Голові разової спеціалізованої вченої ради
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
доктору юридичних наук, професору,
професору кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Ямненко Тетяні Михайлівні

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професор, завідувача кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого – Кобильніка Дмитра Анатолійовича на дисертацію Сабадаш Наталії Олександрівни на тему: «Захист прав платників податків в Україні», подану на здобуття ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження

Тема дисертаційного дослідження Сабадаш Наталії Олександрівни є безумовно актуальною як у теоретичному, так і в прикладному вимірі.

Право на захист виникає у платників податків одразу після набуття відповідного статусу учасника податкових правовідносин. У той же час, реалізація права на захист, як власне і будь-якого іншого із комплексу прав учасників податкових відносин, є результатом вольовою активної дії самого суб'єкта. Під час захисту прав платниками податків у спорах із державою найбільшою мірою розкривається весь інструментарій та різноманіття способів, форм та засобів захисту порушеного права. В той же час обмежувати конфігурацію відносин з приводу захисту прав платників податків виключно моделлю «держава-платник податків» є недоцільним.

На сьогодні відсутня єдність поглядів щодо найбільш ефективної форми реалізації права на захист. Дослідники наводять власні аргументи стосовно таких форм як адміністративний, судовий, позасудовий захист, самозахист, альтернативний захист порушених прав, але при цьому цілісного дослідження предметом якого була б компаративістика заснована на судовій та податковій статистиці на сьогодні не існує. Кожен із науковців обирає одну із форм захисту права платників податків обґрунтовуючи її переваги без ґрунтовного порівняльного аналізу з іншими, та навіть аналізу співвідношень різних форм захисту між собою.

КИЇВСЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 110 к/г
«20» 04 2016 р.

Відсканировано за допомогою CamScanner

У цьому контексті, найбільш раціональним рішенням є розроблення комплексної моделі для оцінки утилітарності кожної конкретної форми захисту прав в кожній конкретній ситуації, шляхом оцінки відповідних ризиків та визначення перспектив. Така фінансова-правова модель, заснована на моделюванні та інструментарії прогностичного методу, дасть змогу сформувати комплексне бачення поєднання та взаємозаміни різних форм, засобів, способів та інструментів захисту порушених прав платників податків.

З огляду на зазначене, обрана тема дисертаційного дослідження є своєчасною, науково обґрунтованою та має вагоме значення як для розвитку вітчизняної податково-правової доктрини, для вдосконалення національного правового регулювання податкових відносин.

Зв'язок дисертаційного дослідження з науковими програмами, планами, темами

Дисертаційне дослідження Сабадаш Наталії Олександрівни виконано у руслі актуальних напрямів сучасної юридичної науки, пов'язаних із дослідженням галузевих правовідносин.

У цьому аспекті тематика дисертаційного дослідження органічно інтегрується у сучасний науковий дискурс, що охоплює проблематику фінансового, податкового, адміністративного права, права ЄС. Зазначений міжгалузевий характер дослідження відповідає тенденціям розвитку правової науки, у межах яких регулювання суспільних відносин потребує комплексного підходу та поєднання різних правових інструментів. Дисертаційне дослідження також узгоджується з планами науково-дослідної роботи кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Водночас важливо відзначити, що дисертаційна робота не обмежується лише констатацією загальних тенденцій розвитку правового регулювання у податковій сфері. Вона спрямована на вирішення конкретного наукового завдання, що полягає у наступному: дослідження наукових поглядів на поняття і сутність фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків; з'ясування елементів фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків; розкриття системи та видів фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків; розкриття суті та принципів захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку; аналіз правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку; дослідження особливостей участі органів

Відсканировано за допомогою CamScanner

державної влади та місцевого самоврядування у сфері податкових правовідносин, їхнє залучення до процесу захисту прав платників податків. Такий підхід свідчить про належний рівень визначеності предмета та об'єкта дослідження, чітке формулювання наукової проблематики та орієнтацію дисертаційної роботи на вирішення актуальних завдань сучасної юридичної науки і правозастосовчої практики.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційному дослідженні

Ознайомлення з текстом дисертаційного дослідження дозволяє зробити висновок про загалом високий рівень обґрунтованості сформульованих у роботі наукових положень, висновків і рекомендацій. Дисертаційне дослідження ґрунтується на широкій джерельній базі, що охоплює міжнародно-правові акти, нормативні акти права ЄС, національне законодавство. Методологічна основа дослідження характеризується комплексністю та різноплановістю. У роботі використано формально-юридичний, порівняльно-правовий, системний та інші методи наукового пізнання.

