

УДК 347.965

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.78.2.51>

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ АДВОКАТА: ПРАКТИКА РЕСПУБЛІКИ ПОЛЬЩА

Борщевський О.А.,
*аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
юридичного факультету
Львівського національного університету ім. І.Я. Франка*

Борщевський О.А. Оподаткування доходу адвоката: практика Республіки Польща.

Національне законодавство у сфері оподаткування доходів адвоката перебуває на стадії зміни правового врегулювання. Це зумовлено рядом чинників серед яких внутрішні, що пов'язанні зі забезпеченням гарантій незалежності адвокатури, усунення дискримінації адвоката, як самозайнятої особи, порівняно з підприємцями, так і зовнішні – пандемія, війна.

Орієнтація у правовому врегулюванні даного питання має бути направленою на практику країн Європейського Союзу.

Позитивним для України може бути досвід Республіки Польща, котра межує з нашою державою, пережила комуністичний режим, тотальний контроль СРСР, і в 2004 році набула членства в Європейському союзі.

Сьогодні законопроекти в Україні пропонують дозволити адвокатам надати право вибору системи оподаткування між загальною та спрощеною.

Це новизна у врегулюванні питання оподаткування самозайнятих осіб, до котрих належать адвокати згідно вимог діючого Податкового кодексу України.

Досвід країн Європейського союзу у правовому визначенні даного питання може бути орієнтиром для змін національного законодавства у підходах до системи оподаткування самозайнятих осіб.

Республіка Польща, котра тривалий час не вносила змін до питання оподаткування адвоката і орієнтувалась на Закон про адвокатуру 1982 року та Закон про податок на доходи фізичних осіб 1991 року, дотримуючись впродовж цих років консервативності, все таки змінила підходи до правового врегулювання цього питання.

Економічні зміни в середині країни, зовнішні чинники, пандемія, зумовили зміни у підході до оподаткування доходу адвоката в Польщі. Схожі зміни переживає Україна. Попри це для нашої країни виникли нові виклики через розпочату війну в якій Україна захищає свою незалежність.

Сьогодні адвокат в Польщі має право вибору між системами оподаткування: перебувати на загальній системі оподаткування чи сплачувати одноразовий податок.

Тому, у даній статті зосереджена увага на оподаткуванні доходу адвоката в Республіці Польща. Окреслено правове регулювання цього питання, опрацьовані зміни в законодавстві.

Дана стаття є намаганням розкрити досвід Республіки Польща у сфері оподаткування доходу адвоката, проаналізувати запровадженні зміни та виокремити позитивні моменти для досвіду України.

Ключові слова: адвокат в Польщі, адвокатська діяльність, оподаткування в Республіці Польща, дохід адвоката, ставка податку в Республіці Польща.

Borshchevskyy O.A. Taxation of a lawyer's income: the practice of the Republic of Poland.

The national legislation in the area of taxation of lawyer's income is at the stage of legal regulation change. This is caused by a number of factors, including internal factors related to ensuring the independence of the legal profession, eliminating discrimination against a lawyer as a self-employed person compared to entrepreneurs, and external factors such as a pandemic and war.

Orientation in the legal settlement of this issue should be directed to the practice of the countries of the European Union.

The experience of the Republic of Poland, which borders our country, survived the communist regime, the total control of the USSR, and became a member of the European Union in 2004 can be positive for Ukraine.

Today, draft laws in Ukraine propose to allow lawyers to have the right to choose between the general and simplified taxation system.

This is a novelty in the settlement of the issue of taxation of self-employed persons, which includes lawyers in accordance with the requirements of the current Tax Code of Ukraine.

The experience of the countries of the European Union in the legal definition of this issue can be a reference point for changes in national legislation in approaches to the system of taxation of self-employed persons.

The Republic of Poland, which for a long time did not make changes to the issue of lawyer taxation and was guided by the Law on Advocacy of 1982 and the Law on Personal Income Tax of 1991, maintaining conservatism throughout these years, nevertheless changed its approach to the legal settlement of this issue.

Economic changes in the middle of the country, external factors, the pandemic caused changes in the approach to the taxation of a lawyer's income in Poland. Ukraine is experiencing similar changes. Despite this, new challenges have arisen for our country due to the started war in which Ukraine is defending its independence.

Today, a lawyer in Poland has the right to choose between taxation systems: to be on the general taxation system or to pay a one-time tax.

Therefore, this article focuses on the taxation of a lawyer's income in the Republic of Poland. Legal regulation of this issue is outlined, changes in the legislation are elaborated.

