

ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВИХ І ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

УДК 347.73

Н. А. Маринів

кандидат юридичних наук, адвокат

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ АДВОКАТІВ ЯК САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ

У статті проаналізовано особливості реалізації податкового обов'язку адвокатами як самозайнятими особами. Визначено специфіку правового статусу самозайнятої особи. Наведено порядок для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність. Окрему увагу приділено особливостям врахування витрат при визначенні об'єкта оподаткування у фізичної особи, що здійснює незалежну професійну діяльність.

Ключові слова: оподаткування, податковий обов'язок, самозайняті особи, адвокати, незалежна професійна діяльність.

В статье проанализированы особенности реализации налоговой обязанности адвокатами как самозанятыми лицами. Определена специфика правового статуса самозанятого лица. Приведен порядок для постановки на учет физического лица, которое намеревается осуществлять независимую профессиональную деятельность. Отдельное внимание уделено особенностям учета расходов, при определении объекта налогообложения у физического лица, осуществляющего независимую профессиональную деятельность.

Ключевые слова: налогообложение, налоговый долг, самозанятые лица, адвокаты, независимая профессиональная деятельность.

The features of the implementation of tax obligations as a self-employed lawyers are analysed. The specificity of the legal status of self-employed person. The procedure for registration of an independent professional activity. Special attention is paid to the peculiarities cost accounting in determining the object of taxation at the individual, who exercises independent professional activity.

Keywords: taxes, tax debt, self-employed persons, lawyers, independent professional activity.

Постановка проблеми. Одними із найбільш поширених суб'єктів податкових правовідносин виступають платники податків та зборів. Саме ці особи реалізують головну складову податкового обов'язку — сплату податків та зборів. Розглядаючи єдину сукупність зобов'язаних осіб, не можна забувати і про диференціацію всередині неї. Підстав для класифікації платників податків може бути багато.

Водночас, нам видається, що одним з найбільш принципових критеріїв при класифікації платників податків є режим реалізації ними податкового обов'язку. З цих позицій їх можна розділити на загальних і спеціальних. Перші реалізують обов'язки по сплаті податкових зборів на загальних засадах, для чого не потрібно отримання спеціальних дозволів, ліцензій і т.д. Спеціальні зобов'язані

суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок у більш ускладненому податковому режимі. За цієї ситуації їм не досить загальної податкової реєстрації, мова йде про легалізацію принципів особливостей, які характеризують даного платника (платник податку на додану вартість, суб'єкт малого підприємництва тощо) [1, с. 197].

Вбачається, що даний підхід при класифікації цих платників принципово важливий саме через особливості реалізації прав і обов'язків у різних податкових режимах. Податковий режим в узагальненому вигляді фактично і визначає загальну спрямованість правового впливу на поведінку учасників відносин. Якщо право — це регулятор поведінки в суспільстві, то режим цієї поведінки якраз і визначає межі прав і обов'язків, особливості процедур щодо їх реалізації, наслідки (сприятливі чи несприятливі) дотримання чи недотримання приписів законодавчих норм. Одним з найбільш затребуваних на сьогодні є аналіз реалізації податкового обов'язку самозайнятими особами. Виходячи з пп. 14.1.226 п.14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, самозайняті особи — це платники податків, які є фізичними особами-підприємцями або здійснюють незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах цієї підприємницької чи незалежної професійної діяльності [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти оподаткування самозайнятих осіб були об'єктом досліджень таких вчених як: О. О. Головашевича, Ю. О. Костенко, М. П. Кучерявенка, А. О. Храброва та ін. В той же час, нагальною є потреба в дослідженні особливостей оподаткування самозайнятих осіб з урахуванням положень Податкового кодексу України.

Метою дослідження є поглиблення наукових знань щодо правової природи оподаткування адвокатів як самозайнятих осіб.

Результати дослідження. Оподаткування незалежної професійної діяльності не є новелою в чинному Податковому кодексі України. Зокрема, його було закріплено в 2003 р. у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» [3]. Йшлося про оподаткування доходів від діяльності фізичних осіб, яка полягала в їх участі в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; сюди ж відносилась також діяльність лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків та ін.), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів, архітекторів, помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю чи іншою схожою діяльністю.

На наш погляд більш детально слід зупинитись на особливостях оподаткування адвокатів як самозайнятих осіб. Відповідно до статті 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [4] адвокатська діяльність це — незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту. Слід погодитися із висновком, який міститься в Рішенні Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури від «18» березня 2011 року № VI/4-97 [5] відносно того, що, виходячи із норм діючого законодавства випливає, що адвокатська діяльність не є господарською і, зокрема, підприємницькою у значенні ст. 3 Господарського кодексу України [6], а адвокат не є суб'єктом господарювання, який здійснює підприємницьку діяльність. Відповідно до Податкового кодексу України, особи, що здійснюють

незалежну професійну діяльність, у тому числі й адвокати, підпадають під визначення поняття самозайнятої особи. Порядок оподаткування самозайнятих осіб закріплений у ст. 178 Податкового кодексу України «Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, що здійснює незалежну професійну діяльність» [2].

Запропоноване у Податковому кодексі України визначення терміну «самозайнята особа», врешті речт, було приведено у відповідність до законодавства, яким регулюється порядок державної реєстрації господарюючих суб'єктів. Усунуто колізію, яка існувала між Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» та Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців», яка полягала у невідповідності термінів «фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності» та «фізична особа — підприємець», які по суті визначали одне й те саме, але закріплено в законодавстві було останнє [7, с. 461].

