійну увагу практики, контролюючі органи, вони нерідко є предметом судових спорів.

При цьому безпосередньо поняття будівництва та будівельної діяльності, правового статусу будівельних організацій тощо підпадають під регулюючий господарсько-правовий вплив. Ці питання тісно чи іншою мірою є предметом дослідження в роботах О. Вінник, Д. Задохайла, В. Мамутова, В. Пашкова, О. Подцерковного, В. Устименка, О. Шаповалової, В. Щербини й інших. У зазначених дослідженнях будівництво та будівельна діяльність розкриваються за допомогою правового інструментарію, притаманного господарському праву. Іноді до розуміння будівельної діяльності науковці (наприклад, В. Ціленко) підходять через призму сприйняття її як об'єкта господарсько-правової політики держави. Договірні відносини у сфері будівельної діяльності підпадають під вплив цивільного права.

В економіці виділяють як окрему галузеву науку економіку будівництва. У ній досліджують питання ролі будівництва в економіці держави, інвестиційні процеси, форми власності в будівельній галузі, особливості розвитку будівельного ринку, визначення основних фондів та обігових коштів будівельних організацій, організацію й планування будівництва, прибутку, рентабельності, фінансування, кредитування тощо. Саме це впливає з аналізу наукових і навчально-методичних розробок цього плану (наприклад, навчальний посібник «Економіка будівництва» Л. Губар, 2014 р. [1]). У межах курсу економіки будівництва розглядаються й питання оподаткування будівництва, адже це питання є взаємопов'язаним з економікою та організацією проектування, плануванням і здійсненням будівництва загалом.

Однак якщо аналізувати наукові розробки представників фінансово-правової науки, то питання, пов'язані з оподаткуванням будівельної діяльності, виникають хіба що в окремих публікаціях, зокрема, Д. Гетманцева, в аналітичних публікаціях, що викладаються на платформі TAXLINK.ua, в окремих публікаціях юристів-практиків, у деяких роз'ясненнях представників ДФС України. Зрозуміло, що такий підхід не може повною мірою задовольнити наявну потребу у фаховому супроводженні вітчизняної будівельної галузі.

Будівництво є однією з основних галузей в економіці країни, багато в чому впливає на темпи її розвитку. Від будівельного комплексу безпосередньо залежить вирішення житлової проблеми, структурна перебудова інших галузей промисловості й ефективність реорганізації всієї економіки країни. Зрозуміло, що економічні та правові особливості будівельної діяльності зумовлюють певну специфіку фінансування, статистичного, бухгалтерського обліку організацій будівельної галузі. При цьому правові основи будівельної діяльності становлять нормативні акти, що регулюють відносини, які виникають між учасниками інвестиційно-будівельної діяльності.

Крім того, будівництво як галузь має свою специфіку оподаткування та ведення податкового обліку, оскільки в ньому тісно пов'язані виконання робіт і надання послуг, а також співпраця

організацій, що діють на основі різних форм цивільно-правових договорів на всіх етапах будівельної діяльності. Організації, що діють у цій сфері, можуть виступати як інвестори, замовники, так само й підрядники. Адже будівельна організація, як і будь-яка організація, являє собою систему, діяльність якої формується під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів.

За загальним підходом, що склався в юридичній літературі, «будівельна діяльність охоплює комплекс робіт – проектних, будівельних, монтажних, пусконаладжувальних та інших, пов'язаних із будівництвом об'єкта, що виконується у технологічній послідовності з метою створення будівельної продукції» [2, с. 417; 3, с. 319]. Як видно з наведеного, будівельна діяльність являє сукупність робіт різного характеру, вона може мати різноманітний характер, заснований на обранні певної сукупності організаційно-правових механізмів. Обрання таких механізмів зумовлюється видом будівництва, суб'єктом складом правовідносин щодо його здійснення, призначенням тощо. Відповідно, не будуть тотожними поняття «будівельна діяльність» і «будівництво».

