

VI АДВОКАТУРА

Клименко Оксана Михайлівна,

доктор юридичних наук, професор,
завідувач відділу проблем розвитку національного
законодавства, Інститут законодавства Верховної Ради України

УДК 347.9

ОРГАНІЗАЦІЯ АДВОКАТУРИ: ОПЛАТА ПРАЦІ ТА ОПОДАТКУВАННЯ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті досліджуються проблемні аспекти оплати праці та оподаткування діяльності адвоката в Україні. Вагому частину роботи присвячено питанням оплати праці адвоката за правові послуги, надані на підставі цивільно-правового договору та безоплатно у випадках, передбачених чинним законодавством. Звертається увага на такі проблеми щодо оплати праці адвоката, як визначення розміру відшкодування за надані правові послуги та механізму його стягнення. Під час аналізу питань оподаткування адвокатської діяльності наголошується на необхідності чіткого розмежування податкового статусу адвокатів, які працюють самостійно, і тих, які працюють у межах адвокатських бюро та об'єднань. Дослідження ґрунтується на аналізі широкого кола теоретичних джерел, чинного законодавства і судової практики.

Ключові слова: адвокат, адвокатська діяльність, оплата праці, оподаткування, правова допомога.

Питання оплати праці й оподаткування діяльності адвоката належать до інституційно-організаційних аспектів діяльності адвокатури в Україні. Водночас вони пов'язані з питаннями вартості послуг з надання правової допомоги, а відповідно – доступності та ефективності роботи адвоката як суб'єкта надання кваліфікованої правової допомоги. Цим пояснюється актуальність проблематики в контексті як загальних питань організації адвокатури, так і забезпечення конституційного права на правову допомогу.

Чинне законодавство України не встановлює загальних підходів до визначення вартісних стандартів оплати праці адвоката, крім випадків надання останніми безоплатної правової допомоги.

Для чіткого розуміння сутності цього питання доцільно уточнити, що поняття «оплата праці» згідно з чинним трудовим законодавством (ч. 1 ст. 94 Кодексу законів про працю, ч. 1 ст. 1 Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року) охоплює виключно трудові правовідносини, а відносини між адвокатом і клієнтом мають переважно цивільно-правову природу. Винятком може бути робота адвоката, наприклад, в адвокатському об'єднанні, де він отримує кошти безпосередньо від роботодавця, а не від клієнта. Тому для ідентифікації адвокатського гонорару (винагороди) як доходу адвоката і одночасно як бази для оподаткування доречніше вживати визначення або словосполучення, що відображають оплату послуг адвоката за надання правової допомоги, а не виконання трудових обов'язків.

Дослідження питання щодо витрат на правову допомогу, надання послуг або гонорару адвоката слід здійснювати не на підставі їх

платності або безоплатності, а прив'язуючи ці поняття до правовідносин між адвокатом і клієнтом, зокрема в межах підготовки до судового процесу, його супроводу або участі в ньому, а також інших, пов'язаних із наданням послуг з правової допомоги.

Слід зазначити, що загальна концепція законодавчого регулювання оплати праці адвоката спрямована не на оплату його послуг, а на винагороду за надану ним правову допомогу або компенсацію витрат у зв'язку з її наданням. Відповідно до процесуальних норм (ст. 84 Цивільного процесуального кодексу України (далі – ЦПК України), ч. 5 ст. 49 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України), ч. 1 ст. 90 Кодексу адміністративного судочинства України, ч. 1 ст. 120 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України)) сторони несуть витрати, пов'язані з оплатою правової допомоги адвоката, крім випадків надання безоплатної правової допомоги. При цьому витрати на правову допомогу віднесено до витрат, пов'язаних із розглядом судової справи, що належать до судових витрат. За загальним правилом такі витрати покладаються на другу зі сторін, на користь якої ухвалено судові рішення, за наявності документального підтвердження останньою понесених нею витрат. Однак залежно від задоволення позовних вимог судом витрати на правову допомогу адвоката можуть відшкодуватися за принципом пропорційності розподілу судових витрат. Наприклад, Господарський суд Одеської області в рішенні від 10 вересня 2004 року № 31-12-10 за часткового задоволення позовних вимог дійшов висновку про покладення на обидві сторони спору пропорційного, згідно із задоволеними вимогами,

відшкодування витрат на допомогу адвоката [1, с. 157–159].

