

**До разової спеціалізованої вченої ради PhD13023  
у Київському національному університеті  
технологій та дизайну**

**РЕЦЕНЗІЯ**

**кандидатки юридичних наук, доцентки, доцентки кафедри приватного та публічного права Київського національного університету технологій та дизайну Коваль Ольги Миколаївни на дисертацію Мушки Ростислава Івановича на тему «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин», поданої на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

**Актуальність теми дисертаційного дослідження.** Обов'язковим учасником податкових правовідносин є платник податків, оскільки саме на нього покладено обов'язок зі сплати податків та зборів в порядку і розмірах, встановлених законом. Правовий статус адвоката у сфері оподаткування суттєво відрізняється від статусу інших суб'єктів і є унікальним. Залежно від обставин, адвокат може виступати як особа, що зобов'язана виконати податковий обов'язок (платник податків), як особа, що сприяє його виконанню (податковий агент), або як особа, що здійснює юридичні дії від імені платника (представник).

Водночас податково-правові норми, які встановлюють правовий статус адвоката в Україні, не враховують у повному обсязі специфіку провадження адвокатської діяльності, що породжує правову невизначеність, правові колізії та створює ризики неоднозначного застосування норм податкового законодавства (зокрема, щодо оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності, застосування спрощеної системи оподаткування тощо). У зв'язку з цим, дисертація Мушки Ростислава Івановича на тему «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин» є вкрай актуальною, своєчасною і має важливе як наукове, так і практичне значення для вдосконалення податкового законодавства України.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна.** Дисертація Ростислава Мушки є цілком завершеною та самостійною науковою роботою. Ключові положення дослідження мають високий рівень обґрунтованості, містять безперечну наукову новизну, а отримані результати мають вагомое теоретичне та практичне значення.

Автор вдало поєднав використання загальнонаукових (діалектичний, системно-структурний) та спеціальних (формально-юридичний, логіко-семантичний) методів пізнання, що дозволило йому всебічно проаналізувати місце адвоката в системі податкових правовідносин.

Особливої уваги заслуговує те, що автор вперше комплексно обґрунтував, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин, участь якого може бути обов'язковою або необов'язковою залежно від набутого статусу (платник, податковий агент, представник). Дослідником доведено багаторівневість формування правового статусу адвоката як платника податків (на 6 рівнях) та як податкового агента (на 4 рівнях).

Значною науковою цінністю є вдосконалення автором розуміння податкової правосуб'єктності адвоката: переконливо доведено, що вона виникає не з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, а саме з моменту постановки на облік у податкових органах.

Важливе практичне значення мають сформульовані автором пропозиції щодо внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема: надання адвокатам, які здійснюють діяльність індивідуально, можливості обрання спрощеної системи оподаткування; унормування ставки податку на доходи; встановлення вичерпного переліку витрат для зменшення оподаткованого доходу; врегулювання умов набуття статусу представника платника податків на підставі ордера.

**Структура і зміст дисертаційної роботи.** Структура дослідження складається з вступу, трьох розділів, що поділені на вісім підрозділів,

висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 178 сторінок. Список використаних джерел містить 189 найменувань.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є одним із перших в Україні комплексних наукових монографічних досліджень правового статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

Зокрема, у дослідженні вперше комплексно обґрунтовано, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин, участь якого може бути обов'язковою або необов'язковою залежно від набутого статусу. Автором визначено поняття податкової правосуб'єктності адвоката та її структурні елементи (податкова правоздатність, податкова дієздатність, податкова деліктоздатність). Обґрунтовано багаторівневість формування правового статусу адвоката як платника податків та як податкового агента. Запропоновано авторське визначення гарантій реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та їх класифікацію на загальні та спеціальні. Сформульовано конкретні напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, що потребують внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів.

Уперше аргументовано, що правове регулювання оподаткування доходів адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, потребує суттєвого перегляду та законодавчого удосконалення, зокрема в частині забезпечення рівних можливостей обрання системи оподаткування для адвокатів як самозайнятих осіб.

