

Кушнір І. М.,

кандидат юридичних наук,  
голова правління – президент ПАТ «ХК «Київміськбуд»

## ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА НА БУДІВЕЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

**Анотація.** У статті розглядаються теоретичні питання щодо визначення впливу податкового права на сферу будівельної діяльності та будівництва. Аналізуються особливості реалізації функцій податків на прикладі оподаткування операцій у сфері будівельної діяльності та будівництва.

**Ключові слова:** будівельна діяльність, будівництво, податкове право, податкова норма, функція податку.

**Постановка проблеми.** Будівництво разом із фінансовою сферою та туризмом у багатьох розвинених країнах відноситься до провідних галузей економіки. Цьому сприяє багато факторів. Зокрема, експертні дослідження доводять, що галузь будівництва «була і залишається найбільш матеріаломісткою, адже пов'язана більш ніж з 70 галузями, тому сміливо може стати рушієм економіки всієї держави. Під час зведення новобудов використовується близько трьох сотень найменувань різних матеріалів, для населення створюються нові робочі місця, а отже, збільшиться кількість податкових виплат» [1]. Зазначене свідчить про прямий вплив зростання будівництва на збільшення бюджетних надходжень. Цей висновок є вірним для будь-яких економік, зокрема й України. При тому, що для нашої країни допоки основним джерелом інвестицій для розвитку будівництва залишається населення, адже понад 2,5 мільйона українців прагнуть придбати і покращити житлові умови. Й будівельна галузь готова забезпечити ці запити. Розвиток будівельної галузі активно сприяє й розвитку малого бізнесу, створюючи для нього можливості відкриватися в місці проживання клієнтів, натомість, власники житла отримують покращену інфраструктуру. Усе разом це впливає на збільшення податкових надходжень до бюджетів різних рівнів.

Слід зазначити, що за даними, отриманими восени 2017 року, у рейтингу «Doing Business 2018» Україна посіла 76 місце, піднявшись на 4 позиції у порівнянні з минулорічним рейтингом. При цьому найбільшим показником став компонент «Отримання дозволів на будівництво», за яким Україна піднялась з 140 на 35 позицію, тобто на 105 позицій і увійшла в ТОП-50. За цим критерієм Україна продемонструвала найбільший ріст серед усіх інших країн-учасниць рейтингу. Такий показник є індикатором для інвесторів і збільшення припливу іноземних інвестицій в країну. Адже за підрахунками експертів, один пункт у рейтингу – це можливість додатково залучити в економіку країни близько 600 млн дол. інвестицій. Окрім того, за компонентом «Сплата податків» Україна піднялася на 41 пункт – з 84 на 43 сходинку [2]. Наведені показники засвідчують прив'язку стану розвитку будівельної галузі у країні з податковими надходженнями.

Відтак, логічним виглядає дослідження впливу на будівельну діяльність та будівництво не лише, як зазвичай, норм господарського чи цивільного права, але й безпосередньо податкового права як складової правового регулювання публічної фінансової діяльності держави та місцевих громад. Адже визначення впливу податкової політики та податкового законо-

давства на розвиток будівництва, а відтак – і на створення бази для додаткових податкових надходжень до бюджетної системи держави має виступати предметом не лише економічних, але й юридичних досліджень.

**Аналіз останніх джерел і публікацій.** Зазвичай, будівельна діяльність підпадає під регулюючий вплив держави за допомогою господарсько-правових механізмів, що досліджуються у працях О. Вінник, Д. Задахайла, В. Мамутова, В. Пашкова, О. Подцерковного, В. Устименка, О. Шаповалової, В. Щербини і ін. Зазвичай, у таких працях будівельна діяльність розглядається через призму господарської діяльності, не рідко через поняття «капітальне будівництво». Деякі автори підходять до розуміння будівельної діяльності як об'єкта господарсько-правової політики держави (В. Ціленко). Що ж до податкового права, то не дивлячись на численні дослідження з цього напрямку вітчизняних науковців, зокрема Л. Воронової, Р. Гаврилюк, Д. Гетманцева, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, О. Лукашева, Н. Пришви, О. Орлюк, В. Рядінської, Л. Савченко та багатьох інших, сфера будівельної діяльності все ще залишається поза увагою фінансово-правової науки. Окремі публікації щодо особливостей оподаткування будівельної діяльності здійснюються на рівні фахового забезпечення бухгалтерського і податкового обліку та невеликої кількості роз'яснень Державної фіскальної служби України. Однак така ситуація не відображає наявної потреби у фаховому правовому забезпеченні будівельної діяльності через призму залучення фінансово-правових, у даному разі – податкових інструментів.

