

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ АДВОКАТА: ТЕНДЕНЦІЇ ДО ЗМІНИ ПРАВОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ

УДК 347.965

Формування мети статті. Метою даної статті є дослідження питання оподаткування доходу адвоката, розкриття його особливостей, обґрунтування доцільності надання права адвокату на вибір системи оподаткування, що є однією зі складових незалежності адвокатури.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст.131-2 Конституції України, котра розташована в розділі VIII «Правосуддя», для надання професійної правничої допомоги в Україні діє адвокатура [1, с.24].

Згідно ст.5 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», адвокатура є незалежною від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб (ч.1), держава створює належні умови для діяльності адвокатури та забезпечує дотримання гарантій адвокатської діяльності (ч.2) [3, с.2].

Адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання – ч.3 ст.4 ЗУ «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [3, с.2].

Відповідно до ч.1 ст.13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [3, с.5].

Згідно пп.14.1.226. п.14.1. ст.14 Податкового кодексу України, самозайнята особа - платник податку, який провадить незалежну професійну діяльність [2, с.48]. Відповідно до п.167.1. ст.167 Податкового кодексу України, за загальним правилом ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування [2, с.298]. Відповід-

но до абз. 4 п.164.1 ст.164 цього Кодексу, базою оподаткування для доходів, отриманих від незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається відповідно до пункту 178.3 статті 178 цього Кодексу, згідно якого, оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто, різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження незалежної професійної діяльності [2, с.281].

Таким чином, якщо адвокат, який працює індивідуально, отримав довідку про взяття на облік незалежної професійної діяльності, базою оподаткування буде його чистий дохід, тобто, різниця між усіма доходами та підтвердженими витратами.

24.12.2012 року Державною податковою службою України було видано наказ №1185 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)», у якому визначено перелік витрат, які враховуються при визначенні оподатковуваного доходу адвоката [4, с.1].

Витрати адвоката можна умовно розподілити на такі види:

- організаційні, тобто ті, які безпосередньо пов'язані зі забезпеченням такої діяльності (орендна плата за користування приміщенням чи робочим місцем, його поточний ремонт, технічне забезпечення діяльності робочого місця 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, телефон, тощо), витрати на виготовлення печаток та штампів, а також їх заміну, професійними витрати на користування електронною базою законодавства, витрати на підключення та користування мережею Інтернет, придбання канцелярського приладдя,

- професійні, тобто ті, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням адвокатської діяльності (сплата щорічних внесків адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування, проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у корот-

котермінових семінарах, симпозиумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності; придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм, виготовлення бланків (у тому числі ордерів) із зазначенням прізвища, ім'я та по-батькові адвоката, номера і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, тощо),

- поточні, які пов'язанні з наданням правової допомоги (витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів (експертів) відповідно до умов договору про надання правової допомоги, поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання адвокатської діяльності, тощо).

Діючий Податковий кодекс України не передбачає права самозайнятої особи перебувати на спрощеній системі оподаткування в межах своєї професійної діяльності.

У листі Державної фіскальної служби України від 21.03.2017 року №3782/К/99-99-13-02-03-14, вказано, що фізична особа – підприємець не може здійснювати адвокатську діяльність, а до доходів, отриманих від провадження адвокатської діяльності, не може бути застосовано спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [6, с.1]. При цьому, фіскальна служба вказала, що для фізичної особи, яка провадить незалежну адвокатську діяльність, не передбачено обмежень щодо одночасного здійснення підприємницької (відмінної від адвокатської) діяльності, не забороненої законом, у разі реєстрації такої особи підприємцем.

Ця позиція контролюючого органу викладалась ним і раніше в Узагальненій податковій консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженій наказом ДПС України від 24.11.2012 року № 1185, про який згадано вище.

Такий підхід контролюючого органу було оскаржено до суду. Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 14.08.2013 року, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 19.12.2013 року, в задоволенні позову було відмовлено. Ухвалою Вищого адміністративного суду України від 17.01.2014 року № К/800/2625/14 було відмовлено у відкритті касаційного провадження.

