

УДК 347.965: 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.94>

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ АДВОКАТА ЯК САМОЗАЙНЯТОЇ ОСОБИ В УКРАЇНІ

Ланцев В.М.,

магістр права

ORCID: 0009-0005-4302-7603

Ланцев В.М. Оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи в Україні.

Стаття присвячена визначенню особливостей режиму оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи. Крім того, досліджено порядок визначення бази оподаткування, а також з'ясовано порядок оподаткування доходів, отриманих адвокатом, одночасно зареєстрованим як фізична особа-підприємець. Режим оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи залежить від того, чи поєднує він адвокатську діяльність із підприємницькою та чи отримує дохід, який одночасно підпадає під ознаки доходу від адвокатської та доходу від підприємницької діяльності. Якщо адвокат здійснює індивідуальну діяльність як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, його дохід оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 5% (якщо дохід отримано після 01.12.2024). При цьому враховуються витрати, понесені для провадження адвокатської діяльності за умови, що: 1) ці витрати пов'язані з адвокатською діяльністю; 2) ці витрати документально підтверджені. Розмір доходів та витрат визначається на підставі первинних документів. Законодавство не покладає на адвокатів обов'язку відкривати рахунок та застосовувати певну, конкретну форму розрахункових документів. Закон не містить вичерпного переліку витрат, які можуть враховуватися при визначенні бази оподаткування. Адвокати, не зареєстровані як фізичні особи – підприємці, не є суб'єктами господарювання, тому не повинні застосовувати реєстратори розрахункових операцій. Якщо адвокат поєднує адвокатську діяльність із підприємницькою та отримує дохід, який одночасно підпадає і під визначення доходу від адвокатської і доходу від підприємницької діяльності, подвійне оподаткування такого доходу не допускається. Якщо адвокат сплачує з такого доходу єдиний податок, то він не зобов'язаний сплачувати з такого доходу податок на доходи фізичних осіб, натомість сплачує єдиний податок та військовий збір. Незважаючи на правові висновки Верховного Суду щодо неможливості подвійного оподаткування, роз'яснення контролюючих органів свідчать про продовження такої негативної практики.

Ключові слова: адвокат, база оподаткування, витрати, військовий збір, дохід, єдиний податок, незалежна професійна діяльність, податок на доходи фізичних осіб.

Lantsev V.M. Taxation of income of a lawyer as a self-employed person in Ukraine.

The article is devoted to defining the peculiarities of the income taxation regime for an attorney-at-law as a self-employed person in Ukraine. In addition, the author examines the procedure for determining the tax base and also clarifies the procedure for taxation of income received by an attorney-at-law who is also registered as an individual entrepreneur. The taxation regime for the income of an attorney-at-law as a self-employed person depends on whether the attorney-at-law combines his/her practice of law with entrepreneurial activity and whether he/she receives income which simultaneously falls under the characteristics of income from the practice of law and income from entrepreneurial activity. If an advocate carries out individual activities as a person engaged in independent professional activity, his or her income is subject to personal income tax at the rate of 18% and military duty at the rate of 5% (if the income is received after 01.12.2024). The expenses incurred for the performance of the Practice of Law shall be taken into account, provided that: 1) these expenses are related to the Practice of Law; 2) these expenses are documented. The amount of income and expenses is determined on the basis of primary documents. The legislation does not impose an obligation on advocates to open an account and use a specific form of payment documents. The Law does not contain an exhaustive list of expenses that may be taken into account when determining the tax base. Advocates who are not registered as individual entrepreneurs are not business entities and therefore do not have to use payment transaction recorders. If the advocate combines the practice of law with entrepreneurial activity and receives income that simultaneously falls under the definition of income from the practice of law and income from entrepreneurial activity, double taxation of such income is not allowed. If an advocate pays a single tax on such income, he or she is not obliged to pay personal income tax on such income, but instead pays a single tax and military duty. Despite the legal conclusions of the Supreme

Court regarding the impossibility of double taxation, the clarifications of the controlling authorities indicate that this negative practice continues.

