

ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Савві Олександра Сергійовича на тему «Співвідношення публічного та приватного інтересу при виконанні податкового обов'язку», поданій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», підготовлений та затверджений на підставі публічної презентації наукових результатів дисертації та її обговорення кафедрою податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 14 від 17.06. 2026р.)

Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету. Вибір теми дослідження зумовлений її актуальністю, яка ґрунтується на необхідності забезпечення ефективного регулювання податкових правовідносин, що потребує мінімізації конфліктності та досягнення балансу інтересів їх учасників. Вирішення зазначених питань неможливе без чіткого визначення місця і ролі суб'єктів у системі податкових правовідносин, оскільки саме від цього залежить належне обґрунтування правових вимог та формування ефективної системи учасників таких відносин. Реалізація завдань дослідження базується на двох системних підходах. По-перше, йдеться про діалектичне з'ясування підстав включення учасників податкового правовідношення до групи владних суб'єктів і групи зобов'язаних суб'єктів. По-друге, характеристика їх місця в умовах податкового регулювання, можливостей коригування поведінки спирається на специфічні вимоги побудови правосуб'єктності. При цьому податкова правосуб'єктність владних і зобов'язаних осіб суттєво відрізняється та охоплює різні комплекти повноважень, прав та обов'язків. У цих умовах правосуб'єктність владних осіб будується переважно через визначення повноважень, які охоплюють їхні права щодо контролю та нагляду за своєчасним і повним виконанням податкового обов'язку платниками. Водночас правовий статус зобов'язаних осіб зосереджений переважно на закріпленні обов'язків щодо повного і своєчасного справляння податків та зборів.

Саме на цьому і побудовано спочатку окреме з'ясування характеру

врахування у правовому статусі учасників податкових правовідносин мети та ролі суб'єктної участі кожного представника владної та зобов'язаної сторони в податковому правовідношенні. Виходячи з цього, і формуються окремі аспекти узгодження правових статусів та інтересів, які лежать в основі їх побудови та визначають мету правової участі кожного із суб'єктів, а вже на підставі цього визначаються конкретні напрями балансування, узгодження як інтересів, так і особливостей законодавчого регулювання місця та сфери діяльності суб'єктів податкового права.

Однак не можна вважати, що проблематика, пов'язана з визначенням правового статусу, меж правосуб'єктності та особливостей взаємодії учасників податкових відносин, досліджена досконало, оскільки сучасна динаміка податкового законодавства, розвиток судової практики та трансформація механізмів податкового регулювання зумовлюють необхідність їх подальшого комплексного наукового осмислення.

Дисертаційну роботу виконано на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року № 179, і Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою загальних зборів НАПрН України від 26 березня 2021 року № 12-21. Тема дисертаційної роботи затверджена вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 17 листопада 2022 року (протокол № 3).

Наукове завдання, розв'язання якого отримано в дисертації. Метою даної роботи є отримання нових результатів у формі наукових висновків стосовно правового забезпечення щодо узгодження інтересів учасників податкових відносин при справлянні податків та зборів, виявлення

проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також наданні обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- з'ясування природи податкового правовідношення, його складу та підстав класифікації;
- визначення складу системи суб'єктів податкових правовідносин, місця в ній владних і зобов'язаних учасників;
- характеристика інтересу суб'єкта податкових правовідносин;
- з'ясування природи загальної, галузевої та спеціальної правосуб'єктності у відносинах оподаткування;
- формулювання висновків щодо особливостей характеру інтересів владних суб'єктів податкових правовідносин;
- з'ясування характеру інтересу зобов'язаних учасників податкових правовідносин;
- визначення характеру та підстав досягнення балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що представлена робота є одним із перших досліджень співвідношення публічного та приватного інтересу при виконанні податкового обов'язку.

