

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

КОРІННА НАДІЯ МИКОЛАЇВНА

УДК 347.73:336.22]:351

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ
ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Н.М. КОРІННА

Науковий керівник

кандидат юридичний наук, доцент

ШОЛКОВА Тетяна Борисівна

Ірпінь – 2024

АНОТАЦІЯ

Корінна Н.М. Правове регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України, Ірпінь, 2024.

У дисертації вирішено наукове завдання, що полягає у визначенні теоретико-правових засад регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності в Україні та виробленні пропозицій щодо удосконалення правового забезпечення даного виду правовідносин.

У результаті проведеного дослідження констатовано, що при врегулюванні відносин щодо сплати обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності (далі АД) необхідно забезпечити баланс публічного інтересу, що виражається в отриманні максимального обсягу надходжень до публічних централізованих фондів коштів для забезпечення інтересів громадян, і приватних інтересів самих адвокатів, що виражаються в отриманні гідної оплати за надані правничі послуги і прийняттого залишку прибутку після сплати всіх обов'язкових платежів. Це дозволить задовольнити власні потреби та інтереси адвоката, його сім'ї, а також сприятиме його професійному розвитку. Недотримання цього балансу з боку держави при встановленні обов'язкових платежів, недостатньо продуманий механізм податкового обліку, неврахування сукупної величини податкового навантаження конкретного платника податків, тягне за собою зменшення надходжень до публічних централізованих фондів коштів у зв'язку з приховуванням доходів або заведенням їх значної частини у «тінь». Зроблено висновок, що актуальним є перегляд положень, що не дозволяють адвокату-самозайнятій особі, який працює на індивідуальній формі, вільно обирати систему оподаткування. Пропонується надати можливість такому адвокату застосовувати спрощену систему оподаткування. Це означатиме для платника податків – зменшення податкового навантаження, спрощення податкового обліку та

заощадження власних коштів. Для держави, це сприятиме зростанню податкових надходження в зв'язку з виведенням доходів адвокатів з «тіні». Крім того, запропоновано узгодити положення податкового законодавства щодо можливості здійснити такий перехід не анулюючи при цьому свідоцтво на право на заняття АД. Це створить однакові умови для адвоката, незалежно від обраної організаційно-правової форми АД.

У дисертації розкрита генеза правового регулювання сплати платежів з доходів від АД в Україні. Констатовано, що становлення та еволюція платежів з доходів від АД в Україні дійсно нерозривно пов'язані з розвитком податкової системи України та АД і її організаційно-правових форм. Виходячи з аналізу нормативно-правових актів, що врегульовували порядок АД та сплату адвокатами обов'язкових платежів, було виокремлено 10 етапів формування платежів з доходів від АД на території України, починаючи з початку ХХ ст.

При дослідженні поняття «адвокатська діяльність» було виявлено специфічні її ознаки, колізії чинного законодавства у її трактуванні. Як результат – дисертантом було запропоновано авторське визначення даного поняття та констатовано необхідність його закріплення у частині 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

З'ясовано сутність понять «податок», «збір», «єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «щорічний внесок адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування» та зроблено висновок, що вказаним платежам характерні *чотири головні об'єднуючі специфічні ознаки*: обов'язковість; систематичність; акумулювання у публічні централізовані фонди коштів; настання юридичної відповідальності за їх несплату, сплату у неповному обсязі чи несвоєчасну сплату. Отже, вказані ознаки дають можливість об'єднати платежі з доходів від АД у загальне поняття «публічний обов'язковий платіж». Відповідно, визначаючи ці платежі, пропонуємо починати зі слів «..... – це публічний обов'язковий платіж.....» та закріпити таким чином у тих статтях де вони визначенні, а саме: в абзаці 2 частини 2 статті 58 Законі України «Про адвокатуру і адвокатську діяльність»,

ст. ст. 6.1., 6.2. ПКУ та пунктом 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Автором запропоновано нові визначення понять та удосконалено існуючі, а саме:

–«доходи від адвокатської діяльності –це сума коштів отримана адвокатом, за здійснення ним адвокатської діяльності у будь-якій дозволеній законодавством формі та за надання інших послуг передбачених в статутних документах, в межах звітного періоду, що підлягає оподаткуванню та вирахуванню інших обов'язкових платежів»;

– «публічні обов'язкові платежі – платежі, що справляються у грошовій формі систематично, у чітко визначених розмірах до публічних централізованих фондів коштів, порядок сплати яких регулюється нормативно-правовими актами імперативного характеру, за несплату, несвоєчасну сплату або сплату в неповному розмірі, за неподання або несвоєчасне подання звітності щодо їх сплати, до платників застосовується юридична відповідальність»;

–«платежі з доходів від адвокатської діяльності – це публічні обов'язкові платежі та платежі, що пов'язані з організацією та забезпеченням адвокатської діяльності, що сплачуються з доходів від адвокатської діяльності до відповідних централізованих і децентралізованих фондів коштів»;

– «адвокатська діяльність – незалежна професійна діяльність адвоката, що здійснюється з обов'язковим дотриманням визначених в законодавстві принципів адвокатської етики щодо захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту відповідно до укладеного договору з метою захисту його прав, свобод і законних інтересів».

Сформульовано специфічні ознаки публічних обов'язкових платежів, які вдалося виокремити внаслідок проведеного аналізу таких понять як «податок», «збір» та «платіж». Зроблено відповідний висновок про те, що поняття «публічні обов'язкові платежі» є загальним поняттям по відношенню до поняття «податки» «збори», «єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування» та цим платежам властиві чотири головні об'єднуючі специфічні

ознаки: обов'язковість; систематичність; акумулювання у публічні централізовані фонди коштів; настання юридичної відповідальності за їх несплату, сплату у неповному обсязі чи несвоєчасну сплату.

Виокремлено *види «публічних обов'язкових платежів»*, до яких необхідно віднести: податки; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі ЄСВ); щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування.

Встановлено взаємозалежність розміру публічних обов'язкових платежів від різних форм АД та стану дотримання законодавцем принципу обґрунтованості, рівності, недискримінації при їх встановленні.

Здійснено авторську класифікацію платежів з доходів від АД: 1. *В залежності від виду грошового фонду надходження*: а) платежі, що надходять до публічного бюджетного централізованого фонду коштів (державний або місцевий бюджет); б) платежі, що надходять до публічного (суспільного) централізованого позабюджетного фонду коштів (наприклад: Загальнообов'язковий фонд державного соціального страхування, грошові фонди НААУ або регіональних рад адвокатів); в) платежі, що надходять до децентралізованих публічних (суспільних) фондів коштів (накопичувальні страхові фонди); г) платежі, що надходять до децентралізованих приватних фондів коштів; 2. *Залежно від суб'єкта встановлення платежів*: а) платежі, встановлені ВРУ; б) платежі, встановлені органами місцевого самоврядування; в) платежі, встановлені органом виконавчої влади; г) платежі, встановлені професійними спілками або страховими організаціями; 3. *В залежності від часу сплати*: а) постійні; б) тимчасові; в) разові; 4. *В залежності від норм встановлення*: а) платежі, що закріплені імперативними нормами; б) платежі, що закріплені диспозитивними нормами; 5. *В залежності від характеру платежу*: 5.1) загальнообов'язкові – а) для всіх громадян, в тому числі адвокатів; б) для відповідної професійної спільноти (в даному випадку адвокатів); 5.2) добровільні; 6. *В залежності від призначення платежу*: а) на виконання податкового обов'язку; б) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ); в) на забезпечення реалізації

адвокатського самоврядування (НААУ, регіональна рада адвокатів); г) на сертифікацію діяльності адвокатів; д) на навчання (щорічне обов'язкове підвищення кваліфікації); є) на організацію професійної діяльності (загально-господарські платежі, страхові платежі) тощо;

Запропоновано авторську класифікацію доходів від здійснення адвокатської діяльності: 1) *залежно від джерела надходження*: а) доходи з бюджетів відповідного рівня (безкоштовна правова допомога); б) доходи, отримані від клієнтів (фізичних чи юридичних осіб) за договором; в) пасивні доходи; 2) *залежно від часу отримання*: а) постійні; б) разові; в) періодичні; 3) *доходи отримані залежно від виду діяльності*: а) гонорар; б) заробітна плата; в) доходи за надання первинної правової допомоги; г) доходи за надання вторинної правової допомоги; д) доходи, отримані за підвищення кваліфікації (навчання); є) доходи, отримані за стажування осіб, які одержали свідоцтво про складення кваліфікаційного іспиту, (майбутніх адвокатів); ж) доходи за правовий супровід діяльності клієнтів – юридичних і фізичних осіб, органів державної влади, органів місцевого самоврядування з) дивіденди від діяльності АО та інші види доходів, що дозволені законом.

Здійснено порівняння та досліджено особливості взяття на податковий облік та порядок сплати податків та інших обов'язкових платежів адвокатами-самозайнятими особами, які здійснюють свою діяльність у індивідуальній формі та адвокатами ФОП з ознакою «провадження незалежної професійної діяльності», визначено проблемні питання та запропоновано шляхи їх розв'язання.

Досліджено наслідки зупинення або припинення права на заняття АД, передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та з'ясовано їх вплив на податковий обов'язок адвоката та сплату ним ЄСВ.

Окреслено особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від АД залежно від різних її організаційно-правових форм. Встановлено, що адвокатське бюро, з точки зору правового регулювання сплати платежів з доходів від АД, є найоптимальнішою організаційно-правовою формою та має найменше податкове навантаження. Проте, сплата платежів з доходів від АД у складі АБ не

є досконалою та також потребує необхідних змін.

Підкреслено, що беручи до уваги, що АД не є підприємницькою, а відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» є незалежною професійною діяльністю адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту, доведено, що однозначно необхідно запроваджувати зміни чинного податкового законодавства щодо оподаткування АД та гармонізувати їх з міжнародною практикою шляхом нівелювання ототожнення діяльності адвоката із підприємницькою діяльністю, зменшуючи податкове навантаження на адвоката в цілому.

Обґрунтовано необхідність внесення змін до ключових профільних законів, які регламентують адвокатську діяльність, Податкового кодексу України (далі ПК України). Сформовано пропозиції удосконалення українського законодавства на основі перспективного досвіду Республіки Хорватія та Республіка Польща щодо правового регулювання справляння платежів з доходів від АД. Запропоновано введення обов'язкового платежу «страхування відповідальності адвокатської діяльності» як «публічного обов'язкового платежу» за прикладом досвіду європейських країн. Так, пропонується врахувати досвід Республіка Польща щодо надання пільг при сплаті податку з доходів самозайнятих осіб. Пропонується врахувати досвід Республіка Хорватія щодо надання пільг при оподаткуванні прибутку власниками юридичних осіб, адвокатських компаній, які зареєстровані менше 3 років та мають найманих працівників.

Ключові слова: адвокат, адвокатська діяльність, самозайнята особа, незалежна професійна діяльність, публічний обов'язковий платіж, публічні централізовані фонди коштів, платежі з доходів від адвокатської діяльності, податок, єдиний соціальний внесок.

SUMMARY

Korinna N.M. Legal regulation of payment of income from advocacy. - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of philosophy in specialty 081 "Law". – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine, Irpin, 2024.

The dissertation provides a theoretical generalization and solution of the scientific problem, which consists in determining the theoretical and applied principles of legal regulation of payment of income from advocacy in Ukraine and substantiation on this basis of areas aimed at improving relations related to payment of income from advocacy in Ukraine.

As a result of the dissertation research it is stated that the general approaches developed by the science of tax law regarding the definition of the subject and methods of legal regulation, features of legal regulation of relations regarding taxes, fees and other obligatory payments under time of advocacy. Tax law is of direct importance for the practice of law by establishing a list of relevant taxes, fees and other mandatory payments, the procedure for payment of such fees, as well as the tax status of lawyers, in particular, lawyers who practice law and are registered in bodies of the state tax service as a natural person - an entrepreneur under the NACE, activities that do not contradict the current Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy", the legal regime of taxation of all income from advocacy.

The development and genesis of legal regulation of payment of income from advocacy in Ukraine are revealed. It is determined and established that the taxation of all income from advocacy is due solely to the result of such activities. The formation and evolution of payment of income from advocacy in Ukraine is really inextricably linked with the development of the tax system in Ukraine and advocacy, their organizational forms.

The advantages and disadvantages of a general and simplified system of income taxation of a law firm and / or a law firm are presented.

Many scholars have devoted themselves to the study of taxation of persons

engaged in independent professional activity. However, taking into account that in accordance with the provisions of current legislation, the problem of violation of the principles of tax law, namely equality and neutrality, has not been resolved and lawyers are forced to look for ways to optimize the tax burden and deal with a complex system of reporting on the general taxation system. who are really entrepreneurs have the privilege of working on a simplified system of taxation, accounting and reporting. Such scientists as, Kechekyan, IE Krynitskyi, Yu.O. Krokhina, MP Кучерявенко, Т.А. Latkovska, A.V. Malko, Yu.V. Onishchuk, OP Orlyuk, IO, directly to the taxation of advocacy such scientists as Skrebets O., Kozina V. in the article "Taxation of income of lawyers - individuals", I. Sadovska in the dissertation research "Advocacy as an object of tax regulation" », Tovkun LV "Legal regulation and features of taxation of self-employed persons", S. Ivanova, N. Bakayanova and others.

However, most attention was paid to this topic in their scientific works NM Bakayanova and OO Jaburia.

The foreign experience of legal regulation of payment of payments from income from advocacy activity is analyzed. It turns out that

The existing problems of legal regulation of payment of income from advocacy are considered. It is stated that the current state of payment of income from advocacy needs to be significantly improved, as domestic tax legislation does not take into account the peculiarities of payment of income from advocacy.

Necessity is substantiated and amendments to the key profile laws regulating advocacy are proposed - the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy" of July 5, 2012 № 5076-VI and the Law of Ukraine "On Free Legal Aid" of June 2, 2011 № 3460 -VI, where to replace the definition of "legal" with "legal", in particular in the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy" in part 1 of Article 1 defining the basic terms, it is necessary to amend paragraph 4, which defines the term of the contract for legal assistance, to change the very essence of the term "legal aid agreement" to "legal aid agreement", including the text also to make the following changes, changing the wording "the client agrees to pay for legal assistance and the actual costs required to perform the contract" to the wording "the client agrees to pay for legal assistance and

actual costs required to perform the contract" .

With the results of research and analysis of dissertations of other scholars in the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy" in part 1 of Article 1 defining the term "advocacy", it is necessary to amend paragraph 2 not only in part "legal assistance", but also to expand this concept by stating in the following wording: "Advocacy - an independent professional activity of a lawyer on clearly defined ethical principles for the protection, representation and provision of other types of legal assistance to the client."

In addition, in the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy Activity" of July 5, 2012 № 5076-VI and the Law of Ukraine "On Free Legal Aid" of June 2, 2011 № 3460-VI it is necessary to replace all the words "legal" in the text. all cases to the word "legal" in the appropriate cases.

These changes also need to be made, namely the replacement of the word "legal" in all cases with the word "legal" in the relevant cases of the following codes, as well as in other regulations that contain the concept of "legal assistance".

Also, taking into account that advocacy is not business, and in accordance with paragraph 2 of Part 1 of Art. 1 of the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy" is an independent professional activity of a lawyer to protect, represent and provide other types of legal assistance to the client, it is clearly necessary to introduce changes in current tax legislation on taxation of advocacy and bring them to international practice. in particular, by leveling the identification of the lawyer's activity with entrepreneurial activity, at the same time, reducing the tax burden on the lawyer as a whole.

To solve the above problem, we propose to amend Article 291 of Chapter 1. "Simplified system of taxation of accounting and reporting" of Section XIV "Special tax regimes" and other regulations governing this relationship, namely: to grant the right to a lawyer - a self-employed person , which carries out independent professional activity, to be on the simplified system of taxation, accounting and reporting, without re-registration, without the creation of an additional entity "individual entrepreneur" with signs of independent professional activity. Because today, in a simplified system, only natural persons-entrepreneurs who are not lawyers have the right to work, which puts

lawyers in unequal, worse conditions than other entities and violates, in our opinion, the principle of equality and neutrality enshrined in Art. 4 of the Tax Code of Ukraine.

That is, paragraph 291.3 of Article 291 of the Tax Code of Ukraine shall be worded as follows: "291.3. A legal entity or a natural person - entrepreneur or self-employed person practicing law may independently choose a simplified taxation system if such person meets the requirements established by this Chapter and is registered as a single tax payer in the manner prescribed by this Chapter. "

Key words: lawyer, advocacy, self-employed person, independent professional activity, obligatory payments, income payments, income, taxes, single social contribution.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Корінна Н. М. Особливості правового регулювання сплати єдиного соціального внеску адвокатом-самозайнятою особою, який тимчасово є найнятим працівником. *Південноукраїнський правничий часопис*. № 4. 2019. С. 106-109.
2. Корінна Н. М. Основні аспекти оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. *Ірпінський юридичний часопис*. Ірпінь: УДФСУ. Вип. 1 (5). 2021. С. 136-144.
3. Корінна Н. М. Міжнародний досвід правового регулювання платежів від адвокатської діяльності. *Наукові перспективи* (Серія: «Державне управління», Серія «Право», Серія «Економіка», Серія «Педагогіка», Серія «Медицина», Серія «Психологія»). № 8 (14) 2021. С. 257-267.
4. Korinna Nadiia. Historical and legal aspects of payment of payments from income from law activities on the territory of Ukraine. *Reality of Politics. Estimates – Comments – Forecasts. Quarterly 2021*, №, 2 (16) / Torun, 2021. P. 50-67 (*Republic of Poland*).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Корінна Н. М. Правове регулювання оподаткування адвокатської діяльності. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (24 листопада 2017 року, м. Ірпінь / Університет ДФС України). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД». 2017. С. 273-276.
6. Korinna Nadiia. Tax news 2017. Profit tax. *Information Society: Economic and Legal Aspects of Development: 17-th All-Ukrainian Scientific and Practical Conference for Students and Cadets*. Kyiv. 2018. P. 29, 30.
7. Корінна Н. М., Шолкова Т. Б. Проблеми податкового законодавства, що регулює порядок сплати ЄСВ адвокатами, що не здійснюють адвокатську

діяльність в разі її зупинення. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки*: збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України. 2019. С. 52-55 (Серія «Податкова та митна справа в Україні», Т. 141).

8. Корінна Н. М. Правове регулювання сплати платежів адвокатським об'єднанням. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (25 березня 2020 р., м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу/Мін-во фінансів України Ун-т. держ. фіскальної служби України [та ін.]. Ірпінь. 2020. Ч. 2. С 80-83 (Серія «Податкова та митна справа в Україні» Т. 143).

9. Корінна Н. М. Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від діяльності адвокатського бюро. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (07 квітня 2021 року, м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу/Мін-во фінансів України Ун-т. держ. фіскальної служби України [та ін.]. Ірпінь. 2021. С. 216-220.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ГЕНЕЗА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ.....	16
1.1. Поняття та форми адвокатської діяльності за законодавством України.....	16
1.2. Види платежів з доходів від адвокатської діяльності на території України: історико-правовий аспект.....	
Висновки до Розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЩО ЗДІЙСНЮЄТЬСЯ В РІЗНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ФОРМАХ	57
2.1. Правове регулювання сплати платежів з доходів адвоката, який здійснює діяльність індивідуально та особливості їх адміністрування.....	57
2.2. Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності в організаційних формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання.....	87
Висновки до Розділу 2.....	105
РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	109
3.1. Особливості правового регулювання податків та інших обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності в зарубіжних країнах.....	109
3.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання сплати обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності в Україні.....	130
Висновки до Розділу 3.....	140
ВИСНОВКИ.....	144
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	157
ДОДАТКИ.....	185

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- АД – адвокатська діяльність
- АБ – адвокатське бюро
- АО – адвокатське об'єднання
- АТО – адміністративно-територіальна одиниця
- ВРУ – Верховна Рада України
- ГК України – Господарський кодекс України
- ДФС України – Державна фіскальна служба України
- ДПС України – Державна податкова служба України
- ЗУ – Закон України
- ЄС – Європейський Союз
- ЄСВ – єдиний соціальний внесок
- ЄП – єдиний податок
- КВЕД – Класифікатор видів економічної діяльності
- <п>НААУ – Національна асоціація адвокатів України
- НДУ – Народний депутат України
- НК – народний комісаріат
- НПД – незалежна професійна діяльність
- ПК України – Податковий кодекс України
- ПДВ – податок на додану вартість
- ПДФО – податок з доходів фізичних осіб
- РАУ – Рада адвокатів України
- РНК – Рада народних комісаріатів
- СЗО – самозайнята особа
- ССО – спрощена система оподаткування
- УНР – Українська Народна Республіка
- УРСР – Українська Радянська Соціалістична Республіка
- ФОП – фізична особа – підприємець
- ЦВК – Центральний виконавчий комітет
- ЦК України – Цивільний кодекс України

ВСТУП

Обґрунтуванням вибору теми дослідження. Питання збалансування публічного і приватного інтересу при сплаті публічних обов'язкових платежів з доходів від АД давно стоїть дуже гостро серед адвокатської спільноти. Оскільки сума витрат на сплату публічних обов'язкових платежів створює надмірне навантаження на дохідну частину адвокатів, які здійснюють свою діяльність в індивідуальній формі та ставить їх в нерівні умови поміж адвокатів, що обрали інші форми АД. Крім того, адвокат, який здійснює свою діяльність індивідуально, стає на податковий облік як самозайнята особа, після чого, втрачає можливість працювати на ЄП, а отже вільно обирати систему оподаткування, що також ставить його в нерівні умови з іншими платниками податків, в тому числі і однієї професії. Такий стан речей, порушує принципи податкового законодавства – рівності та нейтральності¹.

Станом на 2021 рік згідно Єдиного реєстру адвокатів України (далі – ЄРАУ) кількість адвокатів становить біля 60 000². Їх кількість збільшилась фактично в два рази у зв'язку з введенням в Україні «монополії адвокатури» у 2017 році. Оскільки до 2017 року, адвокатів було приблизно 35000 і більшість з них здійснювало свою діяльність у індивідуальній формі³. Проте на сьогодні, кількість адвокатів, що обирають індивідуальну форму стрімко скорочується, адвокати мусять обирати інші форми АД, реєструватися як юридична особа («адвокатське бюро» або «адвокатське об'єднання») для здійснення своєї діяльності. Оскільки діяльність в індивідуальній формі на сьогодні, створює зайві проблеми і незручності як для адвокатів, так і для їх клієнтів. Так як, адвокат укладаючи договір на надання правничої допомоги, визначаючи вартість послуг, має врахувати 42% обов'язкових платежів з доходів, які він мусить сплатити до

¹ ПК України

² https://unba.org.ua/assets/uploads/news/zvity/UNBA_ANNUAL_REPORT_2020.pdf

³ Корінна Н.М. Правове регулювання оподаткування адвокатської діяльності. Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (24 листопада 2017 року, м. Ірпінь / Університет ДФС України). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД». 2017. С. 273-276.

публічних централізованих фондів коштів знаходячись на загальній системі оподаткування. Саме ці відсотки і лягають як додаткове фінансове навантаження на клієнта, що ставить такого адвоката у нерівні умови в порівнянні з адвокатами, що здійснюють діяльність на ЄП. Крім того, наявність нерівних умов для здійснення діяльності та надмірний податковий тиск, завжди сприяє виведенню доходів від такої діяльності в «тінь», що в подальшому впливає на недоотримання значної суми податкових надходжень у бюджети відповідних рівнів. На існування такої проблеми вказують чисельні статті науковців, адвокатів-практиків та кількість науково-практичних заходів організованих НААУ з цієї тематики з залученням представників фіскальних та законодавчих органів з метою налагодження діалогу та здійснення збалансування публічних та приватних інтересів при встановленні публічних обов'язкових платежів з доходів від АД. Адвокатська спільнота переконана, що зміна діючого правового регулювання обов'язкових платежів з доходів від АД та забезпечення зручних, прозорих та справедливих умов їх сплати, призведе до балансу публічних інтересів держави і приватних інтересів адвокатів, як платників обов'язкових платежів.

Саме тому, необхідно дослідити види публічних обов'язкових платежів з доходів від АД, що стягуються в публічні централізовані бюджетні та позабюджетні фонди коштів, їх правове закріплення, встановити наявність залежності навантаження публічних обов'язкових платежів на доходи від форми АД, дослідити стан дотримання законодавцем принципів рівності та нейтральності при встановленні податкових платежів, особливості податкового обліку та сплати ЄСВ адвокатами, що працюють використовуючи різні форми АД, а також звернутися до досвіду європейських країн щодо стану правового регулювання та навантаження від обов'язкових платежів на доходи адвокатів з метою перейняття позитивного досвіду та вдосконалення законодавства України.

Науково-теоретичним підґрунтям даного дослідження стали праці таких учених, які присвятили свої роботи саме даній проблематиці це О. О. Джабурія, І. О. Садовська, С. С. Іванова, Н. М. Бакаянова, Я. О. Іваницький, В. В. Заборовський, з проблем правового регулювання оподаткування це

Д. О. Гетманцев, О. О. Головашевич, М. В. Кармаліта, С. Ф. Кечекьян, І. Є. Криницький, Ю. О. Крохіна, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська, А. В. Малько, Ю. В. Оніщик, О. П. Орлюк та інші.

Питанням удосконалення апарату фінансового права та правового регулювання фінансування соціальних видатків присвячені фундаментальні праці таких українських вчених, як Є. О. Алісова, А. І. Берлача, В. Т. Білоус, О. О. Бригинець, Л. А. Ваолевська, Л. К. Воронової, С. І. Іловайського, І. Б. Жилияєва, М. В. Кармаліти, Л. М. Касьяненко, А. А. Нечай, Т. О. Мацелик, О. А. Музики-Стефанчук, А. О. Монаєнко, Н. Ю. Пришви, О. О. Сластьоненко, Т. Б. Шолкової, Р. В. Якубовського та праці українських вчених фінансистів В. І. Кравченко, О. Д. Василика, В. В. Зайчикової та інші.

Безпосередньо оподаткуванню АД свою увагу приділили такі вчені як О. В. Скребець, В. В. Козіна у статті «Оподаткування доходів адвокатів – «індивідуалів»», І. О. Садовська у дисертаційному дослідженні «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання», Л. В. Товкун «Правове регулювання та особливості оподаткування самозайнятих осіб», С. С. Іванова, Н. М. Бакаянова, О. О. Джабурія та інші. Проте суттєві зміни в українському законодавстві та відсутність комплексного дослідження питання, визначення платежів з доходів від АД, їх видів, класифікації і правового податкового статусу, особливостям сплати ЄСВ, організації податкового обліку в сфері АД та аналізу відповідної практики європейських країн, викликали необхідність проведення даного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Обраний напрям дослідження узгоджується цілями, напрямами та пріоритетами Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленою Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Цілями сталого розвитку України на період до 2030 року, затвердженими Указом Президента України від 30 вересня 2019 року №722/2019, проектом Стратегії сталого розвитку України до 2030 року, розробленої у зв'язку з ухваленням на Саміті ООН зі сталого розвитку 17 глобальних Цілей сталого розвитку на період до 2030 року, Стратегією

реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015–2020 роки, затвердженою Указом Президента України від 20 травня 2015 року № 276/2015, Стратегією розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки, затвердженою Указом Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021.

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні Вченої ради Університету державної фіскальної служби України (протокол № 16 від «05» грудня 2017 року) та уточнена Вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 4 від «25» березня 2021 року).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає у тому, щоб базуючись на всебічно проведеному аналізі положень та норм, перш за все, вітчизняного і, звісно, зарубіжного чинного законодавства, з урахуванням не лише актуальних концептуальних розробок сучасної юридичної науки, але й позитивних результатів єдиної правозастосовчої практики сформулювати науково обґрунтовані висновки та пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у частині правового регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності для підвищення ефективності справляння таких платежів в Україні.

Для досягнення мети дисертаційного дослідження були поставлені такі *завдання*:

- дати визначення поняттям: «адвокатська діяльність», «доходи від адвокатської діяльності», «платежі з доходів від адвокатської діяльності», «публічні обов’язкові платежі» та виокремити їхні специфічні ознаки;
- визначити етапи формування видів платежів з доходів від АД на території України та їх правове регулювання;
- проаналізувати види платежів з доходів від АД та класифікувати їх;
- дослідити генезу форм АД згідно із законодавством України на предмет їх достатності та доцільності, встановити взаємозалежність доходів від АД та публічних обов’язкових платежів від різних її форм та зробити висновок щодо дотримання законодавцем принципу обґрунтованості, рівності, недискримінації у даному виді фінансових правовідносин;

- визначити види доходів від АД та розробити їх класифікацію;
- дослідити стан збалансованості публічного та приватного інтересу при врегулюванні відносин щодо сплати обов'язкових платежів з доходів від АД;
- охарактеризувати стан правового регулювання справляння податкових платежів та ЄСВ при здійсненні АД у різних формах та встановити особливості податкового обліку та обліку в фондах соціального страхування;
- розглянути перспективний досвід європейських та пострадянських країн щодо правового регулювання справляння платежів з доходів від АД;
- розробити та надати пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у частині правового регулювання сплати платежів з доходів від АД для збалансування приватного і публічного інтересу у податкових правовідносинах, підвищенню ефективності справляння податків і зборів в Україні та наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС.

Об'єкт дисертації – суспільні відносини, що виникають в сфері сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності.

Предмет дисертації – правове регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальнонаукових та спеціально-юридичних методів наукового пізнання. За допомогою формально-юридичного методу було сформульовано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства про адвокатуру та АД (підрозділ 1.1.). Логіко-граматичний метод дозволив з'ясувати зміст суперечливих положень у чинному законодавстві щодо визначення платежів, доходів від АД (підрозділ 1.2). Застосування історико-правового методу дозволило виокремити 10 етапів формування платежів від АД та їх правовому закріпленню (підрозділ 1.2). Метод правового моделювання довів не лише необхідність, але й доцільність надання законодавчої можливості адвокату, що здійснює АД індивідуально, перебувати на спрощеній системі оподаткування (підрозділ 2.1). Методи моделювання, аналізу та синтезу використані при розробці пропозицій з удосконалення податково-правового регулювання сплати платежів з доходів від АД в Україні (підрозділ

2.1). Статистичний метод реалізовано шляхом опитування осіб, що набули права на заняття АД (підрозділ 2.1). За допомогою діалектичного методу визначено сутність та правову природу сплати платежів з доходу від здійснення АД (підрозділи 2.1, 2.2). Порівняльно-правовий метод дозволив дослідити, проаналізувати та порівняти відмінності сплати платежів з доходів від АД в існуючих формах АД в реаліях сьогодення, а саме: індивідуальної АД, діяльності у складі адвокатського бюро (далі АБ) та адвокатського об'єднання (далі – АО) (підрозділи 2.1, 2.2), а також дозволив проаналізувати, порівняти та зіставити правове регулювання сплати платежів з доходів від АД в Україні, європейських та пострадянських країнах, виявити їх спільні та відмінні риси, позитивний та негативний досвід та зробити узагальнення, які б дозволили привести регулювання сплати платежів з доходів від АД в Україні до європейських норм та стандартів (підрозділи 3.1, 3.2.).

Нормативну основу дослідження склали Конституція України [8], ПК України, Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», інші нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії, індивідуальні податкові консультації та роз'яснення Ради адвокатів України.

Емпіричною базою дослідження є вітчизняний та європейський досвід з правового регулювання сплати платежів з доходів від АД та результати соціологічного опитування, яке було проведено серед адвокатів міста Києва, а також наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні видання, дані статистичної звітності в т.ч. НААУ, роз'яснення Ради адвокатів України.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням правового регулювання сплати платежів з доходів від АД. Підсумком проведеного дослідження стали такі наукові результати, які мають наукову новизну та практичну значущість:

уперше:

- надано визначення поняттям: *«доходи від адвокатської діяльності – це*

сума коштів отримана адвокатом, за здійснення ним адвокатської діяльності у будь-якій дозволеній законодавством формі та за надання інших послуг передбачених в статутних документах, в межах звітнього періоду, що підлягає оподаткуванню та вирахуванню інших обов'язкових платежів»; **«публічні обов'язкові платежі** – платежі, що справляються у грошовій формі систематично, у чітко визначених розмірах до публічних централізованих фондів коштів, порядок сплати яких регулюється нормативно-правовими актами імперативного характеру, за несплату, несвоєчасну сплату або сплату в неповному розмірі, за неподання або несвоєчасне подання звітності щодо їх сплати, до платників застосовується юридична відповідальність»; **«платежі з доходів від адвокатської діяльності** – це публічні обов'язкові платежі та платежі, що пов'язані з організацією та забезпеченням адвокатської діяльності, що сплачуються з доходів від адвокатської діяльності до відповідних централізованих і децентралізованих фондів коштів»;

- виокремлено види «публічних обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності», до яких відносяться: податки; ЄСВ; щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування;

- встановлено, що від форми АД залежить розмір публічних обов'язкових платежів та рівень дотримання законодавцем принципу обґрунтованості, рівності, недискримінації при їх встановленні;

здійснено авторську класифікацію платежів з доходів від АД: 1. В залежності від виду грошового фонду надходження: а) платежі, що надходять до публічного бюджетного централізованого фонду коштів (державний або місцевий бюджет); б) платежі, що надходять до публічного (суспільного) централізованого позабюджетного фонду коштів (наприклад: Загальнообов'язковий фонд державного соціального страхування, грошові фонди НААУ або регіональних рад адвокатів); в) платежі, що надходять до децентралізованих публічних (суспільних) фондів коштів (накопичувальні страхові фонди); г) платежі, що надходять до децентралізованих приватних фондів коштів; 2. Залежно від суб'єкта встановлення платежів: а) платежі, встановлені ВРУ; б) платежі,

встановлені органами місцевого самоврядування; в) платежі, встановлені органом виконавчої влади; г) платежі, встановлені професійними спілками або страховими організаціями; 3. *В залежності від часу сплати:* а) постійні; б) тимчасові; в) разові; 4. *В залежності від норм встановлення:* а) платежі, що закріплені імперативними нормами; б) платежі, що закріплені диспозитивними нормами; 5. *В залежності від характеру платежу:* 5.1) загальнообов'язкові – а) для всіх громадян, в тому числі адвокатів; б) для відповідної професійної спільноти (в даному випадку адвокатів); 5.2) добровільні; 6. *В залежності від призначення платежу:* а) на виконання податкового обов'язку; б) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ); в) на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування (НААУ, регіональна рада адвокатів); г) на сертифікацію діяльності адвокатів; д) на навчання (щорічне обов'язкове підвищення кваліфікації); є) на організацію професійної діяльності (загально-господарські платежі, страхові платежі) тощо;

- виокремлено десять історичних етапів формування платежів з доходів від АД та їх правове закріплення починаючи з 1917 року;

- запропоновано авторську класифікацію доходів від здійснення АД: 1) *залежно від джерела надходження:* а) доходи з бюджетів відповідного рівня (безкоштовна правова допомога); б) доходи, отримані від клієнтів (фізичних чи юридичних осіб) за договором; в) пасивні доходи; 2) *залежно від часу отримання:* а) постійні; б) разові; в) періодичні; 3) *доходи отримані залежно від виду діяльності:* а) гонорар; б) заробітна плата; в) доходи за надання первинної правової допомоги; г) доходи за надання вторинної правової допомоги; д) доходи, отримані за підвищення кваліфікації (навчання); є) доходи, отримані за стажування осіб, які одержали свідоцтво про складення кваліфікаційного іспиту, (майбутніх адвокатів); ж) доходи за правовий супровід діяльності клієнтів – юридичних і фізичних осіб, органів державної влади, органів місцевого самоврядування з) дивіденди від діяльності АО та інші види доходів, що дозволені законом;

- сформовані пропозиції до українського законодавства на основі

перспективного досвіду країн Хорватії та Польщі щодо правового регулювання справляння платежів з доходів від адвокатської діяльності, а саме: введення обов'язкового платежу від страхування відповідальності АД, як «публічного обов'язкового платежу», встановлення системи пільг, в тому числі для новостворених юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність до 3 років і мають в своєму штаті персонал;

- запропоновано внести зміни у пункт 291.3 статті 291 Податкового кодексу України викласти у наступній редакції «291.3. Юридична особа чи фізична особа - підприємець чи самозайнята особа, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою»;

удосконалено:

- визначення поняття «адвокатська діяльність» та виокремленні її ознаки;

- визначення поняття «єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування» шляхом додавання специфічних ознак таких як публічний, обов'язковий;

- сформульовано специфічні ознаки публічних обов'язкових платежів, які вдалося виокремити внаслідок проведеного аналізу таких понять як «податок», «збір» та «платіж». Зроблено відповідний висновок про те, що поняття «публічні обов'язкові платежі» є загальним поняттям по відношенню до поняття «податки» «збори», «єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування» та цим платежам властиві *чотири головні об'єднуючі специфічні ознаки*: обов'язковість; систематичність; акумулювання у публічні централізовані фонди коштів; настання юридичної відповідальності за їх несплату, сплату у неповному обсязі чи несвоєчасну сплату;

- класифікацію публічних фондів грошових коштів;

дістали подальшого розвитку:

- класифікація публічних фондів коштів;

- теоретичні положення щодо особливостей оподаткування та сплати ЄСВ з доходів від АД;

- дослідження генези форм АД України та зроблено висновки щодо їх достатності та доцільності для забезпечення здійснення АД;
- пропозиції щодо приведення у відповідність норм законодавства, що регулюють АД до рішення Венеційської комісії, шляхом заміни поняття «правова» на «правнича»;
- пропозиції закріпити поняття «гонорар успіху» в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та визначити розмір та умови його отримання;
- пропозиції щодо вдосконалення податкового обліку адвокатів самозайнятих осіб які здійснюють свою діяльність у індивідуальній формі та адвокатами ФОП з ознакою «проведення незалежної професійної діяльності»;
- пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у частині правового регулювання сплати платежів з доходів від АД для збалансування публічного і приватного інтересу у податкових правовідносинах, підвищення ефективності справляння податків і зборів в Україні та наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що сформульовані у дисертаційному дослідженні теоретичні висновки та практичні пропозиції можуть бути використані у:

- *нормотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства, а також при розробленні та ухваленні нормативно-правових актів спрямованих на врегулювання в першу чергу питань, що виникають у сфері регулювання сплати платежів з доходів від АД;
- *правозастосовній діяльності* – для застосування особами, які отримали право на заняття АД, податковими органами, органами пенсійного фонду норм податкового законодавства в частині сплати платежів з доходів від АД;
- *освітньому процесі* – під час розробки та викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Теоретико-правові аспекти регулювання публічних фондів грошових коштів»;
- *практичній діяльності адвокатів*, що здійснюють адвокатську діяльність

індивідуально, а також адвокатів, які діють у складі АБ та АО під час організації та здійснення АД.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У тезах наукової доповіді «Проблеми податкового законодавства, що регулює порядок сплати ЄСВ адвокатами, що не здійснюють адвокатську діяльність в разі її зупинення», що були написані спільно з Шолковою Т.Б., дисертанткою було розкрито правовий статус адвоката при зупиненні і припиненні діяльності та значення цих статусів для сплати ЄСВ. Автор робить власні висновки та пропозиції до податкового законодавства, з метою врегулювання прогалін, які існували в законодавстві в момент виходу тез.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації, а також теоретичні висновки, на яких базується наукове дослідження, оприлюднено на таких наукових та науково-практичних конференціях: «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (24 листопада 2017 року, м. Ірпінь); «Information Society: Economic and Legal Aspects of Development» (March, 6, 2018, Kyiv); Податковому конгресі «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (12 грудня 2019 року, м. Ірпінь); «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (25 березня 2020 року, м. Ірпінь); «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (07 квітня 2021 року, м. Ірпінь).

Публікації. Результат наукового дослідження опубліковано у 9 наукових виданнях: 4 статті у фахових виданнях (у тому числі 1 у закордонному виданні держави, що входить до Організації економічного співробітництва та розвитку

та/або Європейського Союзу); 5 публікації – тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертаційна робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно об'єднаних у шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації – 186 сторінок, з них основного тексту – 156 сторінок. Список використаних джерел налічує 234 найменування і займає 28 сторінок. Робота містить 1 додаток на 2 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ІСТОРИКО-ПРАВОВА ГЕНЕЗА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ

1.1. Поняття та форми адвокатської діяльності за законодавством України

Термін «адвокатська діяльність» вперше в нормативно-правових актах, з'явився ще під час існування Української Радянської Соціалістичної Республіки в Указі Президії Верховної Ради Української РСР від 18 вересня 1973 року № 2049-VIII «Про внесення змін і доповнень до Закону про судоустрій Української РСР і Положення про вибори районних (міських) народних судів Української РСР» [1], відповідно до якого було внесено зміни до Закону «Про судоустрій Української Радянської Соціалістичної Республіки» від 30 червня 1960 року [2], зокрема статтю 17 було викладено у наступній редакції: *«З метою здійснення захисту на попередньому слідстві і на суді, а також для подання іншої юридичної допомоги громадянам, підприємствам, установам і організаціям діють колегії адвокатів.*

Колегії адвокатів є добровільними об'єднаннями осіб, які займаються адвокатською діяльністю, і діють на підставі Положення про адвокатуру Української РСР, що затверджується Верховною Радою Української РСР» [1].

