

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

УДК 336.22.078

ПРАВОВИЙ СТАТУС ЗАБУДОВНИКА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті через призму теорії права досліджуються підходи, відпрацьовані податковим правом стосовно визначення правового статусу забудовника як суб'єкта податкового права та суб'єкта податкових правовідносин. Статус забудовника деталізується через вид економічної діяльності, через правовий статус юридичної особи та суб'єкта господарювання, безпосередньо через податкове законодавство.

Ключові слова: *будівельна діяльність, забудовник, платник податків, суб'єкт податкового правовідношення.*

В статті через призму теорії права досліджуються підходи, оброблені податковим правом по визначенню правового статусу забудовника як суб'єкта податкового права та суб'єкта податкових правовідносин. Статус забудовника деталізується через вид економічної діяльності, через правовий статус юридичної особи та підприємства, безпосередньо через податкове законодавство.

Ключевые слова: *строительная деятельность, застройщик, налогоплательщик, субъект налогового правоотношения.*

In the article, through the prism of the theory of law, the approaches studied by the tax law regarding the definition of the legal status of the developer as a subject of tax law and the subject of tax relations are studied. Status of the developer is detailed through the type of economic activity, through the legal status of the legal entity and the subject of economic activity, and directly through the tax legislation.

Key words: *construction activity, developer, taxpayer, subject of tax relations.*

Вступ. Сталій розвиток економіки пов'язується з низкою обставин об'єктивного та суб'єктивного характеру, серед яких окреме місце посідає стан формування публічних доходів. Їх призначенням є забезпечення видаткової політики держави, спрямованої на виконання різноманітних функцій органів публічної влади, вони є складником публічної фінансової діяльності. При цьому формування публічних доходів пов'язується з податковою політикою, що проводиться в державі, і своєчасним і повним виконанням податкових обов'язків платниками податків. Останні можуть наділятися різними правовими статусами, мати різні форми власності й організаційно-правові форми або бути загалом фізичною особою, займатися різними видами діяльності тощо. Тим не менше всі вони підпадають під регулювальну дію податкового законодавства й фінансового регулювання та контроль з боку уповноважених органів влади.

Так, відповідно до даних, наданих Мінфіном України, за 10 місяців 2017 року Офісом великих платників податків ДФС забезпечено збір платежів до державного бюджету в розмірі 211 млрд грн, що на 20% більше відповідного періоду минулого року. При цьому най-



більші надходження в розрізі основних податків припадають на податок на додану вартість – 93,7 млрд грн (на 21%, або на 6,1 млрд грн більше, ніж у січні-жовтні 2016 року); надходження з податку на прибуток підприємств становили 37,9 млрд грн (на 33%, або на 9,5 млрд грн більше). Загалом частка податкових платежів від великого бізнесу, що обслуговується офісом, з початку року становила 57,4% від загального збору державного бюджету податкових платежів по Україні [1]. При цьому одне з визначальних місць серед таких великих платників посідають саме забудовники. Особливо характерною така ситуація є для великих міст, де будівництво житлової та нежитлової нерухомості користується підвищеним попитом. Прикладом може бути ПрАТ «ХК «Київміськбуд» – компанія, що налічує понад 60 років роботи на столичному ринку забудови. Стратегічний акціонер ПрАТ «ХК «Київміськбуд» – Київська міська громада, якій належить 80% акцій Товариства [2]. Холдингова компанія «Київміськбуд» об'єднує у своєму складі підприємства та організації, які здатні забезпечити реалізацію всього циклу будівельного проекту – від розроблення проектно-кошторисної документації до зведення споруди й організації її подальшої експлуатації. І така ситуація з провідним місцем забудовників у формуванні доходної частини бюджетів різних рівнів (залежно від видів податкових платежів) є характерною для більшості регіонів України, особливо з урахуванням того, що, згідно зі статистичними даними, індекси будівельної продукції останніми роками постійно зростають. Зокрема, порівняно з 2016 роком у 2017 році індекси будівельної продукції зросли в будівництві загалом на 120,9% (відповідно, на будівлі житлові – 111,7%; нежитлові – 120,2%; на інженерні споруди – 126,3%) [3].