До найбільш вагомих результатів, які відображають наукову новизну роботи та виносяться на захист, належать такі положення:

уперше:

- податкову компетенцію визначено як певну ієрархію складових, в умовах чого виокремлюються: податкова компетенція держави (зосереджується перш за все на встановленні правил поведінки у сфері оподаткування через прийняття відповідних нормативних приписів); податкова компетенція органів місцевого самоврядування (реалізує ті ж завдання, що й на рівні держави, але в межах відокремлених кордонів відповідної адміністративно-територіальної одиниці); податкова компетенція спеціальних контролюючих органів (передбачає безпосередню реалізацію

функцій контролю у сфері оподаткування); податкова компетенція посадових осіб контролюючих органів (характеризується відповідними умовами правозастосування, реалізації приписів податково-правових норм);

– деталізовано характер облікових обов'язків платника, коли їх реалізація об'єктивно обумовлена поведінкою як платника безпосередньо, так і податкового органу. Обов'язком платника є постановка на податковий облік, але така легалізація його як зобов'язаної особи гарантується і зустрічними діями контролюючого органу. Більш того, при справлянні окремих податків і зборів обов'язок обліку та визначення суми податку для сплати здійснюється податковими органами, за підсумками чого платнику направляється податкове повідомлення-рішення з визначеною сумою податку;

– зроблено висновок, що обхід оподаткування чи ухилення від нього фактично і віддзеркалює конкретну форму узгодження переконання та примусу в податкових відносинах, коли переконання переважно пов'язується з поведінкою зобов'язаної особи, тоді як примус передбачає застосування форм організації діяльності та наслідків цього з боку контролюючих або інших компетентних органів;

– охарактеризовано системні ознаки засобів примусу: а) вони полягають у застосуванні комплексних засобів впливу на поведінку платників та реалізації санкцій у межах податкового, адміністративного, кримінального законодавства; б) метою їх застосування є забезпечення повного і своєчасного надходження до бюджетів коштів від сплати податків та зборів; в) вони обумовлюють як справляння податків і зборів, так і стягнення коштів (у вигляді донарахувань, санкцій, засобів забезпечення тощо) з осіб, що порушили податкове законодавство; г) можливим є застосування як досудових засобів примусу, так і реалізації примусу внаслідок ухвалення рішення судом; г) вони мають розширений суб'єктний склад: юридичних або фізичних осіб як платників податків; державних органів і посадових осіб як учасників, що представляють владну сторону податкового правовідношення;

– визначено підстави розмежування несприятливих наслідків для

платника та притягнення його до відповідальності. У першому випадку йдеться про застосування до нього широкого кола засобів, які передбачають або стягнення з нього коштів, або обмеження можливостей використання ними власних коштів і засобів, тоді як у другому випадку застосування штрафу вже є заходом відповідальності. Таким чином, якщо в першому випадку йдеться про з'ясування факту правопорушення – чи було воно, чи подібна ситуація має логічне пояснення, яке не пов'язане з порушенням закону, то застосування штрафу вже є заходом, який застосовується до правопорушника;

удосконалено:

– визначення підстав деталізації загального та спеціального суб'єкта в системі владних і зобов'язаних осіб, які не збігаються. Стосовно владних осіб головною умовою є делегування державою компетенції щодо участі в регулюванні відносин оподаткування. При цьому таких владних учасників можна поділити на дві групи: а) владні органи, які реалізують повноваження у сфері оподаткування безпосередньо, без яких-небудь додаткових умов; б) державні органи, які для участі у відносинах оподаткування мають відповідати певним специфічним умовам, тоді як їх компетенція зосереджена на інших відносинах. Правовий статус загального суб'єкта для платника означає, що він виконує податковий обов'язок за всіма складовими без уточнення чи деталізації будь-яких його прав чи обов'язків. Режим спеціального суб'єкта серед зобов'язаних осіб передбачає відповідні особливості статусу;