**Мета статті** – дослідити шляхи впливу податкового права за допомогою притаманного йому правового інструментарію на сферу будівельної діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У галузі господарського права, зазвичай, розрізняють поняття «будівельна діяльність», «будівництво», «капітальне будівництво». Як правило, під будівельною діяльністю розуміють «сукупність організаційно-правових засобів, спрямованих на забезпечення і координацію роботи проектних будівельних контролюючих суб'єктів організаційно-правових повноважень з метою забезпечення будівництва»; під будівництвом – «види робіт, пов'язані із спорудженням нових, відновленням, реконструкції, вдосконаленням об'єктів виробничого і невиробничого призначення» [3, с. 456]. На думку О. Віхрова, «поняття «будівництво» у законодавстві охоплює широке коло робіт, пов'язаних зі створенням нових, відновленням, розширенням та вдосконаленням існуючих об'єктів виробничого і невиробничого призначення, що належать до основних фондів» [4, с. 120]. На правовідносини у сфері будівельної діяльності розповсюджують свій регулюючий вплив норми Господарського та Цивільного кодексів, а також низки законів, що стосуються як питань регулювання цієї сфери та окремих видів будівництва, так і відповідальності за дотримання встановлених приписів. Прикладами можуть бути закони України «Про інвестиційну діяльність»,

«Про основи містобудування», «Про архітектурну діяльність», «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю», «Про майнову відповідальність за порушення умов договору підяду (контракту) про виконання робіт на будівництві об'єктів» тощо.

Однак, якщо говорити про вплив податкового права на сферу будівництва, зрозуміло, що основним актом у цьому напрямі виступатиме Податковий кодекс України (далі – ПК України). Аналіз закладених ним підходів дозволяє говорити, що на рівні понятійного апарату категорії «будівельна діяльність» чи «будівництво» відсутні, при тому, що особливості справляння окремих податків (оподаткування прибутку підприємств чи податку на додану вартість, податку на нерухомість) на пряму стосуються цієї сфери. Натомість, стаття 14 ПК України містить лише деталізацію об'єктного складу, застосованого у будівельній діяльності [5]. Прикладом можуть бути поняття «будівлі» (п. п. 14.1.15), «об'єкти житлової нерухомості» (п. п. 14.1.129), зокрема, «будівлі, віднесені до житлового фонду» (п. п. 14.1.129.1), «садовий будинок» (п. п. 14.1.129.2), «дачний будинок» (п. п. 14.1.129.3), «об'єкти нежитлової нерухомості» (п. п. 14.1.129-1). Також у ПК міститься понятійний апарат, пов'язаний з фінансово-кредитними моделями, що можуть використовувати у будівництві (наприклад, «іпотечний житловий кредит» (п. п. 14.1.87) або питання, які об'єднують податки на майно із територіальними характеристиками (зокрема, «прибудинкова територія» (п. п. 14.1.205). Якщо підходити до цього через розкриття змісту та особливостей справляння окремих податків, то, можливо, застосований законодавцем підхід й буде виглядати прийнятним. Але якщо говорити про значення будівельної галузі для розвитку національної економіки, то вважаємо, що на рівні податкового законодавства понятійний апарат має бути деталізований.

Теоретично-методологічним підґрунтям для цього виступають положення податкового права, насамперед, у частині сприйняття самого податкового права та його ознак, функцій податків та податкових норм. При тому, що допоки триває дискусія щодо питання, чи є податкове право підгалуззю чи правовим інститутом фінансового права (цікаві у цьому напрямі дослідження О. Лукашева, зокрема, «Податкове право як внутрішня структурна частина фінансово-правової галузі», 2013 [6]), у частині розуміння предмета регулювання позиції науковців більш-менш збігаються. Наприклад, Н. Пришва розуміє його як «фінансово-правовий інститут, норми якого регулюють суспільні відносини, що складаються з приводу встановлення, введення, сплати податків, інших платежів податкового характеру та застосовування до платників механізму примусу» [7, с. 55–56]. О. Орлюк під предметом податкового права називає «групу однорідних суспільних відносин, що визначають надходження грошових коштів від платників податків – фізичних та юридичних осіб – до бюджетів усіх рівнів у формі податків та зборів» [8, с. 387]. Зрозуміло, що у такому разі не йдеться про особливості видів діяльності чи майна, яким займаються або володіють відповідні юридичні чи фізичні особи (це деталізується на рівні елементів окремих податків). У сприйнятті суті податкового права та його предметного регулювання має значення саме можливість встановлення та справляння обов'язкових платежів.

