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, професора, заслуженого юриста України Теремецького Владислава Івановича на дисертацію Сабадаш Наталії Олександрівни на тему: «Захист прав платників податків в Україні», подану на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» зі спеціальності 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження. На практиці захист прав платників податків ґрунтується на різного роду стандартах, принципах, засадах, що мають характер норм права, закріплених на наднаціональному рівні, у конституційних положеннях та випливають із національного законодавства (приміром, права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин). Особливе значення також мають положення, розроблені в юридичній науці, створені правозастосовною практикою (наприклад, легітимні очікування платників податків). Також створення умов для забезпечення інтересів платників податків здійснюється у межах формування податкових правовідносин та залежить від державної податкової політики.

В Україні, як сучасній демократичній державі, платникам податків на законодавчому рівні гарантовано низку прав, визначено їхні обов'язки, а також визначено права й обов'язки контролюючих органів. Звісно, важливим при цьому є дотримання балансу прав та обов'язків усіх учасників податкових правовідносин.

Узагальнено права платників податків зводяться до таких: презумпція невинуватості (презумпція добросовісності платника податків); право бути поінформованим, отримувати допомогу та бути почутим (право на доступ до інформації); право на оскарження; право на справедливий суд; право на справедливе оподаткування (право сплачувати не більше правильно

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 139 нр
«20» 04 2016 р.

Відсканировано за допомогою CamScanner

визначеної суми податку); право на правову визначеність (легітимні очікування); право на недоторканність приватного життя; право на приватність, конфіденційність і таємницю. Деякі основні права платників податків були сформульовані ще у 1990 р. Робочою групою № 8 Комітету з фіскальних питань ОЕСР у документі під назвою «Права та обов'язки платників податків: огляд правової ситуації в країнах ОЕСР»; згодом, у 2014 р., Податкова служба США (IRS) ухвалила Білль про права платників податків. Надалі, з розвитком національного та міжнародного податкового законодавства, окреслені права набули більш чіткого формулювання. Проте за будь-яких умов права платників податків ґрунтуються на загальних правах, передусім на правах людини і громадянина. Тому, коли йдеться про захист прав платників податків, слід зважати саме на ці первинні, загальні права. Так, в Україні у ст. 17 Податкового кодексу України детально сформульовано права платників податків. У податковому законодавстві зарубіжних країн також містяться відповідні норми.

Очевидно, що будь-які права можуть бути порушені. Не є винятком і права платників податків. З огляду на викладене, а також з урахуванням сучасних реалій, актуальність теми захисту прав платників податків не викликає сумнівів.

Саме це, як вбачається з поданої до захисту дисертаційної роботи, стало основною ідеєю та метою цього дослідження. Тому тема захисту прав платників податків є важливою й актуальною та об'єктивно потребує проведення комплексного дослідження, що й було здійснено автором під час підготовки дисертації.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Ґрунтовний аналіз дисертаційної роботи та публікацій, виконаних за її матеріалами, свідчить про високий рівень наукової аргументованості, логічність викладу, системність структури та достатній ступінь обґрунтованості одержаних результатів. Дисертація вирізняється послідовністю наукового мислення та комплексним підходом до аналізу проблематики захисту прав платників податків в Україні.

Відсканована за допомогою CamScanner

Усі положення роботи органічно випливають із поставленої мети та завдань, а одержані результати є взаємопов'язаними та логічно узгодженими.

Обґрунтованість висновків та положень дисертаційної роботи обумовлена комплексним поєднанням загальнонаукових та спеціально-юридичних методів дослідження. Застосування цих методів дозволило навести визначення понять, що стосуються охорони та захисту прав платників податків, фінансово-правового механізму, засад оподаткування, легітимних очікувань у податкових правовідносинах тощо.

Результати дослідження ґрунтуються на досягненнях світової та вітчизняної правової доктрини, а також на детальному аналізі нормативно-правових актів різної юридичної сили та практики їх застосування. Дисертація загалом характеризується внутрішньою несуперечливістю одержаних результатів, їх логічною узгодженістю та системними взаємозв'язками між окремими елементами дослідження. Кожен висновок, сформульований у тексті дисертації, має належне логічне підґрунтя, супроводжується обґрунтуванням причин його формулювання та посиланнями на джерела, що його підтверджують. Список використаних джерел налічує 195 позицій, що свідчить про ґрунтовну джерельну базу дослідження. Хід дослідження, послідовно викладений у підрозділах і розділах дисертації, відображає результати аналізу нормативно-правових актів, а також емпіричних матеріалів, які, зі свого боку, чітко узгоджуються з висновками, зробленими в роботі, та конкретними авторськими пропозиціями щодо внесення змін до податкового законодавства.

