

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**МУШКА РОСТИСЛАВ ІВАНОВИЧ**

**УДК 347.965:336.225.68:340.111.5(043.5)**

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**АДВОКАТ ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

081 – «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 Р.І. Мушка

Науковий керівник **Оніщик Юрій Віталійович**, доктор юридичних наук,  
професор

**Київ-2026**

## АНОТАЦІЯ

*Мушка Р.І.* Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Київський національний університет технологій та дизайну, Міністерство освіти і науки України, Київ, 2026.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення.

Зазначено, що суб'єкти є ключовими системоутворюючими компонентами податкових правовідносин. Без участі суб'єктів існування податкових правовідносин є неможливим. Особливості окремого суб'єкта податкових правовідносин залежать від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення та закріплюються законодавцем у межах встановленого правового режиму у сфері оподаткування. Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується системою суб'єктів, які представляють різні сторони цих правовідносин.

Обґрунтовано, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин. Це зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності адвоката у податкових правовідносинах. Особливістю адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є те, що особа, яка провадить адвокатську діяльність, залежно від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення може мати статус особи, участь якої у податкових правовідносинах є обов'язковою та необов'язковою. Нормами податкового законодавства передбачена участь адвоката у сфері оподаткування в якості платника податків, податкового агента та представника платника податків.

Наголошено, що необхідною умовою визнання адвоката суб'єктом податкових правовідносин та передумовою набуття ним податково-правового

статусу є наділення його податковою правосуб'єктністю. Податкову правосуб'єктність адвоката визначено як передбачену податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути суб'єктом податкових правовідносин, тобто мати права, виконувати обов'язки та нести відповідальність у сфері оподаткування. Зазначено, що податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: податкова правоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати права і обов'язки у сфері оподаткування), податкова дієздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування) та податкова деліктоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, за свої неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування). Обґрунтовано, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах. Податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката.

Акцентовано, що важливою складовою адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є його податково-правовий статус. Податково-правовий статус адвоката визначено як сукупність встановлених законодавством структурних елементів, які у своїй єдності визначають його роль, місце та призначення в системі податкових правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів і порядок взаємовідносин між ними. Визначено, що податково-правовий статус адвоката складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність. Податково-правовий статус адвоката є спеціальним, оскільки особа, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування має персональні особливості порівняно із загальним правовим статусом платників податків.

Встановлено, що нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. Податкові обов'язки та права адвоката класифіковано на загальні та спеціальні. Загальні обов'язки та права визначено як обов'язки та права, які характерні всім платникам податків і зборів. Спеціальні обов'язки та права визначено як обов'язки та права, які притаманні певним категоріям платників податків і зборів. Аргументовано, що обов'язок із сплати податків у адвоката виступає наслідком набуття права на заняття адвокатською діяльністю та отримання доходу від провадження адвокатської діяльності. Невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків адвокатом зумовлює виникнення таких видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства як фінансова, адміністративна та кримінальна. У разі набуття адвокатом статусу представника платника податків особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.

Обґрунтовано, що правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнятна особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; 6) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру.

Встановлено, що оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми адвокатської діяльності. Доходи адвоката, отримані від провадження адвокатської діяльності

індивідуально як самозайнятної особи, оподатковуються за загальною системою оподаткування. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, може перебувати у статусі найманого працівника та адвоката-засновника, у цих випадках обов'язкові платежі сплачує податковий агент від імені та за рахунок адвоката з доходів, що виплачуються. Доходи адвоката, отримані за договорами цивільно-правового характеру, оподатковуються аналогічно до адвоката, який має статус найманого працівника. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, як самозайнята особа, обмежений в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від адвоката, який здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Цей аспект суттєво впливає на правовий статус адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально. Зроблено висновок, що правове регулювання оподаткування доходів адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, потребує суттєвого перегляду та законодавчого удосконалення.

Доведено, що адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків. Необхідною умовою набуття адвокатом статусу податкового агента є обов'язкова наявність платника податків. Правовий статус адвоката як податкового агента формується на чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-якої виплати з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом. Адвокат є податковим

агентом щодо податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податку на прибуток підприємств.

Встановлено, що підставою для набуття адвокатом статусу представника платника податків є укладення договору про надання правничої допомоги між платником податків та адвокатом щодо представництва інтересів у податковому органі. Зазначено, що адвокат як представник платника податків – це особа, яка провадить адвокатську діяльність, та здійснює юридичні дії від імені платника податків щодо сплати податків і зборів. Представництво адвоката у сфері оподаткування пов'язує трьох самостійних суб'єктів: 1) особу, яку представляють (платник податків); 2) представника (адвокат); 3) третю особу (податкові органи). Аргументовано, що законодавче розуміння представника платника податків потребує певного коригування. У разі укладення договору про надання правничої допомоги адвокату не обов'язково потрібно отримати довіреність, оскільки здійснювати представництво платника податків він може на підставі ордеру. Ордер є документом, що підтверджує повноваження адвоката як представника платника податків. У зв'язку з цим п. 19.2 ст. 19 ПК України запропоновано доповнити таким реченням: «Повноваження адвоката як представника платника податків підтверджуються ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Зауважено, що адвокат як представник платника податків має права та обов'язки, передбачені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність, податковим законодавством та законодавством про адміністративне судочинство. Специфікою податкової правосуб'єктності адвоката як представника платника податків є відсутність у її складі податкової деліктоздатності.

Запропоновано під гарантіями реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин розуміти передбачені законодавством умови, прийоми та засоби забезпечення належного здійснення, охорони, захисту та відновлення у разі порушення, прав та обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Гарантії статусу адвоката як суб'єкта податкових

правовідносин класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних гарантій належать об'єктивні умови розвитку правового регулювання та існування правопорядку у сфері оподаткування. Під спеціальними гарантіями необхідно розуміти сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством і безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захисту прав і обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Зазначено, що конкретні гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин залежать від статусу адвоката у сфері оподаткування: адвокат як платник податків, адвокат як податковий агент, адвокат як представник платника податків. Спеціальні гарантії реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента можуть бути регулятивні, охоронні та захисні. На адвоката як представника платника податків поширюються регулятивні спеціальні гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії, передбачені податковим законодавством, стосуються платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність.

Сформульовано напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, до яких віднесено такі: 1) скасувати для адвокатів як самозайнятих осіб можливість набуття статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 2) передбачити для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можливість обрання спрощеної системи оподаткування; 3) скасувати для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, обмеження щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб; 4) унормувати ставку податку на доходи фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, в порівнянні з іншими платниками податків та організаційними формами адвокатської діяльності; 5) передбачити для адвокатів, які не отримують доходи від провадження адвокатської діяльності за звітний період, звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

б) встановити на законодавчому рівні перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально; 7) визначити у податковому законодавстві умови набуття статусу адвоката як представника платника податків.

Аргументовано, що наведені вище напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин потребують внесення відповідних змін до Податкового кодексу України; Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів»; наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників».

**Ключові слова:** адвокат, адвокатська діяльність, незалежна професійна діяльність, організаційні форми адвокатської діяльності, оподаткування, платник податків, податковий агент, представник платника податків, суб'єкт податкових правовідносин, податкові правовідносини.

## SUMMARY

*Mushka R.I.* Lawyer as a subject of tax legal relations. – Qualification scientific work on the rights of manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of the Doctor of Philosophy on a specialty 081 Law. – Kyiv National University of Technologies and Design, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, 2026.

The dissertation provides a theoretical generalization and solution to a scientific task, which consists in determining the features of the legal regulation of the status of a lawyer as a subject of tax legal relations and forming scientifically based directions for its improvement.

It is noted that subjects are key system-forming components of tax legal relations. Without the participation of subjects, the existence of tax legal relations is impossible. The features of an individual subject of tax legal relations depend on the specific circumstances of the implementation of the tax legal relation and are fixed by the legislator within the established legal regime in the field of taxation. The subject composition of tax legal relations is characterized by a system of subjects representing different parties to these legal relations.

It is substantiated that a lawyer is a special subject of tax legal relations. This is due to the essence of legal activity and the scope of the lawyer's legal personality in tax legal relations. The peculiarity of a lawyer as a subject of tax legal relations is that a person who carries out legal activities, depending on the specific circumstances of the implementation of the tax legal relationship, may have the status of a person whose participation in tax legal relations is mandatory or optional. The norms of tax legislation provide for the participation of a lawyer in the field of taxation as a taxpayer, tax agent and representative of a taxpayer.

It is emphasized that a necessary condition for recognizing a lawyer as a subject of tax legal relations and a prerequisite for his acquisition of tax legal status is granting him tax legal personality. Tax legal personality of a lawyer is defined as the ability, provided for by tax legislation, of a person practicing law to be a subject of tax legal relations, that is, to have rights, perform duties and bear responsibility in the field of taxation. It is noted that the tax legal personality of a lawyer consists of three structural elements: tax legal capacity (the ability of a person practicing law to have rights and obligations in the field of taxation), tax capacity (the ability of a person practicing law to acquire and exercise rights and obligations in the field of taxation through their actions) and tax tortious capacity (the ability of a person practicing law to bear legal liability in the field of taxation for their unlawful actions). It is substantiated that the tax legal personality of a lawyer arises from the moment of registration with the tax authorities. The tax legal personality of a lawyer changes in the event of suspension of the right to practice law and ceases from the moment of cancellation of the certificate of

the right to practice law after the relevant entries about the lawyer are made in the State Register of Individuals – Taxpayers.

It is emphasized that an important component of a lawyer as a subject of tax legal relations is his tax and legal status. The tax and legal status of a lawyer is defined as a set of structural elements established by law, which in their unity determine his role, place and purpose in the system of tax legal relations, indicate his difference from other subjects and the order of relations between them. It is determined that the tax and legal status of a lawyer consists of such elements as duties, rights and legal liability. The tax and legal status of a lawyer is special, since a person who carries out legal activities in the field of taxation has personal characteristics compared to the general legal status of taxpayers.

It has been established that the norms of tax legislation provide for the ability of a lawyer to acquire and exercise rights and obligations in tax legal relations, as well as to be responsible for his own actions or inaction in the field of taxation, as a taxpayer and a tax agent. The tax obligations and rights of a lawyer are classified into general and special. General obligations and rights are defined as obligations and rights that are characteristic of all taxpayers. Special obligations and rights are defined as obligations and rights that are inherent in certain categories of taxpayers. It is argued that the obligation to pay taxes for a lawyer is a consequence of acquiring the right to practice law and receiving income from practicing law. Failure or improper fulfillment of tax duties by a lawyer entails the emergence of such types of legal liability for violation of tax legislation as financial, administrative and criminal. If a lawyer acquires the status of a taxpayer representative, a person practicing law acquires and exercises only rights and obligations in tax legal relations. Responsibility for failure to fulfill or improper fulfillment of a tax obligation lies solely with the taxpayer.

It is substantiated that the legal status of a lawyer as a taxpayer is formed at six levels: 1) lawyer; 2) lawyer as a taxpayer; 3) lawyer who practices law individually as a self-employed person; 4) lawyer who practices law individually as an individual entrepreneur with the sign of conducting independent professional activities; 5) lawyer who practices law in the organizational and legal forms of a law firm or a bar

association; 6) lawyer who practices law, regardless of the chosen organizational form of law, under civil law contracts.

It has been established that the taxation of income from the practice of law depends on the organizational form of law chosen by the lawyer. The income of a lawyer received from the practice of law individually as a self-employed person is taxed under the general taxation system. A lawyer who practices law individually as an individual entrepreneur with the characteristic of conducting independent professional activities may be on both the general taxation system and the simplified taxation system. A lawyer who practices law in the organizational and legal forms of a law firm or a law association may have the status of an employee and a founding lawyer, in these cases, mandatory payments are paid by a tax agent on behalf of and at the expense of the lawyer from the income paid. The income of a lawyer received under civil law contracts is taxed similarly to a lawyer who has the status of an employee. A lawyer who practices law as a self-employed person is limited in the ability to choose the legal regime for taxation of his income, unlike a lawyer who practices law as an individual entrepreneur with the characteristic of conducting independent professional activities. This aspect significantly affects the legal status of a lawyer who practices law individually. It is concluded that the legal regulation of taxation of income of a lawyer who practices law individually requires significant revision and legislative improvement.

It has been proven that a lawyer as a tax agent is a separate subject of tax legal relations, which contributes to the payment of taxes by ensuring the proper fulfillment of the taxpayer's tax obligation. A necessary condition for a lawyer to acquire the status of a tax agent is the mandatory presence of a taxpayer. The legal status of a lawyer as a tax agent is formed at four levels: 1) lawyer; 2) a lawyer who practices law as a self-employed person or as an individual entrepreneur with the sign of conducting independent professional activities; 3) the presence of legal relations with an individual who is a payer of income tax; 4) making any payment in favor of a non-resident or a person authorized by him from income with a source of origin in Ukraine, received by

such a non-resident. A lawyer is a tax agent in relation to personal income tax, military duty, single contribution to mandatory state social insurance and corporate income tax.

It has been established that the basis for a lawyer to acquire the status of a taxpayer representative is the conclusion of a legal assistance agreement between a taxpayer and a lawyer regarding the representation of interests in a tax authority. It is noted that a lawyer as a taxpayer representative is a person who carries out legal activities and performs legal actions on behalf of a taxpayer regarding the payment of taxes and fees. The representation of a lawyer in the field of taxation connects three independent entities: 1) the person represented (taxpayer); 2) the representative (lawyer); 3) a third party (tax authorities). It is argued that the legislative understanding of a taxpayer representative requires some adjustment. In the event of concluding a legal assistance agreement, a lawyer does not necessarily need to obtain a power of attorney, since he can represent a taxpayer based on a warrant. A warrant is a document confirming the authority of a lawyer as a taxpayer representative. In this regard, clause 19.2 of Art. 19 of the Tax Code of Ukraine is proposed to be supplemented with the following sentence: «The powers of a lawyer as a representative of a taxpayer are confirmed by a warrant issued in accordance with the Law of Ukraine «On Advocacy and Advocacy». It is noted that a lawyer as a representative of a taxpayer has the rights and obligations provided for by the legislation on advocacy and advocacy, tax legislation and legislation on administrative proceedings. The specificity of the tax legal personality of a lawyer as a representative of a taxpayer is the absence of tax tortious capacity in its composition.

It is proposed that guarantees of the implementation of the status of a lawyer as a subject of tax legal relations be understood as the conditions, methods and means provided for by the legislation to ensure the proper implementation, protection, defense and restoration in case of violation of the rights and obligations of a person engaged in legal activities in the field of taxation. Guarantees of the status of a lawyer as a subject of tax legal relations are classified into general and special. General guarantees include objective conditions for the development of legal regulation and the existence of law and order in the field of taxation. Special guarantees should be understood as a set of conditions and means that are enshrined in the current legislation and are directly aimed

at ensuring the regime of legality, compliance and protection of the rights and obligations of a person engaged in legal activities in the field of taxation. It is noted that specific guarantees of the implementation of the status of a lawyer as a subject of tax legal relations depend on the status of a lawyer in the field of taxation: a lawyer as a taxpayer, a lawyer as a tax agent, a lawyer as a representative of a taxpayer. Special guarantees for the implementation of the status of a lawyer as a taxpayer and a tax agent may be regulatory, protective and protective. A lawyer as a representative of a taxpayer is subject to regulatory special guarantees for the implementation of the status of a lawyer as a representative of a taxpayer. Protective and protective special guarantees provided for by tax legislation apply to the taxpayer. Protective and protective special guarantees for a lawyer as a representative of a taxpayer are established by the legislation on the bar and legal activity.

Directions for improving the status of a lawyer as a subject of tax legal relations have been formulated, which include the following: 1) to cancel the possibility for lawyers as self-employed persons to acquire the status of an individual entrepreneur with the sign of conducting independent professional activities; 2) to provide for lawyers who practice law individually the possibility of choosing a simplified taxation system; 3) to cancel the restriction on the use of hired labor of no more than four individuals for lawyers who practice law individually; 4) to normalize the personal income tax rate for lawyers who practice law individually, in comparison with other taxpayers and organizational forms of legal activity; 5) to provide for lawyers who do not receive income from legal activity for the reporting period, exemption from paying a single contribution to mandatory state social insurance; 6) establish at the legislative level a list of expenses by which the total annual income of a lawyer practicing law individually may be reduced; 7) determine in tax legislation the conditions for obtaining the status of a lawyer as a representative of a taxpayer.

It is argued that the above directions for improving the status of a lawyer as a subject of tax legal relations require the introduction of appropriate amendments to the Tax Code of Ukraine; the Law of Ukraine «On the Collection and Accounting of a Single Contribution for Compulsory State Social Insurance»; Order of the Ministry of

Finance of Ukraine dated December 9, 2011 No. 1588 «On Approval of the Procedure for Accounting of Taxpayers and Fees»; Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 24, 2014 No. 1162 «On Approval of the Procedure for Accounting of Payers of a Single Contribution for Compulsory State Social Insurance and the Regulations on the Register of Insured Persons».

**Key words:** lawyer, legal practice, independent professional activity, organizational forms of legal practice, taxation, taxpayer, tax agent, taxpayer representative, subject of tax legal relations, tax legal relations.

### **СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

*в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Мушка Р.І. Податкова правосуб'єктність адвоката. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2024. № 2 (54). С. 45–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-2-8>.

2. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як платника податків. *Наука і техніка сьогодні*. 2025. № 7 (48). С. 217–228. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7\(48\)-217-228](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7(48)-217-228).

3. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як податкового агента. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2025. № 8 (38). С. 526–535. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8\(38\)-526-535](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8(38)-526-535).

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

1. Мушка Р.І. Податкові обов'язки адвоката. *Правові засади організації та здійснення публічної влади: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 17 травня 2024 року)*. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2024. С. 175–177.

2. Мушка Р.І. Податкові права адвоката. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 90-94.

3. Мушка Р.І. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку адвоката. *Трансформація правової системи України: виклики сучасності*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., м. Київ, 17 грудня 2024 р. Київ: Вид-во УДУ імені Михайла Драгоманова, 2024. С. 163-165.

4. Мушка Р.І. Фінансово-правова відповідальність адвоката за порушення податкового законодавства. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 281-282.

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ</b> .....	17
<b>ВСТУП</b> .....	18
<b>РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН</b> .....	26
1.1. Адвокат в системі суб'єктів податкових правовідносин .....	26
1.2. Податкова правосуб'єктність адвоката .....	37
1.3. Податково-правовий статус адвоката: поняття, елементи, види .....	50
Висновки до розділу 1.....	69
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ СТАТУСУ АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН</b> .....	72
2.1. Реалізація статусу адвоката як платника податків .....	72
2.2. Реалізація статусу адвоката як податкового агента .....	86
2.3. Реалізація статусу адвоката як представника платника податків .....	98
Висновки до розділу 2 .....	109
<b>РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СТАТУСУ АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН</b> .....	113
3.1. Гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин .....	113
3.2. Напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин .....	128
Висновки до розділу 3 .....	148
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	152
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	158
<b>ДОДАТКИ</b> .....	177

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

ПК України – Податковий кодекс України

пп. – підпункт

п. – пункт

ст. – стаття

ч. – частина

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Обов'язковим учасником податкових правовідносин є платник податків, оскільки саме на нього покладено обов'язок із сплати податків та зборів в порядку і розмірах, встановлених законом. Водночас податкове законодавство серед суб'єктів податкових правовідносин виокремлює осіб, які поряд з статусом платник податків можуть мати інший статус у сфері оподаткування. Одним із таких суб'єктів податкових правовідносин є адвокат – фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

Правовий статус адвоката у сфері оподаткування суттєво відрізняється від правового статусу інших суб'єктів податкових правовідносин. Адвокат як суб'єкт податкових правовідносин залежно від конкретних обставин може мати статус особи, яка зобов'язана виконати податковий обов'язок, сприяє сплаті податків та зборів шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків, провадить адвокатську діяльність та здійснює юридичні дії від імені платника податків щодо сплати податків та зборів. Це обумовлює особливий статус адвоката у податкових правовідносинах.

У податковому законодавстві участь адвоката у відносинах, що виникають у сфері справляння податків і зборів, є недостатньо визначеною. Податково-правові норми, які встановлюють правовий статус адвоката у сфері оподаткування, не враховують у повному обсязі специфіку провадження адвокатської діяльності. Означений аспект стосується оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності, сприяння виконанню податкового обов'язку та представництва інтересів платника податків щодо сплати податків та зборів. Правова невизначеність законодавчих положень, які становлять правову основу діяльності адвоката у податкових правовідносинах, призводить до колізій та створює ризики неоднозначного застосування норм законодавства. Це свідчить про недостатню теоретичну розробку проблематики податково-правового статусу адвоката та

недосконалість податкового законодавства. Відсутність належної законодавчої бази зумовлює необхідність виокремлення проблемних аспектів та формування напрямів удосконалення правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці учених у галузі теорії держави і права, конституційного, адміністративного та фінансового права, зокрема О.І. Баїк, О.О. Бригінця, А.Г. Васильєвої, В.А. Виноградова, Л.К. Воронової, Р.О. Гаврилюк, Ю.В. Гаруста, Д.О. Гетманцева, О.О. Головашевича, І.В. Діордіци, М.В. Жернакова, Т.М. Заворотченко, О.В. Зайчука, С.С. Іванової, О.Б. Кієнка, О.М. Коваль, І.А. Коваленко, А.М. Колодія, В.К. Колпакова, Н.М. Корінної, І.Є. Криницького, О.В. Кузьменко, М.П. Кучерявенка, О.Ф. Мазурика, Є.С. Маринчака, Ю.В. Мельника, О.А. Музики-Стефанчук, А.Ю. Олійника, Н.М. Оніщенко, Ю.В. Оніщика, І.О. Пасічної, М.О. Перепелиці, О.В. Петришина, І.О. Пліса, В.Ф. Погорілка, Є.В. Посторонка, Н.Ю. Пришви, І.О. Садовської, А.О. Сазонової, О.Ф. Скакун, А.В. Сліденка, Г.М. Стріяшко та ін.

Безпосередньо питанням податково-правового регулювання адвокатської діяльності були присвячені дисертаційні дослідження І.О. Садовської «Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання» та Н.М. Корінної «Правове регулювання сплати платежів з доходів адвокатської діяльності». Беручи до уваги важливість і наукову цінність наявних досліджень та віддаючи належне досягнення цих дослідників, необхідно відмітити, що їхні наукові праці були спрямовані на окремі аспекти правового регулювання оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності, а питання правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин поки що залишаються недостатньо дослідженими. Усі перераховані обставини у їх комплексі зумовлюють актуальність обраної теми та її важливе наукове та практичне значення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.**  
Дисертацію виконано відповідно до Указу Президента України «Про Цілі сталого

розвитку України на період до 2030 року» від 30 вересня 2019 року № 722/2019, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 179, Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, Плану науково-дослідних робіт Київського національного університету технологій та дизайну за темою «Правове забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів правових відносин у сфері публічного адміністрування» (номер державної реєстрації 0122U201691).

**Мета і завдання дослідження.** *Метою* роботи є визначення особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формування науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення.

Для досягнення зазначеної мети поставлені такі *завдання*:

- з'ясувати місце адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин;
- виявити особливості податкової правосуб'єктності адвоката;
- визначити поняття, елементи та види податково-правового статусу адвоката;
- розглянути особливості реалізації статусу адвоката як платника податків;
- розкрити особливості реалізації статусу адвоката як податкового агента;
- охарактеризувати особливості реалізації статусу адвоката як представника платника податків;
- проаналізувати гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;
- сформулювати напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у процесі діяльності адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

*Предметом дослідження* є адвокат як суб'єкт податкових правовідносин.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження склали загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, які були обрані з

урахуванням поставленої мети, визначених завдань, об'єкта та предмета дисертаційної роботи.

За допомогою *діалектичного методу* розглянуто всі питання теми в динаміці, виявлено їх взаємозв'язок і взаємозумовленість, що сприяло комплексній характеристиці адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (розділи 1–3). *Системно-структурний метод* використано для визначення місця адвоката в системі суб'єктів податкових правовідносин (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). *Метод термінологічного аналізу та логіко-семантичний метод* дали змогу визначити такі поняття як «суб'єкт податкових правовідносин», «податкова правосуб'єктність адвоката», «податкова правоздатність адвоката», «податкова дієздатність адвоката», «податкова деліктоздатність адвоката», «податково-правовий статус адвоката», «адвокат як податковий агент», «адвокат як представник платника податків», «гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.2, 2.3, 3.1). Для встановлення особливостей податкової правосуб'єктності та податково-правового статусу адвоката застосовано *структурно-функціональний метод* (підрозділи 1.2, 1.3). *Формально-юридичний метод* покладено в основу вивчення правових особливостей статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). *Методи описання та порівняння* використано під час характеристики статусів адвоката як платника податків, податкового агента та представника платника податків, аналізу гарантій реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин, обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства, яке стосується статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2). При формуванні напрямів вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин застосовано *методи моделювання, аналізу та синтезу* (підрозділ 3.2).

*Нормативну основу дослідження* склали Податковий кодекс України, Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», інші нормативно-правові акти.

*Емпіричну базу дослідження* становлять наукові, публіцистичні, довідкові,

енциклопедичні, монографічні видання, роз'яснення податкових органів, судова практика.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що дисертація є однією із перших в Україні комплексною науковою працею, яку присвячено з'ясуванню особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень, висновків та пропозицій. Основні з них такі:

*вперше:*

– обґрунтовано, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин, що зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності у сфері оподаткування, внаслідок чого залежно від конкретних обставин його участь може бути обов'язковою або необов'язковою в статусах платника податків, податкового агента та представника платника податків;

– доведено, що правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнятна особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; 6) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру;

– аргументовано, що правовий статус адвоката як податкового агента формується на чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом;

– обґрунтовано, що статус адвоката як представника платника податків регулюється нормами законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність, податкового законодавства та законодавства про адміністративне судочинство і це впливає на особливості реалізації прав, обов'язків, відповідальності та гарантій діяльності адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

*удосконалено:*

– наукові підходи до умов, які характеризують податкову правосуб'єктність адвоката, зокрема, визначено, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката;

– розуміння податково-правового статусу адвоката, зокрема, визначено, що адвокат як платник податків та адвокат як податковий агент мають права, обов'язки та несуть юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків, а адвокат як представник платника податків набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах;

– характеристику гарантій реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин шляхом виокремлення конкретних гарантій залежно від статусу адвоката як платника податків, податкового агента та представника платника податків;

*набули подальшого розвитку:*

– наукові положення, що податкова правосуб'єктність адвоката є спеціальною, тобто передбачає здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у межах податкового законодавства;

– наукові позиції щодо класифікації обов'язків та прав адвоката як суб'єкта податкових правовідносин на загальні та спеціальні;

– погляди науковців, що адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків;

– теоретичні підходи щодо класифікації гарантій реалізації статусу суб'єктів податкових правовідносин на загальні та спеціальні, а спеціальних на регулятивні, охоронні та захисні;

– обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства, яке стосується статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки і пропозиції можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – для проведення подальших наукових досліджень правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *правотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства щодо регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *правозастосовній діяльності* – для чіткого розуміння та застосування норм законодавства щодо статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин;

– *освітньому процесі* – під час розробки та викладанні навчальної дисципліни «Податкове право».

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертантом особисто.

**Апробація матеріалів дисертації.** Основні положення дисертації оприлюднено на таких міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 17 травня 2024 р.); «Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні» (м. Київ, 08 жовтня 2024 р.); «Трансформація правової системи України: виклики сучасності» (м. Київ, 17 грудня 2024 р.); «Правові засади організації та здійснення публічної влади»

(м. Хмельницький, 16 травня 2025 р.).

**Структура та обсяг дисертації.** Структура складається з вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 178 сторінок. Список використаних джерел містить 189 найменувань, розміщених на 21 сторінці.

# РОЗДІЛ 1

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

### АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

#### 1.1. Адвокат в системі суб'єктів податкових правовідносин

Суспільні відносини внаслідок врегулювання нормами податкового законодавства набувають форми податкових правовідносин. Згідно Податкового кодексу України (далі – ПК України) предметом податково-правового регулювання є відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав та обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальності за порушення податкового законодавства [1]. Податкові правовідносини, як різновид фінансових, є особливим видом суспільних відносин, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами й мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджеті [2, с. 92-93].

Ключовими системоутворюючими компонентами податкових правовідносин є суб'єкти цих відносин. Без участі суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування, які наділені певними юридичними правами та обов'язками, існування таких правовідносин є неможливим та втрачає сенс. Суб'єкти, як провідна частина конструкцій податкових правовідносин, є рушійною силою їх трансформацій та модельних перетворень у відповідь на зміни суспільного життя, надають системі податкових правовідносин єдиної спрямованості [3, с. 107–109; 4, с. 248]. У зв'язку з цим суб'єкти податкових правовідносин є обов'язковою та засновницькою складовою існування податкових правовідносин [5, с. 6].