Сильною стороною дисертаційного дослідження є те, що воно не зводиться до простого викладення або переказу нормативних положень. Висновки дисертаційної роботи мають системний характер і логічно випливають із проведеного дослідження. Зокрема, у підсумкових положеннях автор обґрунтовує, що практична реалізація прав і законних інтересів платників податків безпосередньо пов'язана із дією рушійних елементів в загальній системі правовідносин з приводу адміністрування, сплати та стягнення податків. Реалізація права – це завжди вольова дія, але характер та обсяг реалізації, а також умови – часто залежать не лише від суб'єкта-платника податків, а скоріше від держави, яка формує відповідні правові приписи та наповнює змістом правову реальність. Що стосується захисту прав, то сама необхідність реалізації захисту прав пов'язана значною мірою також із діяльністю держави, в особі її контролюючих органів, але не тільки. До того ж захист прав платниками податків застосовується лише тоді, коли на їх думку їх права порушуються чи обмежуються. Тому реалізація права завжди є категорією більш ширшою для сприйняття в якості способу існування суб'єкта правовідносин у відповідних, створених умовах, обставинах, факторах дії правової реальності.

Особливої уваги заслуговують висновки щодо розуміння правового механізму, який визначається як сукупність визначених нормами права, встановлених державою або вироблених практикою правовідносин, ув'язаних між

Відсканировано за допомогою CamScanner

собою та структурно вибудованих елементів, через спільну дію яких реалізується регуляторна дія права, а учасники правовідносин реалізують власну правосуб'єктність. У свою чергу, механізм захисту прав платників податків є послідовним рухом від початкового етапу до подальшого, що здійснюється відповідно до норм законодавства. Це пояснюється тим, що у фінансовому та податковому праві для регулювання відповідних відносин застосовується метод владних (державно-владних) приписів, що є віддзеркаленням фінансово-правового імперативного методу і несе всі сутнісні характерні ознаки останнього. Фінансово-правовий механізм визначають як взаємопов'язану, установлену правом або суб'єктами відносин сукупності елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, на відносини, які виступають предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність (реалізація, зміна, захист) та правове положення їх учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством. Дана дефініція, хоча і уявляється складною у порівнянні із наведеними вище, але, на наше переконання, відрізняється своєю змістовною точністю та встановленням видимого зв'язку між фінансовим і правовим елементами, які формують аналізований нами механізм. Всі фінансово-правові механізми мають тотожну архітектоніку та структурний склад елементів, що пояснюється єдністю засад і принципів доктрини фінансово-правової науки (с.171 дисертації).

У цілому проведене дослідження свідчить про належний рівень наукової підготовки автора, здатність до самостійного наукового аналізу складної міжгалузевої проблематики та вміння формулювати обґрунтовані теоретичні висновки і практичні рекомендації.

Методологічна основа дослідження та її оцінка

Окремої позитивної оцінки заслуговує методологічний інструментарій дисертаційного дослідження. У роботі використано комплекс загальнонаукових і спеціально-юридичних методів наукового пізнання, зокрема формально-юридичний, порівняльно-правовий, системний, документальний та інші методи дослідження. Їх застосування дозволило автору забезпечити належний рівень наукової обґрунтованості отриманих результатів та комплексно дослідити проблематику правового регулювання віртуальних активів. Методологія дослідження загалом відповідає предмету та меті дисертаційної роботи. Зокрема, формально-юридичний метод використано для аналізу нормативної матерії, дефініційного апарату та змісту правових норм, що регулюють податкові відносини.