This article is an attempt to reveal the experience of the Republic of Poland in the field of taxation of the lawyer's income, analyze the introduced changes and single out positive points for the experience of Ukraine.

Key words: lawyer in Poland, lawyer activity, taxation in the Republic of Poland, lawyer's income, tax rate in the Republic of Poland.

Формування мети статті. Метою даної статті є дослідження питання оподаткування доходу адвоката в Республіці Польща, розкриття його особливостей, обґрунтування доцільності запозичення іноземного досвіду.

Виклад основного матеріалу. Згідно ст. 84 Конституції Республіки Польща, кожен зобов'язаний нести тягарі та суспільні блага, включаючи податки, визначені законом, а відповідно до ст. 217 – встановлення податків, інших державних зборів, визначення суб'єктів, об'єктів оподаткування та ставок податків, а також правила надання пільг і категорії суб'єктів, звільнених від податків, встановлюються законом [1].

Відтак, правовідносини оподаткування в Республіці Польща визначаються виключно законами, котрі врегульовують суб'єкта та об'єкта оподаткування. Окремим суб'єктом сплати податків є адвокат (юрисконсульт).

Адвокат в Польщі це фахівець в галузі права який надає юридичну допомогу у всіх категоріях справ, на відміну від юристів, котрі можуть надавати первинну правову допомогу, допомогу в судових справах за виключенням кримінальних.

На території Республіки Польща надання правової допомоги врегульовується нормативно-правовими актами, які можна умовно поділити на загальні та спеціальні.

Загальні нормативно-правові акти дозволяють здійснювати діяльність у сфері первинної правової допомоги. До таких актів можна віднести Закон про свободу підприємницької діяльності (USTAWA z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej) [5]. До первинної правової допомоги належить надання усних та письмових консультацій, роз'яснень, підготовка претензій, заяв, скарг. Такий вид діяльності можна здійснювати в межах закону про свободу підприємницької діяльності.

Інша ситуація, що стосується сфери вторинної правової допомоги, представництва інтересів у суді, коли надання такої правової допомоги може здійснювати лише адвокат чи юрисконсульт («*adwokat lub radca prawny*»).

Правовий статус адвокатів у Республіці Польщі врегульований Законом «Право про адвокатуру» від 26.05.1982 року (USTAWA z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze) [2], що врегульовує повноваження адвоката, порядок отримання права на здійснення адвокатської діяльності права на заняття адвокатської практики й інші аспекти діяльності адвоката.

За загальним правилом, у Польщі допускається здійснення юридичної практики закордонними юристами. Така можливість передбачена в Законі про надання юридичної допомоги іноземними юристами в Польщі, ухваленим 05.07.2002 р. («Ustawa o swiadczeniu przez prawnikow zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej») [6]. При цьому встановлені критерії для допуску юрис-

тів з країн Європейського Союзу та інших держав. Тому, питання оподаткування доходу адвоката є актуальним не лише для польських адвокатів але й для іноземних адвокатів, які вирішили практикувати в Польщі.

Адвокат в Польщі, так само як і в Україні, при здійсненні своєї діяльності вступає у різні правовідносини (адвокат-клієнт, адвокат-суд, адвокат-державна). Так само як і в Україні, адвокат в Польщі має виконувати свої зобов'язання щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Оподаткування доходу адвоката в Польщі, так само як і в Україні, залежить від обраної форми діяльності. В Польщі, адвокат виконує свою професію в адвокатській канцелярії, в адвокатській спілці чи товаристві, у котрому співвласниками чи партнерами є адвокати (ч. 1 ст. 4а Закону від 26.05.1982 року).

В Україні, адвокат може працювати індивідуально і бути самозайнятою особою та сплачувати податок зі свого доходу, або працювати в адвокатському бюро, об'єднанні, і тоді прибутковий податок нараховується зі заробітної плати адвоката, який працює за трудовим договором. В Польщі ситуація з оподаткування доходу адвоката схожа, хоча і має свої відмінності.

На території Польщі оподаткування доходу фізичних осіб, в тому числі і адвокатів, визначає Закон від 26.07.1991 року «Про податок на доходи фізичних осіб» (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. «O podatku dochodowym od osób fizycznych») [3]. Згідно ст. 27 цього Закону, ставка податку є диференційованою. Так, при доході до 120 000 польських злотих ставка податку становить 12% мінус сума зменшення податку 3 600 польських злотих, а більше, то ставка становить 12% від 120 000 польських злотих (10800 польських злотих) плюс 32% від суми понад 120 000 польських злотих.