У довідковій літературі поняття «суб'єкт» інтерпретується як особа, що має свідомість і волю, здатність до цілеспрямованої діяльності, скерованої на той чи інший суб'єкт; особа або група осіб, колектив, організація, які є активними діячами у якому-небудь акті, процесі; людина як носій яких-небудь властивостей; особа чи організація, які мають певні права та обов'язки [6, с. 728; 7, с. 634].

Варто звернути увагу на те, що поняття «суб'єкт податкових правовідносин» необхідно відмежовувати від дефініції «суб'єкт податкового права». Термін «суб'єкт податкового права» більш об'ємний, ніж категорія «суб'єкт податкових правовідносин» й органічно включає в себе останній [8, с. 118]. Поняття «суб'єкт податкового права» є загальним і первинним, а термін «суб'єкт податкових правовідносин» спеціальним (конкретним) і похідним (вторинним) [9, с. 6-7; 10, с. 57-58; 11, с. 38]. Категорія «суб'єкт права» є абстрактною, загальноправовою категорією, яка характеризує наявність в особі правосуб'єктності, тобто здатності бути суб'єктом правовідносин. Натомість суб'єкт правовідносин – це реальний учасник правовідносин, який реалізує закріплені за ним нормами права конкретні права та обов'язки [12, с. 86]. Будучи суб'єктами права, на яких поширюються певні законодавчі положення, певні особи можуть і не вступати в конкретні правовідносини, для цього їм потрібні певні передумови (юридичні факти). А правосуб'єктність виступає своєрідною умовою участі у цих правовідносинах [13, с. 161–162; 14, с. 17].

Трансформація суб'єкта права в учасника правовідносин пов'язана з процесом перетворення можливого в дійсне, перетворенням наявності об'єктивного права в реальну поведінку [15, с. 94]. Суб'єктом податкового права є особа, яка потенційно має можливість і здатність брати участь у податкових правовідносинах, тоді як суб'єктом податкових правовідносин є особа, яка вступає в правовий зв'язок, реалізуючи свої права та обов'язки [16, с. 167]. Таким чином, щоб стати реальним учасником податкових правовідносин, суб'єкт податкового права повинен володіти податковою правосуб'єктністю. Правосуб'єктність трансформує учасника податкових правовідносин у безпосереднього носія податкових прав та обов'язків, які дозволяють йому

реалізувати їх у конкретних податкових правовідносинах. І, навпаки, саме набуті податкові права та обов'язки в результаті участі в податкових правовідносинах окреслюють податкову правосуб'єктність [4, с. 254]. Суб'єктами податкових правовідносин є особи, за якими нормами податкового законодавства закріплена здатність набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у цій сфері [4, с. 254; 14, с. 29].

Особливість специфічного становища окремого суб'єкта податкових правовідносин залежить від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення та закріплюється законодавцем у межах встановленого правового режиму у податковій сфері. Водночас взаємодія таких суб'єктів відбувається, з одного боку, з приводу наповнення та акумуляції грошових коштів у вигляді податків і зборів у відповідних бюджетах, з іншого – з метою пошуку найбільш ефективних процедур податкової діяльності щодо справедливого та економічно обґрунтованого розподілу податкового навантаження між усіма членами суспільства. Податкова діяльність або окремі податкові дії є об'єктом регулювання правовідносин суб'єктів, які стають реальними учасниками з певним інтересом або обов'язками з приводу предметів податкової діяльності або дій. Реалізація податкових прав та обов'язків суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування має важливе системоутворююче значення, базується на взаємоузгодженості та має координаційний характер. При цьому, суб'єкти податкових правовідносин, відповідно до трендів цивілізованого світу, чітко індивідуалізовані, оскільки специфіка таких правовідносин передбачає їх нерівність, а грошові кошти у вигляді податків і зборів мають конкретну матеріальну форму [4, с. 249-250; 13, с. 163–164; 14, с. 24-25].

У юридичній податковій літературі виокремлено такі ознаки суб'єктів податкових правовідносин: 1) основний засадничий та системоутворюючий елемент системи податкових правовідносин – свідомість та воля суб'єктів податкових правовідносин сприяють їх взаємодії, яка відбувається під впливом норм податкового права (нормативно-правове закріплення правил поведінки

суб'єктів податкових правовідносин); 2) суб'єкти вступають у взаємовідносини з приводу формування публічних грошових фондів та реалізації прав і обов'язків у фіскальній сфері – динамічний процес справляння податків і зборів реалізується через активну практичну діяльність учасників податкових правовідносин, яка врегульована податковими правовими нормами, та спрямований на досягнення можливості виконання державою своїх функцій; 3) індивідуалізованість – суб'єкт податкових правовідносин наділений правом самовизначення в сфері податків і зборів. При цьому зростає його юридична відповідальність за свій податковий вибір, на яку він свідомо погоджується; 4) персоніфікація прав та обов'язків – оскільки податкові правовідносини є публічно-правовими відносинами, необхідність чіткої регламентації податкових прав та обов'язків владного та підпорядкованого суб'єкта, а також інших учасників таких правовідносин, дозволяє ефективно функціонувати системі контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством; 5) нерівність суб'єктів податкових правовідносин – платники податків (юридичні та фізичні особи) протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти. Виникнення податкового обов'язку платників податків пов'язане з можливістю брати їм участь у цивільному обороті, у зв'язку з наявністю відокремленого майна; 6) конфлікт інтересів суб'єктів податкових правовідносин – реальна поведінка учасників податкових правовідносин обумовлена розходженням певних інтересів, що призводить до необхідності оптимізації чинного податкового законодавства з метою ефективної реалізації права платників на захист порушених прав та законних інтересів; 7) наявність податкової правосуб'єктності, тобто сукупності податкової правоздатності – здатність мати податкові права та обов'язки, податкової дієздатності – здатності своїми діями набувати права та обов'язки та деліктоздатності – здатність нести фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства [4, с. 254; 13, с. 162–164; 14, с. 27-28].

Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується системою суб'єктів, які представляють різні сторони цих правовідносин [17, с. 46]. Науковці у галузі оподаткування вказують на те, що податкове законодавство не містить визначення поняття «суб'єкт податкових правовідносин» та вичерпного переліку всіх суб'єктів відносин у сфері справляння податків і зборів [14, с. 15, 29; 4, с. 243; 18, с. 74; 19, с. 74]. Лише деякі положення ПК України дають підстави стверджувати про належність певних категорій юридичних та фізичних осіб до суб'єктного складу податкових правовідносин, наприклад: платників податків (ст. 15), податкових агентів (ст. 18), держави в особі контролюючого органу (ст. 41) [4, с. 243; 14, с. 19-20]. Стосовно осіб, які не є безпосередніми суб'єктами податкових правовідносин, але можуть брати у них участь, то норми ПК України, взагалі не врегульовують можливості їхньої участі у податкових правовідносинах, що частково прослідковується у приписах загального законодавства, яке часто викликає низку спірних та конфліктних ситуацій [4, с. 243; 14, с. 19-20].

Багатоманітність суб'єктів податкових правовідносин зумовлює проведення їх класифікації. У науці податкового права існують різні погляди на визначення критеріїв класифікації суб'єктів податкових правовідносин. Кількість суб'єктів податкових правовідносин залежить від змісту та складності податкового правовідношення, але обов'язково є не меншою ніж дві особи, адже їх взаємодія передбачає кореспонденцію прав та обов'язків. Кожен суб'єкт податкових правовідносин має свою мету, завдання та інтерес [20, с. 208].

Так, Л.К. Воронова поділила суб'єктів податкових правовідносин на основних та неосновних. До основних вона віднесла три суб'єкти: держава, уповноважені нею органи і платник податків, оскільки вони присутні в кожному податковому правовідношенні [3, с. 121]. М.П. Кучерявенко також суб'єктів податкових правовідносин поділяє на три групи: 1) держава (в особі органів влади, які встановлюють і регулюють оподаткування); 2) податкові органи; 3) платники податків [20, с. 104]. Вчений виокремлює суб'єктів податкових правовідносин на владних і зобов'язаних. На його думку, податкове правовідношення обумовлене особливостями методу правового регулювання,

типом публічних відносин. Імперативне регулювання владно-майнових податкових відносин передбачає виділення двох сторін податкового правовідношення. Саме в них можна вмістити всю багатоманітність суб'єктів податкових правовідносин, виділивши групу суб'єктів, що включають і представляють державу, які конкретизують оподаткування й управляють ним (владну сторону податкового правовідношення), і групу суб'єктів, що реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону податкового правовідношення) [21, с. 147]. Про те, що податкові правовідносини існують в умовах протистояння двох сторін – владної та зобов'язаної, наголошує А.Г. Васильєва, і класифікує усіх суб'єктів податкових правовідносин на дві сторони: владну і зобов'язану, у результаті чого чітко проводиться межа та підкреслюються особливості правового статусу представників кожної із сторін [22, с. 86].

За критерієм податкового обов'язку розподіляє суб'єктів податкових правовідносин на владні та зобов'язальні Л.В. Міщенко, стверджуючи, що до владних суб'єктів належать держава в особі законодавчого та виконавчих органів влади, місцевих рад і їх виконавчих органів, контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади, а до зобов'язальних осіб – платники податків та особи, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників) [23, с. 117]. У свою чергу Л.В. Товкун суб'єктів податкових правовідносин виокремлює на публічних (податковий орган, який наділено владними повноваженнями, реалізує основні функції податків у державі) та приватних (друга сторона, яка не має таких повноважень) [24, с. 162].

О.І. Баїк суб'єктів податкових правовідносин класифікує на три групи: 1) держава; 2) колективні суб'єкти (органи державної влади (загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів); органи місцевого самоврядування; юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи; контролюючі органи); 3) індивідуальні суб'єкти (фізичні особи (платники податків): громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства; фізичні особи-підприємці (платники податків); податкові агенти; представники платника податків [25, с. 225–231]. О.В. Євсікова серед суб'єктів податкових правовідносин виділяє: 1) державу;

2) платників фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України); 3) платників юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи; 4) контролюючі органи; 5) інші державні органи зі спеціальними повноваженнями в податковій сфері; 6) територіальні громади та органи місцевого самоврядування; 7) суб'єкти, що допомагають належному виконанню податкового обов'язку платника та реалізації повноважень податкових органів у податкових правовідносинах [26, с. 7].

В.І. Теремецький систему суб'єктів податкових правовідносин класифікує на: 1) державу, в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки і збори, порядок їх адміністрування; 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння; 3) державні контролюючі органи у сфері податків; 4) платників податків (або їх представників), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з ПК України; 5) фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); 6) юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 7) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: банки, податкові агенти, суб'єкти інформаційних відносин; збирачі податків і зборів [8, с. 181–182].

Значна кількість дослідників пропонує класифікувати суб'єктів податкових правовідносин за критерієм важливості їх участі в податкових правовідносинах (залежно від правового статусу) на основні і неосновні (спеціальні, факультативні) [27, с. 57; 28, с. 9; 29, с. 11; 30, с. 27]. Основними (особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов'язковою) є три суб'єкта – держава, уповноважені нею органи і платник податків, тому що вони присутні в кожному податковому правовідношенні. Неосновними (особи, що сприяють реалізації прав і обов'язків основних суб'єктів / особи, які сприяють сплаті податків і зборів, їх участь в податкових правовідносинах є необов'язковою) є особи, які

забезпечують перерахування і збирання податків (банки; органи, що збирають податки і збори); особи, які надають правничу допомогу (представники, податкові консультанти, адвокати); особи, що надають необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування); особи, які беруть участь у заходах податкового контролю (судді, нотаріуси, реєстраційні органи, процесуальні особи); правоохоронні органи тощо [31, с. 183].

У наукових працях виокремлюються класифікації суб'єктів податкових правовідносин за такими критеріями: 1) за ступенем визначеності: безпосередні (платники податків та держава в особі контролюючого органу) та опосередковані (всі інші суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); 2) за ознаками: основні (безпосередні учасники таких правовідносин, а саме: платники податків та їх представники (резиденти та нерезиденти; фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи) та держава в особі органу податкової служби, який представляє його посадова, службова особа) та спеціальні (держава в особі органу законодавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші суб'єкти господарювання та фізичні особи, що сприяють сплаті податків і зборів); 3) за характером обов'язку: активні (учасники податкових правовідносин, поведінка яких регламентується нормами податкового права, і які шляхом реалізації суб'єктивних прав та податкових обов'язків забезпечують фактичне надходження коштів у вигляді податків і зборів до бюджетів усіх рівнів) та пасивні (учасники податкових правовідносин, які наділені податковою компетенцією та за настанням певних обставин можуть сприяти наповненню публічних грошових фондів); 4) за способом організації: колективні (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи) та індивідуальні (фізичні особи (платники податків), фізичні особи-підприємці (платники податків), самозайняті особи (платники податків), представники платників податків, податкові агенти, оператори поштового зв'язку; представники; фахівці; експерти; перекладачі; оцінювачі); 5) за наявністю владних повноважень: владні (держава, державні органи загальної та спеціальної компетенції та органи

місцевого самоврядування), функціонально підлеглі (платники податків: фізичні особи, у тому числі іноземні особи та особи без громадянства; фізичні особи-підприємці; самозайняті особи; юридичні особи (резиденти та нерезиденти) та їх відокремлені підрозділи) та інші (особи, які сприяють сплаті податків і зборів) [32, с. 71; 4, с. 265-267].

Аналіз наведених класифікацій дозволяє стверджувати, що виокремлювати суб'єктів податкових правовідносин можна за різними критеріями і класифікації можуть бути як ширшими, так і вузкими. Для розуміння до якої групи суб'єктів податкових правовідносин можна віднести адвоката необхідно з'ясувати сутність його діяльності та обсяг правосуб'єктності.

Згідно законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [33]. Адвокатська діяльність – це незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правничої допомоги клієнту [33]. Адвокатська діяльність здійснюється на підставі договору про надання правничої допомоги [33]. Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» договір про надання правничої допомоги – це домовленість, за якою одна сторона (адвокат, адвокатське бюро, адвокатське об'єднання) зобов'язується здійснити захист, представництво або надати інші види правничої допомоги другій стороні (клієнту) на умовах і в порядку, що визначені договором, а клієнт зобов'язується оплатити надання правничої допомоги та фактичні витрати, необхідні для виконання договору [33]. Формою винагороди адвоката за здійснення правничої допомоги клієнту є гонорар [33]. Порядок обчислення гонорару, підстави для зміни розміру гонорару, порядок його сплати, умови повернення тощо визначаються в договорі про надання правничої допомоги [33].

У пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено, що дохід з джерелом їх походження з України – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території

України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховання ризиків на території України; г) доходів страховиків – резидентів від страхування ризиків страхувальників – резидентів за межами України; д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); е) спадщини, подарунків, виграшів, призів; є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю; з) доходів від відчуження прав на видобуток та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів; и) прибутків від відчуження акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав в іноземних компаніях, організаціях, утворених відповідно до законодавства інших держав (іноземні юридичні особи) [1].

Відповідно, винагорода є доходом від зайняття адвокатською діяльністю. Згідно п. 22.1 ст. 22 ПК України дохід є об'єктом оподаткування, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення у адвоката податкового обов'язку – обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України [1].

Отже, від провадження адвокатської діяльності у адвоката виникає об'єкт оподаткування, який є однією з умов виникнення податкового обов'язку адвоката [34, с. 163]. Об'єкт оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності – це умова, що породжує податковий обов'язок адвоката обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, встановлені податковим законодавством. Підставою виникнення податкового обов'язку адвоката є дохід [34, с. 164]. Внаслідок набуття фізичною особою статусу адвоката та здійснення адвокатської діяльності така особа є платником податків [35, с. 219].

У разі використання праці найманих працівників, використання праці фізичних осіб за цивільно-правовим договором та здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом, адвокат набуває статусу податкового агента, на якого покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [1]. Отже, внаслідок набуття адвокатом статусу платника податків така особа за встановлених податковим законодавством підстав може набути статус податкового агента.

Відповідно до п. 36.4 ст. 36 ПК України виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [1]. У ст. 19 ПК України встановлено, що платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Представник платника податків користується правами, встановленими ПК України для

платників податків [1]. Отже, у разі укладення договору про надання правничої допомоги між адвокатом та платником податків, адвокат у сфері оподаткування набуває статусу представника платника податків і може здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків.

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин. Це зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності адвоката у податкових правовідносинах. Особливістю адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є те, що особа, яка провадить адвокатську діяльність, залежно від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення може мати статус особи, участь якої у податкових правовідносинах є обов'язковою та необов'язковою. Нормами податкового законодавства передбачена участь адвоката у сфері оподаткування в якості платника податків, податкового агента та представника платника податків.

## **1.2. Податкова правосуб'єктність адвоката**

Необхідною умовою визнання адвоката учасником відносин у сфері оподаткування є наділення його податковою правосуб'єктністю. Специфіка податкової правосуб'єктності адвоката визначає особливості характеристики його як суб'єкта податкових правовідносин. У зв'язку з цим необхідно з'ясувати істотні особливості податкової правосуб'єктності адвоката, оскільки податкова правосуб'єктність визначає можливу його участь та здатність виконувати свої обов'язки і реалізовувати права у відносинах, що виникають у сфері справляння податків і зборів [36, с. 46].

У наукових дослідженнях податково-правового спрямування стверджується, що передумовою виникнення та однією з головних ознак податкових

правовідносин є наявність у суб'єктів таких правовідносин податкової правосуб'єктності [37, с. 127]. На думку Р.О. Гаврилук за своєю роллю, специфічними функціями у механізмі правового регулювання правосуб'єктність виступає як засіб фіксування (закріплення) кола суб'єктів – осіб, що володіють здатністю бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків. Наділення осіб правосуб'єктністю становить собою першу сходинку у процесі втілення юридичних норм у соціальне життя. Уже тут норми права у якійсь мірі реалізуються: реально визначається коло осіб, що можуть бути суб'єктами прав і обов'язків [38, с. 8]. У свою чергу О.О. Головашевич зазначає, що податкова правосуб'єктність особи є однією з найважливіших, базових у податковому праві. Наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати й реалізовувати певні податкові права і обов'язки [39, с. 40]. М.В. Жернаков відмічає, що особа може бути суб'єктом певних правовідносин лише за наявності у неї правосуб'єктності, що визначає можливу участь її у таких правовідносинах; якщо особа потенційно здатна мати, своїми діями набувати та здійснювати права та обов'язки в певній сфері суспільних відносин, вона відповідно може їх реалізувати в певних конкретних правовідносинах [40, с. 39]. О.Р. Барін наголошує, що податкова правосуб'єктність є необхідною властивістю та передумовою участі певних суб'єктів у податкових правовідносинах, тобто передумовою наділення суб'єктів податкових правовідносин суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, оскільки, будучи правосуб'єктними, ці суб'єкти здатні виконувати свої обов'язки та реалізовувати права щодо податкових платежів та податкової діяльності. Податкова правосуб'єктність платників податків базується на категорично вираженій нормі податкового права, що міститься в актах податкового законодавства [41, с. 139].

Слід враховувати, що правосуб'єктність становить принципову можливість не тільки бути суб'єктом певних правових відносин, а також є передумовою набуття відповідного правового статусу [42, с. 70; 43, с. 12, 13]. З цього приводу

Є.В. Посторонко слушно стверджує, що правосуб'єктність є певним правовим ланцюжком, пов'язуючим чинником між реальним суб'єктом – платником податків і його податково-правовим статусом. Саме за наявності необхідної сукупності ознак, що формують правосуб'єктність платника податків, останній може мати певні законні інтереси, володіти правами, набувати обов'язків, тобто мати відповідний податково-правовий статус. Тож правосуб'єктність виступає підґрунтям, або передумовою податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність [44, с. 39].

У теорії права під правосуб'єктністю розуміється здатність особи бути суб'єктом права, учасником правових відносин [45, с. 597]. Правосуб'єктність належить до умов набуття правового статусу, тому що полягає у здатності особи мати права, виконувати обов'язки, нести відповідальність [46, с. 380-381]. Категорія «правова суб'єктність» є тією найвищою за рівнем узагальнення теоретичною абстракцією, котрою позначається правовий потенціал, який надходить до абстрактного соціального суб'єкта із сфери об'єктивного права та який дозволяє останньому мати статус суб'єкта права, а також, відповідно, і всі інші похідні та більш локальні статуси та стани, включаючи статус учасника різноманітних галузевих правовідносин [47, с. 32]. Правосуб'єктність являє собою стан приналежності до правової системи, присутності в ній у якості повноправного учасника, можливості користуватися ресурсами цієї системи, отримати від неї захист. Він формується не сам собою, джерелом виникнення цього стану, цієї властивості виступає діючий правопорядок, система юридичних норм. Щоби ця «невід'ємна властивість» з'явилась, виникла особі необхідне відповідне визнання зі сторони законодавця [48, с. 132-133].

Структура правосуб'єктності у юридичній літературі розглядається з двох елементів (правоздатність, дієздатність) або з трьох елементів (правоздатність, дієздатність, деліктоздатність). Нам імпонує підхід за якого правосуб'єктність складається з трьох структурних елементів та включає правоздатність, дієздатність, деліктоздатність [49, с. 16; 50, с. 83; 51, с. 63; 47, с. 33; 52, с. 138]. Правоздатність – це здатність особи мати права і обов'язки, дієздатність – це

здатність особи своїми діями набувати та здійснювати права і обов'язки, деліктоздатність – це здатність особи нести юридичну відповідальність [36, с. 46].

Досліджуючи категорію «правової суб'єктності» В.А. Січевлюк наступним чином характеризує її трьохелементну структуру. Поняття «правоздатність» є іманентним, з необхідністю присутнім у структурі категорії «правова суб'єктність» елементом, оскільки саме воно позначає собою якісну визначеність цієї категоріальної абстракції. Це поняття віддзеркалює, так би мовити, «чисту природу» правової суб'єктності, фіксуючи сутнісний зв'язок абстрактного суб'єкта з обсягом розкритого для нього об'єктивного права. Воно є своєрідним індикатором буття соціального суб'єкта у праві. Коротко кажучи, правоздатність конститує правосуб'єктність у сенсі позитивного залучення суб'єкта до сфери об'єктивного права. «Бути правоздатним значить бути правосуб'єктом». У свою чергу, поняття «дієздатність» характеризує наявність, склад та міру власних можливостей суб'єкта права використати у соціальному просторі той правовий ресурс, що доступний йому як правоздатному актору. Наданий суб'єкту права через отримання ним правосуб'єктності правовий ресурс ніколи не буде відгороджений від реального правового життя відсутністю дієздатності, оскільки таке «марнотратство» суперечить власне природній активності правової суб'єктності, а тому обов'язково долається правопорядком. Якщо у правоздатного суб'єкта виникає дефіцит дієздатності, він або негайно заповнюється через залучення дієздатного потенціалу інших суб'єктів, або правоздатний суб'єкт зникає із мапи правового життя, тобто зникає взагалі. Кожен активний правоздатний суб'єкт неминуче набуває деліктоздатного статусу. Адже надання йому суб'єктивного права чи обов'язку, чи повноважень, чи компетенції, передбачених диспозицією правової норми, кореспондується із санкцією тієї ж норми, яка активізується у ситуації зловживання правом чи у випадку порушення обов'язку. Отже, поняття «правоздатність» «прив'язує» суб'єкта права до диспозицій норм об'єктивного права, постаючи як «позитивна правоздатність»; поняття «дієздатність» охоплює правові вимоги, адресовані гіпотезою норми до носіїв правоздатності та деліктоздатності, з метою переведення цих елементів

правосуб'єктності із вербально-абстрактної форми існування у реальне правове буття; поняття «деліктоздатність» поєднує суб'єкта права із санкціями норм об'єктивного права [47, с. 33-34; 52, с. 136-139].

З'ясовуючи особливості податкової правосуб'єктності адвоката, необхідно відмітити, що у податковому законодавстві відсутнє законодавче визначення податкової правосуб'єктності та її таких структурних елементів як «податкова правоздатність», «податкова дієздатність» і «податкова деліктоздатність» [36, с. 46]. Є.С. Маринчак звертає увагу на те, що квінтесенція правового терміну «податкова правосуб'єктність» виявляється в спеціальній публічно-правовій природі, антропоцентричній сутності та специфіці реалізації правоздатності, дієздатності та деліктоздатності основних суб'єктів податкового права [53, с. 40].

У юридичній податковій літературі стверджується, що податкова правосуб'єктність обумовлюється об'єктивним правом. Така властивість осіб набувається ними в наслідок дії норм податкового права, що набувають свого зовнішнього виразу у нормах податкового законодавства. При цьому, важливо враховувати кілька аспектів з позиції деталізації податкової правосуб'єктності: а) суб'єктний склад, що характеризується і виражає сутність правовідносин, припускає законодавче закріплення, походить від нього. До того ж, у цьому випадку він може містити як загальні (безумовні) суб'єкти права, так і спеціальні, такі, що перетворюються на учасників податкових правовідносин за певних умов; б) якісна характеристика суб'єкта здійснюється шляхом закріплення вичерпного переліку його прав і обов'язків у сфері регулювання оподаткування; в) роль конкретного суб'єкта визначається завдяки конкретній багаторівневій деталізації правосуб'єктності: у сфері оподаткування (конституційні норми – норми податкового закону (загальні норми та норми, що регулюють оподаткування окремими податками і зборами) норми підзаконного акту); г) податкова правосуб'єктність припускає деяке зміщення акцентів у законодавчому регулюванні положення учасників правовідносин, прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли суб'єктам, які володарюють, закон делегує переважно права, а зобов'язаним суб'єктам, перш за все, – обов'язки. Відмежувавши

юридичними правами та обов'язками саме тих осіб, яких держава розглядає як суб'єктів права, норми надають їм змісту особливої властивості – бути носіями прав і обов'язків, бути правосуб'єктними [54, с. 68-69; 55, с. 136].

І.О. Пліс відмічає, що податкова правосуб'єктність – це загальна (базова) передумова виникнення конкретних податкових прав та обов'язків, податкових правовідносин, саме це і відрізняє її від суб'єктивного права або обов'язку. Суб'єктивний податковий обов'язок та суб'єктивне податкове право – це елементи змісту податкових правовідносин, тобто конкретний результат реалізації фізичною або юридичною особою своєї податкової правосуб'єктності. Суб'єктивний податковий обов'язок існує виключно в межах податкових правовідносин, проте, обумовлений він змістом норм податкового права, що закріплюють об'єктивний податковий обов'язок [55, с. 139].

У юридичних наукових працях податкового спрямування податкова правосуб'єктність трактується як передбачена податковим законодавством здатність мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також нести відповідальність за порушення своїх обов'язків у сфері оподаткування [56, с. 16; 57, с. 328; 58, с. 163-164; 41, с. 136]. На нашу думку, сприйнятими є погляди тих вчених, які вважають, що участь суб'єктів у податкових правовідносинах передбачає наділення їх спеціальною правосуб'єктністю (у теорії права виділяється загальна (здатність особи в межах даної політичної і правової системи бути суб'єктом права взагалі), галузева (здатність особи бути учасником правовідносин тієї або іншої галузі права) та спеціальна (здатність особи бути учасником лише визначеного кола правовідносин у межах даної галузі права) правосуб'єктність). Спеціальна правосуб'єктність передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у межах податкового законодавства. Звідси випливає, що кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю суб'єктивних прав і обов'язків, виходячи із їх абстрактного переліку, передбаченого чинним законодавством [18, с. 84; 19, с. 84; 59, с. 109; 60, с. 44].

Податкова правоздатність характеризується як здатність суб'єкта податкових

правовідносин мати права і обов'язки у сфері оподаткування [50, с. 69; 4, с. 255]. І.О. Пліс слушно зауважує, що правоздатність означає тільки, що особа може мати відомі права, але це ще не означає, що вона і дійсно володіла ними. Багато прав для засвоєння їх суб'єктом, крім правоздатності, вимагають також ще наявності особливих фактів, подій або дій, що встановлюють зв'язок прав саме з цією особою. Отже, правоздатність – це ще не саме суб'єктивне право, а лише можливість правоволодіння. Така можливість реалізується за наявності певних фактів, які відповідно до закону є підставами виникнення суб'єктивних прав. Закріплення нормами Конституції України загального податкового обов'язку та його деталізація нормами ПК України передбачають закріплення податкової правоздатності, тобто можливості «кожного» – усіх фізичних осіб, юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів бути носіями обов'язків та прав платників податків. При цьому, закріплення такої потенційної можливості ще не передбачає безумовного виникнення обов'язків та прав у особи. Законом встановлюється необхідність настання відповідних юридичних фактів: володіння такою особою об'єктами оподаткування або провадження діяльності (операції), що є об'єктом оподаткування, а також покладення на таку особу спеціальною податковою нормою обов'язку із конкретного податку або збору [55, с. 138].

Отже, правоздатність є можливістю, яка показує, що особа спроможна, може за своїми психофізіологічними даними виступати суб'єктом права, тобто в цьому випадку акцент необхідно робити не на правах, а на здібності ними володіти [61, с. 77]. Податкову правоздатність слід розглядати як початковий етап визначення можливостей конкретної фізичної або юридичної особи виступати в ролі суб'єкта податкових правовідносин [4, с. 254]. Ця категорія визнається державою як абстрактна юридична властивість суб'єкта (мати здатність та мати можливість), що не пов'язана з конкретно виписаними у податкових правових нормах правилами поведінки [4, с. 254-255].

