

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

САДОВСЬКА ІРИНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 347.73:336

**АДВОКАТСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ
ЯК ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

**Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата
юридичних наук**

Київ – 2020

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Науково-дослідному інституті публічного права

Науковий керівник

доктор юридичних наук, доцент

Оніщик Юрій Віталійович,

Академія праці, соціальних відносин і туризму,

завідувач кафедри конституційного,

адміністративного та фінансового права

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, доцент

Дрозд Олексій Юрійович,

Національна академія внутрішніх справ,

начальник відділу докторантури та ад'юнктури

доктор юридичних наук, доцент

Діордіца Ігор Володимирович,

Київський національний університет технологій та дизайну,

професор кафедри приватного та публічного права

Захист відбудеться «__» _____ 2020 р. о __ год. на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.503.01 у Науково-дослідному інституті публічного права за адресою: 03035, м. Київ, вул. Георгія Кірпи 2 А

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Науково-дослідного інституту публічного права за адресою: 03035, м. Київ, вул. Георгія Кірпи 2 А

Автореферат розісланий «__» _____ 2020 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

К. М. Куркова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податки є формою обмеження права приватної власності. У зв'язку з цим у межах податково-правового регулювання виникає неминуче об'єктивне протиріччя між публічними і приватними інтересами. Фізичні та юридичні особи прагнуть оптимізувати в межах прав, наданих податковим законодавством, свій обов'язок зі сплати податків. У свою чергу фіскальні інтереси держави полягають у збільшенні податкових надходжень. За таких обставин виникає необхідність створення зручних, зрозумілих, справедливих і прозорих умов оподаткування, які сприятимуть збалансуванню публічного інтересу держави і приватного інтересу платників податків.

Одним із актуальних питань, яке потребує вирішення, є узгодження ефективного і оптимального правового регулювання відносин, пов'язаних із оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Сьогодні податкове законодавство України не дає цілісного уявлення щодо особливостей податково-правового регулювання адвокатської діяльності. Податково-правові норми, які визначають порядок оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, не враховують специфіку провадження такої діяльності. Це зумовлено як недостатньою теоретичною розробкою проблем податково-правового регулювання адвокатської діяльності, так і недосконалістю податкового законодавства. Саме тому удосконалення правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності вимагає зваженого поєднання публічних і приватних інтересів.

Відсутність наукових розробок цієї проблематики, недостатнє законодавче врегулювання цього питання та невизначеність сутності і специфіки правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності зумовлюють нагальну потребу у дослідженні адвокатської діяльності як об'єкта податково-правового регулювання.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці таких учених з теорії держави і права, адміністративного, фінансового та податкового права, як В.Б. Авер'янов, С.С. Алексеєв, О.Ф. Андрійко, О.І. Баїк, Ю.П. Битяк, А.Г. Васильєва, В.А. Виноградова, Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, В.В. Галунько, Д.О. Гетманцев, О.О. Головашевич, І.В. Діордіца, Е.С. Дмитренко, О.О. Дрозд, М.В. Жернаков, С.С. Іванова, С.Ф. Кечекьян, А.Т. Ковальчук, І.Є. Криницький, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, А.В. Малько, Є.С. Маринчак, М.І. Матузов, Ю.В. Оніщик, О.П. Орлюк, І.О. Пасічна, С.Г. Пепеляєв, М.О. Перепелица, Н.Ю. Пришва, В.О. Рядінська, Л.А. Савченко, О.О. Семчик, О.Ф. Скакун, Ю.С. Стоян, Л.В. Трофімова, Є.А. Усенко, Р.О. Халфіна та ін.

Беручи до уваги важливість і наукову цінність наявних досліджень та віддаючи належне досягненням учених у сфері оподаткування, необхідно констатувати, що у вітчизняній фінансово-правовій науці адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання не була предметом окремого дослідження. Відсутність комплексного монографічного дослідження податково-правового

регулювання адвокатської діяльності зумовлює актуальність обраної теми та її важливе наукове та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Обраний напрям дослідження узгоджується зі Стратегією сталого розвитку «Україна–2020», схваленою Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Стратегією реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015–2020 роки, схваленою Указом Президента України від 20 травня 2015 року № 276/2015, Пріоритетними напрямами розвитку правової науки на 2016–2020 роки, схваленими на Загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Плану науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Мета і завдання дослідження. *Метою* роботи є визначення теоретико-прикладних засад податково-правового регулювання адвокатської діяльності та формування обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства у цій сфері.

