



ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АДВОКАТА ПІД ЧАС ЗУПИНЕННЯ ПРАВА НА ЗАЙНЯТТЯ АДВОКАТСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ



Андрій Чебаненко, адвокат, член дисциплінарної палати кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури Одеської області

Інститут зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю є невід'ємною складовою системи адвокатури. Водночас модернізація цього інституту породжує чимало практичних питань — у тому числі й щодо оподаткування діяльності адвоката під час застосування дисциплінарного стягнення у вигляді тимчасового зупинення адвокатської діяльності чи зупинення цієї діяльності з інших підстав.

Слід відзначити, що на різних етапах розвитку адвокатури незалежної України, починаючи з 1992 року і на сьогоднішній час, інститут зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю зазнавав неодноразових змін як за формою, так і за змістом.

Зокрема, ч. 1 ст. 16 Закону України від 19.12.92 р. № 2887 «Про адвокатуру»¹, який вже втратив чинність, було передбачено зупинення дії свідництва про право на зайняття адвокатською діяльністю на строк до одного року як один з видів дисциплінарного стягнення, яке могло бути застосоване до адвоката на підставі

рішення дисциплінарної палати кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури за допущені порушення вимог цього Закону, інших актів законодавства України, що регулюють діяльність адвокатури, а також Присяги адвоката України.

На відміну від ч. 1 ст. 16 Закону № 2887, ч. 1 ст. 31 чинного Закону України від 05.07.12 р. № 5076 «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»² передбачає не одну, а цілих чотири самостійні **підстави зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю**:

1	подання адвокатом заяви про зупинення адвокатської діяльності
2	набрання законної сили обвинувальним вироком суду стосовно адвоката за вчинення злочину, крім випадку, передбаченого п. 6 ч. 1 ст. 32 цього Закону <i>(тобто набрання законної сили обвинувальним вироком суду стосовно адвоката за вчинення тяжкого, особливо тяжкого злочину, а також злочину середньої тяжкості, за який призначено покарання у вигляді позбавлення волі, що є самостійною підставою не зупинення, а припинення права на зайняття адвокатською діяльністю — примітка автора)</i>
3	накладення на адвоката дисциплінарного стягнення у вигляді зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю
4	визнання адвоката за рішенням суду недієздатним або обмежено дієздатним

¹ Далі за текстом — Закон № 2887.

² Далі за текстом — Закон № 5076.



Незалежно від наявності тієї чи іншої підстави зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю, диспозиція ч. 5 ст. 31 Закону № 5076 встановлює заборону на зайняття адвокатом адвокатською діяльністю протягом усього строку її зупинення, а також заборону такому адвокату брати участь у роботі органів адвокатського самоврядування, крім випадків, коли таке право зупинено у зв'язку з призначенням адвоката на посаду до органу державної влади З'їздом адвокатів України.

Відповідно до ч. 6 ст. 31 Закону № 5076 відомості про зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю вносяться до Єдиного реєстру адвокатів України.

Оскільки згідно з п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону № 5076 діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту є незалежною професійною діяльністю, то у розумінні п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України³ він є самозайнятою особою, тобто платником податку на доходи фізичних осіб.

Відповідно до п. 178.1 ст. 178 ПК адвокат зобов'язаний стати на облік в органі державної фіскальної служби за місцем реєстрації свого постійного проживання та отримати довідку встановленої форми про взяття на облік.

Процедура взяття на облік доволі докладно виписана в Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 09.12.11 р. № 1588⁴, норми якого, на превеликий жаль, чітких вказівок щодо зняття з обліку у якості платника податків у зв'язку із зупиненням права на зайняття не тільки адвокатською, а й іншою незалежною професійною діяльністю, не передбачають.

Згідно з п. 178.3 ст. 178 ПК оподатковуваним доходом адвоката є сукупний чистий дохід у вигляді різниці між отриманим доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження адвокатської діяльності.

І нарешті, п. 178.4 ст. 178 ПК передбачений обов'язок адвоката подати податкову декларацію

за результатами звітного року у строки, встановлені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто не пізніше 1 травня року, наступного за звітним.

Крім того, відповідно до п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України від 08.07.10 р. № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»⁵ адвокати є платниками єдиного соціального внеску.

Згідно з ч. 4 ст. 5 Закону № 2464 обов'язок нарахування і сплати цього внеску виникає у адвоката з початку провадження адвокатської діяльності, базою нарахування якого відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 7 цього ж Закону є сума доходу, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб і не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, в якому отримано дохід (прибуток).

Доречно нагадати, що 03.08.14 р. набув чинності Закон України від 31.07.14 р. № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України»⁶. Відповідно до цього Закону підрозд. 10 розд. XX ПК був доповнений п. 16¹ такого змісту:

«Тимчасово, до 1 січня 2015 року, встановлюється військовий збір.»

1.1. Платниками збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 цього Кодексу.

1.2. Об'єктом оподаткування збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

1.3. Ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1.2 цього пункту».

У подальшому Законом України від 28.12.14 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»⁷ до вже відомого п. 16¹ під-

³ Далі за текстом — ПК.

⁴ Далі за текстом — Порядок № 1588.

⁵ Далі за текстом — Закон № 2464.

⁶ Далі за текстом — Закон № 1621.

⁷ Далі за текстом — Закон № 71.