В подальшому, даний термін «адвокатська діяльність» згадувався в Законі Української РСР «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» від 31 жовтня 1980 року № 1050-X [3] та неодноразово у першому профільному Законі вже незалежної України від 19 грудня 1992 року № 2887-XII «Про адвокатуру» [4].

Проте, у жодному із перелічених профільних нормативно-правових актів не було юридичного визначення терміну «адвокатська діяльність». Лише у 2012 році, у пункті 2 частині 1 статті 1 Закону України № 5076-VI «Про адвокатуру та

адвокатську діяльність» (далі Закон № 5076-VI) [5], з'явилося чітке визначення терміну *«адвокатська діяльність - незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту»* [5].

Виходячи з даного визначення, законодавець надав поняттю «адвокатська діяльність» ряд специфічних ознак, які характеризують дане поняття та відмежовують це поняття від інших аналогічних понять. Це такі ознаки як: - незалежна діяльність; - професійна діяльність; - діяльність, що здійснюється саме спеціальним суб'єктом - адвокатом; - діяльність пов'язана з здійснення захисту, представництва та надання іншого виду правової допомоги. Саме тому, нам необхідно з'ясувати, чи достатньо цих ознак, чи в повній мірі вони характеризують дане поняття? Отже, розглянемо ці ознаки більш детально:

1) «незалежна діяльність» – це є обов'язкова складова АД, один з основних її принципів. Оскільки адвокат під час здійснення такої діяльності не може залежати від будь-кого та бути підпорядкованим будь-кому, що чітко регламентовано у статті 4 Закону № 5076-VI [5] та, найголовніше, саме незалежність гарантується статтею 131² Конституції України [8]. Також, «незалежності» як ознака адвокатської діяльності закріплена безпосередньо і пунктом 14.1.226 ПК України [9];

2) «професійна діяльність» – це також обов'язкова складова АД, оскільки відповідно до частини 1 статті 6 Закону № 5076-VI: *«адвокатом може бути фізична особа, яка має повну вищу юридичну освіту, володіє державною мовою відповідно до рівня, визначеного згідно із Законом України «Про забезпечення функціонування української мови як державної», має стаж роботи в галузі права не менше двох років, склала кваліфікаційний іспит, пройшла стажування (крім випадків, встановлених цим Законом), склала присягу адвоката України та отримала свідоцтво про право на заняття АД»* [5], а отже ознака професійності є невід'ємною частиною АД;

3) «діяльність, що здійснюється спеціальним суб'єктом - адвокатом». У статті 12 Закону № 5076-VI, передбачена спеціальна процедура отримання

відповідного статусу: *«особі, яка склала присягу адвоката України, радою адвокатів регіону у день складення присяги безоплатно видаються свідоцтво про право на заняття АД та посвідчення адвоката України, а отже жодна особа із будь-яким іншим статусом, окрім адвоката, не може здійснювати АД»* [5]. Ця ознака чітко відмежовує АД від інших видів професійної діяльності.

4) діяльність, яка безпосередньо пов'язана із здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту згідно статті 1 Закон № 5076-VI [5]. Ця ознака, потребує більш ретельного дослідження. Оскільки сам термін «правова допомога» не узгоджується із чинним законодавством України та не відповідає умовам уніфікації законодавства, на що до цього часу не звернули належну увагу у своїх дослідженнях науковці, проте ця ситуація вимагає внесення змін до чинних нормативно-правових актів. Так, приймаючи 26 червня 1996 року Конституцію України [8] законодавець вніс до Основного Закону України дві важливі норми – це право на правову допомогу, яке гарантувалося статтею 59 Конституції України, де зазначається, що «ця допомога надається безоплатно та те, що особа має право на вільний вибір захисника своїх прав» [8]. Саме для забезпечення такого права, у статті 131² Конституції України зазначено, що «для надання професійної правової допомоги в Україні діє адвокатура» [8]. Крім того, у статті 29 Конституції України, зазначається, що «кожному заарештованому чи затриманому має бути невідкладно повідомлено про мотиви арешту чи затримання, роз'яснено його права та надано можливість з моменту затримання захищати себе особисто та користуватися правовою допомогою захисника» [8]. Як видно, і в одній, і в іншій конституційній нормі містилося таке поняття як «правова допомога». Фактично, частина 2 статті 3 Конституції України визначає головним обов'язком держави саме «утвердження і забезпечення прав і свобод людини, а виконання цього обов'язку є неможливим без існування дієвого механізму захисту прав і свобод особи у випадку їх порушення» [8]. Указом Президента України було схвалено Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» № 5/2015 від 12 січня 2015 року [10]. В цій Стратегії судову реформу було визначено як першочергову. В

подальшому, 20 травня 2015 року Указом Президента України № 276 схвалено Стратегію реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015 – 2020 роки [11], в якій зазначалося, що судова реформа включатиме як оновлення законодавства, так і прийняття змін до Конституції України [8]. З метою напрацювання узгоджених та комплексних конституційних змін, Президент України своїм Указом від 03 березня 2015 року № 119 створив Конституційну Комісію [12] із залученням до цієї роботи представників різних політичних сил, громадськості, вітчизняного та міжнародного експертного середовища, у тому числі й експертів Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеційської Комісії) для сприяння досягненню громадського та політичного консенсусу. Відповідна Комісія, підготувала пропозиції щодо внесення змін до Конституції України [8] в частині правосуддя, які в подальшому отримали загалом схвальну оцінку експертів Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеційська Комісія). Це засвідчено було в Остаточному Висновку № 803/2015 від 26 жовтня 2015 року на 104-му пленарному засіданні Венеційської Комісії в якому зазначалося, що: *«остання версія змін до Конституції України, підготовлена Робочою групою Конституційної Комісії з питань правосуддя, є дуже позитивною і добре підготовленою та заслуговує повної підтримки.»* [14]. Як наслідок, 02 червня 2016 року ВРУ Конституційною більшістю прийняла Закону України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» № 1401-VIII [15]. Прийняттям цього Закону [15], забезпечувалася інституційна спроможність адвокатури, закріплювалася її незалежність на Конституційному рівні та згідно запропонованих змін, відбулася заміна терміну *«правова допомога»* на **«правнича допомога»**. Крім того, такі термінологічні зміни, були обумовлені стандартами української мови, які визначають, що: прикметник, застосований для позначення відповідного виду допомоги, походить від іменника, що позначає саму професію особи, яка надає таку допомогу. Іменником для позначення особи, яка надає послуги у сфері права (у юридичній сфері), є слово «правник». Отже, саме особи, що належать до правничої професії, надають професійну **«правничу»**,

а не «правову» допомогу. Фактично, починаючи із 30 вересня 2016 року відповідно до статті 29 Конституції України «кожному заарештованому чи затриманому має бути невідкладно повідомлено про мотиви арешту чи затримання, роз'яснено його права та надано можливість з моменту затримання захищати себе особисто та користуватися **правничою (!)** допомогою захисника», а згідно із статтею 59 Конституції України «кожен має право на професійну **правничу (!)** допомогу» [8]. Також, статтею 131² Конституції України чітко встановлюється, що для надання професійної **правничої (!)** допомоги в Україні діє адвокатура [8]. Отже, відтепер термін «адвокатська діяльність» має визначатися, як незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів «**правничої (!)**, а не «правової» допомоги клієнту, а відтак договір, який укладає адвокат із клієнтом та за наслідками якого адвокат і отримує оплату за свої правничі послуги (гонорар) та сплачує відповідні обов'язкові платежі (податки, збори тощо) – це договір повинен називатися «**про надання правничої допомоги (!)**». Але, нажаль, до цього часу, тобто вже майже 4 роки, законодавцем так і не були внесені відповідні зміни до чинного законодавства України. Найперше, мають бути невідкладно внесені змін до ключових профільних законів, які регламентують АД – Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05 липня 2012 року № 5076-VI [5] та Закону України «Про безоплатну правову допомогу» від 02 червня 2011 року № 3460-VI [16], де необхідно замінити визначення «правова» на «правнича».

Проведення всебічного аналізу неможливо без аналізу наукової думки українських вчених щодо визначення терміну «адвокатська діяльність» та його специфічних ознак, які закладають автори при визначенні цього поняття.

Так, наприклад, Іваницький С.О. у своїх статтях «Загальні питання адвокатури» зазначає, що у структурі поняття «адвокатська діяльність» можна виділити формально-статусний і функціональний компоненти. Перший із яких включає, можливість використання професійного статусу «адвокат» лише особами, які мають визначені законом етико-ділові якості, отримали свідоцтво

про право на заняття АД й володіють специфічними професійними правами та гарантіями; допустимість здійснення професійної діяльності виключно в межах, передбачених законом організаційних форм АД; відсутність обмежень (зупинення) у реалізації права на заняття АД; відповідність характеру взаємовідносин адвоката з клієнтами та найманими працівниками критеріям незалежної професійної діяльності [17].

Іваницький Я.О. у своїй дисертаційній роботі «Закономірності адвокатської діяльності як складова предмета криміналістики», підсумовуючи наведені у дисертації положення щодо трактування понять «адвокат» та «діяльність», сформулював таке визначення дефініції «АД – це сукупність фізичних та розумових дій, виконуваних для досягнення поставленої правової мети особою, яка у встановленому законодавством порядку отримала свідоцтво про право на заняття АД і у якої таке право не є припиненим чи зупиненим на момент здійснення його професійної діяльності» [18]. Але, таке визначення не в повній мірі характеризує АД загалом, оскільки в ньому зазначено лише те, що адвокат – це «особа яка отримала свідоцтво про право на заняття АД». Тобто, окрім зазначеної ознаки, більше жодних специфічних ознак, які б чітко відмежовували дане поняття, саме такої діяльності, від визначення поняття інших видів діяльності, науковцем не наведено. Крім того, не зрозуміло, що автор мав на увазі, використовуючи словосполучення «правова мета», та що безпосередньо він вкладає в це поняття. Якщо використовувати це словосполучення у визначенні АД, тоді необхідно буде у статті 1 Закону [5] окремим пунктом надавати ще й його трактування, що є недоцільним.

Цікавим, та таким, що заслуговує на увагу, є визначення поняття «адвокатська діяльність» зроблене Н.М. Бакаянної, у дисертаційному дослідженні «Функціональні та організаційні основи адвокатури України». Вона зазначає, що *«Треба враховувати, що адвокатура діє в складній системі суб'єктивних прав особи, якій надається правова допомога. До цієї системи входять як матеріальні, так і процесуальні права особи. Тому АД у межах конкретної справи може бути спрямована як на захист матеріального права*

особи, так і на охорону її процесуальних прав. Отже, АД – це професійна діяльність, яка потребує належного рівня професійної підготовки як на етапі допуску особи до професії адвоката, так і під час здійснення нею АД.» [19].

В свою чергу О.О. Джабурія, у своїй дисертаційній роботі «Організаційні форми адвокатської діяльності», також розширює поняття «адвокатська діяльність» аргументуючи, що адвокат – це представник професії, а «АД – це професійна діяльність, яка є джерелом отримання для особи, яка її здійснює, доходу (прибутку), де для адвокатів чи адвокатських утворень саме це є основною метою їх діяльності, оскільки вони, зазвичай, не займаються благодійністю, здійснюючи її безплатно для клієнта» [20]. Це визначення також, позбавлене наявності достатньої кількості специфічних ознак, які б чітко характеризували цю діяльність і надавали можливість відмежувати АД від інших видів професійної діяльності. Крім того, авторка зазначає, що метою АД є отримання доходу (прибутку). Вважаємо, що хоча адвокати і отримують дохід від своєї діяльності, проте це не є основною метою такої діяльності. Оскільки основна мета АД – це саме захист прав та законних інтересів клієнтів, а не отримання прибутку. Проте, ми підтримуємо необхідність виділення такої ознаки як професійна діяльність. Оскільки, дійсно, АД – це діяльність, яку здійснює особа, що володіє необхідними професійними знаннями та навичками. Але, більш влучною ознакою, має бути ознака «професійна правнича діяльність». Оскільки, зазначаючи що професійна діяльність є правничою, вже вбачається чітке відмежовування будь-якої професійної діяльності від цього поняття, окрім правничої.

Не менш суттєвим є доповнення поняття «адвокатська діяльність» з боку Т.О. Барабаш у статті «Актуальні питання адвокатської етики та відповідальності за її порушення», яка зазначає, що «АД базується на чітко визначених етичних принципах і без дотримання етичних норм вона неможлива» [21]. Із цим твердженням погодилася і О.О. Джабурія у своїй дисертаційній роботі [20], в якій зазначила, що етична сторона діяльності адвоката врегульовується Правилами адвокатської етики від 09 червня 2017 року, зі змінами [22], затвердженими Звітно-виборним З'їздом адвокатів України, які відіграють надзвичайно важливе

значення в діяльності адвокатури. Дотримання етичних норм є обов'язком для адвоката, за порушення яких встановлено відповідальність [20]. Саме тому, ми підтримаємо думку цих авторів і також вважаємо, що при визначенні поняття «адвокатська діяльність» важливими та невід'ємними ознаками такої діяльності має бути те, що вона є саме професійна правнича діяльність адвоката та здійснюється виключно при дотримання етичних норм адвокатом.

Також варто звернути увагу на дисертаційне дослідження К.Ю. Сурової, у якому надається альтернативне визначення АД як: *«різновиду правової діяльності, яка являє собою сукупність юридично обумовлених і формально певних дій, здійснюваних адвокатом як особливим суб'єктом права, в установленому законодавством, а також корпоративними актами порядку, з метою захисту прав, свобод і законних інтересів суб'єктів правовідносин, які звернулися до нього за кваліфікованою правовою допомогою.»* [23]. Аналізуючи це визначення, приходимо до висновку, що воно в порівнянні з вище наведеними визначеннями включає більшість специфічних ознак, що характеризують саме АД, проте, авторка оперує поняттям не професійна, а саме «правова діяльність», що заплутує користувача законодавства і порушує уніфікацію понять, і що, в свою чергу, створює неоднозначність розуміння законодавства особливо імперативних норм.

Крім того, дане визначення надто переобтяжене таким зворотом, як *«...в установленому законодавством, а також корпоративними актами порядку...»*. На нашу думку, таке складне формулювання краще було б замінити таким чином: *«в порядку установленому нормативно-правовими актами»*. Також, недоцільно у визначенні зазначати, що адвокат – це «особливий суб'єкт права». По-перше, поняття «адвокат» окремо визначено в законі, тому достатньо було б просто зазначити «адвокат», а по-друге, поняття «адвокат» саме так не визначається в чинному законодавстві, як його запропонувала науковець. Проте, ми погоджуємось з тим, що у визначенні необхідно зазначити мету діяльності, і, як доречно зазначила авторка, мета якраз і полягає у *«захисті прав, свобод і законних інтересів суб'єктів правовідносин»*.

О.С. Іваницький дещо більше, ніж інші, вказані нами науковці, розширює

розуміння поняття «адвокатська діяльність» і пропонує включити в якості специфічної ознаки те, що АД є об'єктом *податково-правового регулювання*: «АД є не лише незалежною професійною діяльністю, але й об'єктом податково-правового регулювання, тобто є специфічним видом діяльності фізичної особи, яка визначається як НПД та не є підприємницькою.» [17]. Проте, це визначення, також не позбавлено недоліків. Оскільки, даючи визначення, що це «специфічна діяльність фізичної особи, яка визначається як НПД та не є підприємницькою». О.С. Іваницький звужує АД за суб'єктом, вказуючи, що її здійснює лише фізична особа, забуваючи ще про дві інші закріплені форми АД в чинному законодавстві – АБ та АО, які є юридичними особами [17]. Щодо такої ознаки, як «податково-правове регулювання», то вважаємо що недоцільне її включати у визначення поняття «адвокатська діяльність», оскільки при здійсненні будь-якої діяльності суб'єкт потрапляє у податкові правовідносини, навіть якщо він в подальшому звільняється внаслідок наявності у нього пільг від оподаткування. Саме тому, ця ознака не є специфічною та не відмежовує її від іншої професійної діяльності.

Отже, за результатами дослідження законодавства та наукових робіт пропонуємо внести зміни до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] та викласти її у наступній редакції: *«адвокатська діяльність – незалежна професійна діяльність адвоката, що реалізується з обов'язковим дотриманням визначених в законодавстві принципів адвокатської етики щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту згідно укладеного договору з метою захисту його прав, свобод і законних інтересів».*

Щодо форм АД, то можна констатувати, що вони розвивались поступово і змінювалися з розвитком суспільних відносин в державі. Формування та розвиток різновидів форм АД почалося ще за радянської доби. Так, фактично, після ухвалення позачерговою сесією Верховної Ради УРСР 24 серпня 1991 року Акту проголошення незалежності України [6], на території незалежної України ще майже півтора року діяв прийнятий 31 жовтня 1980 року Верховною Радою Української РСР Закон № 1050-Х «Про затвердження Положення про адвокатуру

Української РСР» [3], відповідно до якого адвокати могли діяти, а точніше «*надавати юридичну допомогу громадянам і організаціям*» лише в одній формі – у складі юридичної особи, а саме *юридичної консультації*, яку утворювали відповідні колегії адвокатів. Так, згідно із статтею 3 Закону Української РСР «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» було закріплено, що: *«Колегії адвокатів – це юридичні особи, які мали круглу печатку і штамп з своїм найменуванням та утворювалися за заявою групи засновників, що склалися з осіб, які мають вищу юридичну освіту, або з ініціативи виконавчого комітету обласної, Київської міської Ради народних депутатів та були добровільними об'єднаннями осіб, які займаються АД»* [3].

Фактично, в Українській РСР утворювалися *обласні колегії адвокатів*, але керуючись Законом Союзу РСР «Про адвокатуру в СРСР», від 30 листопада 1979 року [7], за згодою Міністерства юстиції СРСР, коли це було необхідно для подання юридичної допомоги громадянам і організаціям, могли утворюватися і міжтериторіальні та інші колегії адвокатів.

Відповідно до статті 20 Закону Української РСР «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» [3] Президії цих Колегій адвокатів у містах та інших населених пунктах Української РСР для організації роботи адвокатів по наданню юридичної допомоги створювали *«юридичні консультації»*, які також були юридичними особами, мали круглу печатку і штамп з позначенням найменувань консультації і відповідної колегії адвокатів, а також мали право відкривати поточні рахунки в установах Держбанку СРСР або в державних трудових ощадних касах, а от кількість працюючих у ній адвокатів визначалася Президією Колегії адвокатів за погодженням з відділом юстиції Виконавчого комітету обласної і виконавчим комітетом [3].

Перший Закон в незалежній Україні, що регулював АД – Закон України «Про адвокатуру» від 19 грудня 1992 року за № 2887-XII [4], вже встановлював пряме та беззастережне право на заняття АД індивідуально, тобто самостійно, без участі юридичної особи [4]. Так, у статті 4 зазначеного Закону зазначалося: *«адвокат має право займатись АД індивідуально, відкрити своє АБ, об'єднуватись з*

*іншими адвокатами в колегії, адвокатські фірми, контори та інші АО, які діють відповідно до цього Закону та статутів АО» [4]. І якщо даним Законом було визначено основні засади щодо порядку утворення, діяльності, реорганізації та ліквідації АО, їх структури, та інших питань, що належать до їх діяльності [4], то визначення та унормування стосовно засад індивідуальної АД триває і до цього часу попри те, що у 2012 році відбулися суттєві зміни в чинному законодавстві України щодо засад АД. Так, згідно із частиною 3 статтею 4 Закону № 5076-VI: *«Адвокат може здійснювати АД індивідуально або в організаційно-правових формах АБ чи АО (організаційні форми АД).»* [5]. Статтею 13 Закону № 5076-VI визначено, що: *«Адвокат, який здійснює АД індивідуально, є самозайнятою особою, може відкривати рахунки в банках, мати печатку, штампи, бланки (у тому числі ордера) із зазначенням свого прізвища, імені та по батькові, номери і дати видачі свідоцтва про право на заняття АД.»* [5].*

Статтею 14 Закону № 5076-VI надано визначення АБ, особливістю якого, на відміну від інших юридичних осіб, є те, що: *«АБ є юридичною особою, створеною одним адвокатом, і діє на підставі статуту. Найменування АБ повинно включати прізвище адвоката, який його створив.»* [5]. Також, вказаним Законом визначено порядок державної реєстрації АБ, право на самостійний баланс, на відкриття рахунків у банках, наявність печатки, штампів і бланків із своїм найменуванням [5]. Специфічною ознакою АБ відповідно до зазначеного Закону [5] є те, що попри встановлену норму при укладенні АБ договору про надання правової допомоги, стороною даного договору має бути АБ, але, в той же час, воно може залучати інших адвокатів на договірних засадах до виконання укладених бюро договорів про надання правової допомоги.

Статтею 15 Закону № 5076-VI надано визначення юридичної особи – АО, яке створюється шляхом об'єднання двох або більше адвокатів (учасників), діє на підставі статуту, має самостійний баланс, може відкривати рахунки у банках, мати печатку, штампи і бланки із своїм найменуванням [5]. Також, аналогічно із АБ, вказаним Законом визначено порядок його державної реєстрації [24]. Згідно із частинами 5 та 6 Закону № 5076-VI: *«Стороною договору про надання правової*

допомоги є АО. Від імені АО договір про надання правової допомоги підписується учасником АО, або уповноваженим на це довіреністю статутом АО. Крім цього, АО може залучати до виконання укладених об'єднанням договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах.» [5].

Як для АБ, так і для АО в Законі № 5076-VI передбачений обов'язок повідомляти відповідну раду адвокатів про їх створення, реорганізацію або ліквідацію протягом трьох днів з дня внесення відповідних відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [5].

Отже, фактично, з часу проголошення незалежності України в державі, українським законодавством адвокатам надано право на заняття АД. Таку діяльність адвокати можуть здійснювати індивідуально, як фізична особа, так і у формі АБ чи АО, як юридична особа. Самостійно визначатися із напрямками надання правової допомоги, працювати у тій чи іншій галузі права та приймати рішення щодо розміру гонорару.

1.2. Види платежів з доходів від адвокатської діяльності на території України: історико-правовий аспект

Для однозначного та доступного розуміння понять і категорій, які використовуються як в законодавстві, так і в теорії фінансового права, необхідно проаналізувати поняття «платіж». Зрозуміти: для якої категорії це поняття є загальним? Які одиничні поняття до нього входять? Крім того, необхідно визначити види одиничних понять та їх специфічні ознаки. Дослідити як співвідносяться поняття «платіж з доходів від адвокатської діяльності» з поняттям «публічний обов'язковий платіж», та які саме платежі з доходів від АД є «публічними обов'язковими платежами»? адже предмет фінансового права та предмет нашого дослідження, стосується виключно публічних обов'язкових платежів, що сплачуються з доходів від АД. Крім того, необхідно в межах цього дисертаційного дослідження приділити увагу поняттю «доходи від адвокатської діяльності», чітко окреслити його специфічні ознаки та види.

Дослідження понятійного апарату в цьому дисертаційному дослідженні, проводиться для однозначного розуміння трактування тих понять, якими оперують у законотворчій та правозастосовчій діяльності. Адже, неоднозначне розуміння будь-яких понять і категорій, призводить до прогалин та колізій у чинному законодавстві та унеможливорює проведення його якісної гармонізації із законодавством європейських країн. Варто наголосити на тому, що завдання можливості гармонізації законодавства, як пріоритетне, ставить, перш за все, європейська спільнота, до якої прагне приєднатися Україна, обравши курс на євроінтеграцію.

Крім того, для здійснення всебічного аналізу необхідно розглянути як формувались ці платежі та доходи в історичному аспекті, від чого залежав їх розмір, якими нормативно-правовими актами вони закріплювались, як змінювалась їх кількість та яке було навантаження від обов'язкових платежів на доходи від АД протягом розвитку адвокатури на території України.

Варто звернутися до проведеного нами дослідження у статті «Historical and legal aspects of payment of payments from income from law activities on the territory of Ukraine» [31], у якому було приділено увагу історії становлення видів платежів з доходів від АД, що дозволить прослідкувати за тим, як змінювалося історично навантаження платежів на доходи адвокатів, як воно трансформувалося і що на нього впливало.

Так, 11-12 (24-25) грудня 1917 року у місті Харкові відбувся Перший Всеукраїнський З'їзд Рад, який прийняв історичне рішення, проголосивши Україну республікою Рад робітничих, солдатських і селянських депутатів, тобто створив вільну та суверенну Радянську Українську народну республіку [31].

04 січня 1918 року Народний секретаріат Радянської УНР прийняв постанову «Про введення народного суду», відповідно до якої було ліквідовано інститут присяжних та приватних повірених. Натомість, вказана постанова надавала право всім громадянам, що досягли 18-річного віку, бути захисниками в суді та на досудовому слідстві [32]. Фактично, здійснювати захист особи на той час міг як родич цієї особи на безоплатній основі, так і зовсім стороння людина як

безоплатно, так і за певну оплату (винагороду), а відтак унормувати оподаткування виявилось практично неможливим [32, 33].

07 березня 1918 року згідно із Декретом № 2, виданим Урядом Української народної республіки [34], при місцевих порадах необхідно було створити єдині організовані колегії захисників в рамках колегій правозаступників вже за рахунок держави [33, 35].

21 листопада 1918 року було прийнято Закон Української народної республіки «Про тимчасову організацію судів і влади судової» [36] або «Про тимчасову організацію судівництва та вимір справедливості», згідно із яким вчергове відмінялися існуючі закони про суди і адвокатуру та, замість колегій правозаступників, впроваджуються колегії обвинувачів, захисників і представників сторін в цивільному процесі. Члени таких колегій вважалися державними службовцями і призначалися місцевими порадами. Клієнти повинні були платити за юридичні послуги, але не самим захисникам і представникам, а на рахунок Комісаріату юстиції. При цьому для виключення особистих контактів між адвокатом і клієнтом, закон забороняв громадянам звертатися за юридичною допомогою безпосередньо до адвоката [35, 37]. Тобто, в даному випадку, обов'язок та контроль за оподаткуванням покладался на Комісаріати юстиції. Проте, оскільки менше ніж за три місяці, а саме 14 лютого 1919 року Радою Народних Комісарів України було затверджено «Тимчасове положення про народні суди і революційні трибунали УСРР» [38], питання оподаткування адвокатської діяльності у вказаний період так і не було актуалізовано [35, 39, 40].

Фактично, 14 лютого 1919 року Радою Народних Комісарів України вдруге було ліквідовано присяжну та приватну адвокатуру шляхом затвердження Тимчасового положення «Про народні суди і революційні трибунали УСРР», що передбачало створення колегій правозаступників у народних судах та революційних трибуналах [39, 40]. З цього часу, відбулося значне збільшення правозаступників, а відтак і юридичних консультацій. Саме в цей період і почав зароджуватися новий етап формування інституту української адвокатури радянського періоду, а тому постало питання про створення нормативних

(законодавчих) засад оподаткування АД [31].

02 жовтня 1922 року Центральний Виконавчий Комітет України затвердив Положення «Про адвокатуру Української РСР», що визначило загальні засади організації і функції колегій захисників [33, 37]. Фактично, з цією датою історики пов'язують початок нового етапу формування інституту української адвокатури радянського періоду. Згідно із вищевказаним Положенням «Про адвокатуру Української РСР» від 02 жовтня 1922 року [33], яке визначало адвокатуру як самоврядну організацію, покликану надавати юридичну допомогу населенню, були створені губернські колегії захисників у кримінальних і цивільних справах [33, 37]. Відтепер праця захисників оплачувалася, окрім тих справ, де участь захисника була обов'язковою, а також для осіб, які визнані спеціальною постановою народного суду незаможними, що звільнялися від оплати, оплачувалася за такою, встановленою Народним комісаріатом юстиції та за погодженням із заінтересованою стороною в окремих випадках. Це були справи, фігурантами яких були робітники державних і приватних підприємств, військовослужбовці, службовці державних установ і підприємств [33].

Саме в цей період захисники зі своєї винагороди вносили до фонду Колегії відповідне процентне відрахування, що встановлювалося Народним комісаріатом юстиції, а тому перехід української адвокатури на колективні форми роботи був зумовлений як політичними, так і економічними причинами, зокрема, появою в Україні нових методів господарювання, що, безумовно, вимагало зміни форм діяльності захисників [33]. Саме тому, вже 12 вересня 1928 року колегія Народного комісаріату юстиції УРСР приймає постанову «Про реорганізацію колегій захисників» [41], якою було визнано доцільним перехід на колективні форми організації праці захисників та добровільний характер прикріплення захисників до консультацій і ліквідації приватних кабінетів [33].

20 жовтня 1929 року Народний комісаріат юстиції УРСР затвердив Положення «Про колективні форми роботи захисників окружних колегій» [42], згідно із яким в межах округу організовувався єдиний колектив захисників, куди входили всі члени колегії захисників даного округу, приватна адвокатська

практика скасовувалася, а юридична допомога надавалася тільки через консультації [33].

Кошти колегії склалися як з прибутків юридичної консультації, так і з інших надходжень, а члени колегії захисників одержували заробітну плату в порядку, встановленому загальними зборами і затвердженому окружним судом. Тобто, і на цей час саме питанням оподаткування АД опікувалися виключно окружні колегії, а для адвоката фактично оплатою за надання ним юридичних послуг була, у більшості випадків, лише заробітна плата, яка оподатковувалася відповідно до чинного, на той час, законодавства, що регулювало саме оподаткування заробітної плати [31].

Після переходу на колективні форми роботи законодавець намагався віднайти для захисників найдоцільніший та найоптимальніший варіант оплати адвокатам за надання ними юридичних послуг та оподаткування такої АД, яке б стимулювало працю захисників.

Як вже було зазначено вище, практика оплати праці захисників в Українській республіці зазнала різних форм. Варто звернути увагу на те, що однією з перших форм оплати праці була преміально–марочна система, за якою захисникові виплачувалася певна частина його заробітку, а решта, за винятком витрат на управлінський апарат, надходила до загального фонду, з якого кожному захисникові видавали певну суму залежно від кількості встановлених йому за кваліфікацією марок. При цьому не враховувалися кількість і якість праці захисника [33]. В подальшому, 17 травня 1931 року наказом Народного комісаріату юстиції міжрайонним колегіям захисників була запропонована розрядно–пайова форма, де захисникові присвоювався розряд, залежно від якого оплачувалася праця: 1–й розряд – 1 пай; 2–й розряд – 1,5 паї, 3–й розряд – 2 паї, 4–й розряд – 2,5 паї, 5–й розряд – 3 паї. При цьому, мінімум і максимум заробітної плати для кожної колегії встановлював Народний комісаріат юстиції. У грудні 1931 року Народним комісаріатом юстиції вже була запропонована 7–розрядна сітка, за якою співвідношення між нижчим і вищим розрядами встановлювалося в пропорції 1:3. Тобто, якщо затверджувалися нові оклади для захисників, то вони

не мали бути нижчими від загального мінімуму зарплати. За певні показники роботи захисника встановлювалася додаткова зарплата. Але, знову ж таки, оплата послуг адвоката, тобто оплата його праці – зарплата, була виключно з бюджету міжрайонних колегій захисників [33].

Проте, з 26 квітня 1932 року Народний комісаріат юстиції УРСР прийняв відповідне рішення, а саме започаткував нову систему госпрозрахунку, де відтепер юридичні консультації стали вже госпрозрахунковими бригадами. За вимогами цієї системи госпрозрахунку кожній юридичній консультації доводився, із врахуванням підсумків минулої роботи, відповідний оперативний план.

Саме так влада, аналізуючи минулий невдалий досвід вже запроваджених форм оплати праці захисників, вирішила усунути існуючі недоліки.

Так, зазначений оперативний план отримав назву фінансовий план, що передбачав, зокрема, обов'язкову наявність контрольної цифри прибутків, що являла собою фіксовану суму гонорарів за надання адвокатом оплачуваної юридичної допомоги.

Також у зазначеному оперативному плані містилася і витратна частина, яку юридична консультація спрямовувала як на власне утримання, так і на масову та культурно-масову роботу.

Крім того, за умовами такої системи госпрозрахунку, юридична консультація при наявності перевиконання оперативного плану, тобто надприбутку, мала законне право на одержання так званого приробітку. Саме для цього кожна юридична консультація створювала відповідний фонд із залишків надходжень грошових коштів понад контрольну цифру прибутків, яка встановлювалася державою.

Порядок надходжень (відрахувань) до фонду бригадного приробітку юридичних консультацій, а також виплат встановлювався наступний:

30% - 50% із суми грошових коштів, яку та чи інша юридична консультація одержувала понад встановлений оперативний план. Конкретний відсоток залежав від ступеня перевиконання такого оперативного плану;

40% - 60% додаткові надходження до преміального фонду бригади

(юридичної консультації) при наявності заощадження у розрахунку із цього ж заощадження, залежно від відсотка заощадження до загальної суми витрат.

Преміальний фонд бригади розподілявся між окремими членами бригади пропорційно їхній заробітній платі [33].

Але, невдовзі після запровадження такої системи госпрозрахунку, вона, система, як і інші попередні, зустріла досить сильний опір колегій захисників (членів юридичних консультацій), які справедливо вважали АД такою специфічною галуззю, у якій неможливо планувати майбутні прибутки (доходи) [31].

В подальшому АД неодноразово підпадала під ті чи інші реформи, але, нажаль значних змін як щодо оплати праці (надання послуг, правової допомоги) та оподаткування такої діяльності вона, нажаль, так і не зазнала. Можливо, це відбувалося тому, що майже незмінним залишилися засади завдань адвокатури, організаційних побудов обласних колегій адвокатів та юридичних консультацій [31].

Так, 25 вересня 1962 року Верховною Радою Української РСР було затверджено Положення «Про адвокатуру» [43], яке фахівцями Міністерства юстиції Української РСР розроблялося протягом двох років, тобто з 1960 року, відповідно до Закону «Про судоустрій Української РСР» [2, 37].

Відповідно до вказаного Положення «Про адвокатуру» було надано визначення поняття «колегії адвокатів» - добровільні об'єднання осіб, що займаються АД, де організаційною формою були вказані виключно юридичні консультації, а отже жодної законної (правової) можливості займатися адвокатам приватною практикою норми зазначеного Положення «Про адвокатуру» не передбачали [43, 33].

Праця адвоката або адвокатська практика згідно із вимогами Положення «Про адвокатуру» повинна була оплачуватися знову ж таки виключно з коштів, що надходили до юридичної консультації від юридичних та фізичних осіб (громадян, підприємств, організацій, колгоспів тощо) за надання їм юридичної допомоги.

Фінансування колегій адвокатів відповідно до засад Положення «Про адвокатуру» відбувалося за рахунок відрахувань від юридичних консультацій знову ж таки із коштів за надання адвокатами юридичних консультацій юридичної допомоги, а також інших поточних надходжень цих же юридичних консультацій. Розмір відрахувань до колегій адвокатів відповідно до Положення «Про адвокатуру» встановлювався загальними зборами членів колегії адвокатів. Проте такий розмір не повинен був перевищувати 30% від суми оплати за працю адвоката (гонорару), що надходив до тієї чи іншої юридичної консультації [33].

Проте, законодавець все ж визначав у зазначеному Положенні «Про адвокатуру» [43], що основним завданням адвокатури було надання юридичної допомоги громадянам і організаціям. Однак, АД, на той час, в жодному разі не ототожнювалася ані з обслуговуванням, ані з послугами. Законодавець у всі часи існування Української РСР зазначав, що під наданням будь-яких послуг мається на увазі «відповідна виробничо–господарська діяльність по задоволенню матеріальних та інших потреб населення» [31]. Проте, АД у жодному разі не є виробничою діяльністю, а дії адвокатів спрямовані виключно на сприяння громадянам і організаціям у реалізації ними своїх прав та захисті своїх інтересів, а отже, на нашу думку, прирівняння роботи адвокатів (АД) до різних побутових послуг, що надавалися населенню, було вже на той час помилковим.

31 жовтня 1980 року Верховною Радою Української РСР приймається Закон «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» [3], відповідно до якого АД здійснюється відповідно до статей 3 та 20 цього Положення у складі колегій адвокатів та юридичних консультацій [3].

Вперше, за час існування АД в Українській РСР, законодавець звільняє колегії адвокатів від державних і місцевих податків та зборів на підставі статті 38 вказаного Закону [3]. Попри те, що статтею 24 цього Закону Української РСР «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» [3] унормована оплата праці адвокатів, де праця адвокатів оплачується з коштів, які надійшли до юридичної консультації від громадян і організацій за надану їм юридичну допомогу, статтею 39 вказаного Закону [3] визначається таке поняття, як

«державне соціальне страхування», тобто колегіями адвокатів відповідно до чинного законодавства мали сплачуватися внески на державне соціальне страхування [3]. Так, у статті 39 Закону Української РСР «Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР» чітко прописано: *«Витрачання коштів колегії адвокатів провадиться президією колегії адвокатів відповідно до затвердженого кошторису. Внески на державне соціальне страхування адвокатів сплачуються колегіями адвокатів відповідно до чинного законодавства.»* [3].

Лише через 11 років стаття 38 Закону [3] у частині звільнення від оподаткування колегій адвокатів втрачає чинність на підставі Закону України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 05 липня 1991 року за № 1306-XI [44], відповідно до якого згідно із статтею 7 до сплати податку залучаються вже і адвокати – щодо сум винагород, одержуваних ними за роботу в юридичних консультаціях, а на підставі статті 8 з доходів, зазначених у статті 7 цього Закону, податок обчислюється у відповідних розмірах [44]. Проте, вже через рік, а саме 26.12.1992 року КМУ приймає Декрет «Про податок на прибуток підприємств і організацій» за № 12-92 [45], у якому статтею 6 встановлюється єдиний тариф на оподаткування АД, а саме оподатковується за ставкою 30 процентів, як, власне і прибуток підприємств, а також іноземних юридичних осіб, отриманий від діяльності в Україні [45].

Значних змін, як в організаційній формі, так і щодо оподаткування, АД зазнає після прийняття ВРУ 19 грудня 1992 року ЗУ «Про адвокатуру», відповідно до якого згідно із статтею 4 адвокату надавалося право займатися АД у будь-якій з трьох форм: індивідуальній, як АБ чи АО. Крім того, надавалось право об'єднуватися з іншими адвокатами в колегії, фірми, контори та інші об'єднання, які діють відповідно законодавства та їх статутів [4]. Проте, при прийнятті ЗУ «Про адвокатуру», попри пропозиції розробників звільнити АД від оподаткування, як це було при Радянському Союзі, така пропозиція не була підтримана і АД почала оподатковуватися за загальними правилами [4], [33]. І це пропри те, що під час розгляду законопроекту «Про адвокатуру» представник

Спілки адвокатів України наголошував на тому, що *«адвокати не займаються підприємницькою діяльністю, а заробіток адвоката – це його гонорар, з якого він виділяє гроші на утримання об'єднання, все інше – то його «заробітна плата»»*. *«Якщо не звільнити адвокатуру від оподаткування»*, пояснював він, *«то сума оподаткування ляже на тих, хто буде звертатися до адвоката за юридичною допомогою»* [46]. Логічно і цілком зрозуміло, що це додаткові витрати населення, але, на жаль, народні обранці відмовилися від законодавчого вирішення цього питання в ЗУ «Про адвокатуру» [4] та запропонували врегулювати його у спеціальному законі, що до цього часу так і не було здійснено.

Фактично, з цього часу оподаткування доходів, одержаних адвокатами від АД здійснювалося відповідно до вимог, викладених у Розділі 4 Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року № 13-92, та за ставками, визначеними пунктом 1 статті 7 цього Декрету [47, 48]. Так, прибутковий податок нараховувався податковою інспекцією на підставі декларації про очікуваний (оціночний) дохід на поточний календарний рік. Відповідно до вимог пункту 4 статті 14 цього Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян» [47] декларація про доходи повинна була бути подана у податкову інспекцію у п'ятиденний строк після закінчення місяця з дня виникнення джерела доходу. В декларації, зокрема, мало бути зазначено розмір фактичного доходу за перший місяць та розмір очікуваного доходу до кінця поточного року. Подальше подання декларації про доходи адвокатами, які займаються АД, повинно було проводитись щорічно до 1 лютого наступного року [47, 48].

03 липня 1999 року Президент України видає Указ «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 (далі Указ Президента України № 727/98) [49], (який на сьогодні втратив чинність) та відповідно до якого фізична особа-суб'єкт малого підприємництва, яка сплачувала ЄП, не була платником податку на доходи фізичних осіб (далі ПДФО), а отже особа, яка перебувала на обліку в органах державної податкової служби як ФОП не потребувала додаткової реєстрації як самозайнята особа, а

доходи цієї особи, отримані від АД в період перебування на ССО звільнялися від обкладення податком на доходи фізичних осіб [49]. Фактично, даним Указом Президента України № 727/98 [49] адвокат, що здійснював індивідуальну АД та перебував на обліку в органі державної податкової служби як ФОП за КВЕДом, діяльності, якого не суперечила ЗУ «Про адвокатуру» [4], отримував право на сплату ЄП, що значно зменшувало фінансове навантаження як на клієнтів адвокатів, так і на самих адвокатів, які могли дозволити собі не підвищувати гонорар [49].

