

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНОЇ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття присвячена проблемам правового регулювання оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності, що представлені у вигляді порівняльного аналізу раніше чинного, чинного та перспективного законодавства. У роботі сформульовані напрями подальшого реформування законодавства у частині оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності. Ключові слова: оподаткування, індивідуальна адвокатська діяльність, адвокатура.

Статья посвящена проблемам правового регулирования налогообложения индивидуальной адвокатской деятельности, представленным в виде сравнительного анализа ранее действующего, ныне действующего и перспективного законодательства. В работе сформулированы направления дальнейшего реформирования налогового законодательства в части налогообложения индивидуальной адвокатской деятельности. Ключевые слова: налогообложение, индивидуальная адвокатская деятельность, адвокатура.

Article is devoted problems of legal regulation of the taxation of the individual lawyer activity, presented in the form of the comparative analysis of the last, present and perspective legislation. In article directions of the further reforming of tax laws regarding the taxation of individual lawyer activity are formulated. Key words: taxation, individual lawyer activity, advocacy.

Розвиток правової держави в Україні пов'язаний з реформуванням багатьох сфер суспільної діяльності, що здійснюється через зміни відповідних актів законодавства. Це, зокрема, стосується й оподаткування адвокатської діяльності, що визначає актуальність обраної теми дослідження.

Задачами цієї статті є дослідження актів раніше чинного, чинного на сьогодні та перспективного законодавства щодо оподаткування адвокатської діяльності, а також визначення існуючих проблем правового регулювання цього інституту та шляхи їх можливого вирішення.

Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом [1, с. 67]. Чинний Закон України «Про адвокатуру» від 19 грудня 1992 року (зі

змінами від 1 жовтня 2008 р.) не містить жодних норм, навіть відсильних, які б визначали принципи, умови та порядок оподаткування прибутку, отриманого від здійснення адвокатської діяльності, як індивідуально, так і в складі адвокатських об'єднань, та оподаткування самих адвокатських об'єднань (колегій, фірм, контор).

Звернемося до перспективного законодавства щодо регулювання адвокатської діяльності. З метою ефективного реформування законодавства України про адвокатуру Спілка адвокатів України (САУ) та Асоціація правників України (АПУ) домовилися об'єднати свої зусилля задля підготовки проекту нової редакції Закону України "Про адвокатуру", який буде відповідати інтересам адвокатів, держави та суспільства, для чого підписали Меморандум про концептуальні положення щодо реформування законодавства про адвокатуру від 29 лютого 2008 р.

Згідно з п. 4.41 вищезазначеного Меморандуму пропонується в новій редакції Закону України "Про адвокатуру" передбачити загальні принципи особливого механізму оподаткування адвокатської професії як такої, що є невідприємницькою, неприбутковою та реалізує конституційну, соціально спрямовану функцію з надання правової допомоги (АПУ пропонує додати, що така невідприємницька, неприбуткова адвокатська діяльність має здійснюватися в передбачених Законом формах) [19].

Стаття 28 проекту Закону України «Про адвокатуру» № 7051 від 09.02.2006 р. передбачає, що оподаткування адвокатської діяльності здійснюється за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності за встановленим єдиним податком [20]. Згідно зі статтею 5 Проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про адвокатуру"» від 14.03.2006 р. № 7051-1 адвокату забезпечується можливість обирати систему оподаткування, обліку і звітності відповідно до закону [21]. Обидва зазначені проекти Постановою Верховної Ради України від 17.03.2006 р. «Про направлення на повторне перше читання проекту Закону України «Про адвокатуру» та проекту Закону України «Про внесення змін до Закону

України "Про адвокатуру"» були направлені на доопрацювання для їх подання на розгляд Верховної Ради України в повторному першому читанні [5]. Слід погодитися із зазначеними формулюваннями, що тільки закладають принципи оподаткування адвокатської діяльності та наголосити лише на необхідності чіткого регулювання питань оподаткування адвокатської діяльності саме податковим законодавством.