Для досягнення зазначеної мети поставлені такі *завдання*:

- розглянути адвокатську діяльність як категорію наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання;
- вивчити генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності;
- розкрити сутність та правову природу оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності;
- визначити податково-правовий статус адвоката;
- виявити особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності;
- встановити особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання;
- проаналізувати зарубіжний досвід податково-правового регулювання адвокатської діяльності;
- сформулювати напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

Предмет дослідження – адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальнонаукових та спеціально-юридичних методів наукового пізнання. *Системний* метод використано для аналізу адвокатської діяльності як категорії наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання (підрозділ 1.1). Застосування *історико-правового* методу дозволило окреслити закономірності податково-правового регулювання адвокатської діяльності та дослідити логіку змін норм

податкового законодавства в частині оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності (підрозділ 1.2). За допомогою *діалектичного* методу визначено сутність та правову природу оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності (підрозділ 1.3). *Формально-юридичний* та *структурно-функціональний* методи покладені в основу вивчення правових особливостей оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності (розділ 2). *Порівняльно-правовий* метод дозволив проаналізувати, порівняти та зіставити податково-правове регулювання адвокатської діяльності в Україні та зарубіжних країнах, виявити їх спільні та відмінні риси, зробити певні узагальнення (підрозділ 3.1). Методи *моделювання, аналізу та синтезу* використані при розробці пропозицій з удосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності в Україні (підрозділ 3.2).

Нормативну основу дослідження склали Конституція України, Податковий кодекс України, Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», інші нормативно-правові акти.

Емпіричну базу дослідження становлять наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні, монографічні видання, позиції податкових органів, судова практика.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням податково-правового регулювання адвокатської діяльності. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

вперше:

- охарактеризовано податково-правове регулювання адвокатської діяльності, що дозволило з'ясувати сутність, правову природу та особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності;
- здійснено ретроспективний аналіз поетапного розвитку податково-правового регулювання адвокатської діяльності на території України та визначено етапи його трансформації;
- аргументовано, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю, припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю;
- визначено податково-правовий статус адвоката, відповідно до якого особа, яка провадить адвокатську діяльність, є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин та має статус платника податків та податкового агента;
- розкрито правовий режим оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності залежно від обраної організаційної форми такої діяльності, виокремлено існуючі проблеми та запропоновано шляхи їх вирішення;
- встановлено законодавчі підходи до оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в зарубіжних країнах з метою вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської в Україні;
- обґрунтовано та доведено прикладну значущість доповнення Податкового кодексу України окремою статтею 178-1 «Особливості оподаткування доходів від

здійснення адвокатської діяльності»;

удосконалено:

– визначення системоутворюючих для оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності понять, а саме: «індивідуальна адвокатська діяльність», «адвокатське бюро», «адвокатське об'єднання», «правова допомога», «винагорода», «гонорар»;

– розуміння переваг та недоліків загальної та спрощеної систем оподаткування доходів таких організаційних форм адвокатської діяльності як адвокатське бюро та адвокатське об'єднання;

дістало подальшого розвитку:

– наукові положення щодо розмежування таких системоутворюючих для оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності дефініцій як «дохід» та «прибуток»;

– твердження, що об'єкт оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності – це те, що підлягає оподаткуванню, вказує на обставини, за яких у адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, виникає податковий обов'язок обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством;

– наукові підходи щодо поділу суб'єктів податкових правовідносин на владних і зобов'язаних, а останніх на загальних і спеціальних, що дало змогу виокремити серед них осіб, які провадять адвокатську діяльність;

– погляди науковців щодо визначення податкової правосуб'єктності адвоката як передбаченої нормами податкового законодавства здатності фізичної особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання покладених податкових обов'язків;

– теоретичні підходи щодо визначення податково-правового статусу адвоката як сукупності встановлених податковим законодавством його обов'язків та прав, а також юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства;

– наукові позиції щодо класифікації обов'язків та прав особи, яка провадить адвокатську діяльність, на загальні та спеціальні.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки і пропозиції можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – як підґрунтя для проведення подальших наукових досліджень податково-правового регулювання адвокатської діяльності (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права);

– *правотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства, спрямованого на врегулювання суспільних відносин, які виникають у сфері оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності;

– *правозастосовній діяльності* – для застосування адвокатами та податковими органами норм податкового законодавства в частині оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності;

– *освітньому процесі* – під час розробки та викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право» (акт впровадження Академії праці, соціальних відносин і туризму).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто. У науковій статті, опублікованій у співавторстві, частка дисертанта становить 50,0 %. Ідеї та розробки співавторів у дисертації не використовувалися.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації оприлюднено на таких міжнародних науково-практичних конференціях: «Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)» (м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р.); «Одеські юридичні читання» (м. Одеса, 8 листопада 2019 р.); «Професійна правнича допомога: сучасний підхід» (м. Київ, 11 грудня 2019 р.).

Структура та обсяг дисертації. Структура складається з вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 191 сторінка. Список використаних джерел містить 234 найменування, розміщених на 21 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначено зв'язок роботи із науковими програмами, планами та темами, окреслено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, його нормативну та емпіричну основу, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, наведено дані щодо апробації результатів дослідження, структуру та обсяг дисертації.

Розділ 1 «Теоретичні засади податково-правового регулювання адвокатської діяльності» складається з трьох підрозділів, у яких розглянуто адвокатську діяльність як категорія наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання, генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності, сутність та правова природу оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності.