Але є інша позиція суду касаційної інстанції з цього питання. Так, у постанові від 21.01.2016 року (справа №808/7758/13-а, провадження №К/800/44702/14) Вищий адміністративний суд України вказав, що позивач (а позивачем був адвокат), який перебуває на обліку в органі державної податкової служби, як фізична особа-підприємець, не потребує додаткової реєстрації, як самозайнята особа, а його доходи, отримані від адвокатської діяльності в період перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, в силу вимог статті 6 Указу №727/98 та пункту статті 297 ПК України звільняються від оподаткування податком на доходи фізичних осіб [14, с.4]. Таким чином, Вищий адміністративний суд України вважав, що адвокат може здійснювати адвокатську діяльність, як фізична особа-підприємець і перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Вищезгадане рішення було ухвалено на підставі законодавства, котре втратило чинність (Указ №727/98), однак, зважаючи на діючі норми про спрощену систему оподаткування, залишається актуальним в контексті його теоретичного та прикладного застосування.

Спрощену систему оподаткування було запроваджено з 01.01.1999 року Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 року №727/98, з метою реалізації державної політики з питань розвитку та підтримки малого підприємництва (не більше 10 осіб і 250 тис.грн., далі 500 тис.грн., 1 млн.грн.), ефективного використання його можливостей у розвитку національної економіки, котрий згодом втратив чинність [5, с.1-2].

Таким чином, актуальним сьогодні залишається питання правового врегулювання можливості перебування адвоката на спрощеній системі оподаткування.

20.11.2017 року на веб-сайті Офіційного інтернет-представництва Президента України було зареєстровано електронну петицію №22/041034-еп, якою пропонувалось дозволити адвокатам та іншим особам, які провадять незалежну професійну діяльність, перебувати на спрощеній системі оподаткування [15. с.1].

В обґрунтування цього було вказано, що за загальним правилом фіскальне навантаження доходів від незалежної професійної діяльності становить 42% (ПДФО 18%, військовий збір 1.5%, ЄСВ 22%), в той час, коли ФОП має змогу сплачувати єдиний податок (5%) та ЄСВ. Однак, цю петицію не було підтримано необхідною кількістю голосів і статус в неї «архівна».

02.10.2019 року народний депутат Ватрас В.А., професор кафедри цивільного права та процесу Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, подав до Верховної ради України законопроект №2200 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність», яким пропонується внести зміни до Податкового кодексу України (включено до порядку денного №2911-IX від 07.02.2023) [8. с.1].

Вказаний законопроект, серед іншого, передбачає викладення п.178.2. ст.178 Податкового кодексу України в новій редакції, згідно якої «Доходи фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та стали на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи, оподатковуються за ставкою визначеною пунктом 167.1 статті 167 цього Кодексу, або за самостійно обраною спрощеною системою оподаткування відповідно до Глави 1 розділу XIV цього Кодексу». Також цей законопроект пропонує доповнити Податковий кодекс України новим пунктом 291.71, у якому передбачити, що під діяльністю фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність та може бути платником єдиного податку другої та третьої груп, розуміється також адвокатська діяльність [8, с.1].

Таким чином, даний законопроект передбачає право адвоката обирати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності. Така законодавча ініціатива має своє логічне пояснення, на що вказує автор законопроекту.

Діючий Податковий кодекс України у вже згаданому пп.14.1.226. п.14.1 ст.14 визначає, що «самозайнята особа» - це або фізична особа-підприємець або особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, до яких відносяться також адвокати [2. с.48]. Поряд з цим, фізична особа-підприємець має право об-

рати спрощену систему оподаткування та сплачувати «єдиний податок», а особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які також є «самозайнятими особами», такого права не мають.

Разом з тим, відповідно до статті 24 Конституції України, громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом [1. с.4]. Тому, на думку автора законопроекту, чинні положення Податкового кодексу України не узгоджуються з конституційними принципами та існує певна дискримінація між фізичними особами-підприємцями та особами, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо права обрання спрощеної системи оподаткування.

Альтернативним до законопроекту №2200 є законопроект про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо усунення порушення прав самозайнятих осіб), номер реєстрації 2200-1 від 16.10.2019 року, внесений народним депутатом України Тарасенко Тарасом Петровичем (IX скликання), включений до порядку денного №2911-IX від 07.02.2023 [9. с.1].

