

До спеціалізованої вченої ради  
Д 26.867.01  
Інституту законодавства  
Верховної Ради України  
04053, м. Київ, пров. Несторівський, 4

## ВІДГУК

офіційного опонента на дисертацію

Кушніра Ігоря Миколайовича

«Будівельна діяльність як об'єкт податково-правового регулювання:  
проблеми законодавства, теорії та практики»,  
подану на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук  
зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**Актуальність теми дисертаційного дослідження.** Будівельна діяльність виступає одним із основних напрямів розвитку економіки, саме на її розвиток безпосередньо впливає податкова політика, що здійснюється у державі. У сучасному світі жодна із країн не ставить під сумнів необхідність податково-правового регулювання, враховуючи виняткове значення податків і зборів як джерела формування бюджетів, інших публічних грошових фондів. Трансформаційні процеси, які відбуваються в економіці України, істотно відбиваються на податковій системі держави в цілому. Податкова система як сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються на території держави в установленому Податковим Кодексом порядку, а також правил встановлення, введення та справляння таких податків та зборів, є свосереднім орієнтиром, що показує рівень розвитку економіки та вектор її спрямування. Оцінюючи, як позитивний фактор, вступ України до Угоди про співпрацю України з ЄС та адаптації національного законодавства до

Інститут законодавства  
Української Радиччини  
№ 127  
01.04.2019

європейських стандартів, будівельна галузь поступово виходить на європейські рівні, що, в свою чергу, підвищує актуальність проблематики оподаткування для будівельної галузі. Тож, нині існує необхідність всебічного дослідження питань, пов'язаних із будівельною діяльністю як об'єкта податково-правового регулювання, адже дане питання залишається практично не розкритим на рівні наукових розробок, не дивлячись на вихідну роль будівельної галузі у розбудові національної економіки, забезпеченні стабільних надходжень до податкової системи та здійсненні публічної фінансової діяльності. Враховуючи зазначене, тема дослідження І.М. Кушніра є надзвичайно актуальною.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Проблематика дослідження відповідає напрямкам реформування, визначеним Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», схваленою Указом Президента України від 21.01.2015 р. № 5/2015, а також Цілям сталого розвитку на період до 2030 року, прийнятим ООН, та Оновленій стратегії сталого розвитку ЄС. Тема дослідження також відповідає напрямку Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, затвердженому постановою КМ України від 25 жовтня 2017 р. № 1106, у частині імплементації європейських стандартів до фінансово-правової сфери.

Дисертацію підготовлено відповідно до плану науково-дослідних робіт Інституту законодавства Верховної Ради України за темою «Організація моніторингу ефективності чинного законодавства та прогнозування наслідків його застосування» (№ державної реєстрації 0104U0066941).

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність.** Ознайомлення зі змістом дослідження, авторефератом, публікаціями автора дає змогу констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі, їх достовірність. Робота має не лише концептуальний характер, але й добре

продуману, логічно послідовну, доказову манеру виконання – від дослідження теоретико-методологічних підходів визначення поняття будівельної діяльності як об'єкту податково-правового регулювання, особливостей об'єктного та суб'єктного складу податкових правовідносин у сфері будівельної діяльності до окреслення проблем правового регулювання та правозастосування у процесі справляння окремих видів податків у сфері такої діяльності та шляхів удосконалення національного законодавства у сфері оподаткування будівельної діяльності у векторі євроінтеграційного розвитку.

Дисертаційне дослідження ґрунтується на знанні нормативно-правової бази, яку становлять акти національного законодавства України, Угода про асоціацію з ЄС, директиви та регламенти ЄС, міжнародні конвенції та акти ООН, міжнародні фінансові стандарти, емпіричною основою дослідження стали показники діяльності будівельної галузі України, практика діяльності ПрАТ «ХК «Київміськбуд», позиції фіскальних органів, експертні матеріали платформи TAXLINK.UA., судова практика.

Не дивлячись на надзвичайну актуальність проблематики оподаткування для будівельної галузі, вона й досі не знайшла належного розкриття у фахових дослідженнях із фінансового та податкового права. Із метою всебічного розкриття предмету дослідження автор також опирався на розробки вітчизняних та іноземних представників науки фінансового права, теорії та філософії права, конституційного, міжнародного, адміністративного права, на розробки представників наук господарського та цивільного права.