У *підрозділі 1.1 «Адвокатська діяльність як категорія наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання»* акцентовано увагу на тому, що адвокатська діяльність підпадає під правовий вплив різних галузей права. Розглянуто наукові дослідження представників юридичних напрямів, об'єктом яких була адвокатська діяльність.

Обґрунтовано, що особливе значення у напрямку правового регулювання адвокатської діяльності займає податкове право, яке сприяє впорядкуванню суспільних відносин, пов'язаних із оподаткування доходів від такого виду незалежної професійної діяльності, що здійснюється шляхом надання правової допомоги, види якої визначені законодавством про адвокатуру та адвокатську

діяльність. Виділено відносини, пов'язані із оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

Констатовано, що питанням правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності увага на рівні фундаментальних податково-правових досліджень не приділялася і розробка цієї проблеми знаходиться на початковій стадії.

У підрозділі 1.2 *«Генезис та розвиток податково-правового регулювання адвокатської діяльності»* досліджено історичні передумови формування і розвитку адвокатської діяльності як об'єкта податково-правового регулювання.

Звернено увагу на те, що становлення та еволюція оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності нерозривно пов'язані з розвитком податкової системи та адвокатської діяльності.

Встановлено, що перші згадки про оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності на території України з'явилися в ХІХ ст. після створення професійної адвокатури. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності здійснювалося відповідно до Судових статутів від 20 листопада 1864 року, якими було передбачено особливу таксу, яка застосовувалася судом при обчисленні суми витрат, що підлягають сплаті з однієї сторони на користь іншої, та при визначенні розміру гонорару повіреного у разі укладення письмових умов. У радянський період існування української державності адвокати, які отримували винагороду за роботу в юридичних консультаціях, зобов'язані були сплачувати прибутковий податок.

За часи незалежності України особи, які здійснювали адвокатську діяльність індивідуально, та адвокати, що працювали в адвокатському бюро та/або адвокатському об'єднанні, сплачували прибутковий податок з громадян, а з 2003 року податок з доходів фізичних осіб. Адвокатські бюро та/або адвокатські об'єднання були самостійними платниками податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності. Спочатку адвокатські утворення сплачували податок з доходів підприємств і організацій, з 1995 року – податок на прибуток підприємств, а з 1998 року мали право обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва. З 2014 року адвокати зобов'язані сплачувати військовий збір. На початку 2020 року адвокатів, які провадять адвокатську діяльність індивідуально, віднесено до платників податку на прибуток підприємств у разі здійснення на користь нерезидента – юридичної особи або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва на території України) будь-яких виплат з доходів із джерелом їх походження із України.

У підрозділі 1.3 *«Сутність та правова природа оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності»* з'ясовано сутність та специфіку правового регулювання оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності.

Зроблено висновок, що оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності обумовлено результатом такої діяльності та залежить від обраної організаційної форми адвокатської діяльності.

Зазначено, що однією з необхідних умов виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності є наявність об'єкта оподаткування. Така

обставина як об'єкт оподаткування припускає можливість появи у особи, яка провадить адвокатську діяльність, джерела матеріальної вигоди. Відповідно, об'єкт оподаткування має сприяти економічно правильному вибору того, що саме буде оподатковуватися від результатів здійснення адвокатської діяльності. Обґрунтовано, що об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності може бути як дохід, так і прибуток. При цьому дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів. Констатовано, що залежно від організаційних форм здійснення адвокатської діяльності податковими наслідками такої незалежної професійної діяльності може бути сплата податку на доходи фізичних осіб, військового збору, податку на прибуток підприємств або єдиного податку.

Зауважено, що адвокати, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально або працюють в якості найманих працівників зобов'язані також сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, однак згідно чинного законодавства цей платіж не входить до податкової системи. Правовий механізм та порядок справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлено не Податковим кодексом України, а Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Тому єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не є предметом податково-правового регулювання та не стосується оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

Розділ 2 «Правові особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності» складається з трьох підрозділів, присвячених податково-правовому статусу адвоката, а також правовому регулюванню оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально та в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання.

У підрозділі 2.1 «Податково-правовий статус адвоката» акцентовано увагу на тому, що адвокат посідає особливе місце серед платників податків, оскільки справляння ним податків пов'язано з незалежною професійною діяльністю. Фізична особа має право здійснювати адвокатську діяльність за умови отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Отримання такого свідоцтва є юридичним фактом, що визначає спеціальний режим оподаткування фізичних осіб, які провадять адвокатську діяльність. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою. Адвокат, який є учасником або працівником адвокатського бюро або адвокатського об'єднання, провадить адвокатську діяльність від імені таких утворень. Зважаючи на це та враховуючи один з найбільш принципових критеріїв класифікації платників податків режим реалізації ними податкового обов'язку адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин.

Підкреслено, що для того щоб стати учасником податкових правовідносин адвокат повинен бути наділений податковою правосуб'єктністю. Обґрунтовано, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю, припиняється з моменту анулювання свідоцтва

про право на заняття адвокатською діяльністю.