В обґрунтування цього законопроекту вказано, що особи, які провадять незалежну професійну діяльність поставлені у нерівне податкове положення поряд із іншими самозайнятими особами та суб'єктами господарювання.

Діюче податкове законодавство створює умови, за яких незалежні професіонали, які забезпечують себе роботою на основі здобутої вищої освіти та щоденного підвищення професійного рівня, несуть податкове навантаження у розмірі (18 відсотків податку на доходи фізичних осіб та 22 відсотків єдиного соціального внеску) неспівмірному із фізичними особами – підприємцями (5 відсотків на третій групі єдиного податку та мінімальний розмір єдиного соціального внеску). З огляду на те, що така діяльність здійснюється при незначному рівні фактичних витрат та без виробничих ризиків, негативним явищем може бути використання схем податкової оптимізації.

На сьогодні адвокати є платниками податку на доходи фізичних осіб на загальній системі оподаткування (незалежна професійна діяльність або наймані працівники) і спеціальними пільгами не наділені.

Норми діючого Податкового кодексу України надають можливість спрощеної системи оподаткування лише юридичним особам та фізичним особам – підприємцям. При цьому, адвокатська діяльність, за визначеннями Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», не є підприємницькою.

На практиці непоодинокими є випадки одночасної реєстрації адвоката фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність на загальній системі оподаткування, та фізичною особою - підприємцем, як платником єдиного податку з єдиним основним видом економічної діяльності – 89.10 (діяльність у сфері права).

Це призводить до ускладненої процедури адміністрування податків, обмеження надходжень до бюджету, порушення прав та законних інтересів Держави, самих адвокатів та їх клієнтів. Такий стан речей також зумовив виникнення різних правових позицій у питаннях відшкодування витрат на правничу допомогу.

У справі №910/7304/20, в ухвалі від 09.09.2021 року, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного господарського суду відхилив доводи позивача про те, що «відповідачем не надано доказів оплати послуг адвоката, оскільки відповідно до платіжного доручення оплата послуг з правової допомоги здійснена на користь фізичної особи-підприємця» [10, с.1]. При цьому, суд касаційної інстанції, у п.33 судового рішення вказав, що порядок оформлення адвокатом рахунку для оплати наданих ним послуг та оподаткування грошових доходів фізичної особи-підприємця та самозайнятої особи, яка провадить незалежну професійну діяльність за ставками внеску до бюджету, перебуває поза межами предмету дослідження питання витрат на професійну правничу допомогу [10, с.3]. Відповідного висновку дійшов також Верховний Суд у постанові від 08.10.2019 у справі №922/1747/19 [11, с.4].

У справі №922/1749/19 від 17.10.2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного господарського суду також не погодився з висновком суду апеляційної інстанції про те, що «відповідно до витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань вба-

чається, що за податковим номером дійсно взято на облік фізичну особу-підприємця, однак, оподаткування грошових доходів фізичної особи-підприємця та самозайнятої особи, яка провадить незалежну професійну діяльність (адвокати), відрізняються ставками внеску до бюджету; відповідно до статті 167 Податкового кодексу України адвокат сплачує у 2019 році - 18% чистого прибутку, а фізична особа-підприємець - 5% без ПДВ від суми доходу, або 3% із ПДВ» [12, с.4]. При цьому, суд касаційної інстанції також відзначив, що порядок оформлення адвокатом рахунку для оплати наданих ним послуг та оподаткування грошових доходів фізичної особи-підприємця та самозайнятої особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, за ставками внеску до бюджету перебуває поза межами предмету дослідження питання витрат на професійну правничу допомогу (п.9.4.) [12, с.5].

У п.6.22. постанови від 01.02.2022 року у справі №910/10935/20 Верховний Суд у складі Касаційного господарського суду вказав, що укладення адвокатом договору, як фізичною особою – підприємцем, не позбавляє його статусу адвоката, а тому, в розумінні наведених приписів процесуального закону, не впливає на правильність розподілу судових витрат у справі [13, с.7].