Окрім цього слід зазначити, що висновки і пропозиції, що містяться у роботі, достатньою мірою оригінальні, не повторюють відомих у науковій літературі, що обумовлюється, у тому числі і вдало обраною методологією дослідження, зокрема використанням таких методів дослідження як системний метод, який було використано для аналізу будівельної діяльності як цілісного, комплексного явища наукового пізнання та доведення системоутворюючого

впливу податкового права на будівельну галузь; діалектичний метод, яким було розкрито взаємозв'язки між станом оподаткування результатів будівельної діяльності з об'єктно-суб'єктним складом податкових правовідносин та розвитком національної економіки; використання методів аналізу і синтезу, індукції і дедукції сприяли розкриттю особливостей справляння окремих податків у сфері будівельної діяльності, залучення фінансово-кредитних механізмів до будівництва, зокрема й в частині оподаткування; формально-юридичний метод, метод спостереження, статистичний метод та метод правової компаративістики, які надавали можливість вносити пропозиції та рекомендації щодо удосконалення національного податкового законодавства в частині імплементації європейських та міжнародних стандартів. Зазначене свідчить про високий рівень обізнаності автора у питаннях, що досліджувалися.

Робота, підготовлена І.М. Куширом, характеризується системним підходом до предмета дослідження. Сформульовані об'єкт і предмет роботи відповідають темі дисертації та меті, яку поставив перед собою дисертант та яка повністю досягнута.

**Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.**

Дисертаційна робота є першим у вітчизняній фінансово-правовій доктрині комплексним, монографічним, системним дослідженням, спрямованим на розкриття суті та змісту будівельної діяльності як об'єкту податково-правового регулювання через призму доктринальних положень, нормативно-правових приписів та правозастосування, спрямованим на виявлення впливу податкової політики на розвиток будівельної галузі та врахуванням євроінтеграційного вектору в удосконаленні національного законодавства, що регулює будівельну діяльність.

Наукова новизна одержаних результатів конкретизується у теоретичних положеннях і висновках. Уперше автором розкрито зміст податково-правового

регулювання будівельної галузі, запропоновано використання виробленого податково-правовою доктриною п'ятикомпонентного підходу до розуміння та видів податкових правовідносин у будівельній галузі та доведено доцільність застосування категорії фінансово-правового зобов'язання до будівельної діяльності; доведено істотний вплив податкової політики на розвиток будівельної галузі та підкреслено, що така політика має спрямовуватися не лише на досягнення фіскальних цілей, але й бути гнучкою, ефективною та збалансованою, враховувати глобалізаційні аспекти; виявлено, що одним із визначальних факторів, що спричиняють прямий, системоутворюючий вплив на ефективність і розвиток будівельної галузі, є стабільне податкове законодавство; розкриваються особливості втілення принципу стабільності у процесі оподаткування будівельної діяльності; визначається необхідність його дотримання з метою забезпечення зобов'язань за Угодою про асоціацію з ЄС та в межах визначених цілей сталого розвитку; розкрито значення концепту людиноцентризму як вихідної основи оподаткування будівельної діяльності та доведено його втілення через принципи оподаткування, у першу чергу через принципи рівності та рівноваги, соціальної справедливості, рівного податкового тиску та законності; визначено особливості об'єктного складу податкових правовідносин у сфері будівельної діяльності; розкрито особливості суб'єктного складу податкових правовідносин у сфері будівельної діяльності, обумовлені специфікою будівельної галузі та великою кількістю учасників, задіяних до неї; виявлено особливості справляння податку на додану вартість за зобов'язаннями, що виникають із будівельних контрактів; з'ясовано суть втілення регулятивної функції оподаткування у процесі отримання податкової пільги, що полягає у звільненні від оподаткування ПДВ операцій з постачання будівельно-монтажних робіт із будівництва доступного житла; на підставі аналізу спеціального та податкового законодавства, міжнародної практики в частині справляння пайового внеску доведено суперечливість його застосування як світової



практиці, так і чинному Податковому кодексу України; розкрито підходи європейського законодавства в частині оподаткування будівельних операцій та нематеріальних активів податком на додану вартість із метою імплементації відповідних положень (у т.ч. в частині визначення платників податку, об'єкту оподаткування, місця постачання, ставок податку тощо) до Податкового кодексу України та врахування у національній правозастосовній практиці.