Якщо правоздатність виникає з моменту появи ідентифікованого суб'єкта, то дієздатність настає за виникненням певних умов [3, с. 255]. Дієздатність нерозривно пов'язана з правоздатністю особи. Правоздатність визначає коло того,

що суб'єкт права може мати, а дієздатність – те, що суб'єкт може створити власними діями [62, с. 59]. Податкові правоздатність і дієздатність доповнюють один одного. При цьому правоздатність утворюється з моменту виникнення статусу платника податків, виникнення податкового зобов'язання; дієздатність – по досягненні певної умови [17, с. 62]. Головним змістом податкової дієздатності є здатність своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки завдяки участі у податкових правовідносинах [63, с. 86-87].

Таким чином, податкова дієздатність – це здатність суб'єкта податкових правовідносин своїми діями набувати і здійснювати належні йому права та обов'язки у сфері оподаткування. Тобто, це реальна здатність суб'єкта податкових правовідносин здійснювати свої завдання та функції з погляду передумов, визначених податковими правовими нормами. Податкова дієздатність виникає у зв'язку із настанням певних умов [4, с. 256]. Наявність податкової дієздатності дозволяє суб'єкту податкових правовідносин своїми законними вольовими діями здійснювати належні йому права й виконувати покладені на нього обов'язки [55, с. 135].

Податкова деліктоздатність як складова податкової правосуб'єктності забезпечує виконання суб'єктами податкових правовідносин своїх обов'язків під загрозою застосування до них в разі порушення визначеної законом відповідальності [63, с. 88]. Податкова деліктоздатність проявляється як здатність фізичної особи за свої неправомірні діяння, нести відповідальність [64, с. 176]. Отже, податкова деліктоздатність – це здатність платника податків за порушення своїх обов'язків нести юридичну відповідальність у випадках, передбачених податковим законодавством [6, с. 73].

Отже, податкова правосуб'єктність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи бути суб'єктом податкових правовідносин, тобто мати права, виконувати обов'язки, нести відповідальність у сфері оподаткування. Податкова правоздатність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність суб'єкта податкових правовідносин мати права і обов'язки у сфері оподаткування. Податкова дієздатність адвоката – це передбачена податковим

законодавством здатність своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування. Податкова деліктоздатність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи за свої неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування.

Одним із аспектів, який потребує з'ясування є питання виникнення, змінення та припинення податкової правосуб'єктності адвоката.

І.О. Садовська вважає, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю. Податкова правосуб'єктність адвоката припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [18, с. 86; 19, с. 86].

Аналізуючи Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» слід звернути увагу на таке. Адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Адвокатом може бути фізична особа, яка має повну вищу юридичну освіту, володіє державною мовою, має стаж роботи в галузі права не менше двох років, склала кваліфікаційний іспит, пройшла стажування (крім випадків, встановлених Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»), склала присягу адвоката України та отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю. Адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання (організаційні форми адвокатської діяльності). Адвокат протягом трьох днів з дня зміни відомостей про себе, що внесені або підлягають внесенню до Єдиного реєстру адвокатів України, письмово повідомляє про такі зміни раду адвокатів регіону за адресою свого робочого місця, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури [33].

Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [1, 33]. 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 [1]. У п. 178.1 ст. 178 ПК України передбачено, що адвокати, які мають намір здійснювати індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік [1]. Для взяття на облік адвокат, який має намір провадити адвокатську діяльність індивідуально, у строк 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, зобов'язаний подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до податкового органу за місцем свого постійного проживання: заяву за формою № 5-ОПП та копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [1, 65].

Адвокат, який є учасником або працівником адвокатського бюро або адвокатського об'єднання, провадить адвокатську діяльність від імені таких утворень [33]. Адвокатське бюро або адвокатське об'єднання є юридичною особою. У разі здійснення адвокатської діяльності в цих організаційно-правових формах адвокату не потрібно ставати на облік у контролюючих органах, оскільки податки за нього буде сплачувати адвокатське бюро або адвокатське об'єднання [36, с. 48].

Аналіз наведених вище положень законодавства дає підстави стверджувати, що начебто податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [18, с. 86; 19, с. 86], оскільки цей юридичний факт є тією основою, в результаті якої адвокат має право займатися адвокатською діяльністю, а це, у свою чергу, призводить до того, що у нього може виникнути дохід, що змусить його після закінчення податкового періоду сплатити податок.

Однак, на нашу думку, необхідно зазначити, що отримання свідоцтва про

право на заняття адвокатською діяльністю не є підставою для виникнення податкової правосуб'єктності адвоката. По-перше, відповідно до законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність адвокат протягом трьох днів зобов'язаний повідомити раду адвокатів регіону про адресу свого робочого місця та обрану організаційно-правову форму здійснення адвокатської діяльності для внесення до Єдиного реєстру адвокатів України. По-друге, адвокат, який має намір здійснювати індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа у строк 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності. По-третє, адвокату, який є учасником або працівником адвокатського бюро або адвокатського об'єднання та провадить адвокатську діяльність від імені таких утворень, не потрібно ставати на облік у контролюючих органах, оскільки він вже перебуває на податковому обліку як фізична особа і сплачувати за нього податки буде адвокатського бюро або адвокатського об'єднання.

З огляду на викладене, вважаємо, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у контролюючих органах. До моменту набуття податкової правосуб'єктності не можна вести мову про покладення на адвоката податкових обов'язків. Якщо адвокат має об'єкт оподаткування і обов'язок зі сплати податку, він є платником податку, однак, фактично реалізувати обов'язок зі сплати податку особа, яка провадить адвокатську діяльність, не може. Адвокат повинен бути в такому разі стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа (у разі здійснення адвокатської діяльності індивідуально) або зареєстрований у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків (у разі здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатське бюро або адвокатське об'єднання). У зв'язку з цим, доходимо до висновку, що податковий облік є необхідною умовою податкової правосуб'єктності адвоката і

саме з моменту постановки на облік у контролюючому органі адвокат реалізує свою податкову дієздатність і перетворюється на суб'єкта податкових правовідносин – платника податків.

Згідно ч. 1 ст. 31 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» право на заняття адвокатською діяльністю зупиняється у разі: 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; 3) накладення на адвоката дисциплінарного стягнення у вигляді зупинення права на заняття адвокатською діяльністю; 4) визнання адвоката за рішенням суду недієздатним або обмежено дієздатним [33].

У ч. 1 ст. 32 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачено, що право на заняття адвокатською діяльністю припиняється шляхом анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю у разі: 1) подання адвокатом заяви про припинення права на заняття адвокатською діяльністю; 2) визнання адвоката безвісно відсутнім або оголошення його померлим; 3) смерті адвоката; 4) накладення на адвоката дисциплінарного стягнення у вигляді позбавлення права на заняття адвокатською діяльністю; 5) встановлення факту надання недостовірних відомостей для отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю та складення присяги адвоката України; 6) набрання законної сили обвинувальним вироком суду стосовно адвоката за вчинення тяжкого, особливо тяжкого злочину, а також злочину середньої тяжкості, за який призначено покарання у виді позбавлення волі [33].

У п. 65.10 ст. 65 ПК України встановлено, що внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків запису про припинення незалежної професійної діяльності адвоката здійснюється у разі: 1) припинення або зупинення незалежної професійної діяльності або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу – з дати прийняття уповноваженим органом відповідного рішення або іншої дати, визначеної

законом, що регулює реєстрацію відповідної незалежної професійної діяльності, датою припинення, зупинення або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу; 2) анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, або скасування реєстраційної дії щодо державної реєстрації фізичної особи підприємцем – з дати такого анулювання чи скасування [1].

З огляду на викладені вище положення чинного законодавства, доходимо до висновку, що податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката.

Підсумовуючи викладене, констатуємо, що податкова правосуб'єктність є передумовою для набуття податково-правового статусу адвоката та його участі в податкових правовідносинах. Податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: податкова правоздатність (здатність мати права і обов'язки у сфері оподаткування), податкова дієздатність (здатність своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування), податкова деліктоздатність (здатність за свої неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування). Податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податковому органі, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката.

### 1.3. Податково-правовий статус адвоката: поняття, елементи, види

Податково-правовий статус надає адвокату реальні можливості для виконання своїх функцій та взаємодії з іншими суб'єктами податкових правовідносин. Його зміст визначає межі діяльності адвоката щодо інших учасників, межі її активної та пасивної життєдіяльності та самоствердження, межі, в яких можуть відбуватися кількісні зміни правового стану конкретних суб'єктів податкових правовідносин [66, с. 72]. Тому податково-правовий статус є важливою складовою адвоката як суб'єкта податкових правовідносин.

У довідковій літературі поняття «статус» трактується як правове становище осіб [6, с. 719]; правове становище громадян, виборних або юридичних осіб, державних і громадських органів, міжнародних організацій [7, с. 626; 67, с. 1387; 81]; правове становище осіб або організацій, установ тощо; становище індивіда або групи осіб щодо інших індивідів або груп у соціальній системі [68, с. 565]; становище, яке індивід (група) займає у суспільстві або в його підсистемі, що зумовлюється низкою специфічних для цього суспільства (підсистеми) ознак (економічних, національних, вікових тощо) [69, с. 381]; комплексний показник положення певної спільності, групи або індивідів у соціальній системі, один із найважливіших параметрів соціальної стратифікації [70, с. 86]. З огляду на це, вважаємо, що зміст категорії «статус» є явищем соціальним. Соціальний статус за своїм змістом є збірною категорією, що включає в себе ряд елементів, які дають об'єктивне відображення щодо положення конкретного суб'єкта у певній системі. Відповідно, поняття «правовий статус» є похідним від дефініції «соціальний статус» [71, с. 46-47].

Змістовно категорія «правовий статус» являє собою сукупність елементів, які характеризують його як юридичне поняття [50, с. 45]. У зв'язку з цим сутність правового статусу доцільно розкривати через сукупність його елементів, що в свою чергу свідчить про те, що ця наукова категорія має певну структуру [71, с. 51]. Будь-яка структура це перш за все набір елементів, які поєднані між собою,

доповнюють одне одного та забезпечують функціонування відповідного механізму [71, с. 52].

Необхідно відмітити, що у науковому суспільстві немає одноманітності щодо розуміння поняття «правовий статус» та його елементів.

Так, О.Ф. Скакун зазначає, що правовий статус особи являє собою систему закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов'язків, відповідальності, відповідно до яких індивід як суб'єкт права координує своє поведінку в суспільстві [46, с. 377-378]. Ознаками правового статусу є: 1) залежить від сутності соціального ладу, в умовах якого він складається і функціонує; зазнає впливу безлічі чинників, основними з яких є праця і власність як основа формування громадянського суспільства; 2) виступає як юридична міра соціальної свободи суб'єкта права; 3) установлюється спеціально уповноваженими органами держави, його зміст змінюється з волі законодавця, а не окремих суб'єктів права, на яких він поширюється; 4) відображається у правових нормах і принципах, формально закріплених у приписах нормативно-правових актів, нормативно-правових договорів та в інших джерелах (формах) права; 5) має визначену структуру, ядро якої становлять суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, що є однаковими для всіх його носіїв одного виду; 6) встановлює межі, за які не повинні виходити діяльність і поведінка людини в суспільстві [72, с. 60-61].

У свою чергу Н.М. Оніщенко та О.В. Зайчук визначають правовий статус як систему законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів і обов'язків суб'єкта суспільних відносин. Характерними ознаками правового статусу є: 1) універсальність (він поширюється на всіх суб'єктів); 2) індивідуальність (він відображає індивідуальні особливості людини та її реальне становище у суспільних відносинах); 3) взаємозв'язок із іншими компонентами; 4) системність [73, с. 366].

На думку А.В. Панчишина правовий статус – це багатоаспектна, комплексна, універсальна категорія, що має чітку стабільну структуру, та встановлює характер і принципи взаємодії суб'єктів суспільних відносин між собою, а також, шляхом

визначення прав, обов'язків та гарантій їх реалізації, визначає місце суб'єкта в системі правовідносин [74, с. 95]. А.М. Шульга під правовим статусом особистості розуміє певні поведінкові елементи, які відповідно припускають або можливу («права», «свободи», «законні інтереси», «права громадянина», «права людини») або належну («обов'язки») поведінку особистості [75, с. 159]. Я.С. Золотарьова вважає, що правовий статус – це обсяг законодавчо встановлених прав і обов'язків, які визначають межі можливої і необхідної поведінки, а також міру юридичної відповідальності, яка настає у разі порушення норм права, що визначають правовий статус [76, с. 49]. О.М. Музичук правовий статус характеризує як систему закріплених у нормативно-правових актах ознак, які визначають його роль, місце та призначення в системі правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів і порядок взаємовідносин між ними [77, с. 316].

А.М. Колодій до структури правового статусу відносить такі елементи: статусні правові норми і правові відносини; суб'єктивні права, свободи і юридичні обов'язки; громадянство; правові принципи і юридичні гарантії; законні інтереси; правосуб'єктність; юридична відповідальність [78, с. 133]. Н.Я. Якимчук до змісту правового статусу включає такі складові: принципи правового статусу; законні інтереси; права; обов'язки; повноваження; правові обмеження; гарантії; завдання; функції; правосуб'єктність; відповідальність; норми права [79, с. 62; 80, с. 77-98]. Деякі науковці серед елементів правового статусу виділяють: правоздатність, дієздатність, права та обов'язки, гарантії діяльності та юридичну відповідальність [81, с. 129].

Відсутній єдиний підхід серед науковців і у розумінні поняття «податково-правовий статус» та його елементів.

Так, О.І. Баїк правовий статус платника податків визначає як сукупність прав, обов'язків, законних інтересів, гарантій та відповідальності фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) та юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлених підрозділів, які є учасниками податкових правовідносин щодо справляння податків [82, с. 240]. Елементами правового статусу платника

податків є: територіальність, резидентство, громадянство, обов'язки, права та законні інтереси, гарантії їх забезпечення та відповідальністю [83, с. 114]. У свою чергу Є.С. Маринчак до правового статусу фізичної особи платника податку на доходи відносить три основні елементи: податкова правосуб'єктність, наявність об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави [37, с. 126]. Подібних думок дотримуються Л.І. Вдовічена [84, с. 118] та О.В. Кузнєцова [85, с. 88]. Натомість Н.С. Хатнюк серед елементів правового статусу суб'єкта податкових правовідносин виокремлює такі: загальні та специфічні права й обов'язки; принципи діяльності суб'єкта; законний інтерес; гарантії діяльності суб'єкта (правотворчі, правозастосовні, правороз'яснювальні, правореалізаційні); юридична відповідальність [32, с. 69-70]. Є.В. Посторонко вважає, що податково-правовий статус платника податків охоплюється такими елементами як права, обов'язки та законні інтереси [44, с. 36-38]. А.В. Сліденко правовий статус платника податків визначає як сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності за порушення податкового законодавства [42, с. 68].

На наш погляд, найбільш сприйнятним є твердження, що податково-правовий статус суб'єктів податкових правовідносин складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність [50, с. 46; 18, с. 90-91; 19, с. 92-93; 86, с. 291; 87, с. 65-66]. Складовими правового статусу суб'єктів податкових правовідносин має бути те, чим характеризується учасник таких відносин [88, с. 66]. Обов'язки, права та юридична відповідальність – єдині елементи правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Ці елементи є базовими ознаками поняття правовий статус. Всі інші приписувані правовому статусу суб'єктів податкових правовідносин елементи є не що інше, як наслідок реалізації таких елементів правового статусу, як обов'язки, права та юридична відповідальність. При бажанні, звісно, можна включити і інші елементи. Однак такий підхід затемнює розуміння статусу суб'єктів податкових правовідносин і не дозволяє розкрити його в сутнісному (істинному) вигляді [50, с. 46].

Наприклад, норми права недоцільно відносити до структури правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, оскільки вони виступають зовнішнім

виразом, фіксацією прав та обов'язків, підстав відповідальності та заходів впливу [88, с. 69]. Недоречним також є віднесення до складових правового статусу правосуб'єктності. Правосуб'єктність є важливою характеристикою суб'єкта податкових правовідносин та основою його правового статусу. Правосуб'єктність становить собою принципову можливість бути суб'єктом податкових правовідносин і фактично виступає передумовою набуття податково-правового статусу. При цьому така здатність мати та реалізовувати права і обов'язки у відповідних правовідносинах закріплюється у нормах права [88, с. 69-70].

Отже, податково-правовий статус адвоката – це сукупність встановлених законодавством структурних елементів, які у своїй єдності визначають його роль, місце та призначення в системі податкових правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів і порядок взаємовідносин між ними. З огляду на це вважаємо, що сутність податково-правового статусу адвоката найбільш доцільно розкривати через сукупність таких його елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність.

Необхідно відмітити, що у юридичній науці виокремлюють три види правового статусу: 1) загальний – правовий статус визначений у межах певної правової системи; 2) спеціальний – правовий статус окремих категорій осіб; 3) індивідуальний – правовий статус конкретної особи, який визначається нормативними, індивідуальними та іншими правовими актами [89, с. 313]. Згідно цієї класифікації податково-правовий статус адвоката є спеціальним, оскільки особа, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування має персональні особливості порівняно із загальним правовим статусом платників податків. Спеціальний податково-правовий статус пов'язаний з наявністю спеціальних прав і обов'язків, в тому числі у зв'язку зі специфікою виду здійснюваної діяльності або сплатою певного податку, особливостями процедури його сплати. Зокрема, для осіб, які здійснюють адвокатську діяльність, встановлені особливі умови формування податкової бази, постановки на облік, подання декларації та інші умови, пов'язані з виконанням ними податкових обов'язків, що дозволяє дійти висновку щодо того, що особи, які провадять

адвокатську діяльність – це платники податків з особливим податковим статусом [87, с. 69-70].

Обов'язки адвоката як платника податків мають першочергове значення для цієї категорії суб'єктів податкових правовідносин та визначають його роль у цих правовідносинах, ці обов'язки кореспондують з повноваженнями владних суб'єктів податкових правовідносин [71, с. 63]. Обов'язок адвоката як платника податків – це передбачена податковим законодавством міра належної поведінки, коли адвокат як платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. У цих правовідносинах адвокат є податковозобов'язаною особою, права якого виникають виключно після виконання податкового обов'язку [90, с. 175].

З цього приводу М.П. Кучерявенко відмічає, що саме із обов'язків платників податків походять їхні права, адже платник податків спочатку реалізовує обов'язок зі сплати податку, який визначає й певні права [21, с. 157]. У адвоката як платника податків спочатку виникають обов'язки, а потім права. Це пояснюється тим, що у ПК України в першу чергу перераховуються обов'язки платників податків (ст. 16), а потім їхні права (ст. 17) [19, с. 93]. Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду і мірі поведінки, визначеним податково-правовою нормою. Податковий обов'язок становить собою вимогу у надходженні податків і зборів до публічних фондів, яка концентровано виражає соціальну необхідність (отримання податкових надходжень, слідування певної лінії поведінки платником податків) [91, с. 10]. Тому податково-правовий статус адвоката як платника податків має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку [27, с. 51].

У ст. 36 ПК України встановлено, що податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших

неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом [1]. У юридичній літературі виділено такі ознаки податкового обов'язку: 1) передбачений податковим законодавством; 2) імперативність та неможливість іншої поведінки, ніж це прописано нормами закону; 3) сутність конкретного податкового обов'язку наповнюється певним змістом; 4) першочерговість виконання податкового обов'язку щодо інших неподаткових обов'язків платника податків, окрім випадків, які передбачені законом; 5) забезпечення поведінки зобов'язаної особи засобами державного примусу [92, с. 66–67].

Податкові обов'язки адвоката можна класифікувати за різними критеріями: 1) обов'язок з податкової реєстрації; обов'язок з ведення податкового обліку; обов'язок зі сплати податків і зборів; обов'язок з податкової звітності [93, с. 77, 90, 91]; 2) обов'язки щодо постановки на облік у контролюючих органах; обов'язки щодо обліку, обчислення, звітування та сплати податків і зборів; обов'язки щодо взаємодії з контролюючим органом; обов'язки щодо використання електронного кабінету платника податків [4, с. 278]; 3) обов'язки організаційного характеру; обов'язки, спрямовані на реалізацію податкового обов'язку; обов'язки комунікативного характеру; обов'язки з приводу взаємодії з контролюючими органами при реалізації останніми контрольних заходів [94, с. 93]; 4) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків; обов'язки платника податків щодо його діяльності з контролюючими органами [82, с. 228; 83, с. 116-117]; 5) обов'язки, що входять до структури податкового обов'язку; обов'язки забезпечувального характеру [91, с. 9]; 6) встановлені ст. 16 ПК України; визначені іншими нормами ПК України [91, с. 9] тощо.

Враховуючи те, що фізична особа має право здійснювати адвокатську діяльність за умови отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю і отримання такого свідоцтва є юридичним фактом, що визначає спеціальний режим оподаткування фізичних осіб, які провадять адвокатську діяльність [19, с. 82], адвокат як платник податків є особливим (специфічним) суб'єктом податкових правовідносин.

У науці податкового права існує підхід щодо розмежування в системі зобов'язаних суб'єктів податкових відносин на загальних і спеціальних. До загальних суб'єктів податкових правовідносин належать такі зобов'язані особи, які реалізують податковий обов'язок на загальних підставах, яким для набуття такого правового статусу не треба відрізнятися ніякими специфічними особливостями. Спеціальний суб'єкт податкових правовідносин характеризується набором прав та обов'язків, які віддзеркалюють специфічність його діяльності. Перші реалізують обов'язки щодо сплати податків і зборів на загальних засадах, тоді як спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок в більш ускладненому податковому режимі, коли їм недостатньо тільки загальної податкової реєстрації, а потрібна ще й легалізація характерних ознак, за якими визначають цього платника [95, с. 12-13]. Спеціальний зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин характеризується рисами, які притаманні виключно йому, і залежно від цього деталізується податковий обов'язок такого платника податків [22, с. 35].

Оскільки адвокат як платник податків є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин вважаємо за доцільне класифікувати обов'язки особи, яка провадить адвокатську діяльність, на загальні та спеціальні. Загальні обов'язки – це обов'язки, які властиві всім платникам податків і зборів. Спеціальні обов'язки – це обов'язки, які властиві певним категоріям платників податків і зборів [19, с. 97-98].

До загальних обов'язків адвоката необхідно віднести обов'язки, визначені ст. 16 ПК України (стати на облік у контролюючих органах; вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених податковим законодавством; подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, встановлених

податковим законодавством; використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті тощо) [90, с. 176].

До спеціальних обов'язків адвоката необхідно віднести обов'язки, визначені іншими нормами ПК України, що пов'язані зі спеціальним режимом оподаткування осіб, які провадять адвокатську діяльність. Аналіз податкового законодавства серед спеціальних податкових обов'язків адвоката дозволяє виокремити такі: 1) стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно із ст. 65 ПК України (п. 178.1 ст. 178 ПК України); 2) вести облік доходів і витрат в обсягах, необхідних для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу (п. 176.1 ст. 176 ПК України); 3) отримувати та зберігати протягом строку давності, встановленого цим Кодексом, документи первинного обліку (п. 176.1 ст. 176 ПК України); 4) подавати податкову декларацію за встановленою формою у визначені строки у випадках, коли згідно з нормами цього Кодексу таке подання є обов'язковим (п. 176.1 ст. 176 ПК України); 5) своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок (п. 176.2 ст. 176 ПК України); 6) подавати у строки, встановлені ПК України для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (з розбивкою по місяцях звітного кварталу), до контролюючого органу за основним місцем обліку (п. 176.2 ст. 176 ПК України); 7) під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів (п.п. 170.10.3 п. 170.10 ст. 170 ПК України) [90, с. 176-177].

Всі обов'язки адвоката як платника податків характеризуються тим, що вони завжди формально визначені державою. Формальна визначеність проявляється в тому, що всі дії, які вимагаються в межах виконання податкового обов'язку, суворо регламентовані державою: вони повинні здійснюватися не довільно, а чітко вказаними в податковому законі способами, які визнаються державою. Відхилення від способу виконання податкового обов'язку розглядається вже як неналежне його виконання, що дає державі правомірну підставу вимагати від платника податків належного виконання обов'язку [27, с. 48].

Отже, основним податковим обов'язком адвоката як платника податків є обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених податковим законодавством. Інші податкові обов'язки адвоката як платника податків забезпечують виконання основного податкового обов'язку і залежать від наявності об'єкта оподаткування та фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податків [90, с. 177].

Незважаючи на те, що у адвоката як платника податків спочатку виникають обов'язки, а потім права, що зумовлено природою податкового обов'язку, тому що платник податків реалізує, насамперед, обов'язок, який визначає деякі права, у податково-правовому статусі адвоката податкові права мають важливе значення [96, с. 91]. Права платників податків є засобом впливу цих суб'єктів на поведінку владних суб'єктів податкових правовідносин з метою стимулювання до правомірної поведінки при реалізації їх владних функціональних повноважень [71, с. 63].

Суб'єктивні податкові права адвоката – це міра його можливої припустимої поведінки з метою задоволення його приватних інтересів. Зміст суб'єктивних податкових прав адвоката складає сукупність його правомочностей. Суб'єктивні податкові права адвоката передбачають права на власні дії, а також права на дії інших учасників податкових правовідносин. Реалізація суб'єктивних податкових прав впливає на характер поведінки адвоката щодо виконання ним податкового обов'язку [91, с. 8].

У податково-правовій літературі існують різні підходи до класифікації прав платників податків. Так, М.О. Перепелиця виділяє спеціальні (виконання яких збігається з тотожним податковим обов'язком) і загальні (податкові права, що стосуються будь-якого блоку податкових обов'язків) права фізичних осіб – платників податків [97, с. 13]. А.Г. Васильєва класифікує права платника податків залежно від: правової природи (загальноюридичні та спеціально-податкові); взаємозв'язку із обов'язками платника (права, пов'язані із виконанням податкового обов'язку, і права, пов'язані із здійсненням податкового контролю); ступенем забезпеченості правовими гарантіями (забезпечені зустрічними обов'язками контролюючих органів та їх посадових осіб; не забезпечені обов'язками інших суб'єктів податкових правовідносин) [91, с. 8]. С.О. Бондаренко пропонує суб'єктивні права платників податків об'єднати за функціонально-змістовним критерієм у такі групи: а) інформаційні права платників податків; б) права платників податків з обліку та звітності; в) права зі сплати податків і зборів; г) захисні права платників податків [98, с. 10]. О.І. Баїк права платників податків поділяє на: 1) права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків; 2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу; 3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків; 4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю [82, с. 517].

Оскільки адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин вважаємо за доцільне класифікувати права особи, яка провадить адвокатську діяльність, на загальні та спеціальні. Загальні податкові права адвоката – це права, які властиві всім платникам податків і зборів. Спеціальні податкові права адвоката – це права, які властиві певним категоріям платників податків і зборів [19, с. 102].

До загальних податкових прав адвоката слід віднести права, передбачені ст. 17 ПК України (безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові

акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію; вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України; тощо) [96, с. 92].

До спеціальних податкових прав адвоката доцільно віднести права, визначені іншими нормами ПК України, що пов'язані зі спеціальним режимом оподаткування осіб, які провадять адвокатську діяльність, а саме: самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим главою 1 розділу XIV ПК України, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному главою 1 розділу XIV ПК України (п. 291.3 ст. 291 ПК України) [96, с. 92-93].

Отже, права адвоката як платника податків – це передбачена нормою податкового законодавства міра його можливої поведінки. Право платника податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом, і може здійснювати приписані податковими нормами дії тією мірою, якою це визначено податковим законом [27, с. 48].

Однією з ознак адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є здатність самостійно нести юридичну відповідальність за порушення податкового законодавства. Ця здатність розкривається у такій правовій категорії як деліктоздатність, яка є складовим елементом податкової правосуб'єктності та необхідною умовою для притягнення адвоката до відповідальності за податкові правопорушення. Порушення податкового законодавства адвокатом тягне за

собою юридичну відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України [99, с. 281].

У юридичній науці відмічається, що юридична відповідальність є одним із важливих елементів правового регулювання суспільних відносин, сутність якого полягає у цілеспрямованому впливі на поведінку індивідів за допомогою чітко визначених юридичних засобів. Завдяки цьому комплексному впливу стає можливим належне впорядкування суспільних відносин, надання їм певної системності та стабільності [100, с. 830]. Юридична відповідальність суб'єктів податкових правовідносин спрямована на впорядкування цих правовідносин, слугує певною запорукою належного виконання суб'єктами своїх прав та обов'язків. Юридична відповідальність має суттєвий вплив на особу, суспільство, державу, вона виступає засобом охорони та захисту прав і свобод людини, засобом охорони та відновлення правомірних суспільних відносин та правового порядку [101; 71, с. 72].

Невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків зумовлює виникнення юридичної відповідальності, яка встановлена нормами різних галузей законодавства: податкового, адміністративного та кримінального законодавства [19, с. 103]. У п. 111.1 ст. 111 ПК України встановлено, що адвокат несе відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Згідно п. 111.1 ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна [1]. Тому відповідальність за порушення податкового законодавства є комплексною категорією, оскільки підставою такої відповідальності може виступати дія або бездіяльність, передбачена нормами фінансового, адміністративного та кримінального права [50, с. 122–123].

