

6. Пасочник В. Земельный банк: большая надежда или большая афера? *Зеркало недели*. 2012. 22 июня. Вып. № 23, 24.
7. Романовська О. Міжнародний досвід земельної реформи: чому немає панацеї. Проект «популярна економіка: моніторинг реформ» № 11. 28 травня 2013 року, місячний звіт. URL: <http://cost.ua/news/569-land-reform-international-experience> (дата звернення: 03.12.2019).
8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 17.06.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1507-vii> (дата звернення: 05.12.2019 р.).
9. Про ліквідацію публічного акціонерного товариства «Державний земельний банк» : постанова Кабінета Міністрів України від 10.09.2014 р. № 418. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/418-2014-p> (дата звернення: 17.12.2019).
10. Лупенко Ю. Ліквідація державного земельного банку відтерміновує формування ринку сільськогосподарських земель в Україні. URL: <http://www.iae.org.ua/presscentre/agroproblem.html> (дата звернення: 20.12.2019).
11. Мельник Л.В. Государственное регулирование и поддержка использования ресурсного потенциала ипотечного кредитования в аграрной сфере. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 166–171.
12. Краснікова О.М. Фінансові аспекти діяльності Полтавського земельного банку: уроки історії. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 8–13.
13. Пенькова К. Врегулювання питань з володіння та розпорядження земельними ділянками в країнах Європи та США. Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29151.pdf> (дата звернення: 19.12.2019).

ОНИЩИК Ю. В.,

доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
(Академія праці, соціальних відносин
і туризму)

САДОВСЬКА І. О.,

здобувач
(Науково-дослідний інститут
публічного права)

УДК 347.73:336

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.1-2.20>

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
ДОХОДІВ АДВОКАТСЬКОГО БЮРО**

Стаття присвячена правовим особливостям оподаткування доходів адвокатського бюро, системам оподаткування діяльності адвокатського бюро та їх перевагам і недолікам.

Встановлено, що адвокатське бюро є специфічною організаційно-правовою формою господарювання, оскільки таке утворення неможливо зарахувати до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств. Адвокатське



бюро є самостійним платником податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності та податковим агентом у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру. Відповідно до чинного податкового законодавства адвокатське бюро може перебувати як на загальній системі оподаткування своїх доходів, так і на спрощеній. Як загальна система оподаткування доходів адвокатського бюро, так і спрощена мають свої переваги та недоліки.

Адвокатське бюро, яке обрало загальну систему оподаткування, сплачує податок на прибуток підприємств. Адвокатське бюро, яке перебуває на спрощеній системі оподаткування, сплачує єдиний податок для платників третьої групи. Як за загальною системою оподаткування, так і за спрощеною адвокатське бюро, яке використовує працю найманих працівників, має статус податкового агента. Адвокатське бюро як податковий агент зобов'язане нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі. Оподаткування доходу адвоката-засновника адвокатського бюро залежить від підстави (форми) виплати такого доходу. Якщо дохід виплачується як заробітна плата, то в цьому випадку із суми нарахованої заробітної плати утримується податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Якщо дохід виплачується у вигляді дивідендів, утримується податок на пасивні доходи та військовий збір.

Виокремлено переваги та недоліки систем оподаткування доходів адвокатського бюро.

Ключові слова: оподаткування, адвокатське бюро, незалежна професійна діяльність, адвокат, організаційна форма адвокатської діяльності.

Onischyk Yu. V., Sadovska I. O. Legal regulation of the taxation income law office

The article deals with the legal peculiarities of taxation of the law firm's income, the systems of taxation of the law firm's activities and their advantages and disadvantages.

It is established that the law firm is a specific legal form of business management, since such formation can not be attributed to business or non-business companies. The Law Firm is an independent taxpayer on income from the practice of a lawyer and a tax agent in case of payments in favor of the lawyer-founder of the law firm and individuals under labor or civil contracts. Under current tax law, a law firm can be on both the general tax system and its simplified tax system. Both the general system of taxation of the law office and the simplified have their advantages and disadvantages.

The law firm that chooses the general tax system pays corporate income tax. The law firm, which is under the simplified tax system, pays a single tax for third-party payers. Under both the general tax system and the simplified tax system, a law firm that employs the work of employees has the status of a tax agent. The tax office, as a tax agent, is obliged to charge, withhold and pay the personal income tax and military levy in the budget on behalf and at the expense of the individual from the income paid to such person. Taxation of the income of the lawyer-founder of the law firm depends on the basis (form) of payment of such income. If the income is paid as wages, in this case, the personal income tax and military levy will be deducted from the amount of accrued wages. If the income is paid in the form of dividends, the passive income tax and the military levy will be withheld.

The advantages to the disadvantages of the law office's income tax systems are highlighted.

Key words: taxation, law office, independent professional activity, lawyer, organizational form of advocacy.



