

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АДВОКАТА
ЯК САМОЗАЙНЯТОЇ ОСОБИ****LEGAL REGULATION OF TAXATION OF THE ACTIVITIES OF THE ADVOCATE
AS A SELF-EMPLOYED PERSON****Шолкова Т.Б.,***кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Національного університету державної фіскальної служби України***Полякова А.В.,***студентка III курсу
Навчально-наукового інституту права
Національного університету державної фіскальної служби України*

У статті досліджується практика оподаткування адвокатської діяльності, здійснюваної в індивідуальній формі. Аналізується законодавство і судова практика, яка сьогодні існує в сфері оподаткування адвокатської діяльності. Виявляються колізії та прогалини законодавства і робляться пропозиції щодо їх врегулювання.

Ключові слова: самозайнята особа, адвокатська діяльність, індивідуальна форма, оподаткування адвокатської діяльності, єдиний соціальний внесок.

В статье исследуется практика налогообложения адвокатской деятельности, осуществляемой в индивидуальной форме. Анализируется законодательство и судебная практика, которая сегодня существует в сфере налогообложения адвокатской деятельности. Выявляются коллизии и пробелы законодательства и делаются предложения по их урегулированию.

Ключевые слова: самозанятое лицо, адвокатская деятельность, индивидуальная форма, налогообложение адвокатской деятельности, единый социальный взнос.

The article examines the practice of taxation of advocacy activities carried out in an individual form. It analyzes the legislation and jurisprudence that exists today in the field of taxation of advocacy. Conflicts and gaps in legislation are revealed and proposals are made to resolve them.

Key words: self-employed person, advocacy, individual form, taxation of advocacy, single social contribution.

Оподаткування незалежної професійної діяльності не є новелою в чинному Податковому кодексі України. Але сьогодні є ряд невирішених і суперечливих питань щодо оподаткування такої діяльності. Законодавство містить ряд колізій та прогалин, які безпосередньо впливають на те, що адвокати уходять в «тінь», не стають на податковий облік, ухиляються від сплати як податків, так і єдиного соціального внеску. Це відбувається внаслідок того, що здійснюється надмірний податковий тиск на їх діяльність, який є не виправданим. На цей час норми податкового законодавства та позиція фіскальної служби порушують закріплені у Податковому кодексі України принципи «нейтральності» оподаткування та «рівності усіх платників перед законом», що своєю чергою негативно впливає на дотримання податкової дисципліни адвокатами та недоотримання значних сум податкових надходжень – сум від єдиного соціального внеску – як бюджетами, так і фондом соціального страхування. Саме тому сьогодні гостро стоїть питання врегулювання вище зазначених проблем шляхом внесення змін в податкове законодавство, які б враховували дотримання вище зазначених принципів та створили б сприятливі умови для послаблення податкового тиску, що надалі має сприяти виходу більшості адвокатів з «тіні».

Проблематика оподаткування адвокатської діяльності висвітлена в працях таких науковців, як Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, та інших.

Метою даної роботи є дослідження особливостей правового регулювання оподаткування адвокатської діяльності, яка здійснюється в індивідуальній формі, де адвокат є самозайнятою особою.

Адвокатська діяльність відповідно до п.2 ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» є незалежною професійною діяльністю адвоката. Відповідно до розділу II Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» формами адвокатської діяльності є інди-

видуальна діяльність (ст. 13), адвокатське бюро (ст. 14) та адвокатське об'єднання (ст. 15). У цій статті ми приділимо увагу саме індивідуальній формі адвокатської діяльності, в якій адвокат працює як самозайнята особа.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» «адвокатська діяльність це – незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту» [1]. Стаття 13 цього Закону прямо вказує на те, що «адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою» [1].

У Податковому кодексі України зазначено, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, у тому числі й адвокати, підпадають під визначення поняття самозайнятої особи. Порядок оподаткування самозайнятих осіб закріплений у ст. 178 Податкового кодексу України «Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, що здійснює незалежну професійну діяльність» [2].

Відповідно до п. 178.3 статті 178 Податкового кодексу України оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Для того, щоб мати можливість сплачувати податки з чистого доходу, тобто різницю між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження незалежної професійної діяльності, адвокати повинні згідно зі ст. 178 Податкового кодексу України стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа та отримати свідоцтво про таку реєстрацію [3, с. 464].