Key words: attorney, expenses, income, independent professional activity, military duty, personal income tax, single tax, tax base.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку української державності, формування надходжень до державного бюджету є критично необхідним для забезпечення обороноздатності та стійкості держави. Значну частку таких надходжень становлять податки, збори та інші обов'язкові платежі. Для того, щоб система оподаткування забезпечувала стабільні надходження до бюджету, вона має бути ефективною та сприяти детінізації економіки. Держава має створювати і підтримувати таку систему оподаткування, за якої громадяни та організації були б мотивовані сплачувати податки. Йдеться не лише про негативну мотивацію у вигляді штрафних санкцій, а й про позитивну мотивацію у вигляді оптимального вибору ставки податку і бази оподаткування. Оподаткування доходів самозайнятих осіб в Україні не є найбільшим джерелом надходжень від податків, тому йому приділяється традиційно мало уваги. Разом з тим, лише критичне переосмислення існуючої системи оподаткування самозайнятих осіб здатне вивести з тіні значний обсяг доходів, а відтак суттєво збільшити надходження до бюджету. Передусім ідеться саме про осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, адже для них, на жаль, не передбачено спрощеної системи оподаткування, що лише сприяє тінізації доходів.

За даними Національної асоціації адвокатів України, в Україні станом на 13 грудня 2024 року налічувалось 70152 адвокати, з них активними (тобто такими, щодо яких не зупинено право на заняття адвокатською діяльністю) є 47,4 тисяч адвокатів [1]. За даними загальнодоступного веб-ресурсу з пошуку роботи work.ua, в середньому роботодавці в Україні пропонують особам, які мають свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю та планують працевлаштуватися юрисконсультom на підприємство, заробітну плату в середньому 22,5 тис. грн. [2]. Якщо припустити, що саме такий дохід є середнім доходом адвоката як самозайнятої особи в Україні, то податок на доходи фізичних осіб з одного адвоката за таких обставин становив би 4050 грн. на місяць, а військовий збір 1125 грн. на місяць, що разом становить 5175 грн. на місяць. Помножуючи цю суму на загальну кількість активних адвокатів в Україні, отримуємо щомісячні податкові надходження в розмірі 245,3 млн. грн., а отже – щорічні надходження в розмірі 2,9 млрд. грн., що становить 0,2% від обсягу всіх запланованих на 2025 рік податкових надходжень в Україні [3]. Тому питання оподаткування адвокатської діяльності, зокрема оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи, є актуальним і з цієї причини потребує ретельного наукового опрацювання.

Мета дослідження. Метою дослідження є визначити особливості режиму оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи, дослідити порядок визначення бази оподаткування, з'ясувати порядок оподаткування доходів, отриманих адвокатом, одночасно зареєстрованим як фізична особа-підприємець.

Стан опрацювання проблематики. Оподаткування доходів самозайнятих осіб, зокрема адвокатів, вже було предметом наукових правових досліджень. Зокрема, Н. Обловацька, досліджуючи теоретичні аспекти правових засад оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності, встановила, що адвокати, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язані стати на облік у податкових органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи, що здійснюють професійну діяльність; також адвокат має законодавчу можливість зареєструватися як фізична особа - підприємець та провадити незалежну професійну діяльність, ставши на облік у податкових органах як платник єдиного податку першої або другої групи [4, с. 22]. Частково погоджуючись із наведеними вище висновками, відзначимо, однак, що для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність у сфері права, перша група платників єдиного податку не є доступною, що вбачається зі змісту підпункту 1 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України.

Однак не всі науковці вважають, що адвокат може ставати на облік як фізична особа – підприємець. Так, Н. Маринів схиляється до думки, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, не повинні бути працівниками чи підприємцями [5, с. 86]. Щоправда, після публікації цієї наукової статті в 2014 році, з'явилася спочатку низка судових рішень, які підтримували протилежну точку зору, а згодом були внесені зміни у законодавство про облік фізичних осіб – підприємців з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Оподаткування адвокатської діяльності досліджувалося не лише як цілісне явище, а й в окремих його аспектах. До прикладу, І. Садовська з'ясовувала об'єкт оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності і визначила, що цим об'єктом може бути як дохід, так і прибуток; в свою чергу, дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів; об'єктом оподаткування результатів адвокатської