Проте, відповідно до пункту 5 частини 1 статті 4 Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08 липня 2010 року № 2464 адвокати є платниками ЄСВ (далі Закон України № 2464) [26]. Згідно із частиною 4 статті 5 Закону України № 2464, обов'язок нарахування і сплати цього внеску виникає у адвоката з початку провадження АД, базою нарахування якого, відповідно до пункту 2 частини 1 статті 7 цього ж Закону, є сума доходу, що підлягає обкладенню ПДФО і не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, в якому отримано дохід (прибуток) [26]. А отже, завдяки Указу Президента України № 727/98 [49] адвокат, що здійснював індивідуальну АД та перебував на обліку в органі державної податкової служби як ФОП за КВЕДом, діяльності, якого не суперечила Закону України «Про адвокатуру» [4], також отримав право на сплату ЄСВ за мінімальною ставкою [49, 50].

Проте, 04 листопада 2011 року дію Указом Президента України № 727/98 [49] було припинено на підставі ЗУ «Про внесення змін до ПУ України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» за № 4014-VI [51], згідно із яким адвокат – самозайнята особа позбавлявся права сплачувати ЄП, а відтак і ЄСВ як особа, що перебуває на ССО та був зобов'язаний сплачувати всі податки і збори на загальній системі оподаткування [51].

Таким чином, наслідками скасування для адвокатів права перебування на ССО стали низка негативних наслідків – це, перш за все, збільшення податкового

тиску на адвокатів, що призвело до зростання вартості їх послуг, а отже відповідних фінансовий тягар ліг на клієнтів. Це в свою чергу спричинило перехід тисячі адвокатів в «тінь», що вплинуло на зменшення наповнення відповідних бюджетів [31].

05 липня 2012 року ВРУ приймається новий Закон України № 5076-VI [5]. І вкотре, питання щодо зменшення тягара обов'язкових платежів з доходів від АД залишилося поза межами цього профільного для адвокатів Закону.

Однозначно, погоджуємося із наступним твердженням науковців Т.Б. Шолкової та А.В. Полякової, викладений у статті «Правове регулювання оподаткування діяльності адвоката як самозайнятої особи» *«Сьогодні є ряд невирішених і суперечливих питань щодо оподаткування такої діяльності. Законодавство містить ряд колізій та прогалін, які безпосередньо впливають на те, що адвокати уходять в «тінь», не стають на податковий облік, ухиляються від сплати як податків, так і ЄСВ. Це відбувається внаслідок того, що здійснюється надмірний податковий тиск на їх діяльність, який є невиправданим. На цей час норми податкового законодавства та позиція фіскальної служби порушують закріплені у ПК України [9] 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 ЄСВ – як бюджетами, так і фондом соціального страхування. Саме тому сьогодні гостро стоїть питання врегулювання вищезазначених 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»» [52].*

Порядок нарахування та сплати податків і зборів та інших обов'язкових платежів, надання податкової звітності тощо від здійснення НПД, відтепер був визначений ПК України [9], Законом України № 2464-VI [26] та Порядком формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого

наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435 [53].

Оподаткування доходів самозайнятих осіб, в тому числі і осіб, які провадять НПД, зокрема і адвокатів, регулюється статтею 178 ПК України [9], відповідно до якого самозайнята особа є платником податку на доходи за ставкою, передбаченою пунктом 167.1 статті 167 ПК України [9], і на даний час становить 18% від бази оподаткування – різниці між отриманим доходом та документально підтвердженими понесеними витратами [9]. Крім того, як вже було зазначено вище, ще 03 серпня 2014 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України» від 31 липня 2014 року № 1621-VII (далі Закон України № 1621-VII) [27]. Відповідно до цього Закону України № 1621-VII, підрозділ 10 «Інші перехідні положення» Розділу XX «Перехідні положення» ПК України [9] був доповнений пунктом 16¹, відповідно до якого тимчасово, до 01 січня 2015 року, встановлювався військовий збір. У подальшому, згідно із податковим законодавством були внесені зміни, а саме в абзаці першому слова і цифри «до 01 січня 2015 року» були замінені словосполученням «до набрання чинності рішенням ВРУ про завершення реформи Збройних Сил України» та, відповідно, підпункт 1.2 був викладений у такій редакції: *«Об'єктом оподаткування є доходи, визначені статтею 163 цього Кодексу»*, тобто загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід [9, 50, 54]. Отже, фактично, якщо укладені адвокатом договори про надання правової допомоги клієнтам за своєю природою є цивільно-правовими договорами, то отримані від клієнтів суми гонорару і були об'єктом обкладення податком на доходи фізичних осіб, базою для нарахування ЄСВ, об'єктом нарахування і сплати військового збору [50].

Нещодавно, а саме 13 травня 2020 року ВРУ ухвалила Закон «Про внесення змін до Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» за № 592-IX (далі Закон України № 592-IX) [55], який підписав Президент України та відповідно до якого, осіб, які провадять НПД, звільнено від сплати за себе ЄСВ за умови взяття їх на облік як ФОП та провадження ними

одного виду діяльності одночасно в якості ФОП та осіб, які провадять НПД [55].

Вищевказаний Закон України № 592-ІХ [55], набрав чинності з 01 січня 2021 року, а отже для адвокатів, які здійснюють індивідуально АД, податкове навантаження нарешті було зменшено, але чи надовго це, – невідомо. В будь-якому випадку це не є вирішенням питання щодо унормування законодавства у частині сплати обов'язкових платежів з доходів від АД, в тому числі й індивідуальної АД, тобто самозайнятих осіб.

Отже, досліджуючи історичний перебіг регулювання сплати платежів з доходів від АД, можливо зробити висновки, що, нажаль, саме до регулювання сплати платежів з доходів від АД адвокатами-самозайнятими особами, що здійснюють свою діяльність в індивідуальній формі, державою не було застосовано галузеві принципи податкового права, зокрема систему принципів податкового стимулювання, а саме: соціальної справедливості, рівності, стабільності та рівномірності і зручності сплати податків і зборів, на обов'язковість дотримання яких у своїх статтях вказували Є. Шаптала [58] та М. Кармаліта [57]. Саме такий стан речей, вимагає внесення змін до податкового законодавства, щодо дотримання вище зазначених принципів. Це позитивно відобразиться на виконанні добровільно всіма суб'єктами оподаткування обов'язку щодо сплати податків.

Розглянувши історію становлення адвокатури, формування видів доходів від здійснення АД та видів платежів, необхідно визначити: що є доходами від АД, які є їх види та систематизувати їх, а також виокремити і систематизувати платежі від АД та визначити їх види.

Отже, термін «дохід» трактується як *«валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу»*⁴.

Інше визначення доходу знаходимо у тлумачному словнику сучасної української мови: *«Дохід (англ. income) — гроші або матеріальні цінності,*

⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-18_ukr_2016.pdf

одержані державою, юридичною та фізичною особою внаслідок будь-якої діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.) за певний період часу»⁵. Щодо визначення поняття «доходу», у нормативно-правових актах, то саме у ПК України у підпункті 14.1.56 пункту 14.1 статті 14: було закріплено, що *«Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами»* [9]. Проте, це поняття у ПК України [9] було закріплене лише до 01 січня 2017 року. На даний час, безпосередньо термін «дохід» в Україні визначено лише словниками, а от ПК України [9] вже не конкретизує безпосередньо термін «дохід», а надає роз'яснення його терміну у кожному конкретному випадку від тієї чи іншої операційної діяльності суб'єкта оподаткування. У Законі України №5076 теж немає визначення поняття «дохід від здійснення АД», проте, у статті 30 Закону України №5076, є поняття «гонорар», який визначається як: *«форма винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту»*. Крім того, у частині 2 цієї ж статті 30 Закон України №5076 визначається: *«порядок обчислення гонорару (фіксований розмір, погодинна оплата), підстави для зміни розміру гонорару, порядок його сплати, умови повернення тощо визначаються в договорі про надання правової допомоги»*. Частина 3 Закону України № 5076 встановлює, що: *«при встановленні розміру гонорару враховуються складність справи, кваліфікація і досвід адвоката, фінансовий стан клієнта та інші істотні обставини. Гонорар має бути розумним та враховувати витрачений адвокатом час»*.

Таким чином, необхідно зрозуміти чи правильним буде використання поняття «дохід від АД» чи все таки отриманні кошти від такої діяльності є «гонораром»? Для цього треба виокремити специфічні ознаки даних понять.

Так, поняття «дохід» характеризується такими ознаками як: - валове

⁵ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. — 5-ге вид. — К. ; Ірпінь : Перун, 2005. — ISBN 966-569-013-2.

надходження економічних вигід протягом періоду; - гроші або матеріальні цінності; - кошти отримані внаслідок діяльності суб'єкта господарювання; - отримані юридичною та фізичною особою внаслідок будь-якої діяльності; - загальна сума доходу за певний період; - від усіх видів діяльності суб'єкта.

Якщо виокремити ознаки поняття «гонорар», то до них можна віднести: - грошова винагорода; - за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту; - грошова сума передбачена в конкретному договорі.

Отже, виходячи з наведеного можна зробити висновок, що з одного боку поняття «дохід» більше відноситься до суб'єктів господарювання, яким адвокат не являється, принаймні виходячи з визначення поняття «адвокатська діяльність», що міститься в Законі України № 5076. Проте з іншого боку, враховуючи іншу ознаку доходу, яка вказує, що дохід це гроші та матеріальні цінності отримані від будь-якої діяльності, а отже такою діяльністю може бути і адвокатська. Крім того, гонорар адвокат отримує за виконання одного конкретного договору, проте говорячи про дохід від АД, ми говоримо про суму коштів отриманих адвокатом за певний період, тобто за виконання всіх договорів, що їх адвокат заключив та виконав. Таким чином, не буде помилковим говорити про «дохід від АД» по відношенню до коштів, що отримує адвокат в результаті своєї діяльності.

Отже, якщо говорити про співвідношення понять «дохід» і «гонорар», то стає очевидним, що «дохід» є ширшим поняттям. Крім того, адвокат може, наприклад крім АД, отримувати гроші за проведення тренінгів для колег чи студентів, видавати книжки, здавати в оренду частину свого офісу чи робоче місце, а це вже не АД, а ширше за неї. Право на таку діяльність адвокат може зазначити в статуті при реєстрації юридичної особи, такої як АБ чи АО, отже ця сума коштів також є доходом, а не гонораром.

Таким чином, можна сформулювати визначення поняття *«доходи від адвокатської діяльності»* – це сума коштів отримана адвокатом, за здійснення ним адвокатської діяльності у будь-якій дозволений законодавством формі та за надання інших послуг передбачених в статутних документах, в межах звітнього

періоду, що підлягає оподаткуванню та вирахуванню інших обов'язкових платежів».

Виходячи з вищенаведеного, можна виокремити види доходів адвоката та їх систематизувати у запропонованій авторській класифікації.

Класифікація доходів від заняття адвокатською діяльністю:

1. В залежності від джерела надходження:

- доходи з бюджетів відповідного рівня (безкоштовна правова допомога);
- доходи, отримані від клієнтів (фізичних чи юридичних осіб) за договором;
- пасивні доходи;

2. В залежності від часу отримання:

- постійні;
- разові;
- періодичні;

3. Доходи отримані в залежності від виду діяльності:

- гонорар;
- заробітна плата;
- доходи за надання первинної правової допомоги;
- доходи за надання вторинної правової допомоги;
- доходи отримані за підвищення кваліфікації (навчання);
- доходи отримання за стажування осіб, які одержали свідоцтво про складення кваліфікаційного іспиту, щодо їх готовності самостійно здійснювати АД з метою отримання свідоцтва про право на заняття АД (майбутніх адвокатів);
- доходи за правовий супровід діяльності клієнтів – юридичних і фізичних осіб, органів державної влади, органів місцевого самоврядування, держави;
- дивіденди від діяльності АО;
- інші види доходів дозволені законом.

Щодо поняття «платежі», то воно також потребує дослідження та аналізу. Особливо необхідно дізнатись чи всі платежі, що здійснюють адвокати зі своїх доходів від АД можуть бути предметом нашого дисертаційного дослідження?

Предметом цього дисертаційного дослідження можуть бути тільки суспільні

відносини, що виникають в межах предмету фінансового права. Фінансове право досліджує публічні суспільні відносини, що виникають з приводу формування, розподілу, управління і використання публічних фондів коштів. Отже, і платежі мають бути публічними, і фонди коштів куди вони надходять також повинні мати ознаку публічності.

Так, «Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970—1980)» дає визначення поняття «платіж» (англ. payment [reimənt]) – *виплата грошей як розрахунок за що-небудь придбане, використане і т. ін.; плата. Основною і первісною операцією банків є посередництво в платежах»* (Ленін, 27, 1972, 306) ⁶; Електронний «Словник UA» визначає поняття «*платіж – як суму грошей, яка має бути (була) виплачена за що-небудь*»⁷. Також можна зустріти визначення платежу, як те що «*платіж - це фінансово-грошова операція, пов'язана з розрахунками за договірними зобов'язаннями, покриттям витрат, відшкодуванням збитків, виконанням зобов'язань перед державою, органами місцевого самоврядування тощо. Виплата грошей як розрахунок за що-небудь придбане, використане і т. ін.; плата*»⁸. У Бюджетному кодексі України також можна зустріти визначення поняття «*платіж – як виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах*»⁹.

Отже, постає питання чи всі платежі з доходів від АД є обов'язковими і якими властивостями та ознаками ці платежі ще характеризуються. Статтею 67 Конституції України закріплений обов'язок кожного громадянина сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [8].

Щодо співвідношення таких понять як «податок», «збір» та «платіж» необхідно з'ясувати: які вони мають спільні ознаки та чи є вони публічними обов'язковими платежами? ПК України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI на

⁶ Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970—1980) URL: <http://sum.in.ua/s/platizh>

⁷ Словник UA. URL: <https://slovyk.ua/index.php?swrd=%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%96%D0%B6>

⁸ <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%96%D0%B6>

⁹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 18.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50, / № 50-51 /. – Ст. 572

сьогодні, чітко дає визначає таким поняттям, як «податок» та «збір» [9].

Так, пунктом 6.1. статті 6 ПК України визначено поняття «податок» як: *«обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу»* [9]. Тобто, у визначенні поняття «податок» чітко простежується ознака того, що податок є: 1) платежем; крім того він є 2) обов'язковим; та сплачується 3) до відповідного бюджету.

У пункті 6.2. статті 6 ПК України поняття «збір» (плата, внесок) визначено як: *«обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій»* [9]. Знову ж таки, при визначенні збору законодавець вказує, що це: 1) платіж; що є ознака 2) обов'язковості; та сплачується він 3) до відповідного бюджету.

Якщо дослідити визначення поняття «єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування», то відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України № 2464-VI, *«ЄСВ – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»* [26]. Як видно з цього визначення, цей платіж також є обов'язковим, оскільки у визначенні зазначено, що він здійснюється в «обов'язковому порядку», він є систематичним та сплачується до відповідного грошового фонду, а також що це є збір, а отже також наділений специфічними ознаками збору. Тобто, виходячи із вищевикладеного аналізу, податки і збори є обов'язковими платежами до відповідних фондів коштів, тому числі бюджетних. А який статус мають ці фонди та які є їх види?

Так, у своєму дисертаційному дослідженні «Правові основи публічних фондів органів місцевого самоврядування» науковець Т.Б. Шолкова зазначила, що чинне законодавство не містить визначення таких понять, як: публічні фонди грошових коштів, не визначає їх види, не систематизує ні на рівні держави, ні на рівні органів місцевого самоврядування. Також в науці фінансового права відсутнє однозначне розуміння ознак, які б характеризували відповідні фонди грошових коштів та вимоги щодо їх створення, не дивлячись на те, що ці фонди є матеріальною основою для функціонування як органів місцевого самоврядування, так і держави загалом, відповідно до Конституції України [8] і мають складати їх фінансові системи [28]. У своїй науковій роботі, дослідивши еволюцію розвитку поняття «фінанси», «грошові фонди» та «публічність», вона запропонувала визначати поняття *«публічність – як необхідність та корисність для всіх, те що впливає на всіх однаковою мірою, те що стосується кожного та має для кожного велике значення»* [28]. Наприклад, кожна людина прагне, щоб були задоволені його публічні потреби, до яких належать: охорона здоров'я, охорона кордонів держави, охорона правопорядку, отримання освітніх послуг і т.д. Враховуючи цю ознаку нею було запропоновано визначення поняття **«публічні фонди грошових коштів – як фонди грошових коштів, які створюються публічними органами в межах їх повноважень з метою задоволення публічних потреб населення держави чи відповідної АТО, кошти яких акумулюються на спеціалізованому рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі, які функціонують на засадах відкритості і прозорості та щодо яких визначений порядок формування, розподілу, управління, використання і контролю в нормативно-правових актах імперативного характеру»** [28].

У спільній монографії «Правове регулювання місцевих фінансів в Україні» Т.Б. Шолкова, на основі проведеного дослідження, класифікувала види публічних фондів грошових коштів і визначила, що в Україні існують такі види грошових фондів:

1. за централізацією грошові фонди поділяються на: централізовані – бюджети; децентралізовані – підприємства, установи, організації комунальної

форми власності;

2. за організаційно-правовою формою: у формі юридичної особи – комунальні банки, заклади освіти, комунальні підприємства тощо; у формі спецрахунку – місцевий бюджет;

3. за цільовим призначенням: загальні – державний та місцевий бюджет; цільові – економічні; фінансові; соціальні; екологічні тощо;

4. щодо бюджету: бюджетні – місцевий (державний) бюджет (загальний фонд, цільові фонди, що входять до структури спеціального фонду); позабюджетні – фонди комунальних підприємств, установ, організацій» [29].

Аналізуючи класифікацію і дослідження видів фондів грошових коштів, що було проведено Шолковою Т.Б., можна прийти до висновку, що ця класифікація дозволяє максимально повно поділити за видами всі наявні фонди грошових коштів, що функціонують як на рівні органів місцевого самоврядування, так і на рівні нашої держави. Проте, враховуючи те, що дана класифікація була зроблена більше десяти років назад, і вона стосувалася місцевого самоврядування, то пропонуємо уточнити деякі класифікаційні ознаки, що на нашу думку, більш точно характеризувало б поділ таких фондів коштів на види.

1. В залежності від суб'єкта чий потреби будуть задовольнятися за рахунок акумульованих грошових коштів у фондах, фонди коштів поділяються на:

а) публічні фонди коштів (державні – створені для задоволення потреб всього населення держави; місцеві – створені для задоволення потреб населення відповідної території; колективні (суспільні) – створені для задоволення потреб певного колективу людей, що об'єднанні або професійною ознакою, або відповідною ціллю);

б) приватні фонди коштів – створені для задоволення потреб конкретної людини (власника/ків);

2. В залежності від способу акумулювання коштів (наявності примусу):

а) централізовані фонди коштів - (акумулювання коштів є систематичним, у встановленому в нормативно-правових актах порядку та розмірі. Акумулювання забезпечується примусом визначеним шляхом настанням відповідальності за

порушення процедури внесення);

б) децентралізовані фонди коштів – акумулювання коштів здійснюється на диспозитивній основі, не систематичне (*наприклад: фонди підприємств, установ, організацій*);

3. По відношенню до бюджетної системи:

а) бюджетні фонди коштів – функціонування яких регулюється бюджетним законодавством (*наприклад: Державний бюджет, місцеві бюджети*);

б) позабюджетні фонди коштів – функціонування яких регулюється господарським, цивільним та іншим законодавством; (*наприклад: всі інші крім Державного та місцевих бюджетів*);

4. В залежності від конкретної цілі створення:

а) цільові фонди коштів – це фонди, в яких у назві зазначена конкретна ціль і які створенні з конкретною, визначеною метою (*наприклад: Пенсійний фонд*);

б) нецільові фонди коштів – це фонди, які були створені без визначення конкретної цілі (*наприклад: Державного та місцевих бюджетів*);

5. За організаційно-правовою формою:

а) фонди - юридичні особи – *комунальні банки, заклади освіти, комунальні підприємства тощо*;

б) фонди у формі спецрахунку – *місцевий бюджет; державний бюджет*

Отже, виходячи з запропонованої класифікації, державний і місцеві бюджети - це публічні централізовані нецільові бюджетні фонди коштів, до яких адвокати сплачують податки і збори зі своїх доходів за результатами своєї діяльності. Фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування - це публічні централізовані позабюджетні фонди грошових коштів.

Беручи до уваги предмет даного дослідження, що стосується безпосередньо АД, то до публічних грошових фондів коштів також можна віднести фонди коштів, що існують у формі рахунків НААУ/Ради адвокатів України, ради адвокатів регіону та Вищої школи адвокатури НААУ, на яких акумулюються щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування та оплата за щорічне обов'язкове навчання із підвищення

кваліфікації. Оскільки такі грошові фонди наповнюються певним колом суб'єктів та їх можна віднести саме до третьої категорії фондів, про які говорила також А.А. Нечай у своїх наукових дослідженнях, як «суспільні» (колективні) публічні грошові фонди, що створюються з метою задоволення публічних інтересів відповідної професійної спільноти [30]. Також, на думку А. А. Нечай *«публічні фінанси – це суспільні відносини, які пов'язані із задоволенням усіх видів публічного інтересу і виникають у процесі утворення, розподілу (перерозподілу) та використання фондів коштів держави, органів місцевого самоврядування та фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, незалежно від форми власності таких фондів»* [30]. Крім того, кошти фондів НААУ та її територіальних осередків витрачаються виключно на задоволення потреб адвокатів, наприклад: підняття їх професійного рівня, організацію культурно-масових заходів, закупівлю подарунків на свята та привітання, випуск навчальної літератури, ведення інтернет сторінок НААУ, реєстрів, електронних кабінетів і т.д, отже, ці фонди коштів є *публічними суспільними (колективними)*. Крім того, враховуючи запропоновану класифікацію фондів коштів, можна зробити висновок, що вони є *централізованими*, оскільки порядок сплати та розмір внесків чітко встановлений в нормативно-правових актах і за несплату яких, або неповну сплату чи сплату з порушенням строків сплати наступає передбачена дисциплінарна відповідальність для адвокатів, що зареєстровані та здійснюють свою АД на всій території України. Отже, акумулювання відбувається з застосуванням примусу. Крім того, ці фонди коштів є *позабюджетними*, оскільки не відносяться ні до однієї ланки бюджетної системи. Також ці фонди є *нецільові*, оскільки єдиної цілі для їх створення немає. Таким чином, фонди коштів НААУ - є публічними централізованими позабюджетними нецільовими фондами коштів.

Отже, всі платежі що здійснюють адвокати до публічних централізованих фондів грошових коштів є *публічними*, а отже підпадають під предмет нашого дисертаційного дослідження.

Це дає нам змогу, сформулювати авторське визначення цього поняття

«публічні обов'язкові платежі» – платежі, що справляються у грошовій формі систематично, у чітко визначених розмірах до публічних централізованих фондів коштів, порядок сплати яких регулюється нормативно-правовими актами імперативного характеру, за несплату, несвоєчасну сплату або сплату в неповному розмірі, за неподання або несвоєчасне подання звітності щодо їх сплати, до платників застосовується юридична відповідальність».

До таких платежів відносяться: податки; збори, в тому числі військовий збір, ЄСВ; щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації функцій адвокатського самоврядування.

В той же час, всі вищезазначені витрати адвокатів під час здійснення АД, які нами були віднесені до публічних обов'язкових платежів, не є повним переліком всіх витрат адвокатів під час здійснення ними АД. Саме такий розширений перелік було надано науковцями Т.Б. Шолковою та А.В. Поляковою у статті «Правове регулювання оподаткування діяльності адвоката як самозайнятої особи» [53]. Так: «при визначенні сукупного чистого доходу фізичних осіб, які здійснюють незалежну АД, 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; – 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);- 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, номера і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю; – придбання канцелярського приладдя тощо» [52].

Проте, ці зазначені платежі є необов'язковими і не є публічними, а тому не можуть бути предметом нашого дослідження. А поняття «платіж з доходів від АД» об'єднує в собі і публічні обов'язкові платежі, і необов'язкові платежі, що допомагають забезпечити АД. Отже, *«платежі з доходів від адвокатської діяльності – це публічні обов'язкові платежі та платежі, що пов'язані з організацією та забезпеченням адвокатської діяльності, що сплачуються з доходів від адвокатської діяльності до відповідних централізованих і децентралізованих фондів коштів»;*

Виходячи із проведеного дослідження, пропонуємо авторську класифікацію платежів з доходів від АД, що допоможе в подальшому відмежувати публічні обов'язкові платежі від інших видів платежів, та сприятиме виявленню прогалин і колізій в чинному законодавстві, а адвокату розуміти свої обов'язкові витрати і ті, що можна оптимізувати для ведення ефективно своєї діяльності.

Класифікація платежів з доходів від адвокатської діяльності:

1. В залежності від виду грошового фонду надходження:

- платежі, що надходять до публічного бюджетного централізованого фонду коштів (державний або місцевий бюджет);

- платежі, що надходять до публічного (суспільного) централізованого позабюджетного фонду коштів (наприклад: Загальнообов'язковий фонд державного соціального страхування, грошові фонди НААУ або регіональних рад адвокатів);

- платежі, що надходять до децентралізованих публічних (суспільних) фондів коштів (накопичувальні страхові фонди);

- платежі, що надходять до децентралізованих приватних фондів коштів;

2. Залежно від суб'єкта встановлення платежів:

- платежі, встановлені ВРУ;
- платежі, встановлені органами місцевого самоврядування;
- платежі, встановлені органом виконавчої влади;
- платежі, встановлені професійними спілками або страховими організаціями;

3. В залежності від часу сплати:

- постійні;
- тимчасові;
- разові;

4. В залежності від норм встановлення:

- платежі, що закріплені імперативними нормами;
- платежі, що закріплені диспозитивними нормами;

5. В залежності від характеру платежу:

5.1) загальнообов'язкові

- для всіх громадян, в тому числі адвокатів;
- для відповідної професійної спільноти (в даному випадку адвокатів);

5.2) добровільні;

6. В залежності від призначення платежу:

- на виконання податкового обов'язку;
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ);
- на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування (НААУ, регіональна рада адвокатів);
- на сертифікацію діяльності адвокатів;
- на навчання (щорічне обов'язкове підвищення кваліфікації);
- на організацію професійної діяльності (загально-господарські платежі, страхові платежі) тощо.

Таким чином, щодо сплати адвокатами публічних обов'язкових платежів, то з початку існування самостійної держави Україна, у разі здійснення адвокатом АД у складі юридичної особи – АБ, колегії, адвокатської фірми, контори, АО тощо, засади сплати таких платежів були встановлені тими ж нормативно-правовими актами, що й для юридичних осіб, які займалися господарською діяльністю, а от

стосовно адвокатів, які здійснюють АД індивідуально та є самозайнятими особами – за період, починаючи із 1992 року по 2012 рік. Податкове навантаження на таких адвокатів періодично збільшувалося шляхом тих чи інших змін в чинному законодавстві України, у зв'язку із чим більшість українських адвокатів, попри бажання здійснювати індивідуальну АД, вимушені були спільно із іншими колегами створювати юридичні особи задля мінімізації оподаткування, а частина осіб, що отримали свідоцтво про право на заняття АД, взагалі не ставали на облік (не реєструвалися) у контролюючих органах, та/або надавали юридичні послуги в якості фізичної особи – підприємця [31]. Ця ситуація потребує змін, оскільки, як зазначила у своїй статті «Теоретичні засади реалізації фінансової безпеки держави» науковець О.О. Сластьоненко, *«фінансова політика держави має забезпечувати створення сприятливих умов для стійкого соціально-економічного розвитку держави»* [59], а це не можливо без врахування інтересів всіх платників податків, які працюють в різних сферах. Досягнення державою стійкого соціально-економічного розвитку не можливо без забезпечення балансу приватних та публічних інтересів в сфері оподаткування, що забезпечуватиме належне виконання податкового обов'язку та формування податкової культури і запобігатиме свідомому уникненню від оподаткування або незаконній мінімізації їх сплати. Проте, як влучно було зазначено В.Т. Білоусом, стиль керівництва Державної фіскальної служби: *«зумовлений традиціями, які склалися історично, та постійним тиском щодо збору податкових надходжень, очевидно, є скоріше закритим і командно-адміністративним, ніж відкритим і партнерським.»* [56], що в свою чергу негативно впливає на рівень виконання податкового обов'язку та формування податкової культури платників податків. Для виправлення ситуації Білоус В.Т. вважає необхідним, розробити прості закони та процедури, спростити механізм обрахування податкових платежів та усунути практику подвійного оподаткування; гарантувати дотримання прав та законних інтересів всіх суб'єктів податкових правовідносин, а також встановити більш справедливий і рівномірний рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання [57].

Отже, до того часу, допоки кардинально не змінити стале та «традиційне»

відношення податкових органів до платників податків, держава Україна і в подальшому не доотримуватиме певну суму податків від платників податків, а самі платники будуть вишукувати «податкові шпаринки», як не сплачувати ті чи інші обов'язкові платежі, або знаходитися, як і раніше, в «тіні».

Висновки до розділу 1

1. Досліджуючи генезу правового регулювання сплати платежів з доходів від АД на території України, можна прийти до висновку, що понятійний апарат, що використовується в законодавстві по регулюванню АД потребує узгодження і вдосконалення. В зв'язку з цим, пропонуємо замінити поняття «правова» на «правнича», що приведе у відповідність до Конституції України в першу чергу норми профільного Закону України № 5076 [5], Закону України «Про безоплатну правову допомогу» [16], процесуальні кодекси України (ЦПК, КПК, ГПК) та інші нормативно-правові акти де воно використовується.

2. Потребує переосмислення поняття «адвокатська діяльність» враховуючи ті специфічні ознаки які були виявлені в ході аналізу наукових праць і законодавства, що регулює дану діяльність. Саме тому, пропонуємо авторське визначення поняття *«адвокатська діяльність – незалежна професійна діяльність адвоката, що здійснюється з обов'язковим дотриманням визначених в законодавстві принципів адвокатської етики щодо захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту відповідно до укладеного договору з метою захисту його прав, свобод і законних інтересів»* та в зв'язку з цим внести відповідні зміни до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України № 5076 [5] та викласти це поняття у запропонованій редакції.

3. Дослідження генези становлення АД за допомогою аналізу законодавства та наукових праць, було сформовано авторську періодизацію становлення адвокатури, формування видів доходів та платежів з доходів від АД, яка складається з 10 етапів.

4. Доведено, що види форм АД розвивались паралельно з розвитком

адвокатури. На сьогодні, діють три форми АД, а саме: індивідуальна, АБ та АО, що є достатнім для забезпечення здійснення АД.

5. Підтверджено, що прийняття Закону України «Про адвокатуру» [4], так і прийняття на зміну його Закону України № 5076 [5], дійсно сприяло подальшому демократичному розвитку української адвокатури, забезпечило право на доступ до адвокатської професії широкої верстви кваліфікованих юристів, встановило існуючі гарантії здійснення АД, розширивши професійні права адвокатів, їхні обов'язки та відповідальність, наблизивши діяльність української адвокатури до світових стандартів.

6. Констатовано що, ані норми профільних законів про адвокатуру, ані зміни до ПК України, так і не вирішили проблемного питання оподаткування доходів адвокатів, що здійснюють АД в індивідуальну форму, в першу чергу, щодо зменшення на них непомірного податкового навантаження, що призводить до додаткового фінансового навантаження клієнтів таких адвокатів, а отже ставить у нерівні умови адвокатів, що працюють в різних організаційних формах.

7. Доведено, що адвокати не займаються підприємницькою діяльністю, а захищають прав та свободи клієнтів гарантовані законом. Враховуючи, що адвокат отримує в результаті своєї діяльності гонорар, а не дохід, необхідно встановити пільги по оподаткуванню індивідуальної АД для забезпечення доступності до адвокатських послуг.

8. Запропоновано авторське визначення поняття *«доходи від адвокатської діяльності»* – це сума коштів отримана адвокатом, за здійснення ним адвокатської діяльності у будь-якій дозволений законодавством формі та за надання інших послуг передбачених в статутних документах, в межах звітного періоду, що підлягає оподаткуванню та вирахуванню інших обов'язкових платежів» та визначенні специфічні ознаки і види таких доходів.

9. Запропонована авторська класифікація доходів від здійснення адвокатської діяльності.

10. Уточнено класифікацію публічних фондів коштів.

11. Запропоновано авторське визначення поняття *«публічні обов'язкові»*

платежі – платежі, що справляються у грошовій формі систематично, у чітко визначених розмірах до публічних централізованих фондів коштів, порядок сплати яких регулюється нормативно-правовими актами імперативного характеру, за несплату, несвоєчасну сплату або сплату в неповному розмірі, за неподання або несвоєчасне подання звітності щодо їх сплати, до платників застосовується юридична відповідальність», як загальне поняття для всіх публічних обов'язкових платежів.

12. Запропоноване авторське визначення поняття **«платежі з доходів від адвокатської діяльності»** – це публічні обов'язкові платежі та платежі, що пов'язані з організацією та забезпеченням адвокатської діяльності, що сплачуються з доходів від адвокатської діяльності до відповідних централізованих і децентралізованих фондів коштів» та виокремлені їх специфічні ознаки.

13. Встановлено, що до публічних обов'язкових платежів відносяться: податки; збори, в тому числі військовий збір, ЄСВ; щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування.

14. Запропонована автором класифікація платежів з доходів від адвокатської діяльності.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД РІЗНИХ ФОРМ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Правове регулювання сплати платежів з доходів адвоката, який здійснює діяльність індивідуально та особливості адміністрування

Необхідно зазначити, що оподаткування, як в цілому, так і індивідуальної АД, тобто НПД в Україні, регламентоване нормами Конституції України [8], ПК України [9] та Закону України № 1621-VII [27].

З метою встановлення правового режиму сплати платежів з доходів адвоката, який здійснює діяльність індивідуально, та їх адміністрування, використовуючи систему методів наукового пізнання, а також враховуючи складність використовуваних понять, пропонуємо проаналізувати усі його компоненти, тобто визначити поняття АД, НПД, самозайнятої особи, ФОП з ознакою провадження НПД відповідно до положень вітчизняного законодавства. Крім того, за аналогією визначення елементів податку як обов'язкового платежу, при визначенні платежів з доходів адвоката будемо використовувати положення пункту 7.1 статті 7 ПК України, а саме такі елементи як платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України № 5076-VI, який визначає правові засади організації і здійснення АД в Україні: *«адвокатська діяльність – це незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту»* [5].

Згідно з підпунктом 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України: *«незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих*

(розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем (за виключенням випадку, передбаченого пунктом 65.9 статті 65 цього Кодексу) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб» [9].

Визначення самозайнятої особи надає ПК України у підпункті 14.1.226 пункту 14.1 статті 14: *«самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності» [9].*

Відповідно до пункту 65.9 статті 65 ПК України *«якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності» [9].*

Згідно з статтею 63 ПК України, зокрема пунктів 63.1 та 63.2 *«облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», а «взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків» [9].*

«Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, у тому числі юридичних осіб – нерезидентів, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору» (абзац 2 пункту 63.2 статті 63 ПК України), а «фізичні особи – підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюючих органах згідно з цим Кодексом»

(абзац 2 пункту 63.5 статті 63 ПК України) [9].

У пункті 65.1 статті 65 ПК України визначено порядок та засади обліку самозайнятих осіб, відповідно до якої *«взяття на облік фізичних осіб – підприємців у контролюючих органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», а якщо «фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить НПД, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як ФОП з ознакою провадження НПД»* (пункт 65.9 статті 65 ПК України) [9].

ФОП, відповідно до ПК України, можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Спочатку розглянемо оподаткування доходів ФОП, які провадять НПД на загальній системі оподаткування.

Так, на загальній системі оподаткування доходи ФОП, що провадять НПД, оподатковуються податком на прибуток підприємств відповідно до розділу III ПК України. Згідно з підпунктом 133.1.4. пункту 133.1 статті 133 ПК України платниками податку є *«фізичні особи - підприємці, у тому числі такі, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку, визначеному пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу»*.

База оподаткування визначена у статті 135 ПК України, а саме *«базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 цього Кодексу з урахуванням положень цього Кодексу»* [9].

Ставка податку, зокрема базова (основна) ставка податку, визначена пунктом 136.1 статті 136 ПК України та становить 18 відсотків.

Крім сплати податку, чинним законодавством України, зокрема Законом України № 2464-VI, яким визначено *«правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне*

соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку» [26], передбачено сплату ЄСВ. Так, відповідно до пункту 5 частини 1 статті 4 Закону України № 2464-VI «платниками єдиного внеску є особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності» [26].

Порядок обліку платників ЄСВ встановлений статтею 5 Закону № 2464-VI, а саме «облік осіб, зазначених у пунктах 1, 4, 5 та 5¹ частини першої статті 4 цього Закону, ведеться в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, за погодженням з Пенсійним фондом та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, а щодо застрахованих осіб, які є учасниками накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, - з Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, центральними органами виконавчої влади, що забезпечують формування державної політики у сферах праці, трудових відносин та зайнятості населення, соціального захисту населення, та Пенсійним фондом». Абзац 13 частини 1 статті 5 Закону № 2464-VI визначає, що «якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому провадить НПД, така фізична особа обліковується у податковому органі як ФОП з ознакою провадження НПД» [26].

У абзаці 2 частини 1 статті 5 Закону України № 2464-VI «взяття на облік платників ЄСВ, зазначених у пунктах 4, 5, 5¹, 15 та 16 частини першої статті 4 цього Закону, здійснюється податковим органом з внесенням Пенсійним фондом відповідних відомостей до реєстру застрахованих осіб» [26].

Також, частиною 4 статті 5 Закону України № 2464-VI встановлено, що обов'язки платників ЄСВ, зокрема: «у осіб, зазначених в абзацах 4, 6 та 7 пункту 1, пунктах 4 (крім фізичних осіб - підприємців), 5 та 5¹ частини першої статті 4

цього Закону, - з початку провадження відповідної діяльності» [26].

Абзацом 1 пункту 2 частини 1 статті 7 Закону № 2464-VI, встановлено базу нарахування ЄСВ «ЄСВ нараховується для платників, зазначених у пунктах 4 (крім ФОП, які обрали ССО), 5 та 5-1 частини першої статті 4 цього Закону, – на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток). У разі якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному періоді або окремому місяці звітного періоду, такий платник має право самостійно визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої цим Законом. При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску» [26].

ЄСВ не входить до системи оподаткування, що передбачено частиною 2 статті 8 Закону України № 2464-VI та встановлюється для платників, зазначених у статті 4 цього Закону, у розмірі 22 відсотки до визначеної статтею 7 цього Закону бази нарахування ЄСВ (частина 5 статті 8 Закон України № 2464-VI) [26], саме тому в дисертаційному дослідженні використовується загальне поняття «платежі з доходів від АД».

Окрім вищевказаних податку на прибуток підприємств за базовою ставкою 18 відсотків та ЄСВ за базовою ставкою 22 відсотки, починаючи з 03 серпня 2014 року, в Україні, відповідно до Закону України № 1621-VII [27], було запроваджено ще один вид обов'язкового платежу – військовий збір.

Так, згідно з Законом України «Про внесення змін до ПК України та деяких інших законодавчих актів України» підрозділ 10 ПК України Розділу XX «Перехідні положення» було доповнено пунктом 16¹ такого змісту «Тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір». Також, цим Законом, у доповненому пункті 16¹ до ПК України встановлювалося, що платниками збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 ПК України, а об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені статтею 163 ПК України [9, 27].

Об'єктом оподаткування військового збору є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри, де ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування (підпункти 1.2 та 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 Розділу XX ПК України) [9, 27].

Тобто, виходячи із вищевикладеного, для самозайнятих осіб, які провадять НПД, зокрема, юридичну практику, в тому числі й АД, а саме для адвокатів, що здійснюють індивідуальну АД та працюють на загальній системі оподаткування, чинним законодавством встановлено 3 обов'язкових платежі:

- податок на прибуток підприємств за базовою ставкою 18 відсотків;
- ЄСВ за базовою ставкою 22 відсотки;
- військовий збір за базовою ставкою 1,5 відсотка.

Фактично, всі податки та збори, що сплачуються адвокатом, який здійснює АД індивідуально із доходів суб'єктів є обов'язковими платежами.

У зв'язку із конституційною реформою, що була проведена у 2016 році, в Україні запроваджено так звану «адвокатську монополію». Так, відповідно до частини 3 статті 131² Конституції України в редакції, що набрала чинності 30 вересня 2016 року [8], виключно адвокат здійснює представництво іншої особи в суді, а також захист від кримінального обвинувачення.