– характеристику місця податкових органів у системі суб'єктів відносин оподаткування, зважаючи на те, що: 1) податкові органи представляють саме державу й територіальні громади, тобто владну сторону податкових відносин; 2) саме для цього держава наділяє їх відповідною компетенцією у сфері податкового регулювання; 3) реалізація інтересів держави й територіальних громад не знищує окремого інтересу власне податкових органів; 4) реалізація функцій контролю податковими органами за своєчасною і повною сплатою податків і зборів не робить кошти від їх сплати коштами цих контролюючих органів;

– деталізацію підстав класифікації рівнів правосуб'єктності:
а) загальна правосуб'єктність визначає здатність особи бути суб'єктом права взагалі; б) галузева правосуб'єктність обумовлює можливість учасника бути суб'єктом предметних відносин, які свідчать про певну однорідність, що і є предметом певної галузі права; в) спеціальна правосуб'єктність передбачає права й обов'язки учасника в межах окремого внутрішнього інституту окремої галузі;

– деталізацію типів зв'язків територіальних громад як адміністративно-територіальних одиниць. По-перше, це зв'язок «державна – територіальна громада»; головна увага при цьому має приділятися делегуванню завдань, які мають державницьке значення, на місця та визначенню підстав фінансування цього. По-друге, територіальна громада як самостійний суб'єкт вступає у відносини з іншими територіальними громадами, особливо для реалізації спільних проєктів, фінансування яких має забезпечуватися власним коштом. По-третє, це відносини між територіальною громадою та платниками податків, які мешкають на її території;

– визначення етапності осмислення, формування та визначення податкового права (з огляду на предмет регулювання) як окремого правового угруповання: 1 етап (до кінця 80-х років ХХ сторіччя) – податкове право виступає певною сукупністю фінансово-правових норм, що формують спрощений інститут у межах фінансово-правового регулювання; 2 етап (початок – середина 90-х років ХХ сторіччя) – податкове право розглядається як простий інститут фінансово-правової галузі; 3 етап (середина 90-х років – 10 роки ХХІ сторіччя) – податкове право визначають складним інститутом фінансово-правової галузі; 4 етап (10 роки ХХІ сторіччя – середина 20 років ХХІ сторіччя) – податкове право характеризується як окрема підгалузь фінансового права; 5 етап (із середини 20 років ХХІ сторіччя) – сформовано підстави характеристики податкового права як окремої правової галузі;

– обґрунтування стосовно характеру доюрисдикційних процедур у податковому регулюванні, які мають два різновиди. Перший різновид

охоплює процедурне регулювання появи податкового нормативно-правового припису, яке характеризується кількома особливостями: а) учасником відносин є нормотворчий орган; б) відносини характеризуються безконфліктністю; в) реалізуються в режимі процедур, які характерні для появи нормативно-правових актів у будь-якому галузевому регулюванні. Другий різновид доюрисдикційних процедур: а) регулює позитивне виконання податкового обов'язку, яке відбувається шляхом чіткого додержання норм податкового законодавства платниками; б) передбачає як учасників відносин платників податків, які додержуються норм податкового законодавства, і податкових органів, які констатують повне та своєчасне виконання ними обов'язків; в) процедури не пов'язані з виникненням спору та необхідністю його розв'язання; г) вони регулюються приписами податкового законодавства; *набули подальшого розвитку:*

– поділ компетенції держави стосовно запровадження податків та зборів на: 1) повну – встановлення вичерпного переліку загальнодержавних податків та зборів і елементів їх правового механізму та введення їх на території всієї держави; 2) обмежену – встановлення вичерпного переліку місцевих податків та зборів і елементів їх правового механізму при делегуванні права на введення їх на відповідній території рішеннями місцевих рад;

– характеристика податкового представництва: а) відносини в рамках зобов'язаних осіб, що передбачає узгодження сукупності прав та обов'язків між платником податків і податковим представником; б) відносини між податковим представником і владними суб'єктами, коли йдеться про узгодження різнотипових методів правового регулювання. У першому випадку відносини представництва можуть виникати на підставі договорів, які укладає платник зі своїм представником із застосуванням диспозитивного методу впорядкування відносин. На відміну від цього відносини між представником і владними органами стають безпосередньою сферою реалізації імперативних засобів;