Фінансово-правова відповідальність являє собою правовідносини, що виникають у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення, змістом яких є

застосування уповноваженими державними органами до правопорушника заходів покарання, передбачених фінансово-правовими санкціями [102, с. 22-23]. У науці фінансового права виокремлено такі характерні ознаки фінансово-правової відповідальності: 1) публічно-майновий характер; 2) метою фінансової відповідальності є охорона фінансових правовідносин; 3) підставою для застосування фінансової відповідальності є норма фінансового права (нормативна), діяння (дія або бездіяльність), яке містить склад фінансового правопорушення (фактична), акт застосування санкцій (процесуальна); 4) залежно від виду фінансового правопорушення фінансова відповідальність може здійснюватися в позасудовому порядку, за рішенням особи порушника; 5) особливий, визначений законодавством, строк давності застосування та стягнення фінансових санкцій, підстави зупинення, поновлення, продовження строків; 6) особливий суб'єктний склад відносин фінансової відповідальності; 7) унікальні джерела правових норм, що регулюють відносини юридичної відповідальності; 8) особливий перелік обставин, що виключають фінансову відповідальність; 9) особливість фінансово-правових санкцій; 10) особливий процедурний порядок застосування заходів фінансової відповідальності [103, с. 141].

Згідно п. 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [1]. У п. 14.1 пп. 14.1.265 ст. 14 ПК України штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) визначена як плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності [1]. Згідно п. 14.1 пп.14.1.162 ст. 14 ПК України пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених ПК України або іншим законодавством, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Отже, фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства застосовується у вигляді штрафу та/або пені. Метою штрафу є покарання правопорушника та попередження вчинення нових податкових правопорушень. Натомість пеня виконує правовідновлювальну (компенсаційну) і каральну (штрафну) функції. Підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення, що відповідає вимогам, визначеним п. 58.1 ст. 58 ПК України [1].

До податкових правопорушень, за які до адвоката можуть бути застосовані фінансово-правові санкції, доцільно віднести такі: 1) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (п. 117.1 ст. 117 ПК України); 2) порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки (п. 118.3 ст. 118 ПК України); 3) порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119 ПК України); 4) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (п. 120.1, п. 120.2 ст. 120 ПК України); 5) порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121 ПК України); 6) штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання (ст. 123 ПК України); 7) порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (п. 124.1 ст. 124 ПК України); 8) порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 125-1 ПК України); 9) порушення правил утримання та

сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку (ст. 126-1 ПК України) [1].

Отже, адвокат може бути суб'єктом фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства у якості платника податків та/або податкового агента. Фінансово-правова відповідальність за порушення податкового законодавства до адвоката може бути застосована у вигляді штрафу та/або пені [99, с. 282].

У науці адміністративного права адміністративна відповідальність визначена як різновид юридичної відповідальності, що являє собою сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими особами) до осіб, що вчинили адміністративний проступок, передбачених нормами адміністративного законодавства особливих санкцій – адміністративних стягнень [104, с. 430–431]. Адміністративній відповідальності характерні такі ознаки: 1) притягнення до адміністративної відповідальності можливе в результаті вчинення адміністративного правопорушення (проступку); 2) адміністративна відповідальність полягає в застосуванні до винних адміністративних стягнень; 3) мета адміністративної відповідальності полягає: а) у вихованні особи в дусі додержання законів, поваги до правил співжиття; б) запобіганні здійсненню нових адміністративних правопорушень (проступків); 4) право притягнення до адміністративної відповідальності надано багатьом суб'єктам, серед яких – органи державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, суди; 5) акт про притягнення до адміністративної відповідальності може прийматися: а) індивідуально (судді і посадові особи відповідних органів); б) колегіально шляхом голосування (виконавчі комітети й адміністративні комісії); 6) законодавством встановлено особливий порядок притягнення до адміністративної відповідальності (складання протоколу, збір і оцінка доказів, винесення постанови тощо); 7) норми, що регламентують адміністративну відповідальність, містяться у різних за своєю правовою природою актах: а) кодексах; б) законах; в) правилах [105, с. 84].

Згідно Кодексу України про адміністративні правопорушення України адвоката може бути притягнуто до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства до таких адміністративних правопорушень: 1) порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1); 2) неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2); 3) невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3); 4) порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4); 5) порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1) [106].

У науці кримінального права відмічається, що кримінальна відповідальність є найбільш суворим видом юридичної відповідальності, вона передбачає державний осуд особи, котра здійснила протиправний проступок, оскільки вирок виноситься від імені держави, вона покладається лише судом і лише звинувачувальним вироком, що вступив у законну дію. Іншими словами, кримінальна відповідальність – це реальне покладання на особу, яка вчинила злочин, передбачених кримінальним законом і конкретизованих вироком суду заходів державного осуду і примусу [107, с. 190]. Кримінальній відповідальності характерні такі ознаки: 1) являє собою реальну соціальну взаємодію спеціальних органів держави і особи, яка визнана винною у вчиненні злочину, внаслідок чого ця особа має перенести певні позбавлення; 2) обов'язковою ознакою є державне примушування, яке знаходить своє вираження передусім в засудженні злочинця і його діяння обвинувальним вироком суду, а також в покладенні на винного додаткових позбавлень і обмежень; 3) вид і міра позбавлень особистого майнового або іншого характеру визначені тільки в кримінальному законі; 4) має вимушений характер, оскільки це пов'язано з діяльністю спеціально уповноважених органів держави; 5) можлива лише за вчинення злочину, який виступає як підстава такої відповідальності [107, с. 190].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена у ст. 212 Кримінального кодексу України як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Відповідно до ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України кримінальна відповідальність настає за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Кваліфікуючими ознаками цього злочину є вчинення ухилення від сплати податків за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у великих розмірах. У ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України встановлено кримінальну відповідальність за діяння, передбачені частинами 1 або 2 цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах [108].

Під значним розміром коштів законодавець розуміє суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів – суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів – суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [108].

Згідно ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [108]. Крім цього, відповідно до ч. 5 ст. 212 Кримінального кодексу України діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України [108].

Отже, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є кримінальним правопорушенням з матеріальним складом, а це означає, що адвоката може бути притягнуто до кримінальної відповідальності лише у разі наявності наслідків протиправного діяння у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах [19, с. 110].

Таким чином, обов'язки, права та юридична відповідальність є ключовими елементами податково-правового статусу адвоката. Однак, необхідно відмітити, що адвокат у сфері оподаткування може мати статус платника податків, податкового агента та представника платника податків. Нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. У разі набуття адвокатом статусу представника платника податків особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.

## Висновки до розділу 1

1. Суб'єкти є ключовими системоутворюючими компонентами податкових правовідносин. Без участі суб'єктів існування податкових правовідносин є неможливим. Особливості окремого суб'єкта податкових правовідносин залежать від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення та закріплюються законодавцем у межах встановленого правового режиму у сфері оподаткування. Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується системою суб'єктів, які представляють різні сторони цих правовідносин.

2. Адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин. Це зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності адвоката у податкових правовідносинах. Особливістю адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є те, що особа, яка провадить адвокатську діяльність, залежно від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення може мати статус особи, участь якої у податкових правовідносинах є обов'язковою та необов'язковою. Нормами податкового законодавства передбачена участь адвоката у сфері оподаткування в якості платника податків, податкового агента та представника платника податків.

3. Необхідною умовою визнання адвоката суб'єктом податкових правовідносин та передумовою набуття ним податково-правового статусу є наділення його податковою правосуб'єктністю. Специфіка податкової правосуб'єктності адвоката визначає особливості характеристики його як суб'єкта податкових правовідносин. Податкова правосуб'єктність адвоката є спеціальною – передбачає здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у межах податкового законодавства. Податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність.

4. Податкова правосуб'єктність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути

суб'єктом податкових правовідносин, тобто мати права, виконувати обов'язки та нести відповідальність у сфері оподаткування. Податкова правоздатність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати права і обов'язки у сфері оподаткування. Податкова дієздатність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування. Податкова деліктоздатність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, за свої неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування.

5. Податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах. До моменту набуття податкової правосуб'єктності не можна вести мову про покладення на адвоката податкових обов'язків. Якщо адвокат має об'єкт оподаткування і обов'язок зі сплати податку, він є платником податку, однак, фактично реалізувати обов'язок зі сплати податку особа, яка провадить адвокатську діяльність, не може. Адвокат повинен бути в такому разі стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайнята особа (у разі здійснення адвокатської діяльності індивідуально) або зареєстрований у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків (у разі здійснення адвокатської діяльності в організаційно-правових формах адвокатське бюро або адвокатське об'єднання). Тому податковий облік є необхідною умовою податкової правосуб'єктності адвоката і саме з моменту постановки на облік у контролюючому органі адвокат реалізує свою податкову дієздатність і перетворюється на суб'єкта податкових правовідносин – платника податків. Податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката.

6. Важливою складовою адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є його податково-правовий статус. Податково-правовий статус адвоката – це сукупність встановлених законодавством структурних елементів, які у своїй єдності визначають його роль, місце та призначення в системі податкових правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів і порядок взаємовідносин між ними. Податково-правовий статус адвоката складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність. Податково-правовий статус адвоката є спеціальним, оскільки особа, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування має персональні особливості порівняно із загальним правовим статусом платників податків.

7. Обов'язки та права особи, яка провадить адвокатську діяльність, класифіковано на загальні та спеціальні. Загальні обов'язки та права – це обов'язки та права, які властиві всім платникам податків і зборів. Спеціальні обов'язки та права – це обов'язки та права, які властиві певним категоріям платників податків і зборів. Невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків адвокатом зумовлює виникнення таких видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства як фінансова, адміністративна та кримінальна.

8. Адвокат у сфері оподаткування може мати статус платника податків, податкового агента та представника платника податків. Нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. У разі набуття адвокатом статусу представника платника податків особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ СТАТУСУ АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

#### 2.1. Реалізація статусу адвоката як платника податків

Платник податків є ключовим суб'єктом податкових правовідносин, оскільки саме на нього покладено обов'язок із сплати податків та зборів в порядку і розмірах, встановлених законом. Серед платників податків податкове законодавство виокремлює осіб, які здійснюють адвокатську діяльність, що обумовлює особливості оподаткування доходів, отриманих від її провадження. У зв'язку з цим виникає необхідність наукового осмислення проблематики участі адвоката як платника податків у податкових правовідносинах внаслідок виникнення у нього обов'язку із сплати податків та зборів від провадження адвокатської діяльності [35, с. 218-219].

У ст. 15 ПК України встановлено, що платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України [1]. Згідно ст. 7 ПК України визначення платників податків є обов'язковим елементом під час встановлення податку [1]. Платникам податків характерні такі ознаки: є суб'єктами податкових правовідносин; є зобов'язаними суб'єктами; це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать [109, с. 16].

Згідно законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Набуття права на заняття адвокатською діяльністю виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Адвокатська діяльність

здійснюється на підставі договору про надання правничої допомоги. Формою винагороди адвоката за здійснення правничої допомоги клієнту є гонорар [33]. У розумінні податкового законодавства винагорода є доходом від зайняття адвокатською діяльністю, а дохід є об'єктом оподаткування, з наявністю якого у адвоката виникає обов'язок із сплати податків [1]. Внаслідок набуття фізичною особою статусу адвоката та здійснення адвокатської діяльності така особа є платником податків [35, с. 219].

У юридичній податковій літературі зазначається, що одним з найбільш принципів класифікації платників є режим реалізації ними податкового обов'язку. У самому широкому розумінні особливість відносин оподаткування, різноманіття форм платежів пов'язується із типом суб'єкта, який виконує податковий обов'язок, його правами та обов'язками. Саме в цьому сенсі в теорії податкового права склався підхід щодо розмежування в системі зобов'язаних суб'єктів податкових відносин на загальних і спеціальних. Виходячи з цього до загальних суб'єктів податкових правовідносин належать такі зобов'язані особи, які реалізують податковий обов'язок на загальних підставах, яким для набуття такого правового статусу не треба відрізнитися ніякими специфічними особливостями. Спеціальний суб'єкт податкових правовідносин характеризується набором прав та обов'язків, які віддзеркалюють специфічність його діяльності. Це породжує і обов'язок справляння податкових платежів, не притаманних для загальної кількості платників або справляння звичайних податків та зборів у специфічних формах та режимах. Із цих позицій зобов'язаних суб'єктів податкових відносин можна розділити на загальних і спеціальних. Перші реалізують обов'язки зі сплати податків і зборів на загальних засадах. Спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок у більш ускладненому податковому режимі, коли їм недостатньо тільки загальної податкової реєстрації, а потрібна ще й легалізація характерних ознак, за якими визначають цього платника [95, с. 12-13].

Адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин [19, с. 82]. Фізична особа має право здійснювати адвокатську діяльність за умови

отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [19, с. 82]. Отримання такого свідоцтва є юридичним фактом, що визначає спеціальний режим оподаткування фізичних осіб, які провадять адвокатську діяльність [19, с. 82].

Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми адвокатської діяльності [18, с. 48]. Згідно ч. 3 ст. 4 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання [33].

Відповідно до ч. 1 ст. 13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [33, 1]. Згідно податкового законодавства 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 [1]. У п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» встановлено, що адвокатська діяльність є незалежною професійною діяльністю [33]. У розумінні пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України незалежна професійна діяльність – це діяльність адвоката за умови, що такий адвокат не є працівником або фізичною особою – підприємцем (за виключенням якщо адвокат зареєстрований як підприємець та при цьому провадить незалежну професійну діяльність, такий адвокат обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [1].

Аналізуючи законодавче визначення самозайнятої особи доцільно виділити такі ознаки цих платників податків: 1) ці особи здійснюють систематичну діяльність, яка є джерелом їх доходу; 2) ці особи не є найманими працівниками (у контексті здійснюваної діяльності, яка дозволяє визначати їх як самозайнятих);

3) ці особи отримують дохід від набувачів результатів здійснюваної діяльності, яка дозволяє визначати їх як самозайнятих; 4) ці особи можуть як використовувати, так і не використовувати найману працю [87, с. 55-56]. У свою чергу незалежна професійна діяльність характеризується такими ознаками: 1) за своїм змістом є трудовою діяльністю, яка передбачає професійну орієнтацію та професійний розвиток; 2) є головним джерелом активного доходу для особи, котра здійснює таку діяльність; 3) ініціативна; 4) самостійна та незалежна у прийнятті рішень, що стосуються такої діяльності; 5) може бути пов'язана з використанням найманої праці обмеженої кількості осіб (не є характерною функціональною ознакою незалежної професійної діяльності, втім зумовлено наявним у ПК України визначенням незалежної професійної діяльності); 6) не опосередковується трудовими відносинами особи, що здійснює незалежну професійну діяльність, з набувачами (споживачами) результатів її професійної діяльності; 7) розпочинається з моменту набуття професійної компетентності та державної реєстрації [87, с. 55].

При цьому слід також розмежовувати незалежну професійну діяльність та підприємницьку діяльність.

Так, незалежна професійна діяльність пов'язана зі здобуттям особою, яка планує її провадити, спеціальної освіти або підготовки, що забезпечує формування в неї певного компетентнісного рівня, пов'язаного з наявністю специфічних знань, навичок чи вмінь. Підприємницька діяльність не потребує обов'язкової наявності в особи, яка її здійснює, специфічного компетентнісного рівня. Незалежна професійна діяльність виступає для особи, яка її провадить, головним джерелом активного доходу, тоді як для підприємницької діяльності це не обов'язково. Підприємницька діяльність завжди спрямовується на отримання прибутку, тоді як незалежна професійна діяльність орієнтована більшою мірою на трудовий процес, який передбачає розвиток, ніж на одержання матеріалізованого результату, який опосередковує прибуток, тож може здійснюватися виходячи «із собівартості» її результатів, тоді як підприємницька діяльність завжди спрямовується на отримання прибутку. Щодо фізичних осіб, які здійснюють

підприємницьку діяльність, не існує обмежень щодо кількості найманих працівників, працю яких вони можуть використовувати, тоді як для осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, кількість таких осіб може бути не більшою чотирьох. І, нарешті, останній – формально-юридичний, - критерій безпосередньо зазначений у пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України: особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, не повинна бути зареєстрована як фізична особа – підприємець (за винятком випадку, передбаченого п. 65.9 ст. 65 ПК України). Що ж до вказаного пункту, він має наступний зміст: «Якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується в контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності» [87, с. 56-57].

У податково-правовій літературі під індивідуальною адвокатською діяльністю розуміється самостійна організація власної адвокатської діяльності, у межах якої адвокат забезпечує себе трудовою діяльністю, визначає та організовує своє робоче місце, від власного імені укладає договори про надання правничої допомоги з клієнтами, відкриває рахунки в банках, може мати печатку, штампи, бланки, може бути роботодавцем, здійснює облік доходів і витрат, складає податкову та іншу звітність, нараховує і сплачує податки та збори, розпоряджається вигодами від цієї діяльності та несе всі ризики, пов'язані з нею [19, с. 112-113].

Оподаткування доходів, отриманих адвокатом, який провадить незалежну професійну діяльність, визначені у ст. 178 ПК України. Адвокати, які мають намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно із ст. 65 ПК України. У п. 65.3 ст. 65 ПК України [1] та п. 6.7 Розділу VI Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588 [65], встановлено, що для взяття на облік адвокат, який має намір провадити адвокатську діяльність індивідуально, у строк 10

календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, зобов'язаний подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем свого постійного проживання: заяву за формою № 5-ОПП та копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. При подачі документів пред'являються оригінали зазначених документів. У разі подання документів поштовим відправленням копії документів повинні бути засвідчені нотаріально або органом, який здійснив реєстрацію незалежної професійної діяльності. У разі подання документів представником додатково подається примірник оригіналу (нотаріально засвідчена копія) документа, що засвідчує його повноваження. Взяття на облік адвокатів, які мають намір провадити адвокатську діяльність індивідуально, здійснюється у день отримання від них заяви за формою № 5-ОПП. Підтвердженням реєстрації у контролюючому органі адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, є довідка про взяття на облік платника податків за формою № 34-ОПП, яка надсилається (видається) відповідній фізичній особі наступного робочого дня з дня взяття на облік. За згодою платника податків не пізніше наступного робочого дня після взяття його на облік така довідка може бути видана платнику податків чи уповноваженій особі платника податків у контролюючому органі. Слід зазначити, що згідно п. 178.3 ст. 178 ПК України оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження адвокатської діяльності. У разі неотримання довідки про взяття на облік адвокатом, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат [1].

Слід зазначити, що ПК України не визначено перелік витрат для адвокатів. Основним критерієм для обґрунтування витрат, що зменшують дохід для визначення об'єкту оподаткування, є їх належність та необхідність для

провадження адвокатської діяльності. Тобто, при визначенні сукупного чистого доходу адвокатів, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, необхідно враховувати витрати, пов'язані з організацією такої діяльності та обумовлені вимогами Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [19, с. 115]. Перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката від здійснення індивідуальної адвокатської діяльності, передбачено наказом Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)» [110] та наказом Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 885 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу» [111].

Згідно наказу Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)» до витрат адвоката можуть бути віднесені, зокрема [110; 19, с. 116-117]:

- орендна плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду інвалідів;

- технічне забезпечення діяльності робочого місця адвоката та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети);

- обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо);

- витрати на виготовлення печаток та штампів, а також їх заміну;

- сплата щорічних внесків адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування;

- відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);
- оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);
- проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у короткотермінових семінарах, симпозиумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності. Придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);
- витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів (експертів) відповідно до умов договору про надання правової допомоги;
- витрати на користування електронною базою законодавства;
- витрати на підключення та користування мережею Інтернет;
- виготовлення бланків (у тому числі ордерів) із зазначенням прізвища, імені та по батькові адвоката, номерів і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю;
- придбання канцелярського приладдя;
- сплата адвокатами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- програмне забезпечення;
- поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання адвокатської діяльності;
- витрати на послуги телекомунікаційного зв'язку, електронні цифрові підписи для ведення бухгалтерського та податкового обліку та для подання податкової звітності, звітності до органів статистики, Пенсійного Фонду України, інших фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Крім витрат, передбачених наказом Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185, згідно наказу Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 885 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат адвокатів, які надають безоплатну

вторинну правову допомогу» адвокати мають право враховувати додаткові документально підтвержені витрати, пов'язані з наданням безоплатної вторинної правничої допомоги, зокрема: витрати на проїзд транспортом загального користування (крім авіаційного); витрати на паливно-мастильні матеріали у разі використання власного транспортного засобу [111; 19, с. 118].

Доходи адвоката, отримані протягом календарного року від провадження адвокатської діяльності індивідуально, оподатковуються за ставкою 18 %. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, зобов'язаний подавати податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто до 1 травня року, що настає за звітним, в якій поряд з доходами від провадження незалежної професійної діяльності має зазначати інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи [1]. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, також зобов'язаний сплачувати військовий збір за ставкою 5 % від об'єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід [1] та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (цей платіж не входить до системи оподаткування, але є збільшує податкове навантаження адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально) у розмірі 22 % від доходу, отриманого від адвокатської діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб [112]. Таким чином, доходи адвоката, від провадження адвокатської діяльності індивідуально, оподатковуються за загальною системою оподаткування, а податкове навантаження для адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, становить 45 % від доходу, отриманого в результаті провадження незалежної професійної діяльності [35, с. 221-222].

Зовсім інша ситуація з адвокатом, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Якщо адвокат зареєстрований як підприємець та при цьому провадить адвокатську діяльність індивідуально, такий адвокат обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Взяття на облік фізичних осіб –

підприємців з ознакою провадження незалежної професійної діяльності у контролюючих органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» [1].

Відповідно до п. 291.3 ст. 291 ПК України адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може самостійно обрати спрощену систему оподаткування та зареєструватися платником єдиного податку [1]. Спрощена система оподаткування являє собою спеціальний податковий режим. Згідно п. 11.2 ст. 11 ПК України спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Цей режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [1]. Відповідно до п. 291.2 ст. 291 ПК України спрощена система оподаткування, обліку та звітності являє собою особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [1].

Згідно п. 291.4 ст. 291 ПК України адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, належить до третьої групи платників єдиного податку [1]. Відповідно до п. 293.3 ст. 293 ПК України відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі: 1) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 2) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку [1]. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, і перебуває на спрощеній системі оподаткування, зобов'язаний сплачувати військовий збір за ставкою 1 %

[1] та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 % [112]. Згідно п. 298.1 ст. 298 ПК України для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, подає до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву або може заявити про обрання спрощеної системи оподаткування під час державної реєстрації фізичної особи – підприємця. Відповідно до ст. 294 ПК України податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал [1].

Отже, адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. На спрощеній системі оподаткування податковий тягар на адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, значно менший ніж на загальній системі оподаткування для адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, без державної реєстрації як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності [35, с. 223].

Узагальнюючи особливості оподаткування доходів, отриманих адвокатом від провадження адвокатської діяльності індивідуально, слід констатувати, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, як самозайнята особа, обмежений в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від адвоката, який здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Іншими словами, адвокат, що здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, який також є самозайнятою особою, має можливість обрати або загальну, або спрощену систему оподаткування, а адвокат, що провадить адвокатську діяльність індивідуально, має право перебувати виключно на загальній системі

оподаткування. При цьому варто звернути увагу на те, що здійснення адвокатом адвокатської діяльності як самозайнятої особи не є підприємницькою діяльністю, порівняно із фізичною особою – підприємцем, а є професійною [44, с. 88]. Адвокат, який має намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, не підлягає реєстрації як фізична особа – підприємець. Адвокатська та підприємницька діяльності фізичної особи є самостійними та не здійснюються одна в межах іншої. Це означає, що адвокат який має намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, не може обрати собі спрощену систему оподаткування, оскільки платниками єдиного податку можуть бути лише суб'єкти підприємницької діяльності, а адвокат таким не є [19, с. 162]. З цього приводу науковцями наголошується, що ці два види самозайнятих осіб перебувають не в єдиному, рівному положенні, що, перш за все, дискримінує адвокатів, що провадять незалежну професійну діяльність, є порушенням принципів рівності, справедливості, єдності оподаткування і правової визначеності. Йдеться про дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку. Тому цей аспект суттєво впливає на правовий статус адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально і означена проблема потребує перегляду та законодавчого удосконалення [113, с. 154; 114, с. 284; 115, с. 199; 19, с. 158-163; 44, с. 88].

Здійснюючи адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання адвокат перебуває у статусі найманого працівника. Згідно ч. 2 ст. 1 Закону України «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)» найманий працівник – це фізична особа, яка працює за трудовим договором на підприємстві, в установі та організації, в їх об'єднаннях або у фізичних осіб, які використовують найману працю [116]. Н.І. Дуравкіна зазначає, що наймана праця, що здійснюється шляхом укладення трудового договору, характеризується такими правовими ознаками: праця не є юридично самостійною, а така, що здійснюється в межах певного підприємства, установи, організації (юридичної особи) або в окремого громадянина (фізичної особи); не на основі власних коштів виробництва, а за

кошти (капітал) власника; не на свій страх і підприємницький ризик, а шляхом виконання у роботі вказівок та розпоряджень власника або уповноваженого ним органу і під гарантовану оплату; виконання роботи певного виду (трудової функції); трудовий договір, як правило, укладається на невизначений строк і лише у випадках, передбачених законодавчими актами, – на визначений строк; здійснення трудової діяльності відбувається, як правило, у колективі працівників (трудовому колективі); виконання протягом встановленого робочого часу певної міри праці (норми праці); отримання від роботодавця у встановлені терміни винагороди за роботу, що виконується; забезпечення роботодавцем гарантій у встановлених випадках; участь роботодавця у фінансуванні соціального страхування працівника [117, с. 139-140].

Відповідно, адвокат, який працює як найманий працівник, позбавлений статусу самозайнятої особи. Водночас факт перебування адвоката у трудових відносинах із роботодавцем жодним чином не обмежує його професійні права та обов'язки, визначені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [19, с. 59]. Доходи адвоката, отримані від провадження адвокатської діяльності в якості найманих працівників, оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 %, військовим збором за ставкою 5 % та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 %. Ці платежі адвокат, який працює як найманий працівник, сплачує через податкових агентів – роботодавців, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від імені та за рахунок адвоката з доходів, що виплачуються. Необхідно також зазначити, що адвокат може здійснювати адвокатську діяльність за договорами цивільно-правового характеру. У такому разі доходи адвоката будуть оподатковуватися аналогічно до адвоката, який має статус найманого працівника [35, с. 225].

Оподаткування доходу адвоката-засновника адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання залежить від підстави (форми) виплати такого доходу [118, с. 119]. Якщо дохід виплачується як заробітна плата, то у такому разі із

суми нарахованої заробітної плати утримується 18 % податку на доходи фізичних осіб, 5 % військового збору та 22 % єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Якщо у статуті адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання передбачено, що засновник / один з учасників має право безпосередньо здійснювати керівництво та право засновника / учасника отримувати прибуток від діяльності у вигляді дивідендів, то у такому випадку між засновником / учасником та адвокатським бюро чи адвокатського об'єднання не виникають трудові відносини та заробітна плата не нараховується. Адвокатське бюро чи адвокатське об'єднання є податковими агентами у разі виплат дивідендів на користь засновника та/або учасника (учасників) таких утворень у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини). Дохід, отриманий адвокатом-засновником адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання у вигляді дивідендів, оподатковуються податком на доходи фізичних осіб (для адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, які перебувають на загальній системі оподаткування за ставкою 5 %, для адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування за ставкою 9 %) та військовим збором за ставкою 5 %. У разі виплат дивідендів на користь засновника та/або учасника (учасників) адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не сплачується.

Таким чином, обов'язок із сплати податків у адвоката виступає наслідком набуття права на заняття адвокатською діяльністю та отримання доходу від провадження адвокатської діяльності. Правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнятна особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; 6) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від

обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми адвокатської діяльності. Доходи адвоката, отримані від провадження адвокатської діяльності індивідуально як самозайнятої особи, оподатковуються за загальною системою оподаткування. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, може перебувати у статусі найманого працівника та адвоката-засновника, у цих випадках обов'язкові платежі сплачує податковий агент від імені та за рахунок адвоката з доходів, що виплачуються. Доходи адвоката, отримані за договорами цивільно-правового характеру, оподатковуються аналогічно до адвоката, який має статус найманого працівника. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, як самозайнята особа, обмежений в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від адвоката, який здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Цей аспект суттєво впливає на правовий статус адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально. У зв'язку з цим правове регулювання оподаткування доходів адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, потребує суттєвого перегляду та законодавчого удосконалення.

## **2.2. Реалізація статусу адвоката як податкового агента**

Особа, яка провадить адвокатську діяльність, є особливим суб'єктом податкових правовідносин, оскільки здійснення такої діяльності можливе за

умови набуття статусу адвоката. Здійснюючи незалежну професійну діяльність адвокат набуває податково-правовий статус, що визначає особливості характеристики особи, яка провадить адвокатську діяльність, як суб'єкта податкових правовідносин. Однією із таких особливостей адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є наділення його статусом податкового агента. У зв'язку з цим постає питання з'ясування сутності статусу адвоката як податкового агента [119, с. 527].