Вирішення питання про компенсацію витрат на правову допомогу адвоката іноді ускладнюється законодавчими розбіжностями.

Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 48 ГПК України витрати, що підлягають сплаті за послуги адвоката, визначаються в порядку, встановленому Законом України «Про адвокатуру» від 19 грудня 1992 року, який з 15 серпня 2012 року втратив чинність у зв'язку з набранням чинності Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 5 липня 2012 року. Відповідно до частин 2, 3 ст. 30 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» розмір гонорару та порядок його обчислення віднесено до компетенції сторін договору про правову допомогу, якими є, з одного боку, адвокат, а з іншого – клієнт. Укладення договору про правову допомогу створює для його сторін відповідні правові наслідки, зокрема щодо гонорару адвоката, які нерідко стають предметом судових спорів.

Наприклад, постановою Житомирського апеляційного господарського суду від 3 жовтня 2003 року № 9/1363 було залишено без змін рішення Господарського суду Житомирської області від 3 червня 2003 року у справі № 9/1363, яким суд під час вирішення питання про відшкодування витрат на послуги адвоката взяв до уваги тільки ті витрати, які було підтверджено в ході судового провадження відповідними документами (угода про надання юридичних послуг, свідоцтво на заняття адвокатською діяльністю та видаткові касові ордери), а не ті, які було здійснено після винесення рішення. Крім того, суд зменшив розмір такого відшкодування з 16 000 грн, закріплених в угоді, до 11 000 грн, обґрунтувавши це тим, що розмір відшкодування витрат не повинен бути явно завищеним і має враховувати розумну необхідність судових витрат [2, с. 123–125]. Слушною є думка А. Волинець про те, що допомога адвоката не обмежується лише участю в судовому засіданні, а оплата послуг переважно здійснюється після закінчення процесу [3]. Утім, позиція судів господарської юрисдикції залишається ствердною у відшкодуванні лише тих витрат на послуги адвоката, які було сплачено до, а не після судового процесу (абз. 3 п. 11 інформаційного листа Вищого господарського суду України від 14 грудня 2007 року № 01-8/973 «Про деякі питання практики застосування у вирішенні спорів окремих норм процесуального права»).

Отже, відшкодування цих витрат здійснюється господарським судом шляхом зазначення про це в рішенні, ухвалі, постанові за наявності документального підтвердження витрат, як-от: угоди про надання послуг щодо ведення справи в суді та/або належно оформленої довіреності, виданої стороною представником її інтересів у суді, платіжного доручення або іншого документа, який підтверджує сплату відповідних послуг, а також копії свідоцтва адвоката, який представляв інтереси відповідної сторони, або оригіналу

ордера адвоката, виданого відповідним адвокатським об'єднанням, з доданням до нього витягу з договору, в якому зазначаються повноваження адвоката як представника або обмеження його прав на вчинення окремих процесуальних дій (абз. 2 підпункту 6.3 п. 6 постанови Вищого господарського суду України від 21 лютого 2013 року № 7) [4]. Прикладів відмови судами у винесенні рішення про покладення обов'язку компенсації витрат на правову допомогу, надану адвокатом, на іншу сторону через неподання підтвердних документів про сплату таких послуг достатньо і в судах інших юрисдикцій (наприклад, постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 11 грудня 2012 року у справі № 2а-10639/12/2670). У деяких узагальненнях судової практики вказується на необхідність чіткого формулювання позовних вимог, аби це не призвело до правових наслідків, на які позивач не розраховував [5].

