

**СУДОУСТРІЙ; ПРОКУРАТУРА ТА АДВОКАТУРА**

УДК 347.965

**А.Б. Романюк**

кандидат юридичних наук, доцент,  
завідувач кафедри цивільного та  
господарського права і процесу  
Прикарпатського юридичного  
інституту Національного  
університету «Одеська юридична  
академія»

**ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ІНДИВІДУАЛЬНОЇ  
АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Найбільш доступною і, як наслідок, найпоширенішою організаційною формою адвокатської діяльності виступає індивідуальна адвокатська діяльність.

Незважаючи на таку поширеність у сьогоднішній день цієї організаційної форми, вона з'явилася в Україні відносно недавно – у 1993 році після набрання чинності Законом України «Про адвокатуру», який заклав на той час зовсім нові організаційні основи адвокатської діяльності, які не були змінені й чинним сьогодні Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». До того часу адвокати не могли працювати індивідуально, а повинні були бути членами обласних колегій адвокатів та були прикріплені до юридичних консультацій, через які й здійснювали свою діяльність.

Подібний стан справ, який існував у радянські часи, дуже часто не відповідав інтересам адвокатів, які в таких умовах праці не відчували себе незалежними, не могли реалізувати свою індивідуальність.

Тому поява з прийняттям у 1992 році Закону України «Про адвокатуру» такої організаційної форми, як індивідуальна адвокатська діяльність, була схвально сприйнята адвокатським співтовариством. Адвокат став самостійним суб'єктом у взаємовідносинах з іншими особами, співпрацюючи з ними напряму, а не за посередництвом свого

керівництва.

Очевидною перевагою такої форми є те, що адвокат, будучи членом, частиною єдиного загальнодержавного професійно-організаційного утворення (адвокатури), тим не менше у своїх повсякденних питаннях організації власної діяльності – повністю самостійний. Адвокат може на власний розсуд визначати місце своєї професійної діяльності, вирішувати кадрові питання, планувати свій робочий час та час відпочинку.

При цьому, ще одним визначальним фактором для обрання більшістю адвокатів саме такої організаційної форми, є те, що для того, щоб розпочати діяльність індивідуально, необхідно затратити найменше зусиль, порівняно з іншими організаційними формами (адвокатським бюро чи адвокатським об'єднанням).

Правове регулювання цієї організаційної форми визначене у ст. 13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

Так, відповідно до ч. 1 ст. 13 Закону передбачено, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою.

У ч. 2 цієї ж статті зазначається, що такий адвокат може відкривати рахунки в банках, мати печатку, штампи, бланки (у тому числі ордера) із зазначенням свого прізвища, імені та по батькові, номери і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю.

Таким чином, для того, щоб займатися адвокатською діяльністю індивідуально, особа, що отримала відповідне свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, повинна вчинити ряд юридичних дій, спрямованих на отримання статусу самозайнятої особи.

Поняття самозайнятої особи та її правовий статус визначені Податковим кодексом України [1]. Відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПКУ до самозайнятих осіб відносяться фізичні особи – підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність.

Системне тлумачення ст. 13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» і процитованої норми Податкового кодексу України дозволяє припустити, що адвокати можуть бути як фізичними особами – підприємцями, так і особами, що провадять незалежну

професійну діяльність.

І справді, прямої законодавчої заборони реєстрації особи, які отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, як суб'єкта підприємницької діяльності, немає.

Але на практиці питання, до якого з названих типів самозайнятих осіб належить адвокат, що займається індивідуальною діяльністю, є досить дискусійним, і полеміки з цього приводу триває вже тривалий час.

Така постановка проблеми має не тільки теоретичне, але й цілком практичне значення. Наявність у фізичної особи статусу суб'єкта підприємницької діяльності дозволяє їй обирати спрощену систему оподаткування (zareєструватися платником єдиного податку), яка суттєво знижує податкове навантаження на доходи такої особи і спрощує облік доходів та витрат. Якщо фізична особа, що не має статусу платника єдиного податку, згідно з ст. 167 ПКУ сплачує податок на свої доходи у розмірі, як правило, 15 % від цих доходів (якщо розмір місячного доходу не перевищує десятикратного розміру мінімальної заробітної плати) або у розмірі 20% (якщо розмір місячного доходу перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати), то платник єдиного податку в залежності від обраної групи платників єдиного податку може сплачувати 15-20 % від мінімальної заробітної плати, незалежно від загальної суми доходів (друга група платників єдиного податку), або 5 % від доходів (третя група платників єдиного податку). Різниця у розмірі податкових зобов'язань є суттєвою.