У першому розділі «Зміст і структура фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків» дисертантка здійснила ґрунтовний аналіз генезису наукових досліджень у сфері захисту прав платників податків, розкрила концептуально-правові елементи відповідних фінансово-правових механізмів, а також охарактеризувала систему і види фінансово-правових гарантій реалізації та захисту таких прав. У межах цього розділу авторкою обґрунтовано підходи до розуміння реалізації та захисту прав платників податків як самостійного

Відсканована за допомогою CamScanner

елемента фінансових правовідносин, розмежовано категорії «захист» і «поновлення» прав, а також запропоновано авторське визначення фінансово-правового механізму. Важливо, що дослідження не обмежується лише національним нормативним матеріалом, а спирається також на міжнародні стандарти, підходи ОЕСР, практику ЄС, проблематику легітимних очікувань, презумпцій у податковому праві та сучасні виклики, пов'язані з цифровізацією й використанням штучного інтелекту у податковій сфері.

У другому розділі «Способи захисту прав та законних інтересів платників податків» Сабадаш Н.О. зосередила увагу на практико-орієнтованому вимірі досліджуваної проблематики. Авторкою послідовно проаналізовано сутність і принципи захисту прав платників податків в адміністративному порядку, правове регулювання судового захисту, а також особливості участі органів державної влади та місцевого самоврядування у податкових правовідносинах. Обґрунтованість положень цього розділу вбачається у поєднанні доктринального аналізу з оцінкою чинних механізмів захисту, розмежуванні адміністративно-правових і податково-правових засобів захисту, а також у прагненні авторки показати не лише формальну наявність гарантій, а й їхню реальну ефективність для платника податків. Саме тому другий розділ має виразне прикладне значення і логічно продовжує концептуальні положення, сформульовані у першій частині дисертації.

Окремо слід відзначити, що наукові положення, сформульовані у дисертації, належно кореспондують із заявленою науковою новизною. Зокрема, авторкою вперше комплексно досліджено питання легітимних очікувань у контексті прав і законних інтересів платників податків, обґрунтовано нерозривний зв'язок об'єктивного і суб'єктивного вимірів права на захист, а також запропоновано оцінювати захист прав платників податків крізь призму ефективності правового регулювання. Водночас удосконалено доктринальне бачення співвідношення поновлення і захисту прав, а також уточнено зміст поняття фінансово-правового механізму; подальшого розвитку дістали положення щодо реалізації та захисту прав платників податків, співвідношення різних правових механізмів, адміністративно-правових і

Відсканировано за допомогою CamScanner

податково-правових засобів захисту та напрямів удосконалення податкового законодавства України.

Узагальнюючи, слід зазначити, що наукові положення, висновки та рекомендації, викладені у дисертації Сабадаш Н.О., є логічно послідовними, достатньо аргументованими та такими, що загалом відповідають поставленій меті й визначеним завданням дослідження. Їх обґрунтованість забезпечується належним поєднанням теоретико-доктринального аналізу, нормативної бази, міжнародного та європейського матеріалу, елементів правозастосовної практики, а також конкретними авторськими пропозиціями щодо вдосконалення податкового законодавства України у сфері захисту прав платників податків.

Достовірність наукових положень, висновків дисертаційного дослідження. Наукові положення, результати та висновки дисертаційного дослідження Сабадаш Н.О. мають належний рівень достовірності та обґрунтованості. Методологічна основа роботи побудована на поєднанні комплексу загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, зокрема аналітичного, порівняльно-правового, системного, індуктивного, дедуктивного, історико-правового та формально-юридичного методів. Їх застосування забезпечило об'єктивний і всебічний аналіз предмета дослідження, а також дало змогу авторці поєднати теоретичне осмислення проблематики із аналізом чинного законодавства та практики його застосування.

Нормативно-правову основу дослідження становлять положення Конституції України, Податкового кодексу України, інших актів національного законодавства, а також міжнародно-правові та європейські акти, що стосуються податкової політики, гарантій прав платників податків, адміністративної співпраці й обміну податковою інформацією. Емпіричну основу роботи утворюють матеріали вітчизняної, європейської та іншої іноземної судової практики, огляди захисту прав платників податків, підготовлені Міжнародним бюро фіскальної документації, а також аналітичні