**Повнота викладення наукових результатів дисертації в опублікованих працях.**

Положення дисертації відображено в трьох наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, визнаних МОН України, та чотирьох тезах доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях.

Наукові публікації автора цілком відповідають вимогам п. 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 р. № 44.

**Відсутність порушення академічної доброчесності.** Після перевірки матеріалів дисертації не знайдено жодних порушень академічних стандартів. Автор ретельно стежив за дотриманням правил авторського права й уникнув плагіату. Усі використані ним джерела належно зазначені в роботі.

**Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.** Хоча дисертація є якісно виконаною науковою роботою, а аналіз наукових публікацій автора дозволяють зробити висновок, що основні положення, висновки й рекомендації відповідають спеціальності 081 «Право», наявні певні положення, які потребують більш детального аналізу та подальшого дослідження.

Після аналізу дисертації Ростислава Мушки можна вказати на декілька ключових дискусійних моментів та зауважень.

1. У дисертації сформульовано важливі пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства стосовно адвокатів. Однак доцільно було б також розробити більш конкретний механізм імплементації цих пропозицій, зокрема запропонувати проекти відповідних змін до нормативно-правових актів.

2. Розглядаючи адвоката як податкового агента, автор детально аналізує його обов'язки щодо утримання та перерахування податків з доходів найманих працівників. Проте, з огляду на специфіку адвокатської таємниці, доцільно було б додатково дослідити потенційні колізії, що можуть виникати під час проведення податкових перевірок адвоката як податкового агента, та запропонувати механізми захисту адвокатської таємниці у відносинах з контролюючими органами.

3. Хоча автор обґрунтовує необхідність надання адвокатам, які здійснюють діяльність індивідуально, можливості обрання спрощеної системи оподаткування, варто було б більш детально проаналізувати потенційні фіскальні наслідки такої реформи для бюджету.

4. Підтримуючи загалом пропозицію здобувача щодо доцільності скасування можливості для адвокатів набувати статус фізичної особи-підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, варто зазначити наступне. У роботі недостатньо уваги приділено ситуаціям, коли адвокат паралельно займається іншою підприємницькою діяльністю (наприклад, консалтингом, медіацією, здачею майна в оренду). Автору варто було б пояснити, яким чином після запропонованого скасування такого статусу має відбуватися розмежування доходів від адвокатської та іншої підприємницької діяльності з метою їх правильного оподаткування.

5. У ході дослідження варто було б більше уваги приділити тому, як воєнний стан та пов'язані з ним соціально-економічні виклики впливають на правовий статус адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, зокрема в контексті тимчасових змін до податкового законодавства, запроваджених у зв'язку з воєнним станом.

Ці зауваження не зменшують наукової цінності роботи, а є виключно порадами для подальшого дослідження в майбутніх роботах автора. Дисертація, безумовно, відкриває простір для дискусії, особливо щодо оптимальної моделі оподаткування адвокатської діяльності та забезпечення рівних умов для адвокатів незалежно від обраної організаційної форми діяльності. Більш детальний аналіз практичних наслідків запропонованих змін до законодавства та їх відповідності принципам справедливості й рівності оподаткування могли б зробити роботу ще більш цінною.

**Загальний висновок.** Дисертація Мушки Ростислава Івановича на тему «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин» 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 й доповненнями від 08 квітня 2025 року № 426), наказу МОН України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» від 12 січня 2017 року № 40 (зі змінами й доповненнями від 31 травня 2019 року № 759) та 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 й доповненнями від 03 травня 2024 року № 507). Дисертація є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують важливе наукове завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення. Мушка Ростислав Іванович – автор дисертації на тему: «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин» заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Рецензентка:**

**кандидатка юридичних наук, доцентка  
доцентка кафедри приватного та публічного права  
Київського національного університету  
технологій та дизайну**

**Ольга КОВАЛЬ**