Як зазначає, зокрема, і вчений-правник Ігор Головань, навряд чи доцільно в законі «Про адвокатуру» торкатися питань оподаткування адвокатської діяльності. Такі проблеми слід вирішувати шляхом внесення змін у закони про оподаткування. Тим паче, що в силу Закону України «Про систему оподаткування» ставки, механізм стягування податків і пільги з оподаткування не можуть установлюватися і змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування [24].

На сьогодні оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності регулюється Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб». Крім того, за відсутності спеціального законодавства податковими органами застосовуються до оподаткування адвокатської діяльності також Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», Інструкція про прибутковий податок з громадян тощо.

На наш погляд, таке застосування для заповнення прогалин законодавства не є законним, оскільки, по-перше, вищезазначені акти законодавства регулюють лише оподаткування фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, що здійснюють підприємницьку (з метою отримання прибутку) діяльність. А відповідно до Конституції України та Закону України «Про адвокатуру» адвокатська діяльність не є підприємницькою, адже метою її здійснення є захист прав, свобод та представництво законних інтересів громадян України, іноземних громадян, осіб без громадянства, юридичних осіб, подавання їм іншої юридичної допомоги [1]. І по-друге, на

законодавчому рівні аналогія закону (ст. 8 Цивільного кодексу України) закріплена лише для цивільних (приватних) правовідносин, а не публічних, до яких належить і оподаткування. Однак, на жаль, до прийняття відповідного законодавства альтернативи такому порядку регулювання оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності немає.

Відсутність законодавства, яке б чітко регулювало оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності, в основному заповнюється роз'ясненнями Державної податкової адміністрації України щодо застосування до цих правовідносин чинних актів податкового законодавства. До набрання чинності Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (з 01.01.2004 р.) оподаткування доходів адвокатів, які займалися адвокатською діяльністю індивідуально, проводилося відповідно до вимог, викладених у четвертому розділі Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13-92 "Про прибутковий податок з громадян" та за ставками, визначеними пунктом 1 статті 7 цього Декрету з відповідними змінами.

Прибутковий податок нараховувався податковою інспекцією на підставі декларації про очікуваний (оціночний) доход на поточний календарний рік. Відповідно до вимог п. 4 ст. 14 зазначеного Декрету декларація про доходи повинна була подаватись до податкової інспекції в п'ятиденний строк після закінчення місяця з дня виникнення джерела доходу. У декларації зазначався розмір фактичного доходу за перший місяць та розмір очікуваного доходу до кінця поточного року.

Подальше подання декларацій про доходи адвокатами, які займалися індивідуальною діяльністю, здійснювалося щорічно до 1 лютого наступного року. Для правильного складання декларації та визначення податкових зобов'язань особи, які здійснювали зазначену діяльність, зобов'язані були вести облік доходів і витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням адвокатської діяльності. Форма книги обліку доходів і витрат була

передбачена Інструкцією "Про прибутковий податок з громадян" (додаток 10)[17].

Ураховуючи особливості адвокатської діяльності, Головна державна податкова інспекція України рекомендувала для використання в практичній діяльності спеціальну форму книги обліку доходів і витрат [18]. Після набрання чинності Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності стало більш визначеним та більш лояльним по відношенню до адвоката як платника податку, однак проблем регулювання оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності також залишилося чимало. Згідно з пунктом 1.9 статті 1 зазначеного Закону діяльність адвокатів визначено як незалежну професійну діяльність, а відповідно до п. 1.19. цього Закону адвокат визначений як самозайнята особа. Проте Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» не містить спеціального розділу чи окремих статей, де було б висвітлено особливості оподаткування доходів осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, зокрема індивідуальну адвокатську діяльність.

З урахуванням сказаного, порядок оподаткування адвокатів охоплюється загальними нормами цього Закону, що на практиці породжує безліч питань щодо правозастосування окремих його положень.