За результатами дослідження сформульовано й обґрунтовано низку концептуальних положень, висновків і пропозицій, що відрізняються науковою новизною і мають важливе теоретичне та практичне значення.

Дисертація складається з п'яти розділів, що об'єднують дев'ятнадцять підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків. Відповідно положення наукової новизни містяться у кожному з розділів.

У першому розділі, досліджуючи теоретико-методологічні підходи до визначення поняття будівельної діяльності як об'єкту податково-правового регулювання, І.М. Кушнір розкриває концептуальні підходи до розгляду будівельної діяльності як категорії наукового пізнання та об'єкту правового регулювання (с. 51 – 65); визначає сутність будівельної діяльності як об'єкту податково-правового регулювання через призму податково-правової доктрини (с. 66 – 91); досліджує переваги й недоліки реалізації податкової політики та принципів оподаткування у сфері будівельної діяльності (с. 91 – 115); доводить взаємозв'язок між стабільністю податкового законодавства та розвитком вітчизняної будівельної галузі (с. 115 – 124); розглядає корупційні ризики у будівельній галузі та визначає їх вплив на реалізацію податкової політики в Україні (с. 124 – 137).

Автор слушно зауважує, що будівельна галузь напряму впливає на існування публічних фінансів, враховуючи роль фінансів підприємств будівельної галузі. Відповідно, формування податкової політики, вибір

фінансово-кредитних моделей, вибір операцій, що здійснюватимуться у процесі будівельної діяльності, можливість застосування податкових пільг тощо можуть відбуватися лише з урахуванням комплексного галузевого підходу, зокрема термінологічного, в частині визначення будівельної галузі, будівельної діяльності та будівництва (с. 65, 138).

За результатами проведеного автором дослідження зроблено аргументовані висновки, що заслуговують на увагу, зокрема про те, що здійснювана у будівельній галузі державна політика напряму впливає на реалізацію прав людини, які доцільно розглядати на сучасному етапі через призму еволюції та глобалізації, зокрема у намаганні формування єдиного правового простору. Будівництво та будівельна діяльність виступають як економічна, так і суто юридична категорії. Фінансове законодавство у своїх підходах щодо розуміння понять «будівництво», «будівельна діяльність», «капітальне будівництво» тощо ґрунтується на категоріальному апараті, що використовується у господарському, цивільному законодавстві. Однак, як слушно зауважує автор, на відміну від господарського, цивільного чи житлового права науковому пізнанню цих понять та процесів через призму фінансово-правового в цілому та податково-правового регулювання зокрема у вітчизняній юриспруденції не приділяється увага (с. 138 – 139).

Автор справедливо зазначає, що податкове право впливає на будівельну діяльність напряму, через встановлення відповідних податків, елементів таких податків, формування пільгової політики, обов'язків платників податків, пов'язаних зі сферою будівельної діяльності, зокрема суб'єктів будівництва (с. 76). Розуміння того, яку податкову політику держава проводить стосовно 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.

Відносини щодо оподаткування у будівельній галузі автор пропонує поділяти на відносини: 1) що виникають у процесі встановлення податків та платежів податкового характеру; 2) у процесі введення таких платежів загальнодержавного та місцевого рівнів стосовно будівництва та його результатів; 3) у зв'язку зі сплатою податків в результаті здійснення будівництва та використання результатів будівельної діяльності; 4) у процесі здійснення контрольних функцій фіскальними органами стосовно будівництва; 5) що виникають у процесі застосування санкцій до порушників податкового законодавства у будівництві.

Розглядаючи вплив податкового права на будівельну галузь, автор зосереджує увагу на її здійсненні через такі функції податків, як: фіскальну, регулюючу, стимулюючу, розподільчу, контрольну функції. Хоча в теорії податкового права та оподаткування підходи щодо розуміння та класифікації функцій є значно ширшими (с. 78-80).

