

Мушка Р. І.,

*аспірант кафедри приватного та публічного права  
Київського національного університету технологій та дизайну*

## ПОДАТКОВА ПРАВОСУБ'ЄКТНІСТЬ АДВОКАТА

### TAX LEGAL PERSONALITY OF THE LAWYER

Стаття присвячена визначенню сутності та особливостей податкової правосуб'єктності адвоката. Аргументовано, що отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю є юридичним фактом, в результаті якого 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. Отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю є тим чинником, при якому адвокат стає повноправним учасником податкових відносин, і це призводить до того, що у адвоката виникає податкова правосуб'єктність, а саме податкова правоздатність, як один із структурних елементів податкової правосуб'єктності, тобто здатність мати обов'язки і права у сфері оподаткування.

Наголошено, що податкова правосуб'єктність є передумовою для набуття податково-правового статусу адвоката та його участі в податкових відносинах. Констатовано, що податкова правосуб'єктність адвоката – це здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків. Зазначено, що податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: правоздатність (здатність мати податкові обов'язки та права), дієздатність (здатність самостійно набувати та здійснювати податкові обов'язки та права), деліктоздатність (здатність нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків). Зроблено висновок, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю, припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю.

Запропоновано у Податковому кодексі України визначити сутність податкової правосуб'єктності та умови, при наявності яких особи стають здатними бути суб'єктами податкових правовідносин.

**Ключові слова:** адвокат, податкова правосуб'єктність, податкова правоздатність, податкова дієздатність, податкова деліктоздатність, суб'єкт податкових правовідносин, свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю.

The article is devoted to defining the essence and features of the tax legal personality of a lawyer. It is argued that obtaining a certificate of right to practice as a lawyer is a legal fact, because of which the lawyer is entitled to practice as a lawyer, which in turn leads to the fact that he can have income that will make him after the end of the tax period pay tax. Obtaining a certificate of the right to practice law is the factor in which the lawyer becomes a full participant in tax relations, and this leads to the fact that the lawyer has tax legal personality, namely tax legal capacity, as one of the structural elements of tax legal personality, that is, the ability to have duties and rights in the field of taxation.

It is emphasized that tax legal personality is a prerequisite for acquiring the tax-legal status of a lawyer and his participation in tax relations. It was established that the tax legal personality of a lawyer is the ability of a person who practices law to have, acquire and exercise duties and rights in tax relations through his actions, as well as bear legal responsibility for non-fulfillment or improper fulfillment of tax obligations. The tax legal personality of a lawyer consists of three structural elements: legal capacity (the ability to have tax obligations and rights), legal capacity (the ability to independently acquire and exercise tax obligations and rights), delict capacity (the ability to bear legal responsibility for non-fulfillment or improper fulfillment of tax obligations duties). The tax legal personality of a lawyer arises from the moment of obtaining a certificate of the right to practice as an advocate, changes in the event of suspension of the right to practice as an advocate and ceases from the moment of cancellation of the certificate of the right to practice as a lawyer.

It is suggested that the Tax Code of Ukraine defines the essence of tax legal personality and the conditions under which individuals become capable of being subjects of tax legal relations.

**Key words:** lawyer, tax legal personality, tax legal capacity, tax legal capacity, tax tortious capacity, subject of tax legal relations, certificate of the right to practice law.

**Постановка проблеми.** Одним із суб'єктів податкових правовідносин є адвокат. 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 можливість його участь та здатність виконувати свої обов'язки і реалізовувати права у відносинах, що виникають у сфері справляння податків і зборів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням, пов'язаним із оподаткуванням доходів від здійснення адвокатської діяльності, присвячені праці таких учених, як Н. М. Бакаянова, С. С. Иванова, Н. А. Маринів, Ю. В. Оніщик, А. Б. Романюк, І. О. Садовська, А. О. Сазонова, Л. В. Товкун та ін. Проте через недостатню розробленість теоретико-методологічних засад і прикладних аспектів податкової правосуб'єктності адвоката практична значущість цього питання залишається сьогодні актуальною.

**Метою статті** є визначення сутності та особливостей податкової правосуб'єктності адвоката.

**Виклад основного матеріалу.** У теорії права під правосуб'єктністю розуміється здатність особи бути суб'єктом права, учасником правових відносин [1, с. 597]. Правосуб'єктність належить до умов набуття правового статусу, тому що полягає у здатності особи мати права, виконувати обов'язки, нести відповідальність [2, 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 [3, с. 32]. Правосуб'єктність являє собою стан приналежності до правової системи, присутності в ній у якості повноправного учасни-

ка, 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 [4, 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 [5, с. 16; 6, с. 83; 7, с. 63; 3, с. 33; 8, 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.

