

УДК 347.965

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.2.37>

ОКРЕМІ ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ АДВОКАТА В УКРАЇНІ

Борщевський О.А.,
аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
юридичного факультету
Львівського національного університету імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-5413-7592>

Борщевський О.А. Окремі теоретико-правові аспекти податкового контролю адвоката в Україні.

Професійна діяльність в Україні, котра передбачає отримання прибутку, доходу чи гонорару, підлягає контролю з боку держави. Такий контроль має ряд завдань, серед котрих перевірка правильності нарахування та сплати податкового зобов'язання, від добросовісного виконання котрого залежить успіх держави та її фінансова стабільність. Фінансові інтереси держави мають бути захищеними. Тому, внутрішнє національне законодавство містить інститут податкового контролю, котрий охоплює взаємодію з контролюючими органами інших держав.

Наповнення бюджету є одним з пріоритетних завдань, завдяки якому утверджується фінансова основа держави. Використовуються правові механізми серед котрих проведення податкової перевірки. Визначаються загальні умови та правила, дотримання яких є необхідною умовою попередження застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства. Виділяється об'єкт перевірки та суб'єкт, котрого перевіряють.

Адвокат в Україні отримує гонорар від здійснення свої професійної діяльності, а значить, має вести податковий та бухгалтерський облік, своєчасно та у повному обсязі виконувати свої податкові зобов'язання. Адвокат, так само як і інший суб'єкт господарювання, може піддаватись заходам податкового контролю через проведення податкової перевірки його діяльності. Разом з тим, зважаючи на професійний статус, податкова перевірка адвоката може мати свої особливості, котрі безпосередньо стосуються професійних зобов'язань, в тому числі, у сфері збереження адвокатської таємниці. Належне виконання адвокатом своїх професійних обов'язків є запорукою надання якісної правової допомоги та мірилом довіри клієнта до адвоката. Забезпечення умов для виконання і дотримання адвокатом своїх професійних зобов'язань відповідає інтересам клієнта та утверджує роль адвокатури в суспільстві. Проведення податкової перевірки та виконання вимог податкового інспектора не має створювати загроз чи ризиків для клієнта, який обґрунтовано очікує, що його таємниця буде збережена адвокатом. Тому, дана стаття є намаганням окреслити та визначити окремі теоретико-правові аспекти податкового контролю адвоката в Україні.

Ключові слова: податкова перевірка, платник податків, професійна діяльність, адвокатська таємниця, адвокат.

Borshchevskyy O.A. Separate theoretical and legal aspects of tax control of a lawyer in Ukraine.

Professional activity in Ukraine, which involves the receipt of profit, income or fees, is subject to control by the state. Such control has a number of tasks, among which is the verification of the correctness of calculation and payment of the tax liability, the good faith performance of which depends on the success of the state and its financial stability. The financial interests of the state must be protected. Therefore, domestic national legislation contains the institution of tax control, which covers interaction with the control bodies of other states.

Filling the budget is one of the priority tasks, thanks to which the financial basis of the state is established. Legal mechanisms are used, including tax audits. General conditions and rules are defined, compliance with which is a necessary condition for preventing the application of financial sanctions for violation of tax legislation. The object of inspection and the subject to be inspected are highlighted.

A lawyer in Ukraine receives a fee from carrying out his professional activity, which means that he must keep tax and accounting records, fulfill his tax obligations in a timely manner and in full. A lawyer, like any other business entity, may be subjected to tax control measures through a tax audit of his activities. At the same time, taking into account the professional status, the tax audit of a lawyer may have its own characteristics, which directly relate to professional obligations, including in the area of attorney confidentiality. The lawyer's proper performance of his professional duties is a guarantee of quality legal assistance and a measure of the client's trust in the lawyer. Ensuring the conditions for the lawyer to fulfill and comply with his professional obligations meets the interests of the client and affirms the role of the legal profession in society. Conducting a tax audit and complying with the requirements of the tax inspector should not create threats or risks for the client, who reasonably expects that his confidentiality will be preserved by the lawyer. Therefore, this article is an attempt to outline and define certain theoretical and legal aspects of tax control of a lawyer in Ukraine.

Key words: tax audit, taxpayer, professional activity, lawyer's secret, lawyer.

Постановка проблеми. Виконання адвокатом податкового зобов'язання має базуватись на добросовісності платника, котрий є спеціалістом в галузі права, якому відомі принципи податкового контролю та його наслідки. Разом з тим, адвокат нарівні з іншими платниками податків підлягає заходам податкової перевірки, котрі попри специфіку професійної діяльності правника можуть потребувати певного уточнення правового регулювання. Тому, дана стаття є намаганням окреслити загальні тенденційні особливості податкового контролю адвоката, котрий разом з виконанням обов'язків при його проведенні має забезпечити дотримання своїх професійних зобов'язань.

