

## ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації

«Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин»

здобувача вищої освіти ступеня доктора філософії

Мушки Ростислава Івановича

за спеціальністю 081 Право (галузь знань 08 Право)

Кафедра приватного та публічного права

Київського національного університету технологій та дизайну

### **Актуальність теми та її зв'язок із планами науково-дослідних робіт.**

Обов'язковим учасником податкових правовідносин є платник податків, оскільки саме на нього покладено обов'язок із сплати податків та зборів в порядку і розмірах, встановлених законом. Водночас податкове законодавство серед суб'єктів податкових правовідносин виокремлює осіб, які поряд з статусом платник податків можуть мати інший статус у сфері оподаткування. Одним із таких суб'єктів податкових правовідносин є адвокат – фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

Правовий статус адвоката у сфері оподаткування суттєво відрізняється від правового статусу інших суб'єктів податкових правовідносин. Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин залежно від конкретних обставин може мати статус особи, яка зобов'язана виконати податковий обов'язок, сприяє сплаті податків та зборів шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків, провадить адвокатську діяльність та здійснює юридичні дії від імені платника податків щодо сплати податків та зборів. Це обумовлює особливий статус адвоката у податкових правовідносинах.

У податковому законодавстві участь адвоката у відносинах, що виникають у сфері справляння податків і зборів, є недостатньо визначеною. Податково-правові норми, які встановлюють правовий статус адвоката у сфері оподаткування, не враховують у повному обсязі специфіку провадження адвокатської діяльності. Означений аспект стосується оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, сприяння виконанню податкового обов'язку та представництва інтересів платника податків щодо сплати податків та зборів. Правова невизначеність законодавчих положень, які становлять правову основу діяльності адвоката у податкових правовідносинах, призводить до колізій та створює ризики неоднозначного застосування норм законодавства. Це свідчить про недостатню теоретичну розробку проблематики податково-правового статусу адвоката та недосконалість податкового законодавства. Відсутність належної законодавчої бази зумовлює необхідність виокремлення проблемних аспектів

та формування напрямів удосконалення правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

### **Зв'язок теми дослідження з планами науково-дослідних робіт.**

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).

### **Особистий внесок здобувача в отриманні наукових результатів.**

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

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.

### **Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків, рекомендацій, які захищаються.**

Обґрунтованість і достовірність наукових положень та отриманих результатів у дисертації забезпечена всебічним аналізом доктринальних і нормативних джерел, наукових, публіцистичних, довідкових, енциклопедичних, монографічних видань, роз'яснень податкових органів, судової практики.

### **Основні результати дослідження, ступінь їх наукової новизни та значущості.**

Отримані в процесі дослідження наукові результати в сукупності дозволили розв'язати важливе науково-прикладне завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення.

Основні положення, що визначають наукову новизну дисертаційної роботи полягають у наступному:

*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 роботи.**

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки і пропозиції 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 матеріалів дисертації в публікаціях та особистий внесок у них автора.**

Основні положення і результати дисертаційного дослідження відображено у 3 статтях у наукових фахових виданнях України.

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 (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44).

Список публікацій здобувача за темою дисертації, в яких опубліковано 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 таких міжнародних та всеукраїнських 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 здобувача за темою дисертації, 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.

#### **Оцінка мови та стилю дисертації.**

Дисертація написана з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення в дисертації матеріалів досліджень, наукових

положень, висновків і рекомендацій забезпечують легкість і доступність їх сприйняття.

**Загальний висновок:**

Вважати, що дисертаційна робота Мушки Ростислава Івановича на тему: «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин», яка подана на здобуття ступеня доктора філософії, за актуальністю, ступенем новизни, науковим рівнем та практичною цінністю, змістом та оформленням повністю відповідає вимогам п. 5-9 Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44), вимогам наказу МОН України № 40 від 12.01.2017 р. «Про затвердження вимог до оформлення дисертації», та відповідає напряму освітньо-наукової програми Київського національного університету технологій та дизайну за спеціальністю 081 Право.

Рекомендувати дисертаційну роботу Мушки Ростислава Івановича на тему: «Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин», подану на здобуття ступеня доктора філософії до захисту у разовій спеціалізованій вченій раді за спеціальністю 081 Право.

Професор кафедри



Ігор ДІОРДІЦА