В юридичній літературі звертається також увага на необхідність підтвердження повноважень адвоката в суді [6, с. 243–244]. Тож ненадання відповідних підтвердних документів може бути розцінено як відсутність підстав для відшкодування витрат на послуги адвоката, що впливає з постанови Київського апеляційного господарського суду від 25 грудня 2002 року № 07/4248 [7, с. 141–143]. Зокрема, якщо адвокат діє як представник на підставі нотаріально посвідченого доручення, однак ордера на участь адвоката у справі та доказів оплати юридичної допомоги при цьому в матеріалах справи немає, то підстав для стягнення витрат з оплати допомоги адвоката суд не має [8]. У постанові Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 17 жовтня 2014 року № 10 «Про застосування судами законодавства про судові витрати у цивільних справах» зазначено, що: «При стягненні витрат на правову допомогу слід враховувати те, що особа, яка таку допомогу надавала, має бути адвокатом (стаття 6 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність») або іншим фахівцем у галузі права незалежно від того, чи така особа брала участь у справі на підставі довіреності чи відповідного договору (статті 12, 42, 56 ЦПК)» [9].

На думку деяких учених, злиття адвокатів та інших фахівців у галузі права створює ризик зменшення заробітків адвоката [10]. Однак такі аргументи сприймаються почасти в світлі тенденції щодо можливості введення монополії на захист у суді тільки на користь адвокатів (так, як це зараз існує в судах загальної юрисдикції під час розгляду кримінальних справ згідно з ч. 1 ст. 45 КПК України, а також у світлі рішення Конституційного Суду України від 11 липня 2013 року № 6-рп/2013).

Оплата юридичних послуг адвоката є однією з найбільш складних проблем в організації адвокатури [11]. На думку О.І. Угриновської, проблемним на практиці виявляється обчислення кількості годин роботи особи, яка надає правову допомогу [12]. З нашої точки зору, в умовах договірних відносин між адво-

катом і клієнтом це питання не є проблемним, оскільки вирішується за їх волевиявленням.

Проблеми, пов'язані з оплатою послуг адвоката, існують, однак вони зумовлені здебільшого не тільки відсутністю закріплення на законодавчому рівні розмірів вартості послуг (мінімальних ставок) адвоката за годину роботи над певними правовими питаннями. Серед таких проблем слід вказати на загальні, такі як: а) загальна низька правова обізнаність українського населення та його недостатня платоспроможність щодо оплати якісних юридичних послуг, які коштують недешево, оскільки потребують багато часу і капіталовкладень для підтримання високого рівня кваліфікації адвоката; б) висока конкуренція в сегменті надання правових послуг, що зумовлено великою кількістю фахівців, підготовка яких в українських ВНЗ здійснюється без урахування реальних потреб ринку праці в забезпеченні такими кваліфікованими кадрами, внаслідок чого спостерігається недостатня професійна підготовка, зниження авторитету і недовіра громадян до професіоналізму адвоката.

У цьому контексті слід звернути увагу на п. 2 принципу II Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(2000)21 від 25 жовтня 2000 року, де наголошено на необхідності заходів для забезпечення високого рівня правової підготовки і моральності адвокатів як передумови приєднання до професії, а також для забезпечення безперервного підвищення кваліфікації адвокатів [13].

Тому починати вдосконалення організації української адвокатури потрібно з оцінки достатнього забезпечення ринку юридичних послуг кваліфікованими фахівцями в галузі права, а не просто особами з дипломами і свідоцтвами, які не розвивають своїх навичок і знань, а отже, не забезпечують конкурентоспроможність у роботі за клієнта, залишаючись з перспективою низької оплати за надані юридичні послуги низької якості. Введення системи об'єктивної оцінки кваліфікаційних показників і жорсткіших вимог до кандидатів на отримання адвокатського свідоцтва сприятиме конкуренції серед найкращих представників цієї професії.

Щодо отримання компенсації витрат за послуги адвоката в межах цивільного процесу висловлюється точка зору, що це можливо, якщо адвокат буде діяти, як адвокат, а не як представник сторони процесу [14]. Схожу позицію висловив Конституційний Суд України в рішенні від 11 липня 2013 року № 6-рп/2013 у справі про відшкодування витрат на юридичні послуги в господарському судочинстві, зазначивши, що витрати, пов'язані з оплатою послуг адвоката, в контексті ст. 59 Конституції України треба розуміти так, що до складу судових витрат на юридичні послуги, які підлягають відшкодуванню особі в господарському судочинстві, належать суми, сплачені такою особою, якщо інше не передбачено законом, тільки за послуги адвоката [15].