Процес сплати податків і зборів охоплює не тільки платників податків, але і інших суб'єктів, зокрема осіб, які сприяють сплаті таких обов'язкових платежів. Серед цих учасників правовідносин у сфері оподаткування податкове законодавство виокремлює суб'єктів, які приймають участь у адмініструванні податків і зборів шляхом забезпечення належної реалізації прав і обов'язків платників податків. Цими суб'єктами податкових правовідносин є податкові агенти [119, с. 528].

Податкові агенти є важливими учасниками податкових правовідносин, адже забезпечують надходження до бюджету значної частини коштів, які становлять податок на доходи фізичних осіб. Податкові агенти можуть залучатися також до сплати податку на прибуток юридичних осіб та податку на додану вартість, акцизного податку тощо. Тобто, податкові агенти – це ті суб'єкти, які беруть участь в оподаткуванні інших платників податків як посередники між останніми та державою, реалізуючи таким чином як приватні (інтереси платників податків, в т.ч. й власні інтереси податкового агента), так і публічні інтереси (інтереси держави) [87, с. 119]. На практиці податкові агенти виступають фіскальними посередниками між державою та платниками податків, одночасно реалізуючи як приватні, так і публічні інтереси у сфері оподаткування. Податкові відносини є імперативними, а отже – особа, на яку покладаються обов'язки податкового агента, не має права відмовитися виконувати такі обов'язки. Реалізуючи зазначені обов'язки, податкові агенти виконують важливу функцію з формування дохідної частини бюджетів бюджетної системи держави [87, с. 120].

У юридичній податковій літературі відмічається, що питання про правову природу статусу податкових агентів є дискусійним. Одні вчені вважають, що податкові агенти – це податкові представники держави, оскільки виконують її функцію щодо справляння податку. В даному випадку податкові агенти діють від імені та за дорученням держави. При цьому виділяється ведення обліку об'єкта оподаткування як делегованого повноваження держави. Інші науковці вважають, що статус податкових агентів має двоїсту правову природу: податкові агенти виступають щодо платника податків як представники фіскальних органів, тоді як щодо фіскальних органів – як особи зі статусом, аналогічним до статусу платників податків. На думку третіх, обов'язки податкових агентів є похідними від цілей і завдань податкових органів, тому їх можна умовно вважати представниками фіскальних органів у взаєминах з платниками податків, втім одночасно податкові агенти є учасниками фінансово-господарського обігу, що обумовлює виникнення об'єкта оподаткування, а відповідно – наділення їх статусом платників податків. Ще одна група вчених визначає відсутність у податкових агентів ознак представника держави, оскільки вони не наділені владними повноваженнями у сфері оподаткування [87, с. 120].

О.Ф. Мазурик зазначає, що статус податкових агентів характеризується певною подвійністю. З одного боку, стосовно платника податків вони ніби представляють податкові органи й реалізують функції з обчислення, обліку й утримання податку, а з іншого – у відносинах з фіскальними органами їм надається статус платників податків, і вони виступають як зобов'язані особи, що породжує фактично ідентичні повноваження податкових органів як відносно податкових агентів, так і платників податків [120, с. 14].

С.В. Пархоменко-Цироцянянц вважає, що делегування державою своїх прав щодо справляння податку відбувається шляхом встановлення обов'язку податкового агента щодо реалізації цих прав; податковий агент є зобов'язаною особою стосовно податкового органу і платника податків; обов'язки податкового агента доцільно класифікувати на: обов'язки стосовно податкового органу і обов'язки стосовно платника податку [121, с. 10].

Н.Ю. Пришва відмічає, що як і платник податків податковий агент є підвладним суб'єктом, носієм податкових обов'язків. За своїм складом обов'язки податкового агента відмінні від обов'язків платника податку. Його діяльність направлена на утримання та перерахування податку до бюджету [122, с. 63].

На думку М.В. Жернакова податковий агент є елементом системи податкового представництва і на відміну від інших суб'єктів податкових правовідносин вирізняється значною своєрідністю. Така своєрідність полягає насамперед у певній подвійності його правового статусу, відповідно до якої він є зобов'язаною стороною на одному рівні відносин представництва і виконує функції владної на іншому. Податковий агент – це особа, яка є джерелом виплати доходів платнику податків та на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання та сплати податків до відповідного бюджету за рахунок коштів платника податків та від його імені [123, с. 114–116].

Ю.В. Оніщик визначає податкового агента як юридичну або фізичну особу, на яку, згідно з актом податкового законодавства, покладаються обов'язки з обчислення, утримання і перерахування у відповідний бюджет податків з платника [56, с. 10].

А.О. Сазонова вважає, що якщо виходити з положень ПК України, законодавчо визначені повноваження податкових агентів встановлюють їх комплексний статус, оскільки, з одного боку, вони справляють з платників податків податки шляхом їх утримання, реалізуючи фіскальні інтереси держави, з іншого боку, ПК України закріплює за податковими агентами ті ж права, що і у платників податків [87, с. 120-121].

Г.М. Стріяшко виокремлює такі ознаки податкового агента: податковим агентом може бути як юридична особа, так і фізична особа – підприємець (або ж самозайняті особи, наприклад нотаріуси); податковий агент виконує покладені законодавством обов'язки владного характеру, що полягають у нарахуванні, утриманні з платника та перерахуванні до бюджету податків; за ухилення від виконання обов'язків податковий агент несе відповідальність; умови виконання мають бути суворо дотримані; безкоштовний характер діяльності [124, с. 33].

ПК України встановлює порядок обчислення податків, який є однаковим для платників податків і податкових агентів. Тому податкові агенти обчислюють податки в порядку, передбаченому для платників податків, з урахуванням особливостей, встановлених чинним законодавством. Повноваження податкового агента пов'язані передусім з реалізацією податкових обов'язків, покладені виключно на нього, а не на платника податків. При цьому існують загальні обов'язки податкового агента, які не залежать від виду об'єкта оподаткування та джерел оподатковуваного доходу, а також спеціальні, тобто, ті специфічні обов'язки, пов'язані з особливостями нарахування та утримання того чи іншого виду податку [87, с. 122-123].

Податкове законодавство України визначає поняття «податковий агент» через функції, які виконує такий суб'єкт податкових правовідносин. Відповідно до ст. 18 ПК України податковим агентом є особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків [1]. З цього приводу Ю.В. Оніщик зауважує, що податковий агент займає специфічне місце в податкових правовідносинах [60, с. 109]. Права податкових агентів і платників податків збігаються практично повністю. Разом з тим, деякі податкові права за своєю юридичною природою можуть належати лише платнику податків і не можуть розповсюджуватись на податкового агента. До таких прав можна віднести, наприклад, право використовувати встановлені законодавством податкові пільги. Дане право передбачає певні переваги щодо обов'язку особи стосовно сплати податків. Оскільки на податкового агента обов'язок сплачувати податки не покладається, то і пільги щодо їх сплати він використати не може [50, с. 84]. У свою чергу обов'язки податкових агентів відрізняються від обов'язків платників податків не тільки за складом, але і за змістом [60, с. 109].

У податково-правовій літературі правовий статус податкового агента та платника податків розмежовується наступним чином: а) надбання прав і обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, а податковий агент може бути наділений правами й обов'язками в сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків; б) права й обов'язки в податкового агента можуть виникнути тільки при сплаті платником податків періодичних платежів і пов'язуються, переважно, з податками, а не зі зборами; в) для платника податків реалізація податкового обов'язку припускає облік, сплату й звітність, то для податкового агента – обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків [60, с. 109-110; 50, с. 81; 120, с. 15].

Таким чином, незважаючи на те, що український законодавець формально прирівняв податкових агентів і платників податків, фактично ці суб'єкти не є тотожними. Необхідною умовою участі податкових агентів у податкових правовідносинах є обов'язкова наявність платників податків. Основу правового статусу податкових агентів становить тріада його основних обов'язків, а саме: 1) обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання; 2) обов'язок утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків; 3) обов'язок перерахувати податки до відповідного бюджету [125, с. 82]. Тому податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків.

У юридичній науці відмічається, що адвокатська діяльність є специфічним об'єктом податково-правового регулювання [19, с. 21]. Це зумовлено тим, що адвокатська діяльність – це незалежна професійна діяльність адвоката щодо надання правничої допомоги клієнту, а адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [33]. Згідно законодавства про адвокатуру та адвокатську діяльність та податкового законодавства адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [33,

1]. У пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено, що 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 діяльності чи незалежної професійної діяльності [1]. Під незалежною професійною діяльністю законодавець розуміє діяльність адвоката за умови, що такий адвокат не є працівником або фізичною особою – підприємцем (за виключенням якщо адвокат зареєстрований як підприємець та при цьому провадить незалежну професійну діяльність, такий адвокат обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [1]. Відповідно до п. 178.1 ст. 178 ПК України адвокати, які мають намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно із ст. 65 ПК України [1]. Це фактично і є юридичним фактом, який породжує правові наслідки для адвоката як спеціального суб'єкта податкових правовідносин [19, с. 113].

Відповідно до п. 176.2 ст. 176 ПК України якщо адвокати здійснюють адвокатську діяльність індивідуально або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності використовують працю найманих працівників, вони мають статус податкових агентів та зобов'язані:

- а) своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок;
- б) подавати у строки, встановлені ПК України для податкового місяця, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, до контролюючого органу за основним місцем обліку;
- в) подавати на вимогу платника податку відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму

утриманого податку; г) подавати контролюючому органу інші відомості про оподаткування доходів окремого платника податку в обсягах та згідно з процедурою, визначеною розділом IV та розділом II ПК України; г) нести відповідальність у випадках, визначених ПК України [1]. Таким чином, за наявності правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи (використання праці найманих працівників) адвокат набуває статусу податкового агента.

У пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено, що податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПК України, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV ПК України [1].

Адвокат, який використовує працю найманих працівників, є роботодавцем щодо таких осіб. Згідно пп. 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПК України роботодавець – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами. Для цілей розділу IV ПК України до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за

виконання роботи та/або надання послуги згідно із цивільно-правовим договором у разі, якщо буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими [1]. Відповідно до 171.1 ст. 171 ПК України адвокат є особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати [1].

Адвокат як податковий агент зобов'язаний обчислити суму податку на доходи фізичних осіб, тобто визначити базу оподаткування, ставку податку та суму податку, яка підлягає подальшому утриманню у платника і перерахуванню до бюджету. Адвокат, який здійснює нарахування оподаткованого доходу платникові податку, зобов'язаний утримувати з такого доходу податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18 % та військовий збір за ставкою 5 %, а також єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 % [1, 112].

Порядок заповнення і подання до контролюючих органів податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платниками єдиного внеску, встановлено наказом Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4.

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Звітним періодом є календарний місяць. Розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент та чи виплачені платником єдиного внеску суми такого внеску фактично після їх нарахування до сплати протягом звітного періоду. Розрахунок подається до контролюючих органів за основним місцем обліку. Розрахунок подається платником в один із таких способів: засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та

електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги»; на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації; надсилається поштою з повідомленням та описом про вкладення, за умови, якщо кількість рядків у додатках до Розрахунку не перевищує п'яти; на паперовому носії, якщо кількість рядків у додатках до Розрахунку не перевищує п'яти. Розрахунок в електронній формі на електронному носії інформації може бути складений платником із використанням безкоштовного спеціалізованого програмного забезпечення, актуальні версії якого розміщені на офіційному вебпорталі ДПС. Розрахунок складається та подається у двох примірниках. Другий примірник зі штампом контролюючого органу про отримання повертається платнику [126].

Необхідно відмітити, що адвокат, який провадить адвокатську діяльність без використання праці найманих працівників, і співпрацює з фізичними особами, також набуває статусу податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб у разі нарахування (виплати) доходів фізичній особі. При цьому слід враховувати, що згідно п. 177.8 ст. 177 ПК України під час нарахування (виплати) фізичній особі – підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності, адвокат, який нараховує (виплачує) такий дохід, не утримує податок на доходи у джерела виплати, якщо фізичною особою – підприємцем, яка отримує такий дохід, надано копію документу, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до п.п. 14.1.195 та 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПК України [1].

Слід також зазначити, що адвокат може бути податковим агентом у разі здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом. У пп. 170.10.3 п. 170.10 ст. 170 ПК України встановлено, що у разі

якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів [1]. Відповідно до п. 178.8 ст. 178 ПК України адвокати, які провадять адвокатську діяльність, та здійснюють на користь нерезидента – юридичної особи або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва на території України) будь-які виплати з доходів із джерелом їх походження із України, здійснюють нарахування та сплату податку на прибуток підприємств з доходів (прибутків) нерезидентів у порядку, розмірі та у строки, встановлені розділом III ПК України [1].

Згідно п.п. 133.1.4 п.п. 133.1 ст. 133 ПК України адвокати є платниками податку на прибуток підприємств щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку, визначеному пунктом 141.4 статті 141 ПК України [1]. Відповідно до п.п. 141.4.2 п. 141.1 ст. 141 ПК України резидент, у тому числі фізична особа – підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа –підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування, або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок на прибуток підприємств з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4-141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, що сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не

передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності [1].

Невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків адвокатом як податковим агентом зумовлює виникнення юридичної відповідальності. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, до адвоката як податкового агента застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна [1, 106, 108].

Таким чином, адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків. Необхідною умовою набуття адвокатом статусу податкового агента є обов'язкова наявність платника податків. Правовий статус адвоката як податкового агента формується на чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом. Адвокат є податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податку на прибуток підприємств. Основними податковими обов'язками адвоката як податкового агента є: 1) обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання; 2) обов'язок утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків; 3) обов'язок перерахувати податок до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків; 4) обов'язок подавати податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, до контролюючого органу за основним місцем обліку. За невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків для

адвоката як податкового агента передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність [119, с. 534].

### **2.3. Реалізація статусу адвоката як представника платника податків**

Важливу роль у виконанні податкового обов'язку платників податків відіграє інститут представництва. Згідно податкового законодавства платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах [1]. У разі укладення договору про надання правничої допомоги між платником податків та адвокатом щодо представництва інтересів у податковому органі особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває статусу представника платника податків. У зв'язку з цим постає питання з'ясування сутності статусу адвоката як представника платника податків.

Система суб'єктів і відносини між ними пов'язані та проявляються в особливостях способів реалізації правовідносин. Останні виступають комплексом прийомів і методів, за допомогою яких суб'єкти правовідносин реалізують свої права й обов'язки. Самостійне здійснення є шляхом реалізації більшості податкових правовідносин. У цьому випадку суб'єкт правовідносин здійснює свої права й обов'язки самостійно. Певне делегування прав і обов'язків платників податків здійснюється за допомогою представницького способу, коли реалізацію прав і обов'язків по сплаті податків здійснюють представники. Найчастіше необхідність дій представника залежить від складності правового режиму оподаткування [127, с. 127]. Податкове представництво сприяє головній меті

оподаткування – повному та своєчасному надходженню коштів до бюджетів різних рівнів [127, с. 7-8, 96].

На думку В.В. Хохуляка податкове представництво є специфічним правовим інститутом, що забезпечує всебічну реалізацію юридичними і фізичними особами своїх податкових прав і обов'язків. Воно регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків, який базується на відносинах влади, і підпорядкування, що забезпечується владним, імперативним методом на відміну від цивільно-правового представництва, яке має диспозитивний характер [128, с. 95].

В.Б. Марченко та М.Ф. Легкова під податковим представництвом розуміють правовідносини, через яке юридичні дії, що виконуються податковим представником від імені платника податку в межах повноважень, які визначаються особливістю, пов'язаною зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права й обов'язки платника податків [129, с. 87]. Податковий представник – це особа, на яку на підставах та в порядку, передбачених законом, покладено обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податку до бюджету чи державного цільового фонду від імені іншої особи (платника) та за рахунок коштів останньої [129, с. 65].

М.В. Жернаков зазначає, що представництво у сфері оподаткування – це правовідносини, у силу якого юридичні дії, вчинені податковим представником від імені суб'єкта, якого він представляє, у межах його повноважень, створюють, змінюють чи припиняють податкові права й обов'язки особи, яку представляють [130, с. 7].

М.П. Кучерявенко визначає податкове представництво як правовідносини, коли юридичні дії, які здійснюються податковим представником від імені платника податків в межах повноважень, які визначаються особливістю, що пов'язана зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права і обов'язки платників [21, с. 182].

Необхідно відмітити, що представництво є інститутом цивільного права. Представництво в цивільному праві – це організаційні немайнові відносини, в

яких одна особа (представник) має можливість вчиняти правочини й інші правомірні юридично значимі дії в межах наданих йому повноважень від імені та в інтересах іншої особи (принципала) щодо третіх осіб (за умови поінформованості останніх про це), чим безпосередньо створює, змінює або припиняє цивільні права та обов'язки і несе відповідальність перед особою, яку представляє. Об'єктом відносин представництва є юридично значимі дії, спрямовані на виникнення, зміну, припинення прав та обов'язків у межах юридичної процедури, і результат таких дій щодо осіб, інтереси яких представляють [131, с. 24]. Ознаки представництва: цивільні права та обов'язки належать одній особі, а здійснюються безпосередньо іншою; представник вчиняє певні юридичні дії (вчинення виключно фактичних (не юридичних) дій представництвом не охоплюється); представник діє не від свого імені, а від імені іншої особи; представник діє виключно в межах наданих йому повноважень; правові наслідки настають не для представника, а для особи, яку він представляє; представництво можливе лише щодо суб'єкта права [132, с. 155-156].

Відповідно до ст. 237 Цивільного кодексу України представництвом є правовідношення, в якому одна сторона (представник) зобов'язана або має право вчинити правочин від імені другої сторони, яку вона представляє. Не є представником особа, яка хоч і діє в чужих інтересах, але від власного імені, а також особа, уповноважена на ведення переговорів щодо можливих у майбутньому правочинів. Представництво виникає на підставі договору, закону, акта органу юридичної особи та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства [133]. Згідно ст. 238 Цивільного кодексу України представник може бути уповноважений на вчинення лише тих правочинів, право на вчинення яких має особа, яку він представляє. Представник не може вчиняти правочин, який відповідно до його змісту може бути вчинений лише особисто тією особою, яку він представляє. Представник не може вчиняти правочин від імені особи, яку він представляє, у своїх інтересах або в інтересах іншої особи, представником якої він одночасно є, за винятком комерційного представництва, а також щодо інших осіб, встановлених законом [133]. У ст. 239 Цивільного кодексу України

встановлено, що правочин, вчинений представником, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки особи, яку він представляє [133].

Основною та специфічною ознакою представництва є те, що в рамках цього правовідношення відбувається виступ однієї особи від імені іншої, тобто юридичні дії у стосунку до третіх осіб вчиняються однією особою, а наслідки їх вчинення покладаються безпосередньо на іншу особу. Представництво пов'язує трьох самостійних суб'єктів: особу, яку представляють, чії права та обов'язки встановлюються або здійснюються представником; представника, який ці права та обов'язки встановлює або здійснює, і третю особу, безпосередньо у стосунку до якої вони встановлюються або здійснюються. У такому значенні представництво виступає як засіб «юридичної трансмісії прав та обов'язків між особою, яку представляють, та третьою особою», тобто як засіб організації, упорядкування (виникнення, зміни чи припинення) певного правовідношення між особою, яку представляють, та третьою особою. Вказана ознака є вихідною для визначення місця представництва в загальній системі цивільних правовідносин. [134, с. 26].

Специфічною ознакою інституту представництва в податковому праві є те, що його основа закладається нормами інших галузей права, зокрема, цивільного та цивільного процесуального права [127, с. 94]. Але не варто плутати розуміння податкового представництва з представництвом в цивільному праві. Головним критерієм розмежування податкового представництва від цивільно – процесуального є спрямованість методу регулювання таких відносин. Податкове представництво регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків (сплату податків і зборів), що базується на відносинах [127, с. 95] влади й підпорядкування та забезпечується владними, імперативними методами на відміну від цивільно – правового представництва, що має диспозитивний характер [2]. Головним обов'язком платника податків є сплата відповідних податків та зборів. Причому такий обов'язок платник може реалізовувати як самостійно, так і через представників. Виконання податкового обов'язку через представника може

здійснюватися лише при наявності об'єктивних підстав. Такими підставами є неможливість виконання податкового обов'язку [2].

Слід зазначити, що необхідно розмежовувати такі категорії як податковий агент та представник платника податків – це окремі суб'єкти податкових правовідносин.

По-перше, обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення. Таким чином, цілком очевидна різна природа правовідносин у зв'язках «представник – платник податку» і «агент платник податку». У першому випадку для виникнення у представника прав й обов'язків щодо платника податку необхідно волевиявлення останнього. У другому ж ніякого волевиявлення платника податків для виникнення у податкового агента стосовно нього прав не потрібно, тому що вони в агента виникають у силу нормативного акта. По-друге, джерелом виплати доходу зобов'язаній особі завжди є податковий агент. Податковий представник зовсім не обов'язково є таким джерелом. Наприклад, платник податків укладає договір з підприємством на здійснення юридичного супроводу його діяльності з правом перерахування належних з його активів сум податкових платежів, ведення податкового обліку й подання відповідної звітності. У цьому випадку даному підприємству, як і податковому агентові, делеговано певний обсяг прав, проте від цього воно не стає джерелом виплати доходу для платника податків [127, с. 117]. Крім цього, на відміну від представника податковий агент представляє інтереси не платника податку, а свої особисті інтереси [124, с. 50-51].

Для співвідношення податкового агента та представника платника податків доцільно навести такі критерії: підстава виникнення: у податкового агента пряма дія закону, у представника – на підставі закону або договору; обсяг прав та обов'язків: у першому випадку нарахування, утримання з доходу, що нараховується платнику, та сплата, у випадку представника – це представництво законних інтересів платника податків та ведення його справ, пов'язаних зі

сплатою податків; відповідальність: податковий агент несе перед державою, представник – перед платником; наявність податкового зобов'язання: у податкового агента виникає самостійне податкове зобов'язання, у представника його немає [124, с. 51].

Особливості податкового представництва розкриваються через його суб'єктну складову. Така складова передбачає: 1) особу, яку представляють (платник податків); 2) представника (офіційний, уповноважений або законний); 3) третю особу (податкові органи, митні органи, інші особи наділені специфічною податковою компетенцією) [127, с. 106].

Податкове представництво, з огляду на суб'єктну розгалуженість, набуває певної складності та багаторівневості. Умовно, відносини, які складаються при податковому представництві, можна поділити на декілька рівнів. Першим з них є найнижчий рівень, який будується з відносин, які виникають між представником і особою, яку представляють. Другий рівень можна охарактеризувати виходом за межі відносин платник – представник, такий рівень можна назвати «вищим» [2]. На цьому рівні представник вже реалізує повноваження, передані йому платником, та представляє його законні інтереси, як правило перед владними суб'єктами податкового права [127, с. 106]. На підставі цього можна виділити внутрішні відносини (на нижчому рівні) і зовнішні відносини представництва (що здійснюють регулювання на вищому рівні) [127, с. 126].

Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника [1]. Представник платника податків користується правами, встановленими ПК України для платників податків [1]. Набуття статусу представника в податковому праві може відбуватися декількома способами: 1) активний – активні дії платника призводять до виникнення представництва; 2) пасивний – від платника податків не вимагається вчинення будь яких дій, представництво виникає на підставі закону [135].

Відповідно до п. 19.2 ст. 19 ПК України представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або

довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства [1].

На наш погляд, законодавче розуміння представника платника податків потребує певного коригування. У разі укладення договору про надання правничої допомоги адвокату необов'язково потрібно отримати довіреність, оскільки здійснювати представництво платника податків він може на підставі ордеру. У ч. 1 ст. 26 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» встановлено, що адвокатська діяльність здійснюється на підставі договору про надання правничої допомоги. Документами, що посвідчують повноваження адвоката на надання правничої допомоги, можуть бути: 1) договір про надання правничої допомоги; 2) довіреність; 3) ордер; 4) доручення органу (установи), уповноваженого законом на надання безоплатної правничої допомоги [33]. Ордер – це письмовий документ, що у випадках, встановлених цим Законом та іншими законами України, посвідчує повноваження адвоката на надання правничої допомоги. Ордер видається адвокатом, адвокатським бюро або адвокатським об'єднанням та повинен містити підпис адвоката. Адвокат зобов'язаний діяти в межах повноважень, наданих йому клієнтом, у тому числі з урахуванням обмежень щодо вчинення окремих процесуальних дій [33].

Отже, ордер є документом, що підтверджує повноваження адвоката як представника платника податків. У зв'язку з цим п. 19.2 ст. 19 ПК України доцільно доповнити таким реченням: «Повноваження адвоката як представника платника податків підтверджуються ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Підставою для набуття адвокатом статусу представника платника податків є договір про надання правничої допомоги.

Необхідно відмітити, що серед видів адвокатської діяльності в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачено такий вид як представництво інтересів фізичних і юридичних осіб у судах під час здійснення

цивільного, господарського, адміністративного та конституційного судочинства, а також в інших державних органах, перед фізичними та юридичними особами [33].

Згідно ст. 1 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» представництво – це вид адвокатської діяльності, що полягає в забезпеченні реалізації прав і обов’язків клієнта в цивільному, господарському, адміністративному та конституційному судочинстві, в інших державних органах, перед фізичними та юридичними особами, прав і обов’язків потерпілого під час розгляду справ про адміністративні правопорушення, а також прав і обов’язків потерпілого, цивільного позивача, цивільного відповідача у кримінальному провадженні [33].

Здійснюючи представництво платника податків адвокат виступає від імені та в інтересах особи, яку він представляє, має права та обов’язки, передбачені податковим законодавством для платника податків та професійні права та обов’язки, передбачені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність.

На наш погляд, представництво платника податків, передбачене ПК України, поширюється на ведення справ, пов’язаних із сплатою податків, а представництво як вид правничої допомоги, передбачене Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», є набагато ширшим і стосується не тільки ведення справ, пов’язаних із сплатою податків, а також забезпечення реалізації прав і обов’язків платника податків у судах щодо рішень податкових органів, які були прийняті.

Згідно п. 56.1 ст. 56 ПК України рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [1]. Згідно п. 56.2 ст. 56 ПК України у разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов’язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [1].

Відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами скарга може бути

подана особисто платником податків, який її подає, або його представником. Якщо скарга подається представником платника податків, до неї долучається оригінал або належним чином завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства [136]. Під час розгляду скарги адвокат (представник платника податків) має право: брати участь у розгляді матеріалів скарги; під час розгляду матеріалів скарги висловлювати свою думку з питань, які виникають під час такого розгляду; надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги; до прийняття рішення по скарзі відкликати її повністю або частково шляхом направлення заяви в письмовій або в електронній формах засобами електронного зв'язку до контролюючого органу, який її розглядає; отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами розгляду скарги; ознайомлюватись із матеріалами перевірки та адміністративного оскарження в електронній та письмовій формі, робити з них копії, виписки за допомогою технічних засобів; здійснювати технічну фіксацію засідання з розгляду матеріалів скарги за допомогою фото-, кінозйомки, відео-, звукозапису; взаємодіяти з контролюючим органом у режимі відеоконференції з метою надання усних пояснень; заявляти клопотання, що стосуються предмета розгляду скарги, в тому числі про: участь та надання пояснень під час розгляду матеріалів скарги осіб, що проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь у прийнятті оскаржуваного рішення; присутність під час розгляду матеріалів скарги за участю платника податків представників засобів масової інформації (якщо здійснюється відкритий розгляд матеріалів скарги). У скарзі адвокат як представник платника податків має право заявити про своє бажання бути присутнім особисто при розгляді скарги, у тому числі в режимі відеоконференції, а контролюючий орган зобов'язаний повідомити його про дату, час та місце / спосіб розгляду скарги не пізніше ніж за 5 календарних днів до дати розгляду такої скарги [136].

Представництво платника податків адвокатом в судовому порядку здійснюється судами адміністративної юрисдикції. Згідно ч. 1 ст. 19 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) юрисдикція

адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових спорах, зокрема спорах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження [137]. Відповідно до ст. 16 КАС України учасники справи мають право користуватися правничою допомогою, а представництво в суді, як вид правничої допомоги, здійснюється виключно адвокатом (професійна правнича допомога), крім випадків, встановлених законом [137].

Згідно ч. 1 ст. 55 КАС України сторона, третя особа в адміністративній справі, а також особа, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах іншої особи, може брати участь у судовому процесі особисто (самопредставництво) та (або) через представника. Представником в суді може бути адвокат, який діє від імені свого клієнта. Повноваження адвоката як представника підтверджуються довіреністю або ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру і адвокатську діяльність» [137]. Відповідно до ч. 1 ст. 60 КАС України адвокат як представник, який має повноваження на ведення справи в суді, здійснює від імені особи, яку він представляє, її процесуальні права та обов'язки [137]. Основні права та обов'язки адвоката в адміністративному судочинстві передбачені у ст. ст. 44, 47 КАС України.