Враховуючи те, що адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин, обов'язки та права особи, яка провадить адвокатську діяльність, класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних обов'язків та прав адвоката віднесено ті, які властиві всім платникам податків. До спеціальних обов'язків та прав адвоката віднесено ті, що пов'язані зі спеціальним режимом оподаткування осіб, які провадять адвокатську діяльність. На підставі аналізу спеціальних податкових обов'язків адвоката зроблено висновок, що поряд зі статусом платника податків, особа, яка провадить адвокатську діяльність, наділена також статусом податкового агента.

З'ясовано, що невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків адвокатом зумовлює виникнення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Виокремлено правопорушення у сфері оподаткування, за вчинення яких адвоката може бути притягнуто до цих видів юридичної відповідальності.

У підрозділі 2.2 «Правове регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності» охарактеризовано сучасний стан правового регулювання оподаткування доходів адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально.

Встановлено, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою. Адвокат, який має намір здійснювати індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа та отримати довідку про взяття на облік. Довідка про взяття на облік адвоката, який провадить індивідуальну адвокатську діяльність, дає право при визначенні об'єкта оподаткування враховувати витрати, пов'язані з адвокатською діяльністю, а податковому агенту, що виплачує доходи, не утримувати податок на доходи фізичних осіб під час виплати доходу адвокату. Особа, яка здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язана вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Доходи адвоката, отримані протягом календарного року від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності, оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18, % та військовим збором за ставкою 1,5 %. Основним критерієм для обґрунтування витрат, що зменшують дохід для визначення об'єкту оподаткування, є їх належність та необхідність для провадження адвокатської діяльності. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, має статус податкового агента у разі виплат на користь фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру та нерезидента – юридичної особи або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва на території України) з доходів із джерелом їх походження із України. При цьому адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, у разі виплати доходу фізичній особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність та надала копію довідки про взяття її на податковий облік як такого суб'єкта, податок на доходи фізичних з неї не утримує.

Запропоновано авторське розуміння індивідуальної адвокатської діяльності. Наведено особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності.

У підрозділі 2.3 «Правове регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання» розглянуто правові аспекти регулювання відносин щодо оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання.

Обґрунтовано, що адвокатське бюро та адвокатське об'єднання неможливо віднести до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств.

З'ясовано, що адвокатське бюро та адвокатське об'єднання можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Загальна система оподаткування діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання 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. Виокремлено переваги та недоліки загальної та спрощеної систем оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання.

Як за загальною системою оподаткування, так і за спрощеною, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання, мають статус податкового агента у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та адвокатського об'єднання та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру. Адвокатське бюро та адвокатське об'єднання як податковий агент зобов'язані 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. При цьому оподаткування доходу адвоката-засновника адвокатського бюро та адвокатського об'єднання залежить від підстави (форми) виплати такого доходу. Якщо дохід виплачується як заробітна плата, то в даному випадку із суми нарахованої заробітної плати утримується 18,0 % податку на доходи фізичних осіб та 1,5 % військового збору. Якщо у статуті адвокатського бюро та адвокатського об'єднання зазначено, що засновник/один з учасників має право безпосередньо здійснювати керівництво та право засновника/ учасника отримувати прибуток від діяльності у вигляді дивідендів, то у такому випадку між засновником/учасником адвокатського бюро та адвокатського об'єднання не виникають трудові відносини та заробітна плата не нараховується. Для доходів у вигляді дивідендів, нарахованих адвокатським бюро та адвокатським об'єднанням – платниками податку на прибуток підприємств, ставка податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюється у розмірі 5,0 %. Якщо адвокатське бюро та адвокатське об'єднання перебувають на спрощеній системі оподаткування ставка податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюються у розмірі 9,0 %. Під час виплати дивідендів сплачується також військовий збір у розмірі 1,5 %.

Розділ 3 «Напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності» складається з двох підрозділів, які присвячені зарубіжному досвіду податково-правового регулювання адвокатської діяльності та напрямам вдосконалення правового регулювання відносин щодо оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

У підрозділі 3.1 «Зарубіжний досвід податково-правового регулювання адвокатської діяльності» встановлено, що в іноземних країнах застосовуються різні

підходи правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Наголошено, що особливої уваги заслуговує досвід Узбекистану щодо податково-правового регулювання адвокатської діяльності. У Податковому кодексі цієї країни передбачена окрема глава, присвячена оподаткуванню доходів від здійснення адвокатської діяльності. Згідно податкового законодавства Узбекистану адвокатські утворення є некомерційними організаціями та звільняються від сплати податків і зборів, за винятком: митних платежів; соціального податку; автотранспортного збору; податків, що утримуються у джерела виплати. Доходи адвокатів у вигляді гонорарів за надання правової допомоги оподатковуються податком на доходи фізичних осіб. Зроблено висновок, що врахування досвіду Узбекистану сприятиме удосконаленню правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в Україні.

