РЕЦЕНЗІЯ

кандидата юридичних наук, асистента кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка Савенкової Владислави Геннадіївни на дисертаційне дослідження Сабадаш Наталії Олександрівни на тему: «Захист прав платників податків в Україні», що подана на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність обраної теми.

Дисертаційне дослідження Сабадаш Наталії Олександрівни виконане на високому фаховому рівні, присвячене актуальній та важливій темі – відносинам, які виникають у сфері реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. У роботі здійснено істотне теоретико-практичне дослідження та надано нове наукове обґрунтування висновків і пропозицій, що збагачують науку фінансового права, а також доведено, що діяльність суб'єктів податкових правовідносин потребує створення умов для застосування юридичних засобів з метою їх максимально повного забезпечення.

Обрана дисертанткою тема дослідження та її актуальність обумовлена низкою чинників. По-перше, євроінтеграційні процеси та набуття Україною статусу кандидата в члени Європейського Союзу вимагають гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, зокрема у сфері забезпечення прав людини та верховенства права у податкових правовідносинах, отже безумовно важливим є дослідження доктрини «легітимних очікувань» в контексті захисту прав платників. По-друге, актуальним та своєчасним є дослідження стану

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 1381-11/12
«20» 04 2016 р.

Відсканировано за допомогою CamScanner

розвитку механізмів вирішення податкових спорів, як в адміністративному, так і в судовому порядку. По-третє, важливим є визначення глобальних викликів, пов'язаних із цифровізацією економіки та використанням штучного інтелекту (ШІ) в адмініструванні податків, та їх вплив на гарантії прав платників. Адже досягнення балансу між фіскальними інтересами держави та приватними інтересами осіб потребує дієвих інструментів захисту та змін законодавства, які у свою чергу, так чи інакше торкаються гарантій прав платників податків.

Обрана дисертанткою тема дослідження є доволі комплексною та вимагає дослідження змісту та структури фінансово-правових механізмів реалізації прав і законних інтересів платників податків та особливостей нормативно-правового регулювання відносин, які є предметом фінансового права та виникають у сфері захисту прав платників податків.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Дисертація характеризується системним підходом до предмету дослідження. Обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації, підтверджується критичним аналізом наявних літературних джерел, вітчизняного та міжнародного законодавства, матеріалів судової практики тощо. У ході дисертаційного дослідження було також проаналізовано практику Європейського суду з прав людини, досвід країн Європейського Союзу, США, Індії, Англії, Ірландії, Південної Африки, Нігерії та ін.

Варто відзначити як значні авторські досягнення:

- всебічно досліджено питання легітимних очікувань у контексті прав і законних інтересів платників податків. Аргументовано, що законний інтерес платника податків, як і можливість його захисту, повинні відображатись у відповідних нормах податкового законодавства. І саме таке

Відсканована за допомогою CamScanner

закріплення створює у платника податків відповідні легітимні очікування. В контексті дослідження питання легітимних очікувань слушним є аналіз наукового дискурсу та критичних міркуваннь щодо нього Седі Бланшар (Люксембург) та Д-р Єнконга Нганджох Ходу (Манчестер);

- 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. В умовах децентралізації та деконцентрації публічного управління все більше відповідальності за практичне формування векторів державної політики, в тому числі в аспекті дотримання повноти прав платників податків та їх захисту, несуть самі платники;

- 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). Дисертанткою аргументується, що ефективність – це досягнення бажаного результату і різними суб'єктами податкових правовідносин такий результат визначається по-різному;

- на прикладі норм ПК України, що стосуються належної /неналежної податкової обачності доведено, що правовий механізм існує та практично діє навіть тоді, коли держава «не встигає» за розвитком суспільних відносин, а тому їх учасники повинні виходити із аналогії закону чи права, із певних звичаїв, що можуть і не бути нормою права в прямому розумінні.

У роботі проведено дослідження ґенези наукових пошуків теоретичного осмислення сутності фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків та продемонстровано відсутність єдності в науковому середовищі щодо термінологічної визначеності.

Розроблено власне бачення категорії фінансово-правового механізму як установленої правом або суб'єктами відносин сукупності

Відсканована за допомогою CamScanner

взаємопов'язаних елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, що є предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність і правовий статус їх учасників у межах та можливостях, визначених законодавством.

Аналізуючи систему та види фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, дисертанткою зроблено висновок про відсутність єдиного підходу в доктрині фінансового та податкового права щодо класифікації таких гарантій. Натомість запропоновано сутнісний (теоретико-методологічний) вираз системи гарантій реалізації та захисту прав платників податків.

Заслуговує на увагу позиція дисертантки щодо розмежування категорій «реалізація прав платників податків» та «захист прав платників податків». Авторка встановила, що захист є активною вольовою дією суб'єкта, тоді як поновлення може бути результатом діяльності контролюючих органів. Такий підхід дозволяє краще розуміти природу правовідносин між державою та платником. Окрім того, дисертантка акцентує увагу на необхідності імплементації принципу легітимних очікувань у вітчизняну практику, що є актуальним завданням для забезпечення стабільності податкової системи.