розд. 10 розд. XX ПК були внесені зміни наступного характеру:

1. В абзаці першому слова і цифри «до 1 січня 2015 року» були замінені словосполученням «до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України».

2. Підпункт 1.2 був викладений у такій редакції: «Об'єктом оподаткування є доходи, визначені статтею 163 цього Кодексу» (тобто не що інше, як загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід

адвоката — прим. автора).

Оскільки укладені адвокатом договори про надання правової допомоги клієнтам за своєю природою є цивільно-правовими договорами, то отримані від клієнтів суми гонорару є об'єктом обкладення податком на доходи фізичних осіб, базою для нарахування єдиного соціального внеску, об'єктом нарахування і сплати військового збору.

Наведені норми згаданих законів України у своїй сукупності дають підстави для наступних висновків:

1	Обов'язок нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору виникає у адвоката лише при отриманні доходу внаслідок здійснення адвокатської діяльності
2	Оскільки згідно з ч. 5 ст. 31 Закону № 5076 протягом усього строку зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю незалежно від конкретних підстав адвокат не має права її здійснювати, то у цей період часу встановленого законом обов'язку нарахування і сплати згаданих податків і зборів у нього не виникає
3	Відповідно до п. 178.4 ст. 178 ПК під час зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю адвокат не звільнений від обов'язку подання так званої «нульової», без зазначення доходу, податкової декларації за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто не пізніше 1 травня року, наступного за звітним

Вищенаведені висновки мають суто практичне значення, оскільки органи Державної фіскальної служби України, користуючись наявною прогалиною у підзаконному акті, тобто в Порядку № 1588, у вигляді відсутності механізму зупинення права на зайняття не тільки адвокатською, а й іншою незалежною професійною діяльністю з числа встановлених відповідними галузевими законами, можуть висувати до адвоката вимоги у вигляді нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору, штрафів, фінансових санкцій тощо, посилаючись на те, що адвокат продовжує перебувати на обліку як платник податків і зборів, а відтак повинен їх нараховувати і сплачувати.

Однак такі вимоги з боку згаданих органів є неправомірними.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Наведеними нормами ПК, Закону № 2464, Закону № 1621, Закону № 71 визначено, що обов'язок нараху-

вання і сплати адвокатом податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, військового збору виникає лише за умови наявності фактично отриманого доходу у вигляді сплаченого клієнтом гонорару від здійснення адвокатської діяльності.

Таким чином, у адвоката, право на зайняття адвокатською діяльністю якого зупинено незалежно від передбаченої пунктами 1 — 4 ч. 1 ст. 31 Закону № 5076 конкретної підстави, вищезгаданого доходу виникати не може, що повинно підтверджуватись відомостями подання так званої «нульової», без зазначення доходу, податкової декларації за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто не пізніше 1 травня року, наступного за звітним.

Як уже зазначалося, інститут зупинення права на зайняття адвокатською, а також будь-якою іншою незалежною професійною діяльністю, на превеликий жаль, в нормах Порядку № 1588 свого відображення не знайшов.

Дієвого механізму зупинення права на зайняття не тільки адвокатською, а й іншою незалежною про-



фесійною діяльністю з числа встановлених відповідними галузевими законами, цим підзаконним актом не передбачено.

Згідно з п.п. 2 п. 11.32 згаданого Порядку фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, знімаються з обліку в якості платників податків і зборів лише після припинення такої діяльності у встановленому законом порядку.

Очевидно, що в цьому випадку має місце неузгодженість цього підзаконного нормативного акта з приписами, передбаченими ч. 5, 6 ст. 31 Закону № 5076, що не відповідає принципу верховенства права, закріпленого у ч. 1 ст. 8 Конституції України.

Оскільки наведена неузгодженість є умовою для вчинення різних, у тому числі і корупційних, зловживань з боку органів державної влади, їх посадових осіб стосовно адвокатів, то з метою забезпечення захисту професійних прав адвокатів України від можливих необґрунтованих вимог з боку органів Державної фіскальної служби під час зупинення права на зайняття адвокатською діяльністю автор як практикуючий адвокат з тривалим стажем адвокатської діяльності вважає за доцільне, щоб відповідний Комітет Ради адвокатів України звернувся до Міністерства фінансів України, Міністерства

юстиції України з обґрунтованими пропозиціями щодо приведення у відповідність Порядку № 1588 з диспозиціями ч. 5, 6 ст. 31 Закону № 5076 шляхом доповнення цього Порядку окремим розділом стосовно зупинення права зайняття адвокатською або іншою незалежною професійною діяльністю платників податків і зборів з відповідними пунктами про те, що відомості про конкретні підстави зупинення права на зайняття адвокатською, іншою незалежною професійною діяльністю з посиланням на відповідне рішення компетентного органу (Ради адвокатів регіону, іншого органу, до компетенції якого входить прийняття рішення про зупинення права на зайняття адвокатською, іншою незалежною професійною діяльністю) вносяться органами Державної фіскальної служби до Реєстру самозайнятих осіб з видачею такому адвокату, іншій самозайнятій особі довідки встановленої форми, а також про те, що під час зупинення права на зайняття адвокатською, іншою незалежною професійною діяльністю адвокат, інша особа з числа зазначених зобов'язані подавати за результатами звітнього року декларацію про відсутність відповідного доходу від зайняття адвокатською, іншою незалежною професійною діяльністю без обов'язку нарахування і сплати від неї податків і зборів.