

Особенности налогообложения адвокатской деятельности

В № 10 (155) газеты «Волгоградский адвокат» была опубликована информационная статья «Налоговый вычет – независимо от формы адвокатского образования». Тема этой публикации вызвала интерес у коллег. В связи с этим и по просьбам адвокатов рассмотреть данную проблематику подробнее, Советом АПВО было принято решение организовать лекцию по этой теме в рамках плановой обязательной учебы адвокатов. Также лектор – Ирина Валерьевна ГОРЕЛОВА подготовила вводную статью, в которой рассказала об особенностях налогообложения адвокатской деятельности.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ адвокатской деятельности имеет свои особенности. В оптимизации налогообложения заинтересованы не только представители профессии, но также и лица, оплачивающие услуги адвоката. Концепция реформирования адвокатской деятельности на ближайшие годы предусматривает в числе прочего возможность работы адвоката по трудовому договору с адвокатским образованием. И если с точки зрения обложения налогом на доходы физических лиц ничего не изменится, то с позиции главы 34 Налогового кодекса РФ «Страховые взносы» такое изменение повлечет за собой увеличение суммы уплачиваемых страховых взносов и приведет к росту стоимости услуг адвокатов.

Согласно статье 17 Налогового кодекса РФ налог (сбор, страховой взнос) признается легитимным, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения (объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога). Каждая из глав второй части Налогового кодекса РФ посвящена рассмотрению одного из 14 установленных в Российской Федерации платежей по перечисленным выше элементам.

Адвокатская деятельность упомянута в шести из них: **налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, упрощенная система налогообложения, налог на доходы физических лиц, страховые взносы.** По смыслу положений Налогового кодекса РФ при наличии у налогоплательщика (определяется для каждого налога) объекта налогообложения, у него возникает обязанность по уплате налога. Это положение определяет то, что называют общим режимом налогообложения/общей системой налогообложения (определены в Налоговом кодексе РФ нет).

Отметим, что в отличие от общего налогового режима, в Налоговом кодексе РФ устанавливается понятие специального налогового режима, который предполагает преференции налогоплательщикам. В части налогообложения к таковым относится замена трех упла-



Минфин указал, что ст. 23 НК РФ содержит перечень ограничений по возможности получения вычета, а именно: «...вычет предоставляется налогоплательщику в отношении профессиональных налоговых вычетов по НК РФ». Исходя из этого, адвокаты, оказывающие услуги по договору поручения, не имеют права на получение вычета по НДФЛ.

Основная налоговая нагрузка адвокатов связана сегодня с налогом на доходы физических лиц. Обязанность по уплате указанного налога лежит на двух категориях лиц:

- непосредственно на самих налогоплательщиках (пп. 2 п. 1 ст. 227 Налогового кодекса РФ) - адвокатах, учредившие адвокатские кабинеты;
- на налоговых агентах.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегами адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в том случае если доходы получены адвокатом в результате отношений с указанными образованиями (п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

чиваемых налогов (налог на доход, налог на добавленную деятельность, налог на имущество) одним налогом.

Связано использование такого режима с видом деятельности (единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, патентная система налогообложения, соглашение о разделе продукции), либо с масштабами бизнеса (упрощенная система налогообложения). В четырех из пяти существующих на сегодня специальных налоговых режимов, адвокаты в своей деятельности, могли бы использовать только последний, но в статье 346.12 установлен прямой запрет на использование указанного режима в такой деятельности.

С 1 января 2019 года в России начнет действовать шестой налоговый режим с особым статусом «в порядке эксперимента» (новелла налогового права) налог на профессиональный доход, по сути, являющийся налогом на самозанятых граждан. «В порядке эксперимента» означает лишь то, что в ближайшие 10 лет его смогут оценить лишь налогоплательщики четырех российских регионов: города федерального значения Москвы, Московской и Калужской областей, Республики Татарстан.

Основная налоговая нагрузка адвокатов связана сегодня с налогом на доходы физических лиц. Обязанность по уплате указанного налога лежит на двух категориях лиц:

- непосредственно на самих налогоплательщиках (пп. 2 п. 1 ст. 227 Налогово-

го кодекса РФ) - адвокатах, учредившие адвокатские кабинеты;

• на налоговых агентах. Налоговыми агентами в соответствии со ст. 24 Налогового кодекса признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Для наемного работника – это, как правило, работодатель. **Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегами адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в том случае если доходы получены адвокатом в результате отношений с указанными образованиями (п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ).**

Памятью о важности идентификации налогоплательщиков и элементов налогообложения для корректного процесса и результата налогообложения, определим их для налога на доходы физических лиц.