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 [3, с. 33–34; 8, 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». У податковій літературі 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 [9, с. 16; 10, с. 328]. Податкова правоздатність характеризується як здатність платника податків мати права і обов'язки щодо сплати податків у бюджеті, податкова дієздатність – здатність платника податків самостійно набувати та здійснювати права та обов'язки щодо сплати податків у бюджеті, податкова деліктоздатність – здатність платника податків за порушення своїх обов'язків нести юридичну відповідальність у випадках, передбачених податковим законодавством [6, с. 69, 70, 73].

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». 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) [11].

Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [11, 12]. Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України самозайнята особа – це платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [12]. У п. 178.1 ст. 178 Податкового кодексу України передбачено, що адвокати, які мають намір здійснювати індивідуальну адвокатську діяльність, зобов'язані стати на облік у податкових органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік [12]. 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 [12, 13]. Адвокат, який є учасником або працівником адвокатського

бюро або адвокатського об'єднання, провадить адвокатську діяльність від імені таких утворень [11]. 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 податкових органах, оскільки платником податків буде виступати адвокатське бюро або адвокатське об'єднання.

Аналіз наведених вище положень чинного законодавства дає підстави стверджувати, що податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [14, 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. Отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю є тим чинником, при якому адвокат стає повноправним учасником податкових відносин, а це, у свою чергу, призводить до того, що у адвоката виникає податкова правосуб'єктність, а саме податкова правоздатність, як один із структурних елементів податкової правосуб'єктності, тобто здатність мати обов'язки і права у сфері оподаткування.

Податкова правосуб'єктність адвоката змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю. 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 пунктом 6 частини першої статті 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 [11].

Податкова правосуб'єктність адвоката припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. 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 [11].

У п. 65.10 ст. 65 Податкового кодексу України встановлено, що внесення до Державного реєстру 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 [12].

Отже, передумови виникнення, змінення та припинення податкової правосуб'єктності адвоката пов'язані з цивільною правосуб'єктністю. За наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності адвокат отримує об'єкти цивільних прав, що умовно перетворюються в об'єкт оподаткування, наявність якого зумовлює появу податкового обов'язку – головного елемента податкової правоздатності,



який в свою чергу може бути реалізований, як правило, виключно через податкову дієздатність адвоката.

**Висновки.** Податкова правосуб'єктність є передумовою для набуття податково-правового статусу адвоката та його участі в податкових відносинах. Податкова правосуб'єктність адвоката – це здатність особи, яка провадить адвокатську діяльність, мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків. Податкова правосуб'єктність адвоката складається з трьох структурних елементів: правоздатність (здатність мати податкові обов'язки

та права), дієздатність (здатність самостійно набувати та здійснювати податкові обов'язки та права), деліктоздатність (здатність нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків). Податкова правосуб'єктність адвоката виникає з моменту отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, змінюється у разі зупинення права на заняття адвокатською діяльністю, припиняється з моменту анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю. На наш погляд, у Податковому кодексі України необхідно визначити сутність податкової правосуб'єктності та умови, при наявності яких особи стають здатними бути суб'єктами податкових правовідносин.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. 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.
2. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: [підручник]. Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 656 с.
3. 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.
4. Донченко О., Грекул-Ковалик Т. Правосуб'єктність як формальна властивість суб'єктів права. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 131–138.
5. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.
6. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податків: Монографія. Київ: Вид-во «Криниця-2007», 2012. 202 с.
7. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: Монографія. К.: Вид-во: КТ «Забєліна-Фільковська Тетяна Сергіївна і компанія «Київська нотна фабрика», 2013. 480 с.
8. Січевлюк В. А. Еволюція категорії «правова суб'єктність» (теоретико-прикладні засади): монографія. Київ: Вид-во «Юридична думка», 2020. 462 с.
9. Оніщик Ю.В. До питання про момент виникнення, зміни та припинення податкової правосуб'єктності організації – платника податку. *Адвокат*. 2009. № 1. С. 16–19.
10. Оніщик Ю.В. Податкова правосуб'єктність організації – платника податку. *Держава і право*. 2009. № 44. С. 325–328.
11. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 року № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text> (дата звернення 28.06.2024).
12. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 28.06.2024).
13. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> (дата звернення 28.06.2024).
14. Оніщик Ю.В., Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: монографія. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. 206 с.