

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-4-68-33>

УДК 336.23

Корнієнко Н.О.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ДО ПИТАННЯ ПРО СУДОВУ ПРАКТИКУ РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЩОДО СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ ПРИ ЗУПИНЕННІ ПРАВА НА ЗАНЯТТЯ АДВОКАТСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

Анотація. Стаття присвячена розгляду практичних аспектів сплати єдиного внеску при зупиненні права на заняття адвокатською діяльністю. Встановлено, що законодавством не передбачено можливості звільнення від сплати єдиного внеску у зв'язку із зупиненням такої діяльності. Досліджено умови, необхідні для сплати адвокатом єдиного внеску. Проаналізовано практику національних судів з розгляду податкових спорів щодо даних правовідносин, а також практику Європейського суду з прав людини. Виявлено, що такі спори виникають внаслідок різного тлумачення сторонами правил сплати єдиного внеску. Встановлено, що застосування до даних правовідносин норм чинного законодавства, які регулюють припинення адвокатської діяльності, є помилковим з огляду на те, що під час зупинення адвокатської діяльності особа не лише її не здійснює, але і не отримує від неї доходу.

Ключові слова: єдиний внесок, зупинення адвокатської діяльності, самозайнята особа, платник податку, дохід.

Korniienko Nataliia

Yaroslav Mudryi National Law University

TO THE ISSUE ON THE JUDICIAL PRACTICE OF CONSIDERATION OF TAX DISPUTES ON PAYING A SINGLE CONTRIBUTION OF THE RIGHT TO LAW ENTITLED BY LAWYER ACTIVITY

Summary. The article is devoted to the consideration of practical aspects of payment of a single contribution in case of suspension of the right to practice advocacy. It is established that the law does not provide for the possibility of exemption from payment of a single contribution in connection with the suspension of such activity. Necessary conditions for the payment of a single payment by a lawyer are investigated. The analysis of the practice of national tax disputes courts in relation to these legal relations, as well as the practice of the European Court of Human Rights. It has been found that such disputes arise as a result of different interpretations by the parties of the rules for paying a single contribution. It was established that application to the given legal relationships of the norms of the current legislation, which regulates the termination of advocacy, is erroneous in view of the fact that during the suspension of the lawyer's activities, the person does not only perform it, but also does not receive income from it.

Keywords: single contribution, stopping of advocacy, self-employed person, taxpayer, income.

Постановка проблеми. Адвокатська діяльність – незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту. Адвокат може здійснювати свою діяльність в одній із трьох організаційно-правових форм – індивідуальна діяльність, у формі адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [1].

За визначенням пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [2].

Із Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» випливає, що особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зокрема, адвокатську, та отримують дохід від цієї діяльності, є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) [3]. Тобто, для набуття статусу платника єдиного внеску необхідні

дві умови: здійснення незалежної професійної діяльності та отримання від неї доходу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням стосовно єдиного соціального внеску присвячені праці таких науковців, як А.П. Бабченко, О.О. Костриця, О.І. Шуляк, Н.Г. Ніщенко, Л.І. Федоришина, Л.П. Шевчук, І.С. Пізняк та ін. Але, незважаючи на наявність низки досліджень, питання щодо сплати єдиного внеску адвокатами та пов'язані з цим проблеми на науковому рівні не досліджувалися.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачає зупинення та припинення права на заняття адвокатською діяльністю. Зупинення відбувається у разі подання адвокатом заяви про зупинення адвокатської діяльності. При цьому протягом строку такого зупинення він не має права її здійснювати. Положеннями ст. 32 цього Закону встановлено підстави, за наявності яких припиняється право на заняття адвокатською діяльністю шляхом анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [1].

Як зазначалося, необхідними умовами для сплати особою єдиного внеску є провадження такою особою, зокрема, незалежної професійної

адвокатської діяльності та отримання доходу від такої діяльності. Однак, при зупиненні права на заняття адвокатською діяльністю особа не тільки не здійснює такої діяльності, але й не отримує від неї доходу. Тож виникає питання: чи повинен адвокат сплачувати єдиний внесок, коли його діяльність призупинена? Оскільки закон передбачає зняття з обліку платників єдиного внеску лише у разі припинення такої діяльності.

Мета статті полягає в дослідженні практичних аспектів сплати єдиного внеску при зупиненні права на заняття адвокатською діяльністю.

