

Щукін Олександр Сергійович

Національний університет «Одеська юридична академія»

доцент кафедри трудового права та права соціального забезпечення

кандидат юридичних наук

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СПЛАТИ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ АДВОКАТАМИ, ЩО ОДНОЧАСНО Є НАЙМАНИМИ ПРАЦІВНИКАМИ

Питання справедливого визначення розміру, нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – «ЄСВ») на даний час є особливо гострим серед осіб, що здійснюють в Україні індивідуальну адвокатську діяльність (далі – «адвокати») але при цьому одночасно є найманими працівниками (юрисконсультами) у роботодавців-юридичних осіб відмінних від адвокатських об'єднань та адвокатських бюро або фізичними особами – підприємцями, що здійснюють діяльність у сфері права, знаходячись при цьому на спрощеній системі оподаткування.

Дискусії щодо наявності у адвокатів обов'язку сплати ЄСВ при поєднанні ними статусу адвокату із статусом найманого працівника або фізичної особи-підприємця гостро актуалізувалися після набрання 01 січня 2017 року чинності Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 6 грудня 2016 року № 1774-VIII яким було внесено зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року N 2464-VI (надалі – «Закон України «Про збір та облік ЄСВ»).

При цьому, навіть із врахуванням вищезазначених змін, положеннями Закону України «Про збір та облік ЄСВ» однозначно та буквально не врегульовано відносини щодо нарахування та сплати ЄСВ при одночасному перебуванні фізичної особи в трудових відносинах та здійснення незалежної професійної діяльності.

Як це, за правило трапляється у питаннях правової визначеності щодо оподаткування прибутків в Україні на даний час існує дві протилежні правові позиції щодо порушеної проблематики – фіскальних органів та адвокатської

спільноти (хоча заради справедливості зазначимо що й серед представників адвокатури України не має одностайної думки з приводу сплати ЄСВ адвокатами).

Державна фіскальна служба України у своїх листах від 30 грудня 2016 року №41658/7/99-99-13-02-01-17 та від 13 березня 2017 року № 3425/П/99-99-13-02-03-14 зазначає, що адвокати, як особи, які провадять незалежну професійну діяльність, повинні перебувати на обліку в органах доходів і зборів як платники ЄСВ. При цьому з 01 січня 2017 року із посиланням на ст. 7 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» стверджується, що навіть, якщо адвокат не отримує дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці звітного року від незалежної професійної діяльності він зобов'язаний визначити базу нарахування ЄСВ, незважаючи на наявність трудових відносин з роботодавцем та фактичну сплату ЄСВ за дану особу його роботодавцем. При цьому сума ЄСВ, що сплачується адвокатом, як особою, що здійснює незалежну професійну діяльність у звітному місяці не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску. Станом на квітень 2018 року розмір мінімального страхового внеску складає 22% від мінімальної заробітної плати (3723 гривні) або 819,06 гривень на місяць.

Автор даних тез є прихильником протилежної позиції та вважає за доцільне висказати власну точку зору з найбільш спірного питання – чи потрібно сплачувати ЄСВ адвокатами в періоди, коли вони не отримували доходи від незалежної професійної діяльності, але будучи найманими працівниками отримували заробітну плату у розмірі більшому ніж мінімальна заробітна плата що діяла у відповідному періоді?

Відповідно до п. 3 ст. 4 закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 5 липня 2012 року № 5076-VI адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання (організаційні форми адвокатської діяльності).

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку ЄСВ, умови та порядок нарахування і сплати, повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку, визначає Закон України «Про збір та облік ЄСВ».

За визначенням, яке міститься в пп. 14.1.226 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, самозайнята особа - це 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. В свою чергу здійснення адвокатської діяльності віднесено до провадження незалежної професійної діяльності за умови, що адвокат не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» ЄСВ - це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Згідно п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» застрахована особа - це фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку ЄСВ. Відповідно до п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» адвокатів, котрі отримують дохід від цієї діяльності включено до складу платників ЄСВ.

Як вже зазначалося вище, згідно п. 2 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» базою нарахування ЄСВ для адвокатів є сума доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць. У разі, якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці звітного року, такий платник зобов'язаний визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ, встановленої Законом України «Про збір та облік ЄСВ». При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску.

В той же час, відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» основними платниками ЄСВ в Україні є роботодавці, тобто підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту). Згідно п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» ЄСВ нараховується для роботодавців на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР.

Системний аналіз пп. 14.1.226 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України та ст.ст. 4, 7 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» свідчить про те що адвокат, як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність вважається самозайнятою особою і платником ЄСВ лише при умові, що така особа не є найманим працівником в межах такої незалежної професійної діяльності і що вона отримує дохід саме від такої незалежної професійної діяльності.

Також зазначаємо, що базовою соціальною метою впровадження в Україні ЄСВ є забезпечення реалізації конституційних прав громадян України на соціальний захист та належний рівень життя та (ст.ст. 46, 48 Конституції України) та отримання ними належного соціального забезпечення за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Вказана мета повністю досягається шляхом регулярної сплати застрахованими особами (або за застрахованих осіб) ЄСВ у розмірі не нижчому ніж мінімальний страховий внесок.