У Фінансовій енциклопедії М. Кучерявенко звертає увагу на такі особливості податкового права: «1) є інструментом предметним, тобто присвячений певному предмету – різновидам відносин, що складаються із приводу встановлення, спла-

ти й стягнення податків і зборів, їхньої зміни й скасування; 2) регулює суспільні відносини зі встановлення, сплати й стягнення податкових платежів, їх зміни й скасування; 3) установлює обов'язок юридичних і фізичних осіб зі сплати податків, зборів, а також регламентує процедуру обчислення й сплати податків і зборів, порядок здійснення податкового контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства; 4) є складним інститутом, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм» [9, с. 320]. У свою чергу, І. Бабін звертає увагу на такі закономірності, якими характеризується податкове право: «організаційно-майновий характер; конформізм; владний характер; обумовленість необхідністю матеріального забезпечення діяльності держави та територіальних громад; первісна конфліктність, викликана протиріччями між приватною та публічною формами власності; політичний компроміс правового регулювання» [10, с. 13].

Якщо дивитися на наведені вище характеристики, зрозуміло є можливість їх застосування до предметних сфер правового регулювання, обумовлених економічним змістом. Тобто податкове право спричиняє вплив на податкові відносини, що виникають у певній сфері суспільних відносин у процесі встановлення та справляння податків. Такою сферою, звичайно, можуть бути відповідні галузі національної економіки, а також будь-які види господарської діяльності, зокрема – й будівельної. Відтак, можна говорити про те, що податкове право впливає на будівельну діяльність на пряму, через встановлення відповідних податків, елементів таких податків, формування пільгової політики, обов'язки платників податків, пов'язаних зі сферою будівельної діяльності, зокрема суб'єктів будівництва. Розуміння того, яку податкову політику держава проводить щодо будівельної галузі, сприяє розумінню зворотного впливу останньої на економічний розвиток країни в цілому. На інвестиційну привабливість держави для внутрішнього та зовнішнього інвестора. А також на виконання соціальної функції держави.

Також слід зауважити, що податкові норми в будівельній галузі будуть себе вести аналогічно будь-якій іншій сфері суспільних відносин, щодо якої вони застосовуються. Тобто для податкових норм, що застосовуються в частині визначення правил встановлення чи справляння окремих видів податків щодо будівельної діяльності, притаманними є імперативність, загальний характер, формальна визначеність, встановлення компетентними органами, їх охорона тощо. Саме такі особливості виокремлюються в теорії податкового права (зокрема, І. Бабін, Л. Воронова, Д. Гетманцев, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, Н. Пришва, О. Орлюк та інші). Аналогічними будуть й особливості таких податкових норм. Знову ж, у цьому сенсі доцільно посперечатися на розробки теорії податкового права зокрема та фінансового в цілому. Наприклад, в Академічному курсі з Фінансового права визначається, що особливості податкових норм як підвиду фінансових проявляються: «а) у встановленні – вони регулюють правила поведінки, що виникають у процесі публічної фінансової діяльності (діяльності держави) із приводу встановлення, зміни, скасування податків і надходжень за їхніми рахунок доходів у бюджеті; визначають права й обов'язки учасників відносин, передбачають відповідальність за невиконання розпоряджень держави у сфері, що опосередковує рух податкових надходжень знизу нагору; б) у характері припису – податкові норми мають винятково наказовий характер; в) у мірах відповідальності, які охоплюють практично весь спектр можливих видів – кримінальну, адміністративну, фінансову. Такий підхід підкреслює, наскільки важливі відносини,

урегульовані податковими нормами, і наскільки держава зацікавлена в постійному поповненні доходної частини бюджетів; г) у способах захисту прав учасників відносин, які виходять із певної нерівності суб'єктів, що реалізується через механізм податкової відповідальності, та характеризуються презумпцією винності платника податків» [8, с. 388–389].

Зауважимо, щодо сфери будівельної діяльності в цілому, будівництва, зокрема й капітального будівництва, зазначені особливості, притаманні податковим нормам, не набувають якихось додаткових рис. Такий висновок можна зробити, виходячи з аналізу справляння як окремих податків (не залежно від їх рівня – загальні чи місцеві), так і безпосередньо здійснення податкового контролю чи застосування заходів юридичної відповідальності. Деякі особливості, пов'язані зі справлянням певних видів податків (на майно, на доходи, ПДВ), обумовлені специфікою будівельної діяльності (об'єктом оподаткування, базою оподаткування, пільгами, періодом нарахування, порядком обчислення тощо), тим не менше, не мають визначеного впливу саме на встановлення якихось додаткових особливостей у частині застосування податкових норм як підвиду фінансових у цій галузі.

