

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

РЕЦЕНЗІЯ

*к.ю.н., доцентки, доцентки кафедри приватного та публічного права
Київського національного університету технологій та дизайну*

Коваленко Інни Анатоліївни

*на дисертаційну роботу 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. Адвокат як фізична особа у податкових правовідносинах має особливий правовий статус. Це підтверджується тим, що адвокат може виступати як платник податків на різних рівнях. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми такої діяльності. Адвокат у сфері оподаткування може мати статус платника податків, податкового агента та представника платника податків. Податкове законодавство містить норми, що передбачають здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах та нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. У випадках, коли адвокатом набувається статус представника платника податків він провадить адвокатську діяльність, набуваючи та реалізуючи тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку він не несе. Цей обов'язок покладається виключно на платника податків.

Отже, дослідження особливостей статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та потреба удосконалення правового регулювання

і практики його діяльності в названій сфері визначають актуальність обраної Мушкою Р.І. теми дослідження та характеризує її новизну і спрямованість в дисертаційній праці.

Зв'язок дисертації з науковими програмами, планами, темами.

Дисертацію виконано відповідно до Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» від 30 вересня 2019 року № 722/2019, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 179, Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, Плану науково-дослідних робіт Київського національного університету технологій та дизайну за темою «Правове забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів правових відносин у сфері публічного адміністрування» (номер державної реєстрації 0122U201691).

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій. Сутність та зміст дисертації і наукових публікацій Мушки Р.І. дозволяють зробити висновок, що основні наукові положення, висновки і рекомендації, що досліджені в дисертації відповідають спеціальності 081 «Право». Вони виконані автором самостійно, на основі аналізу певної кількості нормативних та наукових джерел і практики їх застосування. Автор чітко визначив мету та завдання дослідження, вибрав методологічну базу. Це дало можливість автору сформулювати достатньо повні висновки, які відзначаються оригінальністю та науковою новизною і практичним значенням отриманих результатів.

Достовірність отриманих результатів підтверджується вірно обраними Мушкою Р.І. методами. Методологічну основу дослідження склали загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, які були обрані з урахуванням поставленої мети, визначених завдань, об'єкта та предмета дисертаційної роботи. За допомогою *діалектичного методу* розглянуто всі

питання теми в динаміці, виявлено їх взаємозв'язок і взаємозумовленість, що сприяло комплексній характеристиці адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (розділи 1–3). *Системно-структурний метод* використано для визначення місця адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). *Метод термінологічного аналізу та логіко-семантичний метод* дали змогу визначити такі поняття як «суб'єкт податкових правовідносин», «податкова правосуб'єктність адвоката», «податкова правоздатність адвоката», «податкова дієздатність адвоката», «податкова деліктоздатність адвоката», «податково-правовий статус адвоката», «адвокат як податковий агент», «адвокат як представник платника податків», «гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.2, 2.3, 3.1). Для встановлення особливостей податкової правосуб'єктності та податково-правового статусу адвоката застосовано *структурно-функціональний метод* (підрозділи 1.2, 1.3). *Формально-юридичний метод* покладено в основу вивчення правових особливостей статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). *Методи описання та порівняння* використано під час характеристики статусів адвоката як платника податків, податкового агента та представника платника податків, аналізу гарантій реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства, яке стосується статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2). При формуванні напрямів вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин застосовано методи *моделювання, аналізу та синтезу* (підрозділ 3.2).

Нормативну основу дослідження склали Податковий кодекс України, Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», інші нормативно-правові акти. *Емпіричну базу дослідження* становлять наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні, монографічні видання, роз'яснення податкових органів, судова практика.

Обґрунтованість наукових пропозицій Мушки Р.І., сформульованих ним висновків і рекомендацій підтверджується їх апробацією на науково-практичних конференціях, науковими публікаціями, актами впровадження в практику та пропозиціями удосконалення діючого законодавства. Вищезазначене дає підстави стверджувати, що дисертація характеризується високим рівнем обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій.

Структура і зміст дисертації та її відповідність встановленим вимогам. Дисертація Мушки Р.І. є цілісною, завершеною науковою працею. Її рукопис містить повний комплекс матеріалу, що відповідає вимогам та характеру структурних елементів дослідження та включає: анотацію, вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел, додатки. Загальний обсяг дисертації становить 178 сторінок. Основний текст викладено на 157 сторінках. Список використаних джерел містить 189 найменувань, розміщених на 18 сторінках. Додатки містяться на 2 сторінках.

Анотація дисертації Мушки Р.І. у повній мірі та обсязі відображає її структуру, розкриває отримані наукові результати та висновки, структуру та упорядковану логіку проведеного дослідження. Вступ до дисертації містить усі структурні елементи, у тому числі інформацію щодо практичної апробації результатів дослідження, а також особистий внесок Мушки Р.І.

Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто. Висновки, зроблені автором за результатами дослідження, є змістовними та розкривають результати виконання поставлених завдань дослідження. Загалом можна стверджувати, що представлена дисертаційна робота є завершеною та оригінальною, містить цінні наукові положення теоретичного та прикладного значення.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в тому, що дисертація є однією із перших в Україні комплексною науковою працею, яку присвячено з'ясуванню особливостей правового регулювання статусу

адвоката як суб'єкта податкових правовідносин. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень, висновків та пропозицій. Основні з них такі: *вперше*:

– обґрунтовано, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин, що зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності у сфері оподаткування, внаслідок чого залежно від конкретних обставин його участь може бути обов'язковою або необов'язковою в статусах платника податків, податкового агента та представника платника податків;

– доведено, що правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнята особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; 6) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру;

– аргументовано, що правовий статус адвоката як податкового агента формується на чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом;

– обґрунтовано, що статус адвоката як представника платника податків регулюється нормами законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність, податкового законодавства та законодавства про адміністративне

судочинство і це впливає на особливості реалізації прав, обов'язків, відповідальності та гарантій діяльності адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

удосконалено:

– наукові підходи до умов, які характеризують податкову правосуб'єктність адвоката, зокрема, визначено, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката;

– розуміння податково-правового статусу адвоката, зокрема, визначено, що адвокат як платник податків та адвокат як податковий агент мають права, обов'язки та несуть юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків, а адвокат як представник платника податків набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах;

– характеристику гарантій реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин шляхом виокремлення конкретних гарантій залежно від статусу адвоката як платника податків, податкового агента та представника платника податків;

набули подальшого розвитку:

– наукові положення, що податкова правосуб'єктність адвоката є спеціальною, тобто передбачає здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у межах податкового законодавства;

– наукові позиції щодо класифікації обов'язків та прав адвоката як суб'єкта податкових правовідносин на загальні та спеціальні;

– погляди науковців, що адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом

забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків;

– теоретичні підходи щодо класифікації гарантій реалізації статусу суб'єктів податкових правовідносин на загальні та спеціальні, а спеціальних на регулятивні, охоронні та захисні;

– обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства, яке стосується статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

Практичне значення результатів дослідження полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки, пропозиції і рекомендації можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – для проведення подальших наукових досліджень правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *правотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства щодо регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *правозастосовній діяльності* – для чіткого розуміння та застосування норм законодавства щодо статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *освітньому процесі* – під час розробки та викладанні навчальної дисципліни «Податкове право».

Повнота викладення наукових результатів дисертації в опублікованих працях. За результатами дослідження Мушкою Р.І. опубліковано 7 наукових праць, з них: 3 публікації у фахових виданнях України в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, 4 публікації в яких засвідчується апробація матеріалів дисертації.

Список публікацій здобувача в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Мушка Р.І. Податкова правосуб'єктність адвоката. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2024. № 2 (54). С. 45–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-2-8>.

2. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як платника податків. *Наука і техніка сьогодні*. 2025. № 7 (48). С. 217–228. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7\(48\)-217-228](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7(48)-217-228).

3. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як податкового агента. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2025. № 8 (38). С. 526–535. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8\(38\)-526-535](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8(38)-526-535).

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертації оприлюднено на науково-практичних конференціях: «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 17 травня 2024 р.); «Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні» (м. Київ, 08 жовтня 2024 р.); «Трансформація правової системи України: виклики сучасності» (м. Київ, 17 грудня 2024 р.); «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 16 травня 2025 р.).

Список публікацій які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Мушка Р.І. Податкові обов'язки адвоката. *Правові засади організації та здійснення публічної влади: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова* (м. Хмельницький, 17 травня 2024 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2024. С. 175–177.

2. Мушка Р.І. Податкові права адвоката. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції* (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 90-94.

3. Мушка Р.І. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку адвоката. *Трансформація правової системи України: виклики сучасності*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., м. Київ, 17 грудня 2024 р. Київ: Вид-во УДУ імені Михайла Драгоманова, 2024. С. 163-165.

4. Мушка Р.І. Фінансово-правова відповідальність адвоката за порушення податкового законодавства. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 281-282.

Наукові публікації 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.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто.

Відсутність порушення академічної доброчесності. За результатами аналізу представлених Мушкою Р.І. матеріалів не встановлено фактів порушень академічної доброчесності. Дисертант дотримувався академічної доброчесності та норм законодавства про авторське право, порушень яких, як і академічного плагіату, не виявлено. У дисертації наявні посилання на відповідні джерела, зазначені у списку використаних джерел.

Зауваження та дискусійні положення щодо змісту дисертації. Відмічаючи високий рівень дисертаційного дослідження Мушки Р.І., слід зосередити увагу на окремих дискусійних проблемах.

1. У розділі першому дисертант досліджує адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин (п.п.1.1) та його правосуб'єктність (п.п.1.2). Податково-правовий статус адвоката: поняття, елементи, види досліджується в підрозділі 1.3. На нашу думку, слід було б третій підрозділ перемістити на перше місце (п.п.1.1.), потім розглянути правосуб'єктність (п.п.1.2) та адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (п.п.1.3).

2. В підрозділі 3.2 Мушка Р.І. досліджує напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин і пропонує скасувати для адвокатів як самозайнятих осіб можливість набуття статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. На нашу думку, Мушка Р.І. міг би підготувати таку пропозицію для конкретного суб'єкта і направити її до виконання, розмістивши текст пропозиції в додатках.

3. На нашу думку, було б не зайвим підготувати Мушці Р.І. проект Закону про внесення відповідних змін до ПК України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» і направити його за призначенням та розмістити в додатках.

Такі пропозиції не впливають на високий рівень дослідження однак підсилили б практичну цінність дисертації.

Загальні висновки та оцінка дисертації. Дисертація на тему: «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин» є самостійною та завершеною науковою монографічною працею, має ціннісну наукову новизну та практичне значення.

Загальні висновки та оцінка дисертації. Дисертаційна робота на тему: «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин» є самостійною та завершеною науковою монографічною працею, має ціннісну наукову новизну та практичне значення.

Дисертацію виконано за спеціальністю 081 «Право». За змістом, структурою, обсягом та оформленням дисертація 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 дисертацій» 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). 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,

доцентки кафедри приватного та публічного права

факультету економіки та управління

Київського національного університету технологій

та дизайну

Ірина КОВАЛЕНКО