Аналіз публікацій. Дослідження проблеми даної статті відбулось з використанням наукових праць у сфері податкового контролю, зокрема, Н. Маринів (Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю, Харків, 2007), В. Лісовська (Податковий контроль у системі оподаткування: зміст і механізм здійснення, Київ, 2010), В. Заборовський, К. Гечка (Проблеми правового захисту адвокатської таємниці та шляхи їх вдосконалення, Ужгород, 2014), С. Даніелян (Класифікація процедур податкового контролю, Одеса, 2021).

Метою даної статті є дослідження окремих питань теоретико-правових аспектів податкового контролю адвоката в Україні, аналіз нормативно-правових вимог у сфері податкового контролю, податкової перевірки на предмет необхідності забезпечення гарантій адвокатської діяльності та виконання зобов'язання щодо збереження адвокатської таємниці.

Виклад основного матеріалу. Діяльність, котра оподатковується, передбачає здійснення контролю з боку держави. Адвокатська діяльність в тому не виключення. Адвокат також підлягає податковій перевірці з боку фіскальних органів. Маринів Н.А. в авторефераті «Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю» [5] відзначає, що «Податковий контроль, як елемент управління, вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою і господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; по-друге, це регламентована норма права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів); по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування». Попри виконання ряду завдань податковий контроль має об'єкт та суб'єкта, котрий підлягає перевірці. Особливим суб'єктом може бути самозайнята особа, котра займається професійною діяльністю і на яку поряд з іншими зобов'язаннями покладені професійні обов'язки, яких немає інший суб'єкт господарювання.

Професійна діяльність суб'єкта, котрого перевіряють, може вимагати окремого підходу до формування об'єкту податкової перевірки, оскільки не всі питання, що входять до об'єкту перевірки, можуть бути розкриті за загальним правилом на вимогу податкового інспектора. Даніелян С.А. у роботі «Класифікація процедур податкового контролю» [6], пропонує види класифікації податкового контролю в залежності від специфіки законодавства, від суб'єкта контролю, від способу здійснення контролю. Автор виокремлює «процедуру податкового контролю, що реалізуються податковими органами» за суб'єктом контролю та «податковий контроль шляхом здійснення перевірок» за способом здійснення податкового контролю. Саме на цих двох видах контролю, котрий безпосередньо стосується адвокатської діяльності, буде зосереджена увага у даній статті враховуючи специфіку адвокатської діяльності. Разом з тим, розмірковування у даній статті не стосуються випадків, у яких адвокат зобов'язаний повідомити інформацію, навіть якщо така формально підпадає під ознаки адвокатської таємниці але такою не є, коли адвокат виступає

суб'єктом первинного фінансового моніторингу в силу вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [3].

Адвокат, котрий має намір працювати індивідуально, як самозайнята особа, має стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України, а також, виконувати інші зобов'язання, передбачені ст. 16 Податкового кодексу України [1]. Серед них, вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів (пп. 16.1.2 п. 16.1), подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (пп. 16.1.3 п. 16.1), сплачувати податки та збори (пп. 16.1.4 п. 16.1), допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом (пп. 16.1.13 п. 16.1). До функції контролюючих органів віднесено контроль за своєчасністю подання платниками податків податкової звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою податків, зборів, платежів (пп. 19¹.1.2 п. 19¹.1 ст. 19¹ Податкового кодексу України). Контролюючі органи забезпечують контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою податків до відповідного бюджету. Податкова інспекція, в силу п. 41.1.1 п. 41.1 п. 41.4 ст. 41 Податкового кодексу України, є одночасно контролюючим органом і органом стягнення.

У ст. 61 Податкового кодексу України [1], визначено, що податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Відомо, що серед іншого податковий контроль здійснюється шляхом перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин (пп. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України). В. Лісовська у статті «Податковий контроль у системі оподаткування: зміст і механізм здійснення» [7] відзначає, що «податковий контроль – це діяльність податкових органів, особливий зміст якої полягає у встановленні відповідності дій платників податків щодо нарахування та сплати податкових платежів вимогам податкового законодавства та її відновленні у випадку порушення, тобто податковий контроль – це діяльність із забезпечення «податкової рівноваги».