Певною мірою розкриття питання щодо впливу податкового права на будівельну галузь можна визначати й через призму розкриття функцій податків. У теорії податкового права до таких функцій відносять фіскальну, регулюючу, розподільчу, стимулюючу, контролюючу. Зрозуміло, що науковці (як економісти, так і юристи) пропонують значно більш широкий спектр функцій податків, але наведені вище сприймаються як основні, найбільш характерні для податкового регулювання.

Якщо екстраполювати функції податків на будівельну галузь, можна запропонувати наступні підходи:

1) Фіскальна функція, як визначальна для податків в цілому, полягає в тому, що податки виконують своє головне призначення – наповнення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення публічних потреб суспільства. У такому разі, особливістю буде визначення предмета діяльності, за рахунок якої здійснюється таке наповнення скарбниці – а саме: за рахунок оподаткування операцій, пов'язаних із будівельною діяльністю, будівництвом, а також опосередковано – оподаткування майна. Адже нерухоме майно (передусім, житлове чи нежитлове), а також прибудинкові території та земля під будівлями виступають об'єктом оподаткування відповідно до або податку на нерухомість, або плати за землю. При цьому саме у галузі будівельної діяльності може досягатися суспільне призначення податкової системи в розумінні ролі фіскальної функції, коли держава має отримувати не лише у достатньому розмірі, але й постійно та надійно податкові надходження. Враховуючи аналіз будівельного ринку України за останнє десятиріччя, щонайменше, навіть в умовах економічної та фінансової кризи, що вплинула негативно на усю національну економіку, тим не менше, будівельна галузь забезпечує постійні та стабільні надходження до державного та місцевих бюджетів. Причому це реалізується не лише через справляння ПДВ, але й через оподаткування прибутку суб'єктів, що займаються будівельною діяльністю, зокрема, безпосередньо будівництвом. Податкові надходження від оподаткування операцій у будівельній галузі носять постійний та стабільний характер.

2) Регулююча функція. За її допомогою здійснюється регулювання державою виробництва та споживання, для чого, насамперед, використовуються непрямі податки. У розрізі будівельної діяльності регулююча функція буде втілюватися,

передусім, через механізми справляння ПДВ, зокрема, із врахуванням пільг щодо такого справляння. Поряд із цим регулююча функція використовується й при застосуванні тих чи інших фінансово-кредитних моделей будівництва.

3) Розподільча функція, за рахунок якої забезпечується наповнення доходної частини бюджетної системи та подальший розподіл отриманих коштів для виконання публічних функцій на державному, регіональному чи місцевому рівнях. Певною мірою за рахунок реалізації розподільчої функції на прикладі будівельної галузі, а також із врахуванням стабільного характеру податкових надходжень від оподаткування операцій у цій галузі, держава може знаходити кошти для відновлення пільгових програм із житлового будівництва (наприклад, «Доступне житло» або молодіжне житлове кредитування тощо). Відповідні програми, особливо із врахуванням усієї політики фінансової децентралізації, що розпочалася в Україні останні декілька років, можуть реалізовуватися й на місцевому рівні. Перспективи щодо реалізації розподільчої функції податків можуть втілюватися через механізм публічно-приватного партнерства.

4) Контролююча функція, за допомогою якої держава регламентує фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, що залучені до будівельної діяльності та будівництва, отримання доходів громадянами, використання ними свого нерухомого майна, а також, загалом, додержання фінансової дисципліни в будівельній галузі. У цьому сенсі, розвиток контрольної функції може бути продемонстрований на рівні теоретичних досліджень, присвячених фінансовому та податковому процесу (Л. Касьяненко), а також становленню та розвитку фінансово-контрольного права (Л. Савченко). У рамках останнього дослідження автор зауважує, що «ефективність і дієвість податкового контролю залежить від чіткого визначення та законодавчого закріплення його об'єкта і предмета. <...> Податковий контроль поширюється на всі державні органи, установи, організації, підприємства, незалежно від організаційно-правової форми, підпорядкування, структури і т. ін., які беруть участь у формуванні публічних фондів коштів» [11, с. 342]. Наведене твердження також слугує на користь того, що контрольна функція податків у галузі будівельної діяльності має застосовуватися повною мірою.