Таким чином, впливає, що адвокат, котрий зареєстрований фізичною особою підприємцем, може отримувати дохід від правничої допомоги як підприємець і подавати його на розподіл судових витрат. Відтак, адвокат може здійснювати адвокатську діяльність в межах своєї підприємницької, отримувати за неї плату як підприємець і подавати її на присудження.

Виходить, дохід отриманий адвокатом-підприємцем, такий адвокат може включати до сукупного доходу підприємця і сплачувати єдиний податок перебуваючи на спрощеній системі оподаткування. Хоча суди і вказують, що оподаткування грошових доходів фізичної особи-підприємця та самозайнятої особи, яка провадить незалежну професійну діяльність за ставками внеску до бюджету, перебуває поза межами предмету дослідження питання витрат на професійну правничу допомогу, така судова практика впливає на визначення бази та об'єкту оподаткування.

Створюється колізія правового врегулювання. Кошти відшкодовані судом, мають бути оподатковані. «Легалізація» таких ко-

штів за фізичною-особою підприємцем, може використовуватись для формування бази та об'єкту оподаткування підприємця.

При цьому, важко дотриматись принципу правої визначеності. Відповідно до ч.1.1. ст.1 Податкового кодексу України, Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2, с.4].

Існуюча сьогодні судова практика Верховного Суду, фактично дозволяє адвокату, котрий зареєстрований підприємцем, подавати на судовий розподіл витрати, отримані ним, як підприємцем. Кошти, які були отримані адвокатом, котрий зареєстрований фізичною-особою підприємцем, суд касаційної інстанції включає до судових витрат і проводить їх розподіл. При цьому, така судова практика фактично впливає на формування бази оподаткування підприємця, котрий є адвокатом і здійснює свою професійну діяльність.

Альтернативою такого стану речей, є запровадження на законодавчому рівні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Цим буде досягнуто покращення їх соціального та матеріального становища, що призведе до прозорості ринку професійної правничої допомоги, значно збільшить розмір надходжень до бюджету.

Надання права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності лише частині самозайнятих осіб (фізичним особам - підприємцям), є суто дискримінаційним по відношенню до тих осіб, які не бажають займатися підприємницькою діяльністю, однак самостійно створюють результати своєї праці.

Умови ведення адвокатської та підприємницької діяльності мають багато схожих ознак. І адвокати, і підприємці, забезпечують себе роботою самостійно, тобто, є самозайнятими. Адвокат,

так само як і підприємець, не отримує заробітної плати. Винагородою роботи адвоката є гонорар, який залежить від результату адвокатської діяльності, так само, як і дохід підприємця, від його господарської діяльності. Для адвоката, так само як і підприємця, існують ризики неотримання доходу в залежності від об'єктивних, незалежних від їх волі причин та обставин. Адвокат, як і підприємець, здійснює свою діяльність на підставі договору, до якого застосовуються загальні вимоги договірного права. Гонорар адвоката, так само як і оплата роботи або дохід підприємця, встановлюється за домовленістю сторін, тобто, за їх згодою. Гонорар адвоката, так само як дохід підприємця, залежить від складності справи, кваліфікації чи досвіду роботи. І в адвоката, і в підприємця, на розмір доходу впливає їх ділова репутація. Адвокат, так само як і підприємець, несе ризик своєї діяльності та ризик неотримання доходу.

Умовно можна систематизувати такі спільні ознаки з їх практичного аспекту:

- самостійне забезпечення роботою,
- відсутність заробітної плати,
- отримання доходу та наявність ризиків його втрати,
- договірне регулювання взаємовідносин,
- вплив ділової репутації та досвіду роботи.

Таким чином, база оподаткування і в адвоката, і в підприємця, формується за схожими критеріями, а тому, різні ставки податку, для одних 5% а для інших 18%, є несправедливим і дискримінаційним.

Адвокати повинні мати право вибору: перебувати їм на загальній чи спрощеній системі оподаткування. Право вибору системи оподаткування є однією з гарантій адвокатської діяльності, її незалежності, яка є запорукою надання кваліфікованої правової допомоги. Тобто, при обранні спрощеної системи базою оподаткування пропонується визначити весь розмір доходу адвоката, незалежно від вартості його валових витрат. Це правильний підхід, який дозволить адвокату обирати систему оподаткування, загальну чи спрощену, і є одним зі способів нормування вартості послуг адвоката.