До сьогодні чітко не прописані норми, що регулюють склад витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів від незалежної професійної діяльності самозайнятих осіб, до яких відноситься така категорія платників податків, як адвокати. Невирішеним залишається питання обрання спрощеної системи оподаткування особами, що здійснюють незалежну професійну діяльність, з огляду на те, що адвокатська діяльність не є підприємницькою, та ряд інших питань щодо порядку оподаткування адвокатів [12]. Підпунктом "з" п. 1.3 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» доходом з джерелом його походження з України є будь-який дохід, одержаний платником податку або нарахований на його користь від

здійснення будь-яких видів діяльності на території України, зокрема у вигляді доходів від здійснення незалежної професійної діяльності на території України.

Доходами платників податку, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, є сума коштів, що сплачується клієнтами за надання послуг правового характеру протягом року, тому що Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» уже не передбачено подання платником податку з доходів фізичних осіб, у тому числі самозайнятою особою, щоквартальної податкової декларації та сплати авансових платежів з цього податку. Доходи, одержані від податкових агентів, у тому числі самозайнятими особами (адвокатами), підлягають кінцевому оподаткуванню у джерела виплати. Юридичні особи та фізичні особи-підприємці при оплаті послуг адвоката мають утримувати податок з доходів фізичних осіб.

Таким чином, оскільки доходи, одержані адвокатами від податкових агентів, підлягають кінцевому оподаткуванню у джерела виплати, ще однією проблемою оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності є сплата адвокатом податку із суми доходів, а не із суми чистого прибутку (тобто із суми доходу, зменшеної на суму витрат).

Щодо доходів, одержаних не від податкових агентів (фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності), то такі доходи повинні бути включені в річну податкову декларацію адвоката і з них необхідно сплатити податок з доходів фізичних осіб [15]. Облік доходів і витрат осіб, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, як і всіх інших платників податку, здійснюється на загальних підставах, визначених законом. Книгу обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу та Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу - затверджено наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми обліку доходів і витрат платника податку з доходів фізичних осіб та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення

суми загального річного оподатковуваного доходу», від 16 жовтня 2003 р. № 490 зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 29 жовтня 2003 р. за №988/8309 [7].

До сьогодні дискусійним залишається питання щодо можливості обрання адвокатами-індивідуалами спрощеної системи оподаткування, передбаченої Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 3 липня 1998 р. № 727/98 (у редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 р. № 746/99) [6]. Згідно з п. 1 зазначеного Указу спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

- фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн.;
- юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн. [6].

Отже, однією з обов'язкових умов переходу на спрощену систему оподаткування є реєстрація в установленому законом порядку адвоката як суб'єкта підприємницької діяльності (що і здійснюється адвокатами на практиці). Однак це, як ми вже зазначали, суперечить Конституції України та Закону України «Про адвокатуру». Таким чином, необхідним є внесення змін до Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" та включення до переліку осіб, які мають право обирати спрощену систему оподаткування, осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність (адвокатів).

Підбиваючи підсумки цього дослідження, ще раз підкреслимо, що реформування оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності

нагально потребує внесення подальших змін до податкового законодавства України з метою подолання всіх існуючих прогалин.