Крім того, при визначенні сукупного чистого доходу фізичних осіб, які здійснюють незалежну адвокатську діяльність, доцільно враховувати витрати, пов'язані з організацією такої діяльності. До витрат адвоката можуть бути віднесені:

– орендна плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандуса для під'їзду інвалідів;

– технічне забезпечення діяльності робочого місця адвоката та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети);

– обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо);

– витрати на виготовлення печаток та штампів, а також витрати на їх заміну;

– сплата щорічних внесків адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування;

– відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);

– оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);

– проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у короткотермінових семінарах, симпозиумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності. Придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);

– витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів (експертів) відповідно до умов договору про надання правової допомоги;

– витрати на користування електронною базою законодавства;

– витрати на підключення та користування мережею Інтернет;

– виготовлення бланків (у тому числі ордерів) із зазначенням прізвища, імені та по батькові адвоката, номерів і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю;

– придбання канцелярського приладдя;

– сплата адвокатами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо [4].

Відповідно до пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу України до осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, не може бути застосована податкова соціальна пільга, тому що вона дає можливість платнику податків зменшити нарахований дохід у вигляді заробітної плати, а самозайняті особи отримують не заробітну плату, а дохід. Таким чином, на фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, покладено обов'язок щодо подання податкової декларації до контролюючих органів [2].

Базою нарахування єдиного соціального внеску (далі ЄСВ) для адвокатів є сума доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає оподаткуванню податку з доходів фізичних осіб (далі ПДФО). При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску. Про це йдеться у листі Державної фіскальної служби України від 13 березня 2017 року № 3425/П/99-99-13-02-03-14. Законом № 1774-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» внесено зміни до Закону № 2464, які набули чинності з 01 січня 2017 року, зокрема у першому реченні абз. 2 п. 2 ч. 1 ст. 7 слова «має право самостійно» замінено словом «зобов'язаний», тобто «якщо платником єдиного внеску – особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, не отримано дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці звітного року, такий платник **зобов'язаний** визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої законом № 2464» [5]. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску (абз. 2 п. 2 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року № 2464-VI) [6].

Законодавством у п. 5 ст. 1 Закону № 2464-VI закріплене поняття «мінімального страхового внеску», в якому зазначено, що «це сума, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати (станом на 01 січня 2019 року згідно із Законом України «Про Державний бюджет на 2019 рік» він становить 4 173 грн [7]) на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід) та який підлягає сплаті щомісяця»;

Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, повинні перебувати на обліку в органах Державної фіскальної служби України як платники єдиного соціального внеску. При цьому з 01 січня 2017 року, якщо така особа не отримує дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці звітного року від незалежної професійної діяльності, вона все одно зобов'язана визначити базу нарахування ЄСВ та його сплачувати, незважаючи на наявність трудових відносин з роботодавцем. Сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску. Це стосується і випадку, коли особа вирішила припинити адвокатську діяльність взагалі чи призупинити її на певний час у порядку, визначеному у ст. 32 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Так, адвокат, який став на облік як самозайнята особа і припиняє свою діяльність, отже, тимчасово не надає відповідні послуги та не отримує доходи, але не знявся з податкового обліку, все одно зобов'язаний сплачувати ЄСВ до моменту зняття з обліку в ДФС. Сьогодні цей обов'язок адвоката щодо сплати ЄСВ визначений в Листі ДФС України від 30.12.2-16 року № 41658/7/99-99-13-02-01-17 [5]. На нашу думку, таке трактування закону з боку ДФС України вказує на порушення цими органами принципів оподаткування, а саме принципу «нейтральності», який згідно з п. 4.1.8. Податкового кодексу України полягає в «установленні податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків», та принципу «рівності», який відповідно до п. 4.1.2. ПКУ полягає у «рівності усіх платників перед законом, недопущенні будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної форми власності юридичної особи, місця походження капіталу» [2]. На нашу думку, такий стан справ зі сплатою ЄСВ спричиняє надмірний податковий тиск на самозайняту особу.