Відповідно до п.178.3 статті 178 Податкового кодексу України [2] оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто з різниці між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Для того, щоб мати можливість сплачувати податки з чистого доходу, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження незалежної професійної діяльності, адвокати повинні згідно зі ст. 178 Податкового кодексу України стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа та отримати свідоцтво про таку реєстрацію [7, с. 464].

Вказаний порядок реєстрації регулюється Наказом Міністерства фінансів України №1588 від 09 грудня 2011 року [8], в п. 6.7.1. якого закріплено, що для взяття на облік фізична особа, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, у строк 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до органу державної податкової служби за місцем свого постійного проживання:

1. заяву за ф. N 5-ОПП;
2. копію реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності, якщо заявник є приватним нотаріусом;
3. копію свідоцтва про право на зайняття адвокатською діяльністю, якщо заявник є адвокатом, який займається адвокатською діяльністю індивідуально;

При подачі документів пред'являється оригінал зазначених документів. Відповідно до п. 65.5 ст. 65 Податкового кодексу наступного робочого дня з дня взяття на облік фізичній особі — підприємцю або особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, надсилається (видається) довідка про взяття її на облік як платника податків.

Слід погодитися з точкою зору Капиновської Л. В., яка вважає, що не зовсім логічним є право органу державної податкової служби відмовляти в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, наявності

обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством [9, с. 15]. Наявність такого припису в законі породжує як мінімум два запитання — яким чином буде реалізовуватися цей механізм та чому на органи податкової служби покладено обов'язок із контролю за правильністю отримання документа на право зайняття незалежною професійною діяльністю? На наш погляд, вони зумовлені тим, що відповідне посвідчення фізична особа отримує ще до того, як подає документи до податкових органів для взяття її на облік. Загальновідомо, що документ, який посвідчує право займатися тим або іншим видом незалежної професійної діяльності, видається фізичній особі не органами податкової служби, а згідно закону іншими органами, які уповноважені на вчинення таких дій.

Окремо слід зупинитись на особливостях можливості врахувати витрати при оподаткуванні адвокатів, які безпосередньо пов'язані з такою діяльністю. Відповідно до вимог ч.2 п.178.3 ст. 178 ПК України у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат. Вказана норма Закону визначає, що за умов відсутності відповідної реєстрації в контролюючих органах та отримання довідки про реєстрацію платника за формою 4-ООП фізична особа (адвокат) позбавлений можливості враховувати свої витрати при здійсненні своєї діяльності [10].

Відповідно до п.178.5. ст.178 ПК України, під час виплати суб'єктами господарювання — податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних

з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Вказане правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, відносно якого за яким встановлено трудовими відносинами, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до пунктів 14.1.195 та 14.1.222 п.14.1 статті 14 ПК. Таким чином, при укладанні цивільно-правових договорів на виконання певної роботи повинно бути визначено, чи є самозайнята особа (адвокат) самостійним платником податків та зборів та чи перебуває він на обліку в контролюючих органах [10]. За відсутності таких даних при перевірці податкові органи вправі будуть утримати податки за місцем виплати адвокату винагороди. Крім того, визначена сума є доходом адвоката та повинна бути відображена в податковій декларації про майновий стан і доходи, та не позбавляє її від подальшого оподаткування.

Також, відповідно до пп. 177.10 і 178.6 розд. IV Податкового кодексу України [2] фізичні особи, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат, у тому числі і фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність. До неї вищезгадані особи щоденно (на підставі первинних документів) записують операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді.

Висновки. Таким чином, статус адвоката як самозайнятої особи характеризується певними особливостями.

Перш за все, зобов'язаним суб'єктом є фізична особа, що здійснює особливу — незалежну підприємницьку діяльність, характер і види якої визначені податковим законодавством. Крім того, адвокат не може суміщати два статусу в умовах подібної діяльності, наприклад, бути ще й працівником в межах цієї підприємницької

чи незалежної професійної діяльності. Остання особливість, що характеризує самозайнятих осіб, деталізує ще й та обставина, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, не повинні бути працівниками чи підприємцями, а також підлягають обов'язковій реєстрації в контролюючих органах.

Література

1. Іванова С.С. До питання щодо податкового обліку осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю. Збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів Юридична осінь 2013 року. (Харків, 14 листопада 2013 р.). — Х.: Право, 2013. — С. 197–199.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № №2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — №13–14, №15–16, №17.
3. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України // Офіційний вісник України, 2003. №28. Ст. 1361.
4. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 року №5076-VI — Голос України від 14.08.2012 — №148–149.
5. Рішення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури від «18» березня 2011 року № VI/4–97 : Електронний ресурс [Режим доступу]: vkka.net/wp-content/uploads/.../VKKA_Tax.doc
6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV // Голос України від 14.03.2003 — №49.
7. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2011. — Ч. 1. — 704 с.
8. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України №1588 від 09 грудня 2011 року // Урядовий кур'єр від 06.01.2012 — №3.
9. Калиновська Л.В. До питання про спеціальний облік платників податків та зборів / Л.В. Калиновська // Фінансове право — 2013. — №1 — С. 14–16.
10. Оподаткування адвокатської діяльності (адвокатів які обрали собі організаційно-правову форму — індивідуально) : Електронний ресурс [Режим доступу]: <http://advokat.org.ua/pravova-nformac-ya/lekc-dopov-d-presentac-z-naukovo-praktichnih-seminar-v/lekc-ja-opodatkuvanja-advokatsko-d-jalnost-advokat-v-jak-obrali-sob-organ-zacinu-pravovu-formu-ndiv-dualno.html>