Рішення
разової спеціалізованої вченої ради
про присудження ступеня доктора філософії

Здобувачка ступеня доктора філософії **Сабадаш Наталія Олександрівна**, 1980 року народження, громадянка України,
освіта вища: закінчила у 2002 році Національну академію внутрішніх справ України за спеціальністю «Правознавство»,
працює начальником юридичного відділу в ПРАТ «Птахофабрика Тернопільська», м. Тернопіль,
виконала акредитовану освітньо-наукову програму PhD 08 Право третього (освітньо-наукового рівня) вищої освіти.
Разова спеціалізована вчена рада, утворена наказом Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ, № 94-34 від « 10 » березня 2026 року, у складі:

Голови разової
спеціалізованої вченої ради – **Тетяни ЯМНЕНКО**, докторки юридичних наук, професорки, професорки кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Рецензентів – **Наталії ГУБЕРСЬКОЇ**, докторки юридичних наук, професорки, професорки кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Владислави САВЕНКОВОЇ, кандидатки юридичних наук, асистентки кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Офіційних опонентів – **Дмитра КОБИЛЬНИКА**, доктора юридичних наук, професора, завідувача кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Владислава ТЕРЕМЕЦЬКОГО, доктора юридичних наук, професора, завідувача 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», Заслуженого юриста України

на засіданні «07» травня 2026 року прийняла рішення про присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право **Сабадаш Наталії Олександрівні** на підставі публічного захисту дисертації «Захист прав платників податків в Україні» за спеціальністю 081 «Право».

Дисертацію виконано на кафедрі фінансового права Навчально-наукового інституту права у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка, м. Київ

Науковий керівник: **Оксана МУЗИКА-СТЕФАНЧУК**, член-кореспондент Національної академії правових наук України, докторка юридичних наук, професорка, завідувачка кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Дисертацію подано у вигляді спеціально підготовленого рукопису (наводиться аналіз дисертації щодо дотримання вимог пункту 6 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 (зі змінами) та містить *нові науково-обґрунтовані результати*, а саме: уперше 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, що створює у платника податків відповідні легітимні очікування; 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). 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. Наприклад, до закріплення у ПК України норм, що стосуються належної обачності (ст. 112), суб'єкти податкових правовідносин інтуїтивно створювали для себе підґрунтя добросовісної поведінки платника податків, контролюючі органи формували практику належного управління у сфері оподаткування.

Крім того, *удосконалено* доктринальне бачення розуміння співвідношення поновлення та захисту прав. Аргументовано, що поновлення відрізняється від захисту прав, оскільки останнє передбачає активну вольову дію самого суб'єкту відносин – платника податків; поновлення права – це дійсно активна форма дії, зокрема, контролюючих органів, як владної сторони податкових правовідносин; наукове визначення поняття «*фінансово-правовий механізм*», який визначається таким чином: це взаємопов'язана, установлена правом або суб'єктами відносин сукупність 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 відрізняється своєю змістовною точністю та встановленням видимого зв'язку між фінансовим і правовим елементами, які формують аналізований механізм.

Набули подальшого розвитку питання реалізації та захисту прав платників податків. Доведено, що реалізація права платником податків – це приведення в дію такого права, надання праву активної форми. У свою чергу, захист права платника податків – це діяльність різних суб'єктів, спрямована на недопущення обмеження такого права, на відновлення порушеного права. У деяких випадках захист може бути добровільним (платник податків сам приймає рішення про використання різних способів захисту) та обов'язковим (держава в особі контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства). Реалізація та захист прав платників податків розуміється як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових

відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік та сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно у їх відносинах із державою; питання фінансово-правового механізму та його співвідношення із механізмом правового регулювання чи правового впливу; правовим механізмом державного управління фінансами; фінансово-правовим регулювання тощо; питання адміністративно-правових і податково-правових засобів захисту прав платників податків; питання удосконалення податкового законодавства України, зокрема, щодо судового та позасудового захисту законних інтересів платників податків.

Здобувачка має 10 наукових праць, з них 4 статті опубліковані у наукових фахових виданнях України, що внесені до міжнародних наукометричних баз (3 одноосібно та 1 у співавторстві), а також 6 тез – у матеріалах науково-практичних конференцій. Усі статті відповідають темі дисертації згідно з отриманими науковими результатами відповідно до мети статті (поставленого завдання) та висновків. Статті опубліковані не більше однієї в одному випуску (номері) наукового видання:

1. Сабадаш Н.О. Загальна характеристика діяльності органів державної влади у сфері податкових відносин крізь призму захисту їх прав і законних інтересів. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 41/2024. С. 105-110. https://doi.org/10.5281/zenodo.12804743.

2. Сабадаш Н.О. Окремі питання механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків: досвід України та Європейського простору. Академічні візії. Випуск 24/2023. С. 1-6. http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.10077883.