Другий розділ дисертаційної роботи І.М. Кушніра присвячений дослідженню особливостей об'єктного та суб'єктного складу податкових правовідносин у сфері будівельної діяльності. Ґрунтовний аналіз застосування положень податково-правової доктрини на прикладні будівельної галузі дав автору підстави приєднатися до прибічників позиції про відмежування понять «об'єкт податку» («об'єкт оподаткування») та «об'єкт податкових правовідносин», наділення їх різними правовим значенням й змістом. Автор аргументує, що об'єкт податкових правовідносин доцільно сприймати не лише через сукупність податкового зобов'язання платника податку (яке включає обов'язки із податкового обліку, обрахування та сплати податку, дотримання строків, подання податкової звітності), але й безпосередньо як результат спільної дії фіскальних органів та платника податку із забезпечення належного виконання останнім свого податкового зобов'язання (с. 216). Розкриваючи особливості суб'єктного складу податкових правовідносин у сфері будівельної діяльності,



автор зазначає, що суб'єктний склад податкових правовідносин у будівельній галузі характеризується широким спектром учасників та включає, у першу чергу, юридичних та фізичних осіб (підприємців) – суб'єктів господарської діяльності, що провадять будівельну діяльність. Суб'єктами податкових правовідносин у галузі будівництва також можуть бути суб'єкти архітектурної діяльності, підрядники на виконання проектних і будівельних робіт, виробники будівельних матеріалів, виробів та конструкцій, власники і користувачі об'єктів нерухомості тощо. Хоча цей склад й вибудовується у частині податкової правосуб'єктності з урахуванням загальних положень, напрацьованих теорією податкового права, він має особливості, обумовлені безпосередньо специфікою діяльності, притаманною будівельній галузі (с. 196 – 214, 222, 429).

Як вірно зазначає автор, перелік та види об'єктів нерухомості зазнали істотних змін з моменту прийняття Податкового кодексу України. Водночас порядок внесення таких змін є наочною демонстрацією порушення принципу стабільності податкового законодавства, що негативно впливає на розбудову податкової системи держави.

Питання, висвітлені у третьому розділі дисертаційного дослідження, мають не лише теоретичне, а й важливе правозастосовне значення. Досліджуючи проблеми правового регулювання та правозастосування у процесі справляння окремих видів податків у сфері будівельної діяльності, автор розглядає особливості справляння податку на додану вартість за зобов'язаннями, що виникають із будівельних контрактів (с. 223 – 232). Автор на підставі аналізу положень чинного законодавства, правозастосовної, у тому числі судової практики, робить висновок, що будівельний контракт як довгостроковий договір, у якому дотримано всі необхідні характеристики, виключає обов'язок декларування платником податків зобов'язань із ПДВ до повного завершення виконання зобов'язань за таким договором.

Розглядаючи справляння податку на прибуток підприємств за договорами

підряду у будівництві та договорами купівлі-продажу майнових прав із розстрочкою сплати, автор доводить, що отриманий відповідний дохід забудовника від укладання договорів купівлі-продажу майнових прав на нерухомість із розстрочкою сплати є правомірним, а для цілей бухгалтерського обліку отримані забудовником кошти визначаються доходами від реалізації продукції й породжують, відповідно, виникнення у майбутньому податкового зобов'язання зі сплати податку на прибуток підприємств, причому оподаткування доходів забудовника здійснюється на підставі розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України (с. 250).

Видається цікавим і актуальним дослідження оподаткування в Україні об'єктів незавершеного будівництва та будівель промисловості. Адже незавершене будівництво завжди становить велику проблему для інвесторів, а особливо – для громадян, які вклали кошти у житло, яке так і не було добудовано (с. 251 – 269). Не викликає заперечення висновок автора, що саме завершення будівництва, введення його в експлуатацію та придбання права власності на окремий об'єкт нерухомого майна створюють підстави для того, аби розглядати об'єкт в якості об'єкту оподаткування. Натомість контролюючі органи досить часто реєстрацію прав на об'єкт незавершеного будівництва ототожнюють із реєстрацією закінченого будівництвом об'єкта і вимагають від власників юридичних осіб здійснити нарахування та сплату податку на нерухоме майно, що не відповідає вимогам Податкового кодексу України.