У підрозділі 3.2 «Напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності» окреслено існуючі проблеми правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності та запропоновано шляхи їх вирішення.

Аргументовано, що законодавчі визначення дефініцій «правова допомога» та «правова послуга» є не зовсім вдалимими та принципово відрізняються за змістом і суттю. Вказано на незрозумілі законодавчі обмеження, пов'язані із оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності, щодо: неможливості обрання спрощеної системи оподаткування, використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб, встановлення ставки при оподаткуванні доходів на рівні загальних ставок оподаткування доходів фізичних осіб та підвищеної в порівнянні з іншими організаційними формами адвокатської діяльності. Акцентовано увагу на тому, що податкове законодавство не врегульовує належним чином питання щодо оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання в частині одержувачів гонорару, оподаткування коштів, які надходять органам адвокатського самоврядування як плата за проходження стажування, оподаткування доходів адвокатів з керівництва стажування.

Обґрунтовано важливість усунення проблеми законодавчої невизначеності правового статусу адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. Зазначено, що адвокатська діяльність не є підприємницькою, адже мета цієї незалежної професійної діяльності полягає у наданні правової допомоги фізичним та юридичним особам для захисту їх прав, свобод і законних інтересів. Відповідно, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання повинні здійснювати некомерційну господарську діяльність та належати до неприбуткових організацій. Доходи адвокатських утворень мають використовуватися виключно для фінансування видатків на їх утримання та здійснення адвокатської діяльності, а також не повинні розподілятися серед засновників (учасників). Адвокати, які здійснюють адвокатську діяльність у організаційних формах адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання, та отримують гонорар за надання правової допомоги, повинні бути платниками податку на доходи фізичних осіб. При цьому доходом адвоката має бути різниця між сумою, отриманою за надання правової допомоги, та сумою коштів, що перераховуються на утримання адвокатського бюро та/або адвокатського

об'єднання. Це б сприяло також усуненню проблеми подвійного оподаткування (спочатку податком на прибуток підприємств, а потім податком на доходи фізичних осіб) гонорару адвоката, який працює в межах адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання.

З метою вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності окреслено напрями, спрямовані на ефективне і оптимальне податково-правове регулювання адвокатської діяльності.

ВИСНОВКИ

У **висновках** дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні теоретико-прикладних засад податково-правового регулювання адвокатської діяльності та обґрунтуванні на цій основі напрямів, спрямованих на удосконалення відносин, пов'язаних із оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, направлених на вирішення зазначеного завдання. Основні з них такі:

1. Адвокатська діяльність є специфічним об'єктом податково-правового регулювання. До адвокатської діяльності застосовуються загальні підходи, розроблені наукою податкового права стосовно визначення предмету та методів податково-правового регулювання, особливостей податкових правовідносин, податково-правового режиму. Податкове право впливає на адвокатську діяльність напряму через закріплення переліку відповідних податків та зборів, порядку сплати таких платежів, податково-правового статусу адвоката, правового режиму оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, процедури проведення податкового контролю стосовно адвокатської діяльності, фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства стосовно адвокатської діяльності, процедури адміністративного оскарження рішень податкових органів стосовно адвокатської діяльності.

2. Періодизацію становлення податково-правового регулювання адвокатської діяльності на території України виокремлено за такими етапами розвитку: I етап (1864-1922 рр.) – запровадження оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності з моменту створення професійної адвокатури після проведення судової реформи 1864 року; II етап (1922-1991 рр.) – доходи від провадження адвокатської діяльності оподатковувалися прибутковим податком; III етап (1991-1992 рр.) – оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності ґрунтувалося на законодавстві, яке було прийнято в радянський період; IV етап (1992-2010 рр.) – зміни щодо підходів оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності; V етап (2010 р. – дотепер) – прийняття Податкового кодексу України у 2010 році та оновлення правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

3. Оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності обумовлено результатом такої діяльності. Адвокатська діяльність полягає у наданні адвокатом правової допомоги клієнту. За надання правової допомоги адвокат отримує гонорар.

Гонорар є винагородою за надання правової допомоги, яка визначається у договорі між адвокатом і клієнтом. Винагорода є доходом від зайняття адвокатською діяльністю. Дохід є об'єктом оподаткування, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення у адвоката обов'язку зі сплати податку. Залежно від форм оподаткування податки, що справляються з доходів від здійснення адвокатської діяльності, належать до прямих прибуткових податків (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, єдиний податок, військовий збір), бюджетоутворююча роль яких є безсумнівною, оскільки прямі податки є одним з основних джерел податкових надходжень для наповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

4. Адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин, оскільки фізична особа має право здійснювати адвокатську діяльність за умови отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Отримання такого свідоцтва є юридичним фактом, що визначає спеціальний режим оподаткування фізичної особи, яка провадить адвокатську діяльність. Адвокат набуває податково-правового статусу з моменту взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору. Адвокат у сфері оподаткування наділений статусом платника податків і зборів та статусом податкового агента.