Таким чином, на території Польщі адвокат, котрий має свою канцелярію, схожий до адвоката в Україні, який працює індивідуально і є самозайнятою особою. В Республіці Польща оподаткування доходу адвоката залежить від того, чи працює він індивідуально у своїй канцелярії чи в адвокатському об'єднанні. Так, якщо адвокат працює у своїй канцелярії, то дохід від надання правової допомоги, отриманий адвокатом, що практикує в окремій індивідуальній канцелярії, оподатковується як дохід від його діяльності. Якщо ж адвокат працює в адвокатському об'єднанні, то отриманий ним дохід від юридичної допомоги, що надається адвокатами за посадою, повинен включатися до доходу від підприємницької діяльності, хоча польські податкові органи нерідко відносять його до доходу фізичних осіб, передбачених п. 6 ч. 1 ст. 13 Закону Польщі про податок на доходи фізичних осіб, тобто, як дохід, отриманий внаслідок особистої діяльності особи, якій орган влади або державна адміністрація або орган місцевого самоврядування, суд або прокурор, доручили виконання конкретних повноважень, зокрема, у судовому процесі.

Вищезазначена позиція була представлена в листі Міністерства фінансів Республіки Польща від 4 вересня 2002 р. № PB5/KD-033-317-2122/02. Суть цієї позиції зводиться до того, що адвокат надає юридичну допомогу за посадою в окружному суді, в якому він має призначене професійне місце і не має значення, чи займається адвокат практикою в адвокатській конторі, адвокатській команді чи є партнером, наприклад, у цивільному партнерстві, загальному товаристві або товаристві з обмеженою відповідальністю, оскільки, він особисто надає юридичну допомогу.

Зважаючи на тривалу дискусію та різні аргументи сторін, польський законодавець вніс зміни в податкове законодавство та дозволив адвокатам обирати систему оподаткування з 2022 року.

Закон про єдину ставку прибуткового податку з окремих доходів, отриманих фізичними особами (USTAWA z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) [4] розширив коло вільних професій, які можуть скористатися єдиною ставкою оподаткування. Ця зміна спрямована на підвищення привабливості оподаткування в цій формі та розширення кола платників податків, які зможуть скористатися єдиною ставкою оподаткування.

Вищезгаданий закон змінив визначення «вільних професій». Зокрема, в п. 11. ч. 1 ст. 4 до переліку вільних професій додано адвокатів та юрисконсультів.

Відповідно до ст. 12 вищевказаного Закону Польщі одноразовий податок становить 17% для доходу отриманого у вільних професіях та 15% – для доходу від надання послуг.

Спірним питанням на практиці залишається застосування зниженої 15% єдиної ставки для адвокатів, юрисконсультів, які наймають у своїй діяльності осіб, пов'язаних виключно з сутністю юридичної професії. Однак, у такій ситуації ця діяльність не здійснюється як вільна професія. Вищенаведене підтверджує керівник ДПІ Польщі в індивідуальному роз'ясненні від 14 травня 2021 року 0113-КДПТТ2-1.4011.139.2021.2.МД: «Заявник має намір надавати юридичні послуги за участю інших осіб, які його супроводжують у наданні правових послуг, тобто має намір залучити інших юристів за цивільно-пра-

вовими договорами. Отже, слід визнати, що ці послуги не виконуватимуться в рамках вільної професії, а тому відповідно до ст. 12 Закону заявник може оподатковувати отримані доходи за ставкою 15%.

При виборі одноразової ставки податку слід звернути увагу на дохід, отриманий у попередньому податковому році, адже законодавець, відповідно до ч. 4 ст. 6 Закону Польщі про єдину ставку прибуткового податку з окремих доходів, отриманих фізичними особами, вказує ліміт доходів, отриманих платниками податку, які можуть скористатися одноразовим оподаткуванням у певному податковому році. У разі отримання платником податку доходу, що перевищує:

2 000 000 євро для платників податків, які сплачують щомісячно, у 2022 році це 9 188 200 злотих,

200 000 євро для платників податків, що розраховуються щоквартально, у 2022 році це 918 820 злотих,

він не може перейти на одноразову виплату або втрачає право на одноразове оподаткування, незважаючи на здійснення визначеної законодавцем діяльності.

До часу внесення змін до Закону Польщі про єдину ставку прибуткового податку з окремих доходів, отриманих фізичними особами, адвокати чи юрисконсультанти оподатковувалися лише на загальних умовах. Ці правила впливають із Закону Польщі про податок на доходи фізичних осіб.

Разом з тим, зміни в законодавстві Республіки Польща надати авокатам та юрисконсультам право вибору системи оподаткування. Це є ознакою демократичного суспільства та сприяє прозорості податкових відносин.