Таким чином, в розумінні ст. 7 Закону України «Про збір та облік ЄСВ» якщо особа є застрахованою особою і ЄСВ за нього регулярно нараховує та сплачує роботодавець в розмірі не менше мінімального страхового внеску, то це обумовлює звільнення його від обов'язку по сплаті ЄСВ, як адвокатом - самозайнятою особою за

умови нетримання ним прибутку від здійснення незалежної професійної діяльності у даному періоді.

У якості додаткового аргументу щодо правової безпідставності роз'яснень положень Закону України «Про збір та облік ЄСВ», що надані Державною фіскальною службою України у листах від 30 грудня 2016 року №41658/7/99-99-13-02-01-17 та від 13 березня 2017 року № 3425/П/99-99-13-02-03-14 зазначимо, що відповідно до практики Європейського суду з прав людини (надалі – «ЄСПЛ»), яка сформувалась з питань імперативності правила про прийняття рішення на користь платників податків, слідує, що 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 (справи «Серков проти України» (заява № 39766/05), «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06), які відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року N 3477-IV є джерелами права України.

Також питання фіскального спонукання адвокатів до сплати ЄСВ у періоди, коли вони отримували прибутки лише, як наймані працівники у вигляді заробітної плати слід аналізувати у контексті змісту статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод а визнавати дані дії втручанням держави у право на мирне володіння майном.

У практиці ЄСПЛ (дивись наприклад, рішення ЄСПЛ у справах: «Спорронг і Льоннрот проти Швеції» від 23 вересня 1982 року, «Джеймс та інші проти Сполученого Королівства» від 21 лютого 1986 року, «Щокін проти України» від 14 жовтня 2010 року, «Серков проти України» від 7 липня 2011 року, «Колишній король Греції та інші проти Греції» від 23 листопада 2000 року, «Булвес» АД проти Болгарії» від 22 січня 2009 року, «Трегубенко проти України» від 2 листопада 2004 року, «East/West Alliance Limited» проти України» від 23 січня 2014 року) напрацьовано три критерії, які слід оцінювати на предмет сумісності заходу втручання у право особи на мирне володіння майном із гарантіями статті 1 Першого

протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а саме: чи є втручання законним; чи має воно на меті «суспільний», «публічний» інтерес; чи є такий захід (втручання у право на мирне володіння майном) пропорційним визначеним цілям.

Втручання держави у право на мирне володіння майном є законним, якщо здійснюється на підставі закону нормативно-правового акта, що має бути доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним з питань застосування та наслідків дії його норм. Втручання є виправданим, якщо воно здійснюється з метою задоволення «суспільного», «публічного» інтересу - втручання держави у право на мирне володіння майном може бути виправдано за наявності об'єктивної необхідності у формі суспільного, публічного, загального інтересу, який може включати інтерес держави, окремих регіонів, громад чи сфер людської діяльності. Поняття «суспільний інтерес» має широке значення (рішення ЄСПЛ від 23 листопада 2000 року у справі «Колишній король Греції та інші проти Греції»). Крім того, ЄСПЛ також визнає, що й саме по собі правильне застосування законодавства, безперечно, становить «суспільний інтерес» (рішення ЄСПЛ від 2 листопада 2004 року в справі «Трегубенко проти України»). Критерій «пропорційності» передбачає, що втручання у право власності розглядатиметься як порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, якщо не було дотримано справедливої рівноваги (балансу) між інтересами держави (суспільства), пов'язаними з втручанням, та інтересами особи, яка так чи інакше страждає від втручання. «Справедлива рівновага» передбачає наявність розумного співвідношення (обґрунтованої пропорційності) між метою, визначеною для досягнення, та засобами, які використовуються. Необхідного балансу не буде дотримано, якщо особа несе «індивідуальний і надмірний тягар». При цьому з питань оцінки «пропорційності» ЄСПЛ, як і з питань наявності «суспільного», «публічного» інтересу, визнає за державою досить широку «сферу розсуду», за винятком випадків, коли такий «розсуд» не ґрунтується на розумних підставах.

Отже, з огляду на практику ЄСПЛ позиція фіскальних органів в частині визначення обов'язку адвокатів по сплаті ЄСВ у періоди, коли вони отримували прибутки лише, як наймані працівники не відповідає критерію «пропорційності», адже не дотримано справедливої рівноваги між інтересами держави та інтересами особи (у даному випадку адвоката), оскільки мета сплати ЄСВ – забезпечення захисту застрахованої особи в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування, в даних правовідносинах досягається сплатою ЄСВ роботодавцем. Існуюче агресивне фіскальне трактування законодавства із обліку та сплати ЄСВ адвокатами призводить до необхідності виплати ними додаткових коштів (зайвих витрат), за умови відсутності доходу від відповідної незалежної професійної діяльності.

Наприкінці зазначаємо, що подібна правова позиція щодо звільнення адвокатів від фактичної подвійної сплати ЄСВ поступово стає домінуючою й у судовій практиці (дивись наприклад, Постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 28 січня 2015 року у справі № 826/19653/14; Рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 16 березня 2018 року у справі №817/505/18; Рішення Одеського окружного адміністративний суд від 30 березня 2018 року у справі 815/244/18).