

Садовська І. О.,  
здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ АДВОКАТСЬКОГО ОБ'ЄДНАННЯ

**Анотація.** Стаття присвячена особливостям правового регулювання оподаткування доходів адвокатського об'єднання. Встановлено, що адвокатське об'єднання є специфічною організаційно-правовою формою господарювання, оскільки таке утворення неможливо віднести до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств через такі причини: згідно з законодавством адвокатська діяльність не є підприємницькою; адвокатське об'єднання відсутнє серед переліку господарських товариств, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства); кошти, отримані адвокатським об'єднанням, є гонораром для адвокатів (учасників) за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги, а згідно з ч. 1 ст. 85 Цивільного кодексу України непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками.

Зроблено висновок, що оподаткування доходів адвокатського об'єднання може здійснюватися за загальною або спрощеною системами. Адвокатське об'єднання, яке обрало загальну систему оподаткування, сплачує податок на прибуток підприємств. Адвокатське об'єднання, яке перебуває на спрощеній системі оподаткування, сплачує єдиний податок для платників третьої групи. Як на загальній, так і на спрощеній системах оподаткування, для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється адвокатським об'єднанням на користь його засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини).

Встановлено, що адвокатське об'єднання 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. Адвокатське об'єднання, яке нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку (фізичної особи), зобов'язане утримувати військовий збір із суми такого доходу за його рахунок. При цьому військовий збір сплачується як під час виплати заробітної плати, так і одночасно із виплатою дивідендів.

Наголошено, що на цей час податкове законодавство не враховує особливості діяльності адвокатського об'єднання. Окреслено наявні проблеми, пов'язані із оподаткуванням доходів адвокатського об'єднання, до яких віднесено такі: законодавча невизначеність правового статусу адвокатського об'єднання; подвійне оподаткування гонорару адвоката, який працює в межах адвокатського об'єднання; розподілення чистого доходу між адвокатами, які є засновниками адвокатського об'єднання; чинне законодавство не розглядає адвокатське об'єднання як одержувача гонорару; відсутність чіткого законодавчого розуміння таких понять, як гонорар та винагорода. Звернено

увагу на те, що вирішення зазначених проблем можливе шляхом внесення відповідних змін до чинного законодавства.

**Ключові слова:** оподаткування, адвокатське об'єднання, незалежна професійна діяльність, адвокат, організаційна форма адвокатської діяльності.

**Постановка проблеми.** Законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність передбачено, що адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання (організаційні форми адвокатської діяльності). Функціонування на практиці такої організаційно-правової форми, як адвокатське об'єднання, пов'язане з широким колом проблемних питань, які недостатньо врегульовані чинним законодавством. Одним із них є питання проблематики відносин, пов'язаних із оподаткуванням доходів адвокатського об'єднання. Зважаючи на це, дослідження правового регулювання оподаткування доходів адвокатських об'єднань набуває особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Правовим засадам діяльності адвокатських об'єднань присвячені праці таких учених, як М.Р. Аракелян, Н.М. Бакаянова, Т.В. Варфоломєєва, Т.Б. Вільчик, М.В. Завальний, С.С. Калинюк, П.В. Кучеревський, О.Д. Святоцький, І.Я. Семенюк, Л.В. Тацій, Є.Ф. Шкрєбець, О.Г. Яновська та ін. Окремим питанням, пов'язаним із оподаткуванням доходів від адвокатської діяльності, приділено увагу Н.М. Бакаяновою, О.М. Клименко, Ю.В. Оніщикою, А.Б. Романюком та іншими. Проте через недостатню розробленість теоретико-методологічних засад і прикладних аспектів правового регулювання оподаткування доходів адвокатських об'єднань практична значущість цього питання залишається сьогодні актуальною.

**Метою статті** є з'ясування правових особливостей оподаткування доходів адвокатського об'єднання, виокремлення наявних проблем законодавчого регулювання та шляхів їх можливого усунення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до ст. 15 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатське об'єднання є юридичною особою, створеною шляхом об'єднання двох або більше адвокатів (учасників), і діє на підставі статуту. Державна реєстрація адвокатського об'єднання здійснюється в порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців». Адвокатське об'єднання має самостійний баланс, може відкривати рахунки у банках, мати печатку, штампи і бланки зі своїм найменуванням. Про створення, реорганізацію або ліквідацію адвокатського

об'єднання, зміну складу його учасників адвокатське об'єднання 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 адвокатське об'єднання. Адвокатське об'єднання може залучати до виконання укладених об'єднанням договорів про надання правової допомоги інших адвокатів на договірних засадах [1].