Адвокат в адміністративному судочинстві має право: 1) ознайомлюватися з матеріалами справи, робити з них витяги, копії, одержувати копії судових рішень; 2) подавати докази; брати участь у судових засіданнях, якщо інше не визначено законом; брати участь у дослідженні доказів; ставити питання іншим учасникам справи, а також свідкам, експертам, спеціалістам; 3) подавати заяви та клопотання, надавати пояснення суду, наводити свої доводи, міркування щодо питань, які виникають під час судового розгляду, і заперечення проти заяв, клопотань, доводів і міркувань інших осіб; 4) ознайомлюватися з протоколом судового засідання, записом фіксування судового засідання технічними засобами, робити з них копії, подавати письмові зауваження з приводу їх неправильності чи

неповноти; 5) оскаржувати судові рішення у визначених законом випадках; 6) користуватися іншими визначеними законом процесуальними правами; 7) на будь-якій стадії судового процесу відмовитися від позову; 8) збільшити або зменшити розмір позовних вимог шляхом подання письмової заяви до закінчення підготовчого засідання або не пізніше ніж за п'ять днів до першого судового засідання, якщо справа розглядається в порядку спрощеного позовного провадження; 9) визнати позов повністю або частково, подати відзив на позовну заяву; 10) досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі [137].

Адвокат в адміністративному судочинстві зобов'язаний: 1) виявляти повагу до суду та до інших учасників судового процесу; 2) сприяти своєчасному, всебічному, повному та об'єктивному встановленню всіх обставин справи; 3) з'являтися в судові засідання за викликом суду, якщо їх явка визнана судом обов'язковою; 4) подавати наявні у них докази в порядку та строки, встановлені законом або судом, не приховувати докази; 5) надавати суду повні і достовірні пояснення з питань, які ставляться судом, а також учасниками справи в судовому засіданні; 6) виконувати процесуальні дії у встановлені законом або судом строки; 7) виконувати інші процесуальні обов'язки, визначені законом або судом [137].

Таким чином, адвокат як представник платника податків має права та обов'язки, передбачені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність, податковим законодавством та законодавством про адміністративне судочинство. Специфікою податкової правосуб'єктності адвоката як представника платника податків є відсутність у її складі податкової деліктоздатності. Оскільки, представник своїми активними діями реалізує податковий обов'язок платника, то і негативні правові наслідки невиконання або неналежного виконання податкового обов'язку будуть виникати саме для платника податків [55, с. 131]. Відповідно до ст. 36 ПК України відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків [1]. У ст. 110 ПК України серед суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення

податкових правопорушень, відсутній такий суб'єкт як представник платника податків [1]. Головний обов'язок адвоката як представника платника податків під час ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, це своєчасне подання звітності щодо обчислення і сплати податків та зборів до податкового органу.

## **Висновки до розділу 2**

1. Обов'язок із сплати податків у адвоката виступає наслідком набуття права на заняття адвокатською діяльністю та отримання доходу від провадження адвокатської діяльності. Адвокат є спеціальним зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин. Фізична особа має право провадити адвокатську діяльність у разі отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. Отримання такого свідоцтва є обставиною, що визначає особливості оподаткування доходів фізичних осіб, які здійснюють адвокатську діяльність.

2. Правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнятна особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; 6) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру.

3. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми адвокатської діяльності. Доходи адвоката, отримані від провадження адвокатської діяльності індивідуально як самозайнятної особи, оподатковуються за загальною системою оподаткування.

Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, може перебувати у статусі найманого працівника та адвоката-засновника, у цих випадках обов'язкові платежі сплачує податковий агент від імені та за рахунок адвоката з доходів, що виплачуються. Доходи адвоката, отримані за договорами цивільно-правового характеру, оподатковуються аналогічно до адвоката, який має статус найманого працівника. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, як самозайнята особа, обмежений в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від адвоката, який здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Цей аспект суттєво впливає на правовий статус адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально. У зв'язку з цим правове регулювання оподаткування доходів адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, потребує суттєвого перегляду та законодавчого удосконалення.

4. Адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків. Необхідною умовою набуття адвокатом статусу податкового агента є обов'язкова наявність платника податків. Правовий статус адвоката як податкового агента формується на чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-якої виплати з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом.

5. Адвокат є податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування та податку на прибуток підприємств. Основними податковими обов'язками адвоката як податкового агента є: 1) обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання; 2) обов'язок утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків; 3) обов'язок перерахувати податок до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків; 4) обов'язок подавати податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, до контролюючого органу за основним місцем обліку.

6. Підставою для набуття адвокатом статусу представника платника податків є укладення договору про надання правничої допомоги між платником податків та адвокатом щодо представництва інтересів у податковому органі. Адвокат як представник платника податків – це особа, яка провадить адвокатську діяльність, та здійснює юридичні дії від імені платника податків щодо сплати податків і зборів. Представництво адвоката у сфері оподаткування пов'язує трьох самостійних суб'єктів: 1) особу, яку представляють (платник податків); 2) представника (адвокат); 3) третю особу (податкові органи).

7. Законодавче розуміння представника платника податків потребує певного коригування. У разі укладення договору про надання правничої допомоги адвокату необов'язково потрібно отримати довіреність, оскільки здійснювати представництво платника податків він може на підставі ордеру. Ордер є документом, що підтверджує повноваження адвоката як представника платника податків. У зв'язку з цим п. 19.2 ст. 19 ПК України доцільно доповнити таким реченням: «Повноваження адвоката як представника платника податків підтверджуються ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

8. Серед видів адвокатської діяльності в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачено такий вид як представництво інтересів фізичних і юридичних осіб у судах під час здійснення цивільного, господарського, адміністративного та конституційного судочинства, а також в

інших державних органах, перед фізичними та юридичними особами. Представництво платника податків, передбачене ПК України, поширюється на ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, а представництво як вид правничої допомоги, передбачене Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», є набагато ширшим і стосується не тільки ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, а також забезпечення реалізації прав і обов'язків платника податків у судах щодо рішень податкових органів, які були прийняті.

9. Адвокат як представник платника податків має права та обов'язки, передбачені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність, податковим законодавством та законодавством про адміністративне судочинство. Специфікою податкової правосуб'єктності адвоката як представника платника податків є відсутність у її складі податкової деліктоздатності. Оскільки, адвокат як представник своїми активними діями реалізує податковий обов'язок платника, то і негативні правові наслідки невиконання або неналежного виконання податкового обов'язку будуть виникати саме для платника податків. Головний обов'язок адвоката як представника платника податків під час ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, це своєчасне подання звітності щодо обчислення і сплати податків та зборів до податкового органу.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СТАТУСУ АДВОКАТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

#### 3.1. Гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин

Недостатньо лише задекларувати правовий статус адвоката як суб'єкта податкових правовідносин у законодавстві. Необхідно також створити належні умови для реалізації податково-правового статусу адвоката, тобто встановити гарантії його забезпечення.

Держава, визначаючи правовий статус адвоката як суб'єкта податкових правовідносин в законодавстві, бере на себе певні зобов'язання зі створення сприятливих умов для ефективного його забезпечення [138, с. 219]. Такими умовами є гарантії, які охоплюють всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію податково-правового статусу адвоката, на усунення можливих перешкод його повного або належного здійснення [71, с. 63].

Гарантія є видом забезпечувальних умов [139, с. 522]. Гарантії забезпечують досягнення конкретного результату, створюють умови для функціонування певних суспільних відносин [140, с. 130]. Юридичними гарантіями ті чи інші «засоби і способи» стають лише через юридичну форму, через їхнє закріплення в нормах права. Сам по собі термін «юридичні гарантії» вказує на їхню нормативно-правову основу. Натомість забезпечення гарантованості полягає передусім у здійсненні прав та виконанні обов'язків, які передбачені в чинних правових нормах [141, с. 285].

У юридичній літературі наводяться різні інтерпретації поняття «гарантії».

Так, автори видання «Популярна юридична енциклопедія» під гарантіями законності розуміють зумовлену закономірностями суспільного розвитку систему умов та засобів, що забезпечують процес реалізації законності і тим самим

формують таку впорядкованість соціальних відносин, яка сприяє руху країни до стану демократії і формуванню правової держави [142, с. 74].

У «Юридичній енциклопедії гарантії законності трактуються як сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного або належного здійснення [143, с. 555].

Т.М. Заворотченко вважає, що гарантії, по-перше, становлять собою певні умови, за яких можлива найповніша і всебічна реалізація прав; по-друге, засоби, які ефективно забезпечують охорону і захист прав у разі їх незаконного порушення [144, с. 29].

О.Ф. Фрицький визначає правові гарантії як надання державою формальної (юридичної) загальнообов'язковості умовам, необхідним для того, щоб кожна людина могла скористатися особистими правами і свободами [145, с. 177].

П.М. Рабінович гарантії основних прав і свобод характеризує як умови і засоби, принципи та норми, які забезпечують здійснення, охорону і захист зазначених прав, є порукою виконання державою та іншими суб'єктами правовідносин тих обов'язків, які покладаються на них з метою реалізації конституційних прав та свобод людини і громадянина [146, с. 246].

В.В. Іванов стверджує, що юридичні гарантії законності – це закріплені правом засоби, за допомогою яких забезпечуються правомірні дії усіх учасників суспільних відносин, відбувається попередження та припинення порушень законності, виявлення та усунення порушень, що сталися [147, с. 75–76].

Є.В. Білозьоров вважає, що гарантії є основним елементом системи захисту прав, що являють собою систему конкретних засобів, завдяки яким стає реальним ефективне здійснення відповідних прав і свобод, їх охорона і захист від правопорушення. На його думку, головне призначення гарантій полягає в забезпеченні суб'єктів рівними правовими можливостями для набуття, реалізації, охорони та захисту прав [148, с. 21].

А.Ф. Крижанівський характеризує гарантію як можливість отримати задоволення свого права чи інтересу за будь-яких умов за рахунок зовнішніх

(додаткових) засобів чи дій гаранта – суб'єкта, який бере на себе зобов'язання виконати обов'язок зобов'язаної сторони за умови її власної неспроможності це зробити. Гарантія виступає своєрідною запорукою на випадок, якщо не спрацьовують діючі у суспільній практиці зобов'язання і умови їхнього здійснення. Тобто гарантія – це своєрідний «страховий поліс» для уповноваженого суб'єкта [149, с. 86].

Б.І. Стахура в широкому розумінні гарантії визначає як сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, які спрямовані на повну реалізацію і всебічну охорону прав і свобод громадян, на усунення причин і умов їх неналежного здійснення і захист від порушень. Встановлюючи зміст і обсяг прав і свобод людини, держава бере на себе гарантію виконання цих установок. Більш того, враховуючи, що реалізація прав і свобод громадян неминуче пов'язана із необхідністю застосування заходів процесуального примусу, держава змушена виробити дієвий механізм, що обмежує домагання органів державної влади на безроздільне панування у сфері регулювання взаємовідносин з населенням. У цьому плані гарантії можуть розглядатися як система умов, засобів і способів, що забезпечують рівні можливості для виявлення, набуття і реалізації прав і свобод [150, с. 91].

А.В. Пономаренко під юридичними гарантіями розуміє відображені у нормативно-правових актах, які приймаються уповноваженими на те державними органами і являють собою сукупність умов, способів та засобів, за допомогою яких визначаються умови і порядок реалізації, здійснення прав і свобод особи, а також їх охорону, захист та відновлення у разі порушення. Юридичним гарантіям притаманні ознаки, які мають важливе значення, адже вони відображають специфічні властивості, за допомогою яких можливо відокремити юридичні гарантії від інших видів гарантій [151, с. 41].

О.Ф. Скакун у юридичних гарантіях виокремлює такі складові: 1) юридичні умови – якісний стан чинних джерел (форм) права: нормативно-правових актів, нормативно-правових договорів, судових прецедентів, правових звичаїв тощо, а також актів тлумачення норм права і правозастосовних актів; 2) правові способи –

досконале законодавство і його відповідність нормам Конституції; нагляд і контроль за станом законності, включаючи конституційний судовий контроль; попередження і припинення правопорушень; захист, відновлення порушених прав; реалізація юридичної відповідальності; наявність надійних і загальнодоступних юридичних процедур і процесів; розвинена правосвідомість і правова культура населення тощо; 3) організаційно-правові засоби – реалізація принципу поділу влади; ретельний підбір кадрів; організація умов для нормального функціонування юрисдикційних та правоохоронних органів, їх структурних підрозділів з метою ефективною протидії випадкам організованої злочинності, наркобізнесу, тероризму, корупції тощо [152, с. 502–503].

Т.М. Заворотченко серед ознак юридичних гарантіях виділяє такі: нормативність, яка передбачає визначення гарантій лише в текстах нормативно-правових актів; системність, яка полягає в тому, що всі юридичні гарантії тісно й нерозривно пов'язані, є взаємозалежними і взаємопов'язаними, тобто утворюють певну систему; комплексність – у реальному житті юридичні гарантії діють спільно (системно), підкріплюють і взаємно посилюють одна одну; постійність – дія гарантії прав не припиняється і не виникає епізодично; юридична надійність, яка відображає, з одного боку, зв'язок гарантії із соціальною ситуацією, а з іншого – стабільність її соціального змісту; реальність, яка полягає у тому, що юридичні гарантії повинні забезпечити особі реальне користування наданими законодавством України правами [153, с. 16].

У податковій юридичній літературі гарантії інтерпретуються наступним чином.

Я.В. Греца гарантії прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин визначає як норми, принципи, умови і засоби, які в своїй сукупності забезпечують здійснення, охорону і захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання визначених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів [154, с. 34].

Н.В. Махиніч під гарантіями забезпечення та захисту прав і законних інтересів платників податків розуміє правові норми та всі умови, засоби,

спрямовані на забезпечення непорушності прав та законних інтересів платників податків, а також відновлення юридичного та фактичного становища платників податків, що існувало до порушення їх прав та законних інтересів [155, с. 58].

Ю.В. Гаруст гарантії забезпечення прав у податковій сфері трактує як систему взаємопов'язаних умов та факторів (обставин, засобів тощо), що створюються і впроваджуються у суспільне життя державою, які надають громадянам реальну змогу (можливість) вільно і безперешкодно реалізовувати свої податкові та тісно пов'язані із ними права, а також звертатися до передбачених законодавством засобів захисту і відновлення цих прав у разі їх порушення [156, с. 78]. Серед характерних ознак гарантій забезпечення прав у податковій сфері вчений виділяє такі: а) мають державну природу – держава створює норми, тобто закріплює на законодавчому рівні основні положення. При цьому держава виступає головним суб'єктом забезпечення суспільного добробуту, рівень та стан якого залежить від кола та ефективності діючих в державі гарантій захисту прав; б) основні гарантії захисту прав відображаються у відповідних нормативно-правових актах. Формальна визначеність гарантій захисту прав у тексті закону та підзаконних нормативно-правових актах наділяє гарантії такими властивостями, як загальність, загальнообов'язковість та законодавча захищеність; в) мають універсальний та безперервний характер, тобто поширюються не визначену територію і не обмежені у часі, гарантії захисту прав діють постійно, однаковою мірою належать усім суб'єктам (кому адресовані); г) визначають рівень розвитку основних сфер суспільного життя. За допомогою аналізу положень, що характеризують гарантії захисту, можна визначити пріоритети державної політики та рівень розвитку національної системи права; д) мають реальний та доцільний характер, тобто носять не просто декларативний характер, а створюють умови та фактори, що дозволяє зробити процес втілення в життя даних положень більш зрозумілим; е) мають вигляд складової системи, з власною внутрішньою структурою, елементами які постійно взаємодіють [156, с. 78-79].

Отже, гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин – це передбачені законодавством умови, прийоми та засоби забезпечення належного здійснення, охорони, захисту та відновлення у разі порушення, прав та обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування.

У теорії права гарантії класифіковано на загальні та спеціальні. Загальними є об'єктивні умови суспільного співжиття, у межах яких здійснюється правове регулювання та функціонує правова система. Вони визначають атмосферу функціонування та реалізації права, його ефективність і, як наслідок, визначають рівень законності. Вони ж створюють необхідні умови для розвитку і вдосконалення права, а отже, і для підвищення рівня законності. Спеціальні умови визначено як сукупність юридичних та організаційних засобів, створених спеціально для забезпечення законності [73, с. 443].

Серед загальних гарантій виокремлено економічні, політичні і організаційні [157, с. 207], ідеологічні [158, с. 224], соціальні та організаційні [146, с. 246], морально-духовні, громадські [159, с. 144]. Спеціально-юридичні, що охоплюють такі гарантії: удосконалення законодавства; внутрішньовідомчий і міжвідомчий контроль; діяльність державних органів, які безпосередньо стоять на сторожі законності; діяльність адвокатури; інститут скарг і заяв громадян [159, с. 144].

Вказана система гарантій може бути повною мірою застосована і до податкових правовідносин. Разом з тим, в системі гарантій реалізації статусу суб'єктів податкових правовідносин слід розмежувати засоби, що використовуються для реалізації та захисту прав платників податків, а з другого боку – для забезпечення інтересів держави та уповноважених нею органів як суб'єктів податкових правовідносин [154, с. 35].

З огляду на викладене, вважаємо, що гарантії статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин поділяються на загальні та спеціальні. До загальних гарантій належать об'єктивні умови розвитку правового регулювання та існування правопорядку у сфері оподаткування [160, с. 399; 161, с. 848]. Спеціальні (юридичні) гарантії – це сукупність умов і засобів, що закріплені

чинним законодавством і безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захисту прав і обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність [162, с. 332].

Гарантією реалізації статусу адвоката як платника податків є його податковий обов'язок – обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України [1].

До загальних гарантій реалізації статусу адвоката як платника податків доцільно віднести реалізацію принципів, передбачених ст. 4 ПК України, а саме: загальність оподаткування (кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України); рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу); невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; фіскальна достатність (встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями); соціальна справедливість (установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків); економічність оподаткування (установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування); нейтральність оподаткування (установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків); стабільність (зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року); рівномірність та зручність сплати (установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення

витрат бюджету та зручності їх сплати платниками); єдиний підхід до встановлення податків та зборів (визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку) [1].

До загальних гарантій реалізації статусу адвоката як платника податків доцільно також віднести такі положення ст. 4 ПК України: загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають; податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів; устанавлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до ПК України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України; при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [1].

Отже, загальні гарантії реалізації статусу адвоката як платника податків сприяють виконанню податкового обов'язку і відображають основні засади правового регулювання податкових правовідносин.

До спеціальних гарантій реалізації статусу адвоката як платника податків доцільно віднести заходи, які забезпечують виконання ним свого податкового обов'язку, а саме: податковий контроль та податково-правовий примус.

Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників

податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 ПК України; обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до ст. 39-3 ПК України [1].

Податково-правовий примус є особливим видом державного примусу, який становить собою встановлену нормами податкового законодавства систему заходів впливу, що застосовуються до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми, з метою забезпечення реалізації ними податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів [163, с. 67–68]. До заходів податково-правового примусу у разі невиконання або неналежного виконання обов'язку із сплати податку та збору необхідно віднести такі: адміністративний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій на рахунках платника, заборона відчуження платником податків свого майна, стягнення податкового боргу, пеня, штраф [1].

Аналогічні гарантії передбачені для реалізації статусу адвоката як податкового агента. Єдина відмінність між гарантіями реалізації статусів адвоката як платника податків та адвоката як податкового агента полягає в тому, що гарантією реалізації статусу адвоката як податкового агента є його обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [1].

До гарантій реалізації статусів адвоката як платника та адвоката як податкового агента необхідно віднести передбачені податковим законодавством їх права. Наприклад, оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) (згідно п. 56.1 ст. 56 ПК України рішення, прийняті

контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку); вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів; на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб); відкрито застосовувати технічні прилади і технічні засоби, що мають функції фото- і кінозйомки, відеозапису, засоби фото- і кінозйомки, відеозапису; відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію (відеозйомку), накопичувати та використовувати таку мультимедійну інформацію (фото, відео-, звукозапис) під час проведення перевірок; право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб тощо.

Слід зазначити, що гарантії прав адвоката як платника податків та адвоката як податкового агента у тому числі включають і обов'язки владних суб'єктів із їх забезпечення. Юридична гарантованість правомочності на оскарження не буде мати ніякого практичного значення, якщо їй не відповідає обов'язок протилежної сторони прийняти скаргу, розглянути та винести по ній рішення [164, с. 191; 90, с. 69].

Важливим принципом спеціальних гарантій реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента є презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [1].

Окремим особливим видом спеціальних гарантій реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента є встановлення юридичної відповідальності для контролюючих органів [1]. Згідно п. 109.1 ст. 109 ПК

України до суб'єктів податкового правопорушення віднесено контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб [1]. У п. 109.4 ст. 109 ПК України передбачено, що контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини [1]. Відповідно до п. 110.3 ст. 110 ПК України контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень ст. 114 ПК України. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів [1].

У ст. 114 ПК України встановлено, що шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб. Шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, що визнаються податковими правопорушеннями відповідно ПК України, відшкодовується в повному обсязі в порядку, передбаченому законодавством про відшкодування шкоди.

Особа, чії права порушені, за наявності обставин, передбачених п. 128.2 ст. 128 ПК України, має право заявити вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої станом на дату визнання таких рішень, дій чи бездіяльності незаконними, у порядку, передбаченому законодавством. У такому разі доведенню підлягає лише протиправність рішень, дій чи бездіяльності стосовно особи. Шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, може включати: вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна платника податків, визначена відповідно до вимог законодавства; додаткові витрати, понесені платником податку внаслідок протиправних рішень, дій чи бездіяльності контролюючих

органів, їх посадових (службових) осіб (штрафні санкції, сплачені контрагентам платника податку, вартість додаткових робіт, послуг, додатково витрачених матеріалів тощо); документально підтвержені витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням (крім сум, що підлягають відшкодуванню в порядку розподілу судових витрат згідно із процесуальним законодавством) незаконних (протиправних) рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (юридичний супровід, не пов'язаний із захистом, наданим адвокатом, відрядження працівників або представників платника податку, залучення експертів, отримання необхідних доказів, виготовлення копій документів тощо). Сума такого відшкодування не повинна перевищувати 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня календарного року, в якому приймається відповідне судове рішення або рішення іншого органу, у передбачених законом випадках. Шкода, заподіяна платнику податків внаслідок податкового правопорушення контролюючого органу, відшкодовується за рішенням суду [1].

Відповідно до п. 128.2 ст. 128 ПК України податковими порушеннями, відшкодування шкоди за вчинення яких згідно з п. 114.2 ст. 114 ПК України допускається внаслідок доведення лише факту його вчинення, є: прийняття незаконного рішення, а так само вчинення незаконних діянь (дій або бездіяльності) контролюючим органом та/або його посадовими (службовими) особами, що призвели до безпідставної відмови в набутті, а так само до безпідставної втрати особою статусу платника податку або платника одного з податків, набуття та/або анулювання (втрата) якого відбувається за рішенням контролюючого органу; невнесення або несвоєчасне внесення контролюючим органом даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та/або порушення строків початку проведення камеральної перевірки, передбаченої п. 200.10 ст. 200 ПК України, а у випадках, визначених п. 200.11 ст. 200 ПК України, - перевірки, зазначеної у такому пункті, якщо за результатами таких протиправних діянь було порушено строки повернення сум бюджетного відшкодування; прийняття посадовими (службовими) особами контролюючого

органу рішення про використання майна, визначеного п. 87.3 ст. 87 ПК України, як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків; перешкоджання посадовими (службовими) особами контролюючого органу звільненню майна особи з-під режиму тимчасового затримання; незаконне застосування посадовими (службовими) особами контролюючого органу арешту майна або коштів на рахунках; безпідставне внесення посадовими (службовими) особами контролюючого органу даних про наявність податкового боргу платника податків або несвоєчасне внесення чи невнесення даних про відсутність податкового боргу платника податків [1].

Аналіз спеціальних гарантій реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента дозволяє їх класифікувати на регулятивні, охоронні та захисні. Така класифікація спеціальних гарантій реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента зумовлена обов'язковим нормативним закріпленням в податковому законодавстві і виникненням на їх основі податкових правовідносин.

У теорії права під регулятивними нормами права розуміються правила поведінки, призначені для упорядкування суспільних відносин шляхом надання їх учасникам прав і покладання на них обов'язків [46, с. 301]. Саме регулятивними нормами закріплюються права та обов'язки адвоката як платника податків та податкового агента, а також порядок їх здійснення. Наприклад, стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПК України; вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; одержувати розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в порядку і на умовах, встановлених ПК України тощо.

У свою чергу охоронні норми права – це правила поведінки, що визначають умови застосування до суб'єкта правовідносин попереджувальних заходів державного впливу в конфліктних ситуаціях, а також характер і зміст цих заходів

у випадках відсутності правопорушення – при створенні суперечливих обставин, що загрожують реалізації регулятивних норм, при проведенні контролю за процесом здійснення права з боку компетентних органів тощо [46, с. 313]. Саме охоронними нормами закріплюються заходи, які забезпечують виконання адвокатом як платником податків та податковим агентом свого податкового обов'язку, а саме: податковий контроль та податково-правовий примус.

Натомість захисні норми права – це правила поведінки, що визначають державне реагування на порушення закріплених у нормах права суспільних відносин; відновлення правового стану в разі спричинення шкоди суб'єктам правовідносин, суспільству, правопорядку [46, с. 312]. Наприклад, оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) в адміністративному або судовому порядку; встановлення юридичної відповідальності для контролюючих органів; відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб тощо.

Особливими є гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Це зумовлено наступним. По-перше, адвокат здійснює представництво законних інтересів платника податків та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків. Адвокат як представник платника податків користується правами, встановленими ПК України для платників податків. Відповідно, на адвоката як представника платника податків поширюються регулятивні спеціальні гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії, передбачені податковим законодавством, стосуються платника податків. По-друге, адвокат як представник платника податків провадить адвокатську діяльність і на нього поширюється гарантії адвокатської діяльності, передбачені ст. 23 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Тому охоронні та захисні спеціальні гарантії адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність. До цих гарантій адвоката як представника платника податків доцільно віднести такі: забороняються будь-які втручання і перешкоди

здійсненню адвокатської діяльності; забороняється вимагати від адвоката надання відомостей, що є адвокатською таємницею; життя, здоров'я, честь і гідність адвоката та членів його сім'ї, їх майно перебуває під охороною держави, а посягання на них тягнуть відповідальність, передбачену законом; забороняється втручання у приватне спілкування адвоката з клієнтом; забороняється втручання у правову позицію адвоката; не можуть бути підставою для притягнення адвоката до відповідальності його висловлювання у справі, у тому числі ті, що відображають позицію клієнта, заяви у медіа, якщо при цьому не порушуються професійні обов'язки адвоката; забороняється ототожнення адвоката з клієнтом; органи державної влади, органи місцевого самоврядування, їх посадові і службові особи у відносинах з адвокатами зобов'язані дотримуватися вимог Конституції України та законів України, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року та протоколів до неї, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, практики Європейського суду з прав людини [33].

Підсумовуючи викладене, доходимо до висновку, що реалізація статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин здійснюється за допомогою загальних та спеціальних гарантій. Конкретні гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин залежать від статусу адвоката у сфері оподаткування: адвокат як платник податків, адвокат як податковий агент, адвокат як представник платника податків. Загальні гарантії відображають основні засади правового регулювання податкових правовідносин та сприяють виконанню податкового обов'язку адвоката як платника податків та адвоката як податкового агента. Спеціальні гарантії (регулятивні, охоронні, захисні) забезпечують виконання податкового обов'язку адвоката як платника податків та адвоката як податкового агента. На адвоката як представника платника податків поширюються встановлені податковим законодавством регулятивні спеціальні гарантії. Охоронні та захисні спеціальні гарантії на адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність і стосуються безпосередньо гарантій адвокатської діяльності.

### **3.2. Напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин**

На сучасному етапі розвитку податкових правовідносин необхідна ефективна система оподаткування залежно від виду платників податків. Одним із видів платників податків, на яких згідно з податковим законодавством покладено обов'язок сплачувати податки і збори, є адвокат. Ключовою проблемою у реалізації статусу адвоката як платника податків є оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально.

Перш за все, слід звернути увагу на те, що податкове законодавство дозволяє адвокатам здійснювати адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Так, особа, яка отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, стає на облік у податковому органі не як самозайнята особа, а як фізична особа – підприємець за кодом виду економічної діяльності 69.10 – «Діяльність у сфері права». За такою реєстрацією адвокат набуває додаткового статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Набуття такого статусу дає можливість обрати спрощену систему оподаткування та бути платником єдиного податку. Натомість особа, яка отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, стає на облік у податковому органі як самозайнята особа, немає можливості обрати спрощену систему оподаткування та бути платником єдиного податку. При цьому законодавство про адвокатуру та адвокатську діяльність не передбачає такої організаційної форми адвокатської діяльності як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. У зв'язку з цим виникає питання стосовно законності здійснення адвокатської діяльності в межах підприємницької діяльності.

Відповідно до Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженої наказом Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185, фізична особа, яка здійснює

незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом [110].