5. Індивідуальна адвокатська діяльність – це самостійна організація власної адвокатської діяльності, у межах якої адвокат забезпечує себе трудовою діяльністю, визначає та організовує своє робоче місце, від власного імені укладає договори про надання правової допомоги з клієнтами, відкриває рахунки в банках, може мати печатку, штампи, бланки, може бути роботодавцем, здійснює облік доходів і витрат, складає податкову та іншу звітність, нараховує і сплачує податки та збори, розпоряджається вигодами від цієї діяльності та несе всі ризики, пов'язані з нею. Здійснення індивідуальної адвокатської діяльності не передбачає створення юридичної особи.

Правове регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності характеризується такими специфічними особливостями: доходи від провадження індивідуальної адвокатської діяльності оподатковуються за загальною системою оподаткування; особи, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи; визначальним критерієм для віднесення витрат, що зменшують дохід від об'єкта оподаткування, є їх належність і необхідність для здійснення адвокатської діяльності; в межах індивідуальної адвокатської діяльності адвокат не може бути найманим працівником; в межах індивідуальної адвокатської діяльності адвокат не може використовувати найману працю не більше як чотирьох фізичних осіб; адвокати, які провадять індивідуальну адвокатську діяльність, використовують працю найманих працівників, мають статус податкових агентів; адвокати, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можуть бути платниками податку на прибуток підприємств у разі здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України,

отриманого таким нерезидентом; довідка про взяття на облік адвоката, який провадить індивідуальну адвокатську діяльність, дає право: адвокату, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, при визначенні об'єкта оподаткування враховувати витрати, пов'язані з адвокатською діяльністю; податковим агентам, що виплачують доходи, не утримувати податок на доходи фізичних осіб під час виплати доходу адвокату.

6. Адвокатське бюро та адвокатське об'єднання є специфічними організаційно-правовими формами господарювання, оскільки відповідно до чинного законодавства такі утворення неможливо віднести до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств. Адвокатське бюро та адвокатське об'єднання є самостійними платниками податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності та податковими агентами у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та адвокатського об'єднання та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру.

Відповідно до чинного податкового законодавства адвокатське бюро та адвокатське об'єднання можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Як загальна система оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, так і спрощена мають свої переваги та недоліки.

Перевагами загальної системи оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання є: необмежений обсяг доходу; оподаткуванню підлягає чистий дохід, що залишився після оплати витрат на провадження адвокатської діяльності; у випадку виплати частки доходу адвокатського бюро та адвокатського об'єднання його засновнику у формі дивідендів, податковий тягар на адвокатське бюро та адвокатське об'єднання менший ніж на спрощеній системі оподаткування; для адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, у якого річний дохід не перевищує 20 мільйонів гривень, встановлюється річний податковий (звітний) період. Недоліками загальної системи оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання є: більш складна форма оподаткування щодо ведення обліку й складання звітності ніж на спрощеній системі оподаткування; податковий тягар на адвокатське бюро та адвокатське об'єднання більший ніж на спрощеній системі оподаткування.

Переваги спрощеної системи оподаткування адвокатського бюро та адвокатського об'єднання такі: спрощений порядок обліку і звітності; податковий тягар на адвокатське бюро та адвокатське об'єднання менший ніж на загальній системі оподаткування. Недоліками спрощеної системи оподаткування адвокатського бюро та адвокатського об'єднання є: оподатковується вся виручка адвокатського бюро та адвокатського об'єднання; у випадку виплати частки доходу адвокатського бюро та адвокатського об'єднання його засновнику у формі дивідендів, податковий тягар на адвокатське бюро та адвокатське об'єднання більший ніж на загальній системі оподаткування; обмеження обсягу річного доходу.

7. Вивчення зарубіжного досвіду правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності свідчить, що особи, які провадять адвокатську діяльність індивідуально, та адвокатські утворення, у сфері оподаткування наділені статусом платника податків та статусом податкового агента.

Доходи від здійснення індивідуальної та колективної адвокатської діяльності можуть оподатковуватися прибутковим податком з фізичних осіб, податком з юридичних осіб, податком на додану вартість, податком на майно, земельним податком, соціальним податком. У Франції передбачені спеціальні податкові режими, спрямовані на забезпечення ефективного функціонування адвокатської діяльності. За законодавством Білорусії, Казахстану, Киргизії, Узбекистану адвокатські утворення є некомерційними організаціями та звільняються від сплати податків, за винятком податків, що утримуються у джерела виплати, а доходи адвокатів у вигляді гонорарів за надання правової допомоги оподатковуються податком на доходи фізичних осіб.