Згідно зі ст. 81 Цивільного кодексу України адвокатське об'єднання є юридичною особою приватного права, оскільки створюється таке утворення на підставі установчих документів (статуту), а не розпорядчим актом посадової особи, органу державної влади або органу місцевого самоврядування [2]. У ч. 1 ст. 83 Цивільного кодексу України встановлено, що юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом [2]. Згідно з Класифікацією організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004 адвокатське об'єднання віднесено до господарських товариств [3]. Відповідно до ч. 2 ст. 83 Цивільного кодексу України товариства поділяються на підприємницькі та непідприємницькі [2]. Однак адвокатське об'єднання неможливо віднести до цих груп товариств. По-перше, згідно з законодавством адвоката діяльність не є підприємницькою. По-друге, у ч. 1 ст. 84 Цивільного кодексу України адвокатське об'єднання відсутнє серед переліку господарських товариств, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства) [2]. По-третє, кошти, отримані адвокатським об'єднанням, є гонораром для адвокатів (учасників) за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги, а згідно з ч. 1 ст. 85 Цивільного кодексу України непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками [2].

Неоднозначно вирішуються вказані питання і в судовій практиці. Вищий адміністративний суд України, ухвалюючи рішення від 18 березня 2013 року, дійшов висновку, що оскільки діяльність адвокатського об'єднання – суб'єкта некомерційного господарювання – у зв'язку зі здійсненням ним дій, спрямованих на отримання прибутку, набула ознаки підприємницької, то така діяльність відповідно до ст. 53 Господарського кодексу України підпадає під норми нормативно-правових актів, що регулюють підприємницьку діяльність. Зокрема, згідно зі Статутом позивача його діяльність передбачала надання правової допомоги на підставі договорів за певну винагороду. Тобто діяльність адвокатського об'єднання, крім соціальних, мала на меті й досягнення економічних результатів, отримання прибутку, що зумовлюється необхідністю забезпечення дотримання професійних прав адвокатів, які працюють у цьому об'єднанні, юридичній особі, на оплату своєї праці. Зазначене дозволило судам розглядати таку діяльність у розумінні ст. 42 Господарського кодексу України як таку, що містить ознаки підприємницької. Згідно з приписами ч. 3 ст. 53 Господарського кодексу України, якщо господарська діяльність юридичної особи, зареєстрованої як суб'єкт некомерційного господарювання, набуває характеру підприємницької, до неї застосовуються положення Господарського кодексу України та інших законів, якими регулюється підприємництво. Тобто

за результатами розгляду цієї судової справи за адвокатськими об'єднаннями визначено статус суб'єкта некомерційного господарювання, проте вказано, що його діяльність може набувати підприємницького характеру. Є також судові рішення, згідно з яким Вищий адміністративний суд України дійшов висновку, що адвокатське об'єднання може бути визнано неприбутковою організацією [4, с. 82].

Звідси слідує, що адвокатське об'єднання є специфічною організаційно-правовою формою господарювання, оскільки таке утворення неможливо віднести до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств.

Оподаткування доходів адвокатського об'єднання може здійснюватися за загальною або спрощеною системами. Адвокатські об'єднання, які обрали загальну систему оподаткування, сплачують податок на прибуток підприємств. Згідно зі ст. 134 Податкового кодексу України (далі – ПК України) об'єктом оподаткування є прибуток із джерел 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. Відповідно до ст. 136 ПК України за загальної системи оподаткування податком на прибуток підприємств ставка становить 18% бази оподаткування. Платник податку 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 ПК України для подання податкової декларації. Згідно з 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 у яких річний дохід не перевищує 20 мільйонів гривень. Платники податку, у яких дохід перевищує 20 мільйонів гривень, подають податкову декларацію щоквартально. 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) [5].

Згідно з п. 291.3 ст. 291 ПК України адвокатське об'єднання може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо вона відповідає вимогам, встановленим Главою 1 Розділу XIV цього Кодексу, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою. Відповідно до 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 передє періоду переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єктом господарювання дотримано вимоги, встановлені в п. 291.4 ст. 291 ПК України. Відповідно до цього

пункту адвокатські об'єднання, в яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000 гривень, належать до третьої групи [5].

У п. 292.1 ст. 292 ПК України встановлено, що доходом адвокатського об'єднання 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. Відповідно до 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 [5].

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються також платіж у грошовій формі, що здійснюється адвокатським об'єднанням на користь його засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини). 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 об'єднання перебуває на спрощеній системі оподаткування, ставка податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюється у розмірі 9% [5].

Адвокатське об'єднання 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% від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не винятково 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 об'єднання, 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. При цьому військовий збір сплачується як під час виплати заробітної плати, так і одночасно із виплатою дивідендів [5].