При цьому, виступаючи предметом багатьох економічних досліджень чи досліджень у сфері цивільного чи господарського права, у сфері фінансового права, будівництво не знайшло належного розкриття. Поодинокі спеціальні дослідження із цього напрямку виконувалися порівняно давно (О.В. Сударенко, 2006 рік, І.М. Кушнір, 2013 рік) і присвячені загальним питанням фінансування у сфері будівництва. Певна проблематика стосовно фінансування капітальних вкладень частково порушувалася в роботах Л.К. Воронової, А.А. Нечай, С.С. Ніщимної та деяких інших. Натомість у сфері податкового права будь-які аспекти будівельної діяльності як об'єкта оподаткування, забудовників як суб'єктів оподаткування, особливостей справляння тих чи інших податків при житловому й нежитловому будівництві, у процесі застосування різних фінансово-кредитних моделей тощо у фаховій юридичній літературі не розглядалися. При тому що роль будівельної галузі, як продемонстровано вище на статистичних показниках, є надзвичайно важливою для розвитку національної економіки та здійснення податкової політики. Зазначене й зумовлює актуальність обраної для дослідження тематики.

Постановка завдання. Мета статті – дослідити правовий статус забудовника як суб'єкта податкових правовідносин.

Результати дослідження. Суб'єкт права й суб'єкт правовідносин є категоріями, які належать до глибоко досліджених у юридичній літературі. Така ситуація є характерною як для теорії права загалом, так і для кожної окремої галузі, у тому числі й фінансового права (та податкового права як його підгалузі чи правового інституту). Однак постійні зміни, що відбуваються в суспільному розвитку, дають можливість авторам вкотре повертатися до цього питання, адже відкриваються нові можливості щодо розкриття змісту суб'єктного складу правовідносин, підходів щодо правосуб'єктності тощо. Наприклад, технологічний розвиток поставив на порядку денному перед юридичною наукою виклик щодо визначення місця штучного інтелекту.

Підхід, який на цей момент склався загалом у теорії права, дає змогу під суб'єктом права розуміти, по-перше, носія потенційних або реальних юридичних прав та обов'язків (суб'єкт позитивного права); по-друге, носія гарантованих нормами позитивного права можливостей певної поведінки (суб'єкт юридичних прав). При цьому суб'єкт права повинен володіти двома властивостями: 1) можливістю бути носієм юридичних прав та обов'язків (правоздатність), що передбачає, так би мовити, персоніфікованість, зовнішню окремішність суб'єкта права; 2) можливістю набувати і здійснювати якості такого суб'єкта відповідно



до вимог юридичних норм (дієздатність), що є передумовою участі в правовідносинах. Саме такі характеристики закладені нині у Великій українській юридичній енциклопедії (2017 рік) [4, с. 753–756]. При цьому цілком зрозумілим є нетотожність між поняттями «суб'єкт права» й «суб'єкт правовідносин». Перший не може автоматично бути другим, вони співвідносяться як потенційний і фактичний учасник конкретних правовідносин.

Зокрема, суб'єкт податкового права – це потенційний суб'єкт податкового правовідношення. Натомість суб'єкт податкового правовідношення – це особа, яка фактично реалізувала свою податкову правоздатність, носій конкретних суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування [5, с. 40]. Серед ознак суб'єкта податкового права називають соціальну, юридичну тощо.

Якщо розглядати правовий статус забудовника через призму оподаткування, то варто відштовхуватися від розуміння, що його статус буде впливати як мінімум зі статусу юридичної особи, оскільки зміст будівельної діяльності фактично унеможливує зайняття нею в повному обсязі фізичними особами, навіть якщо останні мають статус суб'єкта підприємницької діяльності. Це пов'язано як із дозвільними умовами здійснення будівельної діяльності, що висуваються державою, так і оборотом коштів.

Відповідно, до забудовника як до юридичної особи варто підходити комплексно на підставі як загальнотеоретичного, так і галузевого підходу. За загальним підходом, до юридичних осіб (колективних суб'єктів) учасників правовідносин належать підприємства та організації. Теорія права визначає, що юридичні особи: а) мають відокремлене майно; б) відповідають цим майном за своїми зобов'язаннями; 3) можуть від свого імені набувати і здійснювати майнові та особисті немайнові права; г) мають самостійний баланс чи кошторис; д) можуть нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді» [6, с. 440]. Це є загальний підхід, який набув свого розвитку в галузевих дослідженнях і відповідних галузевих актах законодавства.

