

До спеціалізованої вченої ради К 26.503.01
у Науково-дослідному інституті публічного права
03035, м. Київ, вул. Георгія Кірпи 2 А

В І Д Г У К

офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента Дрозда Олексія Юрійовича на дисертацію Садовської Ірини Олександрівни на тему: «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання», подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан розвитку податкових відносин зумовлює необхідність наукового аналізу правових перетворень, що відбуваються у сфері оподаткування. Одним із питань, яке потребує наукового осмислення, є відносини, пов'язані із оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Адвокатська діяльність є специфічним видом діяльності. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності обумовлено результатом такої діяльності та залежить від обраної організаційної форми адвокатської діяльності. Сьогодні податкове законодавство України не дає цілісного уявлення щодо особливостей податково-правового регулювання адвокатської діяльності та не враховує специфіку провадження такої діяльності. Не приділялася увага питанням правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності і на рівні фундаментальних податково-правових досліджень. На підставі викладеного можна стверджувати, що дисертаційне дослідження Садовської Ірини Олександрівни «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання» є актуальним, необхідним, науково значущим, має теоретичне та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрям дослідження узгоджується зі Стратегією сталого розвитку «Україна–2020», схваленою Указом Президента України від 12 січня 2015 року №

5/2015, Стратегією реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015–2020 роки, схваленою Указом Президента України від 20 травня 2015 року № 276/2015, Пріоритетними напрямками розвитку правової науки на 2016–2020 роки, схваленими на Загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Плану науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Структура рукопису, запропонована Садовською І.О., є цілком обґрунтованою і відповідає класичному науковому підходу. Вдало сформульовано мету і завдання дослідження. Об'єкт та предмет дослідження відповідають темі дисертації. Обраний спосіб структуризації дисертаційної роботи дозволив змістовно й послідовно розглянути завдання, визначені авторкою.

Дисертація Садовської І.О. відповідає вимогам, що ставляться до підготовки кандидатських дисертацій, складається зі вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Висновки, що містяться у роботі, є достатньо оригінальними, не повторюють вже відомих наукових положень та належним чином обґрунтовані й достовірні, що обумовлено як вдало обраною методологією дисертаційного дослідження, так і повним, всебічним використанням емпіричного матеріалу. Дисертанткою опрацьовано наукові праці українських та зарубіжних вчених, фахівців із загальної теорії держави та права, конституційного, податкового, фінансового та адміністративного права (234 найменування). Це свідчить про репрезентативність використаної джерельної бази.

Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації не викликає сумнівів. Наукова

новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням податково-правового регулювання адвокатської діяльності.

У першому розділі дослідження авторка визначає теоретичні засади податково-правового регулювання адвокатської діяльності. Слід погодитися з висновком Садовської І.О., що податкове право впливає на адвокатську діяльність напрямку через закріплення переліку відповідних податків та зборів, порядку сплати таких платежів, податково-правового статусу адвоката, правового режиму оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, процедури проведення податкового контролю стосовно адвокатської діяльності, фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства стосовно адвокатської діяльності, процедури адміністративного оскарження рішень податкових органів стосовно адвокатської діяльності (с. 33-34). Цікаво та змістовно досліджено історичні передумови формування і розвитку адвокатської діяльності як об'єкта податково-правового регулювання.

Підтримуємо позицію Садовської І.О., що однією з необхідних умов виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності є наявність об'єкта оподаткування. Така обставина як об'єкт оподаткування припускає можливість появи у особи, яка провадить адвокатську діяльність, джерела матеріальної вигоди. Відповідно, об'єкт оподаткування має сприяти економічно правильному вибору того, що саме буде оподатковуватися від результатів здійснення адвокатської діяльності (с. 56).

Конструктивними вбачаються міркування здобувачки щодо розрізнення дефініцій «дохід» та «прибуток». Поняття «дохід» ширше категорії «прибуток». Дохід – це загальна сума грошових надходжень підприємства від реалізованої продукції, виконаних робіт або послуг. Прибуток підприємства є складовою частиною доходу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів (с. 58-59).