Слід звернути увагу на те, що законодавець обходить увагою адвокатське об'єднання як одержувача гонорару. Відповідно до ч. 1 ст. 30 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» гонорар є формою винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту [1]. У ч. 2 ст. 29 цього ж Закону передбачено, що клієнт зобов'язаний у разі припинення або розірвання договору оплатити адвокату (адвокатському

бюро, адвокатському об'єднанню) гонорар (винагороду) за всю роботу, що була виконана або підготовлена до виконання [1]. Гонорар – це поняття, яке слід застосовувати до відносин «адвокат – клієнт», а винагорода – це кошти, які клієнт сплачує адвокатському об'єднанню в разі укладення договору з таким утворенням. У такому разі можна було б зрозуміти, що винагорода складається з гонорару, який отримує адвокат (адвокати), і коштів, які є доходом адвокатського об'єднання, що спрямовуються на її внутрішні потреби. За відсутності чіткого нормативного закріплення в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та в ПК України таких дефініцій (гонорар, винагорода) оподаткування доходів адвокатських об'єднань на практиці є недостатньо врегульованим [6, с. 421–422].

**Висновки.** Адвокатське об'єднання є специфічною організаційно-правовою формою господарювання. Оподаткування доходів адвокатського об'єднання може здійснюватися як за загальною, так і за спрощеною системами. Ці системи оподаткування доходів адвокатських об'єднань мають свої переваги та недоліки. На цей час податкове законодавство не враховує особливості діяльності адвокатського об'єднання. До проблем, пов'язаних з оподаткуванням доходів адвокатського об'єднання, необхідно віднести такі: законодавча невизначеність правового статусу адвокатського об'єднання (підприємницьке чи непідприємницьке господарське товариство); гонорар адвоката, який працює в межах адвокатського об'єднання, зазнає подвійного оподаткування – спочатку податком на прибуток підприємств, а потім податком на доходи фізичних осіб; розподілення чистого доходу між адвокатами, які є засновниками адвокатського об'єднання; чинне законодавство не розглядає адвокатське об'єднання як одержувача гонорару; відсутність чіткого законодавчого розуміння таких понять, як «гонорар» та «винагорода». Саме ці питання потребують належного законодавчого врегулювання. Усунення наявних проблем можливе шляхом внесення відповідних змін до чинного законодавства.

#### *Література:*

1. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 року № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17> (дата звернення 11.12.2019).
2. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 12.12.2019).
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 року № 97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0097609-04> (дата звернення 12.12.2019).
4. Юркевич Ю.М. Правові засади функціонування адвокатських об'єднань в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 12. С. 80–84.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 16.12.2019).
6. Книгін К.Г. Організаційно-правові форми надання правової допомоги адвокатом за чинним законодавством України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. Вип. 72. С. 417–423.

**Sadovska I. Legal regulation of the taxation income law firm**

**Summary.** The article deals with the peculiarities of the legal regulation taxation lawyer's income. It is established that the law association is a specific legal form of business, since such formation can be attributed to entrepreneurial or non-business partnerships, because: by law, law is not entrepreneurial; the law firm is absent from the list of business entities engaged in entrepreneurial activity for the purpose of obtaining profit and its subsequent distribution among participants (business partnerships); the funds received by a law firm are a fee for lawyers (participants) for the protection, representation and other legal assistance, and in accordance with Part 1 of Art. 85 of the Civil Code of Ukraine non-business partnerships are companies that are not intended to make a profit for its subsequent distribution among participants.

It is concluded that the taxation of the income of a lawyer's association can be carried out under common or simplified systems. 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. For both general and simplified taxation systems, for the purposes of dividend taxation, payment in cash by a law

firm for the benefit of its founder and / or participant (s) connection with the distribution of net income (its parts).

It is established that the law firm as a tax agent is obliged to charge, withhold and pay the tax on the income of individuals to the budget on behalf of and at the expense of the individual from the income paid to such person. A law firm that accrues (pays, provides) taxable income in favor of a taxpayer (individual) is required to withhold military dues from the amount of such income at its expense. At the same time, the military fee is paid both during the payment of wages and at the same time with the payment of dividends.

It is emphasized that at present tax law does not take account the peculiarities of the law firm. The problems related to taxation of the income of a lawyer's association are outlined, which include the following: the legal uncertainty of the legal status of a lawyer's association; double taxation of the fee of a lawyer working within a law firm; distribution of net income between attorneys who are the founders of a law firm; current law does not consider a law firm as a payee; lack of clear legal understanding of such concepts as fee and remuneration. Attention is drawn to the fact that their solution is possible by amending the current legislation.

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