8. Сучасний стан податково-правового регулювання адвокатської діяльності потребує суттєвого вдосконалення, оскільки вітчизняне податкове законодавство не враховує особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. Для вирішення проблем, що перешкоджають ефективному податково-правовому регулюванню адвокатської діяльності, необхідно:

1) чітко визначити такі системоутворюючі для оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності категорії: «правова послуга», «правова допомога», «гонорар», «винагорода», «адвокатське бюро»; «адвокатське об'єднання»;

2) усунути обмеження щодо неможливості обрання спрощеної системи оподаткування адвокатами, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально;

3) вирішити питання щодо обмеження використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально;

4) визначити правовий статус таких організаційних форм адвокатської діяльності як адвокатське бюро та адвокатське об'єднання (адвокатське бюро та адвокатське об'єднання мають бути неприбутковими організаціями);

5) належним чином регламентувати відносини, пов'язані з оподаткуванням коштів, що надходять органам адвокатського самоврядування як плата за проходження стажування та оподаткуванням доходів адвокатів з керівництва стажування.

Реалізація наведених вище напрямів вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності можлива шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», а саме:

1) прийняти Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності» (ст. 178 доповнити ст. 178-1 «Особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності»; абз. 2 пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 викласти в іншій редакції);

2) прийняти Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» (доповнити ст. 1 визначеннями таких понять: «індивідуальна адвокатська діяльність», «адвокатське бюро», «адвокатське об'єднання», «правова допомога», «винагорода», «гонорар»; викласти в іншій

редакції чч. 1, 2 ст. 14 та чч. 1, 2 ст. 15).

Запропоновані напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності мають сприяти створенню необхідних умов для ефективного функціонування відносин, пов'язаних із оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Садовська І. О. Адвокатська діяльність як категорія наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 1. Т. 4. С. 122–126.
2. Садовська І. О. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 2. Т. 3. С. 101–105.
3. Садовська І. О. Податково-правовий статус адвоката. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 5. С. 289–291.
4. Садовська І. О. Правове регулювання оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. *National law journal: theory and practice*. 2019. Nr. 6 (40). P. 91–95.
5. Садовська І. О. Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського об'єднання. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2019. Вип. 41. Т. 1. С. 97–100.
6. Оніщик Ю. В., Садовська І. О. Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро. *Право і суспільство*. 2020. № 1. Ч. 2. С. 115–120.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

7. Садовська І. О. Правові особливості оподаткування доходів адвокатів як найманих працівників. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування): матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Ірпінь, 4-5 жовт. 2019 р.)*. Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. С. 319–323.
8. Садовська І. О. Правові особливості системи оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності. *Одеські юридичні читання: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 8 листоп. 2019 р.)*. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 110–114.
9. Садовська І. О. Поєднання адвокатської та підприємницької діяльності: податково-правовий аспект. *Професійна правнича допомога: сучасний підхід: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 11 груд. 2019 р.)*. Київ: Алерта, 2019. С. 194–197.

АНОТАЦІЯ

Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2020.

Дисертацію присвячено теоретико-прикладним засадам податково-правового регулювання адвокатської діяльності та формуванню обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства у цій сфері. Розглянуто адвокатську діяльність як категорію наукового пізнання та об'єкта податково-правового регулювання. Охарактеризовано генезис податково-правового регулювання адвокатської діяльності на території України та визначено етапи його розвитку. Розкрито сутність, правову природу та специфіку оподаткування доходу від здійснення адвокатської діяльності. Встановлено податково-правовий статус адвоката. Визначено особливості правового регулювання оподаткування доходів від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності. Окреслено правові аспекти регулювання відносин щодо оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. Узагальнено зарубіжний досвід податково-правового регулювання адвокатської діяльності. Виявлено проблеми правового регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, які потребують законодавчого вирішення. Визначено напрями вдосконалення податково-правового регулювання адвокатської діяльності.

Ключові слова: оподаткування, адвокатська діяльність, податково-правове регулювання, адвокат, дохід, податкові правовідносини, організаційні форми адвокатської діяльності.

АННОТАЦИЯ

Садовская И.А. Адвокатская деятельность как объект налогового-правового регулирования. – Квалификационный научный труд на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Научно-исследовательский институт публичного права, Киев, 2020.

Диссертация посвящена теоретико-прикладным основам налогового-правового регулирования адвокатской деятельности и формированию обоснованных предложений по совершенствованию действующего налогового законодательства в этой сфере. Рассмотрена адвокатская деятельность как категория научного познания и объекта налогового-правового регулирования. Обосновано, что к адвокатской деятельности применяются общие подходы, разработанные наукой налогового права относительно определения предмета и методов налогового-правового регулирования,