діяльності адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально, є дохід [6, с. 60]. В цілому погоджуючись із таким визначенням об'єкта оподаткування, все ж відзначимо, що зміст терміну «дохід», вжитий в податковому законодавстві по відношенню до самозайнятих осіб, не є цілком тотожним економічному значенню цього поняття. Адже при визначенні доходу адвоката як особи, що провадить незалежну професійну діяльність, законодавство враховує також розмір понесених адвокатом витрат на провадження такої діяльності, що наближує податковий термін «дохід» до економічного терміну «прибуток».

При цьому, вчені переважно відзначають недосконалість існуючої системи оподаткування адвокатів як самозайнятих осіб, що призводить до виникнення публічно-правових спорів. Зокрема, О. Гедзюк справедливо зазначає, що на практиці виникають спірні відносини між контролюючими органами та самозайнятими особами - адвокатами, з огляду на позицію податкових органів про наявність у адвокатів обов'язку нараховувати та сплачувати ЄСВ окремо як ФОП та окремо як самозайнята особа - адвокат. Суди підтримують платників податків, а роз'яснення податкових органів залишаються незмінними. Вчена наголошує на тому, що це питання потребує уваги з боку податкових органів та актуального аналізу обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового законодавства [7, с. 114-115].

Також на сучасному етапі розвитку правової науки вчені переважно схиляються до необхідності запровадження спрощеної системи оподаткування для адвокатів. Зокрема, О. Борщевський вказує, що прийняття таких змін надасть змогу удосконалити систему оподаткування щодо справляння податків з осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а також збільшить надходження до відповідних бюджетів, усуне дискримінацію, матиме наслідком спрощення процедури адміністрування податків і зборів, сприятиме прозорості та попередить можливе корегування фактичних розмірів доходів з використанням схем податкової оптимізації [8, с. 1.48].

Виклад основного матеріалу. Основні правила, що регулюють оподаткування доходів від адвокатської діяльності як незалежної професійної діяльності, врегульовані статтею 178 Податкового кодексу України. Особливості об'єкта оподаткування визначені пунктом 178.3 цієї статті, згідно з яким, оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності [9]. Абзац другий цієї статті містить також норму, яка стимулює ставати на облік у контролюючих органах, адже в протилежному випадку особа не зможе врахувати понесені нею витрати на провадження професійної діяльності при визначенні бази оподаткування. З метою визначення бази оподаткування, пункт 178.6 цієї статті передбачає обов'язок особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, вести облік доходів і витрат.

Наказом Міністерства фінансів України від 13 травня 2021 року № 261 було затверджено типову форму, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, а також Порядок ведення цієї типової форми [10]. Аналіз змісту цього Порядку дає підстави для висновку, що облік здійснюється кожного робочого дня, в якому було отримано дохід або понесено витрати, а підставою є *первинні документи*.

Згідно зі ст. 1 та ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію; первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [11].

Разом з тим, у законодавстві існує прогалина щодо первинних документів, які мають складати адвокати при прийнятті від клієнтів гонорару. В цьому контексті варто звернути увагу на правовий висновок Верховного Суду, що викладений в постанові від 16 квітня 2020 року у справі № 727/4597/19. У цій постанові суд касаційної інстанції зазначив, що, відповідно до положень статті 14 ПК України адвокати здійснюють незалежну професійну діяльність. У свою чергу, Закон №5076-VI не наводить форму та вимоги до документа, що підтверджує оплату гонорару (винагороди) адвокату. Закон № 265/95-ВР, Положення № 13 та Положення № 148 не визначають порядок здійснення розрахунків адвокатом зі своїм клієнтом за готівку, оскільки не поширюються на осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність. Тобто, аналіз спеціального законодавства, щодо діяльності адвоката, дає право зробити висновок, про те, що законодавством України не встановлено відповідних вимог до розрахункового документа, який повинен надати адвокат при

сплаті клієнтом послуг, а також не встановлено форму такого документа. Враховуючи наведене та той факт, що *відкриття власного рахунку не є обов'язком адвоката*, Верховний Суд доходить висновку, що адвокат може видати клієнту на його вимогу складений *в довільній формі документ (квитанція, довідка, тощо)* який буде підтверджувати факт отримання коштів від клієнта [12].