5) Стимулююча функція, яка визначає орієнтири для розвитку та розгортання виробничої діяльності (насамперед, шляхом запровадження пільг окремим категоріям платників податків або пільгових режимів на певних територіях) також має активний вплив на сферу будівництва. Адже щодо будівельної діяльності та оподаткування забудовників, долучення інвесторів, а також залучення фізичних осіб – кінцевих споживачів житла, що будується, при використанні різноманітних моделей фінансування забудови житла, дозволяє державі використовувати широкий спектр податкових пільг (щодо будь-яких податках) у цій галузі. Глибокий аналіз положень податкового законодавства, із врахуванням особливостей використання фінансово-кредитних моделей, виступає цьому підтвердженням. При цьому проведення пільгової податкової політики у сфері житлової забудови дає позитивні наслідки й не призводить до зменшення податкових надходжень. Навпаки, розглядається як один із постійних стимулів інвестування коштів у житлове будівництво. Також саме реалізація стимулюючої функції дає можливість державі виконувати загальну соціальну функцію, взяту на себе. Адже забезпечення житлом є одним із соціальних прав, що належить людині та гарантоване на рівні ряду міжнародних документів та Конституції України.



**Висновки.** Враховуючи значення будівельної галузі для розвитку національної економіки та пряму кореляцію між зростанням обсягів будівництва та податковими надходженнями, цей напрям підлягає глибокому теоретичному дослідженню з позицій податкового права. Доцільним виглядає необхідність уточнення понятійного апарату, запропонованого Податковим кодексом України у ст. 14 шляхом деталізації понять «будівельна діяльність», «будівництво».

Що ж до сфери будівельної діяльності в цілому, будівництва, зокрема й капітального будівництва, особливості, притаманні податковим нормам, не набувають якихось додаткових рис. Водночас, розкриття впливу податкового права на будівельну галузь можна визначати через функції податків, насамперед через фіскальну, регулюючу, розподільчу, контролюючу, стимулюючу, шляхом виявлення особливостей їх реалізації у сфері будівельної діяльності.

#### **Література:**

1. Аналітичний центр «Благо» дослідив вплив будівництва на розвиток економіки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://kurs.if.ua/news/analychnyy\\_tsentr\\_bлаго\\_doslidyv\\_vplyv\\_budivnytstva\\_na\\_rozvytok\\_ekonomiky\\_ukrainy\\_54491.html](http://kurs.if.ua/news/analychnyy_tsentr_bлаго_doslidyv_vplyv_budivnytstva_na_rozvytok_ekonomiky_ukrainy_54491.html).
2. У рейтингу «Doing Business 2018» Україна посіла 76 місце, піднявшись на 4 позиції у порівнянні з минулорічним рейтингом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://economics.unian.ua/realstate/2218241-ukrajina-pidnyalasya-na-105-pozitsiy-u-reytingu-doing-business-za-otrimannyam-dozvoliv-na-budivnitstvo.html>
3. Смолин Г.В. Господарське право України. Особлива частина : навч. посіб. – Л., 2010. – 646 с.
4. Віхров О.П. Правове регулювання господарських відносин в окремих галузях економіки : курс лекцій. – Чернівці : КП «Вид-во «Чернігівські береги», 2003. – 207 с.
5. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI // ВВР України. – 2003. – № 52. – Ст. 377 // База даних «Законодавство України» / ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Лукашев А.А. Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово-правовой отрасли // Очерки налогово-правовой науки

- современности : монография / под ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Право, 2013. – С. 14–46.
7. Пришва Н.Ю. Податкове право : навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
  8. Орлюк О.П. Финансовое право. Академичний курс / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
  9. Финансова енциклопедія / О.П. Орлюк, Л.К. Воронова, І.Б. Заверуха [та ін.] ; за заг. ред. О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 472 с.
  10. Бабін І.І. Податкове право : навч. посіб. / І.І. Бабін. – Вид. 2-ге, випр. та доповн. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2013. – 496 с.
  11. Савченко Л.А. Финансово-контрольное право: становлення та розвиток: монографія / Л.А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2017. – 400 с.

#### **Кушнір І. Н. Влияние налогового права на строительную деятельность: теоретические аспекты**

**Аннотация.** В статье рассматриваются теоретические вопросы определения влияния налогового права на сферу строительной деятельности и строительства. Анализируются особенности реализации функций налогов на примере налогообложения операций в сфере строительной деятельности и строительства.

**Ключевые слова:** строительная деятельность, строительство, налоговое право, налоговая норма, функция налога.

#### **Kushnir I. The impact of tax law on construction activities: theoretical aspects**

**Summary.** The article deals with theoretical issues of determining the influence of tax law on the sphere of construction activity and construction. The features of realization of functions of taxes on an example of the taxation of operations in the sphere of construction activity and construction are analyzed.

**Key words:** construction activity, construction, tax law, tax rate, tax function.