Так, відповідно до Звіту Національної асоціації України за 2016 рік [60], кількість адвокатів на кінець 2016 року склала 35009 осіб, із яких 91,1% здійснювали АД індивідуально, тобто близько 31893 адвокатів [60]. Проте, зважаючи на «адвокатську монополію», кількість адвокатів у найближчі роки в Україні має вирости в десятки разів.

І вже станом на 11 листопада 2020 року в ЄРАУ було вже зареєстровано 58776 адвокатів, із яких 44177 реально діючих. Це офіційні дані, оприлюднені заступником Голови НААУ, Ради адвокатів України В. А. Гвоздієм на засіданні

Ради адвокатів України 17 листопада 2020 року [61].

Переважна кількість адвокатів в Україні здійснюють свою АД індивідуально. В той же час, беручи до уваги велике податкове навантаження на адвоката, що здійснює АД індивідуально, такі фізичні особи, перед постановкою на облік як самозайнятої особи, вимушені реєструватися як ФОП. Тобто, фактично такі фізичні особи обліковуються у контролюючих органах як ФОП з ознакою провадження НПД, що порушує саму суть АД, мету та принципи її здійснення. Це вже стало системою та певною «традицією» в Україні, але не є вирішенням проблемного питання. На сьогодні, питання значного податкового навантаження на АД в повній мірі не відповідає вимогам міжнародного, зокрема, європейського права у цій сфері.

У зв'язку із даним проблемним питанням, був зроблений відповідний висновок у статті «Правове регулювання оподаткування адвокатської діяльності»: *у зв'язку із неоднозначним та трактуванням роз'яснень щодо оподаткування адвокатської діяльності, відсутність чітких норм закону, які закріплюють та встановлюють сплату податків саме адвокатами, і призвела до того, що із майже 31893 адвокатів, на податковому обліку як такі, що здійснюють НПД, обліковуються всього близько 13272 осіб. Саме, ефективна фіскальна політика держави щодо оподаткування адвокатської діяльності, удосконалення законодавства у сфері оподаткування, із забезпеченням оптимального прибуткового ефекту оподаткування, але, в той же час, дотримуючись при цьому інтересів платників податків – адвокатів, зменшення податкового тиску на них, дозволить вивести доходи тисяч адвокатів з тіні і додатково наповнити місцеві бюджети, а також утримає від зростання вартості послуг адвокатів» [62].*

Проте, необхідно зазначити, що перш, ніж розпочати сплачувати податки і збори та надавати податкову та іншій звітність, адвокату – фізичній особі, яка здійснює АД індивідуально, необхідно стати на облік в контролюючих органах. Так, згідно із частина 1 статті 13 Законом України № 5076, АД може здійснюватися, зокрема, адвокатом індивідуально, який у цьому випадку, є

самозайнятою особою [5]. Відповідно до статті 17 Закону України № 5076, інформація про організаційну форму АД вноситься до ЄРАУ, ведення якого забезпечується РАУ [5].

Так, згідно із статтею 17 Закону України № 5076 *«РАУ забезпечує ведення ЄРАУ з метою збирання, зберігання, обліку та надання достовірної інформації про чисельність і персональний склад адвокатів України, адвокатів іноземних держав, які відповідно до цього Закону набули права на заняття АД в Україні, про обрані адвокатами організаційні форми АД. Внесення відомостей до ЄРАУ здійснюється радами адвокатів регіонів та РАУ»* [5].

Порядок взяття на облік платників податків врегульований ПК України [9] та Порядком обліку платників податків і зборів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 [66]. Порядок взяття на облік платників ЄСВ врегульований Законом № 2464-VI [26], Порядком обліку платників ЄСВ, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 [67] та Положенням про реєстр страхувальників, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 [68]. Відповідно до пункту 63.2 статті 63 ПК України [9] та пункту 1.3 Розділу I Порядку обліку платників податків і зборів, взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків [66].

Розглянемо докладніше процедуру постановки на облік адвоката, який планує здійснювати індивідуальну АД, за результатами чого адвокат розпочне у законний спосіб здійснювати індивідуальну АД, та за її результатами сплачувати обов'язкові платежі.

Так, згідно із статтею 65 ПК України [9], адвокат, після отримання свідоцтва про право на заняття АД, повинен стати на облік до контролюючого органу за місцем свого проживання (основним місцем обліку) протягом календарних 10 днів. Для цього необхідно подати до контролюючого органу за місцем постійного проживання заяву за формою 5-ОПП, із зазначенням КВЕДу діяльності, а також копію свідоцтва про право на зайняття АД, якщо заявник є адвокатом, який провадить АД індивідуально [9]. Отримуючи довідку про взяття на облік, адвокат

– самозайнята особа відповідно до положень статті 65 ПК України фактично отримує документ, який надає право адвокату, що здійснює індивідуальну АД, а відтак провадить НПД, при визначенні об'єкта оподаткування враховувати витрати, пов'язані з АД, а податковим агентам, що виплачують доходи, не утримувати податок на доходи фізичних осіб під час виплати доходу адвокату, що передбачено статтею 178 ПК України [9].

Фактично, відповідно до пункту 65.2. статті 65 ПК України *«облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до ДРФО– платників податків записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, НПД, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів»* [67].

Згідно із пунктом 65.3. статті 65 ПК України *«для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити НПД, така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання»* [9]. Крім того, Головне управління ДПС у Дніпропетровській області під час розгляду основних аспектів оподаткування АД [64] звернуло увагу на те, що відповідно до норм Закону України № 5076 [5] та ПК України для фізичної особи, яка провадить НПД, не передбачено обмежень щодо одночасного здійснення підприємницької (відмінної від адвокатської) діяльності, не забороненої законом, у разі реєстрації такої особи підприємцем. Варто звернути увагу на те, що згідно із пунктом 63.2 статті 63 ПК України взяття на облік у контролюючих органах самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору [9].

В той же час, подача адвокатом після отримання свідоцтва про право на заняття АД до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації заяви за формою 5-ОПП, із зазначенням КВЕДУ діяльності, а також копії свідоцтва про право на зайняття АД, не є безумовною та беззастережною умовою для взяття його на облік платників податків та платників ЄСВ. Так, ПК України та Порядком обліку

платників податків і зборів передбачено наявність підстав для відмови в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює АД.

Відповідно до пункту 65.4 ПК України *«контролюючий орган відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює НПД, у разі:*

- наявності обмежень на провадження АД, встановлених законодавством;
- коли документи подані за неналежним місцем обліку;
- коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;
- **коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа (!);**
- неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити АД, свідоцтва про право на заняття АД».

Після усунення причин, що були підставою для відмови у взятті на облік такої самозайнятої особи, фізична особа може повторно подати документи для взяття на облік» (абзац 2 підпункту 65.4.5 пункту 65.4 статті 65 ПК України) [9].

Взяття на облік фізичних осіб, які провадять НПД, як платника податку, здійснюється у день отримання від них заяви за формою № 5-ОПП, як платника ЄСВ – у день отримання заяви 1-ЄСВ [64]. Підтвердженням реєстрації у контролюючому органі фізичних осіб, які провадять НПД, є довідка про взяття на облік платника податків за формою № 34-ОПП, повідомлення про взяття їх на облік за формою № 2-ЄСВ [64]. У довідці про взяття на облік фізичної особи, яка провадить НПД (форма 34-ОПП), перед прізвищем, ім'ям та по батькові обов'язково вказується вид професійної діяльності, зокрема «Адвокат» [64]. Якщо фізична особа вже зареєстрована як підприємець та при цьому вона провадить НПД, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як ФОП з ознакою провадження НПД. У довідці про взяття на облік фізичної особи, яка зареєстрована як підприємець та при цьому провадить НПД, перед прізвищем, ім'ям та по батькові обов'язково вказується: «Фізична особа - підприємець» та зазначається вид професійної діяльності, наприклад, «Фізична особа –

підприємець, адвокат» [64]. Отже, після взяття на облік платників податків та платників ЄСВ адвоката, який здійснює АД індивідуально, як самозайнята особа, яка провадить НПД, у нього виникає право та обов'язок на сплату податків та зборів.

Фактично, з цього часу, через недосконалість чинного податкового законодавства, у адвоката, що здійснює індивідуальну АД, є можливість оптимізувати податкове навантаження, але лише у тих адвокатів, які до постановки на облік платників податків та платників ЄСВ як адвокат, був зареєстрований як ФОП та отримав статус «Фізична особа – підприємець, адвокат», шляхом реєстрації своєї підприємницької діяльності у контролюючому органі як платник ЄП.

У даному випадку адвокат, що одночасно є ФОП, може здійснювати АД «pro bono», тобто безкоштовно, і в більшості випадків – це участь адвоката у судових засіданнях у якості захисника або представника, через «адвокатську монополію», або у процесуальних слідчих діях, у яких, відповідно до вимог чинного законодавства, має право брати участь лише адвокат, всі інші юридичні послуги адвокат може надавати на платній основі як ФОП та сплачуючи ЄП, тобто, фактично, оптимізуючи податкове навантаження, що, у свою чергу, дозволяє не збільшувати розмір гонорару для клієнтів.

Отже, адвокат із статусом ФОП має право обрати відповідно до частини 291.2 статті 291 ПК України ССО – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 цього Кодексу, на сплату ЄП в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним введенням спрощеного обліку та звітності [9, 69, 70].

Саме частиною 291.3 статті 291 ПК України передбачено, що самостійно обрати ССО може лише юридична особа чи ФОП, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником ЄП в порядку, визначеному цією главою.

Відповідно до статті 298 ПК України, якою визначено порядок обрання або

переходу на ССО, або відмови від ССО «для обрання або переходу на ССО суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву» (абзац перший підпункту 298.1.1 пункту 298.1 статті 298 ПК України) [9]. Заява подається в порядку визначеному в ПК України, в тому числі засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [71] та «Про електронні довірчі послуги» [72] (підпункт 298.1.1 пункту 298.1 статті 298 ПК України) [9].

«Зареєстровані в установленому порядку ФОП, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання ССО та ставки ЄП, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками ЄП з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація» (абзац 1 підпункту 298.1.2 пункту 298.1 статті 298 ПК України) [9].

«Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання ССО та ставки ЄП, встановленої для третьої групи, яка не передбачає сплату податку на додану вартість, вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації» (абзац 2 підпункту 298.1.2 пункту 298.1 статті 298 ПК України) [9]. Але, в даному випадку, виникає питання нерівності закріплених та наданих чинним законодавством можливостей для адвокатів - самозайнятих осіб, які здійснюють АД індивідуально, а саме те, що адвокат, який здійснює АД індивідуально, у випадку постановлення у контролюючому органі на облік як фізична особа, яка провадить НПД, **вже не зможе стати на облік у контролюючому органі (!)** як ФОП з ознакою провадження НПД, а відтак не зможе оптимізувати податкове навантаження, яке, в свою чергу, як правило, ляже на плечі його клієнтів. А якщо такий адвокат виявить бажання знятись з обліку у контролюючому органі як фізична особа, яка провадить НПД, тобто самозайнята особа, з метою постановки на облік у контролюючому органі як ФОП, йому доведеться зупинити або припинити АД відповідно до чинного законодавства, зокрема спеціального Закону України № 5076 [5].

Так, відповідно до пункту 65.10 статті 65 ПК України, *«внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності ФОП чи НПД фізичної особи здійснюється у разі припинення або зупинення НПД або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу – з дати прийняття уповноваженим органом відповідного рішення або іншої дати, визначеної законом, що регулює реєстрацію відповідної НПД, датою припинення, зупинення або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу»*. Після чого відповідно до статті 4 Положення про реєстр страхувальників [68], згідно із яким до реєстру страхувальників вносяться відповідні відомості про зняття з обліку платника ЄСВ, які на підставі статті 5 Положення про реєстр страхувальників.

Наслідки ж зупинення або припинення права за заняття АД передбачені Законом України № 5076 [5]. Так, відповідно до пункту 1 частини 1 статті 31 цього Закону України, *«право на заняття АД зупиняється у разі подання адвокатом заяви про зупинення (!) АД»*, а згідно із пунктом 1 частини 1 статті 32 *«право на заняття АД припиняється шляхом анулювання свідоцтва про право на заняття АД у разі подання адвокатом заяви про **припинення права (!) на заняття АД**»*. І в першому, так і в другому випадку відомості про зупинення права на заняття АД вносяться до ЄРАУ на підставі частини 7 статті 32 Закону України № 5076. І, якщо у першому випадку у разі **зупинення права (!) на заняття АД** на підставі пункту 1 частини 4 статті 31 Закону України № 5076 право на заняття АД поновлюється у разі зупинення права з підстави, передбаченої пунктом 1 частини 1 цієї статті, - з дня, наступного за днем отримання радою адвокатів регіону заяви адвоката про поновлення права на заняття АД, проте згідно із пунктом 5 частини 1 статті 3 протягом строку зупинення права на заняття АД **адвокат не має права її здійснювати (!)**. Такий адвокат також не може брати участь у роботі органів адвокатського самоврядування, крім випадків, коли таке право зупинено у зв'язку з призначенням особи на посаду до органу державної влади з'їздом адвокатів України (частина 5 статті 31 Закону України № 5076) [5].

Припинення права особи на заняття АД відповідно до частини 5 статті 32 Закону України №5076 [5] має наслідком припинення такої діяльності та права особи на участь у роботі органів адвокатського самоврядування та має окрему, більш складну процедуру поновлення такого права, а саме така особа повинна звернутися до кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури із заявою про допуск до складення кваліфікаційного іспиту не раніше ніж через два роки з дня прийняття рішення про припинення права на заняття АД, здати всі кваліфікаційні іспити, пройти відповідне стажування щодо готовності самостійно здійснювати АД з метою отримання свідоцтва про право на заняття АД, та, в подальшому, за рішенням як кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури, так і відповідної регіональної ради адвокатів регіону відновити своє право на заняття АД шляхом отримання нового свідоцтва про право на заняття АД.

Крім того, як було зазначено вище, порядок взяття на облік регулюється пунктом 65.1 статті 65 ПК України [9]. Разом із тим, згідно із пунктом 65.2 статті 65 ПК України: *«облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до ДРФО – платників податків записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, НПД, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів»* [9]. При цьому, відповідно до підпункту 65.4.4 пункту 65.4 статті 65 ПК України контролюючий орган **відмовляє (!)** в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює НПД, у разі, коли фізична особа **вже взята на облік як самозайнята особа (!)**. Отже, враховуючи вказані вимоги закону фактично **виключена можливість подвійного взяття на облік особи (!)**, яка здійснює НПД, у разі коли фізична особа вже перебуває на обліку як самозайнята особа. Тому, такі адвокати потрапляють в замкнуте коло і вимушені знаходитись на загальній системі оподаткування і платити податки з доходів від своєї діяльності у розмірі 18% з прибутку, а також сплачувати інші обов'язкові платежі – такі як ЄСВ у розмірі 22% з доходу та військовий збір у розмірі 1,5% з доходу, тобто 41,5% від своїх доходів, тобто фактично половину свого гонорару, що є надмірним податковим

навантаженням на протипагу тому, якщо б адвокат – самозайнята особа, що здійснює індивідуальну АД, міг здійснювати таку діяльність, перебуваючи на ССО і користуватись всіма привілеями такої системи, в тому числі і спрощеною податковою звітністю.

Таке дискримінаційне становище адвокатів – самозайнятих осіб, що здійснюють індивідуальну АД, та адвокатів, що здійснюють індивідуальну АД, із статусом ФОП, вочевидь є порушенням конституційних норм, а саме статті 21 Конституції України, якою встановлено, що: *«усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах»*, а *«права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними»* [8], статті 24 Конституції України, у якій зазначено, що: *«не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками»* [8], статті 42 Конституції України, якою кожному громадянину надано право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом [8], статті 43 Конституції України, що прямо вказує на право громадян на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується [8].

Більше того, необхідно звернути увагу на те, що чинне законодавство України, зокрема спеціальний Закон України № 5076 [5] не містить заборону для адвокатів, зокрема і для тих, які здійснюють індивідуальну АД, поряд із АД займатися підприємницькою діяльністю, тобто бути у статусі ФОП. Так, статтею 7 Закону України № 5076 встановлено виключний перелік діяльності, яка є несумісною з діяльністю адвоката, а саме робота на посадах осіб, зазначених у пункті 1 частини першої статті 3 Закону України «Про запобігання корупції» [73], військова або альтернативна (невійськова) служба, нотаріальна діяльність та судово-експертна діяльність.

Також, відповідно до Національного класифікатора видів економічної діяльності ДК 009: 2010, розробленого на основі міжнародного стандарту НАСЕ, який затверджено наказом Державного комітету України з питань технічного

регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 року № 457 із внесеними змінами, який діє із 01 січня 2012 року, КВЕД 69.10 «Діяльність у сфері права» включає *«юридичне представництво інтересів однієї сторони, що виступає проти іншої сторони в судах або інших судових органах, як особисто членами колегії адвокатів, так і під їх керівництвом: консультаційні послуги та представництво в цивільних справах, консультаційні послуги та представництво в кримінальних справах, консультаційні послуги та представництво в трудових суперечках; загальні консультації та складання юридичних документів: свідоцтв про реєстрацію підприємств, статутів підприємств та інших документів, пов'язаних зі створенням підприємств; патентів і авторських прав; підготовку різних юридичних документів, заповітів, доручень тощо; діяльність державних та приватних нотаріусів, судових виконавців, третейських суддів, експертів і арбітрів.»* [74]. Отже, жодних застережень та заборон щодо перебування адвокатів, які здійснюють індивідуальну АД, на ССО чинним законодавством не встановлено, а можливості застосування ССО адвокатом, що здійснює індивідуальну АД, перешкоджає лише відсутність визначення цього права у частині 291.3 статті 291 ПК України, де передбачено, що лише: *«юридична особа чи ФОП може самостійно обрати ССО, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою»* [9].

Вважаємо цілком справедливим положення норм Указу Президента України № 727/98 [49], (який втратив чинність із 01 січня 2012 року на підставі Закону України «Про внесення змін до ПК України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності») [51], відповідно до яких фізична особа-суб'єкт малого підприємництва, яка сплачувала ЄП, не була платником податку на доходи фізичних осіб, а отже особа, яка перебувала на обліку в органі ДПС як ФОП не потребувала додаткової реєстрації як самозайнята особа, а доходи цієї особи, отримані від АД в період перебування на ССО звільнялися від оподаткування податком на доходи фізичних осіб [75].

Також, як було вже зазначено у попередніх дослідженнях, зокрема у статті

«Податкові новації 2017. Податок на прибуток», «на 2017–2021 рр. було введено нульову ставку податку на прибуток для платників податку, у яких річний дохід не перевищує 3 мільйонів гривень та розмір заробітної плати кожного з працівників є не нижчим за дві мінімальні зарплати. Ця пільга поширюється як на юридичні особи, які зареєстровані після 01 січня 2017 року, так і на діючі юридичні особи, у яких протягом попередніх трьох років середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 20 осіб, а також для платників ЄП, у яких протягом попереднього року середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб» [76]. В подальшому, а саме після втрати чинності Указу Президента України № 727/98, у разі, якщо адвокат був зареєстрований як ФОП та отримав статус «фізична особа – підприємець, адвокат», то він був зобов'язаний вести не лише подвійне декларування, але й ніс тягар подвійного оподаткування, навіть якщо КВЕД його ФОП був 69.10 «Діяльність у сфері права».

Проте, відповідно до узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять НПД (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженої наказом Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185 «фізична особа, яка здійснює НПД, не може бути підприємцем у межах такої АД. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює НПД, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом» [77].

Саме з цього часу більшість адвокатів, які здійснювали індивідуальну АД, надавали та надають, здебільшого професійну допомогу клієнтам «pro bono», тобто безкоштовно, і, як правило, практикується адвокатами, що здійснюють індивідуальну АД, в здійсненні такого виду АД, як захист, що полягає в забезпеченні захисту прав, свобод і законних інтересів підозрюваних, обвинувачених, підсудних, засуджених, виправданих, осіб, стосовно яких передбачається застосування примусових заходів медичного чи виховного характеру або вирішується питання про їх застосування у кримінальному провадженні, осіб, стосовно яких розглядається питання про видачу іноземній

державі (екстрадицію) та інших види АД, тобто діяльність, що відповідно до засад Конституції України має право здійснювати лише адвокат. А от інші види правової допомоги, як і види АД, що мають право також здійснювати і ФОП із КВЕД 69.10 «Діяльність у сфері права», а саме надання правової інформації, консультацій і роз'яснень з правових питань, правового супроводу діяльності клієнта, складення заяв, скарг, процесуальних та інших документів правового характеру, спрямованих на забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів клієнта, недопущення їх порушень, а також на сприяння їх відновленню в разі порушення, здійснювалися та здійснюються адвокатами, що здійснюють АД індивідуально, – оплатно, а податки сплачувалися та сплачуються як з діяльності ФОП, в тому числі і ЄП та ЄСВ, а також такі особи наразі чинним законодавством звільнені від сплати військового збору.

01 січня 2017 року у системі оподаткування саме самозайнятих осіб відбулися суттєві зміни щодо у частині сплати ЄСВ. Так, набрали чинності зміни до Закону № 2464-VI [26], згідно із якими відтепер, тобто 01 січня 2017 року, у всіх самозайнятих осіб виник обов'язок незалежно від факту отримання або неотримання протягом звітного року або окремого місяця звітного року чистого доходу сплачувати щомісяця протягом звітного року ЄСВ.

Тобто, із 01 січня 2017 року самозайняті особи втратили право самостійно визначити базу нарахування ЄСВ та, відповідно сплачувати такий ЄСВ, зокрема, і у разі відсутності доходу, а також в обов'язковому порядку сплачувати суму ЄСВ, незалежно від наявності доходу, з урахуванням встановленої максимальної величини бази нарахування ЄСВ та розміру мінімального страхового внеску.

В подальшому своїм рішенням від 12 квітня 2019 року № 37 «Про затвердження роз'яснення щодо поєднання АД з трудовою діяльністю та інших пов'язаних питань» РАУ роз'яснила [78], що адвокат, який суміщає трудові відносини із АД, має сплачувати ЄСВ, навіть якщо такий внесок вже сплатив роботодавець. Тобто, штатний працівник, який має статус адвоката та перебуває у трудових відносинах з юридичною особою, зобов'язаний сплачувати ЄСВ як особа, яка здійснює НПД (самозайнята особа), навіть за умови сплати ЄСВ

роботодавцем (юридичною особою), а сплата роботодавцем такого внеску не виключає обов'язку штатного працівника, який суміщає трудові відносини із АД, сплачувати ЄСВ у порядку, передбаченому чинним законодавством України [78].

Саме про цю проблему було зазначено у статті «Особливості правового регулювання сплати єдиного соціального внеску адвокатом – самозайнятою особою, який тимчасово є найманим працівником» [79]. Крім того, у дослідженні було звернуто увагу на те, що якщо особа отримує заробітну плату за трудову діяльність на посаді директора, начальника юридичного відділу тощо і роботодавцем було сплачено відповідні податки, збори чи інші обов'язкові платежі під час виплати заробітної плати, то у такої особи не зникав обов'язок сплачувати ЄСВ як за самозайняту особу, навіть якщо така діяльність була зупинена.

В той же час, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду при розгляді справи № 820/1538/17 у постанові від 05 листопада 2018 року зробив висновок, що *«адвокат, який зупинив АД, не має обов'язку сплати ЄСВ як самозайнята особа»*. Крім того, він зазначив, що *«посилання ДФС на необхідність сплати ЄСВ у разі зупинення адвокатом своєї професійної діяльності є помилковими, внаслідок чого допущено порушення норм чинного законодавства»* [80].

У статті Н.М. Корінної, Т.Б. Шолкової *«Проблеми податкового законодавства, що регулює порядок сплати ЄСВ адвокатами, що не здійснюють адвокатську діяльність в разі її зупинення»*, було висвітлено вказане питання [81]. Так, зазначалося, що відповідно до частини 5 статті 31 Закону України № 5076 *«протягом строку зупинення права на заняття АД адвокат не має права її здійснювати. Такий адвокат також не може брати участь у роботі органів адвокатського самоврядування...»* [81]. Також у частині 6 статті 31 Закону України № 5076 вказано, що *«відомості про зупинення права на заняття АД вносяться до ЄРАУ»* [5]. *«Отже, відповідно до цієї процедури, адвокат офіційно сповіщає органи адвокатури, про те, що він певний час не буде здійснювати АД та отримувати від неї доходи, що відображається ЄРАУ, після чого, адвокат*

втрачає право на її здійснення і поновити АД, адвокат може, тільки після погодження заяви про відновлення АД до цих же органів адвокатського самоврядування» [5]. А тому, під час зупинення АД на такого адвоката не може розповсюджуватися дія пункту 5 частини 1 статті 4 Закону України № 2644 [26], де визначено, що «платником ЄСВ є, зокрема, особи, які провадять АД та отримують дохід від цієї діяльності» та частини 4 статті 4 цього ж Закону, «обов'язки платників ЄСВ виникають у осіб, які провадять таку діяльність» та Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого ЄСВ» [53]. «Не дивлячись на це, ДПС надсилає особам, які зупинили АД, податкові вимоги на сплату ЄСВ за весь час коли діяльність була зупинена. Свої дії вони обґрунтовують відсутністю у податковому законодавстві, такої підстави як «зупинення» АД. Так, стаття 67 ПК України [9] не передбачає зняття з обліку у контролюючих органах самозайнятих осіб з такої підстави, як «зупинення права на заняття» АД. Це ж стосується і Порядку обліку платників ЄСВ [82] та Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого ЄСВ [53], які також регулює виключно зняття з реєстрації внаслідок процедури «припинення», а не «зупинення» НПД. Таким чином, норми цих нормативних актів не можуть регулювати відносини щодо «зупинення» АД. Саме тому, статус «зупинення АД» вимагає окремого врегулювання в законодавстві, для уникнення в подальшому непорозумінь. Таким чином, для уникнення застосування неправомірних фінансових санкцій до адвокатів – самозайнятих осіб, які бажують тимчасово зупинити свою діяльність (з будь-яких передбачених законом причин), необхідно реформувати податкове законодавство та узгодити з законодавством, що регулює АД, запропонувавши змінити виклад статей, що регулюють порядок внесення змін в облікову справу платника, порядок зняття його з обліку в разі зупинення АД» [81].

Крім того, на адвокатів, що здійснювали АД індивідуально та були зареєстровані як підприємці і мали статус «ФОП, адвокат», в тому числі і на адвокатів, що не мали доходу у звітному періоді безпосередньо із АД та/або загалом за результатами діяльності ФОП, із 01 січня 2017 року було покладено

тягар подвійного оподаткування – їм автоматично нараховувалися суми ЄСВ, а відтак, у разі несплати цих сум із об'єктивних причин, наприклад, відсутність доходу, нараховувалися відповідні штрафи та пеня, за результатами чого, в подальшому із таких адвокатів стягувалися не лише суми ЄСВ, але й чималі розміри штрафних санкцій. Більш того, навіть у випадку, якщо такі адвокати, були зареєстровані як підприємці та мали статус «ФОП, адвокат», та перебували на ЄП. Таким платникам податків відповідним контролюючим органом нараховувався ЄП, а також відповідні суми подвійного ЄСВ як за діяльність ФОП, так і за індивідуальну АД навіть без наявності доходів за результатами звітного періоду та подання відповідної звітності.

Такий стан адвокатів, які здійснювали АД індивідуально, тривало лише три роки, оскільки усвідомлюючи, що податкове навантаження здебільшого лягло на їх клієнтів, адвокати почали оскаржувати податкові-повідомлення рішення про нарахування їм подвійної суми ЄСВ до суду.

02 вересня 2019 року Верховний Суд, у зразковій адміністративній справі № 520/3939/19 [83], згідно із частиною 10 статті 290 Кодексу адміністративного судочинства України [84], дійшов висновків, що *«дії податкових органів щодо нарахування подвійної суми ЄСВ, в тому числі і адвокатам, є неправомірними»*. За його висновками, *«за наявного існуючого правового регулювання взяття на облік та перебування на такому обліку платника ЄСВ, ФОП з ознакою провадження НПД не передбачено»*.

Взяття контролюючим органом на облік особи як платника ЄСВ – ФОП відповідно до пункту 4 частини 1 статті 4 Закону України 2644 [26] та внесення відомостей до реєстру застрахованих осіб унеможлиблює нарахування ЄСВ за іншим типом платника без прийняття відповідних рішень і внесення змін щодо попереднього обліку особи у спосіб, визначений законом і підзаконними нормативно-правовими актами [81].

Підзаконний нормативно-правовий акт спеціальної облікової політики в частині визначення такої категорії платників ЄСВ, як ФОП з ознакою здійснення НПД, не відповідає статті 4 Закону України № 2644 [26]. Зміна контролюючим

органом обліку особи платника ЄСВ в спосіб, не встановлений законом або встановлений підзаконним нормативно-правовим актом, який не відповідає закону в цій частині, та нарахування на підставі таких дій ЄСВ, суперечить принципам законності та належного врядування.

Аналіз поданих на розгляд Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду типових справ вказує на наявність інших ознак та особливостей, які впливають на елементи бази нарахування ЄСВ (наявність інвалідності платника внеску, перебування у трудових правовідносинах, отримання пенсії за віком тощо), вирішення цих справ з особливостями перебуває за межами зразкової справи [83].

Згідно із постановою Великої Палати Верховного Суду у складі 20 суддів від 04 грудня 2019 року у цій же зразковій адміністративній справі № 520/3939/19 [85] рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 02 вересня 2019 року [83] було залишено без змін і набрала законної сили з дати її прийняття.

Як було зазначено у статті Т.Б. Шолкової та А.В. Полякової «Правове регулювання оподаткування діяльності адвоката як самозайнятої особи» [52]: *«всі суперечності між адвокатами-платниками податків і Державною податковою службою України виникають тому, що ні в ПК України [9], ні в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [26] не прописані особливості сплати грошових зобов'язань самозайнятою особою у разі зупинення останньою такої діяльності. Отже, поки в цих імперативних актах не будуть чітко визначені 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 № 39766/05) [86], «Щокін проти України» (заяви N 23759/03 та N 37943/06) [87]. Відповідно до статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини»*

від 23 лютого 2006 року № 3477-IV суди мають застосовувати практику ЄСПЛ як джерело права [88]» [52].

Отже, для уникнення застосування неправомірних фінансових санкцій до адвокатів – самозайнятих осіб, які бажають тимчасово зупинити свою діяльність з будь-яких передбачених законом підстав, обставин та причин, необхідно узгодити податкове законодавство із законодавством, що регулює АД, та внести зміни до податкового законодавства, а саме до статей ПК України [9], що регулюють порядок внесення змін в облікову справу платника, порядок зняття його з обліку в разі зупинення або припинення АД.

У зв'язку із вищевикладеним пропонуємо:

а) внесення змін до Наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» [66], а саме до: абзаців 1, 5 підпункту 3, підпункту 4, підпункту 5, підпункту 6 пункту 11.18 статті 11, додати до підстави «припинення» АД підставу «зупинення» АД;

б) внесення відповідних змін до ПК України шляхом додавання до підстави «припинення» підставу «зупинення» АД [9], а саме до підпункту 65.10.4 пункту 65.10 статті 65 та до підпункту 65.10.8 пункту 65.10 статті 65 ПК України;

в) внесення відповідних змін до Наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [67] та Положення про реєстр страхувальників» [68] до абзацу 4 пункту 1 розділу 5 до наявної підстави «припинення» АД додати підставу «зупинення» АД.

Крім того, свою роль у внесенні змін до чинного законодавства України щодо неприпустимості подвійного оподаткування внесла і Всеукраїнська професійна спілка адвокатів України, яка неодноразово за результатами проведення круглих столів, конференції та консультацій зверталася до законодавця із необхідністю внесення таких змін до діючих нормативно-правових актів. Дійсно, станом на 15 серпня 2019 року одним з найбільш обговорюваних і актуальних питань для адвокатів була саме сплата такого обов'язкового платежу

як ЄСВ, зокрема обов'язку сплачувати цей обов'язковий платіж у будь-якому випадку, навіть якщо АД адвоката зупинена або якщо адвокат фактично не здійснює АД, тобто не має доходу від неї, що підтверджується і нульовими деклараціями, однак не припинив АД.

Проблема полягала в тому, що Державної податкової служби, надаючи роз'яснення податкового законодавства в індивідуальних податкових консультаціях, неправомірно ототожнювали два різні за своєю юридичною природою поняття «зупинення» та «припинення» АД. Що, в свою чергу, призвело до порушення прав адвокатів, які здійснюють свою діяльність у формі індивідуальної АД, тобто самозайняті особи, застосування до них незаконних штрафних фінансових санкцій.

Крім того, у липні 2021 року Голова НААУ Ізовітова Л. П. звернулася від імені всієї адвокатської спільноти до Голови Комісії з питань правової реформи при Президентові України Іонушаса С. К. щодо усунення дискримінаційних умов оподаткування АД [173], [174]. Так, мотивуючи тим, що адвокатура України – це незалежний конституційний самоврядний інститут, на який покладено функцію надання професійної правничої допомоги, а незалежність адвокатури гарантується Конституцією України [8], відповідно до якої також виключно адвокат здійснює представництво іншої особи в суді, а також захист від кримінального обвинувачення, Ізовітова Лі. П. зазначила, що: *«адвокати здійснюють свою діяльність в умовах дискримінаційного податкового законодавства, яке не повністю враховує виняткову конституційну та соціальну роль цієї професії та інші особливості здійснення АД, що відрізняють її від діяльності ФОП, які працюють з метою отримання прибутку. У періоди запровадження карантину податкове навантаження особливо давалося взнаки, і часто саме економічні причини змушували адвокатів зупиняти свою діяльність. На думку адвокатської спільноти, поточна ситуація вимагає цілісного підходу до внесення змін до податкового законодавства.»* [173], [174]. Також, у своєму зверненні Голова Національної асоціації адвокатів України Ізовітова Лідія Павлівна наголосила, що 11 червня 2021 року Президентом України було видано

Указ за № 231/2021, яким затверджено Стратегію розвитку системи правосуддя та Конституційного судочинства на 2021-2023 роки [175]. Адвокатура підтримує необхідність скоординованої реалізації двох стратегічних документів на основі відкритої дискусії та погодження спільних зусиль та конкретних ініціатив. Саме вказана Стратегія, зокрема, визначає і пріоритети удосконалення інституту адвокатури, одним із яких є удосконалення організаційно-правових форм здійснення АД, а тому Радою адвокатів України затверджено було розроблено та 02 липня 2021 року затверджено Стратегію розвитку НААУ на 2021-2025 роки [176], яка враховує основні напрямки удосконалення інституту адвокатури, передбачені Стратегією розвитку системи правосуддя та Конституційного судочинства на 2021-2023 роки, затвердженою Указом Президента України [175].

Одночасно, у своєму зверненні Ізовітова Л.П. звернула увагу на те, що: *«Наразі адвокатську спільноту складають понад 60 тисяч адвокатів, з них понад 7 тисяч адвокатів надають безоплатну правничу допомогу вразливим верствам населення. Кількість адвокатів в Україні стабільно зростає, що свідчить про соціальний престиж цієї професії, повагу та довіру до неї в українському суспільстві, а також затребуваність адвокатських послуг. Така тенденція також підвищує загальний рівень правової культури, формує у суспільстві практики цивілізованого правового вирішення спорів, застосування законних засобів захисту своїх прав і свобод.»* [173], [174].

А тому, одним із перших кроків може стати зміна умов оподаткування адвокатської діяльності. А отже, з метою посилення гарантій адвокатської діяльності і професійних прав адвокатів, удосконалення організаційно-правових форм здійснення адвокатської діяльності Національна асоціація адвокатів України ініціювала пропозиції (зміни) до Податкового кодексу України [9] щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність. Зокрема, йдеться про право адвоката як фізичної особи, що провадить незалежну професійну діяльність, сплачувати податки спрощеною системою оподаткування та сплачувати єдиний податок відповідної групи. [173, 174].

Саме, враховуючи викладене, НААУ, були розроблені пропозиції, які відповідають реальним потребам інституту адвокатури та забезпечать справедливі і рівні умови оподаткування доходів, отриманих адвокатами як самозайнятими особами (фізичними особами-підприємцями та фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність), та, відповідно, вказані розроблені пропозиції до Податкового кодексу України [9] щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить НПД направлені до Комісії з питань правової реформи при Президентові України з метою надання пропозиції Президентові України подати до Верховної Ради України такий законопроект у рамках реалізації Стратегії розвитку системи правосуддя. [173, 174].

Саме тому, вважаємо, що адвокатська спільнота вплинула на ухвалення 13 травня 2020 року Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» № 592-IX [55], відповідно до якого, осіб, які провадять НПД, в тому числі й адвокатів, що здійснюють індивідуальну АД, звільнено від сплати за себе ЄСВ за умови взяття їх на облік як ФОП та провадження ними одного й того ж виду діяльності одночасно в якості ФОП та осіб, які провадять НПД [55].

Вищевказаний Закон України «Про внесення змін до Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» [55] набрав чинності з 01 січня 2021 року, а отже з цього часу для адвокатів, які здійснюють індивідуальну АД, податкове навантаження вчергове зменшено, але чи надовго це, - невідомо. В будь-якому випадку це не є вирішенням питання щодо унормування чинного законодавства у частині сплати обов'язкових платежів з доходів від АД, що здійснюють свою діяльність індивідуально як самозайняті особи.

Проте, на даний час, попри підписання такого важливого нормативно-правового акту для адвокатів, а саме Закону України «Про внесення змін до Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» [55],

питання унормування оподаткування АД залишається відкритим. Отже, не дивлячись на усунення подвійного оподаткування та подвійної сплати ЄСВ, залишається податок на дохід та військовий збір, які повинні сплачуватися адвокатами, що здійснюють індивідуальну АД з їх фактичного доходу, а отже за надання професійної допомоги, яку мають право надавати лише адвокати.

Дослідженню оподаткування осіб, що провадять НПД, приділяли у своїх працях чимало науковців. Проте, беручи до уваги, що відповідно до положень чинного законодавства на сьогодні так і не вирішена проблема порушення принципів податкового законодавства, таких як рівності та нейтральності, адвокати вимушені шукати шляхи оптимізації податкового тягаря та розбиратися зі складною системою звітування на загальній системі оподаткування, в той час, як інші особи, які є дійсно ФОП, мають привілеї працювати на ССО.

Дослідженню вказаного питання оподаткування присвятили свої праці науковці, результати дослідження яких були враховані безпосередньо у цьому дисертаційному дослідженні, це такі як: В.Т. Білоус [56], Д.О. Гетманцев [89], [90], Ю.А. Коваль [89], М.В. Нечай [89], Р.В. Макарчук [90], Я.С. Толкачов [90], О.О. Головашевич [89], [90], В.В. Білоус [91], Л.К. Воронова [91], С.Ф. Кечекьян [93], І.Є. Криницький [94], Ю.О. Кучерявенко [95-99], А.В. Малько [100], Ю.В. Оніщик [101-105], Л.В. Товкун [106].

Безпосередньо оподаткуванню АД присвятили свої роботи такі науковці, як Ю.В. Оніщик [107], І.О. Садовська [108 - 116], І.В. Головань [117, 118], О.М. Скребець, В.В. Козіна [119], В.В. Козіна [120], В.А. Гвозд'їй, І.С. Кальницька, Н.В. [121], О.О. Джабурія [122], О.Г. Зубарева [123], Т.Б. Вільчик [124, 125], О.Г. Яновська [126], Н.А. Маринів [127], В.О. Попелюшко [128], С.Я. Фурса та Н.М. Бакаянова [129], Н.І. Дуравкіна [130], Ю.М. Юркевич [131], С.В., Гонтаренко, Є.Ю. Бова [132], А.М. Чебаненко [133], О.М. Гнатів [134], К.Г. Книгін [135].