Відсканована за допомогою CamScanner

й доктринальні джерела, що дозволили авторці розкрити досліджувану проблематику не лише в національному, а й у порівняльному контексті.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертації стали праці широкого кола вітчизняних і зарубіжних учених у галузі фінансового, податкового, адміністративного, конституційного права та теорії права. Список використаних джерел налічує 195 найменувань, що свідчить про належну глибину опрацювання наукової літератури, нормативної бази та правозастосовного матеріалу. Важливо й те, що основні положення дисертації апробовані у 10 наукових публікаціях, зокрема у 4 статтях, опублікованих у фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз, та 6 тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Загалом дисертація характеризується внутрішньою логічною послідовністю, належною структурованістю та узгодженістю між поставленою метою, завданнями, змістом підрозділів і сформульованими висновками. Отримані результати спираються на достатню нормативну, теоретичну й емпіричну базу, що дає підстави визнати наукові положення, висновки та пропозиції Сабадаш Н.О. достовірними, обґрунтованими і такими, що мають як наукову, так і практичну цінність.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження. Слід відзначити, що доктринальною основою дослідження стали праці не лише українських, а й зарубіжних вчених. З'ясування погляду іноземних дослідників на права людини, на права й обов'язки платників податків дало змогу зрозуміти прогалини у сприйнятті, у тлумаченні норм податкового законодавства.

Доведено, що діяльність суб'єктів податкових правовідносин потребує створення умов для застосування юридичних засобів з метою максимально повного забезпечення їхніх прав. Отже, реалізація права платником податків є приведенням такого права в дію, наданням йому активної форми. Натомість захист права платника податків слід розуміти як діяльність різних суб'єктів, спрямовану на недопущення обмеження цього права та на відновлення порушеного права. У деяких випадках такий захист може бути добровільним, коли платник податків самостійно приймає рішення про використання різних

Відсканована за допомогою CamScanner

способів захисту, і обов'язковим, коли держава в особі контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства. При цьому обов'язковий захист прав платника податків пов'язаний із застосуванням державного примусу як щодо платника податків, так і щодо контролюючих органів, а також із гарантіями захисту порушених прав платника податків з боку третіх осіб.

Реалізація та захист прав платників податків цілком справедливо розглядаються як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік і сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно в їхніх відносинах із державою.

Поновлення прав відрізняється від їх захисту, оскільки останній передбачає активну вольову дію самого суб'єкта правовідносин – платника податків. Натомість поновлення права є активною формою дії, що здійснюється, зокрема, контролюючими органами як владною стороною податкових правовідносин.

У дисертації обґрунтовано розмежування адміністративно-правових і податково-правових засобів захисту, оскільки Податковий кодекс України містить засоби захисту, притаманні виключно податковим правовідносинам. Адміністративний спосіб захисту прав нерідко пов'язаний із такими негативними проявами, як перевищення посадовими особами своїх повноважень, наявність корупційних складових тощо. За умови сумлінного виконання платниками податків своїх обов'язків це зумовлює зростання негативних настроїв і несприйняття державної податкової політики.

Цінність результатів дослідження підтверджується також тим, що авторка здійснила порівняльно-правовий аналіз змісту і структури фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також способів захисту таких прав та інтересів. Результати цього порівняльного аналізу повною мірою узгоджуються із загальними висновками дослідження, зокрема в частині презумпції невинуватості, недопущення

Відсканировано за допомогою CamScanner

подвійної відповідальності, дотримання розумних строків, забезпечення судового контролю та принципу правомірності рішень платників податків. Практичне значення зазначених результатів виявилося у сформульованих пропозиціях щодо внесення змін до Податкового кодексу України.

Комплексний характер проведеного дисертанткою дослідження підкреслюється і тим, що в дисертаційній роботі проаналізовано різноманітні форми та способи захисту прав платників податків.

При з'ясуванні правової природи податкової та фіскальної політики авторка акцентує увагу на законодавстві та практиці ЄС. У роботі проаналізовано загальні цілі ЄС у сфері податкової політики, які відображені, зокрема, в управлінському плані Генерального директорату Європейської Комісії з питань оподаткування та митного союзу (DG TAXUD) за 2024 рік.

У контексті фіскальної політики у дисертації розглядаються реформа, що є складовою «Шостого пакету» та вносить зміни до Пакту про стабільність і зростання (Stability and Growth Pact, SGP), Пакет економічного управління («Шестисторонній пакет», Six Pack), який набув чинності 13 грудня 2011 р., міжурядовий Договір про стабільність, координацію та управління в Економічному і валютному союзі (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union, TSCG), включно з Фіскальним пактом (Fiscal Compact), що набув чинності на початку 2013 р., проєкти національних бюджетних планів, Договір про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС), а також регламенти, директиви та інші акти.

Практичне значення результатів дослідження виявляється у можливості використання його положень як основи для обґрунтування запропонованих авторкою змін до податкового законодавства. Крім того, результати дослідження можуть бути використані у податковому консалтингу, у навчальному процесі та в науковій діяльності.

Повнота викладу результатів дослідження в опублікованих працях. Кожен розділ дисертації належним чином відображений у наукових публікаціях авторки – як у статтях, так і в тезах доповідей. Зміст цих публікацій повною мірою відтворює одержані результати дослідження, що

Відсканована за допомогою CamScanner

свідчить про дотримання здобувачкою вимог щодо повноти висвітлення результатів дисертаційної роботи в опублікованих працях.