Робота містить багато слушних пропозицій щодо реформування порядку вирішення податкових спорів, зокрема через розвиток інституту медіації.

Мета дисертаційного дослідження полягає у всебічному аналізі фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також способів захисту прав і законних інтересів платників податків в Україні.

Відсканировано за допомогою CamScanner

Структура дисертаційного дослідження, запропонована дисертанткою, є логічною та послідовною, відповідає поставленим завданням та включає теоретико-методологічні засади дослідження фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав платників податків, аналіз системи та видів фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, розкриття суті та принципів адміністративного та судового захисту прав та законних інтересів платників податків, а також особливостей реалізації прав органів державної влади та місцевого самоврядування у цій сфері податкових правовідносин. Обрана структура дозволяє комплексно розкрити предмет дослідження та досягти поставленої мети. Робота складається з анотації, вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та двох додатків. Обраний дисертанткою план роботи в цілому дозволяє в логічній послідовності розкрити тему дослідження.

Значення одержаних результатів для науки й практики та рекомендації щодо їх можливого використання. Дисертаційне дослідження характеризується теоретико-прикладним характером його змісту. Результати, отримані в процесі його проведення, можуть бути використані у: науково-дослідній роботі – для подальшого дослідження проблем, пов'язаних із податковими правовідносинами; нормотворчій роботі – при підготовці законопроєктів щодо внесенні змін до ПК України та відповідних підзаконних нормативно-правових актів; навчальному процесі – при підготовці підручників, навчальних посібників, навчально-методичних видань з дисциплін податково-правового спрямування, адміністративного судочинства, альтернативних способів вирішення спорів, а також в освітньому процесі у вищих навчальних закладах, які здійснюють підготовку фахівців за спеціальністю D8 «Право».

Відсканировано за допомогою CamScanner

Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Сформульовані у дисертації наукові положення, висновки та рекомендації мають належний рівень обґрунтованості та достовірності. Висновки, які містяться в дисертації, відповідають сутності розглянутих питань і характеризуються доведеністю та логічною завершеністю, були апробовані у 10 наукових працях, а саме – у 4 наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, що внесені до міжнародних наукометричних баз та 6 – тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях. Зазначені публікації повною мірою висвітлюють основні наукові положення дисертаційного дослідження.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Дисертація є самостійно написаною кваліфікаційною науковою працею із науково-обґрунтованими висновками та рекомендаціями, які виставлені авторкою для публічного захисту. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела. У роботі відсутнє привласнення чужих ідей, результатів або слів без оформлення належного цитування.

Слід зазначити, що в роботі міститься ряд положень, що є дискусійними та потребують додаткового обґрунтування.

1. На сторінці 67 дисертаційного дослідження після аналізу правової природи податкової та фіскальної політики на основі законодавства та практики Європейського Союзу дисертанткою робиться висновок: «Отже, на наш погляд, платників податків як суб'єктів податкових правовідносин безпосередньо стосується державна податкова політика; фіскальна ж політика – це те, що може стосуватися платників податків здебільшого опосередковано, або ж не стосується їх взагалі.». Висловлена теза про те, що податкова політика безпосередньо стосується платників податків як суб'єктів податкових правовідносин, тоді як

Відсканировано за допомогою CamScanner

фіскальна політика стосується їх здебільшого опосередковано або ж не стосується їх взагалі, є предметом сучасної наукової дискусії у сфері фінансового права. Домінуючий науковий погляд розглядає фіскальну політику як ширше поняття, що охоплює всю діяльність держави щодо формування, розподілу та використання державних фінансів, тоді як податкова політика є лише її інструментальною частиною. З цієї позиції, податкова політика дійсно є найбільш безпосереднім важелем впливу на платника, оскільки вона прямо формує його податкове зобов'язання. З іншого боку, фіскальна політика держави, впливає на платника опосередковано – через кінцевий результат: якість та доступність державних послуг, рівень економічної стабільності та розвиток інфраструктури, наприклад. Під фіскальною політикою держави розуміють цілеспрямовану політику в галузі доходів бюджетів (визначення та акумулювання надходжень), з метою вирішення завдань держави, як то зменшення рівня безробіття, стимулювання підприємницької діяльності, розвиток інвестиційної діяльності, недопущення неефективного використання ресурсів та ін.. З точки зору юридичної класифікації, аргумент дисертантки про прямий зв'язок між платником податків та податковою політикою є коректним, оскільки саме податкова політика легітимізує та визначає правові параметри (спосіб) їхньої взаємодії. Однак, з точки зору економічних наслідків та кінцевого економічного інтересу платника, теза про те, що фіскальна політика "не стосується їх взагалі", на нашу думку, є неточною. Платник податків, як громадянин критично залежить від ефективності та спрямованості державних витрат, оскільки це визначає умови його діяльності та якість його життя. Таким чином, хоча фіскальна політика стосується платника опосередковано через механізм розподілу коштів, її вплив на економічне середовище та суспільні блага, якими користується платник, є суттєвим. Отже, запропоноване розмежування є слушним для підкреслення різної міри правового

Відсканована за допомогою CamScanner

впливу двох політик, але не може бути абсолютизоване і потребує уточнення.