Виходячи з міжнародних стандартів, зокрема відповідно до Рекомендацій щодо безпеки та гігієни праці у будівництві від 20.06.1988 № 175, прийнятих Генеральною конференцією Міжнародної організації праці (м. Женева), будівельна діяльність відображається через будівництво, яке охоплює: «і) будівельні роботи, серед них земляні роботи і спорудження, конструктивні зміни, реставраційні роботи, капітальний і поточний ремонт (куди входять чистка й пофарбування) та знесення всіх видів будинків чи будівель; ii) цивільне будівництво, куди входять земляні роботи й спорудження, конструктивні зміни, капітальний і поточний ремонт і знесення, наприклад, аеропортів, доків, гаваней, внутрішніх водних шляхів, гребель, захисних споруд на берегах річок і морів поблизу зон обвалів, автомобільних доріг і шосе, залізниць, мостів, тунелів, віадуків та об'єктів, пов'язаних з наданням послуг, таких як комунікації, дренаж, каналізація, водопостачання й енергопостачання; iii) монтаж, демонтаж будов і конструкцій з елементів заводського виробництва, а також виробництво збірних елементів на будівельному майданчику» (пп. а) п. 2 ч. I [4]). Фактично, будівництво є складником будівельної діяльності, воно як виступає як конкретне щодо загального, цілого – «будівельної діяльності».

Як зазначає Г. Смолин, «результатом будівельної діяльності є будівельна продукція. Вона означає закінчену виробництвом будівництво будову або об'єкта, які підготовлені до використання й прийняття в експлуатацію. У цьому розумінні будова – це сукупність будинків і споруд (об'єктів) різного призначення, будівництво, розширення чи реконструкція яких здійснюється, як правило, за єдиною проектно-кошторисною документацією в обсязі, що визначений зведеним кошторисом; об'єкт – це окремих будинок, споруда з інженерним обладнанням, а також їхні комплекси з визначеними будівельними та виробничими показниками, на будівництво (розширення, реконструкції, капітальний ремонт, реставрацію чи консервацію) якого складається окремий проект (самостійний, об'єктний кошторис) і надається дозвіл на виконання будівельно-монтажних робіт» [3, с. 319–320]. Будівництво є процесом, певними видами робіт, унаслідок якого здійснюється спорудження нових об'єктів житлового, виробничого чи іншого призначення або відбувається відновлення, реконструкція, вдосконалення таких об'єктів.

Будівельна діяльність є предметом регулювання багатьох нормативних актів, передусім Господарського кодексу (далі – ГК) України, Законів України: «Про інвестиційну діяльність», «Про основи містобудування», «Про відповідальність за правопорушення у сфері містобудівної діяльності», «Про архітектурну діяльність», «Про планування і забудову територій», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» тощо.

При цьому на окрему увагу з боку представників економічної, фінансової та правової науки заслуговує капітальне будівництво. Ґрунтовне дослідження поняття капітального будівництва надано в роботах О. Вінник, зокрема в курсі «Господарське право». У темі, присвяченій питанням господарської діяльності в капітальному будівництві, визначено, що термін «капітальне будівництво» використовується у двох основних значеннях. По-перше, «як комплексна галузь економіки, сфери матеріального виробництва, завдання якої – інвестування в основні фонди (будівлі, споруди, їх частини) шляхом їх створення, відтворення та консервації основних фондів, перетворення інвестицій у будівельну продукцію». По-друге, «як форма інвестиційної діяльності, а саме: господарської діяльності щодо виробництва основних фондів народного господарства, що полягає у здійсненні суб'єктами інвестиційної діяльності практичних дій щодо реалізації інвестицій у будівельну продукцію» [5, с. 531–533]. Такий усебічний підхід дає базу для розроблення правових конструкцій, адже право є надбудовою над базисом, яким є економіка. У господарському праві капітальне будівництво розглядають як «процес створення нових, а також розширення, реконструкція, технічне переоснащення діючих підприємств,

об'єктів виробничого і невиробничого призначення, пускових комплексів (з урахуванням проектних робіт, проведення торгів (тендерів) у будівництві, консервації, розконсервації об'єктів, утримання дирекцій підприємств, що будуються, а також придбання технологічного обладнання, що не входить до кошторису об'єктів)» [3, с. 320].

Капітальному будівництву присвячена глава 33 ГК України. Вона регулює підрядні відносини в капітальному будівництві. Зокрема, зі змісту ст. 317 ГК України випливає, що предметом договору підряду в капітальному будівництві є будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи з завершення будівництва тощо, які виконуються суб'єктами господарювання для інших суб'єктів господарювання або на їхнє замовлення, які здійснюються на умовах підряду [6]. На погляд деяких науковців, указане положення тісно пов'язане з положенням Цивільного кодексу (далі – ЦК) України про предмет договору будівельного підряду (ст. 875 ЦК України), оскільки предмети договорів будівельного підряду та договору на капітальне будівництво стосуються ідентичних видів будівельних робіт. Отже, на їхню думку, «норми ГК України застосовуються в тому випадку, коли сторонами договору виступають суб'єкти господарювання. Норми ГК України про капітальне будівництво та норми ЦК України про підряд кореспондуються між собою, оскільки ч. 2 ст. 317 ГК України передбачає, що загальні умови договорів підряду визначаються відповідно до положень Цивільного кодексу України про договір підряду, якщо інше не передбачено цим Кодексом» [7]. Із цим твердженням можна погодитися, адже дійсно в ЦК України визначено загальні вимоги щодо договору підряду, який набуває певних особливостей у процесі господарсько-правового регулювання під час будівництва.