Такі порушення своєю чергою спонукають адвокатів захищати свої права у суді. На цей час вже є прецеденти у судовій практиці, де суд стає на сторону адвоката. Так, адвокат оскаржив індивідуальну податкову консультацію, яка була надана Головним управлінням ДФС у Харківській області, в якій зазначалося про те, що «незалежно від того, зупинив адвокат адвокатську діяльність чи ні, він зобов'язаний сплачувати ЄСВ та подавати звітність». У Постанові КАС/ВС від 05.11.2018 року (справа №820/1538/17) колегія суддів дійшла правового висновку, що «у разі призупинення адвокатської діяльності адвокатом та не отримання ним доходу від такої діяльності він не має сплачувати ЄСВ» [7]. До того ж Верховний Суд у своєму рішенні зазначив, що «необхідною умовою для сплати особою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є провадження такою особою, зокрема, незалежної професійної адвокатської діяльності та отримання доходу від такої діяльності» [7], а «наявність свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю лише посвідчує право адвоката на здійснення професійної діяльності, однак не є підставою та доказом здійснення адвокатської діяльності» [7], в разі зупинення такої діяльності відповідно до визначеної процедури в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [1] адвокат втрачає «законні підстави для здійснення адво-

катської діяльності, що свідчить про відсутність обов'язку сплати єдиного внеску у нього як самозайнятої особи в розумінні законодавства про зайнятість населення» [7]. Крім того, вищезазначеної позиції Верховного Суду дотримався Чернігівський окружний адміністративний суд у рішеннях від 22.01.2019 р. справа №620/4006/18 та справа №620/3962/18 від 14.01.2019 р. [8].

Ці всі суперечності між адвокатами-платниками податків і державною податковою службою України виникають тому, що ні в Податковому кодексі України [2], ні в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [6] не прописані особливості сплати грошових зобов'язань самозайнятою особою у разі зупинення останньою такої діяльності. Отже, поки в цих імперативних актах не будуть чітко прописані процедури зупинення та припинення права на зайняття незалежною професійною діяльністю,

суди будуть дотримуватись практики Європейського суду з прав людини, а саме «приймати рішення на користь платників податків у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків» (справи «Серков проти України» (заява N 39766/05), «Шокін проти України» (заяви N 23759/03 та N 37943/06) [7]. Відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 № 3477-IV суди мають застосовувати практику ЄСПЛ як джерело права [10].

Отже, оподаткування самозайнятих осіб, а саме адвокатської діяльності, має певні особливості, ставить перед законодавцем завдання стосовно чіткого законодавчого врегулювання даного виду діяльності та вдосконалення вже наявної системи оподаткування. Це сприятиме більш однозначному розумінню законодавства для уникнення порушення прав як з боку адвоката, так і з боку держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 року № 5076-VI. *Голос України* від 14.08.2012. № 148-149.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-VI> (дата звернення 14.04.2019).
3. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 704 с
4. Оподаткування адвокатської діяльності (адвокатів які обрали собі організаційно-правову форму – індивідуально): URL: <http://advokat.org.ua/pravova-nformac-ya/lekc-dopov-dprezentac-z-naukovo-praktichnih-sem-nar-v/lekc-ja-opodatkuvannjaadvokatsko-d-jalnost-advokat-v-jak-obrali-sob-organ-zac-inu-pravovu-formundiv-dualno.html> (дата звернення 16. 04. 2019)
5. Методичні рекомендації з оподаткування адвокатської діяльності / В. Гвоздй, І. Кальницька, Н. матвійчук; за ред. В. Гвоздія. Харків : Фактор, 2017. 32 с.
6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення 16.04.2019).
7. Про Державний бюджет на 2019 рік: Закон України від 23.11.2018 № 2629-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2018, № 50, ст. 400 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2696-19> (дата звернення 18.04.2019).
8. Постанова КАС/ВС від 05.11.2018 року справа №820/1538/17 адміністративне провадження N К/9901/38076/18 «Про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити певні дії» URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/77661749> (дата звернення 19.04.2019).
9. Чернігівський окружний адміністративний суд у справі №620/4006/18 від 22.01.2019 р. «До Головного управління Державної фіскальної служби у Чернігівській області про визнання протиправною та скасування вимоги». URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/79344615/> (дата звернення 19.04.2019).
10. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (дата звернення 25.04.2019).