Положенням ч. 2 постанови Кабінету Міністрів України від 27 квітня 2006 року № 590

«Про граничні розміри компенсації витрат, пов'язаних з розглядом цивільних та адміністративних справ, і порядок їх компенсації за рахунок держави» визначено, що компенсація витрат, пов'язаних з розглядом цивільних та адміністративних справ за рахунок держави, здійснюється на підставі судового рішення сторонам, звільненим від оплати судових витрат, через перерахування відповідних коштів на їх поточні банківські рахунки. Ця постанова до 28 лютого 2012 року (дата набуття чинності змін відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 лютого 2012 року № 127) також регулювала витрати, пов'язані з правовою допомогою, і хоч і не повністю, проте істотно вирішувала питання компенсації витрат на правову допомогу особам, які звільнялися від судових витрат.

Нині ці питання вирішуються лише на підставі Закону України «Про граничний розмір компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах» від 20 листопада 2011 року № 4191-VI, яким встановлено компенсацію в розмірі до 40 відсотків від мінімальної заробітної плати в місячному розмірі за годину участі особи, яка надавала правову допомогу, в судовому засіданні під час вчинення окремих процесуальних дій поза судовим засіданням та під час ознайомлення з матеріалами справи в суді, що визначається у відповідному судовому рішенні (ст. 1). У цивільних справах компенсацію виплачує інша сторона, а в адміністративних – суб'єкт владних повноважень. При цьому досить дискримінаційним порівняно із зазначеним варіантом (40 відсотків від мінімальної заробітної плати) є розмір відшкодування (2,5 відсотка від мінімальної заробітної плати) адвокатом за надання ними правової допомоги за одну годину особі, яка звільнена від оплати витрат на правову допомогу. Також варто відзначити відсутність законодавчого уточнення, на який саме період часу визначається мінімальний розмір заробітної плати (наприклад, на початок поточного року або ж винесення судового рішення), від якого потрібно виходити під час розрахунку компенсації.

На практиці ж виникає чимало проблем з отриманням компенсації витрат на правову допомогу (затягування виплати компенсації, оскарження рішень судів про виплату компенсації тощо). Зокрема, О.А. Бояринцев і М.А. Бояринцева зазначають, що ефективна діяльність суддів щодо реалізації механізму компенсації витрат на правову допомогу може не лише змусити приймати більш обґрунтовані рішення і робити менше дій, що мають ознаки протиправності, а й відновити справедливе становище: невинний не може піддаватися обтяженню у вигляді витрат, понесених на доведення своєї невинуватості, і збільшить довіру суспільства до системи правосуддя в цілому [16].

Відповідно до п. «с» ч. 3 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод кожен щонайменше має право захищати себе особисто чи використовувати юридичну допо-

могу захисника, вибраного на власний розсуд, або – за браком достатніх коштів для оплати юридичної допомоги захисника – одержувати таку допомогу безоплатно, коли цього вимагають інтереси правосуддя [17]. Загальні положення про правовий захист регламентуються також низкою інших міжнародно-правових актів (ч. 1 ст. 11 Загальної декларації прав людини від 10 грудня 1948 року, ч. 3 ст. 2 Міжнародного пакту про громадянські і політичні права).

Відповідно до ст. 59 Конституції України правова допомога у випадках, передбачених законом, надається безоплатно. Закон України «Про безоплатну правову допомогу» від 2 червня 2011 року встановлює право на отримання безоплатної правової допомоги, як первинної (розділ II), так і вторинної (розділ III).

На думку Т.В. Корчева, діяльність захисника за вимогою слідчих і судових органів породжує дві проблеми: проблему організації цієї роботи і проблему її оплати [18, с. 29]. Хоча ця теза наведена з позиції «старого» кримінального права, однак і на сьогодні залучення адвоката до безоплатної правової допомоги є досить проблемним питанням.

Нині відповідно до Закону «Про граничний розмір компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах», постанови Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 року № 465 «Питання оплати послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу» українська держава гарантує адвокату отримання відшкодування за надану ним вторинну правову допомогу. Нарівні з відшкодуванням з державного бюджету витрат на оплату послуг адвоката юристи справедливо висувають позиції щодо посилення вимог до таких адвокатів, оскільки за цим криється імідж держави і самої професії [19].