Також, було написано ряд дисертаційних робіт з питання адвокатської діяльності, в тому числі й оподаткування такої діяльності, такі науковці, наукові роботи яких ми також враховували у нашій науковій роботі, як К.Ю. Сурова у дисертаційному дослідженні «Адвокатская деятельность: содержание, виды

(теоретико-правовий аналіз)» [23], Т.Г. Дабижа у дисертаційному дослідженні «Обеспечение гарантий независимости адвокатской деятельности и адвокатуры» [136], О.Д. Святоцький у дисертаційному дослідженні «Адвокатура в юридичному механізмі захисту прав громадян (історико-правове дослідження)» [137], Л.В. Тацій у дисертаційному дослідженні «Юридична природа адвокатури в системі захисту прав і свобод людини і громадянина» [138], В.О. Святоцька у дисертаційному дослідженні «Інститут адвокатури України: становлення та розвиток» [139], І.М. Переверза у дисертаційному дослідженні «Загальнотеоретичні підходи до моделювання адвокатської діяльності» [140], М.Р. Аракелян у дисертаційному дослідженні «Концептуальні засади правозахисної діяльності адвокатури» [141], С.С. Калинюк у дисертаційному дослідженні «Інститут адвокатури в механізмі реалізації права людини і громадянина на правову допомогу: конституційно-правовий аспект» [142], В.М. Богославець у дисертаційному дослідженні «Договори про надання правових послуг» [143], М.В. Кравченко у дисертаційному дослідженні «Відповідальність адвокатів за порушення зобов'язань за договорами про надання правової допомоги» [144], М.В. Шпак у дисертаційному дослідженні «Професійне представництво адвоката у цивільному процесі» [145], Н.А. Меєрович у дисертаційному дослідженні «Адміністративно-правове регулювання адвокатської діяльності в Україні» [146], Є.Ф. Шкребець у дисертаційному дослідженні «Адвокатура України: адміністративно-правове забезпечення діяльності на сучасному етапі» [147], О.Г. Яновська у дисертаційному дослідженні «Правові гарантії діяльності адвоката-захисника в кримінальному процесі України» [148], П.В. Кучевський у дисертаційному дослідженні «Діяльність адвоката у кримінальному процесі» [149], П.В. Хотенець у дисертаційному дослідженні «Правовий статус адвоката в Україні» [150], Т.С. Коваленко у дисертаційному дослідженні «Дисциплінарна відповідальність адвокатів» [151], А.В. Іванцова у дисертаційному дослідженні «Організаційні форми діяльності адвокатури» [152], К.М. Северин у дисертаційному дослідженні «Принципи адвокатської діяльності» [153], Т.Б. Вільчик у дисертаційному

дослідженні «Адвокатура як інститут реалізації права на правову допомогу: порівняльно-правовий аналіз законодавства країн Європейського Союзу та України» [154].

Але, найбільше уваги приділили цій темі у своїх наукових роботах науковці Н.М. Бакаянова у дисертаційному дослідженні «Організаційні форми адвокатської діяльності» [19], О.О. Джабурія у дисертаційному дослідженні «Функціональні та організаційні основи адвокатури України» [20] та І.О. Садовська у дослідженні «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання» [155].

Так, дійсно є справедливим твердженням Н.М. Бакаянаної, яка вказує у своєму дисертаційному дослідженні «Організаційні форми адвокатської діяльності» [19], що діюча система оподаткування суттєво ускладнює роботу адвоката, який здійснює діяльність самостійно, а суттєвим недоліком аспекту оподаткування індивідуальної АД є неможливість адвоката перебувати на ССО, з чим погоджується і О.О. Джабурія у своїй дисертаційній роботі «Організаційні форми адвокатської діяльності». Вчена зазначає, що сплата 18% податку від отриманих адвокатом доходів не є справедливою та оптимальною, оскільки саме вона виглядає справедливою лише в аспекті оподаткування доходів громадян, адже за такими ставками сплачують податок зі своїх доходів більшість фізичних осіб в Україні, а от для адвокатів такий відсоток не є справедливим, що доводить порівняння систем і ставок оподаткування доходів від АД загалом, а також у різних її організаційних формах [20]. Саме із таким твердженням О.О. Джабурії [20] варто погодитися, а от щодо справедливою чи ні в аспекті оподаткування доходів громадян є загальна ставка оподаткування доходів фізичних осіб у розмірі 18%, то дане твердження у нашій науковій роботі не досліджувалося, а отже і зробити будь-які висновки з цього питання не є можливим.

Слушною та такою, що відповідає реаліям адвокатського оподаткування, є думка М.В. Нураліна, який зазначив, що наразі адвокати, щоб обрати ССО, вимушені створювати АБ або АО без особливої на те потреби [156].

У науковій літературі та практиці неодноразово висловлювалися думки щодо необхідності надати адвокатам, які здійснюють індивідуальну АД, можливість

працювати за ССО [157, 158]. Так, О.О. Джабурія у своїй дисертаційній роботі «Організаційні форми адвокатської діяльності» [20] справедливо зазначила, що цій проблематиці присвятив своє рішення і З'їзд адвокатів України, який ініціював зміни до ПК України [9] щодо можливості адвокатів обирати ССО [159]. Щодо надання саме такого права адвокатам, що здійснюють індивідуальну АД ще в 2014 році розгорнуло дискусію серед практиків і Міністерство юстиції України [160]. Науковці цілком обґрунтовано акцентують увагу на тому, що об'єднуючи ФОП і адвокатів, що здійснюють індивідуальну АД, до групи «самозайнятих осіб» законодавець мав передбачити єдність правового регулювання щодо них, чого так до цього часу і не відбулося [109]. Наведене не відповідає принципам податкового законодавства, передбаченим статтею 4 ПК України, до яких належить, зокрема, і єдиний підхід до законодавчого встановлення та регулювання податків і зборів, а також принцип соціальної справедливості [106].

На наш погляд, будь-яких перешкод для надання адвокатам, що здійснюють індивідуальну АД, можливості використовувати ССО, немає. Саме така система оподаткування використовується ФОП, окремими юридичними особами, зокрема і АБ та АО.

Власне, дане питання висвітлювалося у статті «Основні аспекти оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності» [161] за результатами якого був зроблений відповідний висновок, зокрема було зазначено, що: *«Беручи до уваги, що АД не є підприємницькою, а відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] є НПД адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту, однозначно необхідно запроваджувати зміни у чинному податковому законодавстві щодо оподаткування АД, зокрема індивідуальної АД, та наближати такі законодавчі норми до міжнародної практики з цього питання, зокрема і шляхом нівелювання ототожнення діяльності адвоката із підприємницькою діяльністю, в той же час, зменшуючи податкове навантаження на адвоката в цілому [161].*

Для вирішення вищевказаної проблеми пропонуємо внести зміни до статті 291 ПК України та до інших нормативно-правових актів, що регулюють дані правовідносини, а саме: надати право адвокату, який здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, – самозайнятій особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, без повторного взяття на облік, без створення додаткового суб'єкта «фізична особа – підприємець» із ознаками незалежної професійної діяльності. Фактично, на сьогодні на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності мають право працювати виключно фізичні особи – підприємці, якими не є адвокати, що ставить адвокатів, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, в нерівні та несправедливі, а також гірші умови, ніж у інших суб'єктів – платників податків, та порушує, на нашу думку, принцип рівності та нейтральності, що закріплені в статті 4 Податкового кодексу України» [161].

Отже, для забезпечення справедливого та оптимального податкового навантаження, ліквідації нерівності оподаткування між існуючими формами АД, а саме між адвокатами, що здійснюють АД індивідуально, та адвокатами, що діють у формі АБ та АО, приведення у відповідність норми існуючого чинного законодавства в Україні, пропонуємо пункт 291.3 статті 291 ПК України [9] викласти у наступній редакції «291.3. Юридична особа чи фізична особа – підприємець чи самозайнята особа, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою».

2.2. Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності в організаційних формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання

До 1992 року адвокати здійснювали діяльність у складі тих чи інших колегій,

а з прийняттям 19 грудня 1992 року Закону України «Про адвокатуру» адвокати отримали право займатись АД індивідуально, або відкрити своє АБ або АО з іншими адвокатами в колегії, адвокатські фірми, контори та інші адвокатські об'єднання, які діяли відповідно до цього Закону та статутів АО [4]. Тобто, вперше, поняття АБ з'явилося лише завдяки Закону України «Про адвокатуру», проте жодного тлумачення чи роз'яснення щодо АБ вказаний закон не надав [4].

І лише через 20 років у Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05 липня 2012 року № 5076-VI [5] у частині 1 статті 14 надається визначення АБ, яке є юридичною особою, створеною одним адвокатом, і діє на підставі статуту, а найменування АБ повинно включати прізвище адвоката, який його створив [5].

Згідно з частиною 2 статті 14 Закону України № 5076-VI *«державна реєстрація АБ здійснюється у порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців», з урахуванням особливостей, передбачених цим Законом»* [5]. Крім того, відповідно до частини 6 статті 14 Закону України № 5076-VI *«адвокатське бюро може залучати до виконання укладених бюро договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах»*.

Згідно з підпунктом 133.1.1 пункту 133.1 статті 133 ПК України: *«платниками податку – резидентами, зокрема є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім юридичних осіб, визначених пунктами 133.4 та 133.5 цієї статті»* [9].

Відповідно до частин 1 та 2 статті 55 Господарського кодексу України в даному випадку *«суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством»*. *«Суб'єктами господарювання є господарські організації – юридичні особи, створені відповідно*

до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку» [162].

Згідно з статтею 80 Цивільного кодексу України «юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку» [163].

Відповідно до частини 1 статті 58 Господарського кодексу України «суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи фізична особа – підприємець у порядку, визначеному законом» [162].

Про АД адвоката у складі АБ досліджувалося у статті «Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від діяльності адвокатського бюро» [164], де, зокрема, зазначалося, що «АБ є юридичною особою, створене одним адвокатом, діє на підставі статуту, підлягає державній реєстрації як юридична особа, та, безумовно, несе обов'язок сплати платежів з доходів від своєї діяльності. Але, в той же час, АБ має деякі відмінності від інших юридичних осіб, що здійснюють господарську діяльність, а саме керуючий АБ, він же і засновник, може здійснювати свою, визначену статутом, діяльність без нарахування заробітної плати, а відтак і без нарахування та сплати податків, та, безумовно, має право на отримання дивідендів» [164]. Отже, базою оподаткування для АБ згідно із пункту 135.1 статті 135 ПК України: «є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 цього Кодексу з урахуванням положень цього Кодексу» [9].

Об'єктом оподаткування для АБ відповідно до засад підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПК України є: «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [9]. Крім того, відповідно до абзацу 8 підпункту 134.1.1 пункту 134.1

статті 134 ПК України: *«для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу»* [9].

На підставі пункту 136.1 статті 136 ПК України для АБ *«базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків»* [9].

На сьогоднішній день загальна система оподаткування є не лише найскладнішою у веденні бухгалтерського і податкового обліку, але й має безліч спірних питань та прогалин, ще досі не вирішених на законодавчому рівні. Тому, наразі дану систему оподаткування обирають здебільшого юридичні особи, для яких встановлені обмеження щодо вибору системи оподаткування» [165].

Після сплати всіх податків, зборів, внесків та обов'язкових платежів, виплати заробітної плати, сплати інших нарахувань за законом та відповідними договорами, керуючий та засновник АБ має право та може у терміни, встановлені чинним законодавством України та відповідними рішеннями засновника, виплатити собі дивіденди.

Порядок виплати дивідендів та сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів визначено підпунктами 167.5.1 та 167.5.2 пункту 167.5 статті 167 та пунктом 170.5 статті 170 ПК України [9]. Так, зокрема відповідно до підпункту 170.5.1 пункту 170.5 статті 170 ПК України: *«податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів, крім випадків, зазначених у підпункті 165.1.18 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу, є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування»* [9].

Згідно з підпунктом 170.5.2 пункту 170.5 статті 170 ПК України *«будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної*

системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів» [9]. Дивіденди остаточно оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування платнику податку.

Ставка податку для АБ встановлена у розмірі 18% для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування. Ставка податку у розмірі 5% для АБ встановлена для дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування). Таким чином, дивіденди в АБ оподатковуються за ставками 5% або 18%, залежно від того, чи є податковий агент платником податку на прибуток підприємств. Крім того, дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати оподаткуванням за ставкою 18% [166].

Крім того, з 01 січня 2021 року набрала чинності нова редакція підпункту 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 ПК України [9], за якою: *«дивіденди – це платіж, який здійснює юридична особа, в тому числі емітент корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухобліку.*

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються також:

платіж у грошовій чи негрошовій формі, який здійснює юридична особа на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого

прибутку (його частини);

суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), які виплачують на користь нерезидента, зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України [9], у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

вартість товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів та деривативів), які придбавають у нерезидента зазначеного в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України [9], у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

сума заниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту, зазначеному в підпунктах «а», «в», «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України [9], у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;

виплата в грошовій або негрошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника – нерезидента України у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу, викупом юридичною особою корпоративних прав у власному статутному капіталі, виходом учасника зі складу господарського товариства або іншої аналогічної операції між юридичною особою та її учасником, у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи» [167].

Отже, виходячи із положень чинного законодавства АБ надане право перебувати як на загальній системі оподаткування, обліку та звітності, так і на ССО. Але, незважаючи на те, що здійснення адвокатом АД в організаційно-правовій формі АБ є найбільш оптимальною, беручи до уваги податкове навантаження, все ж таки проблемні питання є. На даний час, гострим питанням для адвокатів стало – питання пов'язане з фінансовим моніторингом. Так, 28 квітня 2020 року набрав чинності Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню

тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06 грудня 2019 року № 361-IX (далі Закон України № 361-IX) [168]. Відповідно до цього Закону, адвокат є одним із спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу, що в певній мірі призведе до значних ризиків саме адвоката – керуючого АБ. Тобто, фактично, на даний час мають бути відпрацьовані та закріплені на законодавчому рівні особливості застосування адвокатами ризик-орієнтованого підходу, критерії визначення таких ризиків, а також процедура проведення ідентифікації, верифікації та вивчення клієнта, що звертається за допомогою до адвоката, в тому числі і до керуючого АБ. Проте, складність і багатовекторність окреслених питань вимагає проведення окремого дослідження, яке виходить за межі цього.

Варто звернути увагу та погодитися з пропозиціями викладеними у статті Оніщука Ю.В. та Садовської І.О. «Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро» [108], присвяченої правовим особливостям оподаткування доходів АБ, системі оподаткування діяльності АБ, їх перевагам і недолікам.

Дійсно, АБ є специфічною організаційно-правовою формою господарювання та самостійним платником податків з доходів від її провадження та податковим агентом у разі виплат на користь адвоката-засновника АБ та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру.

Позитивним моментом функціонування АБ є також те, що керівник АБ, який одночасно є засновником, має право не отримувати заробітну плату, що у свою чергу, звільняє від обов'язку сплати податків та платежів із доходу фізичних осіб та страхових внесків, а також інших обов'язкових платежів, зокрема і військового збору. В той же час, у даному випадку засновник має право не лише безпосередньо здійснювати керівництво, але й право отримувати прибуток від діяльності у вигляді дивідендів, що обов'язково необхідно прописати у статуті АБ. Так, частинами 1 та 2 статті 65 Господарського кодексу України [162] встановлено, що: *«управління підприємством здійснюється відповідно до його установчих документів на основі поєднання прав власника щодо господарського використання свого майна і участі в управлінні трудового колективу. Власник*

здійснює свої права щодо управління підприємством безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів» [162].

Варто звернути увагу на те, що до внесення змін до чинного законодавства у частині оподаткування фізичних та юридичних, а також самозайнятих осіб, загальна система оподаткування передбачала сплату податку на прибуток у розмірі 0% (пп. 154.6 статті 154 ПК України) або 19% (стаття 151 ПК України) [9]. В той же час на ССО мали право перебувати лише юридичні особи, що здійснювали свою господарську діяльність на двох групах – четвертій та шостій.

Так, четверта група, під час перебування на якій у складі юридичної особи – АБ мало право працювати не більше 50 працівників, а обсяг доходу – не перевищувати 5 мільйонів гривень. Дохід юридичної особи оподатковувався за ставкою 3% від доходу, а у разі сплати податку на додану вартість – 5% від доходу у разі включення податку на додану вартість до складу ЄП.

Шоста група, де вже не обмежувалася кількість працюючих в АБ осіб, але обсяг доходу не повинен був перевищувати 20 мільйонів гривень. В даному випадку дохід юридичної особи оподатковувався за ставкою 5% від доходу, а у разі сплати податку на додану вартість – 7% від доходу у разі включення податку на додану вартість до складу ЄП.

В подальшому, відповідно до статті 167 пункту 167.2 ПК України [9], нараховувалася ставка податку у розмірі 5% бази оподаткування щодо доходу, нарахованого як доходи у вигляді дивідендів, яка утримувалася лише в момент нарахування доходу, а саме коли засновник АБ приймав рішення про виплату дивідендів.

Заслуговує на увагу наукова стаття «Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро» Оніщука Ю.В. та Садовської І.О. [108], де авторами наведено відповідне бачення та зроблені висновки про те, що *«перевагами загальної системи оподаткування доходів АБ є необмежений обсяг доходу, де оподаткуванню підлягає лише чистий дохід, який залишився після оплати витрат на провадження АД, а у разі виплати частки доходу АБ його засновнику у формі*

дивідендів, податковий тягар на АБ менший, ніж на ССО, що також важливе – це спрощений бухгалтерський облік, із чим варто погодитися».

Фактично, і загальна система оподаткування доходів АБ, і ССО доходів АБ мають свої переваги та недоліки, але все ж таки, на відміну від загальної системи оподаткування, обліку та звітності, ССО доходів АБ є більш привабливою та в цілому однозначно оптимізує сплату платежів з доходів від АД. Проте, саме у частині виплати дивідендів засновників АБ оптимальним було б оподаткування таких дивідендів за ставкою у розмірі 5%, тобто повернення до попередньої редакції ПК України.

Але, в даному випадку є одне «але», яке також потребує законодавчого врегулювання саме щодо АБ. Так, 28 квітня 2020 року набув чинності Закон України № 361-ІХ [168], у зв'язку із чим Міністерством фінансів України 19 березня 2021 року було видано Наказ «Про затвердження Положення про форму та зміст структури власності» № 163 (далі Наказ МФУ № 163) [169]. Відповідно до частини 4 Розділу Х «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України № 361-ІХ [168], а також згідно із Наказом МФУ № 163 [169] всі юридичні особи, щодо яких в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань мають міститися відомості про кінцевих бенефіціарних власників та які зареєстровані до набрання чинності вищевказаного Наказу [169], мають подати державному реєстратору документи для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників.

Для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, ФОП та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників державному реєстратору необхідно подати:

заяву щодо державної реєстрації юридичної особи (крім громадських формувань та органів влади) – форма 2 або заяву щодо державної реєстрації юридичної особи – громадського формування – форма 4;

структуру власності за формою та змістом відповідно до Наказу МФУ № 163 [169];

витяг, виписку чи інший документ з торговельного, банківського, судового реєстру тощо, що підтверджує реєстрацію юридичної особи - нерезидента в країні її місцезнаходження, - у разі коли засновником юридичної особи є юридична особа – нерезидент;

нотаріально засвідчену копію документа, що посвідчує особу, яка є кінцевим бенефіціаром власників юридичної особи, - для фізичної особи - нерезидента та, якщо такий документ оформлений без застосування засобів Єдиного державного демографічного реєстру, - для фізичної особи – резидента.

Проте, до прийняття Закону України № 361-IX [168] інформація про кінцевих бенефіціарних власників не подавалась всіма громадськими організаціями, але після прийняття вказаного Закону України № 361-IX [169] відповідно до пункту 9 частини 2 статті 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15 травня 2003 року № 755-IV [24] від подання державному реєстратору документів для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників звільнені лише такі формування:

політичні партії, їх структурні утворення; профспілки і їх об'єднання та організації; творчі спілки і їх місцеві осередки; організації роботодавців та їх об'єднання; **адвокатські об'єднання (!)**; релігійні організації; торгово-промислові палати; об'єднання співвласників багатоквартирних будинків; державних органів, органів місцевого самоврядування та їх асоціацій, державних та комунальних підприємств, установ, організацій.

Тобто, від подання державному реєстратору документів для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників звільнені лише АО, а от АБ – ні, що, в свою чергою, є дискримінаційною нормою.

У зв'язку із зазначеним, доцільно та необхідно доповнити пункт 9 частини 2 статті 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» [24] після словосполучення

«адвокатських об'єднань» словосполученням «адвокатські бюро», а також внести відповідні зміни до Закону України № 361-IX [166].

Так, як і з АБ, право на діяльність у складі АО, адвокати отримали лише із прийняттям 19 грудня 1992 року Закону України «Про адвокатуру», відповідно до засад якого набули право займатись АД не лише індивідуально, але й відкрити своє АБ, або об'єднуватися з іншими адвокатами в колегії, адвокатські фірми, контори, які діяли відповідно до цього Закону та статутів АО [4].

Тобто, вперше, поняття АО з'явилося лише завдяки Закону України «Про адвокатуру» 19 грудня 1992 року. Так, відповідно до статті 4 чинного на той час Закону України «Про адвокатуру»: *«адвокатські об'єднання діють на засадах добровільності, самоврядування, колегіальності та гласності. Реєстрація адвокатських об'єднань проводиться у порядку, визначеному законом. Адвокатські об'єднання набувають статусу юридичної особи з моменту їх державної реєстрації відповідно до закону. Дані державної реєстрації включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців шляхом внесення відповідного запису в порядку, встановленому законом для державної реєстрації юридичних осіб. Порядок утворення, діяльності, реорганізації та ліквідації адвокатських об'єднань, структура, штати, функції, порядок витрачання коштів, права та обов'язки керівних органів, порядок їх обрання та інші питання, що належать до їх діяльності, регулюються статутом відповідного об'єднання. Адвокати та адвокатські об'єднання відкривають поточні та вкладні (депозитні) рахунки в банках на території України, а у встановленому чинним законодавством порядку - і в іноземних банках, мають печатку і штамп із своїм найменуванням»* [4].

У подальшому, а саме лише через 20 років у частині 3 статті 4 «Принципи та засади здійснення адвокатської діяльності» Закону України № 5076-VI визначено, що *«адвокат може здійснювати АД індивідуально або в організаційно-правових формах АБ чи АО (організаційні форми адвокатської діяльності)»* [5].

Відповідно до статті 15 Законі України № 5076-VI були визначені та прописані такі основні засади діяльності АО: *«АО є юридичною особою,*

створеною шляхом об'єднання двох або більше адвокатів (учасників), і діє на підставі статуту. Державна реєстрація АО здійснюється в порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [24], з урахуванням особливостей, передбачених цим Законом. АО має самостійний баланс, може відкривати рахунки у банках, мати печатку, штампи і бланки із своїм найменуванням. Про створення, реорганізацію або ліквідацію АО, зміну складу його учасників АО протягом трьох днів з дня внесення відповідних відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців письмово повідомляє відповідну раду адвокатів регіону. Стороною договору про надання правової допомоги є АО. Від імені АО договір про надання правової допомоги підписується учасником АО, уповноваженим на це довіреністю або статутом АО. АО може залучати до виконання укладених об'єднанням договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах. АО зобов'язане забезпечити дотримання професійних прав адвокатів та гарантій АД [5].

Оскільки в даному науковому дослідженні приділено основну увагу правовому регулюванню сплати платежів з доходів від АД, важливо проаналізувати позитивний та негативний аспект діяльності адвоката у складі АО у частині сплати обов'язкових платежів.

Як вже було зазначено вище, на сьогодні існує дві системи оподаткування – загальна система оподаткування, обліку та звітності та ССО.

Якщо проаналізувати загальну систему оподаткування, обліку та звітності, то перш за все, варто звернути увагу на оподаткування доходів АО податком на прибуток.

Так, відповідно до пункту 137.4 статті 137 ПК України: «податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 цієї статті, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем

податкового (звітнього) періоду» [9].

Згідно із підпунктом «в» пункту 137.5 статті 137 ПК України річний податковий (звітний) період було встановлено для таких платників податку: «у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 40 мільйонів гривень, встановлюється річний податковий (звітний) період. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи» [9].

Також, на підставі пункту 137.5 статті 137 ПК України: «річний податковий (звітний) період встановлюється для платників податку, які зареєстровані протягом звітнього (податкового) року (новостворені)» [9].

Пунктом 136.1 статті 136 ПК України [9] встановлено, що: «базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків».

Вимога щодо сплати податку на прибуток передбачена пунктом 57.1 статті 57 ПК України, де: «платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених цим Кодексом» [9].

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПК України об'єктом оподаткування податком на прибуток є: «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу» [9].

Підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності за останній річний звітний період не перевищує двадцяти мільйонів гривень мають право прийняти рішення про незастосування різниць для коригування фінансового результату.

Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів юридичними особами встановлено підпунктами 57.1¹.1 та 57.1¹.2 пункту 57.1¹ статті 57 ПК України [9]: *«у разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів платник податку на прибуток – емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 137 цього Кодексу.*

Крім випадків, передбачених підпунктом 57.1¹.3 цього пункту, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску» [9].

Якщо взяти до уваги проведені дослідження у частині особливостей правового регулювання оподаткування сплати платежів доходів від діяльності АО, то варто підкреслити, що загальна система оподаткування є не лише найскладніша у веденні бухгалтерського і податкового обліку, але й має безліч спірних питань та прогалин, ще досі не вирішених на законодавчому рівні.

Як було зазначено науковцями В.Т. Білоусом та Т.Г. Варшам'яном у статті «Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи

вдосконалення»: *«Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є особливим механізмом справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним введенням спрощеного обліку та звітності»* [178].

В даному випадку необхідно приділити увагу ССО – особливому механізмі справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пункт 297.1 статті 297 ПК України [9], на сплату ЄП в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням ССО. Пунктом 291.3 статті 291 ПК України визначено, що юридична особа може самостійно обрати ССО, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим главою 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Розділу XIV цього Кодексу, та реєструється платником ЄП в порядку, визначеному главою 1 Розділу XIV ПК України [9].

Згідно із абзацами 1 та 2 підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України *«суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно до норм Кодексу, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року.*

Перехід на ССО суб'єкта господарювання, зазначеного в абзаці першому підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України, може бути здійснено за умови, якщо протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єктом господарювання дотримано вимоги, встановлені пунктом 291.4 статті 291 цього Кодексу» [9].

Відповідно пункту 291.4 статті 291 ПК України суб'єкти господарювання, які застосовують ССО поділяються на окремі групи платників ЄП.

Нормами пункту 291.5 статті 291 ПК України визначено види діяльності, що не дають права суб'єктам господарювання бути платниками ЄП, та суб'єктів господарювання, на яких не поширюється право на застосування ССО. На

юридичну особу – АО норми вищезазначеного пункту не поширюються.

Адвокатське об'єднання, в даному випадку, може бути на третій групі та сплачувати 5% від доходу, але, при умові, що протягом календарного року обсяг доходу в такому АО не буде перевищувати 7 000 000 гривень.

Також, варто звернути особливу увагу на те, що специфіка діяльності АО передбачає залучення до виконання укладених об'єднанням договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах. При цьому адвокат, який є учасником АО, не зобов'язаний перебувати з ним у трудових відносинах. У зв'язку із цим такі відносини регулюються статутом АО.

За ініціативою саме НААУ підпункт 14.1.49 пункту 14.1 статті 14 ПК України доповнено абзацом другим на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року за № 1797-VIII [170], відповідно до якого було встановлено наступну норму закону, а саме: *«для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини)»* [170].

А отже, дохід, який отримує адвокат від участі в АО для цілей оподаткування прирівнюється до дивідендів. Таким чином, якщо адвокат згідно із положеннями статуту АО отримує доходи у вигляді дивідендів як частини прибутку АО, то з такого доходу сплачуються лише податок на дохід фізичних осіб та військовий збір. ЄСВ на такий дохід не нараховується, оскільки дивіденди не належать до фонду оплати праці.

Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) емітентом корпоративних прав (резидентом, що є юридичною особою, платником податку на прибуток на загальних підставах), оподатковуються за ставкою 5 %, якщо ж емітентом корпоративних прав є юридична особа, платник ЄП, то ставка складатиме 9% відповідно до підпункту 167.5.4 пункту 167.5 статті 167 ПК України [9].

Доцільно розглянути також оподаткування АД у формі неприбуткової

організації, яка виступає у ролі АО. Відповідно до частини 1 статті 42 Господарського кодексу України: *«підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.»* [162], а згідно із частиною 1 статті 43 Господарського кодексу України: *«підприємці мають право без обмежень самостійно здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, яку не заборонено законом»* [162].

Відповідно до пункту 1 статті 55 Господарського кодексу України: *«суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків); мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством»* [162].

Статтею 1 Закону України № 5076-VI визначено, що *«договір про надання правової допомоги – 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»* [5].

Згідно із частиною 1 статті 30 Закону України № 5076-VI: *«гонорар є формою винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту»* [5].

Згідно з підпунктом 133.4.1 пункту 133.4 статті 133 ПК України: *«неприбутковим підприємством, установою та організацією є підприємство, установа та організація (далі – неприбуткова організація), що одночасно відповідає таким вимогам:*

створена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Для цілей цього абзацу не вважається розподілом отриманих доходів (прибутків) фінансування видатків, визначених підпунктом 133.4.2 цього пункту;

установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій» [9].

Підпунктом 133.4.2 пункту 133.4 статті 133 ПК України [9] встановлено, що обов'язковою умовою для неприбуткової організації є використання своїх доходів (прибутків), виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Отже, АО, діяльність якого заснована, зазвичай, на платній основі (передбачає отримання гонорару), у якого дохід (прибуток) або його частина розподіляється серед засновників (учасників), членів такого об'єднання, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших, пов'язаних з ними, осіб, не може набувати статусу неприбуткової організації.

Проте, АО може скористатися правом на статус неприбутковості, якщо використання отриманих доходів (прибутків) таким об'єднанням здійснюється

виключно на реалізацію своєї статутної діяльності без розподілу таких доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб.

Необхідно наголосити, що відповідно до вимог підпункту 133.4.3 пункту 133.4 статті 133 ПК України «у разі недотримання неприбутковою організацією вимог, визначених пунктом 133.4 статті 133 ПК України [9], така неприбуткова організація зобов'язана подати у строк, визначений для місячного податкового (звітнього) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року (або з початку визнання організації неприбутковою в установленому порядку, якщо таке визнання відбулося пізніше) по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити і сплатити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується виходячи із суми операцій (операцій) нецільового використання активів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій та вважається платником податку на прибуток для цілей оподаткування з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення» [9].

Таким чином, підставою для виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій є недотримання такою неприбутковою організацією вимог, визначених у пункті 133.4 статті 133 ПК України.

Висновки до розділу 2

Враховуючи дослідження, результати якого були висвітлені у другому розділі вважаємо:

1. Під правовим регулюванням сплати платежів з доходів від АД розуміється система правових норм, що визначають поняття окремих доходів від такої діяльності, права та обов'язки щодо сплати платежів адвокатами, які

працюють індивідуально або у різних організаційних формах.

2. Для самозайнятих осіб, які провадять НПД, зокрема, юридичну практику, в тому числі й АД, а саме для адвокатів, що здійснюють індивідуальну АД та працюють на загальній системі оподаткування, чинним законодавством встановлено три обов'язкових платежі: податок на прибуток підприємств за базовою ставкою 18 відсотків; ЄСВ за базовою ставкою 22 відсотки; військовий збір за базовою ставкою 1,5 відсотка. Фактично, всі податки та збори, що сплачуються адвокатом, який здійснює АД індивідуально із доходів суб'єктів є обов'язковими платежами.

3. Фактично, і загальна система оподаткування доходів АБ, і ССО доходів АБ мають свої переваги та недоліки, але все ж таки, на відміну від загальної системи оподаткування, обліку та звітності, ССО, обліку та звітності АБ має свої переваги та в цілому однозначно оптимізує сплату платежів з доходів від АД.

4. Адвокат, самозайнята особа, що здійснює діяльність індивідуально, позбавлений можливості обрати ССО відповідно до ПК України. Оптимізація податкового навантаження є правом лише тих адвокатів, які до постановки на облік платників податків та платників ЄСВ як адвокати, були вже зареєстровані як ФОП та отримали статус «фізична особа - підприємець, адвокат» або адвокатів, які здійснюють свою діяльність в організаційній формі АБ чи АО.

5. Для забезпечення справедливого та оптимального податкового навантаження, ліквідації нерівності оподаткування між існуючими формами АД, а саме між адвокатами, які здійснюють АД індивідуально, та адвокатами, які діють у формі АБ та АО, підвищення ефективності норм чинного законодавства України, пропонуємо пункт 291.3 статті 291 ПК України викласти у такій редакції:

«291.3. Юридична особа чи фізична особа – підприємець чи самозайнята особа, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою».

6. Для уникнення застосування неправомірних фінансових санкцій до адвокатів – самозайнятих осіб, які бажають тимчасово зупинити свою діяльність з будь-яких передбачених законом підстав, а отже визнати факт відсутності доходів від АД, необхідно у такому випадку визнавати відсутність у них податкового обов'язку та обов'язку щодо ЄСВ, узгодити податкове законодавство із спеціальним законодавством, що регулює АД та внести до нього зміни. У зв'язку з цим пропонуємо:

а) внесення змін до Наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» [66], а саме до: абзаців 1, 5 підпункту 3, підпункту 4, підпункту 5, підпункту 6 пункту 11.18 статті 11, додати до підстави «припинення» АД підставу «зупинення» АД;

б) внесення відповідних змін до ПК України шляхом додавання до підстави «припинення» підставу «зупинення» АД [9], а саме до підпункту 65.10.4 пункту 65.10 статті 65 та до підпункту 65.10.8 пункту 65.10 статті 65 ПК України;

в) внесення відповідних змін до Наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [67] та Положення про реєстр страхувальників» [68] до абзацу 4 пункту 1 розділу 5 до наявної підстави «припинення» АД додати підставу «зупинення» АД.

7. Для ліквідації дискримінації між організаційними формами АД, при подачі інформації для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників, пропонуємо звільнити від обов'язку такого подання не лише АО, а і АБ, та доповнити пункт 9 частини 2 статті 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» [24] після словосполучення «адвокатських об'єднань» словосполученням «адвокатські бюро», а також внести відповідні зміни до Закону України № 361-ІХ.

8. Система оподаткування доходів АБ має свої переваги та є більш

привабливою, оскільки дозволяє оптимізувати сплату платежів з доходів від АД. Проте, саме у частині виплати дивідендів засновнику АБ, було б оптимальним оподаткування їх за ставкою у розмірі 5%, тобто повернення до попередньої редакції ПК України.

9. Беручи до уваги, що АД не є підприємницькою, а відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України № 5076-VII [5] є НПД, необхідно внести зміни до чинного податкового законодавства щодо оподаткування АД та привести його до міжнародної практики з цього питання, зокрема, і шляхом ліквідації ототожнення діяльності адвокатів із підприємницькою діяльністю, наслідком чого може стати зменшення податкового навантаження на адвокатів в цілому.

10. Вважаємо доцільним, було б зняти обмеження щодо не перевищення обсягу доходу у розмірі 7 000 000 гривень протягом календарного року для тих юридичних осіб – АО чи АБ, які сплачують 5% від доходу та працюють на ССО. Оскільки, у разі досягнення річного ліміту доходу до завершення фінансового року, АО чи АБ скоріш за все не надаватиме правничу допомогу, щоб не втратити статус платника ЄП, що, у свою чергу може привести до порушення адвокатом – засновником АБ чи АО вимог та засад Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

РОЗДІЛ 3

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПЛАТЕЖІВ З ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Особливості правового регулювання податків та інших обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності в зарубіжних країнах

Розглядаючи існуючі проблеми правового регулювання сплати платежів з доходів від АД, вже було констатовано, що його сучасний стан потребує суттєвого вдосконалення. Вітчизняне податкове законодавство не враховує особливості АД.

Дійсно, реальний стан зручних, прозорих та справедливих умов оподаткування доходів від АД, які б забезпечили баланс інтересів держави і платників, на даний час не є оптимальним.

В умовах сьогодення держава потребує значних надходжень до бюджету країни, зокрема і шляхом отримання надходжень від резидентів платежів з доходів, в тому числі і від АД. Особливо актуальною є потреба приведення чинного законодавства у частині оподаткування та сплати обов'язкових платежів, зокрема податків та ЄСВ, адвокатами, що здійснюють АД індивідуально. Це наблизить українську адвокатуру до світових стандартів.

Сучасний стан та подальший демократичний розвиток української адвокатури, забезпечення права громадян на захист, доступ до належної та кваліфікованої правничої допомоги, в першу чергу, потребує вирішення проблемного та наболілого роками питання сплати платежів з доходів від АД. Україна розвивається у європейському напрямку – доцільно та необхідно взяти за приклад законодавчі норми та положення правового регулювання сплати платежів з доходів від АД саме європейських держав, розвиток та сталі умови життя у яких

наближені до України. В даному випадку – це Республіка Хорватія та Республіка Польща.

Відповідний аналіз законодавчих норм та положень правового регулювання сплати платежів з доходів від АД у Республіці Хорватія та Республіці Польща було розкрито у статті Н. М. Корінної «Міжнародний досвід правового регулювання платежів від адвокатської діяльності» [170].

За результатами проведеного наукового дослідження І. О. Садовською [155] було встановлено, що в зарубіжних країнах оподаткування доходів від провадження АД залежить від обраної організаційної форми такої діяльності, а аналіз законодавства про адвокатуру та АД зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що адвокати здійснюють її як індивідуально, так і в певних адвокатських утвореннях, що мають статус юридичних осіб.

Найбільшу увагу вченою було приділено оподаткуванню АД в колишніх республіках СРСР, а саме Республіці Казахстан, Республіці Таджикистан, Республіці Узбекистан, Республіці Туркменістан, Киргизькій Республіці, Азербайджанській республіці, Литовській республіці та Естонська Республіка. Крім того, науковець незначну увагу приділила оподаткуванню АД таким європейським державам як Федеративна Республіка Німеччина та Республіка Франція.

Попри те, що ці республіки, як власне і Україна, є пострадянськими країнами, розмір податкового навантаження від АД є значно нижчий, ніж в нашій державі, хоча вимоги до її здійснення наближені до українського законодавства. Зокрема, це надання права адвокату здійснювати свою діяльність в юридичній консультації, яка створюється в колегії адвокатів, або індивідуально, без реєстрації юридичної особи, а також заснувати самостійно або спільно із іншими адвокатами адвокатську контору, адвокатський кабінет, адвокатське бюро чи адвокатську фірму. Адвокати є платниками податків та податковими агентами [155].

Так, оподаткування адвокатів Республіки Казахстан регулюються Кодексом Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету»

(Податковий кодекс Республіки Казахстан) [181]. Зокрема, доходи адвоката Республіки Казахстан підлягають оподаткуванню за ставкою 10% від суми отриманого доходу протягом місяця щомісяця не пізніше 5 числа наступного місяця, за виключенням відрахувань із цієї суми доходу внесків на обов'язкове соціальне медичне страхування. Крім того, згідно із положеннями Закону Республіки Казахстан «Про республіканський бюджет» адвокати Республіки Казахстан є платниками соціального податку, який адвокат зобов'язаний сплатити не пізніше 25 числа місяця, наступного за податковим періодом. Соціальний податок відповідно до діючого законодавства Республіки Казахстан обчислюється адвокатом у двократному розмірі від місячного розрахункового показника. Соціальний податок відповідно до положень Закону Республіки Казахстан «Про обов'язкове соціальне страхування» – це різниця між обчисленим соціальним податком і сумою соціальних відрахувань. Проте, якщо сума соціальних відрахувань до Державного фонду соціального страхування Республіки Казахстан більша за суму обчисленого соціального податку, то у такому випадку сума такого податку, що підлягає сплаті до бюджету, дорівнює нулю. Соціальний податок необхідно сплатити не пізніше 25 числа місяця, наступного за податковим періодом [155].

В Республіці Узбекистан на підставі Податкового кодексу Республіки Узбекистан [182] колегії адвокатів, адвокатські фірми та адвокатські бюро як некомерційні організації в частині діяльності, пов'язаної з наданням адвокатами правничої допомоги, звільняються від сплати податків і зборів, за винятком митних платежів, соціального податку, автотранспортного збору та податків, що утримуються до джерел виплати. Здійснення колегією адвокатів, адвокатськими фірмами та АБ підприємницької діяльності непов'язаної з наданням адвокатами юридичної допомоги, на відміну від українського законодавства, законодавством Республіки Узбекистан дозволено. Податки і збори сплачуються в порядку, передбаченому Податковим кодексом Республіки Узбекистан [182] для юридичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність.

У Киргизькій Республіці відповідно до Податкового кодексу Киргизької

Республіки [183] адвокати є платниками прибуткового податку, де доходи адвоката оподатковуються за ставкою 10%. Податковим періодом з прибуткового податку є календарний рік.

Фактично, за подібним принципом та законодавчою базою побудоване правове регулювання оподаткування доходів від здійснення АД і в інших країнах, хоча і з деякими незначними відмінностями в організаційних формах АД. Різниця полягає здебільшого у самих організаційних формах АД.

Лише Естонська Республіка має інший підхід до АД, де передбачено, що надання адвокатами юридичних послуг є саме підприємницькою діяльністю.. АД здійснюється в двох організаційних формах: юридичної особи – адвокатського товариства та фізичної особи – адвоката, який провадить АД як ФОП. Адвокатське товариство може діяти як повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю або як акціонерне товариство. Адвокат, який здійснює свою АД як ФОП, зобов'язаний зареєструватися в комерційному реєстрі за місцем свого знаходження. При цьому фірмове найменування адвокатського товариства або адвоката, який здійснює АД як ФОП, має містити слова «адвокатське бюро» або «адвокат» [184]. У зв'язку з тим, що відповідно до норм естонського законодавства АД є підприємницькою, адвокатське товариство та адвокат, який здійснює свою АД як ФОП, є платниками прибуткового податку, соціального податку, податку з обороту, а також можуть бути платниками земельного податку [185, 186, 187, 188].