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові, виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки, види котрих визначає ст. 75 Податкового кодексу України [1]. В. Лісовська у вищезгаданій статті вказує, що «Податкова перевірка – це визначена законом діяльність органів, наділених правом податкового контролю, що проводиться за наявності певних підстав, яка полягає у здійсненні аналізу носіїв податково значущої інформації для виявлення й усунення порушень податково-платіжної дисципліни та реалізується через одиночні періодично повторювані контрольні дії» [7].

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. При проведенні камеральних перевірок, тобто проведенні у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях адвоката, практичних питань може не виникати. Адвокат самостійно подав декларацію і за її даними проводиться перевірка. Інша ситуація, коли податковий орган проводить документальну виїзну чи фактичну перевірку за місцем знаходження адвоката чи здійснення адвокатом своєї діяльності.

Очевидно, що перевіряючи суму доходу, а відтак і виконання адвокатом податкових зобов'язань, податкова інспекція може вимагати договір про надання правової допомоги, котрий згідно

пп. 4 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [2], визначається як домовленість, за якою одна сторона (адвокат, адвокатське бюро, адвокатське об'єднання) зобов'язується здійснити захист, представництво або надати інші види правової допомоги другій стороні (клієнту) на умовах і в порядку, що визначені договором, а клієнт зобов'язується оплатити надання правової допомоги та фактичні витрати, необхідні для виконання договору. Такий договір зазвичай містить персональні дані клієнта і може містити питання, що є предметом адвокатської таємниці. Адвокату забороняється без згоди клієнта розголошувати відомості, що становлять адвокатську таємницю, використовувати їх у інтересах третіх осіб (пп. 2 ч. 2 ст. 21 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»). Заборовський В.В. та Гечка К.В. у своїй роботі «Проблеми правового захисту адвокатської таємниці та шляхи їх вдосконалення» [8], вказують, що «правильною здається концепція, де нормативно встановлено, що професійний секрет адвоката (адвокатська таємниця) є частиною публічного порядку, має загальний характер, абсолютний і не обмежений в часі. У силу свого статуту адвокат стає довіреною особою клієнта. Тому існування професійної таємниці відповідає суспільному інтересу. Адвокат не може бути звільнений від обов'язку щодо зберігання адвокатської таємниці ні своїм клієнтом, ні будь-яким органом влади, ні в цілому ким би то не було».

Зазвичай договір про надання правової допомоги містить інформацію про клієнта та питання з яких клієнт звернувся до адвоката, а згідно ч. 1 ст. 22 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [2], це охоплюється питанням адвокатської таємниці. Адвокат, адвокатське бюро, адвокатське об'єднання зобов'язані забезпечити умови, що унеможливають доступ третіх осіб до адвокатської таємниці або її розголошення. Законодавством визначено, що така інформація може втратити статус адвокатської таємниці за письмовою заявою клієнта. Правила адвокатської етики [4] у ст. 10 визначають, що дотримання принципу конфіденційності є необхідною і щонайважливішою передумовою довірчих відносин між адвокатом і клієнтом, без яких є неможливим належне надання професійної правничої (правової) допомоги, здійснення захисту та представництва. Тому збереження конфіденційності будь-якої інформації, яка визначена як предмет адвокатської таємниці Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» або становить персональні дані про фізичну особу, які охороняються законодавством з питань захисту персональних даних, є правом адвоката у відносинах з усіма суб'єктами права, які можуть вимагати розголошення такої інформації, та обов'язком щодо клієнта і тих осіб, кого ця інформація стосується. Виходить, що без згоди клієнта адвокат не може розкрити питання, які входять до адвокатської таємниці і містяться в договорі про надання правової допомоги. Таким чином, договір про надання правової допомоги, додатки до нього, які містять інформацію про клієнта, не можуть бути розкриті під час проведення податкового контролю. Значить, відносно адвоката контролюючий орган не наділений всім спектром повноважень, які може використовувати щодо іншого платника податків. Таким чином, адвокат виходить спеціальним суб'єктом контролю, а його документи особливим об'єктом, до якого не можуть застосовуватись всі повноваження контролюючого органу при проведенні податкової перевірки.