Очевидно, що зберігаючи загальну систему оподаткування для самозайнятих осіб та встановивши їм більшу ставку податку, законодавець мав на меті збільшення дохідної частини бюджету. Станом на сьогодні адвокатів не було включено до переліку осіб, які мають право перебувати на спрощеній системі оподаткування і сплачувати єдиний податок.

Залежність доходів бюджету від розміру податкової ставки є очевидним. Своє дослідження в цьому питанні висловив Артур Лаффер, який вважає, що збільшення податкової ставки спочатку призводить до збільшення бюджетних доходів від податків, але після досягнення певного рівня призводить до падіння (Крива Лаффера). А.Лаффер зазначає, «потрібно, щоб ставка податку була достатньо низькою, щоб люди добровільно це виконували» (Панченко Ю. Артур Лаффер: Вам доведеться робити те, що робили в Європі 100 років тому, а не зараз [Архівовано 10 листопада 2019 у Wayback Machine.] / Європейська правда. — 14.09.2015) [16, с.1].

Одним із завдань оподаткування є отримання надходжень до бюджету. Разом з тим, умови сьогодення впливають на корегування податкового законодавства. Це знаходить своє відображення в проектах законів та законах у сфері оподаткування, котрі розроблялись та приймались під впливом умов пандемії чи правового режиму воєнного стану (наприклад, законопроект №4430 від 26.11.2020, який став законом від 4 грудня 2020 року № 1072-IX, законопроект №5046, закон № 2120-IX).

До прикладу, на період дії правового режиму воєнного стану законодавець зменшує ставки податку. Пункт 9.4. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року №2120-IX визначає, що відсоткова ставка єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені цим пунктом, встановлюється у розмірі 2 відсотки доходу [7, с.6].

Разом з тим, у законі №2120-IX немає про самозайнятих осіб в частині зменшення ставки податку. П.22 цього Закону визна-

чає, що за результатами податкових періодів за 2022 рік у складі витрат від провадження певного виду незалежної професійної діяльності, а також у складі витрат фізичної особи - підприємця від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, можуть враховуватися документально підтверджені витрати у вигляді вартості майна, в тому числі грошові кошти, що добровільно перераховані Збройним Силам України, іншим військовим формуванням, військовим частинам, підрозділам. Тобто, такі витрати, будуть відноситись до валових, а значить, впливатимуть на об'єкт оподаткування. Разом з тим, ставка податку залишається незмінною.

Правничі послуги не входять до переліку послуг кричної інфраструктури. Юридичний ринок напряму залежить від економічного рівня. В умовах війни ВВП зменшилось, за різними оцінками, на 40%. В період березня-травня 2022 року суди майже не працювали, судові справи не розглядались, ринок юридичних послуг фактично призупинився. Такий стан негативно вплинув на дохід адвокатів.

Висновки: Задля забезпечення компромісу інтересів між доходами та витратами, адвокатам має бути надано, на законодавчу рівні, право самостійно обирати систему оподаткування. Адвокат, який працює індивідуально, має мати право вибору: сплачувати податок як самозайнята особа чи в межах спрощеної системи оподаткування. Це буде гарантією адвокатської діяльності, компонентом фінансової незалежності та стабільності. При цьому, право вибору системи оподаткування адвокат зможе реалізувати залежно від своїх поточних витрат.

Адвокат зможе обирати систему оподаткування при якій будуть забезпечені інтереси держави та адвоката. Це підкреслить прозорість відносин між адвокатом та державою, фіскальною службою. При цьому, це спростить контроль за нарахуванням та сплатою податку, адже при спрощеній системі оподаткування, податок буде справлятися зі всього доходу, а не різниці, яка визначається між доходом та витратами при загальній системі.

Тому, забезпечення адвоката, який працює індивідуально і зареєстрований фізичною особою-підприємцем, правом на спро-

цену систему оподаткування обліку та звітності, гарантує адвокату право вибору, який може робити адвокат враховуючи свої витрати, понесені під час здійснення адвокатської діяльності. Такий підхід до вирішення цього питання видається обґрунтованим, оскільки, законодавство дозволяє адвокату реєструватись підприємцем, а значить, і має бути право на вільний вибір діяльності і обрання спрощеної системи оподаткування. Це удосконалив ефективність та результативність сплати податку та приведе до збільшення надходжень до бюджету від адвокатської діяльності. Такий підхід відповідає принципу справедливості та неупередженості до адвокатської діяльності в частині її оподаткування.