Крім того, для платників податків значно спрощено облік доходів та витрат, що не вимагає у них у більшості випадків приймати на роботу бухгалтера.

Тому природним є бажання й адвокатів скористатися перевагами, які надає спрощена система оподаткування, встановлена для фізичних осіб – підприємців.

Тим не менше, і позиція податкових органів [2], і органів адвокатського самоврядування [3], і науковці [4, с. 27; 5, с. 18] стоїть на тому, що адвокатська діяльність не є підприємницькою, а тому адвокат не підлягає реєстрації як підприємець. Згідно з таким підходом, адвокатська діяльність виникла не задля отримання прибутку (на відміну від

підприємницької), а для реалізації публічної функції – забезпечення права особи на правову допомогу.

А раз адвокатська діяльність не є підприємницькою, то і реєструвати адвоката як суб'єкта підприємницької діяльності немає підстав.

Відповідно до п.2) ч.1 ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатською діяльністю є незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту. Тому серед двох категорій самозайнятих осіб – фізичних осіб - підприємців та осіб, що проводять незалежну професійну діяльність, – адвокати відносяться саме до другої.

Відповідно до абзацу другого підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України, незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), 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.

24 грудня 2012 року Державна податкова служба України пунктом 1 свого наказу №1185 затвердила Узагальнюючу податкову консультацію щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів) (далі – узагальнююча консультація). В ній було зазначено: «... фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності...» [2].

Фактично це означає, що адвокат як платник податків не може обрати собі спрощену систему оподаткування (єдиний податок), оскільки платниками єдиного податку можуть бути лише суб'єкти підприємницької діяльності, а адвокат таким не є.

Податковий кодекс України у абз. 2 п. 65.2 ст. 65 передбачає, що адвокат, отримавши свідоцтво про право на зайняття адвокатською

діяльністю, зобов'язаний протягом десяти календарних днів стати на облік у податковому органі за місцем свого постійного проживання.

Для цього адвокат повинен подати у відповідну податкову інспекцію заяву встановленої форми та копію свідоцтва про право на зайняття адвокатською діяльністю, на підставі яких приймається рішення про взяття на облік платників податків як самозайнятої особи. Адвокату видається відповідна довідка про взяття на облік.

Проте, як вже згадувалося вище, спрощена система оподаткування має суттєві переваги перед системою оподаткування, що встановлена для самозайнятих осіб, а тому на практиці обмеження щодо неможливості реєстрації адвоката як платника єдиного податку дуже часто обходять, використовуючи неузгодженості у законодавстві.

Так, особа, яка отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, нерідко ігнорує необхідність реєстрації як самозайнятої особи, що здійснює незалежну професійну діяльність, а натомість реєструється лише як фізична особа-підприємець, що здійснює вид економічної діяльності, передбачений КВЕД 2012 під кодом 69.10 – «Діяльність у сфері права». Ставши підприємцем, ця особа обирає спрощену систему оподаткування, і фактично, поєднує два статуси – адвоката та підприємця, що здійснює надання юридичних послуг. При цьому, у питаннях професійної діяльності використовує переваги, які надає статус адвоката (наприклад, можливість участі у кримінальних провадженнях в якості захисника та представника потерпілого, у справах про адміністративні правопорушення в якості захисника, яка недоступна юристам – не адвокатам; можливість подавати адвокатські запити та отримувати на них відповіді під загрозою адміністративної відповідальності за відмову надати відповідь чи порушення строків її подання; спрощений порядок підтвердження повноважень для участі у різних видах провадження – за допомогою договору про надання правової допомоги, тоді як правник – не адвокат для цього повинен отримати від клієнта довіреність, як правило, нотаріальну тощо). У питаннях же обліку, звітності та оподаткування ця особа використовує переваги свого статусу як підприємця – платника єдиного податку. Завдяки цьому практичної можливості такого «симбіозу» двох статусів проблема щодо

заборони реєстрації адвокатів як платників єдиного податку стає не такою гострою.