Зокрема, відповідно до підрозділу 2 розділу II Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), юридичними особами можуть бути підприємницькі товариства, що мають на меті одержання прибутку, та непідприємницькі, які є неприбутковими й не розподіляють прибуток між їх учасниками (ст. 83–85) [7]. Юридичні особи (колективні суб'єкти) – підприємницькі товариства можуть створюватися у формі господарських товариств або виробничих кооперативів. ЦК України виділяє три ознаки юридичної особи: 1) створення та реєстрація в установленому порядку; 2) можливість мати цивільну правоздатність; 3) право бути позивачем і відповідачем у суді. Хоча норми ЦК України дають можливість говорити й про такі ознаки юридичної особи, як майнова відокремленість, самостійна майнова відповідальність, індивідуалізація юридичної особи тощо.

Значне коло учасників фінансових відносин – колективних суб'єктів – становлять підприємства, установи й організації всіх форм власності. Юридичні особи – господарюючі суб'єкти – посідають значне місце під час здійснення публічної фінансової діяльності, оскільки саме за їхній рахунок відбувається мобілізація фінансових ресурсів. Відтак якщо говорити про забудовника, то іншою його ознакою поряд з ознакою юридичної особи є наділення статусом суб'єкта господарювання. Адже будівельна діяльність є господарською діяльністю за своєю сутністю. Відповідно до ч. 1 ст. 55 Господарського кодексу України, суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно й несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. Згідно з ч. 2 цієї самої статті, до суб'єктів господарювання належать господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані в установленому законом порядку [8]. Це є вихідні положення, на яких формує свій правовий статус суб'єкт господарювання, яким у контексті дослідження є забудовник.



Якщо проаналізувати правовий статус забудовників в Україні в регіональному розрізі, можна дійти висновку, що вони можуть утворюватися фактично в будь-яких формах, визначених наведеною вище правовою нормою. Адже забудовники можуть бути як державної чи комунальної, так і приватної форми власності. Вони можуть змінювати таку форму, прикладом чого є згадувана вже вище ХК «Київміськбуд» і низка інших будівельних компаній. Крім того, залежно від цілей, що ставлять перед собою засновники, будівельні компанії можуть обирати різні організаційно-правові форми в рамках чинного законодавства з урахуванням вимог, визначених спеціальним законодавством у сфері будівельної діяльності, інвестування тощо.

Прикладом обмеження в частині вкладення інвестицій, закладеного спеціальним законодавством, може бути правова норма, вміщена в частині 3 статті 4 Закону України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 року (зі змінами), якою передбачено, що «інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних та юридичних осіб, в тому числі в управління, може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва. Інші способи фінансування будівництва таких об'єктів визначаються виключно законами» [9]. Як видно з наведеного, законодавство містить чіткий перелік вимог щодо того, які безпосередньо види юридичних осіб допускаються до житлової забудови як інвестори. Однак зазначені обмеження не стосуються безпосередньо забудовника, який буде здійснювати таку житлову забудову, отримуючи кошти від інвесторів через відповідні механізми.

Зазвичай для забудовника основним видом економічної діяльності, визначеним у його реєстраційних документах, буде код «41.10. Організація будівництва будівель». Якщо говорити про об'єднання юридичних осіб, про холдингові компанії, про концерни тощо, зазвичай вони поєднують у своїй діяльності (шляхом спеціалізації окремих юридичних осіб – учасників холдингової компанії, об'єднання тощо) різноманітні види економічної діяльності, які, тим не менше, будуть пов'язані зі здійсненням будівництва або обслуговуванням будівництва. Прикладом такої спеціалізації можуть бути такі види робіт, якими займаються юридичні особи в рамках функціонування компанії – забудовника (на прикладі ПрАТ «Київміськбуд»):