– визначення легального ухилення від оподаткування, що передбачає застосування процедур податкового планування: а) це стосується окремих, принципових аспектів, які характеризують правовий статус зобов'язаної особи (наприклад, закріплення майна, що оподатковується, або як особистого, або як такого, що перебуває в сумісній власності членів подружжя); б) враховуються особливості режиму об'єкта оподаткування, змінюються джерела, напрямки й особливості використання доходів чи майна; в) здійснюється узгодження пропорційного та прогресивного оподаткування, що впливає на види та рівень ставок оподаткування; г) обирається найбільш вигідний та зручний режим оподаткування (загальний чи спеціальний); г) обирається найбільш вигідна територіальна легалізація зобов'язаної особи, використовуючи офшори, «податкові гавані» і т. д.;

– класифікація термінологічного апарату податкового законодавства, який включає: 1) поняття, які мають загальноправове значення і не деталізуються в умовах податково-правового режиму («юридичні особи», «фізичні особи» тощо); 2) поняття, які мають загальне значення, але в умовах податково-правового регулювання набувають відповідної ідентичності («дохід», «вартість» тощо); 3) поняття, які мають більш вузьке значення, але застосовуються в межах галузевого регулювання декількома галузями (адміністративного права, податкового права); 4) поняття, які відображають узагальнене податкове регулювання і мають наскрізний характер («податок», «збір», «платник податку» тощо); 5) поняття, які стосуються окремих інституційних конструкцій правового регулювання («платник податку на додану вартість», «ставка податку на доходи» тощо)

Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження. Висновки та рекомендації, які отримані в ході дисертаційного дослідження, науково обґрунтовані і достовірні. В основі такого висновку йдеться про те, що аналіз проблем, які увійшли до напрямків дослідження робиться із застосуванням сукупності філософських, загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. В основі системи таких методів

знаходяться: діалектичний, практичної оцінки, системно-структурний, формально-юридичний, компаративний, дедукції.

Нормативну базу дослідження становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань справляння непрямих податків в Україні.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень і з офіційних електронних ресурсів Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, тощо.

Практичне значення одержаних результатів передбачає можливість використання положень і висновків дисертації у:

– *науково-дослідній сфері* – для аналізу проблем визначення особливостей реалізації інтересів владних і зобов'язаних учасників податкових правовідносин, досягнення узгодження між ними при реалізації мети податкового регулювання;

– *правотворчій діяльності* – у процесі вдосконалення чинного Податкового кодексу України та деталізації нормативного упорядкування прав і обов'язків усіх учасників податкових правовідносин, внесення змін до підзаконних податкових актів;

– *правозастосовній діяльності* – щодо впорядкування поведінки як владних, так і зобов'язаних учасників відносин, які реалізують податкову правоздатність в умовах справляння податків та зборів;

– *навчальному процесі* – при викладанні навчальної дисципліни «Податкове право України», вибіркових дисциплін, якими деталізуються окремі аспекти податкового регулювання, для підготовки відповідних підручників, навчальних посібників, наукових досліджень викладачів, аспірантів і студентів.

Апробація результатів дослідження. Дисертацію виконано на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені

Ярослава Мудрого, обговорено на засіданні кафедри, схвалено і рекомендовано до захисту. Основні положення дисертації оприлюднювалися і були предметом обговорення на наукових та науково-практичних конференціях, а саме: міжнародній науково-практичній конференції «Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану» (м. Харків, 15 березня 2024 року); міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право» (м. Харків, 16 квітня 2024 року); III щорічній студентській науково-практичній конференції (з нагоди 220 річниці створення Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого) «Захист прав людини: правовий вимір» (м. Полтава, 17 травня 2024 року); міжнародній науково-практичній конференції «Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)» (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2024 року); науково-практичній конференції «Міністерство юстиції як учасник судових проваджень» (м. Харків, 16 травня 2025 року).

Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувачки. Основні теоретичні положення й висновки дослідження відображено у 8 наукових працях: три статті опубліковано у фахових виданнях України, тези п'яти доповідей – у збірниках матеріалів наукових і науково-практичних конференцій.

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

1. Савві О. С. До питання щодо узгодження преференційних режимів на межі різних типів податкових мораторіїв. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2024. Вип. 47. С. 427–438. DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2024-47-427>.

2. Савві О. С. Термінологічне забезпечення системності податкового регулювання як підстава досягнення балансу інтересів учасників податкових відносин в Україні. *Проблеми законності*. 2024. Вип. 164. С. 160–172. DOI: <https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.297655>.

3. Савві О. Деякі аспекти дисбалансу інтересів учасників податкових відносин та шляхи їх подолання. *Право України*. 2024. № 4. С. 26–32. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2024-04-026>.

Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:

1. Савві О. Політизованість реформ податкового законодавства як перешкода формалізації балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану* : за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 15 берез. 2024 р.) / за ред. А. Бегунца та М. Кучерявенка. Х. : Право, 2024. С. 92–95.

2. Савві О. Система податкового законодавства як сфера формалізації досягнення балансу інтересів учасників податкових відносин. *Податкова система: сучасні виклики* : зб. доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 30-річчю видання першого в СНД підруч. «Податкове право» (м. Харків, 16 квіт. 2024 р.). Х., 2024. С. 151–155. URL: <https://afl.org.ua/wp-content/uploads/2024/08/Zbirnik-30-richchya-pidruchnika.pdf>.

3. Савві О. С. Деякі проблеми досягнення спеціальної фаховості учасників податкових відносин. *Захист прав людини: правовий вимір* : зб. матеріалів III щоріч. студент. наук.-практ. конф. (з нагоди 220 річниці створення Нац. юрид. ун-ту ім. Ярослава Мудрого) (м. Полтава, 17 трав. 2024 р.). Полтава, 2024. С. 256–258.

4. Савві О. Системне застосування принципів оподаткування при конкуренції норм, які встановлюють строки різних типів мораторіїв. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовт. 2024 р.). Х., 2024. С. 131–134. URL: https://afl.org.ua/2024/11/26/voronovski-chytannya-2024-chernivtsi-4-5-zhovtnya/#flipbook-df_1977/133/.

5. Савві О. С. Значення термінологічної визначеності для ефективності податкового регулювання. *Міністерство юстиції як учасник судових проваджень* : зб. доп. та тез учасників наук.-практ. конф. (м. Харків, 16 трав. 2025 р.). / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого та ін. Х., 2025. С. 90–95. URL: <https://afl.org.ua/2025/10/08/ministerstvo-yustytsiyi-yak-uchasnyk-sudovyh-pravadzhen-zbirnyk-tez/>.

Оцінка мови та стилю дисертації. Дисертацію виконано українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження – науковий.

Загальний висновок. Дисертація Савві О.С. «Співвідношення публічного та приватного інтересу при виконанні податкового обов'язку» є кваліфікаційною науковою працею, у якій здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, яке полягає в отриманні нових результатів у формі наукових висновків стосовно правового забезпечення щодо узгодження інтересів учасників податкових відносин при справлянні податків та зборів, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також наданні обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Дисертація є самостійною науковою працею, яку виконано з дотриманням академічної доброчесності. Наукова новизна, висновки та пропозиції сформульовані автором самостійно й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

Дисертація Савві Олександра Сергійовича на тему «Співвідношення публічного та приватного інтересу при виконанні податкового обов'язку» відповідає вимогам оформлення дисертації, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 (зі змінами), а також вимогам 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 12.01.2022 № 44 (зі змінами) та

може бути подана до разової ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Головуючий на засіданні:
Доцент кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
кандидат юридичних наук



Тетяна ШУЛЬГА



Підпис	<i>Шульга Т</i>
Сасвідчую	<i>Шульга Т</i>
Нач.ВК	<i>17 06 2026</i>