У листі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 25 березня 2016 року №7286/10/26-15-13-02-16 щодо оподаткування діяльності адвоката зауважено, що Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» не заборонено займатись адвокатською діяльністю фізичній особі, яка зареєстрована як фізична особа – підприємець. Підпунктом 4 п. 6.7 розд. VI Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 визначено, що якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа здійснює незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується в контролюючих органах як фізична особа – підприємець. У такому разі фізична особа зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем свого постійного проживання заяву за ф. № 5-ОПП з позначкою «Зміни» та копію документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, визначеного у п.п. 1 п. 6.7 розд. VI Порядку обліку платників податків і зборів. Пунктом 291.3 ст. 291 ПК України визначено, що обрати спрощену систему оподаткування може юридична особа чи фізична особа – підприємець. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку визначено главою 1 Розділу IV ПК України. Виходячи з викладеного фізична особа – адвокат, яка здійснює незалежну професійну діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності та обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом [165].

У індивідуальній податковій консультації Державної фіскальної служби України від 28 вересня 2017 року № 2069/К/99-99-13-02-03-14/ПК зазначено, що фізична особа – підприємець, яка застосовує спрощену систему оподаткування, не може здійснювати адвокатську діяльність, а до доходів, отриманих від провадження адвокатської діяльності, не може бути застосовано спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Тобто фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. Адвокатська діяльність не є підприємницькою і не може здійснюватися фізичною особою – підприємцем [166].

У індивідуальній податковій консультації Головного управління Державної податкової служби у м. Києві від 13 листопада 2024 року № 5239/ПК/26-15-24-01-13-08 вказано, що фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. Адвокатська діяльність не є підприємницькою і не може здійснюватися фізичною особою – підприємцем. Разом з тим згідно з нормами Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та ПК України для фізичної особи, яка провадить незалежну адвокатську діяльність, не передбачено обмежень щодо одночасного здійснення підприємницької (відмінної від адвокатської) діяльності, не забороненої законом, у разі реєстрації такої особи підприємцем. При цьому фізична особа, яка здійснює підприємницьку діяльність та одночасно провадить незалежну професійну діяльність, веде окремий облік доходів/витрат, отриманих/понесених від провадження незалежної професійної діяльності і підприємницької діяльності, та здійснює окремо розрахунки з бюджетом. Порядок оподаткування доходів фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, встановлено ст. 178 та п.п. 1.2 п. 161 підрозділу 10 розділу XX «Перехідних положень» ПК України, відповідно до яких з доходів, отриманих від незалежної професійної діяльності, сплачується податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Порядок оподаткування доходів від підприємницької діяльності, фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку, визначено главою 1 розділу XIV ПК України. При цьому відповідно до п. 291.3 ст. 291 ПК

України спрощена система оподаткування, обліку та звітності застосовується виключно юридичними особами або фізичними особами – підприємцями. Отже, застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, ПК України не передбачено. Особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність та одночасно перебуває на обліку як фізична особа – підприємець веде окремий облік доходів/витрат, отриманих/понесених від провадження незалежної професійної діяльності і підприємницької діяльності та здійснює окремо розрахунки з бюджетом. При цьому до доходів, одержаних від провадження незалежної адвокатської діяльності, не застосовуються норми глави 1 розділу XIV ПК України, тобто оподаткування таких доходів здійснюється відповідно до положень ст. 178 ПК України [167].

Отже, згідно позиції податкових органів фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність індивідуально, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. Адвокатська діяльність не є підприємницькою і не може здійснюватися фізичною особою – підприємцем. Фізична особа – підприємець, яка застосовує спрощену систему оподаткування не може здійснювати адвокатську діяльність, а до доходів, отриманих від провадження адвокатської діяльності, не може бути застосовано спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Водночас судова практика щодо здійснення адвокатської діяльності в межах підприємницької діяльності із статусом фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності є різноманітною.

Так, у рішенні Одеського окружного адміністративного суду у справі № 1540/3615/18 зазначено, що незважаючи на те, що Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» не містить спеціальних положень, пов'язаних із обмеженням дії загальних норм ч. 1 ст. 50 Цивільного кодексу України про можливість здійснення підприємницької діяльності фізичною особою з повною цивільною дієздатністю за умови державної реєстрації її у встановленому законом порядку як підприємця, види діяльності, які здійснює

фізична особа – підприємець, не можуть бути тотожними тим, що визначені у Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах здійснення такої адвокатської діяльності. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом. Наказом Державної податкової служби України від 24 грудня 2012 року № 1185 затверджено Узагальнюючу податкову консультацію щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), в якій викладено роз'яснення про те, фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності [168].

У свою чергу у постанові Вищого адміністративного суду України у справі № К/800/44702/14 висловлено позицію, згідно якої діяльність адвоката підпадає під визначення незалежної професійної діяльності, оподаткування доходів від отримання якої регулюється ст. 178 ПК України, лише у випадку, якщо така особа не зареєстрована як фізична особа – підприємець відповідно до вимог законодавства. Особа, яка перебуває на обліку в органі державної податкової служби як фізична особа – підприємець не потребує додаткової реєстрації як самозайнята особа, а його доходи, отримані від адвокатської діяльності в період перебування на спрощеній системі оподаткування звільняються від оподаткування податком на доходи фізичних осіб [169].

У постанові П'ятого апеляційного адміністративного суду у справі № 815/2618/18 констатовано, що ПК України передбачає обов'язок самозайнятих осіб стати на облік у контролюючому органі. При цьому, такий обов'язок передбачено у разі коли особа здійснює підприємницьку діяльність, а також у разі, коли особа здійснює незалежну професійну діяльність. Однак, необхідно зазначити, що контролюючий орган відмовляє у повторному взятті на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у разі коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа. Такий обов'язок контролюючого органу

передбачено п.п. 65.4.4 п.65.4 ст. 65 ПК України. Тобто, якщо особа взята на облік як самозайнята особа, яка здійснює підприємницьку діяльність, вона не повинна повторно ставати на облік та подавати документи як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність. З системного аналізу положень ПК України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» вбачається, що діяльність адвоката підпадає під визначення незалежної професійної діяльності, а доходи, отримані від здійснення такої діяльності підлягають оподаткування згідно ст. 178 ПК України лише у випадку, якщо така особа не зареєстрована як фізична особа-підприємець відповідно до вимог законодавства [170].

У цьому контексті доцільно звернути увагу на положення Розділу VI «Взяття на облік за основним місцем обліку самозайнятих осіб» Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588. Зокрема, у ч. 4 п. 6.7 Розділу VI встановлено, що якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності [65].

У такому разі фізична особа зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем свого постійного проживання заяву за формою № 5-ОПП з позначкою «Зміни» та копію документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності. Ознака провадження незалежної професійної діяльності може бути встановлена контролюючим органом на підставі відомостей (даних) відповідного уповноваженого органу чи реєстру, яким забезпечується реєстрація незалежної професійної діяльності, якщо відповідний реєстр містить дані про те, що професійна діяльність провадиться незалежно (індивідуально). У разі державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця така особа, як самозайнята, з обліку не знімається та продовжує обліковуватися як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність [65].

Наведені вище положення Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588, зумовили прийняття рішень податковими органами щодо надання адвокатам, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Встановлення податковими органами фізичній особі – підприємцю ознаки незалежної професійної діяльності спричинило проблему одночасного нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокату як самозайнятій особі та адвокату, який здійснює адвокатську діяльність, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 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. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не входить до системи оподаткування [112].

Порядок справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлено не ПК України, а Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Тому єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не стосується оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності [19, с. 64-65]. Водночас, слід зазначити, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування збільшує податкове навантаження адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нараховується на суми, які визначаються платниками самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування, встановленої зазначеним Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (сума єдиного внеску не може бути менше від розміру мінімального страхового внеску) [112]. Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, отримують дохід від цієї діяльності та одночасно є фізичними особами – підприємцями, формують та подають до контролюючих органів окремі Звіти відповідно до виду діяльності та обраної системи оподаткування [171].

Взяття на облік фізичних осіб, які провадять адвокатську діяльність індивідуально, здійснюється на підставі заяви про взяття на облік платника єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за формою №1-ЄСВ (заява за формою №1-ЄСВ), яка подається протягом 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання документа, що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності. У разі зміни даних про платника єдиного внеску до контролюючого органу подається заява за ф. №1-ЄСВ з приміткою «Зміни». До заяви додаються завірені копії документів, що зазнали змін» [172].

Якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується в контролюючому органі як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Така ознака встановлюється на підставі поданих до контролюючого органу за місцем проживання заяви за формою №1-ЄСВ з позначкою «Зміни» та копії документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, або відомостей (даних) відповідного уповноваженого органу чи реєстру, яким забезпечується реєстрація незалежної професійної діяльності, або заяви та документів, поданих відповідно до пп. 4 п. 6.7 розділу VI Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 [172].

На підставі цих положень законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування контролюючі органи одночасно нараховували єдиний

внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокату як самозайнятій особі та адвокату, який здійснює адвокатську діяльність, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Судова практика у спорах щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокатами під час здійснення адвокатської діяльності в межах підприємницької діяльності із статусом фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності вказує на незаконність подвійної сплати цього платежу.

Зокрема, у постанові П'ятого апеляційного адміністративного суду у справі № 400/2735/18 зазначено, що Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не передбачений порядок обліку та сплати єдиного внеску фізичними особами – підприємцями з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Разом з тим, питання сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюється не тільки цим Законом, але і нормами ПК України, які є взаємопов'язані та повинні досліджуватися в сукупності. Необхідність подачі окремих звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування виникає лише у разі, якщо особа, яка провадить незалежну професійну діяльність та одночасно є фізичною особою – підприємцем, здійснює відмінні види діяльності. Особа, що здійснює підприємницьку діяльність за кодом виду економічної діяльності 69.10 – діяльність у сфері права та адвокатську діяльність займається одним і тим же видом підприємницької діяльності і у неї не виникає обов'язку подання звітності як особи, що провадить незалежну професійну діяльність, адже у такому випадку буде мати місце подвійний облік ідентичної господарської діяльності, а відповідно і подвійне оподаткування, що суперечить принципам податкового законодавства. Перебуваючи на податковому обліку як фізична особа – підприємець на спрощеній системі оподаткування, повинна перебувати на податковому обліку як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, та вести єдиний податковий облік та сплату

податків, саме як фізична особа – підприємець 3-ої групи єдиного податку за видом діяльності у сфері права (код виду економічної діяльності 69.10) [173].

У рішенні Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 120/4006/19-а констатовано, що спірним є питання оплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за двома підставами, а саме: як фізичною особою – підприємцем, яка перебуває на спрощеній системі оподаткування та особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність з одного і того ж виду діяльності за кодом виду економічної діяльності. ПК України передбачає обов'язок самозайнятих осіб стати на облік у контролюючому органі. При цьому, такий обов'язок передбачено у разі коли особа здійснює підприємницьку діяльність, а також у разі, коли особа здійснює незалежну професійну діяльність. Однак, необхідно зазначити, що контролюючий орган відмовляє у повторному взятті на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у разі коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа. Такий обов'язок контролюючого органу передбачено п.п. 65.4.4 п. 65.4 ст. 65 ПК України. Тобто, якщо особа взята на облік як самозайнята особа, яка здійснює підприємницьку діяльність, вона не повинна повторно ставати на облік та подавати документи як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність [174].

З системного аналізу положень Податкового кодексу України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» вбачається, що діяльність адвоката підпадає під визначення незалежної професійної діяльності, а доходи, отримані від здійснення такої діяльності підлягають оподаткуванню згідно ст. 178 ПК України лише у випадку, якщо така особа не зареєстрована як фізична особа – підприємець відповідно до вимог законодавства. До того ж, слід зауважити, що Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не передбачений порядок обліку та сплати єдиного внеску фізичними особами – підприємцями з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Разом з тим, питання сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюється не тільки

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», але і нормами ПК України, які є взаємопов'язані та повинні досліджуватися в сукупності. Процедура щодо обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування була встановлена підзаконним нормативно-правовим актом, однак у частині визначення видів платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування вона суперечить Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», тому немає підстав вважати, що дії органу, який використовував таку процедуру, узгоджуються з принципом належного врядування, оскільки надано перевагу приписам нормативно-правового акта, нижчому за ієрархією від указанного Закону [174].

Рішення контролюючого органу щодо нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за ознакою незалежної професійної діяльності прийнято всупереч вимогам чинного законодавства, є протиправним, порушує майнові права та інтереси позивача і зумовлює ситуацію, при якій платник податків двічі повинен сплачувати один і той самий збір, що є недопустимим. Перебуваючи на податковому обліку як фізична особа – підприємець на спрощеній системі оподаткування, повинен перебувати на податковому обліку як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, та вести єдиний податковий облік та сплату податків, саме як фізична особа – підприємець 3 групи єдиного податку за видом діяльності у сфері права [174].

Показовою є зразкова справа Великої Палати Верховного Суду № 520/3939/19, до ключових висновків якої доцільно віднести такі: 1) фізична особа – підприємець та особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, є різними платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; 2) Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не передбачено порядок обліку та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування фізичними особами – підприємцями з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) аналіз пунктів 1, 2 розділу III Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162, вказує на те, що цим Порядком не передбачено для контролюючого органу можливості самостійно взяття на облік як платників єдиного внеску осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, шляхом встановлення ознаки незалежної професійної діяльності. Взяття такої особи на облік платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування можливе виключно за її заявою; 4) фізична особа, зареєстрована як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, але не перебуває на обліку чи знята з обліку в контролюючому органі, обліковується в реєстрі страхувальників як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, з ознакою «платник не подав заяви для взяття на облік»; 5) приписи п. 16 розділу IV Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435, яким передбачено обов'язок формування та подання звіту фізичною особою – підприємцем з ознакою незалежної професійної діяльності, не відповідають положенням п. 4 та 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; 6) положення п. 16 розділу IV «Формування звіту» Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435, відсилають до додатка 5 «Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску», розділом 6 якого визначені типи платника, серед яких окремо зазначено ФО – на загальній системі оподаткування, ФО – на спрощеній системі оподаткування, особу, яка провадить незалежну професійну діяльність, членів фермерського господарства. Визначення окремого типу

платника «фізична особа – підприємець з ознакою незалежної професійної діяльності» формою звіту не передбачено; 7) хоча процедура щодо обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування й була встановлена підзаконним нормативно-правовим актом, однак у частині визначення видів платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування вона суперечить Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», тому немає підстав вважати, що дії органу, який використовував таку процедуру, узгоджуються з принципом належного врядування, оскільки надано перевагу приписам нормативно-правового акта, нижчому за ієрархією від указанного Закону; 8) існування нечіткого, суперечливого нормативного регулювання порушує принцип правової визначеності; 9) принцип найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платників податків так само може бути застосований до платників загальнообов'язкових внесків, у тому числі єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [175].

Проблему одночасного нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокату як самозайнятій особі та адвокату, який здійснює адвокатську діяльність, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, було усунуто шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX [176] та Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» від 13 травня 2020 року № 592-IX [177].

У зв'язку з цим адвокат як самозайнята особа за умови постановки на облік у податковому органу як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності і здійснення діяльності за кодом виду економічної діяльності 69.10 – «Діяльність у сфері права» звільняється від сплати

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Необхідно також відмітити, що з прийняттям наведеного вище законодавчого акту адвокати, які є найманими працівниками за основним місцем роботи, звільняються від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за період, за який роботодавцем за них сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі не менше мінімального [177].

Незважаючи на вирішення проблеми одночасного нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокату як самозайнятій особі та адвокату, який здійснює адвокатську діяльність, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, питання обрання спрощеної системи оподаткування для адвоката як самозайнятої особи потребує законодавчого перегляду та удосконалення.

З'ясовуючи правове регулювання та особливості оподаткування самозайнятих осіб Л.В. Товкун зазначає, що об'єднуючи платників в групу «самозайнятих осіб», законодавець повинен був передбачити єдність правового регулювання щодо них. Але цього не відбулося. Податкове законодавство більш «лояльне» до фізичних осіб – підприємців, дозволивши їм працювати за спрощеною системою оподаткування. Вказане не відповідає меті ПК України, яка закріплена у пояснювальній записці до нього, а саме: створення правового підґрунтя для реалізації сучасної та справедливої фіскальної політики, встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці. Це також не відповідає принципам податкового законодавства, передбаченим в ст. 4 ПК України, до яких відносять: єдиний підхід до встановлення податків і зборів, принцип соціальної справедливості [113, с. 154].

Г.Д. Джумагельдієва наголошує, що вибірковість правового підходу до оподаткування самозайнятих осіб суперечить конституційним засадам рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (тим більш у межах однієї групи), відтак відновлення справедливості оподаткування можливо через забезпечення рівності правового

статусу фізичної особи – підприємця та адвоката як платника податків, в т.ч. шляхом надання останнім права обирати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності із застосуванням ставок, аналогічних тим, які використовують фізичні особи – підприємці [178].

Н.М. Бакаянова звертає увагу на те, що відсутність можливості перебування на спрощеній системі оподаткування суттєво ускладнює роботу адвоката, який здійснює діяльність самотійно. Така система є зручнішою порівняно із загальною, потребує менше часу для ведення податкового обліку, що для адвоката, який здійснює свою діяльність індивідуально, робить її досить привабливою. Натомість її застосування дозволяється для адвокатських бюро та адвокатських об'єднань як юридичних осіб, у яких є значно більше можливостей для ведення податкового обліку. І саме тут проявляється нерівне становище адвокатів, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, та адвокатів, які здійснюють її через адвокатські бюро чи адвокатські об'єднання. Тому було б не лише доцільним, а й справедливим урівняти права адвокатів у сфері податкового обліку та сплати податків [114, с. 284].

О.О. Джабурія відмічає, що неможливість обрання спрощеної системи оподаткування для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, зменшує привабливість індивідуальної адвокатської діяльності як організаційної форми настільки, що є головним чинником у виборі інших форм здійснення адвокатської діяльності – через юридичні особи [115, с. 199].

На наш погляд, здійснення адвокатської діяльності як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності з погляду законності є сумнівною та такою, що не відповідає законодавству про адвокатуру та адвокатську діяльність. Це пояснюється наступним. По-перше, Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» не передбачено такої організаційної форми адвокатської діяльності як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. По-друге, отримані доходи за здійснення адвокатської діяльності адвокат декларує і оподатковує як доходи від підприємницької діяльності. По-третє, адвокатська діяльність не є

підприємницькою, а тому адвокат, який має намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, не підлягає реєстрації як фізична особа – підприємець. Адвокатська та підприємницька діяльності є самостійними та не здійснюються одна в межах іншої [114, с. 283].

У зв'язку з цим, ми цілком погоджуємося з пропозицією, згідно якої право обирати спрощену систему оподаткування необхідно надати не тільки юридичним особам та фізичним особам – підприємцям, адвокатським бюро та адвокатським об'єднанням, а також адвокатам, які мають намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально. Тому внесення змін до ПК України щодо можливості обрання спрощеної системи оподаткування адвокатам, які мають намір провадити адвокатську діяльність індивідуально, дозволить вирішити означені вище проблеми [179, с. 94; 19, с. 163].

Цілком слушним є твердження щодо незрозумілості обмеження для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, стосовно використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб. Існує неузгодженість між нормами трудового законодавства, законодавства про адвокатуру та податкового законодавства. Ні Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», ні Кодекс законів про працю України, не встановлюють жодних обмежень на кількість працівників, яких може прийняти на роботу один адвокат. Обмеження встановлює тільки Податковий кодекс, який не є законом, що регулює трудові правовідносини. Це означає, що теоретично адвокат, який практикує індивідуально, може прийняти на роботу і більше, ніж чотирьох найманих працівників [180, с. 337]. Тому положення ПК України щодо можливості адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, використовувати найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб, має бути переглянуте, адже обґрунтованих підстав для встановлення такого роду обмежень не вбачається [179, с. 94; 19, с. 164].

У податковій юридичній літературі також доречно звернено увагу на неоднозначний підхід законодавця щодо встановлення ставки при оподаткуванні доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально на рівні загальних

ставок оподаткування доходів фізичних осіб та підвищеної в порівнянні з іншими організаційними формами адвокатської діяльності. Це є порушенням принципів рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (п. п. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України) та соціальної справедливості (п. п. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Тому законодавчий підхід щодо ставки при оподаткуванні доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально має бути переглянутий та усунутий [179, с. 94; 19, с. 164].

Потребує вирішення питання сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокатами у разі не отримання доходу від здійснення адвокатської діяльності. Обов'язок щодо визначення бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для адвокатів, які не отримують дохід від здійснення адвокатської діяльності за звітний період, надає можливість контролюючим органам вимагати від адвокатів сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування незалежно від того чи отримано дохід від здійснення адвокатської діяльності [181, с. 235].

У зв'язку з цим доцільно звернути увагу на постанову Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду України у справі № 820/1538/17, у якій висловлені такі правові висновки: 1) призупинення адвокатської діяльності адвокатом та не отримання ним доходу від такої діяльності свідчить про відсутність обов'язку сплачувати єдиний соціальний внесок; 2) необхідною умовою для сплати особою єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є провадження такою особою, зокрема, незалежної професійної адвокатської діяльності та отримання доходу від такої діяльності; 3) свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю лише посвідчує право адвоката на здійснення професійної діяльності, однак не є підставою та доказом здійснення адвокатської діяльності; 4) правовим наслідком зупинення права на заняття адвокатською діяльністю є неможливість заняття адвокатською діяльністю на певний строк, у той час як наслідком припинення права на заняття адвокатською діяльністю є неможливість її

подальшого здійснення взагалі, у зв'язку з чим анулюється свідоцтво на заняття адвокатською діяльністю; 5) якщо адвокат не здійснював адвокатської діяльності та не отримував доходу від такої діяльності, оскільки не мав усіх визначених законом підстав для здійснення адвокатської діяльності, це свідчить про відсутність обов'язку сплачувати єдиний соціальний внесок як самозайнята особа [182]. На наш погляд, порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокатами має бути переглянутий з урахуванням існуючої судової практики.

Необхідно відмітити, що у Верховній Раді України зареєстровано різні проекти законів щодо вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності (наприклад, пропонується надати можливість обрання спрощеної системи оподаткування, вирішити питання щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб тощо) [183-188]. Однак станом на сьогодні відповідних змін до чинного законодавства не прийнято.

З огляду на це заслуговує уваги пропозиція І.О. Садовської щодо доповнення ст. 178 ПК України ст. 178-1 «Особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності», в якій охарактеризовано питання оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежно від організаційної форми адвокатської діяльності [18, с. 154, 183-186].

На нашу думку, введення до ПК України окремої статті щодо оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності сприятиме ефективності реалізації статусу адвоката як платника податків та адвоката як податкового агента. У цій статті доцільно передбачити особливості оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності залежно від організаційної форми адвокатської діяльності та органів адвокатського самоврядування, умови набуття статусу податкового агента, витрати на здійснення адвокатської діяльності. Щодо реалізації статусу адвоката як представника платника податків, то п. 19.2 ст. 19 ПК України потребує змін шляхом доповнення умов набуття статусу адвоката як представника платника податків (п. 19.2 ст. 19 ПК України доцільно доповнити

таким реченням: «Повноваження адвоката як представника платника податків підтверджуються ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»), про що було зазначено у підрозділі 2.3 Розділу 2 дисертаційної роботи.

У контексті вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин доцільно звернути увагу на особливості реалізації податково-правового статусу особи, яка провадить адвокатську діяльність, в європейських країнах.

По-перше, в європейських країнах адвокатська діяльність є підприємницькою діяльністю. По-друге, в європейських країнах замість поняття «самозайнята особа» застосовуються такі категорії як самозайнятість, вільні професії, незалежні професії, підприємницька діяльність, господарська діяльність. По-третє, податкове навантаження на адвокатів як платників податків зазвичай у країнах Європи вище, ніж в Україні. По-четверте, оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності є складним процесом (Німеччина, Велика Британія). По-п'яте, Європейський Союз має спільну систему оподаткування для незалежної професійної діяльності, яка регулюється Директивою Ради Європейського Союзу 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість [189], згідно з якою незалежна професійна діяльність оподатковується податком на додану вартість, який справляється в країні резиденції замовника послуг. Якщо замовник послуг не є платником податку на додану вартість, то оподаткування переноситься на незалежного професіонала [44, с. 114-117].

Отже, правове регулювання статусу адвоката як платника податків в європейських країнах суттєво відрізняється від правового регулювання статусу адвоката як платника податків в Україні. На наш погляд, правове регулювання оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності в Україні є більш сприятливим, ніж в європейських країнах.

Враховуючи викладене, вважаємо, що до напрямів удосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин доцільно віднести такі:

1) скасувати для адвокатів як самозайнятих осіб можливість набуття статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

2) передбачити для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можливість обрання спрощеної системи оподаткування;

3) скасувати для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, обмеження щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб;

4) унормувати ставку податку на доходи фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, в порівнянні з іншими платниками податків та організаційними формами адвокатської діяльності;

5) передбачити для адвокатів, які не отримують доходи від провадження адвокатської діяльності за звітний період, звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6) встановити на законодавчому рівні перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально;

7) визначити у податковому законодавстві умови набуття статусу адвоката як представника платника податків.

Наведені вище напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин потребують внесення відповідних змін до ПК України; Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів»; наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників».

### Висновки до розділу 3

1. Гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин – це передбачені законодавством умови, прийоми та засоби забезпечення належного здійснення, охорони, захисту та відновлення у разі порушення, прав та обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Гарантії статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних гарантій належать об'єктивні умови розвитку правового регулювання та існування правопорядку у сфері оподаткування. Спеціальні (юридичні) гарантії – це сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством і безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захисту прав і обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Конкретні гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин залежать від статусу адвоката у сфері оподаткування: адвокат як платник податків, адвокат як податковий агент, адвокат як представник платника податків.

2. Спеціальні гарантії реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента класифіковано на регулятивні, охоронні та захисні. Така класифікація спеціальних гарантій реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента зумовлена обов'язковим нормативним закріпленням в податковому законодавстві і виникненням на їх основі податкових правовідносин. Регулятивними нормами закріплюються права та обов'язки адвоката як платника податків та податкового агента, а також порядок їх здійснення. Охоронними нормами закріплюються заходи, які забезпечують виконання адвокатом як платником податків та податковим агентом свого податкового обов'язку, а саме: податковий контроль та податково-правовий примус. Захисні норми права передбачають правила поведінки, що визначають державне реагування на порушення закріплених у нормах податкового законодавства податкових відносин; відновлення правового стану в разі

спричинення шкоди суб'єктам податкових правовідносин, суспільству, правопорядку.

3. Особливими є гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Це зумовлено наступним. По-перше, адвокат здійснює представництво законних інтересів платника податків та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків. Адвокат як представник платника податків користується правами, встановленими ПК України для платників податків. Відповідно, на адвоката як представника платника податків поширюються регулятивні спеціальні гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії, передбачені податковим законодавством, стосуються платника податків. По-друге, адвокат як представник платника податків провадить адвокатську діяльність і на нього поширюється гарантії адвокатської діяльності, передбачені ст. 23 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Тому охоронні та захисні спеціальні гарантії адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність.

4. Ключовою проблемою у реалізації статусу адвоката як платника податків є оподаткування доходів від здійснення адвокатської діяльності індивідуально. Податкове законодавство дозволяє адвокатам здійснювати адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Набуття такого статусу дає можливість обрати спрощену систему оподаткування та бути платником єдиного податку. Натомість особа, яка отримала свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю, стає на облік у податковому органі як самозайнята особа, немає можливості обрати спрощену систему оподаткування та бути платником єдиного податку. При цьому законодавство про адвокатуру та адвокатську діяльність не передбачає такої організаційної форми адвокатської діяльності як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Отримані доходи за здійснення адвокатської діяльності адвокат декларує і оподатковує як доходи від підприємницької діяльності. Адвокатська діяльність не є підприємницькою, а

тому адвокат, який має намір здійснювати адвокатську діяльність індивідуально, не підлягає реєстрації як фізична особа – підприємець. Адвокатська та підприємницька діяльності є самостійними та не здійснюються одна в межах іншої. У зв'язку з цим здійснення адвокатської діяльності як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності з погляду законності є сумнівною та такою, що не відповідає законодавству про адвокатуру та адвокатську діяльність.

5. До напрямів удосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин доцільно віднести такі:

1) скасувати для адвокатів як самозайнятих осіб можливість набуття статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

2) передбачити для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можливість обрання спрощеної системи оподаткування;

3) скасувати для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, обмеження щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб;

4) унормувати ставку податку на доходи фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, в порівнянні з іншими платниками податків та організаційними формами адвокатської діяльності;

5) передбачити для адвокатів, які не отримують доходи від провадження адвокатської діяльності за звітний період, звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6) встановити на законодавчому рівні перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально;

7) визначити у податковому законодавстві умови набуття статусу адвоката як представника платника податків.

Наведені вище напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин потребують внесення відповідних змін до ПК України;

Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів»; наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників».

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин та формуванні науково обґрунтованих напрямів щодо його вдосконалення. Сформульовано низку висновків та пропозицій, спрямованих на вирішення цього завдання. Основні з них такі:

1. Адвокат є особливим суб'єктом податкових правовідносин. Це зумовлено сутністю адвокатської діяльності та обсягом правосуб'єктності адвоката у податкових правовідносинах. Особливістю адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є те, що особа, яка провадить адвокатську діяльність, залежно від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення може мати статус особи, участь якої у податкових правовідносинах є обов'язковою та необов'язковою. Нормами податкового законодавства передбачена участь адвоката у сфері оподаткування в якості платника податків, податкового агента та представника платника податків.