Для определения статуса налогоплательщика в рамках главы 23 Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц» необходимо рассмотреть два понятия. Первое – «физические лица» – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства» (ст. 11 Налогового кодекса РФ).

Второе понятие – «налоговый резидент» (резидент от латинского «сидящий прибивающийся») – физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (ст. 207 Налогового кодекса РФ).

Подчеркнем, важен факт физического нахождения на территории страны. Определяется статус по отметкам въезда и выезда в загранпаспорте.

Путем несложных размышлений можно понять, что существует 2 категории налогоплательщиков налога на доходы физических лиц – физические лица – налоговые резиденты и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами. Положительным моментом при подсчете периода пребывания за пределами Российской Федерации является то, что в этот период при наличии подтверждающих документов не включаются периоды выезда физического лица за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Деление налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов помогает

понять, какие доходы налогоплательщика подлежат налогообложению. Доходы, являясь объектом налогообложения налога на доходы физических лиц (определяется в соответствии со ст. 41 Налогового кодекса РФ как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить), делятся на:

- доходы от источников в Российской Федерации;
- доходы от источников за пределами Российской Федерации (ст. 208 Налогового кодекса РФ).

Если по итогам подсчета дней пребывания окажется, что адвокат находился за пределами государства как минимум 184 дня в течение последних 12 месяцев, тогда обложению будут подлежать только доходы от источников в Российской Федерации. Напротив, оказавшись по итогам подсчета налоговым резидентом, адвокат должен будет заплатить налог как с доходов от источников в Российской Федерации, так и с доходов от источников за пределами Российской Федерации.

В первом случае ставка налогообложения будет составлять 30% (если же речь идет о доходах нерезидентов в виде дивидендов, полученных от российских организаций, ставка составит 15%) (п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ). При этом обязанность по декларированию доходов, которые получены за пределами государства, лежит на самих налогоплательщиках.

Во втором случае ставка налогообложения составит 13% (по дивидендам также 13%) (п. 1 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база – следующий элемент налогообложения - представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, определяет важность и ценность той или иной характеристики объекта налогообложения, отражая контекст развития общества.

Налоговая база адвоката по налогу на доходы физических лиц определяется на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Приказом Министерства финансов РФ и МНС от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430 «Порядок учета доходов и расходов и хо-

зяйственных операций для индивидуальных предпринимателей». В отличие от дохода налогооблагаемая база дает ответ на вопрос, какая часть дохода, подлежит умножению на налоговую ставку и должна отправиться в доход государства.

От дохода налоговая база отличается тем, что последняя может быть меньше первого на величину необлагаемых доходов, прописанных в статье 217 Налогового кодекса РФ, а также на величину налоговых вычетов.

Определение **налогового вычета** в Налоговом кодексе РФ применительно к доходам физических лиц, мы не найдем. Все полагающиеся вычеты перечислены в Налоговом кодексе: «Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 (13%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 Налогового кодекса РФ»:

- стандартные налоговые вычеты (ст. 218 Налогового кодекса РФ);
- социальные налоговые вычеты (ст. 219 Налогового кодекса РФ);
- инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1 Налогового кодекса РФ);
- имущественные налоговые вычеты (ст. 220 Налогового кодекса РФ);
- налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (ст. 220.1. Налогового кодекса РФ);
- налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 Налогового кодекса РФ);
- профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 Налогового кодекса РФ).

Подчеркнем, что если по итогам налогового периода адвокат оказывается нерезидентом, то права на указанные вычеты он не имеет.

Напомним коллегам, что подробнее о предоставлении налоговых вычетов в рамках адвокатской деятельности автор этой статьи расскажет на занятии в рамках обязательной учебы адвокатов, запланированном на 31 января 2019 года.



ГОРЕЛОВА Ирина Валерьевна, кандидат экономических наук, доцент Волгоградского института управления – филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. Руководит выпускными и научными работами студентов и магистрантов.