На жаль, постановою Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2011 року № 1362 «Про затвердження Порядку і умов проведення конкурсу з відбору адвокатів, які залучаються для надання безоплатної вторинної правової допомоги» та наказ Міністерства юстиції України від 30 жовтня 2012 року № 1582/5, яким затверджено перелік питань для тестування претендентів під час другого етапу конкурсу з відбору адвокатів, які залучаються до надання безоплатної вторинної правової допомоги, не можна вважати достатньою гарантією для відбору достойного кандидата (адвоката) з метою отримання права на надання безоплатної правової допомоги. Такий висновок впливає передусім із досить неконкретних вимог і критеріїв оцінки відповідних кандидатів (наприклад, одним із критеріїв оцінки є досвід адвокатської діяльності) у постанові уряду і незначної кількості питань у наказі міністерства (94 питання). Варто також зазначити, що високі вимоги до такого адвоката мають належним чином відшкодуватися, чого не можна сказати у випадку відшкодування витрат на правову допомогу особам, які звільнені від судових витрат.

Залучення захисника як реалізація державної гарантії на безоплатну правову допомогу є важливою складовою забезпечення вимог міжнародно-правових актів, зобов'язання щодо виконання яких Україна взяла на себе, та Основного Закону України щодо захисту прав людини. О.О. Воробійов зазначає, що порушення права на захист є умовою для скасування рішення суду [20]. На сьогодні в КПК України регламентовано право на захист (ст. 20) та право апеляційного, касаційного суду або Верховного Суду України в порядку перегляду скасувати або змінити рішення суду першої інстанції в разі істотного порушення вимог кримінального процесуального закону (статті 409, 438 і 445 відповідно).

Серед проблем що випливають адвокатам відшкодувань за надану ними вторинну правову допомогу називають порушення адвокатами фінансової і бюджетної дисципліни в частині подання до Координаційних центрів з надання правової допомоги первинних документів на оплату [21]. У листі Координаційного центру з надання правової допомоги щодо окремих питань забезпечення права адвокатів на належну оплату діяльності з надання безоплатної вторинної правової допомоги звертається увага і на інші проблемні аспекти процесу отримання відшкодування адвокатами. Зокрема, невірне застосування коефіцієнта складності кримінального провадження, неправильне визначення фактичного часу роботи адвоката тощо [22].

Закон «Про безоплатну правову допомогу» передбачає можливість отримання за рахунок держави первинної правової допомоги. Проте механізму компенсації витрат за надання первинної правової допомоги немає. Необхідність же в його впровадженні є, зокрема з огляду на те, що суб'єктами її надання є не лише органи державної влади, а й фізичні та юридичні особи, спеціалізовані установи (ст. 9).

Отже, оплата послуг адвоката за правову допомогу з питань, які не стосуються судового процесу, вирішується умовами договору про надання правової допомоги і формує другий загальний підвид зазначених послуг. Ці послуги можуть стосуватися будь-яких правових питань, окрім тих, які не заборонено вирішувати адвокату, або тих, які можуть вирішувати представники іншої юридичної професії (наприклад нотаріуси) або представники органів державної влади.

Іншим важливим і досить складним питанням є оподаткування доходів від адвокатської діяльності.

Правову основу регулювання оподаткування доходів адвоката від його професійної діяльності нині забезпечують Податковий кодекс України (зокрема статті 65, 68, 178), Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року, Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588

(у редакції від 22 квітня 2014 року № 462), Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20 квітня 2015 року № 449.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі — ПК України) адвокат провадить незалежну професійну діяльність і визнається самозайнятою особою. Згідно з підпунктом 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України самозайнята особа — платник податку, який є фізичною особою — підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Незалежна професійна діяльність — участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою — підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб. Адвокати є платниками податку на доходи фізичних осіб.

Базою для оподаткування діяльності адвоката є доходи, які він одержує як в Україні, так і за її межами (ч. 1 ст. 162 ПК України).

Питання оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, регулюються ст. 178 розд. IV ПК України. Згідно з п. 178.1 особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби.