Вступ. Адвокатська діяльність є специфічним видом діяльності фізичної особи, яка визначається як незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту [1]. Однією з організаційних форм адвокатської діяльності є адвокатське бюро. Нині серед актуальних проблем діяльності адвокатського бюро є питання оподаткування доходів такого утворення. Тому виникає необхідність з'ясування правового режиму оподаткування доходів адвокатського бюро, переваг і недоліків систем оподаткування діяльності адвокатського бюро, обрання адекватної системи оподаткування діяльності адвокатського бюро з урахуванням особливостей його діяльності.

Правовим засадам функціонування адвокатського бюро як організаційної форми адвокатської діяльності присвячені праці таких учених, як М.Р. Аракелян, Н.М. Бакаєнова, Т.В. Варфоломєєва, Т.Б. Вільчик, С.О. Іваницький, В.В. Заборовський, П.В. Кучеревський, Є.Ф. Шкрєбець, О.Г. Яновська та ін. Окремим питанням, пов'язаним з оподаткуванням доходів від адвокатської діяльності, приділено увагу О.М. Клименко, Ю.В. Оніщиком, А.Б. Романюком та ін. Однак правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро залишилось поза увагою науковців.

Постановка завдання. Мета статті – з'ясувати правові особливості оподаткування доходів адвокатського бюро, охарактеризувати наявні системи оподаткування діяльності адвокатського бюро та визначити їхні переваги і недоліки.

Результати дослідження. Відповідно до ст. 14 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатське бюро є юридичною особою, створеною одним адвокатом, і діє на підставі статуту. Найменування адвокатського бюро має включати прізвище адвоката, який його створив. Державна реєстрація адвокатського бюро здійснюється в порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців». Адвокатське бюро має самостійний баланс, може відкривати рахунки в банках, мати печатку, штампи і бланки зі своїм найменуванням. Про створення, реорганізацію або ліквідацію адвокатського бюро адвокат, який створив адвокатське бюро, протягом трьох днів із 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 адвокатське бюро. Адвокатське бюро може залучати до виконання укладених бюро договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах [1].

Згідно зі ст. 81 Цивільного кодексу України адвокатське бюро є юридичною особою приватного права, оскільки створюється таке утворення на підставі установчих документів (статуту) [2]. Відповідно до Класифікації організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004 адвокатське бюро належить до господарських товариств [3]. Водночас адвокатське бюро є специфічною організаційно-правовою формою господарювання, оскільки таке утворення неможливо зарахувати до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств (адвокатська діяльність не є підприємницькою; адвокатське бюро відсутнє серед переліку господарських товариств, які здійснюють підприємницьку діяльність із метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства); кошти, отримані адвокатським бюро, є гонораром для адвокатів (учасників) за надання правової допомоги, а непідприємницькі товариства не мають на меті одержання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками).

Відповідно до чинного податкового законодавства адвокатське бюро може перебувати як на загальній системі оподаткування своїх доходів, так і на спрощеній. Загальна система оподаткування передбачає сплату усіх видів податків і зборів, передбачених податковим законодавством України, залежно від наявності певних об'єктів оподаткування. Необхідно зазначити, що загальна система оподаткування діяльності адвокатського бюро має більш складну форму оподаткування щодо ведення обліку й складання звітності. Однак, на відміну від спрощеної системи оподаткування, загальна система оподаткування не має обмежень, властивих спрощеній системі оподаткування. При цьому варто звернути увагу на те, що на



спрощеній системі оподатковується вся виручка адвокатського бюро, а на загальній – тільки чистий дохід, що залишився після оплати витрат на провадження адвокатської діяльності.

Адвокатське бюро, яке обрало загальну систему оподаткування, сплачує податок на прибуток підприємств. У пп. 133.1.1 п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено, що платниками податку на прибуток підприємств – резидентами є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Відповідно до ст. 134 ПК України об'єктом оподаткування 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. Згідно з п. 135.1 ст. 135 ПК України базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування, визначеного за ст. 134 цього Кодексу з урахуванням положень цього Кодексу. У п. 136.1 ст. 136 ПК України встановлено, що базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств становить 18%. Податок нараховується платником самостійно. Відповідно до п. 137.5 ст. 137 ПК України річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), а також таких, в яких річний дохід не перевищує 20 млн грн. Платники податку, в яких дохід перевищує 20 млн грн, подають податкову декларацію щоквартально [4].

Адвокатське бюро може обрати спрощену систему оподаткування, якщо воно відповідає вимогам, встановленим Главою 1 Розділу XIV ПК України, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою. Згідно з абз. 1 п.п. 298.1.4 п. 298.1 ст. 298 ПК України суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно до норм цього 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 спрощену систему оподаткування суб'єкта господарювання може бути здійснений за умови, якщо протягом календарного року, що передусє періоду переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єктом господарювання дотримано вимоги, встановлені в п. 291.4 ст. 291 ПК України. Відповідно до цього пункту адвокатське бюро, в якого протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн грн, належить до третьої групи [4].