- загальнобудівельні роботи, послуги генпідряду, послуги субпідряду;
- панельне та монолітно-каркасне домобудівництво, виробництво товарного бетону й залізобетонних виробів;
- будівництво магістральних і місцевих трубопроводів, ліній зв'язку та енергопостачання, інших підземних споруд і комунікацій;
- монтаж електромереж та інші електротехнічні роботи;
- монтаж водопровідно-каналізаційних мереж, мереж тепло- й водопостачання, сантехнічні роботи;
- послуги щодо надання в оренду будівельної техніки та механізмів: баштові крани, підйомні платформи тощо; автокрани, автовишки тощо;
- послуги щодо автоперевезення, надання в оренду легкового та вантажного автотранспорту, послуги з авторемонту й автосервісу;
- послуги з виконання землерийних робіт: риття котлованів, траншей, екскаваторні та фундаментні роботи;
- проектно-конструкторські й вишукувальні роботи, знімальні геодезичні та гідрографічні роботи;
- виробництво й постачання бетонних, асфальтобетонних і бітумних сумішей, будівництво доріг, улаштування поверхні спортивних споруд;
- виробництво залізобетонних виробів і конструкцій;
- виробництво дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів, виробництво будівельних металевих конструкцій;



- виробництво будівельних металевих конструкцій, виробів з дроту, постачання металевих виробів і заготовок;
- надання житлово-комунальних послуг, експлуатація житлових будинків і нежитлових приміщень і паркінгів;
- переробка та утилізація залізобетону і іншого будівельного сміття, виробництво сумішей для відсіпки автодоріг та автоплощадок;
- розроблення гравійних і піщаних кар'єрів, забезпечення піском, щебенем та іншими будівельними матеріалами;
- виконання оздоблювальних і лицевальних робіт;
- оптова торгівля та комплектація будівельними матеріалами, посередництво в торгівлі деревиною й будівельними матеріалами;
- виробництво паркету, малярських сумішей та інших оздоблювальних матеріалів для будівництва тощо.

Незважаючи на різну спеціалізацію в рамках забезпечення будівельної діяльності, усі юридичні особи окремо, рівно як і забудовник безпосередньо (що також є юридичною особою), є суб'єктами оподаткування, а відтак суб'єктами податкових правовідносин, володіючи відповідними характеристиками, зокрема податковою правосуб'єктністю. При цьому варто розуміти, що податкова правосуб'єктність має визначатися через більш широке поняття, яким є фінансова правосуб'єктність. Як і в інших галузях права, у фінансовому праві фінансова правосуб'єктність розглядається як складна категорія, в її основі лежить єдність фінансової правоздатності й дієздатності. Відповідно, фінансова правосуб'єктність не може реалізовуватися за наявності лише однієї із цих характеристик. У теорії фінансового права фінансова правоздатність розглядається як «обумовлена фінансово-правовими нормами можливість суб'єктів права мати суб'єктивні права і нести юридичні обов'язки у сфері публічної фінансової діяльності», а фінансова дієздатність розуміється як «обумовлена правовими нормами здатність суб'єктів фінансового права своїми діями набувати і здійснювати суб'єктивні права та нести юридичні обов'язки у тій же сфері публічної фінансової діяльності» (див, наприклад, Д.О. Гетманцев [10, с. 230–231]). Як і в інших галузях, у фінансовому праві правосуб'єктність може виступати як загальна, галузева чи спеціальна. В останньому випадку мова йде про правосуб'єктність юридичної особи. Відповідно, забудовник як учасник фінансових правовідносин (а податкові такими є) буде наділений спеціальною правосуб'єктністю.

Отже, суб'єкт податкового правовідношення – це правосуб'єктна особа, у якої в межах податкового правовідношення виникають суб'єктивні юридичні права й обов'язки. Як і в цивільному праві, в праві податковому низка авторів пропонує виокремлювати приватну та публічну податкову правосуб'єктність. При цьому під приватною податковою правосуб'єктністю розуміють «передбачену законодавством про податки та збори здатність індивідуальних та колективних суб'єктів, виходячи з власного (приватного) інтересу та підпорядковуючись у встановлених законом випадках публічному інтересу, виступати в якості функціонально підпорядкованої сторони у податкових правовідносинах, а саме в якості платників податків, податкових агентів та інших учасників податкових правовідносин, що не володіють владними повноваженнями» [4, с. 38]. При цьому податкова правосуб'єктність розглядається як легальна передумова для участі в податкових відносинах.

