

ВІДГУК

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Бригінця Олександра Олексійовича, професора кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова
на дисертацію Мушки Ростислава Івановича
«Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дисертаційного дослідження полягає у тому, що в сучасних складних умовах існування нашої держави особливого значення набуває конструктивне впорядкування вітчизняного законодавства. Пошук нових, а також забезпечення ефективності існуючих правових механізмів відіграє ключову роль в роботі адвоката, як особи, що всіляко підтримує та забезпечує захист прав і законних інтересів людини та громадянина в нашій державі. З практичної діяльності адвокатів, відомо, що для бізнесу податкові спори являються одними із найтяжчих та найскладніших категорій справ, де необхідна допомога досвідченого юриста. Особливість таких суперечок полягає в тому, що вони ініціюються для оскарження рішень Державної податкової служби України – органу, що наповнює левову частину Державного та інших бюджетів нашої держави. Досить часто на вирішення спірних питань з податковою службою може піти чимало часу й зусиль, що нерідко призводить до втрат коштів і товару, або зриву важливих угод. Саме адвокат з податкових спорів являється одним із ключових суб'єктів, який, стаючи на сторону бізнесу, може врівноважити шанси на позитивне вирішення спірних питань, або, в крайньому випадку, хоча б, допомогти мінімізувати негативні наслідки розглядів таких справ. По суті, в таких непростих спорах, навіть мінімальні законні переваги у вигляді адвоката-професіонала, можуть допомогти довести власну правоту. Адвокат, як суб'єкт податкових правовідносин виступає в різних іпостасях: як платник податків; як податковий агент; як представник

платника податків, тобто спектр взаємодії адвоката з іншими учасниками податкових правовідносин являється досить широким. Але законодавство у цій сфері на даному етапі розвитку не в повній мірі дозволяє адвокату реалізувати себе як захисника. Враховуючи вищезгадане, а також відсутність комплексного правового дослідження особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, та необхідності формування науково обґрунтованих напрямів щодо вдосконалення такого статусу, особливої актуальності набуває тема, обрана автором, та визначається її важливе наукове та практичне значення.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Належний науково-теоретичний рівень та практична значимість положень та висновків дисертаційного дослідження обумовлюють достатню обґрунтованість та достовірність наукових положень та висновків дисертації.

Достовірність результатів підтверджується великим обсягом використаних джерел, які охоплюють як наукові розробки вітчизняних вчених із правової тематики, чинного національного законодавства та законодавства інших держав, що стосуються визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення.

Мета дисертаційного дослідження сформульована розумно та чітко. Так, автор поставив за мету розв'язання науково-прикладного завдання, а саме: визначення особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формування науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення.

Поставленої мети дисертанту в повній мірі вдалось досягнути завдяки її послідовній конкретизації у системі завдань дослідження, які об'єднані у три логічно вибудованих блоки. Зокрема, дисертацією вирішено наступні завдання: з'ясувати місце адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин; виявити особливості податкової правосуб'єктності адвоката; визначити поняття, елементи

та види податково-правового статусу адвоката; розглянути особливості реалізації статусу адвоката як платника податків; розкрити особливості реалізації статусу адвоката як податкового агента; охарактеризувати особливості реалізації статусу адвоката як представника платника податків; проаналізувати гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин; сформулювати напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

Об'єкт та предмет дослідження визначені відповідно до встановлених вимог та дозволяють всебічно проаналізувати поставлену проблематику, не виходячи за межі наукової спеціальності. Відповідно до поставленої мети та завдань, об'єкту та предмету дисертаційного дослідження побудована його структура. У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення. Сформульовано низку висновків та пропозицій, спрямованих на вирішення цього завдання.

Також сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, направлених на вирішення зазначеного завдання. Дисертант доцільно з точки зору логічної побудови дисертації відправною точкою дослідження обрав визначення адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин та його податкову правосуб'єктність. Також в першому розділі було опрацьовано поняття, елементи та види податково-правового статусу адвоката.

У центральному розділі роботи увагу зроблено аналіз реалізації статусу адвоката як платника податків, як податкового агента та як представника платника податків.

У завершальному розділі роботи автор опрацьовує гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин. Також увага приділяється визначенню напрямів вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин. Завершується дослідження загальними висновками, які уособлюють найбільш вагомий його результати.

Варто звернути увагу на вдало обрану методологічну основу дисертаційного

дослідження, яка забезпечила високий ступінь вірогідності та наукової обґрунтованості його результатів.

Детальний аналіз змісту дисертації дозволяє зробити висновок про її системний, цілісний та завершений характер, дисертаційне дослідження Мушки Р.І. є самостійною працею та відзначається високим науковим рівнем.

Наукова та практична цінність дисертації. Дисертація характеризується науковою новизною та практичною цінністю, оскільки її матеріали можуть бути використані у науково-дослідній сфері, правотворчості, навчальному процесі та правозастосуванні.

Примітно, що пропозиції автора можуть слугувати базисом для проведення наукових досліджень правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та вдосконалення чинного законодавства щодо регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин. Результати дослідження використовувалися під час розробки та тепер при викладанні навчальної дисципліни «Податкове право».

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Слід відзначити комплексний характер проведеного дослідження ролі адвоката як суб'єкту податкових правовідносин.

Автором доведено, що необхідною умовою визнання адвоката суб'єктом податкових правовідносин та передумовою набуття ним податково-правового статусу є наділення його податковою правосуб'єктністю. Податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: податкова правоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати права і обов'язки у сфері оподаткування), податкова дієздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування) та податкова деліктоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, за свої неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування). Податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах. Податкова правосуб'єктність адвоката 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.