Відповідно до ч. 5 ст. 22 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [2], особи, винні в доступі сторонніх осіб до адвокатської таємниці або її розголошенні, несуть відповідальність згідно із законом. Згідно п. 2 ч. 1 ст. 23 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [2], забороняється вимагати від адвоката надання відомостей, що є адвокатською таємницею. Пункт 4 ч. 1 ст. 23 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [2] гарантує, що забороняється проведення огляду, витребування чи вилучення документів, пов'язаних із здійсненням адвокатської діяльності. Відтак, податкова перевірка адвоката буде мати свої особливості, відмінні від перевірки іншого платника податків. Разом з тим, на практиці можуть бути випадки різного тлумачення і застосування норм права адвокатом і контролюючим органом, зокрема в частині, документів, які містять адвокатську таємницю. Важливо, щоб такі заходи контролю здійснювались з дотриманням гарантій адвокатської діяльності, визначених у ст. 23 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». При проведенні контролю має бути забезпечений справедливий баланс інтересів між заходами контролю та незалежністю адвоката. Недопустимим є тиск чи вплив на адвоката при проведенні контролю за виконанням податкових зобов'язань.

Податкова служба має право контролювати сплату податків адвокатом, котрий проводить незалежну професійну діяльність. Спеціальних гарантій при проведенні заходів податкового кон-

трою адвокат не має. У адвоката такі самі права як і в інших платників податків. Разом з тим, для забезпечення незалежності та гарантій адвокатської діяльності видається логічним захист на законодавчому рівні прав адвоката від необґрунтованого та можливого впливу чи тиску при проведенні податкової перевірки. Розрахунок має бути на добросовісність адвоката при визначенні та виконанні ним своїх податкових зобов'язань. Адвокат, котрий є спеціалістом в галузі права, знає і повинен знати порядок нарахування та сплати податків та відповідальність за допущене порушення. Адвокати надають правову допомогу у справах про оскарження дій, бездіяльності чи рішень податкових органів, отже, податкове законодавство не є новим для практикуючого адвоката. В законодавстві мають бути норми, які би попереджали можливість контролюючого органу застосувати до адвоката завідомо неправомірне рішення чи штрафну санкцію за ніби порушення податкового законодавства чи не виконання вимоги податкового інспектора.

До прикладу, пп. 21.2.1 п. 21.2 ст. 21 Податкового кодексу України [1] визначає, що за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом, а повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом. Стосовно адвокатів, гарантією їх діяльності, могло би бути визначення на законодавчому рівні норми про те, що дисциплінарне стягнення застосовується до посадової особи контролюючого органу за неправомірне рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання адвоката, незалежно від повторюваності. Факт одноразового встановлення такого проступку щодо адвоката може бути достатнім для застосування заходів дисциплінарного стягнення. Така норма буде попереджуючою щодо неправомірних рішень відносно адвоката. Необхідно виключити випадки впливу на адвоката під умовою проведення перевірки чи застосування штрафних санкцій. Також, можливим видається визначення на законодавчому рівні умови, за якою рішення щодо адвоката може приймати виключно керівник податкового органу, або посилення відповідальності контролюючого органу за неправомірне чи протиправне рішення щодо адвоката. Адвокат має мати практичне забезпечення гарантій своєї професійної діяльності.

При проведенні перевірки адвоката податковий орган може вимагати отримання доступу до персональних даних клієнта адвоката, що в силу ст. 22 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» відноситься до адвокатської таємниці. Для забезпечення гарантій адвокатської діяльності видається можливим розмежування повноважень органу контролю та органу стягнення. Таким чином, буде подвійний контроль правильності нарахування чи визначення податкового зобов'язання адвоката, оскільки орган стягнення при його накладенні буде зобов'язаний перевірити рішення контролюючого органу. Така практика існує у справах про адміністративні правопорушення при яких одні органи складають протокол у справах про адміністративні правопорушення, а інший орган розглядає цей протокол і у разі його обґрунтованості застосовує захід стягнення. Гарантії адвокатської діяльності в межах проведення податкового контролю також можуть полягати у відшкодуванні шкоди в подвійному розмірі за неправомірне рішення, дію чи бездіяльність посадової або службової особи контролюючого органу щодо адвоката. Вимога п. 21.4 ст. 21 Податкового кодексу України [1] про те, посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи, у разі її доповнення про подвійний розмір відшкодування за неправомірне рішення щодо адвоката, тоді автоматично буде додатковою гарантією при якій посадова особа контролюючого органу двічі зважить та оцінить ризики такого можливого неправомірного рішення. Звичайно, може йтись про помилку посадової особи, тому у такому разі гарантією захисту і адвоката, і посадової особи податкової інспекції, буде розмежування повноважень між органом контролю і органом стягнення, який перевірить рішення посадової особи контролюючого органу.

Висновки. Проведення податкового контролю є необхідною умовою забезпечення правопорядку у сфері виконання податкових зобов'язань. Загальні правила його проведення гарантують однаковий підхід та рівні умови для платників податків і виключають окремі пільги чи переваги при його проведенні для тих чи інших платників податків. Разом з тим, обов'язки професійної