Академічна доброчесність. Зміст дисертаційної роботи свідчить про її самостійний та оригінальний характер. Ідеї, положення й тексти інших авторів використано з належними посиланнями на відповідні джерела і лише в тому обсязі, який був необхідний для досягнення мети та виконання завдань дослідження. Під час аналізу дисертації та наукових публікацій здобувачки випадків академічного плагіату, самоплагіату чи інших порушень академічної доброчесності не виявлено.

Зауваження щодо змісту дисертації. Відзначаючи позитивні наукові результати дисертаційного дослідження, слід звернути увагу на окремі зауваження та дискусійні положення, які потребують додаткових пояснень під час процедури публічного захисту. Зокрема:

1. Відомою є модель правовідносин «держава – платник податків». Існує думка, що відповідно до цієї моделі платник податків перебуває у зобов'язаному становищі щодо держави, хоча сама ця модель передбачає партнерство і паритетність сторін. З огляду на це, хотілося б почути думку дисертантки щодо сервісної функції податкових органів та їхнього місця в моделі податкових правовідносин «держава – платник податків».

2. Національне законодавство будь-якої держави повинно відповідати вимогам транспарентності та передбачуваності в питаннях податкового регулювання, оскільки це сприяє не лише повноцінній реалізації прав платників податків, а й є важливою передумовою залучення інвесторів до національної економіки. Іншими словами, від чіткості, повноти та якості державних гарантій у сфері захисту і реалізації прав платників податків залежить не лише ефективність власне державно-правової моделі податкових правовідносин, а й економічний та фінансовий результат. У зв'язку з цим хотілося б почути думку дисертантки щодо того, які саме проблеми податково-правового регулювання в Україні перешкоджають повноцінній реалізації платниками податків належних їм прав.

Відсканована за допомогою CamScanner

3. У роботі значну увагу приділено особливостям правових гарантій. Чи не суперечить твердження про декларативний характер окремих гарантій їх обов'язковій юридичній природі?

4. Робота набула б ще більшої змістовної цінності, якби Наталія Олександрівна запропонувала, наприклад, SWOT-аналіз способів захисту прав платників податків. Зазначимо, що всі складові такого аналізу фактично наявні на сторінках дисертації, однак вони не узагальнені в цілісну аналітичну модель, тому SWOT-аналіз тут виглядає доречним.

5. Розглядаючи питання права на захист в об'єктивному та суб'єктивному значеннях, доцільно було б більше уваги приділити його матеріально-правовим і процесуально-правовим аспектам, а також міжгалузевим зв'язкам цього права.

Загалом наведені зауваження мають дискусійний і рекомендаційний характер та не впливають на теоретичну й практичну значущість результатів дисертаційного дослідження, у якому розв'язано низку правових проблем загальнонаціонального значення і яке характеризується актуальністю теми дослідження та новизною одержаних результатів.

Загальна оцінка дисертації.

Подана на захист дисертація є науковою працею, у якій отримано принципово нові, науково обґрунтовані результати, що вирішують комплекс проблем, пов'язаних із захистом прав платників податків в Україні. Авторкою вирішено поставлені у роботі завдання та досягнуто мети дослідження. Використана дисертанткою доктринальна, нормативна та емпірична база у поєднанні з вдалим застосуванням методів наукового дослідження дала змогу сформулювати висновки, які становлять вагомий внесок у науку фінансового та податкового права.

За ступенем актуальності обраної теми, рівнем обґрунтованості, достовірності, логічності та переконливості одержаних наукових результатів, а також їхнім суттєвим значенням для науки і практики дисертація на тему «Захист прав платників податків в Україні» повністю відповідає вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та

Відсканована за допомогою CamScanner

доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами), наказу Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40 «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами), а також пунктів 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 її авторка – Сабадаш Наталія Олександрівна – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» зі спеціальності 081 «Право».

Офіційний опонент:
завідувач сектору проблем реалізації
господарського законодавства
відділу проблем модернізації
господарського права та законодавства
Державної установи
«Інститут економіко-правових досліджень
імені В.К. Мамутова
Національної академії наук України,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України **Владислав ТЕРЕМЕЦЬКИЙ**

Підпис Теремецького В.І. засвідчую.
т.в.о. УЧЕНИЙ СЕКРЕТАР
Державної установи
«Інститут економіко-правових досліджень
імені В.К. Мамутова
Національної академії наук України»
О.Н. Трегуб
«14» квітня 2026 р.

ДЕРЖАВНА УСТАНОВА «ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ІМЕНІ В.К. МАМУТОВА» НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ НАУК УКРАЇНИ
Ідентифікаційний код 13930045
Україна

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 139 к/г
«20» 04 2026 р.

Відскановано за допомогою CamScanner