Із приписів ст. 65 ПК України та Порядку обліку платників податків і зборів випливає необхідність реєстрації адвокатів як самозайнятих осіб у податкових органах упродовж 10-денного строку з моменту отримання свідцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Слід зазначити, що адвокати можуть ідентифікуватися як самозайняті особи, лише якщо здійснюватимуть свою діяльність індивідуально, а не в межах адвокатських об'єднань або як фізичні особи — підприємці (режим оподаткування для останніх двох категорій визначено іншими нормами ПК України).

Доходи, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в п. 167.1 ст. 167 ПК України. Цим положенням передбачено ставку податку в розмірі 15 відсотків від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пп. 167.2-167.5 цієї статті), зокрема, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами тощо. При цьому оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід,

тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

Слід також мати на увазі, що відповідно до визначення незалежної професійної діяльності, закріпленого у підпункті 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України, фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. При цьому чинне законодавство не забороняє фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом.

Адвокати, які провадять незалежну адвокатську діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто до 1 травня року, що настає за звітним. Іноземці та особи без громадянства, які стали на облік в органах державної податкової служби як самозайняті особи, є резидентами і в річній податковій декларації поряд із доходами від провадження незалежної професійної діяльності мають зазначити інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

Адвокати, які діють як самозайняті особи, зобов'язані вести облік доходів і витрат такої діяльності, а також подавати звітність у порядку, встановленому ст. 179 ПК України. Форму такого обліку та порядок його ведення визначає центральний орган державної податкової служби (Порядок обліку платників податків і зборів). Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації.

Оподаткування та звітність єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюється на підставі вимог Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року (зі змінами).

Відповідно до п. 5 ч. 1 ст. 4 цього Закону до кола платників єдиного внеску віднесено осіб, які забезпечують себе роботою самостійно — займаються незалежною професійною діяльністю, зокрема юридичною практикою, в тому числі адвокатською, та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями. Згідно з ч. 2 цієї статті платники єдиного внеску, зазначені в пп. 2-14 ч. 1 цієї статті, є застрахованими особами відповідно до вимог законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Базу нарахування єдиного внеску визначено у ст. 7 цього Закону. Єдиний внесок для адвокатів — самозайнятих осіб нараховується на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір

мінімального страхового внеску за місяць, в якому отримано дохід (прибуток).

Розмір єдиного внеску визначено у ст. 8 Закону. Відповідно до ч. 11 цієї статті за загальним правилом єдиний внесок для платників – самозайнятих осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю, встановлюється в розмірі 34,7 відсотка від визначеної відповідними пунктами ч. 1 ст. 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску.

Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлено, що платники єдиного внеску, якими є особи, що провадять незалежну професійну діяльність, зокрема юридичну практику, в тому числі адвокатську діяльність, та отримують дохід від цієї діяльності, є страхувальниками (підпункт 4 п. 1 розд. II, п. 4 розд. II).

Базою нарахування єдиного внеску є чистий оподатковуваний дохід (прибуток), зазначений у податковій декларації, поділений на кількість календарних місяців, протягом яких він отриманий. До зазначеної суми з урахуванням максимальної величини бази нарахування єдиного внеску застосовується відповідна ставка, зазначена в п. 3 розділу III цієї Інструкції. У разі якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці звітного року, такий платник має право самостійно визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої Законом. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску.

Якщо адвокат використовує працю найманих працівників, він також зобов'язаний дотримуватися податкових приписів щодо звітності податкових агентів (ст. 176 ПК України).

Проблематичним для оподаткування адвокатської діяльності є існуюча законодавча можливість для адвоката законно здійснювати свою діяльність як самозайнята особа та працювати в межах адвокатського об'єднання чи бюро, бути фізичною особою – підприємцем тощо. На проблему подвійного оподаткування (наприклад, у межах адвокатського бюро або об'єднання, на його прибуток і податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати адвоката, яка йому виплачується як винагорода за надані ним адвокатські послуги) слушно вказують і практикуючі адвокати та юристи [23]. На цій проблемі акцентували увагу, зокрема адвокати-практики, під час проведення громадських заходів щодо обговорення загальних проблем організації адвокатури й адвокатської діяльності та перспектив їх подальшого вдосконалення [24]. Представники адвокатської спільноти висловлюють думки, що адвокатські об'єднання не здійснюють підприємницької діяльності, а тому мають оподатковуватись як неприбуткові підприємства (ст. 157 ПК України) [25]. Інший варіант розв'язання цієї ситуації вбачають у тому, що проблема з оподаткуванням адвокатів як самозайнятих осіб відпала би, якщо б само-

зайнятих осіб прирівняли до фізичних осіб – підприємців [26].