Відсканировано за допомогою CamScanner

Разом із тим у науково-теоретичному аспекті можна зауважити, що дисертаційне дослідження могло б ще більше виграти від більш чіткого розмежування методів аналізу чинного нормативного матеріалу та методів правового прогнозування. Водночас зазначене зауваження має переважно рекомендаційний характер і не впливає на загальну позитивну оцінку методологічної основи дисертаційного дослідження, яка загалом виглядає цілісною, логічно побудованою та адекватною поставленим у роботі дослідницьким завданням.

Наукова новизна дисертаційного дослідження

Наукова новизна є одним із ключових критеріїв оцінки дисертаційного дослідження. Аналіз змісту дисертаційного дослідження Сабадаш Н.О. дає підстави загалом позитивно оцінити результати, отримані автором, з огляду на їх теоретичну та прикладну значущість. У роботі обґрунтовується положення про те, що дисертація є комплексним дослідженням, у якому всебічно та системно проаналізовано зміст, структура фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також способів захисту названих прав та інтересів.

Реальний зміст наукової новизни дисертаційного дослідження вбачається у кількох взаємопов'язаних аспектах. Так, у роботі:

1) всебічно досліджено питання легітимних очікувань у контексті прав і законних інтересів платників податків;
2) аргументовано, що суб'єктивний прояв права на захист не може відмежовуватись від об'єктивного, оскільки це є прояв волі держави із реального дотримання гарантій прав платників податків;
3) захист прав платників податків розглядається крізь призму ефективності правового регулювання та ефективності того чи іншого способу захисту, що є певною мірою оціночною категорією (йдеться, зокрема, про час, витрати зниження репутаційних ризиків тощо). Аргументується, що ефективність – це досягнення бажаного результату і різними суб'єктами податкових правовідносин такий результат визначається по-різному;
4) удосконалено доктринальне бачення розуміння співвідношення поновлення та захисту прав;
5) удосконалено наукове визначення поняття «фінансово-правовий механізм»;
6) набули подальшого розвитку питання реалізації та захисту прав платників податків.

Разом із тим слід зазначити, що окремі формулювання щодо новизни окремих результатів потребують певної наукової обережності. Тому найбільш переконливо

Відсканована за допомогою CamScanner

наукова новизна дисертаційного дослідження проявляється не стільки в кожному окремому елементі, скільки у комплексному та системному поєднанні зазначених аспектів у межах одного дослідження.

Теоретичне та практичне значення дисертаційної роботи й одержаних результатів

Теоретичне значення дисертаційного дослідження полягає у подальшому розвитку доктрини фінансового, податкового, адміністративного права. Робота сприяє уточненню понятійного апарату у сфері захисту прав платників податків в Україні; форм, способів, механізмів захисту прав.

Практичне значення дисертаційного дослідження полягає у можливості використання її результатів у правотворчій, правозастосовній, експертній та освітній діяльності.

Оцінка структури дисертаційного дослідження та логіки викладу

Структура дисертаційного дослідження є логічною та відповідає меті й завданням дослідження. Послідовність викладу матеріалу забезпечує системність дослідження та дозволяє комплексно розкрити обрану проблематику.

Повнота апробації та публікацій

Позитивної оцінки заслуговує рівень апробації результатів дисертаційного дослідження. Згідно з матеріалами дисертаційного дослідження, основні положення та висновки роботи обговорювалися на засіданні профільної кафедри, а результати дослідження були представлені у доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях. Результати дослідження також відображені у наукових публікаціях автора, отримали належну наукову апробацію, що відповідає встановленим вимогам до представлення результатів дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії.