Не лише АД, але й її оподаткування, що регламентоване законодавчими нормами Естонської Республіки, наближене до законодавства про адвокатуру та питань оподаткування АД Федеративної Республіки Німеччини [189] та Республіки Франції. Знову йде мова про підприємницьку діяльність, організаційними формами якої є індивідуальна АД та адвокатське об'єднання (адвокатське товариство). Залишилося недослідженим питання оподаткування у цих країнах щодо розміру сплати податків. В будь-якому випадку погоджуємося, що у пострадянських країнах АД або взагалі звільнена від оподаткування, або складає 10% від доходу, що, відповідно, значно зменшує податкове навантаження

як на адвокатів, так і на їх клієнтів.

Закон, що регулює організацію та діяльність адвокатури як автономної організації, яка надає юридичну допомогу фізичним та юридичним особам у здійсненні та захисті їхніх прав та законних інтересів у Республіці Хорватія «Про адвокатуру» [190], визначає, що Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) є професійною незалежною асоціацією адвокатів, які здійснюють АД та отримують за це винагороду. Більше того, як і в Україні, всі адвокати, які діють на території Республіки Хорватія, повинні бути членами цієї асоціації. На даний час у Республіці Хорватія трохи більше ніж 6000 адвокатів разом із стажерами.

В Україні станом на 01 вересня 2021 року в ЄРАУ зареєстровано 61802 адвоката, із яких 45659 адвокатів реально діючих, і це без врахування стажерів, загальна статистики по яких в Україні відсутня. Так, у 2014 році у Республіці Хорватія налічувалося близько 4600 адвокатів, половина із яких займалася АД у столиці Республіки Хорватія – Загребі. Щороку у Республіці Хорватія реєструється від 250 до 300 нових адвокатів. У 2018 році у Республіці Хорватія АД здійснювало вже 4800 адвокатів та 1200 адвокатів-стажерів [191, 192, 193, 194].

Відповідно до статті 27 Конституції Республіки Хорватія [195] адвокат є незалежним та має право на надання платної та безоплатної правової допомоги кожному на території цієї держави [196].

10 лютого 1994 року, тобто фактично на два роки пізніше, ніж в Україні, Собор (Хорватський парламент) прийняв новий Закон Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190].

Відповідно до положень вказаного Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190], чіткого визначення поняття «адвокат» та «адвокатська діяльність» не знайдемо. Проте, відповідно до статті 5 цього Закону, як і в українському профільному Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5], лише адвокатам надано право надавати правову допомогу професійно, якщо інше не передбачено законом. Професори та доценти юридичних дисциплін університетів Республіки Хорватія можуть надавати лише

юридичні консультації за винагороду, а от надання ними інших форм правової допомоги заборонено.

Також, у Законі Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] статтею 18 встановлено право адвоката на гонорар та винагороду успіху (гонорар успіху). Так, адвокати мають право на винагороду за свою роботу та на відшкодування витрат, пов'язаних з виконанням АД відповідно до тарифу визначеного Хорватською адвокатською палатою (Палатою адвокатів). Для захисту осіб, пов'язаних із виконанням службових обов'язків на території Республіки Хорватія розмір винагороди за працю адвоката, у даному випадку, визначається Міністерством юстиції Республіки Хорватія, а тариф публікується в Офіційному віснику Міністерства юстиції Республіки Хорватія [197, 198].

Крім того, відповідно до статті 19 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] у майнових питаннях адвокати можуть домовлятися з клієнтом про винагороду у тій чи іншій судовій справі за надання адвокатських послуг пропорційно досягнутому позитивному результату, знову ж таки відповідно до тарифу адвоката. Верхня межа відсотка винагороди успіху визначається також у тарифі адвоката [199].

Є визначення в Законі Республіки Хорватія «Про адвокатуру» і щодо надання адвокатами безкоштовної юридичної допомоги, а саме у статті 21 - Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) зобов'язана надавати безоплатну правову допомогу жертвам Вітчизняної війни та особам, що перебувають під «соціального загрозою», у правових питаннях, у яких ці особи реалізують безпосередньо свої права, пов'язані із їхнім становищем, а також в інших випадках, передбачених загальними актами Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів). Договір, зазначений у пункті 1 статті 21 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру», є дійсним лише у тому випадку, якщо він укладений у письмовій формі [190].

Щодо форм АД, то відповідно до статті 27 Розділу III Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» адвокат має право її здійснювати виключно за однією із форм, а саме:

юридична компанія, яка створюється як публічна компанія;

адвокатське бюро зі статусом юридичної особи (юридична фірма), яке може заснувати два або більше адвокати, зареєстровані у реєстрі адвокатів Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів) [190].

Відповідно до статті 28 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» членами юридичної компанії можуть бути виключно адвокати. Письмовий договір про заснування юридичної компанії обов'язково повинен врегульовувати її права та обов'язки [190].

Відповідно до статті 29 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» юридичну допомогу в юридичній компанії можуть надавати лише адвокати та адвокати – стажисти, та також адвокати, які працюють у юридичній компанії, не обов'язково повинні бути учасниками цієї юридичної компанії [190].

Згідно із статтею 31 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» для створення юридичної компанії адвокати – засновники зобов'язані отримати попередню згоду Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів), яка оцінює, чи відповідає установчий договір закону, статуту, іншим загальним актам Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів) та Кодексу адвокатської етики адвокатів Республіки Хорватія [200]. Без цієї згоди юридична компанія не може бути внесена до відповідного реєстру компаній Республіки Хорватія. Юридична компанія зобов'язана повідомити Хорватську адвокатську палату (Палату адвокатів) про внесення до реєстру компаній Республіки Хорватія не пізніше ніж за 3 дні після отримання відповідного рішення. Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) зобов'язана внести новостворену юридичну компанію до реєстру юридичних фірм не пізніше ніж за 3 дні з дня отримання повідомлення про внесення до відповідного реєстру компаній. Юридична компанія або її окремі учасники не можуть надавати юридичну допомогу до внесення запису до реєстру юридичних фірм [190].

Згідно із статтею 32 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190], якщо Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) визначить, що діяльність юридичної компанії, а також укладені між юридичною компанією та її учасниками договори, зокрема умови цих договорів, відповідно до яких адвокати

здійснюють свою діяльність, порушують положення та засади Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190], а також Статуту Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів) [201] чи Кодексу адвокатської етики адвокатів Республіки Хорватія [200], то Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) може заборонити діяльність такої юридичної компанії та, в подальшому, видалення цієї юридичної компанії з реєстру юридичних фірм. Рішення про заборону діяльності юридичної компанії є адміністративним актом, який може бути оскаржений юридичною компанією в судовому порядку у відповідному адміністративному суді Республіки Хорватія.

Аналогічні вимоги як щодо утворення, так і щодо діяльності передбачені відповідним профільним Законом Республіки Хорватія «Про адвокатуру» і до АБ, а також до всіх його учасників, за винятком випадків, зазначених у пункті 14 статті 44 зазначеного Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190].

Також важливою, та такою, що відсутня у Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5], є норма, передбачена у Законі Республіки Хорватія «Про адвокатуру» щодо обов'язкового страхування відповідальності адвоката. Так, відповідно до статті 44 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» адвокат зобов'язаний застрахувати свою відповідальність за шкоду, яку б він міг заподіяти третім особам, займаючись АД. Договори страхування відповідальності для адвокатів, які є учасниками юридичної компанії, а також для адвокатів, які працюють в АБ (юридичних фірмах), укладаються юридичною компанією та АБ (юридичною фірмою). Умови страхування також можуть передбачати відшкодування шкоди безпосередньо адвокатом до певної суми. Крім того, у разі зміни умов страхування, передбачених вже укладеним та підписаним відповідним договором страхування відповідальності, адвокат зобов'язаний, після отримання повідомлення Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів), негайно письмово узгодити всі зміни. Адвокат, або юридична компанія, або АБ зобов'язані належним чином та у встановлені строки продовжувати договори страхування відповідальності та подавати копії таких договорів страхування відповідальності до Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів), а також

повідомляти Хорватську адвокатську палату (Палату адвокатів) про будь-які зміни, у разі, якщо такі відбулися під час продовження договорів страхування відповідальності. Адвокат, або юридична компанія, або АБ зобов'язані повідомляти Хорватську адвокатську палату (Палату адвокатів) протягом 8 днів з дня укладення договору страхування відповідальності, продовження таких договорів страхування відповідальності або внесення будь-яких змін до таких договорів страхування відповідальності [190].

Хорватська адвокатська палата (Палата адвокатів) також може укласти договір страхування відповідальності для всіх адвокатів Республіки Хорватія. У цьому випадку адвокати зобов'язані сплатити до Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів) відповідний страховий збір.

Порушення адвокатами, адвокатськими компаніями або АБ обов'язку страхування відповідальності, за шкоду, яку б вони могли заподіяти третім особам, займаючись АД, а також не здійснення відповідних виплата компенсації Страховій палаті Республіки Хорватія, є серйозним порушення професійних обов'язків для адвокатів. Натомість Страхова палата Республіки Хорватія зобов'язана укласти договір страхування відповідальності з адвокатами, або юридичними компаніями, або АБ, які подають запит на укладення договору страхування відповідальності, або з Хорватською адвокатською палатою (Палатою адвокатів), а про укладений договір страхування відповідальності, а також про будь-які зміни, що відбуваються під час страхування, протягом 8 днів повідомити Хорватську адвокатську палату (Палату адвокатів). Умови договорів страхування відповідності визначаються спільно Страховою палатою Республіки Хорватія за погодженням з Міністерством юстиції Республіки Хорватія та Хорватської адвокатської палати (Палати адвокатів). Страхова палата Республіки Хорватія зобов'язана визначити безпосередньо Страховика, який представлятиме Страхову палату Республіки Хорватія у кожному наступному році. Якщо ж Страхова палата Республіки Хорватія не визначає такого Страховики до кінця жовтня поточного року, представником Страхової палати Республіки Хорватія вважається той Страховик, який буде визначений Міністерством юстиції

Республіки Хорватія. Рішення Міністерства юстиції Республіки Хорватія з цього питання не є адміністративним актом, а тому оскарженню не підлягає.

Спірні питання щодо укладення договору страхування відповідальності та його умов, у Республіці Хорватія вирішує Постійно обраний суд при Торгово-промисловій палаті Республіки Хорватія. Рішення цього Постійного арбітражного суду є остаточним і поширюється на Страхову палату Республіки Хорватія, Міністерство юстиції Республіки Хорватія, Хорватську адвокатську палату (Палату адвокатів), а також на адвокатів, юридичні компанії та АБ.

Відповідно до вимог статті 44 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] якщо адвокат навмисно чи з грубої необережності заподіяв шкоду третій стороні, Страховик, який відшкодував цю шкоду третій стороні, має право на звернення до адвоката, або юридичної компанії чи АБ, у складі яких здійснює свою АД адвокат, щодо стягнення сплаченої шкоди третій стороні, тобто застосування регресу [202]. Мінімальна страхова сума для кожного адвоката повинна становити 800000,00 кун (близько 3280000,00 гривень), за застраховану кожную справу без обмеження кількості справ. На вказану суму має бути застрахована відповідальність кожного адвоката, який здійснює свою АД у складі АБ. Відповідальність юридичної компанії має бути застрахована до мінімальної суми 9000000,00 кун (близько 36900000,00 гривень), за кожний страховий випадок, без обмеження кількості страхових випадків. У разі, якщо юридична компанія не уклала договір страхування відповідальності на мінімальну суму 9000000,00 кун, члени юридичної компанії несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями цієї юридичної компанії до мінімальної страхової суми, встановленої для юридичної компанії. Отже, виходячи із вищевикладеного, страховий внесок є одним із обов'язкових щорічних платежів адвокатів у Хорватській Республіці.

Ще один, також обов'язковий щорічний платіж для адвокатів Республіки Хорватія – це членський внесок, сплата якого передбачена статтею 45 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190]. Так, адвокати зобов'язані належним чином щорічно сплачувати членські внески до Хорватської адвокатської палати

(Палати адвокатів) та погашати інші зобов'язання перед Хорватською адвокатською палатою (Палатою адвокатів).

Відповідно до Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], який набрав чинності з 01 січня 2021 року, визначається та сплачується податок на прибуток.

Згідно з статтею 29 вказаного Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], яка визначає право на самостійну діяльність, тобто діяльність самозайнятої особи, саме у частині 2 зазначається таке поняття, як «професійна діяльність». Нею вважається професійна діяльність фізичних осіб, які на цій підставі є обов'язково застрахованими, відповідно до положень, що регулюють обов'язкове страхування, тобто, діяльність фізичних осіб, для яких вона є основною, та які внесені до реєстру доходів платників податків на цій підставі. Особливо враховується діяльність таких самостійних (самозайнятих) професій, зокрема, як самостійна (самозайнята) діяльність медичних працівників, ветеринарів, юристів, нотаріусів, аудиторів, інженерів, архітекторів, податкових радників, попечителів у справах банкрутства, перекладачів, перекладачів, працівників туризму та іншої подібної діяльності.

Визначення доходу самозайнятої особи передбачено статтею 30 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], відповідно до якої дохід від самостійної роботи (діяльності самозайнятої особи) – це різниця між операційними надходженнями та операційними витратами, понесеними такими особами у податковому періоді.

Статтею 31 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] встановлений перелік надходжень від самостійної діяльності (діяльності самозайнятої особи), а статтею 32 - визначено перелік видатків на основі самостійної діяльності (діяльності самозайнятої особи).

Відповідно до статті 32 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] встановлено чіткий перелік витрат, які не визнаються для цілей оподаткування при визначенні доходу від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи), а саме:

50% витрат на розваги (харчування, подарунки з тисненим логотипом компанії або без нього, витрати на свята, спорт, відпочинок, витрати на користування особистими автотранспортними засобами, човнами, літаками, будинками для відпочинку), а також суми витрат, які виникли внаслідок ділових відносин з діловими партнерами;

сплачений податок на додану вартість робіт та послуг для власного споживання, а також безкоштовні поставки робіт та послуг та інші витрати;

надходження доходів самозайнятим особам коштів гонорарів, грантів та винагород, що перевищують встановлені суми;

добові витрати та витрати на відрядження самозайнятих осіб понад встановлені суми;

50% видатків, пов'язаних з власними або орендованими для особистих потреб, потреб для самостійної діяльності (діяльності самозайнятих осіб) автотранспортними засобами та іншими транспортним засобами, якщо заробітна плата чи інші доходи не пов'язані з експлуатацією саме цих автотранспортних засобів та інших транспортних засобів, де, як виняток, вважаються операційними витратами загальні понесені витрати на страхування особистих автотранспортних засобів та інших транспортних засобів.

Також, статтею 32 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] визначено, що інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з виконанням самостійної діяльності (діяльності самозайнятих осіб), не можна враховувати як операційні витрати.

Відповідно до статті 36 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] самостійний платник податків, тобто самозайнята особа, зазначена у статті 29 цього Закону, може самостійно визначати та сплачувати відповідний податок на прибуток, якщо його, самостійного платника податків, тобто самозайнятої особи, діяльність відповідає вимогам законодавства щодо оподаткування прибутку, у порядку та на умовах, передбачених законом, що регулює податок на прибуток. У разі спільного підприємництва або іншої діяльності у формі спільного доходу такими особами подається до відповідної

Податкової адміністрації письмова заява, яку підписують усі співпідприємці.

Визначення самостійним платником податків, тобто самозайнятою особою, суми авансового внеску податку на прибуток регулюється статтею 37 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], де вказано, що у разі доходу від діяльності самозайнятої особи, зазначеного у статті 29 цього Закону, та доходу, який оподатковується у порядку, встановленому для самозайнятої особи відповідно до статей 30-35 цього Закон, у щомісячний аванс визначається та сплачується на підставі даних у поданій річній декларації з податку на прибуток.

Платники податків сплачують щомісячний авансовий внесок податку на прибуток, визначений у порядку, зазначеному у пункті 1 статті 37 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], за місяці, що настають за місяцем, у якому закінчився строк подання річної податкової декларації, до граничного строку подання наступної річної податкової декларації.

Податкова адміністрація може на запит платника податків змінити суму авансового внеску податку на прибуток. Запит платника податків у такому випадку ґрунтується на відповідному поданні, яке містить усі основні компоненти з податкової декларації.

Платник податків, який розпочинає самостійну діяльність, тобто діяльність самозайнятої особи, не сплачує аванс з податку на прибуток до подання першої річної податкової декларації.

Аванс з податку на прибуток, зазначений у пункті 1 статті 37 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], сплачується щомісяця до останнього дня місяця за попередній місяць, виходячи з даних, зазначених у річній податковій декларації за попередній податковий період. Якщо платник податку у щорічній податковій декларації, крім доходів від самостійної діяльності (діяльності самозайнятої особи), також зазначає доходи з інших джерел, авансовий внесок податку на прибуток за наступний період визначається лише з податкового зобов'язання, що впливає із самостійної діяльності (діяльності самозайнятої особи).

Податкова адміністрація може, на підставі перевірки даних з опрацьованих

річних податкових декларацій або інших даних про операції платника податків, якими вона володіє, змінити раніше прийняте рішення про виплату авансового внесок податку на прибуток або видати нове рішення та визначити нові суми щомісячного авансового внесок податку на прибуток.

Також, статтею 40 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] визначено розмір авансового внеску податок на прибуток з інших доходів, відповідно до якого попередній податок на прибуток з інших доходів відповідно до пункту 1 статті 39 цього Закону сплачується у вигляді відрахування у розмірі 20% без врахування особистого вирахування, зазначеного у статті 14 цього Закону.

Поняття «річна база оподаткування» визначено статтею 18 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] – це загальна сума доходу від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи), відповідно до пункту 2 цієї статті та інших доходів, які не вважаються остаточними, за вирахуванням особистого відрахування, зазначеного у статтях 14-16 цього Закону, якщо інше не встановлено цим Законом [204].

І, найголовніше, річний податок на прибуток регламентовано статтею 46 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203]. Зокрема, річний податок на прибуток визначається відповідно до бази оподаткування, зазначеній у статті 18 цього Закону, а річний податок, зменшений таким чином, зменшується на 50% пропорційної частини податкового зобов'язання, що відноситься до пенсійних внесків, або на 50% пропорційної частини податкового зобов'язання, що відноситься до інших доходів від самостійної зайнятості. Якщо платник податку проживав або проживає у відповідних зонах місцевого самоврядування, класифікованих у I групі відповідно до рівня розвитку та до спеціального положення щодо регіонального розвитку Республіки Хорватія та/або міста Вуковар, визначеного відповідно до спеціального положення про реконструкцію та розвиток міста Вуковар [205].

Річний податок на прибуток, визначений відповідно до бази оподаткування, зазначеної у статті 18 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203],

зменшується для:

фізичних осіб віком до 25 років, які отримують дохід від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи) (заробітна плата, зазначена у пункті 1 статті 21 пункту 1 цього Закону) у розмірі 100% пропорційно частини податкового зобов'язання, розрахованого на частину база оподаткування, на яку, відповідно до статті 19 цього Закону, щорічно сплачується податок у розмірі 20%, що відноситься до доходів від самостійної зайнятості (заробітна плата, зазначена у пункті 1 статті 21 пункту 1 цього Закону);

фізичних осіб віком від 26 до 30 років, які отримують дохід від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи) (заробітна плата, зазначена у пункті 1 статті 21 пункту 1 цього Закону) у розмірі 50% пропорційно частини податкового зобов'язання, розрахованого на частину бази оподаткування, на які, відповідно до статті 19 цього Закону, щорічно сплачуватиметься податок у розмірі 20%, що відноситься до доходів від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи) (заробітна плата, зазначена у пункті 1 статті 21 пункту 1 цього Закону).

Також, для платників податку на прибуток податок визначається податковим рішенням, якщо інше не встановлено Законом Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203].

Податок на прибуток згідно річної податкової декларації сплачується протягом 15 днів з дня вручення податковою адміністрацією відповідного рішення платнику податків. Платники податків, які працюють самостійно – самозайняті особи, сплачують податок на прибуток з річної податкової декларації у день подання річної податкової декларації.

Якщо платник податків протягом податкового періоду сплатив аванс більший, ніж податок на прибуток, визначений відповідним рішенням податкової адміністрації, надмірно сплачений податок на прибуток платнику податків повертається. У виняткових випадках для платників податків, які отримують дохід від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи), зазначеної у статті 29 цього Закону, та платників податків, які визначають дохід у порядку, встановленому для самозайнятої особи відповідно до статей 30-35 цього Закону,

надміру сплачений податок повертається на їхньою вимогою або зараховується їм заздалегідь на наступний платіжний період.

Також, стаття 44 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] передбачає стимулювання самостійної зайнятості, тобто діяльності самозайнятої особи, зокрема, і АД, де платники податку на прибуток, які здійснюють самостійну діяльність (діяльність замозайнятої особи), зазначену у статті 29 цього Закону, можуть додатково зменшити свій дохід від самозайнятої діяльності, з якого сплачується платником податок на прибуток, у податковому періоді на суму виплаченої заробітної плати та сплачених відповідних внесків до заробітної плати новим працівникам.

Для цілей пункту 1 статті 44 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203] застосовується таке поняття, як «нові працівники» – це працівники, з якими трудовий договір укладено на невизначений термін, а працевлаштування у платника податків відбулося, якщо такий працівник на день працевлаштування щонайменше протягом одного місяця був зареєстрований та перебував на обліку в Хорватській службі зайнятості.

Новими працівниками є також особи, які були працевлаштовані після їхньої відмови від використання права на пенсію, або особи, які працевлаштовуються вперше, або особи, які працевлаштовані на певний період у якості стажистів, практикантів, інтернів тощо.

Платник податків може скористатися правом на зменшення доходу, з якого сплачується платником податок на прибуток, за виплату заробітної плати та сплату відповідних внесків до заробітної плати нових працівників протягом одного року з дня їх працевлаштування.

Крім того, як виняток з пункту 4 статті 44 Закону Республіки Хорватія «Про податок на доходи» [203], платник податків може скористатися правом на зменшення доходу з якого сплачується платником податок на прибуток, за виплату заробітної плати та сплату відповідних внесків до заробітної плати нових працівників – інвалідів протягом трьох років з дня їх працевлаштування.

Платники податку на прибуток, які здійснюють незалежну професійну

діяльність, зазначену у статті 29 цього Закону, можуть додатково зменшити свої доходи від самостійної зайнятості (діяльності самозайнятої особи) з яких сплачується платником податок на прибуток, на розмір державної допомоги на освіту та навчання та на суму допомоги у невеликій вартості для проведення практичних занять та навчання відповідної системи торгівлі відповідно до спеціальних правил, встановлених законодавством Республіки Хорватія.

Вище викладені результати розгляду та аналізу зарубіжного досвіду АД, в більшій частині, її оподаткування у Республіці Хорватія стосувалося саме самозайнятих осіб, яким чинним законодавством Хорватії надане право займатися індивідуальною АД. Це пояснюється тим, що у Республіці Хорватія регулювання сплати платежів юридичних компаній та АБ здійснюються у загальному порядку, без виокремлення безпосередньо АД, питання регулювання сплати платежів з доходів від АД доцільно розглянути лише у частині АД у формі самозайнятої особи (самостійної діяльності).

Інша країна, щодо якої доцільно проаналізувати правове регулювання сплати платежів з доходів від АД – це Республіка Польща.

Закон Республіки Польща «Про адвокатуру» [206], на відміну від Республіки Хорватія, було прийнято значно раніше, ніж в Україні та Республіці Хорватії – 26 травня 1982 року.

Відповідно до статті 1 Закону Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] – адвокатура створена для надання правової допомоги та захисту громадянських прав і свобод [207]. Засади АД також закріплені і у статті 17 Конституції Республіки Польща [208].

Статтею 4а Закону Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] встановлено форми АД, а саме: адвокат може працювати в юридичній фірмі, в адвокатській групі та в адвокатській компанії:

партнерство, в якому партнерами є адвокати, юрисконсульти, патентні повірені, податкові радники або іноземні адвокати, які практикують на підставі положень Закону Республіки Польща «Про надання правової допомоги іноземними юристами в Республіці Польщі» від 05 липня 2002 року [209];

партнерство, в якому партнерами є адвокати, юрисконсульти, патентні повірені, податкові радники або іноземні адвокати, які практикують на підставі положень Закону Республіки Польща «Про надання правової допомоги іноземними адвокатами в Республіці Польща» від 05 липня 2002 року [209];

командитне або акціонерне товариство з обмеженою відповідальністю, в якому генеральними партнерами є адвокати, юрисконсульти, патентні повірені, податкові радники або іноземні адвокати, які працюють на постійній основі відповідно до положень Закону Республіки Польща «Про надання правової допомоги іноземними юристами в Республіці Польщі» від 05. 07. 2002 року [209].

Крім того, Законом Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] чітко встановлено, що єдиний предмет діяльності компаній, зазначених у статті 1 цього Закону, це надання правової допомоги.

Також, як і в Республіці Хорватія, на відміну від України, для польських адвокатів встановлене обов'язкове страхування відповідальності перед третіми особами [210].

Так, відповідно до статті 8а Закону Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] адвокат підлягає обов'язковому страхуванню відповідальності перед третіми особами за шкоду, заподіяну під час виконання АД [211].

Знову ж таки, як і в Республіці Хорватія, на відміну від України, для адвокатів Законом Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] встановлюється та визначають розміри винагороди за АД. Так, відповідно до статті 16 Закону [206] плата за АД визначається договором з клієнтом.

Розмір винагороди за АД перед органами судової влади визначається відповідними нормативно-правовими актами після відповідного запиту Міністра юстиції Республіки Польща до Вищої ради адвокатів та Національної ради юрисконсультів, що є підставою для відшкодування витрат на представництво та судові витрати адвокатів.

Вказаними нормативно-правовими актами Міністра юстиції Республіки Польща, якими визначається розмір винагороди за АД перед органами судової влади, встановлюється мінімальна ставка гонорару адвоката, розмір якої

адвокатом може бути збільшено, враховуючи тип і складність справи та необхідне навантаження адвоката, але не більше, ніж у шість разів.

Аналогічно розміру винагороди за АД перед органами судової влади визначається в Республіці Польща і мінімальна ставка АД, яку адвокат зазначає у договорі з клієнтом з урахуванням типу та складності справи та необхідного навантаження адвоката. [212]

Визначені законодавством Республіки Польща і засади щодо надання безоплатної правової допомоги. Так, відповідно до статті 29 Закону Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] витрати на безоплатну правову допомогу, надану відповідно до Закону, несе Державне казначейство Республіки Польща або орган місцевого самоврядування, якщо це передбачено спеціальним положенням. Міністр юстиції Республіки Польща, після отримання відповідного висновку Вищої ради адвокатів Республіки Польща, визначає нормативно-правовими актами детальні правила здійснення витрат на безоплатну правову допомогу з урахуванням методу визначення цих витрат, витрат, що становлять підставу для їх визначення, та максимальної суми зборів за надану безоплатну допомогу [213].

Також, було внесено зміни до статті 4 Закону Республіки Польща «Про одноразову винагороду» [214] у частині переліку «вільних професій» (незалежної діяльності). У зв'язку із внесеними змінами каталог позаштатних професій розширився, було включено психологів, фізіотерапевтів, адвокатів, нотаріусів, юрисконсультів, архітекторів, інженерів-будівельників, будівельних експертів, аудиторів, бухгалтерів, страхових агентів, агентів, що пропонують додаткове страхування, брокерів, брокерів зі страхування, податкових консультантів, радників з реструктуризації, брокерів з цінних паперів, інвестиційних радників, агентів інвестиційних компаній та патентних повірених [215].

Наразі, в Республіці Польща ведуться численні обговорення, в тому числі і серед адвокатської спільноти, щодо внесення змін до чинного законодавства Республіки Польща у частині оподаткування самозайнятих осіб, зокрема і адвокатів, тобто осіб, що здійснюють АД [216].

На даний час, відповідно до Закону Республіки Польща «Про одноразову

винагороду» [214] діяльність адвокатів або нотаріусів оподатковуються лише на загальних умовах [217].

Згідно з положенням Закону Республіки Польща «Про податок на доходи фізичних осіб» (Закон про податки на прибуток) [218] для самозайнятих осіб існує дві шкали оподаткування:

18% ставка до бази оподаткування до 85528,00 злотих (близько 575500 гривень);

32% ставка до бази оподаткування більше 85528,00 злотих (близько 575500 гривень).

Закон Республіки Польща «Про податок на доходи фізичних осіб» (Закон про податки на прибуток) [218] також передбачає можливість оподаткування за єдиною ставкою 19% незалежно від розміру доходу.

Більшість адвокатів Республіки Польща, які працюють у власних юридичних фірмах, наразі платять 19% єдиного податку, який розраховується на дохід, тобто на прибуток, за вирахування витрат [219].

У чинному законодавстві Республіки Польща також існує таке поняття як «одноразова сума для юристів» – стосується зміни форми оподаткування. Так, у разі зміни форми оподаткування на єдиний податок, підприємець може застосувати таку зміну до 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому платник податків отримав свій перший дохід у податковому році [220].

Наразі ліміт доходів, що дає право платникам податків на одноразову суму збільшено із 250000 євро до 2000000 євро. Відповідно до поправки до Закону Республіки Польща «Про одноразову винагороду», ставка єдиного податку при одноразовій сумі для вільних професій була зменшена з 20% до 17%.

Так, юридичні консультанти, адвокати та нотаріуси можуть обирати між оподаткуванням за загальними принципами (відповідно до шкали чи за єдиною ставкою) або єдиним податком за ставкою 17% [221].

Необхідно звернути увагу, що структура одноразового оподаткування Республіки Польща, зокрема АД, складається з оподаткування доходу. У разі оподаткування за загальними принципами базою оподаткування є дохід з АД,

тобто дохід за вирахуванням витрат, що не підлягають оподаткуванню. Тому, не важко помітити, що у випадку значної частки витрат рентабельність вибору одноразової суми знизиться.

Тобто, наразі Міністерство фінансів Республіки Польща пропонує адвокатам фіксовану просту ставку у розмірі 17% – податок, розрахований на прибуток. Однак, у даному випадку вигоди діяльності адвоката у складі Товариства з обмеженою відповідальністю припиняться [222].

Отже, дослідивши форми АД адвокатів Республіки Польща, а також правове регулювання сплати платежів з доходів від АД, ставка єдиного податку при одноразовій сумі може виявитися цікавою альтернативою лише для адвокатів – самозайнятих осіб, а от для адвокатів, що здійснюють АД у складі юридичних осіб, постане гостре питання щодо переходу на діяльність як самозайнятої особи.

Наразі, Вища рада адвокатів Республіки Польща активно обговорює можливість запровадження єдиної ставки податку у розмірі 14-15% для надходжень від здійснення АД [223]. В будь-якому випадку, аналізуючи законодавство Республіки Хорватія та Республіки Польща про адвокатуру, а також правове регулювання сплати платежів з доходів від АД, можна зробити висновок, що однозначно, ані в Республіці Хорватія, ані в Республіці Польща регламентація сплати платежів з доходів від АД не є досконалою, та, однозначно, потребує обговорення та внесення відповідних змін щодо зменшення податкового навантаження [224, 225]. Але, більш оптимальним та наближеним до адекватних розмірів сплати платежів від АД є досвід та практика колишніх пострадянських країн – Республіки Казахстан, Республіки Таджикистан, Республіки Узбекистан, Республіки Туркменістан, Киргизької Республіки, Азербайджанської республік, Литовської республіки та Естонія.

Також, рекомендовано взяти за приклад положення законодавства про адвокатуру Республіки Хорватія та Республіки Польща щодо сплати адвокатами щорічних обов'язкових платежів обов'язкового страхування АД, а саме - страхування відповідальності перед третіми особами за шкоду, заподіяну під час здійснення АД.

Привабливим та доцільним може бути і запозичення із чинного законодавства Республіки Хорватія у частині заохочення діяльності самозайнятої особи, в тому числі і АД, відповідного звільнення від сплати платежів з доходів такої АД від одного до трьох років роботи за певних обставин, зокрема, у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату новим працівникам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати протягом року з дня їх працевлаштування, а також у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати новим працівникам – інвалідам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату протягом трьох років з дня їх працевлаштування.

3.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання сплати та обліку обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності в Україні

Удосконалення правового регулювання сплати та обліку обов'язкових платежів з доходів від АД в Україні неможливе без приведення термінологічного апарату до його однозначного розуміння та використання. Наявні прогалини та колізії негативно впливають як на процес здійснення АД, так і на податкові правовідносини, що виникають разом з нею. Враховуючи те, що норми Конституції України є першоджерелом права, норми спеціальних законів мають відповідати їй та не суперечити. Саме тому, зміни у Конституції України вимагають оновлення змісту законів та підзаконних нормативних актів та приведення їх у відповідність з нею.

Як вже було згадано у першому розділі дисертації, із прийняттям 02 червня 2016 року Закону України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» за № 1401-VIII [15], з метою забезпечення інституційної спроможності адвокатури, закріплення адвокатури на конституційному рівні з відповідною конституційною гарантією її незалежності, відбулася заміна понять «правова допомога» на «правничу допомога», що було обумовлено стандартами

української мови. Отже, саме особи, що належать до правничої професії, надають професійну «правничу», а не «правову» допомогу, а тому, враховуючи результати вище проведеного аналізу, наголошуємо на необхідності привести у відповідність текст Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] і замінити поняття «правова допомога» на поняття «правнича допомога». Також невідкладно мають бути внесені зміни до ключових профільних (спеціальних) законів, які регламентують АД – Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05 липня 2012 року № 5076-VI [5] та Закону України «Про безоплатну правову допомогу» від 02 червня 2011 року № 3460-VI [16], у тексті яких необхідно замінити визначення «правова допомога» на «правнича допомога».

Мова йде про частину 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5], у якій визначаючи основні терміни, необхідно внести зміни до пункту 4, де змінити термін «договір про надання правової допомоги» на «договір про надання правничої допомоги», а також за текстом всього вказаного Закону внести наступні зміни, змінивши формулювання «клієнт зобов'язується оплатити надання правової допомоги та фактичні витрати, необхідні для виконання договору» на формулювання «клієнт зобов'язується оплатити надання правничої допомоги та фактичні витрати, необхідні для виконання договору».

Визначення поняття «адвокатська діяльність» також потребує удосконалення, а тому за результатами власного дослідження та аналізу дисертаційних робіт науковців, визначаючи поняття «адвокатська діяльність», необхідно внести зміни до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5], не лише у частині заміни поняття «правова допомога» на поняття «правнича допомога», але й розширити друге, виклавши у наступній редакції: «адвокатська діяльність – незалежна професійна діяльність адвоката, що реалізується з обов'язковим дотриманням визначених в законодавстві принципів адвокатської етики щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту згідно укладеного договору з метою захисту його прав, свобод і законних інтересів».

Беручи до уваги, що АД не є підприємницькою, а відповідно до пункту 2

частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] є незалежною професійною діяльністю адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту, однозначно необхідно впроваджувати зміни у чинному податковому законодавстві щодо оподаткування АД та привести їх до стандартів міжнародної практики з цього питання, зокрема і шляхом нівелювання ототожнення діяльності адвоката із підприємницькою діяльністю, зменшуючи податкове навантаження на адвоката в цілому. Для вирішення вищевказаної проблеми пропонуємо внести зміни до статті 291 Податкового кодексу України [9] та до інших нормативно-правових актів, що регулюють дані правовідносини, а саме: надати право адвокату, що здійснює індивідуальну АД, – самозайнятій особі, яка провадить НПД, перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, без повторного взяття на облік, без створення додаткового суб'єкта «фізична особа – підприємець» із ознаками НПД. Фактично, на сьогодні на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності мають право працювати виключно ФОП, якими не є адвокати, що ставить адвокатів, які здійснюють індивідуальну АД, в нерівні та несправедливі, а також гірші умови, ніж у інших суб'єктів – платників податків, та порушує, на нашу думку, принцип рівності та нейтральності, що закріплені в статті 4 Податкового кодексу України [9].

Отже, для забезпечення справедливого та оптимального податкового навантаження, нівелювання нерівності оподаткування між існуючими формами АД, а саме між адвокатами, що здійснюють АД індивідуально, та адвокатами, що діють у складі АБ та АО, приведення у відповідність норми існуючого чинного законодавства в Україні, пропонуємо пункт 291.3 статті 291 Податкового кодексу України [9] викласти у наступній редакції «291.3. Юридична особа чи фізична особа – підприємець чи самозайнята особа, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою».

Крім вказаної проблематики у сфері регулювання АД у частині регулювання сплати податків та обов'язкових платежів з доходів від неї є ще одне глобальне, актуальне та нагальне питання, яке необхідно вирішувати якнайшвидше, - це відповідні колізії між нормами права, які містяться у наступних нормативно-правових актах:

Закон України «Про безоплатну правову допомогу» [16];

Закон України «Про публічні закупівлі» [226];

Порядку та критерії залучення органами місцевого самоврядування юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги [227].

Саме наявні правові колізії у вказаних нормативно-правових актах перешкоджають органам місцевого самоврядування повноцінно виконувати свої повноваження у сфері надання безоплатної первинної правової допомоги, передбачені статтею 38-1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [228], що полягає у наступному.

Так, відповідно до частини 5 статті 12 Закону України «Про безоплатну правову допомогу» [16] органи місцевого самоврядування мають право укладати договори про надання первинної правової допомоги на постійній або тимчасовій основі на території відповідної АТО. Такі договори органи місцевого самоврядування можуть укладати лише з юридичними особами приватного права, які відповідно до свого статуту мають право надавати правову допомогу.

Встановлені критерії та порядок залучення органами місцевого самоврядування юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги відповідно до вимог частини 6 статті 12 Закону України «Про безоплатну правову допомогу» затверджуються безпосередньо Міністерством юстиції України знову ж таки до затвердженого ним ще у 2012 році Порядку [227].

Так, 19 квітня 2020 року набув нової редакції Закон України «Про публічні закупівлі» [226], за вимогами положення якого згідно із статтею 2 саме органи місцевого самоврядування є замовниками послуг надання безоплатної первинної

правової допомоги, а відтак зобов'язані здійснювати закупівлі таких послуг.

Саме з 19 квітня 2020 року замовники послуг надання безоплатної первинної правової допомоги – органи місцевого самоврядування зобов'язані в обов'язковому порядку проводити спрощені закупівлі на суми, що перевищують 50 тисяч гривень та до 200 тисяч гривень.

Зазначені колізії в результаті таких законодавчих нововведень призвели до неможливості виконання прийнятих та затверджених місцевих цільових програм щодо залучення юридичних осіб приватного права органами місцевого самоврядування до надання безоплатної первинної правової допомоги [227] через неможливість фінансування такої безоплатної первинної правової допомоги із місцевих бюджетів.

Тобто, фактично, наявні правові колізії у вказаних нормативно-правових актах прямо перешкоджають доступу мешканців громад до отримання ними правових послуг (правової допомоги), що ставить під загрозу в подальшому не лише реалізацію існуючих, але й ухвалення нових місцевих програм з удосконалення та надання громадам доступу до правосуддя.

У зв'язку із реальною загрозою позбавлення мешканців громад можливості доступного вирішення їх правових проблем було організовано та проведено експертну дискусію «Подолання бар'єрів для фінансування місцевим самоврядуванням безоплатної первинної правової допомоги», учасники якої, зазначаючи, що дана обставина не лише перекреслює багаторічні зусилля з розроблення та впровадження таких програм у громадах, а й підриває стійкість та сталість роботи правозахисних організацій на місцевому рівні зробили Спільну заяву [234], у якій зазначили, що з метою розв'язання цієї проблеми, яка створює штучний бар'єр для фінансування місцевим самоврядуванням безоплатної первинної правової допомоги, спираючись на висновки та рекомендації Експертного звіту щодо спрощення та впорядкування доступу громадян до безоплатної первинної правової допомоги, зокрема щодо можливості залучення органами місцевого самоврядування до надання такої допомоги юридичних осіб приватного права у контексті усунення прогалін між правовими режимами

надання безоплатної правової допомоги та публічних закупівель необхідно Міністерству юстиції України спільно з Міністерством економіки України та Координаційним центром з надання правової допомоги:

невідкладно підготувати спільне роз'яснення Міністерства юстиції України та Міністерства економіки України щодо режимів залучення/закупівлі послуг безоплатної первинної правової допомоги органами місцевого самоврядування з огляду на існуючу колізію між Законом України «Про публічні закупівлі» та Порядком та критеріями залучення органами місцевого самоврядування юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги;

внести запропоновані у Експертному звіті зміни до Порядку та критеріїв залучення органами місцевого самоврядування юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги;

створити робочу групу з представників Міністерства юстиції України, Міністерства економіки України, Координаційного центру з надання правової допомоги, органів місцевого самоврядування та їх асоціацій, спеціалізованих правозахисних організації громадянського суспільства для вдосконалення законодавства, що дозволить місцевому самоврядуванню повноцінно виконувати свої повноваження, встановленні в статті 38-1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [229].