Для цього, як було вказано в електронній петиції №22/041034-еп, якою пропонувалось дозволити адвокатам перебувати на спрощеній системі оподаткування, потрібно доповнити п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України новою групою платників єдиного податку, а саме: особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зазначену у абз. 2 пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, і передбачити для них фіксовану ставку єдиного податку, не більше 5% доходу.

Або, як пропонується в законопроекті №2200 (№220-1), потрібно внести зміни до Податкового кодексу України у яких передбачити, що адвокати, як самозайняті особи, мають право перебувати на спрощеній системі оподаткування обліку та звітності.

Ефективним способом реалізації цього права є законопроект №2200 (№2200-1) про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (щодо усунення порушення прав самозайнятих осіб). Прийняття таких змін надасть змогу удосконалити систему оподаткування щодо справляння податків з осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а також збільшить надходження до відповідних бюджетів.

Реалізація законопроектів усуне дискримінацію, матиме наслідком спрощення процедури адміністрування податків і зборів, сприятиме прозорості та попередить можливе корегування фактичних розмірів доходів з використанням схем податкової оптимізації, дозволить забезпечити додаткові надходження до державного та місцевих бюджетів.

1. Конституція України, Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, №30, ст. 141, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Податковий кодекс України, 2 грудня 2010 року № 2755-VI, Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», 5 липня 2012 року № 5076-VI, Відомості Верховної Ради (ВВР), 2013, № 27, ст.282, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text>.
4. Узагальнююча податкова консультація щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затверджена наказом Державної податкової служби України №1185 від 24.12.2012 року, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va185837-12#Text>.
5. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» №727/98 від 03.07.1998 року, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text>.
6. Лист Державної фіскальної служби України від 21.03.2017 року №3782/К/99-99-13-02-03-14, джерело доступу - <https://tax.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-fizichnih-osib/71792.html>.
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року №2120-IX, джерело доступу - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
8. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність №2200 від 02.10.2019 року, джерело доступу - http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=2200&skl=10.
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо усунення порушення прав самозайнятих осіб) №2200-1 від 16.10.2019 року, джерело доступу - http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=67088.

10. Додаткова ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду у справі №910/7304/20 від 09.09.2021 року, джерело доступу - <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99647708>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду у справі №922/1747/19 від 08.10.2019 року, джерело доступу - <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84847689>.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду у справі №922/1749/19 від 17.10.2019 року, джерело доступу - <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85048243>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду у справі №910/10935/20 від 01.02.2022 року, джерело доступу - <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102914128>.
14. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі №808/7758/13-а (провадження №К/800/44702/14) від 21.01.2016 року, джерело доступу - <https://reyestr.court.gov.ua/Review/55660917>.
15. Електронна петиція №22/041034-en, джерело доступу - <https://petition.president.gov.ua/petition/41034>.
16. Панченко Ю. Артур Лаффер: Вам доведеться робити те, що робили в Європі 100 років тому, а не зараз [Архівовано 10 листопада 2019 у Wayback Machine.] / Європейська правда. — 14.09.2015).

Borshchevskyy O.A. Taxation of the lawyer's income: trends to change the legal regulation

The issue of taxation of advocacy is undergoing a new stage of discussion and debate. Today, the taxation of a lawyer's income depends on whether the lawyer works individually, as a self-employed person, or as an employee under an employment contract in a law office or association.

Working independently, a lawyer pays tax and other mandatory payments in the total amount of about 42% (personal income tax 18%, military levy 1.5%, single social contribution 22%), while persons who are on the simplified system taxation, pay a single tax (for example 5%) and a social contribution.

Laws (bill) No. 2200, No. 2200-1, which provide for the right of lawyers, as self-employed persons, to be on the simplified taxation system for the main type of their activity (activity in the field of law) introduce novelty in this matter.