Крім того, зміст ст. 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» свідчить про те, що *обов'язок застосовувати реєстратори розрахункових операцій поширюється на суб'єктів господарювання* [13], а отже не поширюється на осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Отже, по-перше, адвокати мають право приймати гонорар від клієнтів готівкою і не зобов'язані відкривати рахунок, по-друге, адвокати не ведуть касових книг і касових документів, не обмежені лімітом каси і не мають обов'язку здавання готівкової виручки, по-третє, адвокати не зобов'язані застосовувати реєстратори розрахункових операцій, вести книги обліку розрахункових операцій (розрахункові книжки), по-четверте, адвокати при видачі клієнтам розрахункових документів використовують довільну форму документа за умови, що вона відповідає вимогам до первинних документів, тобто містить реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». На підставі таких первинних документів адвокати заповнюють типову форму, в якій зазначають дату і суму отриманого доходу. Також у типовій формі зазначається сума коштів, які повернуті клієнту, а отже ця сума не вважається одержаним доходом від адвокатської діяльності. Ця типова форма у подальшому використовується при визначенні бази оподаткування у податковій декларації про майновий стан і доходи.

Окрім спеціальних норм, що містяться в ст. 178 Податкового кодексу України, оподаткування доходів від адвокатської діяльності регулюється також загальними нормами, що врегульовують податок на доходи фізичних осіб. Такими, зокрема, є норми про: строк подання податкової декларації – до 1 травня (пп. 49.18.4 п. 49.18 ст. 49), ставку податку – 18% від бази оподаткування (п. 167.1 ст. 167), строк сплати податкового зобов'язання – до 1 серпня наступного року (п. 179.7 ст. 179).

Як вже зазначалося, особливістю визначення бази оподаткування адвокатів є те, що законом передбачено врахування витрат, необхідних для провадження незалежної професійної діяльності. Орієнтовний перелік таких витрат можна знайти в Узагальнюючій податковій консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженій наказом ДПС України від 24.12.2012 № 1185. Зокрема, до таких витрат відноситься: орендна плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, витрати на обслуговування технічного обладнання, сплата щорічних внесків на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування, відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування, оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати найманих працівників, оплата за проходження підвищення кваліфікації, сплата внесків до Пенсійного фонду України, витрати на електронні цифрові підписи [14].

Разом з тим, наведений в цій узагальнюючій податковій консультації перелік витрат не може вважатися вичерпним. Для остаточного визначення того, чи підлягають врахуванню ті чи інші витрати, слід керуватися положеннями абзацу першого п. 178.3 ст. 178 Податкового кодексу України, які передбачають два критерії: 1) документальна підтвердженість витрат і 2) пов'язаність цих витрат із адвокатською діяльністю [9]. Отже, адвокат повинен зберігати первинні документи, які підтверджують факт понесення ним витрат, які потім були відображені у податковій декларації про майновий стан і доходи.

Правила нарахування та сплати військового збору для адвокатів є аналогічними правилам нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб. Ставка військового збору для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, врегульована нормою абзацу другого підпункту 1.3 пункту 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України і становить 5 % від об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб [9]. Виходячи з положень п. 2 розділу II Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» від 10 жовтня 2024 року № 4015-IX [15], якщо дохід було отримано адвокатом до 1 грудня 2024 року, то ставка військового збору з такого доходу становить 1,5%.