Отже, ці питання потребують законодавчого врегулювання у процесі подальшого реформування адвокатури в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рішення Господарського суду Одеської області від 10 вересня 2004 року № 31-12-10 // Адвокатура в рішеннях українських судів: Бібліотека адвоката / за заг. ред. С.Ф. Сафулька. – К. : Ін Юре, 2008. – С. 157–159.
2. Постанова Житомирського апеляційного господарського суду від 3 жовтня 2003 року № 9/1363 // Адвокатура в рішеннях українських судів: Бібліотека адвоката / за заг. ред. С.Ф. Сафулька. – К. : Ін Юре, 2008. – С. 123–125.
3. Волинець А. Спірні питання витрат на оплату послуг адвоката у цивільному процесі [Електронний ресурс] / Волинець Андрій // Юридичний журнал. – 2005. – № 4. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=1678>
4. Про деякі питання практики застосування розділу VI Господарського процесуального кодексу України : постанова Пленуму Вищого господарського суду України від 21 лютого 2013 року № 7 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/va007600-13/print1433862662815368>
5. Про практику застосування судами законодавства про стягнення судових витрат при розгляді цивільних справ : узагальнення судової палати з розгляду цивільних справ Апеляційного суду м. Києва [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.apcourt.kiev.gov.ua/wp-content/uploads/2015/07/yzagal.pdf>
6. Яновська О.Г. Адвокатура України / О.Г. Яновська. – К. : Юринком Інтер, 2007. – С. 243–244.
7. Постанова Київського апеляційного господарського суду від 25 грудня 2002 року № 9/1363 // Адвокатура в рішеннях українських судів: Бібліотека адвоката / за заг. ред. С.Ф. Сафулька. – К. : Ін Юре, 2008. – С. 141–143.
8. Комаров В.В. Проблеми теорії та практики цивільного судочинства : монографія / В.В. Комаров, В.І. Тертишніков, В.В. Баранкова та ін. – Х. : Харків юридичний, 2008. – 928 с.
9. Про застосування судами законодавства про судові витрати у цивільних справах : постанова Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 17 жовтня 2014 року № 10 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0010740-14>
10. Варфоломеева Т.В. Проблеми організації адвокатської професії в Україні / Т.В. Варфоломеева // Часопис академії адвокатури України. – 2008. – № 1(1). – С. 26.
11. Головань І. Ціна юриста [Електронний ресурс] / Ігор Головань // Українська правда. Блоги. – 2010. – Режим доступу : <http://blogs.pravda.com.ua/authors/golovan/4cb2c191b7094/>
12. Угриновська О.І. Витрати на правову допомогу: проблеми відшкодування / О.І. Угриновська // Університетські наукові записки. – 2009. – № 1(29). – С. 81.
13. Рекомендація № R(2000)21 Комітету Міністрів державам-членам про свободу професійної діяльності адвокатів : ухвалено Комітетом Міні-