Зрозуміло, що у сфері будівництва існує безліч підзаконних нормативно-правових актів, прийняття яких зумовлено наявністю приписів господарського, цивільного, адміністративного, фінансового законодавства. Деякі говорять про наявність правової колізії щодо можливості застосування підзаконних актів до відносин у сфері будівництва (зокрема будівельного підряду) поряд із законами та ГК й ЦК України, хоча це твердження, як нам видається, не є правильним, адже існують правила застосування норми права за наявності колізії. І якщо на сьогоднішній день і досі тривають суперечки стосовно того, положення якого кодексу – Цивільного чи Господарського – мають бути застосовані до регулювання тих чи інших суспільних відносин, питання щодо ієрархії правових норм у такому разі не передбачають різних тлумачень, оскільки мають застосовуватися положення акта, вищого за юридичною силою. Тобто, якщо підзаконний акт суперечить закону чи кодексу, мають застосовуватися відповідні положення закону або кодексу (залежно від того, який із них регулює конкретні суспільні відносини). Саме таким шляхом іде судовою практика й у цивільних, й у господарських спорах.

Що стосується фінансово-правового регулювання будівельної діяльності, а тим більше податково-правового регулювання, то варто звернути увагу на такі моменти. По-перше, фінансове законодавство у своїх підходах ґрунтується на інструментарії, запропонованому господарським і цивільним правом. Адже фінансове законодавство підходить до термінології «будівництво», «будівельна діяльність», «капітальне будівництво» саме через призму тих підходів, що зазначені вище.

Наприклад, відповідно до п. 2 Порядку державного фінансування капітального будівництва, який затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 21.12.2001 № 1764, капітальне будівництво – це «процес створення нових, а також розширення, реконструкція, технічне переоснащення діючих підприємств, об'єктів виробничого і невиробничого призначення, пускових комплексів (з урахуванням проектних робіт, проведення торгів (тендерів) у будівництві, консервації, розконсервації об'єктів, утримання дирекцій підприємств, що будуються, а також придбання технологічного обладнання, що не входить до кошторису об'єктів)» [8].

З 1 січня 2017 року набрало чинності Національне положення (стандарт) бухгалтерсько-обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. Як видно з назви Національного стандарту, його норми застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі – підрядниками за будівельними контрактами. Однак для дослідження інтерес становлять декілька моментів. По-перше, термінологія, що застосовується в Національному стандарті. Згідно з п. 3 розділу I Положення, під будівництвом розуміється «спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добування, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт». Тобто, як видно з наведеного, підхід фінансового законодавця збігається загалом із розумінням будівництва, що склався на цей момент як на рівні законодавчого регулювання в інших галузях, так і безпосередньо на практиці.

По-друге, практичний інтерес становлять положення Національного стандарту в частині визначення підходів стосовно доходів і витрат у процесі будівельної діяльності. Зокрема, документом закріплено таке: «1. Доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений» [9].

Зауважимо, що ці положення (які почали застосовуватися з 1 січня 2017 року) прямо впливають на розв'язання питань щодо оподаткування операцій, що здійснюються в процесі будівельної діяльності, передусім податку на прибуток. Оскільки, відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 розділу III Податкового кодексу України, «об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу. У податковому обліку доходи від надання послуг (виконання робіт) визнаються доходами операційної діяльності на підставі п. 135.4.1 ПК України» [10]. Ще раз зауважимо, що наведений вище Національний стандарт стосується державного сектору, однак він відобразив типові підходи з позицій бухгалтерського обліку до цієї сфери національної економіки.

Зазначимо, що в контексті сучасного реформування податкового обліку та його прямого зв'язку з бухгалтерським роль національних стандартів, рівно як і міжнародних стандартів фінансової звітності стосовно галузей економіки, у тому числі будівельної діяльності, істотно зросла. І якщо з позицій бухгалтерського обліку цим питанням приділяється увага досить давно (на підтвердження може бути наведена, наприклад, наукова стаття Г. Римар «Бухгалтерський облік витрат у будівництві за міжнародними стандартами фінансової звітності», 2012 р. [11]), то з позицій фінансово-правового регулювання, як уже зазначалося, окремі наукові дослідження з цього питання не проводилися.