З одного боку, та обставина, що витрати на провадження адвокатської діяльності враховуються при визначенні бази оподаткування, є позитивною, оскільки податкове навантаження визначається виходячи саме з вигоди, яку отримав адвокат від здійснення діяльності. Разом з тим, врахування витрат, поряд з високою ставкою податку та збору (до 01.12.2024 – 19,5%, починаючи з 01.12.2024 – 23%), зумовлює дві взаємопов'язані негативні тенденції. Першою тенденцією є прагнення окремих адвокатів оптимізувати базу оподаткування шляхом неоприбуткування доходів (не-

відображення їх у звітності) та/або шляхом завищення розміру витрат (включення у звітність тих витрат, які документально не підтверджені та/або не пов'язані з адвокатською діяльністю). Другою тенденцією є прагнення окремих посадових осіб контролюючих органів штучно завищити базу оподаткування адвокатів шляхом необґрунтованого зменшення витрат, які в дійсності були документально підтверджені та були необхідними для провадження адвокатської діяльності. Наслідком першої тенденції є недоотримання бюджетних коштів. Наслідком другої тенденції є необґрунтоване збільшення податкового тягара на адвокатів, що ще більше підсилює першу тенденцію. Запровадження спрощеної системи оподаткування для адвокатів (тобто – по-перше, оподаткування всіх доходів без урахування витрат, а по-друге, зменшення ставки податку), поєднане з переходом на безготівковий розрахунок, звело б ці тенденції нанівець. Саме та обставина, що держава досі не запровадила спрощену систему оподаткування для адвокатів, спонукає останніх до реєстрації в якості фізичних осіб-підприємців, і тому належить дослідити також оподаткування доходів, отриманих від здійснення адвокатської діяльності адвокатами, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці та перебувають на спрощеній системі оподаткування.

Для цього слід звернутися до положень п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України, який встановлює 4 групи платників єдиного податку. Виходячи зі змісту цього пункту, адвокати, зареєстровані як фізичні особи – підприємці із видом економічної діяльності «Діяльність у сфері права», можуть бути платниками єдиного податку другої (за умови, що кількість працівників, які працюють у такого адвоката, не перевищує 10 осіб, а річний дохід не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати) або третьої групи (якщо річний дохід не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати) [9]. При цьому, максимальна ставка єдиного податку для другої групи становить 20% мінімальної заробітної плати, а для третьої групи ставка єдиного податку становить 3% для платників податку на додану вартість та 5% для осіб, які не є платниками податку на додану вартість [9]. Виходячи з цього (та з припущення, що органом місцевого самоврядування встановлено максимальну ставку для платників другої групи), адвокату при реєстрації фізичною особою – підприємцем вигідніше обирати третю групу єдиного податку, якщо дохід є мінливим і переважно є меншим ніж 4 розміри мінімальної заробітної плати, та навпаки – вигідніше обирати другу групу єдиного податку, якщо дохід є стабільним і переважно перевищує 4 розміри мінімальної заробітної плати.

Водночас, оскільки адвокат, який здійснює діяльність індивідуально, зобов'язаний стати на облік як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, постає питання податкових наслідків одночасної реєстрації особи, яка провадить незалежну професійну діяльність та фізичної особи – підприємця в тому випадку, якщо одна й та сама діяльність, від якої отримано дохід, одночасно підпадає і під визначення підприємницької діяльності, і під визначення незалежної професійної діяльності.

Контролюючі органи неодноразово давали роз'яснення, зміст яких зводиться до наступного: «фізична особа – підприємець не може здійснювати адвокатську діяльність та до доходів, отриманих від провадження адвокатської діяльності, не може бути застосовано спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» [16]. При цьому, залишається незрозумілим, за яким критерієм контролюючі органи мають кваліфікувати доходи, задекларовані фізичною особою – підприємцем, саме як доходи від адвокатської діяльності, а не від підприємницької діяльності у сфері права. Наприклад, якщо адвокат, зареєстрований як фізична особа – підприємець, склав позовну заяву і за неї отримав гонорар, то цей гонорар може вважатися оплатою за послугу, яка підпадає під визначення діяльності у сфері права. Неможливість проведення межі між доходами від адвокатської діяльності та доходами цієї ж особи від підприємницької діяльності у сфері права – приводить до логічного висновку про те, що в описаній ситуації (та в багатьох інших подібних) дохід одночасно кваліфікується і як дохід від адвокатської діяльності, і як дохід від незалежної професійної діяльності.