Заслуговує на увагу запропоноване дисертанткою визначення об'єкта оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності – це те, що підлягає оподаткуванню, вказує на обставини, за яких у адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально, адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, виникає податковий обов'язок обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством (с. 59). Слід також погодитися з тим, що залежно від форм оподаткування податки, що справляються з доходів від здійснення адвокатської діяльності, належать до прямих прибуткових податків, бюджетоутворююча роль яких є безсумнівною, оскільки прямі податки є одним з основних джерел податкових надходжень для наповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів (с. 71).

Другий розділ дисертаційної роботи присвячено дослідженню правових особливостей оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Підтримуємо позицію Садовської І.О., що адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин. Фізична особа має право здійснювати адвокатську діяльність за умови отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Отримання такого свідоцтва є юридичним фактом, що визначає спеціальний режим оподаткування фізичних осіб, які провадять адвокатську діяльність (с. 81). Погоджуємося з висновком авторки, що поряд зі статусом платника податків і зборів, особа, яка провадить адвокатську діяльність, наділена також статусом податкового агента. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, може виступати в якості податкового агента у разі виплат на користь фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру (с. 94).

Заслуговує на увагу наукове осмислення проблематика відносин, пов'язаних із оподаткуванням доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності, за результатами якого дисертанткою виокремлено такі специфічні особливості правового регулювання оподаткування доходів від провадження індивідуальної адвокатської діяльності: доходи від провадження

індивідуальної адвокатської діяльності оподатковуються за загальною системою оподаткування; особи, які провадять індивідуальну адвокатську діяльність зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи; визначальним критерієм для віднесення витрат, що зменшують дохід від об'єкта оподаткування, є їх належність і необхідність для здійснення незалежної професійної діяльності; в межах індивідуальної адвокатської діяльності адвокат не може бути найманим працівником; в межах індивідуальної адвокатської діяльності адвокат не може використовувати найману працю не більше як чотирьох фізичних осіб; адвокати, які провадять індивідуальну адвокатську діяльність, використовують працю найманих працівників, мають статус податкових агентів; адвокати, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можуть бути платниками податку на прибуток підприємств у разі здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом; довідка про взяття на облік адвоката, який провадить індивідуальну адвокатську діяльність, дає право: адвокату, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, при визначенні об'єкта оподаткування враховувати витрати, пов'язані з адвокатською діяльністю; податковим агентам, що виплачують доходи, не утримувати податок на доходи фізичних осіб під час виплати доходу адвокату (с. 111-112).

Слід погодитися з висновками авторки, що адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання є специфічними організаційно-правовими формами господарювання. Адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання є самостійними платниками податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності та податковими агентами у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру. Відповідно до чинного податкового законодавства адвокатське бюро та/або

адвокатське об'єднання можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній (с. 126).

Цікаво та змістовно вивчено зарубіжний досвід податково-правового регулювання адвокатської діяльності для оцінки можливості застосування його в межах стратегічних перспектив розвитку України. Має право на існування позиція дисертантки щодо доцільності врахування досвіду Узбекистану, згідно якого адвокатські утворення є некомерційними організаціями та звільняються від сплати податків, за винятком податків, що утримуються у джерела виплати, а доходи адвокатів у вигляді гонорарів за надання правової допомоги оподатковуються податком на доходи фізичних осіб (с. 134-135).

Конструктивними вважаємо пропозиції Садовської І.О. щодо напрямів вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності, а саме: 1) чітко визначити такі системоутворюючі для оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності категорії: «правова послуга», «правова допомога», «гонорар», «винагорода», «адвокатське бюро»; «адвокатське об'єднання»; 2) усунути обмеження щодо неможливості обрання спрощеної системи оподаткування адвокатами, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально; 3) вирішити питання щодо обмеження використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально; 4) визначити правовий статус таких організаційних форм адвокатської діяльності як адвокатське бюро та адвокатське об'єднання (адвокатське бюро та адвокатське об'єднання мають бути неприбутковими організаціями); 5) належним чином регламентувати відносини, пов'язані з оподаткуванням коштів, що надходять органам адвокатського самоврядування як плата за проходження стажування та оподаткуванням доходів адвокатів з керівництва стажування (с. 153).