Цікавим є дослідження теоретичних та практичних питань оподаткування інжинірингових послуг та операцій з нематеріальними активами у будівництві. Автор вірно зазначає, що широка вживаність поняття «інжиніринг» породжує чималі дискусії як щодо його визначення та змісту, так і сфери застосування. Окрім цього, існує понятійна неузгодженість на рівні різного галузевого законодавства. Все це і зумовило необхідність наукового пошуку саме з позицій фінансово-правового (податково-правового регулювання) на прикладі конкретної

галузі економіки, якою виступає будівельна галузь (с. 269). Враховуючи вплив вартості інжинірингових послуг на формування вартості будівельних робіт (особливо на початкових етапах), автор вважає, що нагальною є необхідність уточнення положень Податкового кодексу України з метою уніфікації підходів щодо розуміння інжинірингу в усьому масиві національного законодавства. Необхідність такої уніфікації викликана також необхідністю приведення національного законодавства України в частині фінансових та податкових відносин до європейських стандартів, які застосовуються, у тому числі, й стосовно інжинірингу, на виконання положень Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом (с. 293).

Четвертий розділ присвячений дослідженню податково-правових аспектів застосування фінансово-кредитних механізмів у будівництві та будівельній діяльності. Автор послідовно розкриває питання використання фінансово-кредитних механізмів у будівництві та їх взаємозв'язок з оподаткуванням (с. 294 – 317), аналізує особливості оподаткування операцій інститутів спільного інвестування (с. 317 – 334), визначає операції з доступним житлом з позицій фінансово-правового регулювання та оподаткування (с. 335 – 344), формулює проблеми законодавчого регулювання та правозастосування пайового внеску у будівництві (с. 344 – 359). Важливо підкреслити, що поступове дослідження всіх питань дозволили автору зробити висновки про те, що фінансовий механізм у будівельній діяльності реалізується як на рівні державної чи регіональної (місцевої) політики, так і на рівні діяльності кожного конкретного забудовника. Зокрема, при складанні проектів державного чи місцевих бюджетів, тобто на стадії фінансового планування та прогнозування, визначається фінансова спроможність держави та органів місцевого самоврядування виконувати визначені Конституцією України та чинним законодавством завдання щодо забезпечення громадян житлом. На рівні забудовника на стадії фінансового планування та прогнозування визначаються можливості щодо здійснення

конкретного виду будівництва, оцінюється фінансова спроможність самого забудовника та його потенційних партнерів, варіанти пошуку інвесторів, вкладників тощо (с. 301). А практичний досвід діяльності у будівельній галузі, аналіз положень чинного податкового законодавства та законодавства у сфері будівельної діяльності, положення фінансово-правової науки дали підстави І.М. Кушніру зробити висновок про невідповідність норм у частині справляння пайового внеску чинному Податковому кодексу України та принципам побудови податкової системи.

У п'ятому розділі розглядаються шляхи удосконалення національного законодавства у сфері оподаткування будівельної діяльності у векторі євроінтеграційного розвитку. Досліджуючи імплементацію європейських стандартів до національного податкового законодавства та їх вплив на розвиток будівельної галузі (с. 367 – 387), підходи європейського законодавства до оподаткування будівельних операцій та нематеріальних активів податком на додану вартість (с. 387 – 407) та прями податки у сфері житлового будівництва: досвід європейських країн та перспективи його використання в Україні (с. 407 – 418), автор робить висновки про те, що будівельна галузь може виступати прикладом галузі національної економіки, в якій мають імплементуватися не лише норми фінансового, бухгалтерського та податкового законодавства, імплементації також підлягають й безпосередньо спеціальні стандарти у сфері будівництва. Логічним є й те, що на розвиток будівельної діяльності істотний вплив роблять ставки іпотечного кредитування. Досить низькі для європейських країн, в Україні вони продовжують залишатися високими. Застосування таких низьких ставок істотно впливає на споживчу здатність населення купувати житло. Для України наявність таких низьких ставок можна розглядати в якості ідеальної мети для побудови фінансової політики в частині позик (с. 417).

Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що вони становлять і науково-теоретичний, і практичний інтерес, який полягає у тому, що



вони можуть бути використані: у науково-дослідній сфері – для подальших досліджень актуальних проблем науки фінансового та податкового права, у тому числі в частині оподаткування результатів діяльності відповідної галузі національної економіки, зокрема в інтеграційному та глобалізаційному аспектах; у законопроектній роботі – під час внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України, фінансового законодавства та спеціального законодавства у сфері будівельної діяльності; у правозастосовній практиці – для застосування професійними учасниками будівельної галузі та іншими учасниками податкових правовідносин (предметом яких виступають результати будівельної діяльності, операції у сфері будівництва тощо) норм національного податкового й фінансового законодавства та відповідних міжнародних та європейських стандартів; у навчальному процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», при підготовці науково-практичних видань, підручників, навчальних посібників і методичних рекомендацій для науковців, юристів-практиків, викладачів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів.

Результати дисертаційної роботи впроваджувалися у правозастосовну діяльність ПрАТ ХК «Київміськбуд» протягом 2014 – 2018 років, зокрема у процесі підготовки рекомендацій щодо удосконалення чинного законодавства (акт впровадження № 06326/0/2-18 від 17.12.2018 р.). Положення дисертації у частині оподаткування операцій з нематеріальними активами були враховані у наукових розробках НДІ інтелектуальної власності НАПрН України (акт впровадження НДІ ІВ НАПрНУ від 12.12.2018 р. № 279).

**Повнота викладу наукових положень в опублікованих працях.** Основні положення та результати дослідження викладено у 67 наукових працях, з яких: 1 монографія; 18 наукових статей у фахових виданнях України (з яких 5 опубліковано у виданнях, що індексують у міжнародних наукометричних базах даних на поточний момент); 4 статті у наукових періодичних виданнях інших

держав; 10 публікацій за матеріалами науково-практичних конференцій; 34 публікації науково-практичного характеру за напрямом дослідження в інших виданнях.

Позитивно оцінюючи зміст дисертації в цілому, вважаємо за необхідне висловити ряд спірних моментів, зауважень, врахування яких може допомогти дисертанту у подальшій науковій роботі в цьому напрямку:

1. Зокрема, роблячи висновок про вплив податкової політики на розвиток будівельної галузі, зокрема, через функції податків, автор обмежується на таких функціях як фіскальна, регулююча, стимулююча, розподільча, контролююча (стор. 44, 141 – 144 Дисертації, стор. 5 – 6, 12 Автореферату). Із цього приводу виникає зразу декілька зауважень. По-перше, чому в якості функцій, на прикладі яких демонструється вплив податкової політики на будівельну галузь, вибрано саме ці функції? Чи розглядав автор інші функції, дотичні до здійснення податкової політики у державі? По-друге, у теорії податкового права та фінансах в цілому є різні підходи щодо розуміння самих функцій податків. Зокрема, це стосується таких понять як «контрольна» чи «контролююча» функція, «розподільна» функція тощо. Ряд авторів об'єднує стимулюючу та розподільчу функції. Деякі автори взагалі не вважають їх притаманними податкам, обмежуючись виключно регулюючою функцією. Тобто, автор має аргументувати свій підхід до розкриття суті податкової політики через функції податків.

2. На сторінках 72 – 73 дисертації автор, аналізуючи підходи, що склалися у науці фінансового права стосовно розуміння методу податково-правового регулювання, зачіпає питання дискусії щодо співвідношення публічних та приватних інтересів у публічній фінансовій діяльності. Водночас зі змісту дисертації не зрозуміло, яку позицію з цього питання займає безпосередньо автор? Як мають співвідноситися публічні та приватні інтереси у податкових правовідносинах, що складаються у сфері будівельної діяльності?

Якою тоді, на погляд автор, має бути ступінь допустимого державного втручання у податкові відносини в цілому?