Виклад основного матеріалу. Взяття та зняття з обліку платників єдиного внеску регулюється Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [3], Порядком обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положенням про реєстр страховальників, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2014 р. № 1162 [4].

Одним з найбільш дискусійних питань є питання сплати єдиного соціального внеску особами, які не отримують доходів. Це питання виникає і в представників адвокатури.

Відповідно до Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платник єдиного внеску звільняється від його сплати у разі прийняття рішення про припинення діяльності шляхом подання заяви про зняття з обліку платника єдиного внеску [4]. Тобто, адвокат знімається з обліку у разі припинення права на заняття адвокатською діяльністю, наслідком чого є неможливість її подальшого здійснення взагалі, у зв'язку з чим анулюється свідочтво на заняття адвокатською діяльністю.

Якщо говорити про зупинення, то його правовим наслідком є неможливість заняття адвокатською діяльністю на певний строк. Тобто, в цей період особа не тільки не має права здійснювати і не здійснює такої діяльності, але й, що логічно випливає, не отримує від неї доходу. Тож виникає питання: чи повинні адвокати, діяльність яких зупинена, сплачувати єдиний внесок? З приводу цього питання вже склалася судова практика, згідно з якою суди стають на сторону позивача, тобто адвоката.

Так, у 2018 році позивач звернулася до Запорізького окружного адміністративного суду з позовною заявою до Державної фіскальної служби України, в якій просила суд визнати неправною та скасувати індивідуальну податкову консультацію. В обґрунтування позовних вимог позивач зазначила, що її право на заняття адвокатською діяльністю було зупинено, тож вона не мала права здійснювати та не здійснювала адвокатську діяльність, отже і не отримувала від неї дохід. Однак, податковим органом під час надання індивідуальної податкової консультації не враховано вищезазначені обставини та помилково ототожнено поняття «зупинення» та «припинення» адвокатської діяльності. Оскільки адвокатська діяльність позивача зупинена, і позивач не є працюючою, не здійснює підприємницької діяльності, тобто не є самозайнятою особою та відповідно не отримує прибуток від адвокатської діяльності, відповідачем помилково застосовано до

спірних правовідносин норми чинного законодавства, які регулюють саме припинення, а не зупинення адвокатської діяльності. Тож надана відповідачем податкова консультація суперечить нормам та змісту чинного законодавства [5].

Відповідач, заперечуючи проти задоволення позовних вимог, зазначив, що внесення до Єдиного реєстру адвокатів України записів про зупинення чи припинення права на заняття адвокатською діяльністю не припиняє зобов'язань, що виникли під час провадження незалежної професійної діяльності, та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування санкцій за їх невиконання до моменту зняття з обліку такої фізичної особи. Платники єдиного внеску, які не отримують дохід від незалежної професійної діяльності, зобов'язані визначити базу нарахування єдиного внеску, яка не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць. При цьому законом для таких платників передбачено процедуру зняття з обліку платників єдиного внеску. Звільнення від сплати єдиного внеску у зв'язку із зупиненням адвокатської діяльності законом не передбачено [5].

Проаналізувавши дану ситуацію, суд прийшов до висновку, що надана контролюючим органом податкова консультація суперечить нормам чинного законодавства, а відтак позовні вимоги є обґрунтованими і такими, що підлягають задоволенню. При прийнятті рішення суд виходив з того, що оскільки адвокатська діяльність позивача зупинена, то він не вважається працюючим, не здійснює підприємницьку діяльність, тобто не є самозайнятою особою та відповідно не отримує прибуток від адвокатської діяльності, а отже і не має обов'язку щодо сплати єдиного внеску. Отже, відповідачем помилково застосовано до спірних правовідносин норми чинного законодавства, які регулюють саме припинення, а не зупинення адвокатської діяльності [5].

Аналогічна позиція викладена і Харківським окружним адміністративним судом у постанові від 29 червня 2017 р. (справа № 820/1538/17) [6].

Дані рішення судів першої інстанції оскаржувалися фіскальними органами в апеляційному порядку, однак суди апеляційної інстанції також дотримуються аналогічної позиції, і залишають апеляційні скарги без задоволення.

Отже, як бачимо, дані спірні правовідносини виникають внаслідок різного тлумачення сторонами правил сплати єдиного внеску адвокатом як самозайнятою особою, право на зайняття адвокатською діяльністю якого зупинено.