З точки зору законності така практика є сумнівною, так як особа, фактично здійснюючи адвокатську діяльність (здійснюючи представництво в судах на підставі повноважень адвоката, подаючи адвокатські запити, користуючись імунітетом, що надає статус адвоката), отримані за це доходи декларує і оподатковує як доходи від підприємницької діяльності. Узагальнююча податкова консультація щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затверджена наказом ДПС України від 24.12.2012 р. № 1185, передбачає, що 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 [2]. Це означає, що всі доходи адвоката, які він задекларував як суб'єкт підприємницької діяльності, і з яких сплатив єдиний податок, теоретично могли би бути оподатковані в порядку, встановленому для фізичних осіб (не самозайнятих осіб), тобто без врахування витрат на ведення діяльності.

Проте на практиці виявити таке поєднання статусів у однієї особи досить складно, і ніхто не ставить собі це за мету. Органи правозастосування (суди, органи досудового розслідування, інші державні органи), перевіряючи повноваження адвоката на участь у справі, не перевіряють (і не повинні перевіряти) факт реєстрації адвоката як самозайнятої особи. У свою чергу, податкові органи не мають жодної інформації, хто отримав свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю.

І навіть виявивши таке поєднання, податковому органу важко буде розмежувати доходи особи на ті, що отримані від підприємницької діяльності, і ті, що отримані від адвокатської (незалежної професійної) діяльності, а потім у разі виникнення спору з приводу цього – і довести це в суді.

На практиці окремі адвокати, що вирішили практикувати індивідуально, особливо при наявності у них іншого місця роботи, що дає

їм право на страховий стаж, щоб уникнути необхідності у веденні обліку доходів та витрат, інколи взагалі не стають на облік як особи, що провадять незалежну професійну діяльність, а також не реєструються як суб'єкти підприємницької діяльності. Тим самим вони фактично «випадають» з поля зору податкових органів, опиняються в тіні, і взагалі не сплачують податків. Знову ж таки, практики притягнення адвокатів до відповідальності за такі порушення податкового законодавства фактично немає.

Всі ці вищеназвані порушення ще раз доводять, що обмеження на застосування стосовно адвокатів спрощеної системи оподаткування є досить штучним. Важко пояснити логічно, чому правом на привілеї щодо спрощеного порядку сплати податків можуть володіти лише підприємці.

Достатньо аргументований аналіз співвідношення адвокатської та підприємницької діяльності щодо надання юридичних послуг провів І. Головань, встановивши цілий ряд аналогічний рис обох видів діяльності:

- спільний предмет діяльності – надання правової допомоги (юридичних послуг);
- професійний, систематичний характер надання послуг для невизначеного кола осіб;
- отримання гонорару (винагороди) за надані послуги тощо.

В результаті автор приходить до висновку, що єдина відмінність адвокатської діяльності від інших видів юридичної практики полягає у наявності у адвоката професійних прав та гарантій, якими не володіють інші суб'єкти, що надають юридичну допомогу [6, с. 15].

А якщо різниці у змісті діяльності адвоката і підприємця, що надає юридичні послуги, фактично немає, то неправильним є встановлення обмежень щодо можливості обрання адвокатом спрощеної системи оподаткування.

Тим більше не зрозумілим є це обмеження, якщо врахувати, що адвокатські бюро та адвокатські об'єднання як юридичні особи можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування, хоча вони, як і індивідуальна адвокатська практика, є організаційними формами адвокатської діяльності.

Більшості вищезгаданих маніпуляцій адвокатів, до яких вони вдаються з метою мінімізації податків, можна було б уникнути, якщо право обирати спрощену систему оподаткування було надано не тільки юридичним особам та фізичним особам – підприємцям, а й особам, що провадять незалежну професійну діяльність (у тому числі й адвокатам).

З огляду на це слід підтримати пропозиції Позачергового з'їзду адвокатів України, який відбувся 26-27 квітня 2014 року, щодо ініціювання змін до Податкового кодексу України, якими б адвокатам було надано право обирати спрощену систему оподаткування. Щоправда, вважаю, у законопроекті, що був розроблений на підставі цих пропозицій, слід було передбачити можливість застосування спрощеної системи оподаткування до всіх осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а не лише до адвокатів, як передбачено у проекті [7].