Бібліографічні посилання

1. Конституція України, прийнята на V сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1996, N 30, ст. 141 (зі змін. від 08.12.2004 р.) .
2. Закон України «Про адвокатуру» 19.12.92 р. // Відомості Верховної Ради, 1993, N 9, ст. 62 (зі змін. від 01.10.2008 р.).
3. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2003, N 37, ст. 308 (зі змін. від 15.01.2009 р.).
4. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1993, N 10, ст. 77 (зі змін. від 03.06.2005р.).
5. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. № 727/98 (В редакції Указу Президента N 746/99 від 28.06.99р.). // portal.rada.gov.ua.
6. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми обліку доходів і витрат платника податку з доходів фізичних осіб та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу» від 16.10.2003 р. N 490, зар. в Міністерстві юстиції України 29.10.2003 р. за N 988/8309. // portal.rada.gov.ua.
7. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)» N 80 від 19.02.98 р., зар. в Міністерстві юстиції України 16 березня 1998 р. за N 172/2612 (зі змін. від 20.08.2007 р.). // portal.rada.gov.ua.
8. Наказ Головної державної податкової інспекції України «Про затвердження Інструкції про прибутковий податок з громадян» від 21.04.1993 р. N 12, зар. в Міністерстві юстиції України 9 червня 1993 р. за N 64 (зі змінами від 16.07.2003 р.). // portal.rada.gov.ua.
9. Роз'яснення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури при КМУ «Про деякі особливості оподаткування адвокатської діяльності», затв. рішенням Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури від 5 вересня 2008 р. N V/7-116. // portal.rada.gov.ua.
10. Роз'яснення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури при КМУ від 21.03.2008 р. «Про суміщення адвокатської та підприємницької діяльності», затв. рішенням Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури від 21 березня 2008 р. N V/3-71. // portal.rada.gov.ua.
11. Рішення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури при КМУ (IV З'їзд адвокатів України) "Про питання оподаткування адвокатської діяльності» від 11 листопада 2006 року N 2. // portal.rada.gov.ua.
12. Роз'яснення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури при КМУ від 10.02.2006 р. N IV/18-3.1 «Про можливість надання органам державної податкової служби відомостей щодо адвокатів». // portal.rada.gov.ua.
13. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.03.2006 р. N 1530/Г/17-0415 «Щодо порядку оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності». // portal.rada.gov.ua.
14. Лист Державної податкової адміністрації України від 25.03.2005 р. №2014/Г/17-3115. // portal.rada.gov.ua.
15. Лист Державної податкової адміністрації України від 25.12.2003 р. №6648/К/17-0515. // portal.rada.gov.ua.
16. Лист Головної державної податкової інспекції України від 12.04.95 N 14-119/14-163. // portal.rada.gov.ua.
17. Вказівка Головної державної податкової інспекції України від 17 січня 1994 року N 1 «Про оподаткування доходів адвокатів». // portal.rada.gov.ua.

18. Меморандум САУ, АПУ «Про концептуальні положення щодо реформування законодавства про адвокатуру, погоджені Спілкою адвокатів України та Асоціацією правників України» від 29 лютого 2008 року. // portal.rada.gov.ua.
19. Проект Закону України «Про адвокатуру» № 7051 від 09.02.2006 р. // portal.rada.gov.ua.
20. Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про адвокатуру” № 7051-1 від 14.03.2006 р. // portal.rada.gov.ua.
21. Базидевич А. Статус адвоката: антологія професійних нюансів // Правовий тиждень, 2007, №29.
22. Гендін О. Права адвокатів – це насамперед права особи, яка звертається по допомогу // Закон і бізнес, 2005. - № №24 (700) (11-17.06.2005 р.).
23. Добродій Т. Порядок оподаткування доходів фізичних осіб // Вісник податкової служби України», жовтень 2007 р., № 40 (467), с. 42.
24. Ткаченко О. Питання оподаткування адвокатської діяльності // Юридична газета. - 2009. - № 51-52. - С. 10 - 11.

УДК 342.9 (477)

М. Б. Острах

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

ВИДИ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ

Автор аналізує класифікацію адміністративних послуг, що надаються державою. Визначає основні види і вказує на особливості регулювання адміністративних послуг у законодавстві України. Ключові слова: адміністративна послуга, види, органи держави, фізичні особи, юридичні особи.

Автор анализирует классификацию административных услуг, предоставляемых государством. Определяет основные виды и указывает на особенности регулирования административных услуг в законодательстве Украины. Ключевые слова: административная услуга, виды, органы государства, физические лица, юридические лица.

The author analyzes the classification of administrative services provided by the state. Defines the basic types and indicates the features of the regulation of administrative services in the legislation of Ukraine. Keywords: administrative services, species, state agencies, individuals, legal entities.

Для того щоб більш чітко зрозуміти поняття «адміністративні послуги», потрібно дослідити таке поняття, як види «адміністративних послуг». У літературі з цього питання існує багато різних класифікацій.

Адміністративні послуги надаються лише за безпосередньою ініціативою (заявою) фізичних та юридичних осіб, незалежно від самої форми заяви особи (усна чи письмова) та порядку її отримання органом влади.