Остаточну ясність щодо даного питання вніс Касаційний адміністративний суд Верховного Суду у вищезгаданій справі № 820/1538/17 [7]. Він черговий раз підтвердив, що поняття «зупинення» та «припинення» адвокатської діяльності мають різну правову природу. Ці поняття не є тотожними через різний процедурний характер та особливості застосування, а відтак Суд дійшов висновку про те, що дія Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який регулює особливості саме припинення незалежної професійної діяльності, не може бути розповсюджена на спірні відносини щодо зупинення адвокатської діяльності.

З приводу позиції контролюючого органу щодо того, що ані Податковим Кодексом України, ані Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не врегульовано особливості сплати грошових зобов'язань самозайнятою особою у разі зупинення нею діяльності, Суд зазначив, що слід виходити з практики Європейського суду з прав людини, відповідно до якої у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків. Це правило знайшло своє відображення в таких справах, як «Серков проти України», «Щокін проти України», які відповідно до Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» підлягають застосуванню судами як джерела права [7; 8].

Висновки. Питання сплати єдиного внеску адвокатами, право на заняття адвокатською діяльністю яких зупинено, на сьогодні є вельми актуальним, оскільки на практиці часто виникають спори з цього приводу. Як бачимо, дані спірні правовідносини виникають внаслідок різного тлума-

чення сторонами правил сплати єдиного внеску адвокатом як самозайнятою особою, право на заняття адвокатською діяльністю якого зупинено.

Хоча законодавством і не закріплена норма про відсутність у особи, адвокатська діяльність якої зупинена, обов'язку сплачувати єдиний внесок, все ж таки судова практика виходить з того, що оскільки особа як платник податку не займається адвокатською діяльністю та не отримує від такої діяльності прибуток, то застосування до даних правовідносин норм чинного законодавства, які регулюють саме припинення такої діяльності, є помилковим. При цьому слід враховувати практику Європейського суду з прав людини щодо імперативності правила про прийняття рішення на користь платників податків.

На мою думку, доцільно було б доповнити Закон про єдиний внесок та Порядок обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування положенням про звільнення від сплати єдиного внеску самозайнятих осіб у зв'язку із зупиненням права на заняття відповідною незалежною професійною діяльністю. Це дало б змогу розвантажити діяльність як судів, так і органів Державної фіскальної служби з приводу даних спірних правовідносин.

Список літератури:

1. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 05.07.2012 р. № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
4. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників : наказ Міністерства фінансів України від 24.11.2014 р. № 1162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1553-14>
5. Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 23.06.2018 р. по справі № 808/1649/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74977821>
6. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 29.06.2017 р. по справі № 820/1538/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67632651>
7. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 05.11.2018 р. по справі № 820/1538/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77661749>
8. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>

References:

1. Pro advokaturu ta advokatsjku dijalnistj : Zakon Ukrajinjy vid 05.07.2012 r. № 5076-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>
2. Podatkovyj kodeks Ukrajinjy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Pro zbir ta oblik jedynogho vnesku na zagaljnoobov'jazkove derzhavne socialjne strakhuvannja : Zakon Ukrajinjy vid 08.07.2010 r. № 2464-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
4. Pro zatverdzhennja Porjadku obliku platnykiv jedynogho vnesku na zagaljnoobov'jazkove derzhavne socialjne strakhuvannja ta Polozhennja pro rejestr strakhuvaljnykiv : nakaz Ministerstva finansiv Ukrajinjy vid 24.11.2014 r. № 1162. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1553-14>
5. Rishennja Zaporizjkogho okruzhnogho administratyvnogho sudu vid 23.06.2018 r. po spravi № 808/1649/18. Available at: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74977821>
6. Postanova Kharkivskogho okruzhnogho administratyvnogho sudu vid 29.06.2017 r. po spravi № 820/1538/17. Available at: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67632651>
7. Postanova Kasacijnogho administratyvnogho sudu Verkhovnogho Sudu vid 05.11.2018 r. po spravi № 820/1538/17. Available at: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77661749>
8. Pro vykonannja rishenj ta zastosuvannja praktyky Jevropejskogho sudu z prav ljudyiny : Zakon Ukrajinjy vid 23.02.2006 r. № 3477-IV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>