

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

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента Діордіци Ігоря Володимировича 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. Дисертаційна робота Садовської Ірини Олександрівни присвячена актуальній податково-правовій тематиці, яка вирізняється своєчасністю постановки проблем, їх теоретичною та практичною значимістю для сфери податкового права. Відсутність наукових розробок правового регулювання доходів від здійснення адвокатської діяльності, недостатнє законодавче врегулювання цього питання та невизначеність сутності і специфіки правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності зумовлюють нагальну потребу у дослідженні адвокатської діяльності як об'єкта податково-правового регулювання. Тому дисертація Садовської Ірини Олександрівни «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання» є своєчасною та важливою для вітчизняної юридичної науки та практики.

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. Дисертаційна робота, виконана Садовською Іриною Олександрівною, характеризується системним підходом до предмету дослідження. Структурно дисертація складається зі змісту, вступу, трьох розділів, поділених на 8 підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаних джерел та двох додатків. Повний обсяг дисертації становить 191 сторінку, з яких обсяг основного тексту – 160 сторінок. Структура повністю відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути всі проблеми, визначені автором. Обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації, підтверджується також критичним аналізом наявних літературних джерел з проблематики податкового регулювання, список літератури містить 234 найменування.

Цінність та наукове значення даного дисертаційного дослідження полягає в тому, що авторка комплексно і системно визначила теоретико-прикладні засади податково-правового регулювання адвокатської діяльності та сформулювала обґрунтовані пропозиції з удосконалення чинного податкового законодавства у цій сфері. Дисертантка розглянула адвокатську діяльність як категорію наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання; вивчила генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності; розкрила сутність та правову природу оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності; визначила податково-правовий статус адвоката; виявила особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності; встановила особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання; проаналізувала зарубіжний досвід податково-

правового регулювання адвокатської діяльності; сформулювала напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності.

Дисертація вирізняється помітною методологічною культурою. В ній висвітлено широке коло нових проблем і оригінальних авторських підходів щодо їх вирішення. Автор коректно і вдало полемізує, аргументує свої судження, пов'язує загальнотеоретичні проблеми з конкретним емпіричним матеріалом. Комплексний підхід до використання методів дослідження дав змогу всебічно дослідити адвокатську діяльність як об'єкт податково-правового регулювання.

Достатній обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх високому ступеню достовірності сприяло також плідне, творче використання знань з теорії держави і права, адміністративного, фінансового та податкового права. Безсумнівною перевагою роботи є використання великого обсягу нормативно-правових актів України, законодавств зарубіжних країн. Усе це дозволяє зробити висновок, що одержані у дослідженні результати характеризуються високим ступенем вірогідності та наукової обґрунтованості.

Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Наукова новизна одержаних результатів обумовлюється в першу чергу тим, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням податково-правового регулювання адвокатської діяльності.

Дослідження чинних норм права, нових поглядів та тенденцій розвитку суспільних відносин в цій сфері, на нашу думку, дало змогу обґрунтувати ряд висновків та пропозицій із зазначенням напрямів удосконалення податкового законодавства щодо оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Проведений аналіз положень дисертації роботи, що виносяться на захист, дозволив переконатися у тому, що деякі результати одержано вперше, окремі положення дисертації отримали подальшого розвитку або є удосконаленням існуючих положень.

Розділ 1 дисертації має назву «Теоретичні засади податково-правового

регулювання адвокатської діяльності». Цікавими для вітчизняної юридичної науки є результати дослідження, висвітлені у підрозділі 1.1 «Адвокатська діяльність як категорія наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання». Авторка цілком доречно відмічає, що адвокатська діяльність підпадає під правовий вплив різних галузей права. Особливе значення у напрямку правового регулювання адвокатської діяльності займає податкове право, яке сприяє впорядкуванню суспільних відносин, пов'язаних із оподаткування доходів від такого виду незалежної професійної діяльності, що здійснюється шляхом надання правової допомоги, види якої визначені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність (с. 27).

Розглядаючи генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності (підрозділ 1.2) дисертантка цілком виправдано виокремлює поетапний розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності на території України та визначає етапи його трансформації (с. 34–48). Змістовним та таким, що заслуговує уваги, є науковий аналіз сутності та правової природи правового регулювання оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності (підрозділ 1.3). Більш ніж слушним є твердження Садовської Ірини Олександрівни, що оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності обумовлено результатом такої діяльності та залежить від обраної організаційної форми адвокатської діяльності (с. 48). Слід також погодитися з позицією авторки, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не є предметом податково-правового регулювання та не стосується оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності (с. 34–65).

Вагомим внеском у розвиток юридичної науки є результати дослідження, висвітлені у Розділі 2 дисертаційного дослідження, який присвячений податково-правовому статусу адвоката, а також правовому регулюванню оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально та в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. Слід відмітити послідовність та логічність викладення матеріалу у зазначеному розділі дисертації.

Так, у підрозділі 2.1 « Податково-правовий статус адвоката» Садовська Ірина Олександрівна вірно відмічає, що податково-правовий статус платника має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку. Адвокат у сфері оподаткування наділений статусом платника податків і зборів та статусом податкового агента (с. 89, 94). Заслуговує уваги та підтримки твердження дисертантки, що зважаючи на те, що адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин доцільно класифікувати обов'язки та права особи, яка провадить адвокатську діяльність, на загальні та спеціальні. Загальні обов'язки та права – це обов'язки та права, які властиві всім платникам податків і зборів. Спеціальні обов'язки та права – це обов'язки та права, які властиві певним категоріям платників податків і зборів (с. 92, 96).