Крім того, якщо проаналізувати положення Податкового кодексу України в частині термінології, то варто зауважити, що Кодекс не містить дублювання стосовно розуміння таких понять, як «будівництво», «будівельна діяльність», «капітальне будівництво» тощо. У ст. 14 міститься декілька термінів, пов'язаних із цією сферою, але вони стосуються більш об'єктного складу. Наприклад, у пп. 14.1.129 Податкового кодексу України подається поняття, що таке «об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки» [10]. Й у наступних підпунктах розкривається змістовий склад таких об'єктів. Наприклад, будівлі, зараховані до житлового фонду, діляться на такі типи, як житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, коледж, кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах (із деталізацією кожного з цих об'єктів; пп. 14.1.129.1 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

Зрозуміло, що зазначені положення прямо впливають на справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної діяльності. Меншою мірою вони застосовані в процесі капітально-будівництва, де як об'єкт виступають, зокрема, житлові комплекси або, якщо йти за термінологією, що склалася в цій сфері, об'єкти виробничого та невиробничого характеру.

Висновки. Будівництво й будівельна діяльність є предметом дослідження низки наук, зокрема економічної, фінансової, юридичної. У юриспруденції ця проблематика порушується переважно на рівні господарсько-правових, рідше – цивільно-правових досліджень. Питання будівництва є предметом досліджень і з позицій, що застосовуються бухгалтерським обліком, на підставі національних стандартів чи міжнародних стандартів фінансової звітності. Однак для фінансового загалом і податкового права сфера будівельної діяльності залишається переважно поза увагою. Дещо інша ситуація із законодавчим закріпленням питань оподаткування операцій, що є результатом будівельної діяльності, у податковому законодавстві. Як засвідчує аналіз Податкового кодексу України, він не містить власної термінологічної бази стосовно розуміння загальних понять, уживаних у цій сфері, посилаючись на понятійний апарат, що склався. Це стосується таких понять, як «будівництво», «будівельна діяльність», «капітальне будівництво». Разом із тим Податковий кодекс України деталізує об'єкти будівництва, що має значення для справляння податків на майно. Крім того, деталізація в частині справляння прямих і непрямих податків стосовно будівельної діяльності здійснюється в окремих розділах Кодексу, присвячених конкретним обов'язковим платежам.

В умовах реформи податкового законодавства, коли податковий облік пов'язується з бухгалтерським обліком, великої ролі набувають оновлені чи нові національні стандарти, які стосуються певних галузей національної економіки, у цьому разі будівельної діяльності. Їх вивчення з позицій податкового права має не лише суто теоретичний, а й практичний характер, оскільки може впливати на обрання відповідних фінансових моделей забудови.

Список використаних джерел:

1. Губар Л.С. Економіка будівництва: навч. посіб. Київ: Аграрна освіта, 2014. 560 с.
2. Господарське право України: підруч. / М.К. Галянич, С.М. Грудницька, О.М. Міхатуліна та ін. Київ: МАУП, 2005. 424 с.
3. Смолин Г.В. Господарське право України. Особлива частина: навч. посіб. Львів, 2010. 646 с.
4. Рекомендації щодо безпеки та гігієни праці у будівництві від 20.06.1988 № 175, прийняті Генеральною конференцією Міжнародної організації праці. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/993_094.
5. Вінник О.М. Господарське право: навч. посіб. 2-ге вид., змін. та доп. Київ: Правова єдність, 2008. 766 с.
6. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / за ред. Г.Л. Знаменського, В.С. Щербини; кол. авт.: О.А. Беляневич, О.М. Вінник, В.С. Щербини та ін. 2-ге вид., переробл. і доп. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 720 с.
7. Господарський кодекс України. Науково-практичний коментар. Стаття 317. Підрядні відносини у капітальному будівництві. URL: <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/hku/85-hku/2872-317.html>.
8. Про затвердження Порядку державного фінансування капітального будівництва (зі змінами): Постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2001 № 1764. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1764-2001-%D0%BF>.
9. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.01.2012 за № 120/20433. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-131-budivelni-kontrakti/>.
10. Римар Г.А. Бухгалтерський облік витрат у будівництві за міжнародними стандартами фінансової звітності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/42701>.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР України). – 2003. – № 52. – Ст. 377. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.