- стрів Ради Європи на 727 засіданні заступників міністрів 25 жовтня 2000 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/6b6c>
14. Короєд С.О. Ефективність цивільного судочинства: окремі проблеми теорії і практики : монографія / С.О. Короєд. – К. : МП Леся, 2013. – С. 201.
 15. Рішення Конституційного Суду України у справі про відшкодування витрат на юридичні послуги у господарському судочинстві від 11 липня 2013 року № 6-рп/2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-13/print1392038245565567>
 16. Бояринцев О.А. Проблемні питання компенсації витрат на платну правову допомогу в адміністративному судочинстві [Електронний ресурс] / Бояринцев О.А. та Бояринцева М.А. // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2014. – № 2. – Режим доступу : <http://yuruslugi.org/stati/o-sudebnom-protsese/problemsni-pitannya-kompensatsiji-vitrat-naplatsu-pravovu-dopomogu-v-administrativnomu-sudochinstvi.html>
 17. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004
 18. Корчева Т.В. Проблеми діяльності захисника в досудовому провадженні та в суді першої інстанції : монографія / Т.В. Корчева. – Х. : Вепнарчук Н.М., 2007. – С. 29.
 19. Бідюк М.О. Оплата праці адвоката у кримінальній справі за призначенням / М.О. Бідюк // Правова держава. – 2010. – № 12. – С. 403–404.
 20. Воробйов О.О. Порушення права обвинуваченого на кваліфікований захист як підстава скасування вироків суду першої інстанції / О.О. Воробйов // Матеріали міжнар. наук.-практ. семінару 1–2 грудня 2005 року «Право обвинуваченого на кваліфікований захист та його забезпечення». – Х. ; К. : Голак, 2006. – С. 142.
 21. Сірош Д. Правозастосовчі проблеми фінансування безоплатної правової допомоги в Україні / Д. Сірош // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2014. – № 6. – С. 44.
 22. Щодо окремих питань забезпечення права адвокатів на належну оплату діяльності з надання безоплатної вторинної правової допомоги : лист Координаційного центру щодо забезпечення прав адвокатів на належну оплату діяльності з надання БВПД [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.legalaid.gov.ua/ua/holovna/typen-2013/lyst-koordinatsiinohtsentru-shchodo-zabezpechennia-prav-advokativ-na-nalezhnu-oplatu-diialnosti-z-nadannia-bvppd>
 23. Павленко В. Адвокатський гонорар: шлях до прозорого оподаткування / В. Павленко, А. Гвоздецький // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 29/30. – С. 64.
 24. Круглий стіл «Проблеми організаційних форм адвокатської діяльності та оподаткування адвокатської діяльності. Адвокатське самоврядування як рушійна сила необхідних змін до законодавства України про адвокатуру та адвокатську діяльність», 24 липня 2014 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://koval.vn.ua>
 25. Рішення Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури від 18 березня 2011 року № VI/4-97 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://vkka.net/wp-content/uploads/2010/01/VKKA_Tax.doc
 26. Березнева І. Фіскальні турботи професійної спільноти [Електронний ресурс] / Ірина Березнева // Бізнес і закон. – 2015. – Вип. 31(1173). – Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/95213-yak_virishiti_podatkovi_problemi_ukrainskih_advokativ.html

Клименко Оксана Михайловна
ОРГАНИЗАЦИЯ АДВОКАТУРЫ: ОПЛАТА ТРУДА
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АДВОКАТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье исследуются проблемные аспекты оплаты труда и налогообложения деятельности адвоката в Украине. Значительная часть работы посвящена вопросам оплаты труда адвоката за правовые услуги, предоставленные на основании гражданско-правового договора, а также бесплатно в случаях, предусмотренных действующим законодательством. Обращается внимание на такие проблемы касательно оплаты труда адвоката, как определение размера возмещения за предоставленные правовые услуги и механизма его взыскания. При анализе вопросов налогообложения адвокатской деятельности аргументируется необходимость четкого разграничения налогового статуса адвокатов, работающих самостоятельно, и тех, которые работают в адвокатских бюро и объединениях. Исследование основывается на анализе широкого круга теоретических источников, действующего законодательства и судебной практики.

Ключевые слова: адвокат, адвокатская деятельность, оплата труда, налогообложение, правовая помощь.

Klimenko Oksana
ORGANIZATION OF ADVOCACY: ITS REMUNERATION AND TAXATION

The article examines the problematic aspects of remuneration and taxation of advocacy in Ukraine. A big part of work is devoted to the questions of advocates' remuneration for legal services, rendered on the basis of a civil contract, as well as free of charge in cases, stipulated by the current legislation. The author draws attention to such problems of advocates' remuneration as determination of the amount of compensation for provided legal services and the mechanism for its collection. Analyzing tax issues of advocacy, the author proves the need for a clear distinction of the tax status of advocates, working on their own, and those who work in law offices and associations. This study is based on an analysis of a wide range of theoretical sources, the current legislation and court practice.

Keywords: attorney, lawyer activity, salaries, taxation, legal assistance.