Оцінка дотримання академічної доброчесності

За результатами ознайомлення з текстом дисертаційного дослідження підстав для сумнівів щодо самостійного характеру виконання роботи не вбачається. У дисертації зазначено, що дослідження виконано автором самостійно, а всі сформульовані положення, висновки та пропозиції є результатом її власного наукового пошуку. Також наведено інформацію щодо авторського внеску у

Відсканировано за допомогою CamScanner

публікації у співавторстві. Аналіз використаних у роботі джерел та характер їх цитування свідчить про дотримання вимог академічної доброчесності. У роботі використано належний науковий апарат посилань на джерела, що відповідає усталеним вимогам до оформлення наукових досліджень. Підстав вважати, що в дисертаційному дослідженні наявні порушення академічної доброчесності, не встановлено.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційного дослідження

Попри загалом позитивну оцінку дисертаційної роботи, вважаю за доцільне висловити низку зауважень і міркувань дискусійного характеру, які можуть бути предметом подальшого наукового обговорення:

1. У дисертації розглядаються питання засад оподаткування. Є підхід, за якого всі засади розглядаються як рівнозначні, однопорядкові. Водночас, інколи вчені намагаються виводити пріоритетність тих чи інших засад. У зв'язку із цим є таке запитання: чи вбачає автор наявність для платника податків пріоритету принципу добросовісності над принципом законності?
2. Потребує уточнення авторська позиція та юридична оцінка щодо наявної колізії між нормативною моделлю розподілу тягаря доказування і фактичною практикою його реалізації, та чи не свідчить це про зміщення акценту з презумпції правомірності дій платника податків у бік її обмеження? Це питання порушено, зокрема, на с.113-114 дисертації, водночас, не вистачає конкретизації авторської позиції.
3. Для платників податків особливо важливим є стабільне податкове законодавство. Проте у світлі сучасних вітчизняних реалій така стабільність є проблемно. У цьому контексті хотілося би почути думку дисертантки про співвідношення податкового суверенітету держави з принципом легітимних очікувань у світлі рішень Конституційного Суду України.
4. У світлі розвитку відносин у сфері обміну податковою інформацією актуалізується питання про право платника податків на конфіденційність, яке різниться залежно від країни. Загалом, це право передбачає регулювання на рівні міжнародного та внутрішнього національного законодавства. Власне це питання майже не розкривається на сторінках дисертації Н.О. Сабадаш, а саме воно вже є предметом розгляду у Суді справедливості ЄС.
5. Дисертація Н.О. Сабадаш присвячена аналізу вітчизняного податкового законодавства. Водночас, чи не в кожному підрозділі є порівняння із зарубіжним та європейським законодавством; аналізуються документи ОЕСР та судова практика ЄСПЛ. Можливо, варто було би також виокремити самостійний підрозділ, який був би присвяченим власне таким аспектам. Також доречним, на наш погляд, є розкриття історичних віх формування вітчизняних засад правового регулювання податкових відносин у контексті захисту прав платників податків.

Відсканировано за допомогою CamScanner

Наведені зауваження мають переважно дискусійний характер і не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи. Навпаки, вони свідчать про складність і актуальність досліджуваної проблематики та можуть слугувати підґрунтям для подальших наукових досліджень у відповідній сфері.

Загальний висновок щодо дисертаційного дослідження

Дисертація Сабадаш Наталії Олександрівни на тему «Захист прав платників податків в Україні», подану на здобуття ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», є самостійним, завершеним, цілісним і актуальним науковим дослідженням, у якому вирішено важливе наукове завдання, що має значення для розвитку вітчизняної юридичної науки. Дисертаційна робота характеризується належним рівнем наукової обґрунтованості, містить нові положення, має теоретичне та практичне значення, спирається на достатню джерельну базу та демонструє послідовну авторську позицію щодо захисту прав платників податків в Україні. Основні результати дослідження отримали належну апробацію та відображені у наукових публікаціях здобувача.

Дисертаційне дослідження Сабадаш Н.О. відповідає вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами), наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами), п.п. 6, 7, 8, 9 Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44, а його автор – Сабадаш Наталія Олександрівна – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого **Дмитро КОБИЛЬНІК**

Підпис Кобильніка Д.
Засвідчую
Нач.ВК
«15» 04 2026 р.

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 110-14/2
«10» 04 2026 р.

Відскановано за допомогою CamScanner