Звертаємо увагу і на ту важливу обставину, що на даний час відсутні стандарти надання безоплатної первинної правової допомоги, а є лише розроблені та затверджені стандарти для безоплатної вторинної правової допомоги. І тому, власне, є необхідність у врегульованому, систематичному та ефективному бюджетному фінансуванні індивідуальної АД саме у розрізі надання правової (правничої) первинної та вторинної безоплатної допомоги. У свою чергу це надасть можливість отримання якісної правової (правничої) допомоги, в тому числі і консультацій малозабезпеченим верствам населення.

Одне з проблематичних питань, яке потребує вирішення, та яке впливає на отримання доходів під час здійснення АД, а відтак і сплату обов'язкових платежів

з її доходів, виникло в результаті прийняття 10 вересня 2021 року Міністерством юстиції України Наказу «Про затвердження Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство юстиції України» за № 3201/5 [230]. Його норми поширюються на адвокатів, які здійснюють АД, з урахуванням особливостей діяльності таких суб'єктів, якщо вони беруть участь, діючи від імені та/або за дорученням клієнта, у будь-якій фінансовій операції та/або допомагають клієнту планувати чи здійснювати ці операції. Тобто, фактично адвокати, які здійснюють АД мають забезпечити організацію первинного фінансового моніторингу:

призначити відповідального працівника з бездоганною діловою репутацією, що не поширюється на адвокатів, які здійснюють свою діяльність індивідуально, оскільки такі адвокати повинні здійснювати належну перевірку клієнта безпосередньо;

розробити критерії ризиків та відповідні внутрішні документи;

забезпечити проведення внутрішніх перевірок або аудиту проблемних питань та ознак неналежної системи управління ризиками;

розробити та здійснювати заходи з належної перевірки клієнта з метою розуміння суті діяльності клієнта, мети та очікуваного характеру ділових відносин з ним, що дає змогу суб'єкту бути впевненим, що фінансові операції клієнта відповідають наявній у суб'єкта інформації про нього, ризик-профілю, включаючи в разі потреби джерела походження його коштів/статків, підстави володіння/розпорядження ними (прав на них), встановлення кінцевого бенефіціарного власника для виявлення підозрілих фінансових операцій (діяльності).

Тобто, у разі невиконання вищевказаних вимог, адвокати, які здійснюють АД втрачатимуть свій час на проведення заходів з належної перевірки клієнта, що у свою чергу зменшить доходи від АД та кількість, в тому числі, потенційних клієнтів адвоката, оскільки будь-які найменші підозри причетності потенційного клієнта до сумнівних фінансових операцій (діяльності) призведуть до відмови адвокатом

у наданні правової (правничої) допомоги цьому клієнтові, хоча такий висновок може бути хибним і сприйнятий клієнтом як порушення вимог Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] і Правил адвокатської етики [22].

Більше того, невиконання або неналежне виконання вимог щодо здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, зокрема адвокатами, може призвести до значних фінансових збитків, в тому числі, у разі застосування штрафних санкцій до АБ чи АО – призведе до їх банкрутства, а у разі застосування штрафних санкцій до адвокатів, які здійснюють АД індивідуально, - до повного блокування діяльності такого адвоката та неможливості реалізації конституційних прав людини та громадянина, таких як блокування рахунків, арешт рухомого та нерухомого майна, заборона керування транспортними засобами, заборона виїзду таких осіб за кордон тощо.

Також, із 28 квітня 2020 року суттєво посилилася відповідальність суб'єктів первинного фінансового моніторингу, підставою чого стало прийняття ще 06 грудня 2019 року Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 361-ІХ. Відповідно до засад вказаного Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» встановлена наступна відповідальність суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а саме:

письмове застереження;

анулювання ліцензії та/або інших документів, що надають право на здійснення діяльності;

покладення на суб'єкта первинного фінансового моніторингу обов'язку відсторонення від роботи посадової особи такого суб'єкта;

штраф;

укладення письмової угоди із суб'єктом первинного фінансового моніторингу.

Також, як це передбачено вимогами Кодексу України про адміністративні правопорушення, при визначенні покарання, тобто відповідних заходів впливу або ж розміру штрафу, судом обов'язково враховуються всі обставини вчиненого порушення, в тому числі як пом'якшуючі, так і обтяжуючі, зокрема:

- характер і тривалість адміністративного правопорушення;
- розмір одержаної вигоди;
- розмір завданих збитків третім особам;
- повторність вчинення правопорушення.

При цьому, за одне порушення не може бути як двічі притягнуто (повторно) до відповідальності, так і не може бути застосовано більше одного заходу впливу.

Згідно із статтею 166-9 Кодексу України про адміністративні правопорушення [84] за порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. У разі вчинення двох і більше видів порушень розрахунок розміру штрафу здійснюється шляхом додавання за кожний вид порушення.

Також, статтею 209-1 Кримінального кодексу України [231] передбачена кримінальна відповідальність за умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Виходячи із вищевикладеного, а також враховуючи вимоги пункту 4 частини 2 статті 21 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5], якими встановлено, що адвокату забороняється відмовлятися від надання правової допомоги, крім випадків, установлених законом, доцільно було б виключити із положень Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [168] та Наказу Міністерства юстиції України «Про затвердження Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу,

державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство юстиції України» [229] із суб'єктів первинного фінансового моніторингу, адвокатів, які здійснюють свою діяльність у формах передбачених законом.

Ще один аспект АД, який не регламентовано нормами чинного Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [5] – це законодавче регулювання отримання гонорару успіху адвокатами під час здійснення ними АД. У зв'язку з цим, вважаємо слушним положення статті 18 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190], яким встановлено право адвоката на гонорар та винагороду успіху (гонорар успіху), а саме - адвокати мають право на винагороду за свою роботу та на відшкодування витрат, пов'язаних з виконанням АД.

Також, доцільно взяти за приклад норми із законодавств про адвокатуру Республіки Хорватія та Республіки Польща щодо сплати адвокатами щорічних обов'язкових платежів обов'язкового страхування АД, а саме обов'язкового страхування відповідальності перед третіми особами за шкоду, заподіяну під час здійснення АД.

Доцільним може бути також і запозичення із чинного законодавства Республіки Хорватія положення про заохочення діяльності самозайнятої особи, в тому числі в сфері АД, шляхом відповідного звільнення від сплати платежів з доходів такої діяльності від одного до трьох років за певних обставин, зокрема, у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату новим працівникам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати протягом року з дня їх працевлаштування, а також у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати новим працівникам – інвалідам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату протягом трьох років з дня їх працевлаштування.

Проте треба пам'ятати, що *«сучасне положення нашої держави є унікальним, тому, що в її існуванні доволі велику роль відіграють відповідні негативні фактори впливу. У сукупності вони призводять до того, що досить складно реалізувати в Україні позитивні перетворення, які напрацьовані у більш*

розвинених державах.», як зазначив у своїй статті «Актуальні питання правового забезпечення податкової безпеки України» науковець О.О. Бригінець [232], але, саме завдяки науковим дослідженням, за результатами яких впроваджуються ті чи інші законодавчі зміни, позитивні законодавчі ініціативи в Україні впроваджується та будуть впроваджуватися в подальшому.

Висновки до розділу 3

Сучасний стан та подальший демократичний розвиток української адвокатури, забезпечення права на захист, доступ до належної та кваліфікованої правничої допомоги потребує вирішення проблемного та наболілого роками питання - ефективного правового регулювання сплати платежів з доходів від АД. Цим пояснюється підвищена увага до перспективного досвіду зарубіжних країн у вказаній сфері, надані пропозиції до вітчизняного законодавства, що регулює АД та сплату платежів з доходів від цієї діяльності.

На відміну від українського законодавства положення Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] не визначають поняття «адвокат» та «адвокатська діяльність». Проте, відповідно до статті 5 цього Закону вказано, що лише адвокатам надано право надавати правову допомогу професійно, якщо інше не передбачено законом. Формами АД, відповідно до Розділу III Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] є: адвокат, юридична компанія, яка створюється як публічна компанія; АБ зі статусом юридичної особи (юридична фірма). Закон Республіки Польща «Про адвокатуру» [206] встановлює схожі з хорватськими форми АД, а саме: адвокат може працювати в юридичній фірмі, в адвокатській групі та адвокатській компанії. Констатуємо схожість правових форм АД України з формами, що закріплені в законодавстві Республіки Польща та Республіки Хорватія, що дозволяє використовувати зарубіжну позитивну практику правового регулювання сплати платежів від АД цих країн у вітчизняних умовах.

Також, у статтях 16 та 18 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру»

[190], на відміну від чинного законодавства України, встановлено право адвоката на гонорар та винагороду успіху (гонорар успіху), що є додатковим доходом хорватських адвокатів. Щодо його визначення в законодавстві, розроблено механізм нарахування, тарифи та верхня межа відсотка такої винагороди. Крім того, є можливість для клієнта попередньо узгодити з адвокатом остаточну суму такої виплати. Закріплення права на отримання гонорару успіху в законодавстві України матиме ряд позитивних наслідків як в приватній, так і в публічній площині. У першому випадку - це дозволить розширити доходну базу адвокатів, у них буде стимул надавати більш якісні послуги. У другому - держава матиме ширшу базу оподаткування та сплати обов'язкових платежів з доходів від АД.

На відміну від України, Республіка Польща має більш дієвий механізм оплати приватним адвокатам безкоштовної правової допомоги з відповідних бюджетів. Це механізм передбачений в Законі Республіки Польща «Про адвокатуру» [206]. На сьогодні, законодавство України потребує вдосконалення, оскільки адвокати України позбавлені можливості отримати компенсацію за надання безкоштовної правової допомоги в зв'язку з внесенням змін до Закону України «Про державні закупівлі», це призвело до порушення виробленого механізму таких виплат з боку державних органів, що порушує права адвокатів, крім того, вони часто на цій підставі відмовляють клієнтам у її наданні.

Цікавим є досвід Республіки Хорватія та Республіки Польща, де одним з обов'язкових платежів з доходів від АД відповідно до їх законодавства, є щорічний внесок на страхування відповідальності за здійснення професійної діяльності, в тому числі, для адвокатів. Що з одного боку, є додатковим навантаженням на доходи адвокатів, проте має ряд позитивних наслідків як для клієнтів, так і для самих адвокатів, оскільки вони певним чином захищаються від професійної помилки.

Ще одним обов'язковим платежем з доходів від АД є щорічний платіж за заняття АД, який безпосередньо впливає на доходи адвоката і обтяжує його. такий платіж передбачений і законодавством України і Республіки Хорватія. Вважаємо, що цей внесок має публічний характер (оскільки стягується для забезпечення

задоволення інтересів адвокатів у підтримки їх професійного рівня, захисту та ін.) і надходить до публічних суспільних фондів коштів (оскільки він формується з внесків осіб, інтереси яких буде забезпечуватися при витрачанні відповідних коштів такого фонду) - цим фондом наприклад, є грошовий фонд центрального органу адвокатури - Хорватською адвокатською палатою (Палатою адвокатів), а в Україні - це грошовий фонд НААУ. Сплата таких платежів забезпечується публічним примусом (уповноваженими органами адвокатури, що виражається в настанні відповідальності (яка передбачена в спеціальному законодавстві, що регулює АД) для адвоката за несплату, несвоєчасну сплату чи сплату в неповному обсязі такого внеску. Саме тому, цей внесок входить до об'єкту дослідження, оскільки має всі ознаки публічного платежу.

Основним обов'язковим платежем з доходів від АД самозайнятих осіб за законодавством Республіки Хорватія, а саме Закону «Про податок на доходи» [203], є податок на доходи від «професійної діяльності». Фахівцями, які підпадають під цю категорію є: медичні працівники, юристи, нотаріуси, аудиторів, податкові радники та ін. У цьому Законі передбачений складний порядок нарахування, сплати цього податку та широке коло пільг, досвід застосування яких доцільно було б використати в Україні.

Враховуючи прогресивну шкалу оподаткування доходів від АД самозайнятих осіб в Республіці Польща (18% ставка до бази оподаткування до 85528,00 злотих (близько 575500 гривень) та 32% ставка до бази оподаткування більше 85528,00 злотих (близько 575500 гривень)), вважаємо недоцільним її впровадження в Україні, оскільки максимальна ставка податку є надмірною і не спонукає осіб до розвитку бізнесу та може призвести до переведення доходів в тінь.

Можливість оподаткування доходів від АД за єдиною ставкою 19% незалежно від їх розміру є альтернативою прогресивній шкалі оподаткування. Більшість адвокатів Республіки Польща, які працюють у власних юридичних фірмах, наразі платять саме 19% єдиного податку, який розраховується на дохід, тобто на прибуток, за вирахуванням витрат.

Порівнюючи режими оподаткування адвокатів – самозайнятих осіб в Україні

і Республіці Польща можна констатувати, що у вітчизняних реаліях створені більш сприятливі умови для таких суб'єктів, а податкова навантаженість є меншою на доходи від АД ніж у Польщі як для самозайнятих осіб так і для осіб, що здійснюють свою діяльність як юридичні особи у передбачених законом формах.

Аналізуючи законодавство Республіки Хорватія та Республіки Польща про адвокатуру, а також правове регулювання сплати платежів з доходів від АД, можна зробити висновок, що їх досвід в сфері оподаткування може стати предметом більш подальшого вивчення у майбутньому.

Результати аналізу наукових праць авторів, які займались дослідженням АД, дали можливість зробити висновок, що значна частина пострадянських країн має більш сприятливий режим оподаткування, а ніж в Україні. Проте, якщо порівнювати податкове навантаження на доходи від АД в Україні та Республіці Польща, то в Україні воно більш помірне.

Привабливим та доцільним може бути запозичення механізму стимулювання розвитку бізнесу, в тому числі в сфері АД, із чинного законодавства Республіки Хорватія у частині заохочення діяльності самозайнятої особи, шляхом відповідного звільнення від сплати платежів з доходів такої АД від одного до трьох років за певних обставин, зокрема, у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату новим працівникам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати протягом року з дня їх працевлаштування, а також у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати новим працівникам – інвалідам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату протягом трьох років з дня їх працевлаштування.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено узагальнення концептуальних здобутків юридичної науки та результатів правозастосовної практики, аналіз вітчизняного і зарубіжного законодавства у сфері АД, що дозволило сформулювати ряд висновків, пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вирішення наукового завдання та поставленої мети, а саме - вдосконалення чинного законодавства України у частині правового регулювання сплати платежів з доходів від адвокатської діяльності.

За результатами дисертаційного дослідження сформульовано такі основні висновки:

1. Визначено поняття *«адвокатська діяльність - незалежна професійна діяльність адвоката, що здійснюється з обов'язковим дотриманням визначених в законодавстві принципів адвокатської етики щодо захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту відповідно до укладеного договору з метою захисту його прав, свобод і законних інтересів»*.

Наведено специфічні ознаки, що характеризують поняття «адвокатська діяльність» і тим самим відмежовують його від інших аналогічних понять, зокрема: незалежна діяльність; професійна діяльність; діяльність саме адвоката; здійснення захисту, представництва та надання іншого виду правової допомоги.

2. Розкрито генезу правового регулювання сплати платежів з доходів від АД в Україні. Констатовано, що становлення та еволюція платежів з доходів від АД в Україні дійсно нерозривно пов'язані з розвитком податкової системи України та АД і її організаційно-правових форм. Виходячи з аналізу правового регулювання сплати платежів з доходів від АД на території України, було сформовано авторську періодизацію становлення адвокатури, формування видів доходів та платежів з доходів від АД, яка складається з 10 етапів:

1 етап – 1917-1918 роки, захисниками особи в суді та на досудовому слідстві могли бути будь-які особи на безоплатній основі, неможливе унормування

оподаткування;

2 етап – 1918-1919 року, запровадження колегії обвинувачів, захисників і представників сторін в цивільному процесі. Члени таких колегій вважалися державними службовцями. Питання оподаткування адвокатської діяльності не було актуалізовано;

3 етап – 1919-1922 роки, значне збільшення правозаступників, юридичних консультацій. Зародження нового етапу формування інституту української адвокатури радянського періоду та створення нормативних (законодавчих) засад оподаткування адвокатської діяльності;

4 етап – 1922-1929 роки, новий етап формування інституту української адвокатури радянського періоду: створення губернської колегії захисників у кримінальних і цивільних справах; праця захисників оплачувалася. Запровадження обов'язкових відрахувань у фонд колегії. Перехід адвокатури України на колективні форми роботи та зміна форм діяльності захисників;

5 етап – 1929-1931 роки, скасування приватної практики; організація окружних колектив захисників. Надання юридичної допомоги тільки через консультації. Заробітна плата членів колегії захисників залежить від рішення загальних зборів і затверджується окружним судом. Питанням оподаткування адвокатської діяльності опікуються окружні колегії;

6 етап – 1931-1932 роки, розрядно–пайова форма оплати праці. Запровадження 7–розрядної сітки. Оплата послуг адвоката, проводиться виключно з бюджету міжрайонних колегій захисників;

7 етап – 1932-1960 роки, запровадження системи госпрозрахунку. Кожна юридична консультація перетворюється на госпрозрахункову бригаду, де юридичній консультації давався певний оперативний план, який розробляється на матеріалах її минулої роботи;

8 етап – 1960-1980 роки, основне завданням адвокатури: надання юридичної допомоги громадянам і організаціям. Адвокатська діяльність не ототожнюється ані з обслуговуванням, ані з послугами;

9 етап – 1980-1991 роки, адвокатів звільняють від оподаткування;

10 етап – 1991 рік оподаткування адвокатської діяльності здійснюється виключно у відповідності до законодавства України.

3. Доведено, що АД не є підприємницькою, а відповідно до пункту 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» є незалежною професійною діяльністю адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту, доведено, що однозначно необхідно запроваджувати зміни чинного податкового законодавства щодо оподаткування АД та гармонізувати їх з міжнародною практикою шляхом нівелювання ототожнення діяльності адвоката із підприємницькою діяльністю, зменшуючи податкове навантаження на адвоката в цілому.

4. Констатовано що, ані норми профільних законів про адвокатуру, ані зміни до ПК України, так і не вирішили проблемного питання оподаткування доходів адвокатів, що здійснюють АД в індивідуальну форму, в першу чергу, щодо зменшення на них непомірного податкового навантаження, що призводить до додаткового фінансового навантаження клієнтів таких адвокатів, а отже ставить у нерівні умови адвокатів, що працюють в різних організаційних формах.

5. Доведено, що види форм АД розвивались паралельно з розвитком адвокатури. На сьогодні, діють три форми АД, а саме: індивідуальна, АБ та АО, що є достатнім для забезпечення здійснення АД.

6. Визначено поняття *«доходи від адвокатської діяльності - це сума коштів отримана адвокатом, за здійснення ним адвокатської діяльності у будь-якій дозволений законодавством формі та за надання інших послуг передбачених в статутних документах, в межах звітного періоду, що підлягає оподаткуванню та вирахуванню інших обов'язкових платежів»;*

7. Специфічними ознаками доходів від адвокатської діяльності, при яких мають співпадати одночасно 3 фактори, є такі:

- дохід має отримати виключно особа, яка у встановленому чинним законодавством способі, зокрема відповідно до вимог Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю;

- дохід має бути отриманий виключно за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту, а саме видів адвокатської діяльності з надання правової інформації, консультацій і роз'яснень з правових питань, правового супроводу діяльності клієнта, складення заяв, скарг, процесуальних та інших документів правового характеру, спрямованих на забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів клієнта, недопущення їх порушень, а також на сприяння їх відновленню в разі порушення;

- адвокат має перебувати на обліку в податкових органах та органах соціального страхування, а також у пенсійному фонді.

4. Проаналізувавши ознаки доходів та їх види, було сформульовано авторську класифікацію доходів від адвокатської діяльності, що в свою чергу допоможе визначити джерела доходів адвоката та їх систематизувати, а саме:

Класифікація доходів від заняття адвокатською діяльністю:

1) залежно від джерела надходження:

- доходи з бюджетів відповідного рівня (безкоштовна правова допомога);
- доходи, отримані від клієнтів (фізичних чи юридичних осіб) за договором;
- пасивні доходи;

2) залежно від часу отримання:

- постійні;
- разові;
- періодичні;

3) доходи отримані залежно від виду діяльності:

- гонорар;
- заробітна плата;
- доходи за надання первинної правової допомоги;
- доходи за надання вторинної правової допомоги;
- доходи, отримані за підвищення кваліфікації (навчання);
- доходи, отримані за стажування осіб, які одержали свідоцтво про складення кваліфікаційного іспиту, (майбутніх адвокатів);
- доходи за правовий супровід діяльності клієнтів – юридичних і фізичних

осіб, органів державної влади, органів місцевого самоврядування;

- дивіденди від діяльності АО;
- та інші види доходів, що дозволені законом;

5. Удосконалено класифікацію публічних фондів грошових коштів

6. Сформульовано *специфічні ознаки публічних обов'язкових платежів*, які вдалося виокремити внаслідок проведеного аналізу таких понять як «податок», «збір» та «платіж». Зроблено відповідний висновок про те, що поняття «публічні обов'язкові платежі» є загальним поняттям по відношенню до поняття «податки» «збори», «єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування» та цим платежам властиві *чотири головні об'єднуючі специфічні ознаки*: обов'язковість; систематичність; акумулювання у публічні централізовані фонди коштів; настання юридичної відповідальності за їх несплату, сплату у неповному обсязі чи несвоєчасну сплату.

7. Дано визначення поняття *«публічні обов'язкові платежі - платежі, що справляються у грошовій формі систематично, у чітко визначених розмірах до публічних централізованих фондів коштів, порядок сплати яких регулюється нормативно-правовими актами імперативного характеру, за несплату, несвоєчасну сплату або сплату в неповному розмірі, за неподання або несвоєчасне подання звітності щодо їх сплати, до платників застосовується юридична відповідальність»*.

8. Запропоновано авторське визначення *«платежі з доходів від адвокатської діяльності – це публічні обов'язкові платежі та платежі, що пов'язані з організацією та забезпеченням адвокатської діяльності, що сплачуються з доходів від адвокатської діяльності до відповідних централізованих і децентралізованих фондів коштів»*;

9. Виокремлено види «публічних обов'язкових платежів з доходів від адвокатської діяльності», до яких відносяться: податки; збори (в тому числі військовий збір), єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; щорічні внески адвокатів на забезпечення реалізації функцій адвокатури.

10. Аналіз обов'язкових платежів, що сплачують адвокати зі своїх доходів (незалежно від форми адвокатської діяльності) дозволяє виокремити специфічні ознаки та розробити авторську класифікацію платежів з доходів від адвокатської діяльності, що допоможе систематизувати, що сприятиме виявленню прогалів і колізій в законодавстві і удосконалить теоретичні основи визначення адвокатської діяльності, а саме:

Класифікація платежів з доходів від адвокатської діяльності:

1. В залежності від виду грошового фонду надходження:

- платежі, що надходять до публічного бюджетного централізованого фонду коштів (державний або місцевий бюджет);

- платежі, що надходять до публічного (суспільного) централізованого позабюджетного фонду коштів (наприклад: Загальнообов'язковий фонд державного соціального страхування, грошові фонди НААУ або регіональних рад адвокатів);

- платежі, що надходять до децентралізованих публічних (суспільних) фондів коштів (накопичувальні страхові фонди);

платежі, що надходять до децентралізованих приватних фондів коштів;

2. Залежно від суб'єкта встановлення платежів:

- платежі, встановлені ВРУ;

- платежі, встановлені органами місцевого самоврядування;

- платежі, встановлені органом виконавчої влади;

- платежі, встановлені професійними спілками або страховими організаціями;

3. В залежності від часу сплати:

- постійні;

- тимчасові;

- разові;

4. В залежності від норм встановлення:

- платежі, що закріплені імперативними нормами;

- платежі, що закріплені диспозитивними нормами;

5. В залежності від характеру платежу:

5.1) загальнообов'язкові

- для всіх громадян, в тому числі адвокатів;
- для відповідної професійної спільноти (в даному випадку адвокатів);

5.2) добровільні;

б. В залежності від призначення платежу:

- на виконання податкового обов'язку;
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ);
- на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування (НААУ, регіональна рада адвокатів);
- на сертифікацію діяльності адвокатів;
- на навчання (щорічне обов'язкове підвищення кваліфікації);
- на організацію професійної діяльності (загально-господарські платежі, страхові платежі) тощо;

11. У результаті проведеного дослідження констатовано, що при врегулюванні відносин щодо сплати обов'язкових платежів з доходів від АД необхідно забезпечити баланс публічного інтересу, що виражається в отриманні максимального обсягу надходжень до публічних централізованих фондів коштів для забезпечення інтересів громадян, і приватних інтересів самих адвокатів, що виражаються в отриманні гідної оплати за надані правничі послуги і прийняттого залишку прибутку після сплати всіх обов'язкових платежів. Недотримання цього балансу з боку держави при встановленні обов'язкових платежів, недостатньо продуманий механізм податкового обліку, неврахування сукупної величини податкового навантаження конкретного платника податків, тягне за собою зменшення надходжень до публічних централізованих фондів коштів у зв'язку з приховуванням доходів або заведенням їх значної частини у «тінь».

12. Актуальним є перегляд положень, що не дозволяють адвокату-самозайнятій особі, який працює на індивідуальній формі, вільно обирати систему оподаткування. Пропонується надати можливість такому адвокату застосовувати спрощену систему оподаткування. Це означатиме для платника податків – зменшення податкового навантаження, спрощення податкового обліку та

заощадження власних коштів. Для держави, це сприятиме зростанню податкових надходження в зв'язку з виведенням доходів адвокатів з «тіні». Крім того, запропоновано узгодити положення податкового законодавства щодо можливості здійснити такий перехід не анулюючи при цьому свідоцтво на право на заняття АД. Це створить однакові умови для адвоката, незалежно від обраної організаційно-правової форми АД.

13. Доведено, що види форм АД розвивались паралельно з розвитком адвокатури. На сьогодні, діють три форми АД, а саме: індивідуальна, АБ та АО, що є достатнім для забезпечення здійснення АД. Встановлено, що адвокатське бюро, з точки зору правового регулювання сплати платежів з доходів від АД, є найоптимальнішою організаційно-правовою формою та має найменше податкове навантаження. Проте, сплата платежів з доходів від АД у складі АБ не є досконалою та також потребує змін запропонованих у дисертаційному дослідженні змін.

14. Встановлено взаємозалежність розміру публічних обов'язкових платежів від різних форм АД та констатовано, що законодавець не у повній мірі дотримується принципів обґрунтованості, рівності, недискримінації при їх встановленні. Оскільки як було доведено, порушення принципу рівності і недискримінації недотримано при наданні права адвокатам, що займаються АД індивідуально, при наданні права вільно обирати систему оподаткування. Тобто самозайняті особи, на сьогодні позбавлені такого права. Крім того, від обов'язку подання звітності щодо кінцевих бенефіціарів звільнено тільки АО, а АБ мусять робити таку подачу. Крім того, законодавець не врахував таку ознаку як «зупинення» АД щоб доводило факт не отримання такими адвокатами доходів від цієї діяльності, а отже звільнення від обов'язку сплати податків в цей період, що також порушує принцип обґрунтованості та, в тому числі, недискримінації. Такий стан речей вимагає перегляду норм, що регулюють вище зазначені відносини для приведення їх у відповідність із принципами.

15. Досліджено наслідки зупинення або припинення права на заняття АД, передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та

з'ясовано їх вплив на податковий обов'язок адвоката та сплату ним ЄСВ. Оскільки відсутність у законодавстві такої підстави як «зупинення» АД, залишає податковий обов'язок діючим для адвокатів, що тягне для адвокатів настання відповідальності за його невиконання, під час фактичного зупинення такої діяльності і при реальній неможливості неотримання від неї доходів. В зв'язку з цим, було запропоновано ряд змін до законодавства щодо врегулювання колізії яка на сьогодні існує.

16. Здійснено порівняння та досліджено особливості взяття на податковий облік та порядок сплати податків та інших обов'язкових платежів адвокатами-самозайнятими особами, які здійснюють свою діяльність у індивідуальній формі та адвокатами ФОП з ознакою «провадження незалежної професійної діяльності», визначено проблемні питання та запропоновано шляхи їх розв'язання.

17. На відміну від українського законодавства положення Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190] не визначають поняття «адвокат» та «адвокатська діяльність». Проте, відповідно до статті 5 цього Закону вказано, що лише адвокатам надано право надавати правову допомогу професійно, якщо інше не передбачено законом. Констатуємо схожість правових форм АД України з формами, що закріплені в законодавстві Республіки Польща та Республіки Хорватія, що дозволяє використовувати зарубіжну позитивну практику правового регулювання сплати платежів від АД цих країн у вітчизняних умовах.

18. У статтях 16 та 18 Закону Республіки Хорватія «Про адвокатуру» [190], на відміну від чинного законодавства України, встановлено право адвоката на гонорар та винагороду успіху (гонорар успіху), що є додатковим доходом хорватських адвокатів. Щодо його визначення в законодавстві, розроблено механізм нарахування, тарифи та верхня межа відсотка такої винагороди. Крім того, є можливість для клієнта попередньо узгодити з адвокатом остаточну суму такої виплати. Закріплення права на отримання гонорару успіху в законодавстві України матиме ряд позитивних наслідків як в приватній, так і в публічній площині. У першому випадку - це дозволить розширити доходну базу адвокатів, у них буде стимул надавати більш якісні послуги. У другому - держава матиме

ширшу базу оподаткування та сплати обов'язкових платежів з доходів від АД.

19. На відміну від України, Республіка Польща має більш дієвий механізм оплати приватним адвокатам безкоштовної правової допомоги з відповідних бюджетів. На сьогодні, законодавство України потребує вдосконалення, оскільки адвокати України позбавлені можливості отримати компенсацію за надання безкоштовної правової допомоги в зв'язку з внесенням змін до Закону України "Про державні закупівлі", це призвело до порушення виробленого механізму таких виплат з боку державних органів, що негативно відбивається в тому числі і на клієнтах.

20. Цікавим є досвід Республіки Хорватія та Республіки Польща, де одним з обов'язкових платежів з доходів від АД відповідно до їх законодавства, є щорічний внесок на страхування відповідальності за здійснення професійної діяльності, в тому числі, для адвокатів. Що з одного боку, є додатковим навантаженням на доходи адвокатів, проте має ряд позитивних наслідків як для клієнтів, так і для самих адвокатів, оскільки вони певним чином захищаються від професійної помилки. Саме тому, пропонуємо внести зміни в українське законодавство та зобов'язати адвокатів сплачувати такі обов'язкові платежі.

Ще одним обов'язковим платежем з доходів від АД є щорічний платіж за заняття АД, який безпосередньо впливає на доходи адвоката і обтяжує його. Такий платіж передбачений і законодавством України і Республіки Хорватія.

Основним обов'язковим платежем з доходів від АД самозайнятих осіб за законодавством Республіки Хорватія, а саме Закону «Про податок на доходи» [203], є податок на доходи від «професійної діяльності». Фахівцями, які підпадають під цю категорію є: медичні працівники, юристи, нотаріуси, аудиторів, податкові радники та ін. У цьому Законі передбачений складний порядок нарахування, сплати цього податку та широке коло пільг, досвід застосування яких доцільно було б використати в Україні.

21. Враховуючи прогресивну шкалу оподаткування доходів від АД самозайнятих осіб в Республіці Польща (18% ставка до бази оподаткування до 85528,00 злотих (близько 575500 гривень) та 32% ставка до бази оподаткування

більше 85528,00 злотих (близько 575500 гривень)), вважаємо недоцільним її впровадження в Україні, оскільки максимальна ставка податку є надмірною і не спонукає осіб до розвитку бізнесу та може призвести до переведення доходів в тінь.

22. Можливість оподаткування доходів від АД за єдиною ставкою 19% незалежно від їх розміру є альтернативою прогресивній шкалі оподаткування. Більшість адвокатів Республіки Польща, які працюють у власних юридичних фірмах, наразі платять саме 19% єдиного податку, який розраховується на дохід, тобто на прибуток, за вирахуванням витрат.

23. Порівнюючи режими оподаткування адвокатів – самозайнятих осіб в Україні і Республіці Польща можна констатувати, що у вітчизняних реаліях створені більш сприятливі умови для таких суб'єктів, а податкова навантаженість є меншою на доходи від АД ніж у Польщі як для самозайнятих осіб так і для осіб, що здійснюють свою діяльність як юридичні особи у передбачених законом формах.

24. Аналізуючи законодавство Республіки Хорватія та Республіки Польща про адвокатуру, а також правове регулювання сплати платежів з доходів від АД, можна зробити висновок, що їх досвід в сфері оподаткування може стати предметом більш подальшого вивчення у майбутньому.

25. Значна частина пострадянських країн має більш сприятливий режим оподаткування, а ніж в Україні. Проте, якщо порівнювати податкове навантаження на доходи від АД в Україні та Республіці Польща, то в Україні воно більш помірне.

26. Привабливим та доцільним може бути запозичення механізму стимулювання розвитку бізнесу, в тому числі в сфері АД, із чинного законодавства Республіки Хорватія у частині заохочення діяльності самозайнятої особи, шляхом відповідного звільнення від сплати платежів з доходів такої АД від одного до трьох років за певних обставин, зокрема, у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату новим працівникам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків до

заробітної плати протягом року з дня їх працевлаштування, а також у зв'язку із виплатою заробітної плати та сплати відповідних внесків до заробітної плати новим працівникам – інвалідам на суму виплати заробітної плати та сплати відповідних внесків на заробітну плату протягом трьох років з дня їх працевлаштування.

27. Не менш важливими є і запропоновані необхідні зміни до чинного законодавства України, а саме:

- викласти пункт 291.3 статті 291 Податкового кодексу України у наступній редакції «Юридична особа чи фізична особа - підприємець чи самозайнята особа, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою»;

- пропонуємо при визначенні наявних обов'язкових платежів у абзаці 2 частини 2 статті 58 Законі України «Про адвокатуру і адвокатську діяльність», ст. ст. 6.1., 6.2. ПКУ та пункті 2 частини 1 статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» починати зі слів «..... – це публічний обов'язковий платіж.....».

- внести зміни до ключових профільних законів, що регулюють діяльність адвокатури, а саме, кодексів (ЦПК, КПК, ГПК), ЗУ «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» шляхом заміни терміну «правова допомога» на «правничу допомога», що сприятиме приведенню термінології у відповідність до Конституції України.

- у частині 1 статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

28. Для уникнення застосування неправомірних фінансових санкцій до адвокатів – самозайнятих осіб, які бажають тимчасово зупинити свою діяльність з будь-яких передбачених законом підстав, а отже визнати факт відсутності доходів від АД, необхідно у такому випадку визнавати відсутність у них податкового обов'язку та обов'язку щодо ЄСВ, узгодити податкове законодавство із

спеціальним законодавством, що регулює АД та внести до нього зміни. У зв'язку з цим пропонуємо:

а) внесення змін до Наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» [66], а саме до: абзаців 1, 5 підпункту 3, підпункту 4, підпункту 5, підпункту 6 пункту 11.18 статті 11, додати до підстави «припинення» АД підставу «зупинення» АД;

б) внесення відповідних змін до ПК України шляхом додавання до підстави «припинення» підставу «зупинення» АД [9], а саме до підпункту 65.10.4 пункту 65.10 статті 65 та до підпункту 65.10.8 пункту 65.10 статті 65 ПК України;

в) внесення відповідних змін до Наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [67] та Положення про реєстр страхувальників» [68] до абзацу 4 пункту 1 розділу 5 до наявної підстави «припинення» АД додати підставу «зупинення» АД.

29. Для ліквідації дискримінації між організаційними формами АД, при подачі інформації для оновлення в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань відомостей про кінцевих бенефіціарних власників, пропонуємо звільнити від обов'язку такого подання не лише АО, а і АБ, та доповнити пункт 9 частини 2 статті 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» [24] після словосполучення «адвокатських об'єднань» словосполученням «адвокатські бюро», а також внести відповідні зміни до Закону України № 361-ІХ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін і доповнень до Закону про судоустрій Української РСР і Положення про вибори районних (міських) народних судів Української РСР: Указ Президії Верховної Ради Української РСР від 18 вересня 1973 року № 2049-VIII. URL: https://ips.ligazakon.net/document/up732049?an=2&ed=0000_00_00
2. Про судоустрій Української Радянської Соціалістичної Республіки: Указ УРСР від 30 червня 1960 року. Відомості Верховної Ради УРСР. 1960 р., № 23, ст. 176; 1963 р., № 6, ст. 143; № 16, ст. 299; 1964 р., № 25, ст. 355; 1970 р., №32, ст. 237.
3. Про затвердження Положення про адвокатуру Української РСР: Закон УРСР від 31 жовтня 1980 року № 1050-X. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T801050.html
4. Про адвокатуру: Закон України від 19 грудня 1992 року № 2887-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2887-12>
5. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05 липня 2012 року № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>
6. Про проголошення незалежності України: Постанова Верховної Ради Української РСР від 24 серпня 1991 року № 1427-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1427-12>
7. Адвокатура України. uk.wikipedia.org. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
8. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
9. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>
11. Про Стратегію реформування судоустрою, судочинства та суміжних

правових інститутів на 2015 – 2020 роки: Указ Президента України від 20 травня 2015 року № 276/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276/2015>

12. Про Конституційну Комісія: Указ Президента України від 03 березня 2015 року № 119/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/119/2015>

13. Щодо запропонованих змін до Конституції України в частині правосуддя: Проміжний висновок № 803/2015 Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеціанська Комісія) від 24 липня 2015 року, документ CDL-PI(2015)016. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU15062>

14. Щодо запропонованих змін до Конституції України в частині правосуддя відповідно до редакції, затвердженої Конституційною комісієюю 04 вересня 2015 року: Висновок № 803/2015 Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеціанська Комісія) від 26 жовтня 2015 року, документ CDL-AD(2015)027. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/mu15080?an=&ed=&dtm=&le=>

15. Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя): Закон України від 02 червня 2016 року № 1401-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1401-19>

16. Про безоплатну правову допомогу: Закон України від 02 червня 2011 року № 3460-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-17>

17. Іваницький С.О. Загальні питання адвокатури. Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка. Луганськ. 2016. Вип. 1. С. 115-125. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlduvs_2016_1_14

18. Іваницький Я.О. Закономірності адвокатської діяльності як складова предмета криміналістики: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.09. Львів. 2018. URL: <https://law.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/dyser-pdf.pdf>

19. Бакаянова Н.М. Функціональні та організаційні основи адвокатури України: Дисертаційне дослідження доктора юридичних наук: 12.00.10. Одеса. 2017. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/7640?show=full&locale-attribute=uk>

20. Джабурія О.О. Організаційні форми адвокатської діяльності:

Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 081. Одеса. 2020. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/>

21. Барабаш Т.О. Актуальні питання адвокатської етики та відповідальності за її порушення. Проблеми законності. 2019. Вип. 145. С. 205–214. URL: <https://doi.org/10.21564/2414-990x.145.156413>

22. Правила адвокатської етики, затверджені Звітно-виборним З'їздом адвокатів України 2017 року 09 червня 2017 року, зі змінами, затвердженими З'їздом адвокатів України 15 лютого 2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001891-17>

23. Суровова К.Ю. Адвокатская деятельность: содержание, виды (теоретико-правовой анализ): Диссертационное исследование кандидата юридических наук: 12.00.11. Москва. 2016. URL: <https://msal.ru/upload/news/.pdf>

24. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: Закон України від 15 травня 2003 року № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>

25. Словник української мови: в 11 томах. Том 2. 1971. С. 397. URL: <http://sum.in.ua/s/dokhod>

26. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08 липня 2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31 липня 2014 року № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>

28. Шолкова Т.Б. Правові основи публічних фондів органів місцевого самоврядування: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Ірпінь. 2011. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

29. Солдатенко О.В. Правове регулювання місцевих фінансів в Україні / Солдатенко О.В., Антипов В.І., Музика-Стефанчук О.А., Тарангул В.Д., Тарангул Л.Л., Шолкова Т.Б. Київ: Алерта. 2011. С. 143, 144. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Soldatenko_Oksana/Pravove_rehuliuвання_mistsevykh_fi

nansiv_v_Ukraini.pdf?