А за таких обставин неодмінно постає питання подвійного оподаткування одного і того ж доходу. Це питання вже було предметом дослідження в судовій практиці. Так, у постанові від 10 жовтня 2024 року у справі № 420/4279/23 Верховний Суд вкотре підтвердив свій правовий висновок про те, що подвійний облік ідентичної господарської діяльності, а відповідно і подвійне оподаткування, суперечить принципам податкового законодавства [17]. Крім того, згідно з правовим висновком Верховного Суду, викладеним у постанові від 13 квітня 2023 року у справі № 824/1094/19-а, дії податкового органу щодо самостійного встановлення позивачці як фізичній особі – підприємцю ознаки незалежної професійної діяльності не узгоджуються з нормами Порядку № 1162, якими визначено процедуру взяття на облік платників єдиного внеску, як то правильно вказав у своєму рішенні суд першої інстанції [18].

У відповідності до ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх

суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [19]. Однак, незважаючи на вже усталену практику щодо недопущення подвійного оподаткування доходів, отриманих адвокатом, який одночасно зареєстрований як фізична особа – підприємець, ця категорія публічно-правових спорів не зникає, що свідчить про продовження контролюючими органами практики подвійного оподаткування. На жаль, правова система України не містить дієвого позасудового механізму практичної реалізації положень ч. 5 ст. 13 наведеного вище Закону, а органи виконавчої влади, як правило, не застосовують у своїй діяльності правові висновки Верховного Суду, що призводить до системних недоліків в діяльності суб'єктів публічного адміністрування, зокрема у сфері оподаткування. З цієї причини на сьогодні проблема подвійного оподаткування доходів від адвокатської діяльності не знайшла свого остаточного практичного вирішення.

Що стосується військового збору для платників єдиного податку, то норми підпунктів 1.1 та 1.3 пункту 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України встановлюють, починаючи з 01.01.2025 і закінчуючи 31 грудня року, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, військовий збір: для платників єдиного податку другої групи – 10% розміру мінімальної заробітної плати, а для третьої групи – 1% розміру доходу. За таких обставин, починаючи з 01.01.2025 платникам єдиного податку вигідніше обирати другу групу єдиного податку, якщо середньомісячний дохід перевищує 5 розмірів мінімальної заробітної плати (за умови, що ставка єдиного податку другої групи встановлена у максимальному розмірі).

Крім того, у випадку реєстрації адвоката як фізичної особи – підприємця постає питання щодо використання реєстратора розрахункових операцій. Адже, як вже було вище встановлено, обов'язок використовувати такий реєстратор мають суб'єкти господарювання, а фізичні особи – підприємці є суб'єктами господарювання. Як зазначено в роз'ясненні Головного управління ДПС у м. Києві від 02.10.2023, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, одночасно здійснює підприємницьку діяльність, то вона зобов'язана застосовувати РРО та/або ПРРО на загальних засадах [20]. Разом з тим, в законодавстві не врегульовано питання наявності чи відсутності обов'язку застосовувати реєстратор розрахункових операцій у фізичної особи – підприємця, яка зареєстрована як платник податків з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, тобто дохід якої є одночасно доходом від незалежної професійної діяльності. Якщо вважати, що така категорія осіб повинна застосовувати реєстратори, то це було б дискримінаційним по відношенню до інших осіб, які провадять незалежну професійну діяльність і які не зареєстровані як фізичні особи – підприємці.

Висновки. Режим оподаткування доходу адвоката як самозайнятої особи залежить від того, чи поєднує він адвокатську діяльність із підприємницькою та чи отримує дохід, який одночасно підпадає під ознаки доходу від адвокатської та доходу від підприємницької діяльності. У випадку, якщо адвокат здійснює індивідуальну діяльність як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, його дохід оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 5% (якщо дохід отримано після 01.12.2024). При цьому враховуються витрати, понесені для провадження адвокатської діяльності за умови, що: 1) ці витрати пов'язані з адвокатською діяльністю; 2) ці витрати документально підтверджені. Розмір доходів та витрат визначається на підставі первинних документів. Законодавство не покладає на адвокатів обов'язку відкривати рахунок та застосовувати певну, конкретну форму розрахункових документів. Так само закон не містить вичерпного переліку витрат, які можуть враховуватися при визначенні бази оподаткування. Крім того, адвокати, не зареєстровані як фізичні особи – підприємці, не є суб'єктами господарювання, тому не повинні застосовувати реєстратори розрахункових операцій.