3. Вимагає додаткової аргументації позиція автора про співвідношення принципу соціальної справедливості та концепту людиноцентризму у податковому праві на прикладі будівельної галузі та визначальний вплив саме цього принципу (стор. 162 – 163 дисертації, стор. 14 автореферату). Чим автор може пояснити те, що в якості вихідного критерію ним обрано саме принцип податкової системи, а не якісь із принципів оподаткування? І як тоді в цілому мають співвідноситися ці поняття?

4. На наш погляд, у роботі не знайшло належного розкриття поняття механізму оподаткування, при тому, що у своїх висновках автор визначає механізм оподаткування як один із критеріїв, через який здійснюється вплив податкової політики на розвиток будівельної галузі (стор. 145, 160 – 162 дисертації). Тоді виникає закономірне запитання – у чому автор вбачає такий вплив і як в цілому він розуміє суть механізму оподаткування?

5. У підрозділі 4.1. дисертації автор досліджує поняття «фінансовий механізм» та «механізм фінансування» через призму будівельної діяльності. Він підкреслює, що ці поняття можуть вважатися спільними для фінансової, економічної та фінансово-правової наук й пропонує співвідносити їх як загальне та конкретне. Та стверджує, що застосування цих понять може здійснюватися як «стосовно публічної фінансової діяльності в цілому, так і щодо будь-яких її елементів, у тому числі щодо діяльності у сфері будівництва» (стор. 360 дисертації, стор. 18 автореферату). При цьому говорить про те, що фінансовий механізм у будівельній діяльності реалізується як на рівні державної чи регіональної (місцевої) політики, так і на рівні кожного конкретного забудовника. Відповідно, виникає питання, Якщо погоджуватися з наведеними вище положеннями щодо співвідношення фінансового механізму та механізму фінансування як загального та конкретного понять, то тоді в яких проявах

знаходить вираження саме механізм фінансування у будівельній діяльності? І чи буде він реалізовуватися на рівні державної чи регіональної політик та в діяльності забудовників? Чи така реалізація притаманна суто фінансовому механізму?

6. Спірним, на наш погляд, є твердження автора про вплив міжнародних та спеціальних стандартів у галузі будівництва на визначення об'єкту оподаткування по податках, що сплачуються суб'єктами будівельної діяльності в Україні (підрозділи 2.2, 5.1 дисертації). Чи не вбачає автор помилковості у своїх твердженнях, говорячи, з одного боку, про роль Податкового кодексу України як єдиного джерела, яким встановлюються податки в державі, а з іншого – відсилаючи до певних національних чи міжнародних стандартів з фінансової звітності, бухгалтерського обліку чи будівництва в цілому?

Вказані зауваження носять дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку роботи.

**Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам.** Структура наукового пошуку повністю відповідає меті і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути проблеми, визначені автором. Висновки, зроблені в результаті дослідження, обґрунтовані й самостійні, мають наукову та практичну цінність, є результатом концептуального розгляду проблеми. Зміст автореферату ідентичний основним положенням дисертації. Викладене дозволяє констатувати високу компетентність автора у питаннях, що досліджувалися. Наукова робота виконана відповідно до стандартів класичної науки, демонструє дослідницькі та аналітичні здібності І.М. Кушніра, висвітлює авторський погляд на обрану проблему.

Отже дисертаційна робота «Будівельна діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: проблеми законодавства, теорії та практики», є самостійним завершеним, комплексним дослідженням високого рівня, що



містити аргументовані положення наукової логіки, в якій логічно, послідовно викладено матеріал та відображені нові науково обґрунтовані результати, що у своїй сукупості вирішують конкретне наукове завдання.

Подана до захисту робота відповідає вимогам п. 9 та п. 11 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 (із наступними змінами), а її автор – Ігор Миколайович Кушнір заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри конституційного,  
адміністративного та фінансового права  
Чернівецького юридичного інституту  
Національного університету  
«Одеська юридична академія»

*Handwritten signature of T.A. Latkovska*

Т.А. Латковська

Директор з наукової роботи  
д.ю.н.



*Handwritten signature of T.O. Chylova*