У п. 292.1 ст. 292 ПК України встановлено, що доходом адвокатського бюро є будь-який дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 цієї статті. Згідно зі ст. 293 ПК України під час застосування спрощеної системи оподаткування ставка єдиного податку для платників третьої групи може становити 3% (у разі сплати податку на додану вартість) або 5% (у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку). Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал. Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал [4].

Як за загальною системою оподаткування, так і за спрощеною адвокатське бюро, яке використовує працю найманих працівників, має статус податкового агента. Відповідно до п. 18.1 ст. 18 ПК України податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [4]. Згідно з п. 176.2 ст. 176 ПК України адвокатське бюро зобов'язане: а) своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок із доходу, що виплачується на користь платника податку



та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок; б) подавати у строки, встановлені цим Кодексом для податкового кварталу податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування [4].

Адвокатське бюро як податковий агент зобов'язане нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі. Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід. До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту). Ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18% бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих), у тому числі, але не виключно 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. Адвокатське бюро, яке нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку (фізичної особи), зобов'язане утримувати військовий збір із суми такого доходу за його рахунок у розмірі 1,5% від об'єкта оподаткування [4].

Оподаткування доходу адвоката-засновника адвокатського бюро залежить від підстави (форми) виплати такого доходу. Якщо дохід виплачується як заробітна плата, то в цьому разі із суми нарахованої заробітної плати утримується 18% податку на доходи фізичних осіб та 1,5% військового збору. Якщо у статуті адвокатського бюро зазначено, що засновник/один з учасників має право безпосередньо здійснювати керівництво та право засновника/учасника отримувати прибуток від діяльності у вигляді дивідендів, то між засновником/учасником та адвокатським бюро не виникають трудові відносини та заробітна плата не нараховується. Форма участі засновника в управлінні адвокатським бюро, якщо власник здійснює управління адвокатським бюро без укладення трудового договору, і спосіб винагороди власнику за таку діяльність можуть бути визначені в установчих документах. Відносини, які виникають у процесі виконання засновником функцій директора підприємства без укладання трудового договору, є корпоративними, а отже, відсутній обов'язок укласти трудовий договір, нараховувати та сплачувати заробітну плату [5; 6].

Для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств, ставка податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюється у розмірі 5%. Якщо адвокатське бюро перебуває на спрощеній системі оподаткування, ставка податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюється у розмірі 9%. При цьому під час виплати дивідендів сплачується також військовий збір у розмірі 1,5% [4].

Варто зазначити, що адвокатське бюро, яке використовує працю найманих працівників, зобов'язане сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім виплати частки доходу адвокатського бюро його засновнику у формі дивідендів), однак цей платіж не входить до податкової системи і, відповідно, його особливості сплати не є предметом податково-правового регулювання.

Висновки. Адвокатське бюро є специфічною організаційно-правовою формою господарювання. Адвокатське бюро є самостійним платником податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності та податковим агентом у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру. Відповідно до чинного податкового законодавства адвокатське бюро може перебувати як на загальній системі оподаткування своїх доходів, так і на спрощеній. Як загальна система оподаткування доходів адвокатського бюро, так і спрощена мають переваги та недоліки.

Перевагами загальної системи оподаткування доходів адвокатського бюро є такі: необмежений обсяг доходу; оподаткуванню підлягає чистий дохід, що залишився після оплати витрат на провадження адвокатської діяльності; у разі виплати частки



доходу адвокатського бюро його засновнику у формі дивідендів, податковий тягар на адвокатське бюро менший, ніж на спрощеній системі оподаткування; для адвокатського бюро, в якого річний дохід не перевищує 20 млн грн, встановлюється річний податковий (звітний) період. Недоліками загальної системи оподаткування доходів адвокатського бюро є такі: більш складна форма оподаткування щодо ведення обліку й складання звітності, ніж на спрощеній системі оподаткування; податковий тягар на адвокатське бюро більший, ніж на спрощеній системі оподаткування.

Переваги спрощеної системи оподаткування адвокатського бюро такі: спрощений бухгалтерський облік щодо доходів та витрат; податковий тягар на адвокатське бюро менший, ніж на загальній системі оподаткування. Недоліками спрощеної системи оподаткування адвокатського бюро є такі: оподатковується вся виручка адвокатського бюро; у разі виплати частки доходу адвокатського бюро його засновнику у формі дивідендів податковий тягар на адвокатське бюро більший, ніж на загальній системі оподаткування; обмеження обсягу річного доходу.

Список використаних джерел:

1. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 5 липня 2012 р. № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17> (дата звернення 02.01.2020).
2. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 02.01.2020).
3. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 р. № 97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0097609-04> (дата звернення 26.01.2019).
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 03.01.2020).
5. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 7 червня 2018 р. у справі № 820/3159/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74638759> (дата звернення 03.01.2020).
6. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2019 р. у справі № 857/1476/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80455482> (дата звернення 03.01.2020).