30. Нечай А.А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: Монографія. Чернівці: Рута. 2004. С. 61. URL: <http://www.disslib.org/pravovi-problemy-rehuljuvannja-publichnykh-vydatkiv-v-derzhavi.html>

31. Korinna Nadiia. Historical and legal aspects of payment of payments from income from law activities on the territory of Ukraine. Politics – Estimates – Comments – Forecasts. Quarterly. 2021. No 2 (16). Torun. P. 50-67. URL: <https://czasopisma.marszalek.com.pl/images/pliki/rop/16/rop1604.pdf>

32. Розбіжна думка судді Сергія Головатого у справі за Конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень пунктів 4, 7, 8, 9, 11, 13, 14, 17, 20, 22, 23, 25 розділу XII «прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02 червня 2016 року № 1402-VIII: Конституційний Суд України, Розбіжна думка від 10 лютого 2020 року. Офіційна веб-сторінка Конституційного Суду України. URL: http://www.ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/2_p_2020_01.pdf

33. Адвокатура України. Національна академія внутрішніх справ України. Офіційна веб-сторінка Національної академії внутрішніх справ України. URL: www.naiu.kiev.ua/kkr/lectures/tema1-advok

34. О суде: Декрет ВЦИК от 07 марта 1918 года. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=4476#qfFY9uSQVdjXOfmz>

35. Адвокатура України у радянський період. Мего-інфо: Юридичний портал № 1. URL: <http://mego.info/матеріал/9-адвокатура-україни-у-радянський-період>

36. Про тимчасову організацію судів і власти суддецької: Закон Української Народної Республіки від 21 листопада 1918 року. URL: https://lva.court.gov.ua/sud1390/pro_sud/historical_note/

37. Західно-Українська Народна Республіка та її місце в історії українського державотворення (до 100-річчя проголошення): Збірник матеріалів Всеукраїнської

наукової конференції. Львів. 2018. Вип. 2. С. 280. URL: <https://law.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/Materialy-KONFERENT SIYI-lystopad2018-3-2.pdf>

38. Про народні суди і революційні трибунали УСРР: Тимчасове положення Ради Народних Комісарів України від 14 лютого 1919 року. URL: <https://pravo.studio/derjavi-prava-istoriya/timchasove-polojennya-pro-narodni-sudi-70854.html>

39. Цей день у новітній історії. Інститут історії України Національної академії наук України. Офіційна веб-сторінка Інституту історії України Національної академії наук України. URL: <http://history.org.ua/uk/chronology/33039>

40. Україна: хроніка XX століття. Рік 1919: Довідникове видання Інституту історії НАН України. Київ. 2005. С. 236. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0002917>

41. Про реорганізацію колегій захисників: Постанова Колегії Народного комісаріату юстиції Української Радянської Соціалістичної Республіки від 12 вересня 1928 року. URL: <http://history.org.ua/uk/chronology/33039>

42. Про колективні форми роботи захисників окружних колегій: Положення Народного комісаріату юстиції Української Радянської Соціалістичної Республіки від 20 жовтня 1929 року. URL: http://advokaturazt.blogspot.com/p/blog-page_2095.html

43. Про адвокатуру: Положення Верховної Ради Української Радянської Соціалістичної Республіки від 25 вересня 1962 року. URL: <https://unba.org.ua/assets/uploads/news/novosti/2016-05-17.materialy.krugliy.stil.lviv.pdf>

44. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства: Закон України від 05 липня 1991 року № 1306-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12>

45. Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 12-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/12-92>

46. Стенограма пленарного засідання Верховної Ради України: Засідання шосте від 17 вересня 1992 року. Бюлетень № 6 від 17 вересня 1992 року. URL: <https://www.rada.gov.ua/meeting/stenogr/show/4764.html>

47. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 13-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/13-92>

48. Про оподаткування доходів адвокатів: Головна Державна податкова інспекція України: Вказівка від 17 січня 1994 року № 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001225-94>

49. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03 липня 1998 року № 727/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98>

50. Адвокатура Вінниччини. Офіційна веб-сторінка: Сайт Ради адвокатів та КДКА Вінницької області. URL: http://osav.vn.ua/images/files_pdf/03_09_2015/3.pdf

51. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 04 листопада 2011 року № 4014-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/4014-17>

52. Шолкова Т.Б., Полякова А.В. Правове регулювання оподаткування діяльності адвоката як самозайнятої особи. Порівняльно-аналітичне право. Ужгород. 2019. Вип. 1. С. 255-257. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/36172>

53. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>

54. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

55. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне

соціальне страхування щодо усунення дискримінації за колом платників: Закон України від 13 травня 2020 року № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20>

56. Білоус В.Т. Співпраця Державної фіскальної служби України з платниками податків – запорука забезпечення фінансової безпеки держави. Фінансова безпека України на сучасному етапі: Збірник тез Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченій науковій школі професора В.Т. Білоуса. Ірпінь. 25 березня 2016 року. С. 33-36. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/handle/doc/422>

57. Кармаліта М.В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. Право та державне управління. Запоріжжя. 2020. Вип. 1. Т. 1. С. 56-62. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/11.pdf

58. Шаптала Є.Ю. Стимули в податково-правовому регулюванні: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Ірпінь. 2019. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe?&I21DBN=SAUA&P21DBN=SAUA&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=elib_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=ID=&S21COLORTERMS=0&S21STR=1470753

59. Сластьоненко О.О. Теоретичні засади реалізації фінансової безпеки держави. Ірпінський юридичний часопис. Ірпінь. 2021. Вип. 1 (5), С. 116–122. URL: [https://doi.org/10.33244/2617-4154.1\(5\).2021.116-122](https://doi.org/10.33244/2617-4154.1(5).2021.116-122)

60. Звіт Національної асоціації адвокатів України за 2016 рік. . Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. URL: https://unba.org.ua/assets/uploads/news/zvity/UNBA_ANNUAL_REPORT_2016.pdf

61. Кількість адвокатів сягнула майже 60 тисяч – Валентин Гвоздій. Національна асоціація адвокатів України. Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. 17 листопада 2020 року. URL: <https://unba.org.ua/news/6027-kil-kist-advokativ-syagnula-majzhe-60-tisyach--valentin-gvozdij.html>

62. Корінна Н.М. Правове регулювання оподаткування адвокатської

діяльності. Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (24 листопада 2017 року, м. Ірпінь / Університет ДФС України). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. С. 273-276. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/123456789/2129/1/1953_IR.pdf

63. Адвокати, внесені до реєстру адвокатів, зобов'язані стати на облік в органах ДФС. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. 08 лютого 2019 року. URL: <http://if.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/367366.html>

64. Основні аспекти оподаткування адвокатської діяльності, що розглядались на семінарі для адвокатів Дніпропетровської області, організованому ГУ ДФС у Дніпропетровській області. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. 03 листопада 2017 року. URL: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/315413.html>

65. Чи потрібно адвокату ставати на облік в контролюючому органі, як особі що здійснює незалежну професійну діяльність. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. 04 жовтня 2019 року. URL: <https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/local-news/393773.html>

66. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

67. Порядок обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1553-14>

68. Положення про реєстр страхувальників: Наказ Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1553-14>

69. Адвокатське бюро чи об'єднання як юридична особа може обрати або перейти на спрощену систему оподаткування. Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. 09 липня 2019 року. URL: <http://vl.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/384434.html>

70. Оподаткування адвокатської діяльності. Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. URL: <https://unba.org.ua/tax-advocasy>

71. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

72. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05 жовтня 2017 року № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>

73. Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>

74. Національний Класифікатор видів економічної діяльності ДК 009: 2010, розроблений на основі міжнародного стандарту NACE: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 року № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10>

75. Оподаткування діяльності адвоката під час зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю. Офіційний веб-портал Адвокатури Вінниччини. 2017. URL: http://osav.vn.ua/images/files_pdf/03_09_2015/3.pdf

76. Korinna Nadiia. Tax news 2017. Profit tax. Information Society: Economic and Legal Aspects of Development: 17-th All-Ukrainian Scientific and Practical Conference for Students and Cadets. Kyiv. 2018. P. 29, 30. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5382/1/4865_IR.pdf

77. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів): Наказ Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va185837-12>

78. Про затвердження роз'яснення щодо поєднання адвокатської діяльності з трудовою діяльністю та інших пов'язаних питань: Рішення Ради адвокатів України від 12 квітня 2019 року № 37. URL: https://unba.org.ua/assets/uploads/legislation/rishennya/2019-04-12-r-shennya-rau-37_5d08f00cee611.pdf

79. Корінна Н.М. Особливості правового регулювання сплати єдиного

соціального внеску адвокатом – самозайнятою особою, який тимчасово є найнятим працівником. Південноукраїнський правничий часопис. Одеса. 2019. № 4. Ч. 3. С. 106-109. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/26.pdf

80. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 листопада 2018 року в адміністративній справі № 820/1538/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/77661749>

81. Корінна Н.М., Шолкова Т.Б. Проблеми податкового законодавства, що регулює порядок сплати ЄСВ адвокатами, що не здійснюють адвокатську діяльність в разі її зупинення. Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки: збірник тез Податкового конгресу (12 грудня 2019 року, м. Ірпінь / Університет ДФС України). (Серія «Податкова та митна справа в Україні», Т. 141). Ірпінь: Університет ДФС України. 2019. С. 52-55. URL: https://congress.tax/wp-content/uploads/2020/01/Zbirnuk_tez_Podatkovyi_kongres.pdf

82. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 09 вересня 2013 року № 458. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1646-13>

83. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 вересня 2019 року в адміністративній справі № 520/3939/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/84077152>

84. Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

85. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04 грудня 2019 року в адміністративній справі № 520/3939/19. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/86401183>

86. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Серков проти України» від 07 липня 2011 року. Заява № 39766/05. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00264>

87. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Щокін проти

України» від 14 жовтня 2010 року, остаточне рішення Європейського Суду з прав людини від 14 січня 2011 року. Заяви № 23759/03 та № 37943/06. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858

88. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 року № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>

89. Гетманцев Д.О. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: Науково-практичний посібник / Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай. Київ: Юрінком – Інтер. 2017. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations>

90. Гетманцев Д.О., Макаруч Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Київ: Юрінком – Інтер. 2015. URL: https://scholar.google.com.ua/citations?view_op=view_citation&hl=uk&user=HUqRpwsAAAAJ&citation_for_view=HUqRpwsAAAAJ:qjMakFHDy7sC

91. 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. URL: <https://www.yakaboo.ua/ua/podatkovij-kodeks-ukraini-postatejnih-komentar-u-dvoh-chastinah-chastina-persha.html>

92. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Харків. 2007. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

93. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. Москва. 1958. URL: <http://lawlibrary.ru/izdanie8406.html>

94. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: Дисертаційне дослідження доктора юридичних наук: 12.00.07. Ірпінь, 2009. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

95. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність». 2008. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf

96. Кучерявенко М.П. Податкове право. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т.І. Єфименко, А.І.

Мярко́вського. ДННУ: «Академія фінансового управління». Вид. 2-ге, перероблене й доповнене. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління». 2013. Т. 3. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

97. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харьков: Легас. 2001. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KucherNalogPravoT4.pdf

98. Налоговое право Украины: учебное пособие / под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас. 2004. URL: http://adhdportal.com/book_934.html

99. Податкове право: навчальний. посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ: Юрінком – Інтер. 2003. URL: http://www.dut.edu.ua/uploads/1_1389_38672669.pdf

100. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. Изд. 2-е, переработанное и дополненное. Москва: Юристь, 2005. URL: https://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP_Matuzov_Malko.pdf

101. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Ірпінь. 2008. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

102. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податків: Монографія. Київ: Видавництво «Криниця-2007». 2012. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe?&I21DBN=SAUA&P21DBN=SAUA&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=elib_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=ID=&S21COLORTERMS=0&S21STR=0008503

103. Оніщик Ю.В. Податок і збір як системоутворюючі категорії податкового права: поняття, ознаки, сутність. Адвокат. Київ. 2010. № 2. С. 32–35. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

104. Оніщик Ю.В. Співвідношення категорій «суб’єкт фінансового права» та «суб’єкт фінансових правовідносин». Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право). Ірпінь. 2010. № 3 (50). С. 164–168. URL: <https://dusfsu.wixsite.com/nudpsu/naukovij-visnik>

105. Оніщик Ю.В. До питання про момент виникнення, зміни та припинення податкової правосуб’єктності організації – платника податку. Адвокат. Київ. 2009. № 1. С. 16–19. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

106. Товкун Л.В. Правове регулювання та особливості оподаткування самозайнятих осіб. Порівняльно-аналітичне право. 2016. № 2. С. 153–155. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/13213?locale=en>

107. Оніщик Ю.В. Актуальні питання оподаткування адвокатської діяльності. Фінансова безпека України на сучасному етапі: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Ірпінь, 28 листопада 2016 року. Ірпінь: Університет ДФС України. 2016. С. 106-110. URL: http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/1921/1/2015_IR.pdf

108. Оніщик Ю.В., Садовська І.О. Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро. Право і суспільство. Дніпро. 2020. № 1. Ч. 2. С. 115–120. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=147>

109. Садовська І.О. Поєднання адвокатської та підприємницької діяльності: податково-правовий аспект. Професійна правнича допомога: сучасний підхід: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (11 грудня 2019 року, м. Київ). Київ: Алерта. 2019. С. 194–197.

110. Садовська І.О. Адвокатська діяльність як категорія наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання. Прикарпатський юридичний вісник. Одеса. 2017. Вип. 1, Т. 4. С. 205-208 . URL: http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1-4_2017/46.pdf

111. Садовська І.О. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності. Прикарпатський юридичний вісник. Одеса. 2018. Вип. 2 (23). Т. 3. С. 58–61. URL: http://pjv.nuoua.od.ua/v2-3_2018/12.pdf

112. Садовська І.О. Правові особливості оподаткування доходів адвокатів як найманих працівників. Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування): збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції. м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 року / Редкол.: М.П. Кучерявенко, О.О. Головашевич. Харків: Асоціація фінансового права України. 2019. С. 319–323. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5479/1/4923_IR.pdf

113. Садовська І.О. Правові особливості системи оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Одеські юридичні читання: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 08 листопада 2019 року). Одеса: Видавничий дім «Гельветика». 2019. С. 110–114.

114. Садовська І.О. Податково-правовий статус адвоката. Порівняльно-аналітичне право. Ужгород. 2019. № 5. С. 289–291. URL: http://par-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_5_2019.pdf

115. Садовська І.О. Правове регулювання оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. National law journal: theory and practice. 2019. Nr. 6 (40). P. 91–95. URL: <http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2019/6/21.pdf>

116. Садовська І.О. Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського об'єднання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. Одеса. 2019. Вип. 41. Т. 1. С. 97–100. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4732/1/4489_IR.pdf

117. Головань І.В. До питання про поняття адвокатської діяльності. Адвокат. Київ. 2012. № 1 (136). С. 12–15. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

118. Головань І.В. До питання про організаційні форми діяльності адвокатури. Адвокат. Київ. 2004. № 5 (44). С. 25–27.

119. Скребець О.М., Козіна В.В. Оподаткування доходів адвокатів – «індивідуалів», одержаних у 2014 році. Вісник Національної асоціації адвокатів України. Київ. 2015. № 1–2 (10). С. 12–19. URL: [https://unba.org.ua/assets/uploads/news/visnyk/vestnik-naau-2015-1-2\(10\).pdf](https://unba.org.ua/assets/uploads/news/visnyk/vestnik-naau-2015-1-2(10).pdf)

120. Козіна В.В. Щодо оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності: старі-нові проблеми та шляхи їх вирішення. Вісник Національної асоціації адвокатів України. 2015. № 1–2 (10). С. 7–11. URL: [https://unba.org.ua/assets/uploads/news/visnyk/vestnik-naau-2015-1-2\(10\).pdf](https://unba.org.ua/assets/uploads/news/visnyk/vestnik-naau-2015-1-2(10).pdf)

121. Методичні рекомендації з оподаткування адвокатської діяльності / В.А. Гвоздій, І.С. Кальницька, Н.В. Матвійчук, за ред. В.А. Гвоздія. Харків: Фактор. 2017. URL: https://unba.org.ua/assets/uploads/files/2017-05_metod_

rekomend_z_opodatkuvannya_diyaln_adv.pdf

122. Джабурія О.О. Індивідуальна адвокатська діяльність як організаційна форма адвокатської діяльності. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. Ужгород. 2019. Вип. 54. С. 197–201

123. Зубарева О.Г. Адвокатская деятельность как особый вид юридической деятельности. Научный журнал «Северо-Кавказский юридический вестник». Ростов-на-Дону. 2015. № 3. С. 23–27. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/advokatskaya-deyatelnost-kak-osobyu-vid-yuridicheskoy-deyatelnosti>

124. Вільчик Т.Б. Адвокатура та громадянське суспільство у правовій державі. Право України. Київ. 2014. № 11. С. 243–250. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/7531/1/Vilch%D1%83k_243_250.pdf

125. Вільчик Т.Б. Співвідношення понять «правова допомога» та «правові (юридичні) послуги» в юридичній науці та законодавстві України. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. Одеса. 2013. № 6-2. Т. 1. С. 26–29. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/18754>

126. Яновська О.Г. Адвокатура України: Навчальний посібник. Київ: Юрінком-Інтер. 2007. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

127. Маринів Н.А. Правові аспекти оподаткування адвокатів як самозайнятих осіб. Юрист України. Харків. 2014. № 4. С. 82–86. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

128. Попелюшко В.О. Щодо питання про зародження та становлення адвокатури України. Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». Острог. 2016. № 1 (13). С. 1–22. URL: https://eprints.oa.edu.ua/7433/1/popeliushko_09122018.pdf

129. Адвокатура України: Книга 1. Організація адвокатури (з практикумом): Підручник у двох книгах / за заг. ред. С.Я. Фурси та Н.М. Бакаянної. Вид. 2-ге, доповнене і перероблене. Київ: Алерта. 2016. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

130. Дуравкіна Н.І. Деякі питання правового статусу адвокатів як найманих

працівників. Порівняльно-аналітичне право. Ужгород. 2017. № 4. С. 139–141. URL: http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/4_2017.pdf

131. Юркевич Ю.М. Правові засади функціонування адвокатських об'єднань в Україні. Підприємництво, господарство і право. Київ. 2016. № 12. С. 80–84. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

132. Гонтаренко С.В., Бова Є.Ю. Безоплатна правова допомога стає реальністю. Адвокат. Київ. 2009. № 7 (106). С. 11–15. URL:

133. Чебаненко А.М. Правова допомога і правові послуги – «дві великі різниці». Закон і бізнес. Київ. 2001. № 7 (17-23 лютого 2001 року). С. 25–28. URL:

134. Гнатів О.М. Поняття правової допомоги за законодавством України. Матеріали науково-практичної Інтернет-конференції. 24 лютого 2012 року. «Правопорядок у державному та суспільному розвитку: національний і міжнародний вимір». URL: <http://www.legalactivity.com.ua/index.php>

135. Книгін К.Г. Організаційно-правові форми надання правової допомоги адвокатом за чинним законодавством України. Актуальні проблеми держави і права. Одеса. 2014. Вип. 72. С. 417–423. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

136. Дабижа Т.Г. Обеспечение гарантий независимости адвокатской деятельности и адвокатуры: Диссертационная работа кандидата юридических наук: 12.00.11. Москва. 2017. URL: <https://izak.ru/upload/iblock/3ce/3ce6d0eda01e8012a0eb77e742f905f1.pdf>

137. Святоцький О.Д. Адвокатура в юридичному механізмі захисту прав громадян (історико-правове дослідження): Дисертаційне дослідження доктора юридичних наук: 12.00.01. Київ. 1994. URL: http://194.44.11.130/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe

138. Тацій Л.В. Юридична природа адвокатури в системі захисту прав і свобод людини і громадянина: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.01. Харків. 2008. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

139. Святоцька В.О. Інститут адвокатури України: становлення та розвиток: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.01. Львів. 2010. URL:

<http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

140. Переверза І.М. Загальнотеоретичні підходи до моделювання адвокатської діяльності: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.01. Одеса. 2016. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

141. Аракелян М.Р. Концептуальні засади правозахисної діяльності адвокатури: Дисертаційне дослідження доктора юридичних наук: 12.00.01. Одеса. 2019. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

142. Калинюк С.С. Інститут адвокатури в механізмі реалізації права людини і громадянина на правову допомогу: конституційно-правовий аспект: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.02. Ужгород. 2015. URL: <https://www.uzhnu.edu.ua/uk/infocentre/get/8485>

143. Богославець В.М. Договори про надання правових послуг: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.03. Київ. 2008. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

144. Кравченко М.В. Відповідальність адвокатів за порушення зобов'язань за договорами про надання правової допомоги: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.03. Київ. 2016. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

145. Шпак М.В. Професійне представництво адвоката у цивільному процесі: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.03. Харків. 2018. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

146. Месрович Н.А. Адміністративно-правове регулювання адвокатської діяльності в Україні: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Харків. 2014.

147. Шкребець Є.Ф. Адвокатура України: адміністративно-правове забезпечення діяльності на сучасному етапі: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Харків. 2016. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

148. Яновська О.Г. Правові гарантії діяльності адвоката-захисника в кримінальному процесі України: Дисертаційна робота кандидата юридичних

наук: 12.00.09. Київ. 1997. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

149. Кучевський П.В. Діяльність адвоката у кримінальному процесі: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.09. Київ. 2011. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe

150. Хотенець П.В. Правовий статус адвоката в Україні: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.10. Харків. 2001. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

151. Коваленко Т.С. Дисциплінарна відповідальність адвокатів: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.10. Київ. 2010. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

152. Іванцова А.В. Організаційні форми діяльності адвокатури: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.10. Харків, 2010. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

153. Северин К.М. Принципи адвокатської діяльності: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.10. Київ. 2015. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

154. Вільчик Т.Б. Адвокатура як інститут реалізації права на правову допомогу: порівняльно-правовий аналіз законодавства країн Європейського Союзу та України: Дисертаційне дослідження доктора юридичних наук: 12.00.10. Харків. 2016. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/suak/corp.exe>

155. Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: Дисертаційна робота кандидата юридичних наук: 12.00.07. Київ. 2020. URL:

156. Податкове вдосконалення: адвокатам впорядкують оподаткування як самозайнятих осіб. Офіційна веб-сторінка: Сайт Ради адвокатів Київської області. URL: <http://radako.com.ua/news/podatkove-vdoskonalennya-advokatam-vporядkuuyutorodatkuвання-yak-samozaynyatih-osib>

157. Романюк А.Б. Окремі питання здійснення індивідуальної адвокатської діяльності. Прикарпатський юридичний вісник. Одеса. 2014. Вип. 3 (6). С. 328 – 332. URL: <http://www.pjv.nuoua.od.ua/index.php/prikarpatskij-yuridichnij-visnik-3->

2014

158. Посилення ролі адвокатури – основний лейтмотив діяльності робочої групи з підготовки змін до Закону України «Про адвокатуру і адвокатську діяльність». Вісник кримінального судочинства. Київ. 2015. № 1. С. 276–280. URL: <https://vkslaw.knu.ua/ua/2-2015-zmahalne-kryminalne-sudochynstvo-2/14-pravova-khronika/35-posylennia-rol-i-advokatury-osnovnyi-leitmotyv-diialnosti-robochoi-hrupy-z-pidhotovky-zmin-do-zakonu-ukrainy-pro-advokaturu-i-advokatsku-diialnist>

159. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо здійснення адвокатської діяльності): Проект Закону України, схвалений 26–27 квітня 2014 року Позачерговим з'їздом адвокатів України. URL: <http://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/inshi-dokumenty/proekt-zakonupro-advokaturu.pdf>

160. Адвокатський гонорар: шлях до прозорого оподаткування. Вісник Міністерства доходів і зборів України. 2014. № 29–30. С. 64–65. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7331?issue=178>

161. Корінна Н.М. Основні аспекти оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. Ірпінський юридичний часопис. Ірпінь. УДФСУ. 2021. Вип. 1 (5). С. 136-144. URL: <http://ojs.nusta.edu.ua/index.php/ojs5/article/view/574>.

162. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

163. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

164. Корінна Н.М. Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від діяльності адвокатського бюро. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (07 квітня 2021 року, м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу / Міністерство фінансів України: Університет державної фіскальної служби України [та ін.], Ірпінь. 2021. С. 216-220. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7993/1/7637_IR.pdf.

165. Корінна Н.М. Правове регулювання сплати платежів адвокатським об'єднанням. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (25 березня 2020 року, м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу / Міністерство фінансів України Університет державної фіскальної служби України [та ін.]. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», Т. 143). Ірпінь. 2020. Ч. 2. С. 80-83. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6572/1/6744_IR.pdf.

166. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб дивідендів. Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://zp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-270289.html>

167. Оподаткування дивідендів: з 1 січня 2021 року – за новими правилами. Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. 02 грудня 2020 року. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100021458-opodatkuvanni-dividendiv-z-01-01-2021-r-za-novimi-pravilami>

168. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06 грудня 2019 року № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>

169. Про затвердження Положення про форму та зміст структури власності: Наказ Міністерством фінансів України від 19 березня 2021 року № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0768-21>

170. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

171. У Києві відбувся круглий стіл за темою «Захист соціальних прав адвокатів». Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. 19 серпня 2019 року. URL: <https://unba.org.ua/news/4592-u-kievi-vidbuvsya-kruglij-stil-za-temoyu-zahist-social-nih-prav-advokativ.html>

172. Про деякі особливості звітування з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до наказу

Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2020 року № 814. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0174-21>

173. Звернення Голови НААУ до Комісії з питань правової реформи при Президентові України щодо усунення дискримінаційних умов оподаткування адвокатської діяльності. Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. 14 липня 2021 року. URL: <https://unba.org.ua/news/6798-zvernennya-golovi-naau-do-komisii-z-pitan-pravovoi-reformi-pri-prezidentovi-ukraini-shodo-usunennya-diskriminacijnih-umov-opodatkuvannya-advokats-koi-diyal-nosti.html>

174. Лист Голові Комісії з питань правової реформи при Президентові України: Національна асоціація адвокатів України. Офіційна веб-сторінка Національної асоціації адвокатів України. URL: https://unba.org.ua/assets/uploads/1f9febed8f328e8169e1_file.pdf

175. Про Стратегію розвитку системи правосуддя та Конституційного судочинства на 2021-2023 роки: Указ Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/231/2021>

176. Про затвердження Стратегії розвитку Національної асоціації адвокатів України на 2021-2025 роки: Рішення Національної асоціації адвокатів України 02 липня 2021 року № 38. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr038871-21>

177. Бакаянова Н.М. Основи адвокатури України: функціональні та організаційні аспекти: монографія. Одеса: Юридична література. 2017. URL: https://scholar.google.com.ua/citations?view_op=view_citation&hl=ru&user=CDIDNmIAAAAJ&citation_for_view=CDIDNmIAAAAJ:GnPB-g6toBAC

178. Білоус В.Т., Варшамян Т.Г. Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення. Knowledge, Education, Law, Management. Lublin. 2020. № 7 (35). Vol. 1. С. 122-129 URL: <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.7.1.20>

179. Юридична особа–платник єдиного податку отримав дохід, що перевищує 5 млн. грн. Дізнайтесь про порядок оподаткування. Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. 19 березня 2019 року. URL:

<http://zp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/371909.html>

180. Корінна Н.М. Міжнародний досвід правового регулювання платежів від адвокатської діяльності. Наукові перспективи (Серія: «Державне управління», Серія «Право», Серія «Економіка», Серія «Педагогіка», Серія «Медицина», Серія «Психологія»). Київ. 2021. № 8 (14). С. 257-267. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/issue/view/19/43>

181. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25 декабря 2017 года № 120-VI. URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637&doc_id2=36148637#pos=4;-98&pos2=1281;-98

182. Налоговый кодекс Республики Узбекистан: Закон Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 года № ЗРУ-599. URL: [https://nrm.uz/contentf?doc=610441_nalogovyuy_kodeks_respubliki_uzbekistan_\(utverjden_zakonom_ruz_ot_30_12_2019_g_n_zru-599\)&products=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana](https://nrm.uz/contentf?doc=610441_nalogovyuy_kodeks_respubliki_uzbekistan_(utverjden_zakonom_ruz_ot_30_12_2019_g_n_zru-599)&products=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana)

183. Налоговый кодекс Кыргызской Республики: Закон Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230. URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445>

184. Об адвокатуре: Закон Эстонии от 21 марта 2001 года. URL: <https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ruseadused/2010.06.2018.pdf>

185. О налогообложении: Закон Эстонской Республики от 20 февраля 2002 года. URL: https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ruseadused/98_18032015.pdf

186. О подоходном налоге: Закон Эстонской Республики от 15 декабря 1999 года. URL: https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ruseadused/%95_01.07.2015.pdf

187. О социальном налоге: Закон Эстонской Республики от 13 декабря 2000 года. URL: https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ruseadused/_29.03.2015.pdf

188. О налоге с оборота: Закон Эстонской Республики от 10 декабря 2003 года. URL: https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ruseadused/90_01.07.2015.pdf

189. Мария Дерра. Адвокатура в Германии. URL: [file:///E:/Downloads/20\(2\).pdf](file:///E:/Downloads/20(2).pdf)

190. Zakon o odvjetništvu Republike Hrvatske: Sabor Republike Hrvatske. 10.2.1994. №№ 9/1994. №№ 09/94, 117/08, 50/09, 75/09, 18/11, 126/21. URL: <https://www.zakon.hr/z/176/Zakon-o-odvjetni%C5%A1tvu>

191. Сарычев Д.В. Адвокатура в Республике Хорватия. Евразийская адвокатура@eurasian-advocacy. Проблемы организации и функционирования адвокатуры. 2019. Вып. 5 (42). С. 32-35. URL: <https://readera.org/advokatura-v-respublike-horvatija-140244674>

192. Robert Travaš. Svake godine u registar uđe 300 novih odvjetnika. 12. Studenoga 2014. Vecernji.hr. URL: <https://www.vecernji.hr/vijesti/svake-godine-u-registar-ude-300-novih-odvjetnika-972884>

193. Vilim Cvok. Hrvatska je mala bara za toliko krokodila. 02. ožujka 2018. Express.24sata.hr. URL: <https://express.24sata.hr/top-news/hrvatska-je-mala-bara-za-toliko-krokodila-14515>

194. Suzana Varošaneć. Od 4740 hrvatskih odvjetnika tek ih se 6 registriralo za rad i u EU. 25. ožujak 2018. Poslovni.hr. URL: <https://www.poslovni.hr/hrvatska/ne-sirenju-odvjetnistva-kao-biznisa-339113>

195. Ustav Republike Hrvatske: Sabor Republike Hrvatske. 22.12.1990. №№ 56/1990. №№ 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14. URL: <https://www.zakon.hr/z/94/Ustav-Republike-Hrvatske>

196. Odvjetništvo. Psc.hr. URL: <https://psc.hr/odvjetnistvo>

197. Tarifu. O nagradama i naknadi troškova za rad odvjetnika: Hrvatska odvjetnička komora. 19.12.2012. №№ 142/2012. URL: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_12_142_3023.html

198. L. Belanić, Osiguranje od odgovornosti odvjetnika Zb. Prav. fak. Rij. (1991) v. 31, br. 1, Suppl., 263-293 (2010.) URL: <https://hrcak.srce.hr/file/81615>

199. An. S./Hina. Odvjetnici moraju odustati od fiksnih tarifa. 10.05.2021. Poslovni.hr. URL: <https://www.tportal.hr/vijesti/clanak/odvjetnici-moraju-odustati-od-fiksnih-tarifa-20210510>

200. Kodeks odvjetničke etike: Hrvatska odvjetnička komora. 20.6.2007. №№ 64/2007. URL: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_06_64_1999.html

201. Statut Hrvatske odvjetničke komore: Hrvatska odvjetnička komora. 18. veljače 1995. №№ 224/95. URL: <https://www.iusinfo.hr/zakonodavstvo/statut-hrvatske-odvjetnicke-komore-4>

202. Damir Juras, Leon Tauber, Anamarija Buzolić Mrklić: Disciplinska odgovornost odvjetnika. Pravni vjesnik god. 30 BR. 3-4. 2014. P. 259-282. URL: <https://hrcak.srce.hr/file/198175>

203. Zakon o porezu na dohodak: Sabor Republike Hrvatske. 15.12.2004. №№ 177/2004. №№ 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20. URL: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>

204. Koliko zarađuju odvjetnički uredi koji rade i na ovrhama? 02. veljače 2018. Vecernji.hr. URL: <https://www.vecernji.hr/vijesti/ovrhe-ovrsni-zakon-odvjetnici-blokirani-duznici-1223868>

205. Hrvoje Kačer. Pravna pomoć - Dobro promislite treba li vam prvo, drugo... peto pravno mišljenje. 28. travanj 2021. Lider.media. URL: <https://lider.media/sto-i-kako/pravna-pomoc-dobro-promislite-treba-li-vam-prvo-drugo-peto-pravno-misljenje-136439>

206. Ustawa Prawo o adwokaturze: Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. z dnia 26 maja 1982 r. Dz. U. 1982 Nr 16 poz. 124. Opracowano na podstawie: t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1651, 2320, z 2021 r. poz. 2052. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19820160124/U/D19820124Lj.pdf>

207. Adwokatura Polska. Naczelna Rada Adwokacka. 28. travanj 2021. Lider.media. URL: http://www.nra.pl/adwokatura-polska/#EN_PL

208. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej: Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. 1997, NR 78 poz. 483 zm. Dz.U. 2001 nr 28 poz. 319 26.03.2001 zm. Dz.U. 2006 nr 200 poz. 1471 07.11.2006 zm. Dz.U. 2009 nr 114 poz.

946 21.10.2009 URL: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>

209. Ustawa o świadczeniu przez prawników zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej: Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. z dnia 5 lipca 2002 r. Dz.U.2020.823 t.j. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/swiadczenie-przez-prawnikow-zagranicznych-pomocy-prawnej-w-16974525>

210. Adwokat Dr Michał Rządkowski. Status adwokata w polskim systemie prawnym: Adwokat jako zawód zaufania publicznego. 8 maja, 2021. Defensoriuris.pl. URL: <http://www.defensoriuris.pl/blog-strefa/tematy/status-adwokata-w-polskim-systemie-prawnym-adwokat-jako-zawod-zaufania-publicznego>

211. Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej): Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej. z dnia 1 lipca 2021 r. nr 17/2021 NRA. URL: <https://adwokatura.krakow.pl/samorzad/akty-prawne-uchwaly-nra/kodeks-etyki-adwokackiej-4.html>

212. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie. 2015-10-22. Dz.U. 2015 poz. 1800. URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20150001800>

213. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. Rada Ministrów. 2021-09-14. Dz.U. 2021 poz. 1690. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20210001690>

214. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne: Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. z dnia 20 listopada 1998 r. Dz. U. 1998 Nr 144 poz. 930. Opracowano na podstawie: t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, 2105. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19981440930/U/D19980930Lj.pdf>

215. Ryczałt ewidencjonowany – czym jest podatek ryczałtowy? 15 grudnia 2020 r. PITax.pl URL: <https://www.pitax.pl/wiedza/poradnik-rozliczenia/ryczalt-ewidencjonowany>

216. Jacek Trela. Ryczałt ewidencjonowany – czym jest podatek ryczałtowy? 17.10.2020. Rp.pl URL: <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art470801-podatek-od->

profesjonalizmu-jacek-trela-o-projekcie-ws-ryczaltu-od-adwokatow-i-radcow

217. Ryczałt ewidencjonowany – przychody firmy w 2021 roku. E-pity. URL: <https://www.e-pity.pl/kalkulatory-podatkowe/ryczalt-ewidencjonowany>

218. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. z dnia 26 lipca 1991 r. Dz.U.2021.0.1119 t.j. URL: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych>

219. Andrzej Lazarowicz. Zryczałtowany podatek – kto może wybrać taką formę opodatkowania? 2021-12-23. Poradnikprzedsiębiorcy.pl. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zryczałtowany-podatek-dla-kogo-i-z-jakimi-stawkami>

220. Monika Pogroszewska. «Polski Ład» PiS: chcesz przejść na prosty podatek, uważaj na pułapki. 29.09.2021 Rp.pl. URL: <https://www.rp.pl/podatki/art18963541-polski-lad-pis-chcesz-przejsc-na-prosty-podatek-uwazaj-na-pulapki>

221. Monika Pogroszewska. Polski Ład PiS: ryczałt atrakcyjniejszy od podatku liniowego - propozycje podatkowe Ministerstwa Finansów. 27.08.2021. Rp.pl. URL: <https://www.rp.pl/podatki/art16891201-polski-lad-pis-ryczalt-atrakcyjniejszy-od-podatku-liniowego-propozycje-podatkowe-ministerstwa-finansow>

222. Przemysław Wojtasik. Nowy podatek dla prawników – adwokaci i radcowie prawni prowadzący małe kancelarie rozliczą się ryczałtem. 07.10.2020. Rp.pl. URL: <https://www.rp.pl/prawnicy/art490201-nowy-podatek-dla-prawnikow-adwokaci-i-radcowie-prawni-prowadzacy-male-kancelarie-rozlicza-sie-ryczaltem>

223. Nowy podatek dla prawników - adwokaci krytykują różnicowanie stawek ryczałtu. 08.10.2020. Rp.pl. URL: <https://www.rp.pl/uslugi-ceny-zarobki/art8798521-nowy-podatek-dla-prawnikow-adwokaci-krytykuja-roznicowanie-stawek-ryczaltu>

224. Romina Štaba. Što donosi konačni Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o odvjetništvu? 06.09.2021. Psod.hr. URL: <https://www.psod.hr/objave/sto-donosi-konacni-prijedlog-zakona-o-izmjenama-i-dopunama>

225. Prijedlog zakona o izmjenama i dopunama zakona o odvjetništvu. Esavjetovanja.gov.hr. URL: <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=13601>

226. Про публічні закупівлі: Закон України від 25 грудня 2015 року № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

227. Про затвердження Порядку та критеріях залучення органами місцевого самоврядування юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги: Наказ Міністерства юстиції України від 15 червня 2012 року № 891/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0987-12>

228. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

229. Експертного звіту щодо спрощення та впорядкування доступу громадян до безоплатної первинної правової допомоги. URL: <https://ldn.org.ua/useful-material/ekspertnyy-zvit-shchodo-shchodo-sproshchennia-ta-vporiadkuvannia-dostupu-hromadian-do-bezoplatnoi-pervynnoi-pravovoi-dopomohy-zokrema-shchodo-mozhlyvosti-zaluchennia-orhanamy-mistsevoho-samovriaduvann/>

230. Про затвердження Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство юстиції України: Наказ Міністерства юстиції України від 10 вересня 2021 року № 3201/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0987-12>

231. Кримінальний кодекс України від 05 квітня 2001 року № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

232. Савченко Л.А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток. Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи) : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 5 жовтня 2016 року / Редколегія: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін. – Київ: Асоціація фінансового права України. 2016. С. 207-210. URL: <http://eportfolio.kubg.edu.ua/data/conference/1453/document.pdf>

233. Бригінець О.О. Актуальні питання правового забезпечення податкової безпеки України. Економіка. Фінанси. Право: щомісячний інформаційно-аналітичний журнал. Київ. 2021. № 2. С. 13-15. URL: <http://efp.in.ua/en/journal->

article/590

234. СПІЛЬНА ЗАЯВА учасників експертної дискусії «Подолання бар'єрів для фінансування місцевим самоврядуванням безоплатної первинної правової допомоги». URL: <https://ldn.org.ua/event/podolannia-bar-ieriv-dlia-finansuvannia-mistsevym-samovriaduvanniam-bezoplatnoi-pervynnoi-pravovoi-dopomohy-zaiava-pro-nevidkladni-zakhody/>

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Корінна Н. М. Особливості правового регулювання сплати єдиного соціального внеску адвокатом-самозайнятою особою, який тимчасово є найнятим працівником. *Південноукраїнський правничий часопис*. № 4. 2019. С. 106-109.
2. Корінна Н. М. Основні аспекти оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. *Ірпінський юридичний часопис*. Ірпінь: УДФСУ. Вип. 1 (5). 2021. С. 136-144.
3. Корінна Н. М. Міжнародний досвід правового регулювання платежів від адвокатської діяльності. *Наукові перспективи* (Серія: «Державне управління», Серія «Право», Серія «Економіка», Серія «Педагогіка», Серія «Медицина», Серія «Психологія»). № 8 (14) 2021. С. 257-267.
4. Korinna Nadiia. Historical and legal aspects of payment of payments from income from law activities on the territory of Ukraine. *Reality of Politics. Estimates – Comments – Forecasts. Quarterly 2021*, №, 2 (16) / Torun, 2021. P. 50-67 (*Republic of Poland*).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Корінна Н. М. Правове регулювання оподаткування адвокатської діяльності. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (24 листопада 2017 року, м. Ірпінь / Університет ДФС України). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД». 2017. С. 273-276.
6. Korinna Nadiia. Tax news 2017. Profit tax. *Information Society: Economic and Legal Aspects of Development: 17-th All-Ukrainian Scientific and Practical Conference for Students and Cadets*. Kyiv. 2018. P. 29, 30.
7. Корінна Н. М., Шолкова Т. Б. Проблеми податкового законодавства, що

регулює порядок сплати ЄСВ адвокатами, що не здійснюють адвокатську діяльність в разі її зупинення. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки: збірник тез Податкового конгресу* (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України. 2019. С. 52-55 (Серія «Податкова та митна справа в Україні», Т. 141).

8. Корінна Н. М. Правове регулювання сплати платежів адвокатським об'єднанням. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (25 березня 2020 р., м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу/Мін-во фінансів України Ун-т. держ. фіскальної служби України [та ін.].* Ірпінь. 2020. Ч. 2. С 80-83 (Серія «Податкова та митна справа в Україні» Т. 143).

9. Корінна Н. М. Особливості правового регулювання сплати платежів з доходів від діяльності адвокатського бюро. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (07 квітня 2021 року, м. Ірпінь / УДФСУ). До 100-річчя створення навчального закладу/Мін-во фінансів України Ун-т. держ. фіскальної служби України [та ін.].* Ірпінь. 2021. С. 216-220.