Відповідно до ст. 13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокат може мати рахунок у банку, печатку, штампи, бланки, в тому числі ордера, із зазначенням свого прізвища, імені та по батькові, номери і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю.

Законодавець у цій нормі не зобов'язує адвоката, а надає йому право на ці реквізити. Це означає, що адвокат на свій розсуд вирішує, чи потрібно йому у його діяльності мати банківський рахунок, печатки та штампи і т.д. Відсутність печатки чи банківського рахунку у адвоката не впливає на його правосуб'єктність. Проте, кожен адвокат, зазвичай, виготовляє для себе печатку, відкриває рахунок у банку, оскільки це полегшує його професійну діяльність. Так само й без наявності бланків ордерів адвокат не зможе реалізувати своє право на подання адвокатських запитів.

Неоднозначним є питання щодо реалізації права адвоката, який працює індивідуально, на використання найманої праці.

Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» не регламентує права адвоката на укладення трудових договорів з працівниками, іншими, ніж помічник адвоката (ст. 16 Закону).

Потрібно уточнити, що укласти трудовий договір з помічником



може лише адвокат, який перебуває на обліку як особа, що провадить незалежну професійну діяльність, але не як фізична особа – підприємець. Відповідно до Роз'яснень стосовно роботи помічника адвоката за трудовим договором (контрактом) з адвокатом як самозайнятою особою, затверджених рішенням Ради адвокатів України № 226 від 27.09.2013 р., стаж роботи помічником адвоката, який працював на умовах трудового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, не включається до стажу роботи в галузі права, необхідного для отримання права на здійснення адвокатської діяльності [8]. Так само, до таких осіб не може бути застосована й норма частини 5 ст. 10 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», яка за певних умов звільняє помічників адвоката від обов'язку проходити стажування.

Крім того, рішенням Ради адвокатів України № 265 від 17.12.2013 р. «Про врахування стажу роботи помічника адвоката, який працює неповний робочий тиждень» передбачено, що для застосування пільги (звільнення від проходження стажування) враховується стаж роботи помічником адвоката, який працював повний робочий тиждень протягом строку працевлаштування на посаді помічника адвоката, а роботодавцем сплачувався Єдиний соціальний внесок за такого помічника адвоката до державного бюджету України у встановленому законом порядку та розмірі [9]. Зазначений висновок хоча й прямо не впливає із Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», проте є цілком логічним, і ліквідує практику, до якої інколи вдавалися адвокати з метою мінімізації своїх витрат на оплату праці помічників, – приймати їх на роботу на неповний робочий тиждень (т. зв. «півставки», «чверть ставки»).

Для того, щоб такий договір вважався укладеним, відповідно до ст. 24-1 Кодексу законів про працю України, він повинен бути зареєстрованим у Центрі зайнятості за місцем діяльності адвоката відповідно до Порядку реєстрації трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 260 від 08.06.2001р. [10].

Закон не обмежує адвоката у прийнятті на роботу і будь-яких інших

працівників, у яких у нього є потреба. Це може бути бухгалтер, секретар, оператор комп'ютерного набору, технічний працівник тощо.

Проте Податковий кодекс України, встановлюючи у пункті 14.1.226. вимоги до самозайнятої особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, визначив, що така особа може використовувати найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Тут існує неузгодженість між нормами трудового законодавства, законодавства про адвокатуру та податкового законодавства. Ні Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», ні КЗпП України, не встановлюють жодних обмежень на кількість працівників, яких може прийняти на роботу один адвокат. Обмеження встановлює тільки Податковий кодекс, який не є законом, що регулює трудові правовідносини. Це означає, що теоретично адвокат, який практикує індивідуально, може прийняти на роботу і більше, ніж чотирьох найманих працівників, але при цьому для нього можуть наступити несприятливі податкові наслідки.

У цьому разі його статус як самозайнятої особи у розумінні податкового законодавства може бути поставлений під сумнів із застосуванням відповідних юридичних наслідків. Адвокат може втратити переваги, які дає статус особи, що провадить незалежну професійну діяльність, а саме – при визначенні об'єкту 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. У такому разі адвокату доведеться сплачувати суттєво більший податок з доходів фізичних осіб.

Тому адвокату простіше застосовувати інші форми отримання необхідних йому послуг – наприклад, шляхом укладення договорів цивільно-правового характеру, ніж перевищувати встановлений Податковим кодексом України ліміт на найманих працівників.