На думку дисертантки реалізація наведених вище напрямів вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності можлива шляхом внесення відповідних змін до ПК України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», а саме: 1) прийняти Закон України «Про внесення

змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності» (ст. 178 доповнити ст. 178-1 «Особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності»; абз. 2 пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 викласти в іншій редакції); 2) прийняти Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» (доповнити ст. 1 визначеннями таких понять: «індивідуальна адвокатська діяльність», «адвокатське бюро», «адвокатське об'єднання», «правова допомога», «винагорода», «гонорар»; викласти в іншій редакції чч. 1, 2 ст. 14 та чч. 1, 2 ст. 15) (с. 154).

Дисертаційне дослідження містить й інші ґрунтовні пропозиції та висновки, які заслуговують на підтримку.

Повнота викладу наукових положень дисертації в опублікованих працях. Дисертаційне дослідження виконане здобувачкою самостійно, сформульовані в ньому положення та висновки зроблені на базі особистих досліджень авторки. Основні теоретичні положення і висновки дисертаційної роботи викладені в 9 наукових публікаціях, з яких 6 статей – у фахових виданнях, та 3 тезах доповідей за матеріалами конференцій.

Зауваження щодо змісту дисертації. Позитивно оцінюючи зміст дисертаційної роботи в цілому, вважаємо за необхідне виділити декілька спірних моментів, врахування яких може допомогти здобувачці у подальшій науковій роботі за обраною тематикою.

1. Вивчивши генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності авторка дійшла висновку, що перші згадки про оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності на території України з'явилися після проведення судової реформи 1864 року. Однак у наукових колах існує позиція, що умови для зародження адвокатури України склалися за литовсько-руської доби. У зв'язку з цим твердження дисертантки щодо запровадження оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності на території України потребує додаткової аргументації.

2. На с. 61 дисертації дисертантка зазначає, що адвокат має право

суміщати роботу найманого працівника (юриста) в межах певної юридичної особи з адвокатською діяльністю шляхом обрання відповідної організаційної форми адвокатської діяльності. У ч. 3 ст. 4 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачено тільки три організаційні форми адвокатської діяльності: індивідуальна, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання. Закономірним, на наш погляд, постає питання: якщо адвокат має право працювати в підприємствах, установах, організаціях в якості найманого працівника, то які особливості податково-правового статусу такої особи, та яким чином це узгоджується із Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», яким не визначено такої організаційно-правової форми адвокатської діяльності?

3. На с. 63-64 дисертації авторка зазначає, що адвокати зобов'язані сплачувати військовий збір та звертає увагу на законність його справляння, невдалий термін «військовий», правову природу військового збору. На її думку закріплений в податковому законодавстві військовий збір фактично є «недозакріпленим» податком. Для усунення цього недоліку здобувачка пропонує назвати його військовим податком та закріпити у якості складової податкової системи у ст. 9 Податкового кодексу України, а також повністю визначити правовий механізм цього платежу, тобто всі елементи, передбачені ст. 7 Податкового кодексу України. Однак відповідного проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України дисертанткою не розроблено.

4. На с. 84 дисертації дисертантка стверджує, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю, припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Слід зазначити, що згідно п. 63.2 ст. 63 Податкового кодексу України взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. У п. 178.1 ст. 178 Податкового кодексу України встановлено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на

облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік. Наведені положення податкового законодавства вказують на те, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту взяття на облік у контролюючих органах, а змінюється та припиняється після внесення відповідних змін до обліку у контролюючих органах.

Вказані зауваження носять дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, виконану дисертанткою, оскільки, як свідчить автореферат та дисертація, дослідження є самостійною завершеною цілісною монографічною роботою, що відповідає встановленим вимогам до кандидатських дисертацій.

Висновок. Дисертацію та автореферат оформлено відповідно до обов'язкових вимог, встановлених до такого виду робіт. Автореферат дисертації відповідає її змісту та повністю відображає основні положення і результати дослідження.

Враховуючи вищевикладене, є достатні підстави вважати, що дисертаційна робота Садовської Ірини Олександрівни на тему «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання» є самостійним, комплексним та завершеним науковим дослідженням, яке відповідає вимогам п. 9, 11, 12 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 а її авторка заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:
начальник відділу
докторантури та ад'юнктури
Національної академії внутрішніх справ,
доктор юридичних наук, доцент



Олексій ДРОЗД