3. Сабадаш Н.О. Правові презумпції у податкових правовідносинах як спосіб захисту прав платника податків. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична». Випуск 36/2023. С. 84-90. http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7678283

4. Музика-Стефанчук О.А., Сабадаш Н.О. Легітимні очікування у податкових правовідносинах. Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право. 2025. № 30. https://visnyk.mu.edu.ua/index.php/pravo/issue/archive

У дискусії взяли участь голова, рецензенти, офіційні опоненти та висловили зауваження:

Ямненко Тетяна Михайлівна, докторка юридичних наук, професорка, професорка кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Оцінка позитивна, без зауважень.

Губерська Наталія Леонідівна, докторка юридичних наук, професорка, професорка кафедри фінансового права права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Оцінка позитивна із зауваженнями:

1. У роботі є певні неузгодженості щодо визначення ролі судової практики. З одного боку, на с.109 авторка пише, що в Україні діє «писане право» і для контролюючих органів правові позиції суду не є джерелом права. З іншого боку, на с.145 зазначається, що «судова нормотворчість» стає на службу ефективному регулюванню і створює дієву модель. Це протиріччя стосується того, чи є судовий прецедент реальним інструментом захисту на етапі досудового врегулювання, якщо податкові органи його ігнорують. Авторка не достатньо обґрунтувала конкретний механізм, який би зобов'язав контролюючі органи враховувати висновки Верховного Суду без необхідності звернення платника до суду.

2. Потребує більш детального роз'яснення того, що являє собою змістовна частин системи гарантій та у чому полягає їхнє сутнісне призначення.

3. У дисертаційному дослідженні, яке присвячено безпосередньо проблемним аспектам захисту прав платників податків, дисертантка розглядає також суміжні проблеми: реалізація, здійснення, поновлення прав. У цьому контексті хотілося би почути думку автора щодо ефективності та неефективності адміністративного поновлення прав платників податків.

4. У вступі до дисертації і далі на сторінках роботи ми бачимо різного роду практичні рекомендації, пропозиції щодо внесення змін до Податкового кодексу України. Наступне питання стосується власного досвіду дисертантки щодо практичного впровадження результатів її наукового дослідження. Сабадаш Н.О. є практикуючим податковим адвокатом: що вже впроваджено (якщо такі приклади є)?

Савенкова Владислава Геннадіївна, кандидатка юридичних наук, асистентка кафедри фінансового права ННІ права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Оцінка позитивна із зауваженнями:

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 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 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 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 обмудсмена (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.

Кобильнік Дмитро Анатолійович, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Оцінка позитивна із зауваженнями:

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.

Теремецький Владислав Іванович, доктор юридичних наук, професор, 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», Заслужений юрист України. Оцінка позитивна із зауваженнями:

1. Відомою є модель відносин «держава-платник податків». Існує думка про те, що у такій моделі платник податків знаходиться в зобов'язальній позиції по відношенню до держави, хоча ця модель передбачає партнерство та

паритетність. З огляду на це, хотілося би почути думку дисертантки щодо сервісної функції податкових органів та їхнього місця у моделі податкових правовідносини «держава-платник податків».

2. Національне законодавство будь-якої держави повинно відповідати вимогам транспарентності та передбачуваності в питаннях податкового регулювання, оскільки це сприятиме не лише повноцінній реалізації прав платників податків, але і є запорукою залучення інвесторів у національну економіку. Іншими словами: від чіткості, повноти та якості державних гарантів в сфері захисту та реалізації прав платників податків залежить не лише ефективність суто державно-правової моделі податкових відносин, але й економічний та фінансовий результат. Які проблеми податково-правового регулювання є в Україні, що є перепоною для повноцінної реалізації платниками податків належних їм прав?

3. У роботі приділяється чимало уваги особливостям правових гарантіям. Чи не суперечить твердження про декларативність гарантій їх обов'язковому характеру?

4. Робота значно змістовно збагатилася, якби Наталія Олександрівна запропонувала, наприклад, SWOT-аналіз способів захисту прав платників податків. Всі складові такого аналізу відокремлено можна знайти на сторінках дисертації.

Розглядаючи питання права на захист в об'єктивному та суб'єктивному значеннях, варто було би більше уваги зосередити на матеріальних і процесуальних аспектах такого права; на міжгалузевих зв'язках.

Результати відкритого голосування:

«За» – 5 членів ради;

«Проти» – немає.

На підставі результатів відкритого голосування разова спеціалізована вчена рада присуджує **Сабадаш Наталії Олександрівні** ступінь доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право.

Відеозапис трансляції захисту дисертації додається.

Голова разової спеціалізованої вченої ради **Тетяна ЯМНЕНКО**

Підпис засвідчую
Вчений секретар
КАРАУЛЬНА Н. В.
11.05.2026