The issue of the lawyer's right to choose the taxation system, in particular, the simplified taxation system, which is applied to individual entrepreneurs, remains debatable in the context of guarantees of the stability and independence of the lawyer's activity, provided for by the interests of the state and the lawyer. The importance of transparency of tax relations and the validity of simplifying state control over tax assessment and payment are discussed.

At the theoretical level, the effectiveness and efficiency of tax payment and the increase of budget revenues from advocacy activities in the case of the legislative

granting of the right to a simplified taxation system to an attorney are ascertained. It is indicated that such an approach corresponds to the principle of fairness and impartiality to the lawyer's activity in terms of its taxation.

The article reveals the problem of discrimination of self-employed persons and entrepreneurs in the field of taxation. The material presents an analysis of draft laws and their rationale. Tendencies to changes in the legal regulation of tax relations of self-employed persons are outlined. A comparison of the features of advocacy and entrepreneurial activity was carried out. Attention is focused on the issue of taxation of the lawyer's income. The regulatory and legal regulation of tax collection from advocacy activities is characterized. The judicial practice and legal positions of the Supreme Court have been elaborated and their influence on the formation of the object of taxation from advocacy activities has been outlined. Arguments were searched for the need to legislate for the lawyer the right to choose between the general and simplified taxation systems. The conclusion is made about the need to regulate the lawyer's right to choose the taxation system, which is a constituent element of guaranteeing the lawyer's independence.

Key words: lawyer, lawyer activity, taxation, lawyer's income, tax rate.

Борщевський О.А. Оподаткування доходу адвоката: тенденції до зміни правового врегулювання

Питання оподаткування адвокатської діяльності проходить свій новий етап обговорення та дискусії. Сьогодні оподаткування доходу адвоката залежить від того, чи працює адвокат індивідуально, як самозайнята особа, чи як найманий працівник за трудовим договором в адвокатському бюро чи об'єднанні.

Працюючи самостійно адвокат сплачує податок та інші обов'язкові платежі у сумарному розмірі близько 42% (податок на доходи фізичних осіб 18%, військовий збір 1.5%, єдиний соціальний внесок 22%), в той час, коли особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, сплачують єдиний податок (наприклад 5%) та соціальний внесок.

Новизну у даному питанні вносять законопроекти №2200, №2200-1, що передбачають право адвокатів, як самозайнятих осіб, перебувати на спрощеній системі оподаткування за основним видом своєї діяльності (діяльність у сфері права).

Дискусійним залишається питання про право адвоката на вибір системи оподаткування, зокрема, на спрощену систему оподаткування, яка застосовується до фізичних осіб-підприємців, в контексті гарантій стабільності та незалежності адвокатської діяльності, забезпечені інтересів держави та адвоката. Обговорюється важливість прозорості податкових відносин та обґрунтованості спрощення державного контролю за нарахуванням та сплатою податку.

На теоретичному рівні констатується ефективність та результативність сплати податку і збільшення надходжень до бюджету від адвокатської діяльності у разі законодавчого надання права адвокату на спрощену систему оподаткування. Вказується, що такий підхід відповідає принципу справедливості та неупередженості до адвокатської діяльності в частині її оподаткування.

Стаття розкриває проблему дискримінації самозайнятих осіб та підприємців у сфері оподаткування. У викладеному матеріалі представлений аналіз законопроектів та їх обґрунтування. Окреслено тенденції до зміни правового врегулювання податкових правовідносин самозайнятих осіб. Проведено порівняння ознак адвокатської та підприємницької діяльності. Зосереджено увагу на питанні оподаткування доходу адвоката. Охарактеризовано нормативно-правове регулювання справляння податків з адвокатської діяльності. Опрацьовано судову практику і правові позиції Верховного Суду та окреслено їх вплив на формування об'єкту оподаткування з адвокатської діяльності. Здійснено пошук аргументів щодо необхідності законодавчого закріплення для адвоката права вибору між загальною та спрощеною системами оподаткування. Підведено підсумок про необхідність врегулювання права адвоката на вибір системи оподаткування, що є складовим елементом гарантії незалежності адвоката.

Ключові слова: адвокат, адвокатська діяльність, оподаткування, дохід адвоката, ставка податку.