Якщо ж адвокат матиме необхідність у прийнятті великого штату працівників, йому доцільно задуматися над обранням інших організаційних форм діяльності – адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання.

## Література

1. Податковий кодекс України // Офіційний Вісник України. – 2010. – № 92. – ст. 3248.
2. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів) : Наказ Державної податкової служби № 1185 від 24.12.2012 р. [Електронний ресурс]. // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62191.html>.
3. Рекомендації Вищої кваліфікаційної комісії адвокатури щодо оподаткування адвокатських об'єднань та адвокатів, як самозайнятих осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність : затверджено Рішенням ВККА від 18.03.2011 р. № VI/4-97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://vkka.net/wp-content/uploads/2010/01/VKKA\\_Tax.doc](http://vkka.net/wp-content/uploads/2010/01/VKKA_Tax.doc).
4. Варфоломеєва Т.В. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адвокатуру». Законодавство про адвокатуру та адвокатську діяльність : Збірник нормат. актів. Коментар / Т.В. Варфоломеєва, С.В. Гончаренко – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 432 с.
5. Синеокий О.В. Адвокатура как институт правовой помощи и защиты: новый курс адвокатского права и адвокатской криминалистики. / О.В. Синеокий. – Харьков: Право, 2012. – 520 с.
6. Головань І. До питання про поняття адвокатської діяльності / І.Головань // Адвокат. – 2012. – № 1 (136). – С. 12-15.
7. Проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо здійснення адвокатської діяльності)», схвалений 26-27 квітня 2014 року Позачерговим з'їздом адвокатів України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Національної асоціації адвокатів України. – Режим доступу: <http://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/inshi-dokumenty/proekt-zakonu-pro-advokaturu.pdf>.
8. Роз'яснення стосовно роботи помічника адвоката за трудовим договором (контрактом) з адвокатом як самозайнятою особою : Затверджено рішенням Ради адвокатів України № 226 від 27.09.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/rozyasnennya/2013.09.27-rozyasnennya-226.pdf>.
9. Про врахування стажу роботи помічника адвоката, який працює неповний робочий тиждень : Рішення Ради адвокатів України № 265 від 17.12.2013 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Національної ... Режим доступу: <http://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/rishennya/2013.12.17-rishennya-265.pdf>.
10. Порядок реєстрації трудового договору між працівником і фізичною особою, яка використовує найману працю : наказ Мінсоцполітики № 260 від 08.06.2001р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0554-01>.

## Анотація

**Романюк А.Б. Окремі питання здійснення індивідуальної адвокатської діяльності.** – Стаття.

У статті розглядаються особливості здійснення адвокатом адвокатської діяльності індивідуально. Однією з найбільших проблем, пов'язаних з індивідуальною адвокатською діяльністю, є податковий режим, який застосовується до адвокатів, що практикують індивідуально, що не дозволяє обрати спрощену систему оподаткування. Також розглядається питання щодо укладення адвокатом трудових договорів з найманими працівниками.

*Ключові слова:* адвокат, організаційна форма адвокатської діяльності, здійснення адвокатом адвокатської діяльності індивідуально, самозайнята особа.

### Аннотация

**Романюк А.Б. Отдельные вопросы осуществления индивидуальной адвокатской деятельности.** – Статья.

В статье рассматриваются особенности осуществления адвокатом адвокатской деятельности индивидуально. Одной из наибольших проблем, связанных с индивидуальной адвокатской деятельностью, является налоговый режим, применяющийся к адвокатам, практикующим индивидуально, не позволяющий выбирать упрощенную систему налогообложения. Также рассматриваются вопросы относительно заключения адвокатом трудовых договоров с наемными рабочими.

*Ключевые слова:* адвокат, организационная форма адвокатской деятельности, осуществления адвокатом адвокатской деятельности индивидуально, самозанятое лицо.

### Summary

**Romaniuk A.B. Certain Issues on Individual Advocacy.** – Article.

In the article the peculiarities of the individual advocacy is considered. One of the most complicated problems, connected with individual advocacy, is the tax regime for advocates prohibiting to choose a simplified tax system. The issues concerning concluding of work contracts with workers are explored.

*Key words:* advocate, organization form of advocacy, individual advocacy, self-employed person.