2. Необхідною умовою визнання адвоката суб'єктом податкових правовідносин та передумовою набуття ним податково-правового статусу є наділення його податковою правосуб'єктністю. Податкова правосуб'єктність адвоката – це передбачена податковим законодавством здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, бути суб'єктом податкових правовідносин, тобто мати права, виконувати обов'язки та нести відповідальність у сфері оподаткування. Податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: податкова правоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати права і обов'язки у сфері оподаткування), податкова дієздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки у сфері оподаткування) та податкова деліктоздатність (здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, за свої

неправомірні діяння нести юридичну відповідальність у сфері оподаткування). Податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту постановки на облік у податкових органах. Податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю та припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю після внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків відповідних записів про адвоката.

3. Важливою складовою адвоката як суб'єкта податкових правовідносин є його податково-правовий статус. Податково-правовий статус адвоката – це сукупність встановлених законодавством структурних елементів, які у своїй єдності визначають його роль, місце та призначення в системі податкових правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів і порядок взаємовідносин між ними. Податково-правовий статус адвоката складається з таких елементів як обов'язки, права та юридична відповідальність. Податково-правовий статус адвоката є спеціальним, оскільки особа, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування має персональні особливості порівняно із загальним правовим статусом платників податків. Нормами податкового законодавства передбачена здатність адвоката набувати та реалізовувати права та обов'язки у податкових правовідносинах, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у сфері оподаткування, в якості платника податків та податкового агента. У разі набуття адвокатом статусу представника платника податків особа, яка провадить адвокатську діяльність, набуває та реалізовує тільки права та обов'язки у податкових правовідносинах. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе виключно платник податків.

4. Правовий статус адвоката як платника податків формується на шістьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат як платник податків; 3) адвокат, який провадить адвокатську діяльність індивідуально як самозайнятна особа; 4) адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 5) адвокат, який

провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання; б) адвокат, який провадить адвокатську діяльність, незалежно від обраної організаційної форми адвокатської діяльності, за договорами цивільно-правового характеру.

5. Оподаткування доходів від провадження адвокатської діяльності залежить від обраної адвокатом організаційної форми адвокатської діяльності. Доходи адвоката, отримані від провадження адвокатської діяльності індивідуально як самозайнятної особи, оподатковуються за загальною системою оподаткування. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, може перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Адвокат, який провадить адвокатську діяльність в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, може перебувати у статусі найманого працівника та адвоката-засновника, у цих випадках обов'язкові платежі сплачує податковий агент від імені та за рахунок адвоката з доходів, що виплачуються. Доходи адвоката, отримані за договорами цивільно-правового характеру, оподатковуються аналогічно до адвоката, який має статус найманого працівника. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, як самозайнята особа, обмежений в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від адвоката, який здійснює адвокатську діяльність як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Цей аспект суттєво впливає на правовий статус адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально. У зв'язку з цим правове регулювання оподаткування доходів адвоката, який провадить адвокатську діяльність індивідуально, потребує суттєвого перегляду та законодавчого удосконалення.

6. Адвокат як податковий агент є окремим суб'єктом податкових правовідносин, який сприяє сплаті податків шляхом забезпечення належного виконання податкового обов'язку платника податків. Необхідною умовою набуття адвокатом статусу податкового агента є обов'язкова наявність платника податків. Правовий статус адвоката як податкового агента формується на

чотирьох рівнях: 1) адвокат; 2) адвокат, який провадить адвокатську діяльність як самозайнята особа або як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; 3) наявність правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи; 4) здійснення на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом. Адвокат є податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податку на прибуток підприємств.

7. Підставою для набуття адвокатом статусу представника платника податків є укладення договору про надання правничої допомоги між платником податків та адвокатом щодо представництва інтересів у податковому органі. Адвокат як представник платника податків – це особа, яка провадить адвокатську діяльність, та здійснює юридичні дії від імені платника податків щодо сплати податків і зборів. Представництво адвоката у сфері оподаткування пов'язує трьох самостійних суб'єктів: 1) особу, яку представляють (платник податків); 2) представника (адвокат); 3) третю особу (податкові органи). Законодавче розуміння представника платника податків потребує певного коригування. У разі укладення договору про надання правничої допомоги адвокату необов'язково потрібно отримати довіреність, оскільки здійснювати представництво платника податків він може на підставі ордеру. Ордер є документом, що підтверджує повноваження адвоката як представника платника податків. У зв'язку з цим п. 19.2 ст. 19 ПК України доцільно доповнити таким реченням: «Повноваження адвоката як представника платника податків підтверджуються ордером, виданим відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Адвокат як представник платника податків має права та обов'язки, передбачені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність, податковим законодавством та законодавством про адміністративне судочинство. Специфікою податкової правосуб'єктності адвоката як представника платника податків є відсутність у її складі податкової деліктоздатності.

8. Гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин – це передбачені законодавством умови, прийоми та засоби забезпечення належного здійснення, охорони, захисту та відновлення у разі порушення, прав та обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Гарантії статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних гарантій належать об'єктивні умови розвитку правового регулювання та існування правопорядку у сфері оподаткування. Спеціальні гарантії – це сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством і безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захисту прав і обов'язків особи, яка провадить адвокатську діяльність, у сфері оподаткування. Конкретні гарантії реалізації статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин залежать від статусу адвоката у сфері оподаткування: адвокат як платник податків, адвокат як податковий агент, адвокат як представник платника податків. Спеціальні гарантії реалізації статусів адвоката як платника податків та податкового агента можуть бути регулятивні, охоронні та захисні. На адвоката як представника платника податків поширюються регулятивні спеціальні гарантії реалізації статусу адвоката як представника платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії, передбачені податковим законодавством, стосуються платника податків. Охоронні та захисні спеціальні гарантії адвоката як представника платника податків встановлені законодавством про адвокатуру та адвокатську діяльність.

9. До напрямів удосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин доцільно віднести такі:

1) скасувати для адвокатів як самозайнятих осіб можливість набуття статусу фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

2) передбачити для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, можливість обрання спрощеної системи оподаткування;

3) скасувати для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, обмеження щодо використання найманої праці не більш як чотирьох фізичних осіб;

4) унормувати ставку податку на доходи фізичних осіб для адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально, в порівнянні з іншими платниками податків та організаційними формами адвокатської діяльності;

5) передбачити для адвокатів, які не отримують доходи від провадження адвокатської діяльності за звітний період, звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6) встановити на законодавчому рівні перелік витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід адвоката, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально;

7) визначити у податковому законодавстві умови набуття статусу адвоката як представника платника податків.

Наведені вище напрями вдосконалення статусу адвоката як суб'єкта податкових правовідносин потребують внесення відповідних змін до ПК України; Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів»; наказу Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників».

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 02.10.2024).
2. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підруч. Харків: Право, 2012. 528 с.
3. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
4. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д.ю.н., професора, заслуженого юриста України В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
5. Мусійчук І.М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 20 с.
6. Куньч З.Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. 848 с.
7. Новий тлумачний словник сучасної української мови / уклад.: Радченко І.О., Орлова О.М. Київ: ПП Голяка В.М., 2010. 768 с.
8. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Диска плюс, 2012. 648 с.
9. Окунєв І.С. Загально-теоретичні засади правового статусу суб'єкта права: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2010. 20 с.
10. Музика-Стефанчук О.А. Фінансове право: навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів. Київ: Вид-во Паливода А. В., 2004. 220 с.
11. Хаустова М.Г. Суб'єкт права як елемент правової системи суспільства. *Вісник Академії правових наук України*. 2009. № 3. С. 29-38.
12. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: монографія. Суми: Університетська книга, 2008. 456 с.

13. Данілов С.О. Суб'єкти податкових правовідносин. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. № 2–3 (6–7). С. 159–164.
14. Данілов С.О. Органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... докт. філос. в галузі права за спеціальністю 081 Право. Ірпінь, 2021. 247 с.
15. Санжарук Т.О. Поняття «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин»: питання розмежування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. Вип. 21. С. 91-95.
16. Оніщик Ю.В. Співвідношення категорій «суб'єкт фінансового права» та «суб'єкт фінансових правовідносин». *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право)*. 2010. № 3 (50). С. 164–168.
17. Кушнарєва Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2000. 193 с.
18. Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2000. 191 с.
19. Оніщик Ю.В., Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: монографія. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. 206 с.
20. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
21. Податкове право: підручник / за ред М.П. Кучерявенко. Харків: Право, 2013. 536 с.
22. Васильєва А.Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 192 с.
23. Міщенко Л.В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2015. № 3 (70). С. 114–120.
24. Товкун Л.В. Поняття й особливості податкових правовідносин. *Проблеми законності*. 2010. Вип. 111. С. 162–172.

25. Баїк О.І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2017. № 861. С. 225–231.
26. Євсікова О.В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 19 с.
27. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
28. Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 20 с.
29. Сергєєв С.О. Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 20 с.
30. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2019. 223 с.
31. Пасічна І.О. Проблеми дослідження правової природи податкових зобов'язальних правовідносин. *Соціальна безпека і гуманітарний захист в Україні на початку XXI століття: проблеми теорії і практики*: Міжнародна науково-практична конференція, м. Чернігів, 4–5 грудня 2009 р. Чернігів, 2009. С. 182–185.
32. Хатнюк Н.С. Суб'єктний склад учасників податкових правовідносин: правовий статус та класифікація. *Наукові праці МАУП.* 2018. Вип. 2 (56). С. 62-71.
33. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 р. № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text> (дата звернення: 12.11.2024).
34. Мушка Р.І. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку адвоката. *Трансформація правової системи України: виклики сучасності*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., м. Київ, 17 грудня 2024 р. Київ: Вид-во УДУ імені Михайла Драгоманова, 2024. С. 163-165.
35. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як платника податків. *Наука і техніка сьогодні.* 2025. № 7 (48). С. 217–228. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7\(48\)-217-228](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7(48)-217-228).

36. Мушка Р.І. Податкова правосуб'єктність адвоката. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2024. № 2 (54). С. 45–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-2-8>.

37. Маринчак Є.С. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб: дис.. ... докт. філос. в галузі права за спеціальністю 081 Право. Київ, 2018. 253 с.

38. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб (за законодавством України): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2002. 21 с.

39. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 193 с.

40. Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2009. 191 с.

41. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2018. 197 с.

42. Сліденко А.В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). С. 67-73.

43. Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні податкового примусу: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2018. 199 с.

44. Посторонко Є.В. Правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності: дис.. ... докт. філос. в галузі права за спеціальністю 081 Право. Хмельницький, 2023. 202 с.

45. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Харків: Право, 2016. Т. 3: Загальна теорія права / редкол.: О.В. Петришин та ін.; Нац. акад. прав. наук України; Ін-т держави і права імені В.М. Корецького НАН України; Нац. юрид. ун-т імені Ярослава Мудрого. 2017. 952 с.

46. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: [підручник]. Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 656 с.

47. Січевлюк В.А. До питання про зміст та структуру категорії «правова суб'єктність» у загальній теорії права. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2018. № 4. С. 30–36.

48. Донченко О., Грекул-Ковалик Т. Правосуб'єктність як формальна властивість суб'єктів права. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 131–138.

49. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.

50. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податків: Монографія. Київ: Вид-во «Криниця-2007», 2012. 202 с.

51. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: Монографія. К.: Вид-во: КТ «Забеліна-Фільковська Тетяна Сергіївна і компанія «Київська нотна фабрика»., 2013. 480 с.

52. Січевлюк В.А. Еволюція категорії «правова суб'єктність» (теоретико-прикладні засади): монографія. Київ: Вид-во «Юридична думка», 2020. 462 с.

53. Маринчак Є.С. Податкова правосуб'єктність фізичних і юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 23. С. 39-50.

54. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. посіб. / С.В. Буряк, П.В. Мельник, Ф.О. Ярошенко та ін.; за заг. ред.. С.В. Буряка. К.: Юрінком Інтер, 2009. 686 с.

55. Пліс І.О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2013. 187 с.

56. Оніщик Ю.В. До питання про момент виникнення, зміни та припинення податкової правосуб'єктності організації – платника податку. *Адвокат*. 2009. № 1. С. 16–19.

57. Оніщик Ю.В. Податкова правосуб'єктність організації – платника податку. *Держава і право*. 2009. № 44. С. 325–328.

58. Барін О.Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164.

59. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. Київ: ЕксОб, 2003. 279 с.
60. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 208 с.
61. Бутко П.Є. Правосуб'єктність фізичних осіб – платників податків. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1. С. 75- 78.
62. Заверха О.Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57-63. DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.8>.
63. Умрихіна І.О. Правове регулювання податкових відносин в Україні: дис.. ... докт. філос. в галузі права за спеціальністю 081 Право. Ірпінь, 2021. 223 с.
64. Пришва Н.Ю. Податкова правосуб'єктність. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2002. № 47. С. 176-179.
65. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> (дата звернення: 12.12.2024).
66. Воротянников О.О. Адміністративно-правовий статус державної міграційної служби України: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 238 с.
67. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
68. Мельничук О.С. Словник іншомовних слів. Київ: «Наук. думка», 1974. 572 с.
69. Соціологічна енциклопедія / уклад. В.Г. Городяненко. Київ: Академвидав, 2008. 456 с.
70. Політичний енциклопедичний словник. За ред. Ю.М. Шемчушенка, В.Д. Бабкіна. Київ: Юрінком Інтер, 1997. 512 с.
71. Мельник Ю.В. Адміністративно-правовий статус суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2020. 201 с.

72. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: Підручник. 3-те видання. К.: Алерта; ЦУП, 2011. 524 с.
73. Оніщенко Н.М., Зайчук О.В. Теорія держави і права: Академічний курс: Підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 688 с.
74. Панчишин А.В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95-98.
75. Шульга А.М. Теорія держави і права: навч. посібник: стислий курс. Харків, 2010. 260 с.
76. Золотарьова Я.С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юридична наука*. 2015. № 10. С. 46-51.
77. Музичук О.М. Уточнення сутності категорії «правовий статус суб'єкта адміністративно-правових відносин та його елементного складу. *Форум права*. 2008. № 1. С. 316–321.
78. Колодій А.М. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні: підручник. К.: Правова єдність, 2008. 332 с.
79. Якимчук Н.Я. Структура правового статусу розпорядників бюджетних коштів. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2010. № 1. С. 61-67
80. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні: дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2010. 557 с.
81. Конституційна держава та права людини й основоположні свободи: Україна та європейський досвід: монографія / [О.М. Ващук, І.О. Мазурок, В.В. Навроцький та ін.]. Ужгород: Мистецька лінія, 2008. 348 с.
82. Баїк О.І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
83. Баїк О.І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.
84. Вдовічена Л.І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. 244 с.

85. Кузнєцова О.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2021. 199 с.

86. Садовська І.О. Податково-правовий статус адвоката. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 5. С. 289–291.

87. Сазонова А.О. Податково-правовий статус фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Херсон-Дніпро, 2023. 249 с.

88. Косяченко К.Е. Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2018. 213 с.

89. Загальна теорія права: підручник / [О.В. Петришин, Д.В. Лук'янов, С.І. Максимов, В.С. Смородинський та ін.]; за ред. О.В. Петришина. Харків: Право, 2021. 568 с.

90. Мушка Р.І. Податкові обов'язки адвоката. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 17 травня 2024 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2024. С. 175–177.

91. Васильєва А.Г. Правова природа обов'язків платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 20 с.

92. Правові інструменти справляння податків в Україні: окремі види та шляхи їх удосконалення: монографія / Т.М. Кравцова, Ю.В. Божко, Т.В. Гречана, Г.В. Калініченко; за заг. ред. д.ю.н. Т.М. Кравцової. Суми: Видавничо-виробниче підприємство «Мрія-1», 2016. 284 с.

93. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2009. 433 с.

94. Караченцев І.В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 191 с.

95. Іванова С.С. Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 199 с.

96. Мушка Р.І. Податкові права адвоката. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик. К.: КНУТД, 2024. С. 90-94.

97. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 18 с.

98. Бондаренко С.О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 22 с.

99. Мушка Р.І. Фінансово-правова відповідальність адвоката за порушення податкового законодавства. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 281-282.

100. Подковенко Т.О., Павелко Л.В. Принципи юридичної відповідальності: загальнотеоретичний аспект. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (6). С. 830-833. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2015\\_2%286%29\\_\\_210](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_2%286%29__210) (дата звернення 16.01.2025).

101. Середюк В. Функції юридичної відповідальності в правовій науці України та Польщі. URL: <https://nasplib.isofts.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/5677710e-a81e-4bc5-b323-da2df703c46f/content> (дата звернення: 16.01.2025).

102. Оніщик Ю.В. Фінансова відповідальність за порушення митного законодавства України: сутність та проблемні моменти. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2017. № 2. С. 19–25.

103. Гетманцев Д.О., Макаруч Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.

104. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у двох томах: том 1. Загальна частина; ред. колегія: В.Б. Авер'янов. К.: Видавництво «Юридична думка», 2004. 584 с.

105. Колпаков В.К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право): навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2008. 256 с.

106. Кодекс України про адміністративні правопорушення України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 12.02.2025).

107. Павліченко Є.В., Бобошко О.М. Сутність кримінальної відповідальності та її специфічні ознаки. *Нове українське право*. 2023. Вип. 1. С. 188–193. DOI: <https://doi.org/10.51989/NUL.2023.1.24>.

108. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 12.02.2025).

109. Податкове право: навч. посіб. [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. Кучерявенка М.П.]. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

110. 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 р. № 1185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va185837-12> (дата звернення: 25.03.2025).

111. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу: наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 885. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0885810-13> (дата звернення: 25.03.2025).

112. 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> (дата звернення: 25.03.2025).

113. Товкун Л.В. Правове регулювання та особливості оподаткування самозайнятих осіб. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 2. С. 153–155.
114. Бакаянова Н.М. Функціональні та організаційні основи адвокатури України: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.10. Одеса, 2017. 487 с.
115. Джабурія О.О. Індивідуальна адвокатська діяльність як організаційна форма адвокатської діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2019. Випуск 54. С. 197–201.
116. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів): Закон України від 03.03.1998 р. № 137/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/137/98-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 08.04.2025).
117. Дуравкіна Н.І. Деякі питання правового статусу адвокатів як найманих працівників. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 4. С. 139–141.
118. Оніщик Ю.В., Садовська І.О. Правове регулювання оподаткування доходів адвокатського бюро. *Право і суспільство*. 2020. № 1. Частина 2. С. 115–120.
119. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як податкового агента. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2025. № 8 (38). С. 526–535. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8\(38\)-526-535](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8(38)-526-535).
120. Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агента: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2010. 20 с.
121. Пархоменко-Цироцианц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2005. 18 с.
122. Пришва Н.Ю. Поняття інституту представництва в податковому праві України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2006. № 6. С. 60-66.
123. Жернаков М. Типи і форми представництва в податковому праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 4. С. 114–116.
124. Стріяшко Г.М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 203 с.

125. Сидорук Р.А. Правовий статус податкових агентів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2015. № 14. Том 1. С. 79–82.

126. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску: наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 14.05.2025).

127. Кієнко О.Б. Правові засади податкового представництва при справлянні податку на доходи фізичних осіб: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2014. 199 с.

128. Хохуляк В.В. Правове регулювання земельного податку в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Чернівці, 2003. 235 с.

129. Марченко В.Б., Легкова М.Ф. Податкове право: навчально-методичний посібник для самос. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2004. 225 с.

130. Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2009. 16 с.

131. Цюра В.В. Інститут представництва в цивільному праві України: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.03. Київ, 2017. 35 с.,

132. Овчатова-Редько А.О. Представництво в цивільному праві: поняття, види, реалізація. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. 2016. № 31. С. 152-163.

133. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#top> (дата звернення: 12.06.2025).

134. Галабурда Н.А. Особливості змісту поняття представництва у цивільному праві України. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2012. Вип. 3. С. 21-27

135. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Х.: Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

136. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#n7> (дата звернення: 25.06.2025).

137. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 25.06.2025).

138. Мацькевич М.М. Поняття гарантій конституційних культурних прав і свобод людини та громадянина в Україні. *Форум права*. 2014. № 3. С. 219–227. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index) (дата звернення: 04.07.2025).

139. Крисань Т.Є. Правова природа юридичних гарантій цивільних прав. *Університетські наукові записки*. 2013. № 1. С. 519-523. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap\\_2013\\_1\\_74](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2013_1_74) (дата звернення: 04.07.2025).

140. Словник іншомовних слів / уклад.: С.М. Морозов, Л.М. Шкарапута. К.: Наукова думка, 2000. 680 с.

141. Шило С.М. Поняття та зміст правових гарантій законності в сфері адміністративної діяльності міліції. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. 2013. № 4. С. 283–292.

142. Популярна юридична енциклопедія / [Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С. та ін.]. К.: Юрінком Інтер, 2002. 528 с.

143. Юридична енциклопедія: В 6 т. / ред- кол.: Ю.С. Шемшученко та ін. К.: Укр. енциклопедія, 1998. Т.1: А–Г. 672 с.

144. Заворотченко Т.М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2002. 222 с.

145. Фрицький О.Ф. Конституційне право України: Підручник. К.: Юрінком Інтер, 2003. 536 с.

146. Рабинович П.М., Хавронюк М.І. Права людини і громадянина. К.: Атіка, 2004. 464 с.

147. Іванов В.В. Матеріально-правові і процесуальні гарантії законності притягнення до адміністративної відповідальності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 235 с.

148. Білозьоров Є.В., Самощук В.І. Правові гарантії захисту прав і свобод людини та громадянина в Україні. Конституція України: зміни чи нова редакція: матеріали круглого столу, присвячені 15-й річниці Конституції України: збірник матеріалів круглого столу / В.В. Коваленко (гол. ред.). Київ: Юрінком Інтер, 2011. 224 с.

149. Крижанівський А.Ф. Доктринальний і прикладний статус категорії «гарантії правового порядку». *Наукові праці Одеської національної юридичної академії*. 2009. № 8. С. 81–89.

150. Стахура Б.І. Роль органів державної влади у забезпеченні прав людини і громадянина в демократичному суспільстві: теоретико-правовий вимір: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Львів, 2016. 180 с.

151. Пономаренко А.В. Поняття «юридичні гарантії» в трудовому праві. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. «Право»*. 2013. Вип. 20. С. 37-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpkhnpu\\_pravo\\_2013\\_20\\_8.189](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpkhnpu_pravo_2013_20_8.189) (дата звернення: 11.07.2025).

152. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. 3-тє видання. К.: Алерта, 2012. 524 с.

153. Заворотченко Т.М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Київ, 2002. 20 с.

154. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2026. 198 с.

155. Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 61-65.

156. Гаруст Ю.В. Поняття та ознаки гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері. *Форум права*. 2014. №. 2. С. 76-80.

157. Конституційне право України / За ред. Погорілка ВФ. К.: Наукова думка, 2000. 734 с.

158. Колодій А.М., Олійник А.Ю. Права людини і громадянина в Україні. К.: Юрінком Інтер, 2003. 336 с.

159. Колпаков В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підруч. К.: Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

160. Цвік М.В. Загальна теорія держави і права: підр. [для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М.В., Ткаченко В.Д., Богачова Л.Л. та ін.]; під ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Харків: Право, 2002. 432 с.

161. Солдатова В.Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності ОВС України. *Форум права*. 2010. № 4. С. 846–852.

162. Крестовська Н.М. Теорія держави і права: Елементарний курс: навч. посіб. Х.: Одісей, 2007. 432 с.

163. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2011. 213 с.

164. Зицик С.Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. № 2. 2010. С. 187-194.

165. Щодо оподаткування діяльності адвоката: лист Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 25.03.2016 р. № 7286/10/26-15-13-02-16. URL: <https://www.legalex.com.ua/yuridichni-konsultatsiyi/list-dfs-shhodo-opodatкування-diyalnosti-advokata-vid-25-03-2016-7286-10-26-15-13-02-16.html> (дата звернення: 01.08.2025).

166. Індивідуальна податкова консультація: лист Державної фіскальної служби України від 28.09.2017 р. № 2069/К/99-99-13-02-03-14/ПК. URL: <https://ipk.vobu.ua/view/1500-2069-K-99-99-13-02-03-14-IPK> (дата звернення: 01.08.2025).

167. Індивідуальна податкова консультація: лист Головного управління Державної податкової служби у м. Києві від 13.11.2024 р. № 5239/ПК/26-15-24-01-13-08. URL: <https://ipk.vobu.ua/view/36671-5239-IPK-26-15-24-01-13-08> (дата звернення: 01.08.2025).

168. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 08.10.2018 р. у справі № 1540/3615/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77018244> (дата звернення: 05.08.2025).

169. Постанова Вищого адміністративного суду України від 21.01.2016 р. у справі № К/800/44702/14. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=55660917> (дата звернення: 05.08.2025).

170. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 31.01.2019 р. у справі № 815/2618/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79590055> (дата звернення: 05.08.2025).

171. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 р. № 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text> (дата звернення: 07.08.2025). (втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 28.12.2020 № 814 «Про деякі особливості звітування з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435»).

172. 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#Text> (дата звернення: 07.08.2025).

173. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 28.05.2019 р. у справі № 400/2735/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79590055> (дата звернення: 21.08.2025).

174. Рішення Вінницького окружного адміністративного суду від 24.02.2020 р. у справі № 120/4006/19-а. URL: <https://zakononline.ua/court-decisions/show/87827848> (дата звернення: 21.08.2025).

175. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04.12.2019 р. у справі № 520/3939/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183> (дата звернення: 21.08.2025).

176. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 02.09.2025).

177. Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників: Закон України від 13.05.2020 р. № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text> (дата звернення: 02.09.2025).

178. Джумагельдієва Г.Д. Податкова гібридність самозайнятих осіб. URL: <https://coordynata.com.ua/podatкова-gibridnist-samozajnatih-osib> (дата звернення: 09.09.2025).

179. Садовська І.О. Правове регулювання оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. *National law journal: theory and practice*. 2019. Nr. 6 (40). Р. 91–95.

180. Романюк А.Б. Окремі питання здійснення індивідуальної адвокатської діяльності. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Випуск 3 (6). С. 328–339.

181. Оніщик Ю.В. Судова практика у спорах щодо сплати адвокатами єдиного соціального внеску. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. / Редкол.: М.

Кучерявенко, О. Головашевич. Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. С. 233-238.

182. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду України від 05.11.2018 р. у справі № 820/1538/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77661749> (дата звернення: 16.09.2025).

183. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: Проєкт Закону від 02.10.2019 р. № 2200. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66987](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987) (дата звернення: 30.09.2025).

184. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо усунення порушення прав самозайнятих осіб): Проєкт Закону від 16.10.2019 р. № 2200-1. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=67088](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67088) (дата звернення: 30.09.2025).

185. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, який зареєстрований як самозайнята особа, яка провадить незалежну професійну діяльність: Проєкт Закону від 29.11.2021 р. № 6358. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=73287](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=73287) (дата звернення: 30.09.2025).

186. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність: Проєкт Закону від 02.12.2021 р. № 6358-1. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=73341](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73341) (дата звернення: 30.09.2025).

187. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, нотаріусом, приватним виконавцем, арбітражним керуючим, експертом і медіатором, які зареєстровані як самозайняті особи, які провадять незалежну професійну діяльність): Проєкт Закону від 03.12.2021 р. № 6358-2. URL:

[http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=73344](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=73344) (дата звернення: 30.09.2025).

188. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність у період дії воєнного стану: Проект Закону від 04.07.2022 р. № 7518. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39930> (дата звернення: 30.09.2025).

189. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради Європейського Союзу від 28.11.2006 р. № 2006/112/ЄС. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text) (дата звернення: 07.10.2025).

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

*в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Мушка Р.І. Податкова правосуб'єктність адвоката. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2024. № 2 (54). С. 45–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-2-8>.

2. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як платника податків. *Наука і техніка сьогодні*. 2025. № 7 (48). С. 217–228. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7\(48\)-217-228](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2025-7(48)-217-228).

3. Мушка Р.І. Правові особливості статусу адвоката як податкового агента. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2025. № 8 (38). С. 526–535. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8\(38\)-526-535](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2025-8(38)-526-535).

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

4. Мушка Р.І. Податкові обов'язки адвоката. *Правові засади організації та здійснення публічної влади: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 85-річчю від дня народження доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 17 травня 2024 року)*. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2024. С. 175–177.

5. Мушка Р.І. Податкові права адвоката. *Проблеми реалізації прав, свобод і законних інтересів суб'єктів права в Україні: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції (8 жовтня 2024 р., м. Київ, КНУТД) / відп. ред. А.Ю. Олійник, Ю.В. Оніщик*. К.: КНУТД, 2024. С. 90-94.

6. Мушка Р.І. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку адвоката. *Трансформація правової системи України: виклики сучасності: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., м. Київ, 17 грудня 2024 р.* Київ: Вид-во УДУ імені Михайла Драгоманова, 2024. С. 163-165.

7. Мушка Р.І. Фінансово-правова відповідальність адвоката за порушення податкового законодавства. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. С. 281-282.