З положеннями підрозділу 2.1 логічно пов'язані результати наукових здобутків, викладені у підрозділі 2.2 дисертаційного дослідження, який присвячений правовому регулюванню оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності. Авторка обґрунтовано стверджує, що індивідуальна адвокатська діяльність – це самостійна організація власної адвокатської діяльності, у межах якої адвокат забезпечує себе трудовою діяльністю, визначає та організовує своє робоче місце, від власного імені укладає договори про надання правової допомоги з клієнтами, відкриває рахунки в банках, може мати печатку, штампи, бланки, може бути роботодавцем, здійснює облік доходів і витрат, складає податкову та іншу звітність, нараховує і сплачує податки та збори, розпоряджається вигодами від цієї діяльності та несе всі ризики, пов'язані з нею. Здійснення індивідуальної адвокатської діяльності не передбачає створення юридичної особи (с. 104). Більш ніж слушним є твердження дисертантки, що доходи адвокатів від провадження індивідуальної адвокатської діяльності оподатковуються як і доходи фізичних осіб – платників податків, за загальною системою оподаткування, за певним виключенням: 1) особи, які провадять індивідуальну адвокатську діяльність зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи; 2) визначальним

критерієм для віднесення витрат, що зменшують дохід від об'єкта оподаткування, є їх належність і необхідність для здійснення незалежної професійної діяльності (с. 111).

Змістовним та таким, що заслуговує уваги, є підрозділ 2.3 дисертаційної роботи, в якому розглянуто правові аспекти регулювання відносин щодо оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. Вірно відмічає дисертантка, що оподаткування доходу адвоката-засновника адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання залежить від підстави (форми) виплати такого доходу. Якщо дохід виплачується як заробітна плата, то в даному випадку із суми нарахованої заробітної плати утримується 18 % податку на доходи фізичних осіб та 1,5 % військового збору. Якщо у статуті адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання зазначено, що засновник/один з учасників має право безпосередньо здійснювати керівництво та право засновника/ учасника отримувати прибуток від діяльності у вигляді дивідендів, то у такому випадку між засновником/учасником та адвокатським бюро та/або адвокатським об'єднанням не виникають трудові відносини та заробітна плата не нараховується. Форма участі засновника в управлінні адвокатським бюро та/або адвокатським об'єднанням у випадку, якщо власник здійснює управління адвокатським бюро та/або адвокатським об'єднанням без укладення трудового договору, і спосіб винагороди власнику за таку діяльність можуть бути визначені в установчих документах. Відносини, які виникають при виконанні засновником функцій директора підприємства без укладення трудового договору є корпоративними, а отже відсутній обов'язок укласти трудовий договір, нараховувати та сплачувати заробітну плату (с. 125–126). Конструктивними вбачаються міркування здобувачки стосовно переваг та недоліків загальної та спрощеної систем оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання (с. 126–127).

Третій розділ дисертації присвячений зарубіжному досвіду податково-правового регулювання адвокатської діяльності та напрямам вдосконалення правового регулювання відносин щодо оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Цікаво та обґрунтовано авторка досліджує зарубіжний

досвід правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності та окреслює можливості його використання в Україні. На нашу думку, заслуговують на наукову підтримку ті положення роботи, в яких дисертанткою обґрунтовано та запропоновано 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) та 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).

Дисертаційна робота 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. Завершуючи огляд основних здобутків Садовської Ірини Олександрівни, треба зазначити, що окремі положення, висновки та пропозиції, сформульовані автором за результатами дослідження, вбачаються дискусійними або такими, що потребують додаткової аргументації.

1. На с. 58 дисертації дисертантка зазначає, що об'єктом оподаткування результатів провадження адвокатської діяльності індивідуально є дохід, а об'єктом оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання може бути як дохід, так і прибуток. У зв'язку з цим цілком слушно авторка розмежовує такі

системоутворюючі для оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності дефініції як «дохід» та «прибуток», однак відповідного проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України здобувачкою не розроблено.

2. На с. 71 дисертації авторка залежно від форм оподаткування податки, що справляються з доходів від здійснення адвокатської діяльності, поділяє на прямі прибуткові податки. Слід зауважити, що існують і інші критерії класифікації податків. З огляду на це виникає питання: чому не розглянуто інші критерії класифікації податків, що справляються з доходів від здійснення адвокатської діяльності, та у зв'язку з чим зорієнтовано увагу саме на класифікації податків залежно від форм оподаткування?

3. У дисертаційному дослідженні адвоката розглянуто як спеціального зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, який у сфері оподаткування наділений статусом платника податків і зборів та статусом податкового агента. Однак згідно ст. 19 Податкового кодексу України адвокат може бути представником платника податків та здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. У зв'язку з цим хотілося б почути позицію дисертантки щодо адвоката як представника платника податків.

4. Підрозділі 3.1 дисертаційної роботи присвячений зарубіжному досвіду податково-правового регулювання адвокатської діяльності. Однак у цьому підрозділі не достатньо уваги приділено особливостям оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в країнах Європейського Союзу. Враховуючи стратегічний курс України на інтеграцію до Європейського Союзу доцільно було б у цьому підрозділі дисертації більше уваги зосередити на питаннях правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності безпосередньо на рівні Європейського Союзу.

Разом з тим, висловлені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Садовської Ірини Олександрівни, оскільки вони мають переважно дискусійний характер та в цілому не впливають на високий науковий рівень дисертації, яка є цікавою, корисною, самостійною, завершеною

творчою працею.

Висновок. Зміст дисертації повною мірою відповідає вимогам паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

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.

На підставі викладеного вважаємо, 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 (з відповідними змінами), 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:

професор кафедри приватного та публічного права

Київський національний університет технологій та дизайну

доктор юридичних наук, доцент



І.В. Діордіца