У дисертаційному дослідженні встановлено, що важливою складовою адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є його податково-правовий статус. Податково-правовий статус адвоката складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність. Податково-правовий статус адвоката є спеціальним, оскільки особа, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування має персональні особливості порівняно із загальним правовим статусом платників податків. Нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. У разі набуття адвокатом статусу представника платника податків особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.

Автор справедливо наголошує на тому, що адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків. Необхідною умовою набуття адвокатом статусу податкового агента є обов'язкова наявність платника податків. Адвокат є податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податку на прибуток підприємств.

Позитивним досягненням дисертанта є те, що ним всебічно досліджено гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, як передбачені законодавством умови, прийоми та засоби забезпечення належного здійснення, охорони, захисту та відновлення у разі порушення, прав та обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Гарантії

статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин класифіковано на загальні та спеціальні. Конкретні гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин залежать від статусу адвоката у сфері оподаткування: адвокат як платник податків, адвокат як податковий агент, адвокат як представник платника податків. Спеціальні гарантії реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента можуть бути регулятивні, охоронні та захисні. На адвоката як представника платника податків поширюються регулятивні спеціальні гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії, передбачені податковим законодавством, стосуються платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність

Необхідно відзначити логічну злагодженість дисертації, взаємозв'язок її окремих підрозділів. Автор послідовно виклав матеріал, правильно співвідносячи загальні і конкретні питання, сформулював необхідні наукові дефініції. Позитивною стороною дисертації, безперечно, є її науково-теоретичний рівень та практична спрямованість.

Повнота викладення у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Наукові положення, висновки, пропозиції та рекомендації, що сформульовані в дисертаційному дослідженні, достатньо повно викладені, а також знайшли відображення у наукових статтях, опублікованих у виданнях з юридичних наук, а також у тезах доповідей на науково-практичних конференціях, що відповідає вимогам, які пред'являються до дисертацій.

Відсутність порушення академічної доброчесності.

Аналіз змісту дисертації вказує на дотримання здобувачем вимог академічної доброчесності. У роботі є посилання на джерела інформації у разі використання ідей, розробок, тверджень, відомостей, дотримано вимоги законодавства про авторське право і суміжні права, надано достовірну інформацію про методики результати дослідження, джерела використаної інформації. Таким чином, у

рецензованій роботі не виявлено ознак академічного плагіату, фальсифікації та інших порушень, що могли б поставити під сумнів самостійний характер виконаного дисертантом дослідження.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Попри усі вищезазначені позитивні моменти, дисертація, як і будь-яке нове творче дослідження, містить окремі дискусійні положення, які потребують додаткової аргументації чи роз'яснення дисертантом під час прилюдного захисту та є можливими для врахування при здійсненні подальших наукових досліджень з обраної тематики.

1. У дисертаційному дослідженні справедливо на сторінці 153 визначено, що «Податково-правовий статус адвоката складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність. Нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. ... Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.». Але у підрозділі 2.1., що має назву «Реалізація статусу адвоката як платника податків» не приділяється уваги такому обов'язковому елементу податково-правовий статус адвоката як юридичній відповідальності, тобто не розглядається відповідальність адвоката як платника податків. Як дану обставину пояснить здобувач?.

2. На сторінках 147 та 150 дисертантом пропонується «встановити на законодавчому рівні перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально». Дана пропозиція являється досить конструктивною, але виникає питання, чому б здобувачу не представити власний проєкт пропозицій до законодавства, чи відповідну методику, де б визначити основні види таких витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність?

3. Серед напрямів удосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин дисертантом запропоновано скасувати для адвокатів, які

здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, обмеження щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб (сторінка 156). Однак незрозуміло в чому полягає таке обмеження в частині оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально. У зв'язку з цим це положення потребує уточнення та додаткової аргументації.

4. Зрозуміло, що дана робота була б більш повною та насиченою за умови використання зарубіжного досвіду діяльності адвоката як суб'єкта податкових правовідносин у інших провідних державах світу. В роботі про це лише згадується на сторінці 146. Відповідно вітчизняної географічної близькості та визначеності у Конституції України європейського вектору розвитку нашої держави варто було б долучити досвід адвокатської практики, наприклад, Федеративної Республіки Німеччини чи Французької Республіки. Також враховуючи теперішні геополітичні реалії та величезний досвід адвокатури цієї держави, варто було б долучити і аналіз діяльності адвоката як суб'єкта податкових правовідносин у Сполучених Штатах Америки.

Разом із тим висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується, вони носять характер побажань та не впливають на загальну позитивну оцінку представленої дисертації. Розроблені в дисертації ідеї можуть бути базою для подальшого плідного дослідження теми. Зазначені зауваження, у своїй більшості, мають дискусійний характер і тому не можуть вплинути на позитивну оцінку дисертаційної роботи в цілому яка відповідає встановленим вимогам.

Висновок. Зміст дисертаційної роботи висвітлений достатньо повно, автор сформулював висновки, які здатні стати належним внеском у розвиток правової науки. Основні теоретичні положення, висновки та результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у публікаціях автора.

Дисертаційне дослідження 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), є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують наукове завдання, що має істотне значення для правової науки, а його автор – Мушка Ростислав Іванович заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор**

Олександр БРИГІНЕЦЬ

Підпис *Олександра Бригінеця*
ЗАСВІДЧУЮ:
вчений секретар університету

Вікторія Шкляр