Якщо адвокат поєднує адвокатську діяльність із підприємницькою та отримує дохід, який одночасно підпадає і під визначення доходу від адвокатської і доходу від підприємницької діяльності, подвійне оподаткування такого доходу не допускається. Якщо адвокат сплачує з такого доходу єдиний податок, то він не зобов'язаний сплачувати з такого доходу податок на доходи фізичних осіб, натомість сплачує єдиний податок та військовий збір, ставки яких залежать від обраної адвокатом групи платників єдиного податку (другої чи третьої). Водночас, незважаючи на існуючі правові висновки Верховного Суду щодо неможливості подвійного оподаткування, роз'яснення контролюючих органів свідчать про продовження такої негативної практики. Викладене підтверджує необхідність законодавчого вирішення цієї проблеми.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Офіційно: в Україні більше 70 тис. адвокатів. Офіційний веб-сайт Національної асоціації адвокатів України. URL: <https://unba.org.ua/news/9799-oficijno-v-ukraini-bil-she-70-tis-advokativ.html#:~:text=>

2. Адвокат: середня зарплата в Україні. Дані веб-ресурсу з пошуку роботи work.ua. URL: <https://www.work.ua/salary-%D0%B0%D0%B4%D0%B2%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D1%82/>.
3. Про Державний бюджет України на 2025 рік: Закон України від 19 листопада 2024 року № 4059-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text>.
4. Обловацька Н.О. Правові засади оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності: теоретичні аспекти. *Наше право*. 2021. № 2. С. 19–23. DOI: 10.32782/NP.2021.2.3. URL: https://nashe-pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/2021/06/19-_Oblovatska.pdf.
5. Маринів Н.А. Правові аспекти оподаткування адвокатів як самозайнятих осіб. *Юрист України*. 2014. № 4. С. 82–86. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/13055/1/Maryniv_82-86.pdf.
6. Садовська І.О. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2 (23). Том 3. С. 58–61. URL: http://pjuv.nuoua.od.ua/v2-3_2018/12.pdf.
7. Гедзюк О.В. Оподаткування доходів самозайнятих осіб – адвокатів та особливості сплати ЄСВ. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 4. С. 112–116. DOI: 10.36695/2219-5521.4.2019.18. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/view/ByFileId/938181>.
8. Борщевський О.А. Оподаткування доходу адвоката: тенденції до зміни правового врегулювання. *Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства*. 2023. № 62. С. 1.36–1.52. URL: <http://lib.pu.if.ua:8080/bitstream/123456789/17489/1/7153-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-21280-1-10-20231014.pdf>.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4316>.
10. Про затвердження типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами – підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення: наказ Міністерства фінансів України від 13 травня 2021 року № 261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text>.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
12. Постанова Верховного Суду від 16 квітня 2020 року у справі № 727/4597/19 за заявою про ухвалення додаткового рішення. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88832652>.
13. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
14. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів): наказ Державної податкової служби України від 24.12.2012 № 1185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va185837-12#Text>.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10 жовтня 2024 року № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#n17>.
16. Чи може адвокат бути ФОП – платником єдиного податку? URL: <https://medoc.ua/blog/chimozhe-advokat-buti-for-platnikom-dinogo-podatku>.
17. Постанова Верховного Суду від 10 жовтня 2024 року у справі № 420/4279/23 про визнання протиправною та скасування індивідуальної податкової консультації. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/122226901>.
18. Постанова Верховного Суду від 13 квітня 2023 року у справі № 824/1094/19-а про визнання протиправним та скасування рішення. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/110215911>.
19. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 2 червня 2016 року № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text>.
20. Чи потрібно самозайнятій особі (нотаріусу) при розрахунках за надані послуги в готівковій формі застосовувати РРО та/або ПРРО? Роз'яснення Головного управління ДПС у м. Києві від 02.10.2023. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/714541.html>.