особенностей налоговых правоотношений, налогово-правового режима. Исследовано генезис налогово-правового регулирования адвокатской деятельности на территории Украины и определены этапы его развития. Раскрыта сущность, правовую природу и специфику налогообложения дохода от осуществления адвокатской деятельности. Определено, что налогообложение доходов от осуществления адвокатской деятельности обусловлено результатом такой деятельности и зависит от выбранной организационной формы адвокатской деятельности. В зависимости от организационных форм осуществления адвокатской деятельности налоговыми последствиями такой независимой профессиональной деятельности может быть уплата налога на доходы физических лиц, военного сбора, налога на прибыль предприятий или единого налога. Определен налогово-правовой статус адвоката. Адвокат является специальным обязанным субъектом налоговых правоотношений, поскольку физическое лицо имеет право осуществлять адвокатскую деятельность при условии получения свидетельства о праве на занятие адвокатской деятельностью. Получение такого свидетельства является юридическим фактом, определяющим специальный режим налогообложения физического лица, осуществляющего адвокатскую деятельность. Адвокат в сфере налогообложения наделен статусом плательщика налогов и сборов и статусом налогового агента. Классифицированы обязанности и права лица, производящего адвокатскую деятельность, на общие и специальные. К общим обязанностям и правам адвоката отнесены те, которые свойственны всем налогоплательщикам. К специальным обязанностям и правам адвоката отнесены те, которые связаны со специальным режимом налогообложения лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность. Выделены налоговые правонарушения, за совершение которых адвокат может быть привлечен к финансовой, административной и уголовной ответственности. Выявлены особенности правового регулирования налогообложения доходов от осуществления индивидуальной адвокатской деятельности. Лицо, осуществляющее адвокатскую деятельность индивидуально, является самозанятым лицом. Адвокат, который намерен осуществлять индивидуальную адвокатскую деятельность, обязан стать на учет в контролирующих органах по месту своего постоянного проживания как самозанятое лицо и получить справку о постановке на учет. Адвокат, осуществляющий адвокатскую деятельность, имеет статус налогового агента в случае выплат в пользу физических лиц по трудовым договорам или договорам гражданско-правового характера и нерезидента – юридического лица или уполномоченного им лица (кроме постоянного представительства на территории Украины) с доходов с источником их происхождения с Украины. Предложено авторское понимание индивидуальной адвокатской деятельности. Определены правовые аспекты регулирования отношений относительно налогообложения доходов от осуществления адвокатской деятельности в организационно-правовых формах адвокатского бюро и адвокатского объединения. Установлено, что адвокатское бюро и адвокатское объединение являются специфическими организационно-правовыми формами хозяйствования, поскольку в соответствии с действующим законодательством такие образования невозможно отнести к предпринимательским или непредпринимательским хозяйственным обществам.

Адвокатское бюро и адвокатское объединение являются самостоятельными налогоплательщиками по доходам от осуществления адвокатской деятельности и налоговыми агентами в случае выплат в пользу адвоката-основателя адвокатского бюро и адвокатского объединения, и физических лиц по трудовым договорам или договорам гражданско-правового характера. Приведены преимущества и недостатки общей и упрощенной систем налогообложения доходов адвокатского бюро и адвокатского объединения. Обобщен зарубежный опыт налогово-правового регулирования адвокатской деятельности. Доходы от осуществления индивидуальной и коллективной адвокатской деятельности могут облагаться подоходным налогом с физических лиц, налогом на юридических лиц, налогом на добавленную стоимость, налогом на имущество, земельным налогом, социальным налогом. В некоторых зарубежных странах предусмотрены специальные налоговые режимы, направленные на обеспечение эффективного функционирования адвокатской деятельности. По законодательству отдельных стран адвокатские образования являются некоммерческими организациями и освобождаются от уплаты налогов, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты, а доходы адвокатов в виде гонораров за оказание правовой помощи облагаются налогом на доходы физических лиц. Выделены проблемы правового регулирования налогообложения доходов от осуществления адвокатской деятельности, требующие законодательного решения. Определены направления совершенствования налогово-правового регулирования адвокатской деятельности.

Ключевые слова: налогообложение, адвокатская деятельность, налогово-правовое регулирование, адвокат, доход, налоговые правоотношения, организационные формы адвокатской деятельности.

SUMMARY

Sadovska I.O. Advocacy as an object of tax and legal regulation. – Qualification scientific work on the rights of the manuscript.

The thesis for a degree of candidate of juridical sciences in the specialty 12.00.07 administrative law and process; financial law; informational law. – Scientific Institute of Public Law, Kyiv, 2020.

The dissertation is devoted to the theoretical and applied principles of tax and legal regulation of advocacy and the formation of sound proposals for improving the current tax legislation in this area.

Advocacy is considered as a category of scientific knowledge and the object of tax and legal regulation. The genesis of tax and legal regulation of advocacy activity on the territory of Ukraine is characterized and the stages of its development are determined. The essence and legal nature and specifics of taxation of income from advocacy are revealed. The tax and legal status of a lawyer has been established. Peculiarities of legal regulation of income taxation from individual advocacy activity are determined. The legal aspects of the regulation of relations concerning the taxation of income from the practice of advocacy in the organizational and legal forms of the law firm and the bar association are outlined. The foreign experience of tax and legal regulation of advocacy is generalized. Problems of

legal regulation of taxation of income from advocacy, which need a legislative solution, have been identified. The directions of improvement of tax and legal regulation of advocacy activity are determined.

Key words: taxation, advocacy, tax and legal regulation, lawyer, income, tax relations, organizational forms of advocacy.