2. На сторінках 77-78 дисертанткою наводиться поділ видів гарантій реалізації та захисту прав платників податків в національному правовому просторі: конституційно-правові, законодавчі, адміністративно-правові, позасудові гарантії. В деталізації судових гарантій дисертантка зазначає: «Судова гілка влади, яка в класичному розумінні відділена від виконавчої, повинна виступати незалежним арбітром при розв'язанні правового конфлікту, що виникає через порушення або обмеження з боку держави прав платників податків». На нашу думку, таке визначення сформовано не зовсім коректно, адже у науковій доктрині прийнято вживати категорії «конфлікт» та «спір» для окреслення різних етапів зіткнення протилежних інтересів. В етимологічному розумінні між словами «спір» і «конфлікт» є істотна різниця. Останнє походить від латинського «confliktus» (зіткнення) й означає зіткнення протилежних інтересів, поглядів, прагнень та/або серйозних розбіжностей. Слово «спір» тлумачиться таким чином: словесна змагальність, обговорення чого-небуть, у якому кожен відстоює свою думку; взаємне претендування на володіння чим-небуть, що вирішується судом. Це зіткнення різних точок зору в процесі доказування і спростування. На думку провідних науковців, правовий спір є формою об'єктивізації юридичного конфлікту. Моментом такої об'єктивізації є звернення до уповноваженого органу. Тому, з огляду на правову доктрину та наявний усталений науковий підхід, в контексті розгляду судових гарантій реалізації та захисту прав платників податків в національному правовому просторі рекомендовано розмежувати поняття «спір» та «конфлікт».

3. Дисертанткою на сторінці 106 наводиться думка стосовно адміністративного вирішення податкового спору, який представляє собою окрему управлінську процедуру, на думку автора. На нашу думку, потребує

Відсканована за допомогою CamScanner

додаткового аргументування наступна теза: «Переговорний процес певним чином нагадує інститут медіації за умови захисту платниками своїх прав в судовому порядку, а отже повинен розглядатись як засіб розширення спроможностей платників податків в реалізації ними всього комплексу правових інструментів спрямованих на захист та відновлення порушених прав.». Ця теза, на нашу думку, потребує глибшого розкриття через призму практичної реалізації пілотного проекту Державної податкової служби України та Ради бізнес-омбудсмена (РБО) із впровадження податкової медіації (2024–2025 рр.). Рекомендуємо дисертантці аргументувати, як саме статус медіатора (на прикладі РБО) змінює адміністративну процедуру оскарження, перетворюючи її з формального перегляду рішення на інструмент відновлення довіри між державою та бізнесом.

4. Дисертантка акцентує увагу на використанні штучного інтелекту (ШІ) в податковій сфері та посилається на Регламент ЄС щодо ШІ від 13 березня 2024 р., стверджуючи, що він матиме незначний вплив на податкові системи через виключення з класифікації високого ризику. Проте, з огляду на практику автоматичного блокування податкових накладних в Україні (СМКОР), яка фактично є автоматизованим прийняттям рішень, питання ризиків для прав платників є значно гострішим. До відома, за статистичними даними Ради бізнес-омбудсмена (РБО), протягом 2017-2022 років РБО розглянула майже 4000 скарг бізнесу з питань СМКОР, протягом 2024 року 40% скарг, які надійшли до РБО стосуються саме питань СМКОР, що свідчить по їх критичне значення для бізнес-спільноти. У цьому контексті було б корисно розглянути, як саме механізми захисту прав платників податків можуть бути адаптовані до викликів автоматизованого адміністрування вже зараз.

Відсканировано за допомогою CamScanner

Загальний висновок.

Загалом, дисертаційна робота Сабадаш Наталії Олександрівни на тему: «Захист прав платників податків в Україні» є актуальною, цікавою комплексною самостійною науковою працею, що відзначається ґрунтовністю та емпіричністю дослідження, присвячена всебічному аналізі фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. Дисертаційна робота Сабадаш Наталії Олександрівни за своїм змістом і спрямованістю відповідає вимогам спеціальності 081 «Право» та пройшла належну апробацію. В дисертаційному дослідженні наявні положення, що мають наукову новизну та вагоме як теоретичне, так і практичне значення. На підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що дисертація Сабадаш Наталії Олександрівни на тему: «Захист прав платників податків в Україні», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі права, відповідає Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення спеціалізованої вченої ради закладу освіти, наукової установи про присудження доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44, та може бути рекомендована до захисту в Спеціалізованій вченій раді як завершена наукова праця.

Рецензент: кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка **Владислава САВЕНКОВА**

Підпис Савенкової
Вчений секретар НДІ
Карауль
14.04.

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
Вх. № 138 н/г
«10» 04 2026 р.

Відскановано за допомогою CamScanner