Тепер адвокати і юрисконсультанти в Польщі, зважаючи на свої доходи, витрати, форми ведення своєї діяльності, можуть вибирати спосіб сплати податку. Це сприяє відкритості отриманого доходу.

Одноразове оподаткування не буде вигідним для оподатковуваних за шкалою адвокатів, чий дохід не перевищує 120 000 злотих на рік. Конструкція єдиного оподаткування полягає в оподаткуванні доходу. У разі оподаткування за загальними правилами базою оподаткування є чистий дохід (тобто дохід за вирахуванням витрат, що не підлягають оподаткуванню). Тому, у разі значної частки витрат у доходах рентабельність вибору одноразової ставки зменшиться. Юрисконсультам чи адвокатам з річним доходом понад 120 000 польських злотих слід розглянути можливість зміни оподаткування на одноразову систему. Разом з тим, вибір одноразового податку передбачає відмову від деяких пільг, передбачених Законом Польщі про податок на доходи фізичних осіб. Тому, вибору єдиної ставки прибуткового податку повинен передувати відповідний аналіз доцільності єдиного оподаткування.

Таким чином, адвокати в Польщі мають право вибору, обирати їм «спрощену» чи загальну систему оподаткування. Це стало можливим завдяки внесенню змін до польської правової системи, згідно так званого Польського ладу (Polskiego Ładu), які набули чинності з січня 2022 року.

Адвокати та юрисконсультанти, мають на вибір такі форми оподаткування:

- загальний податок за шкалою (12% / 32%),
- одноразовий податок (17% або 15%).

При такому підході законодавця Республіки Польща до вирішення оподаткування доходу адвоката чи юрисконсульта забезпечуються умови при яких держава отримує податок, що є дохідною частиною бюджету, а платник має право вибору системи оподаткування, що додатково сприяє розвитку адвокатури, створює належні умови діяльності адвоката та веде до розширення ринку юридичних послуг, а відтак, і професійної конкуренції в даному середовищі. Як наслідок, клієнт має право вибору між широким колом адвокатів, що включає елемент очікуваного позитивного результату для клієнта.

Висновки: Польське законодавство, попри його консервативність, також змінюється під впливом часу та вимог сьогодення. До 2022 року польські адвокати мали право перебувати лише на загальній системі оподаткування. Разом з тим, сьогодні польський адвокат може обирати: залишатись йому на загальній системі оподаткування чи переходити на одноразовий податок.

Це законодавча можливість вибору, яка сприяє налагодженню ефективної моделі діяльності адвокатури.

Законодавець Польщі забезпечив право адвоката на вибір системи оподаткування. Такий демократичний підхід сприяє утвердженню прозорості податкових відносин. При цьому, це сприяє розвитку адвокатури, як незалежного самоврядного інституту.

Запозичивши досвід Республіки Польща, враховуючи вже наявні законопроекти в Україні (№ 2200 від 02.10.2019 року, № 2200-1 від 16.10.2019 року), українському адвокату в рідній країні має бути надано право вибору системи оподаткування.

Це сприятиме прозорості податкових відносин, спростить податковий контроль та дасть новий поштовх для утвердження незалежної адвокатури в Україні. Кінцевим набувачем таких змін будуть

клієнти, які звернулись за юридичної допомогою, адже це також сприятиме визначеності у фінансових відносинах з адвокатом і буде додатковою гарантією отримання відшкодування судових витрат на правничу допомогу зі сторони, котра програла справу.

Список використаних джерел:

1. KONSTITUCJA RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ, z dnia 2 kwietnia 1997 r., URL: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>.
2. USTAWA z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o advokaturze, Dz. U. 1982 Nr 16 poz. 124. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19820160124/U/D19820124Lj.pdf>.
3. USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 1991 Nr 80 poz. 350. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf>.
4. USTAWA z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. 1998 Nr 144 poz. 930, режим доступу: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19981440930/U/D19980930Lj.pdf>.
5. USTAWA z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. 2004 Nr 173 poz. 1807. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20041731807/U/D20041807Lj.pdf>.
6. USTAWA z dnia 5 lipca 2002 r. o świadczeniu przez prawników zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2002 r. Nr 126, poz. 1069. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20021261069/T/D20021069L.pdf>.
7. Індивідуальне роз'яснення ДПІ Польщі від 14 травня 2021 року 0113-КДПТ2-1.4011.139.2021.2.МД. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-ryczalt-dla-prawnika-z-jakiej-stawki-moze-skorzystac-prawnik>.