Податкова правосуб'єктність включає в себе податкову правоздатність і податкову дієздатність. Для юридичних осіб обидві ці якості, як правило, виникають одночасно – з моменту державної реєстрації. Для забудовника цей висновок є одноставним.

Як суб'єктів податкових правовідносин зазвичай розглядають державу, територіальні громади, фіскальні органи, фінансові інституції. Але ключовим суб'єктом податкових відносин, звичайно, є платник податків. У такому разі у фаховій літературі говорять про застосування широкого та вузького підходів до розуміння суб'єктного складу податкових правовідносин. О.П. Орлюк під суб'єктами податкових правовідносин розуміє будь-яку особу, поведінку якої регулюють норми податкового права і яка може стати учасником



податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків, що наділені податковою правосуб'єктністю [11, с. 395]. У свою чергу, М.О. Перепелиця під платником податків розуміє суб'єкта податкового правовідношення, який має, отримує (передає) об'єкти оподаткування чи здійснює діяльність, яка є об'єктом оподаткування, і реалізує (має) податкові обов'язки і права, встановлені законодавством [12, с. 28].

Згідно зі статтею 15 Податкового кодексу України (далі – ПК України), платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами та на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно із цим Кодексом [13]. У цьому разі можна погодитися, що ПК України фактично містить ознаки платників податків, яким особа має одночасно відповідати. Мова йде в цьому разі про таке:

- суб'єктивну ознаку – фізичні особи, юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи (при цьому у фаховій літературі для окремих податків визначають також підрозділ юридичної особи, постійне представництво нерезидента, декілька осіб, що проводять спільну діяльність без створення юридичної особи);

- об'єктну ознаку – зазначені особи мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами;

- змістову ознаку – на цих осіб має бути покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з ПК України (див., наприклад, Адміністрування податкових платежів [14, с. 96–98]).

Згідно з нормами чинного законодавства, платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПК України.

Висновки. Аналіз теоретичних джерел і чинного законодавства дає змогу стверджувати, що забудовник має відповідати низці ознак. По-перше, забудовник є юридичною особою або об'єднанням юридичних осіб, тобто виступає як колективний суб'єкт правовідносин. Як юридична особа забудовник може мати відокремлені підрозділи. По-друге, забудовник є суб'єктом господарювання. По-третє, як юридична особа, що здійснює господарську діяльність, забудовник (сам і його відокремлені підрозділи за наявності) підпадає під оподаткування згідно з чинним ПК України, оскільки: а) має, одержує (передає) об'єкти оподаткування; б) провадить діяльність, що є об'єктом оподаткування. По-четверте, забудовник як суб'єкт податкових правовідносин наділяється податковою правосуб'єктністю, що має розглядатися як складник фінансової правосуб'єктності. У рамках податкової правосуб'єктності забудовник виконує обов'язки зі сплати податків і зборів згідно з ПК України (а саме обов'язок з ведення податкового обліку та обчислення податків і зборів, обов'язок зі сплати податків і зборів, обов'язок з подання податкової звітності) та наділений відповідними правами.

Список використаних джерел:

1. Великі платники податків з початку року поповнили держказну на 211 млрд грн. URL: <https://minfin.com.ua/ua/2017/11/20/31040598/>.
2. Приватне акціонерне товариство ХК «Київміськбуд» ПрАТ. URL: <https://kmb.ua/ua/about/corporate-information/corporate-structure/>.
3. Індекси будівельної продукції у 2017 році. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. Суб'єкт права. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Харків: Право, 2017. Т. 3: Загальна теорія права. 951 с.
5. Бабін І.І. Податкове право: навч. посіб. 2-ге вид., виправл. та допов. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2013. 496 с.
6. Теорія держави і права. Академічний курс / за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 688 с.



7. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356 (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
8. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-XII (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
10. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 366 с.
11. Орлюк О.П. Фінансове право України. Академічний курс. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
12. Перепелиця М.А. Правовое регулирование статуса плательщика налогов и сборов в Украине: монография / под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. 116 с.
13. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
14. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук.-практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 776 с.

