

*На правах рукописи*

**МУРЫСЕВА Екатерина Александровна**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПЛАТЫ  
АДВОКАТСКИМИ ОБРАЗОВАНИЯМИ  
НАЛОГОВ  
И ИНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ  
В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ**

12.00.14 — административное право; финансовое право;  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Саратов — 2012

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель — доктор юридических наук, профессор, заслуженный работник высшей школы РФ, академик МАН высшей школы

**ХИМИЧЕВА Нина Ивановна**

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Федерального государственного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия»

**ЗАПОЛЬСКИЙ Сергей Васильевич;**

доктор юридических наук, доцент декан юридического факультета Государственного бюджетного учреждения высшего профессионального образования г. Москвы «Московский городской педагогический университет»

**СЕРЕБРЯКОВА**

**Татьяна Александровна**

Ведущая организация — **Федеральное государственное бюджетное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)» (Юридический факультет)**

Защита состоится 16 апреля 2012 г. в 12.00 на заседании диссертационного совета Д 212.239.02 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. 102.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Автореферат разослан «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2012 г.

И.О. ученого секретаря  
диссертационного совета,  
доктор юридических наук,  
профессор

В.С. Хижняк

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В ст. 7 Конституции РФ указано, что политика России как социального государства направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. Институт адвокатуры является наглядным подтверждением необходимости наличия в Российском государстве такого социально-правового образования, которое способствовало бы реализации упомянутого конституционного положения. Адвокатура, ее организация и деятельность являются естественной, органической и обязательной частью всей системы органов и организаций, регулирующих важнейшие социальные процессы, несущих гуманные функции и решающих важнейшие задачи. Адвокатура (согласно положениям ст. 3 Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации») является профессиональным сообществом адвокатов и как институт гражданского общества независима, так как не входит в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, а является правовым институтом, призванным на профессиональной основе обеспечивать защиту прав, свобод и интересов физических и юридических лиц, содействовать государству в выполнении им собственных функций по укреплению законности как независимый от государства орган и в силу своей юридической природы стоять на стороне гражданина.

В то же время существование института адвокатуры в современном государстве нельзя рассматривать в качестве автономной структуры.

Построение социального государства возможно при условии проведения единой социальной, военной, экономической (финансовой) политики. Для осуществления последней применяются бюджетно-налоговые и другие финансовые инструменты и институты, способствующие

обеспечению экономического роста и решению социально значимых проблем российского общества.

Большинство сфер государственного регулирования в области адвокатуры не относится к административному управлению этим институтом (за исключением налогового учета и государственной регистрации, а также определения форм удостоверения и ордера). Если иметь в виду вопросы налогового учета и регистрации, то данные требования государства являются обязательными для всех субъектов деятельности на его территории.

Адвокатура представляет собой достаточно сложную социальную систему как по характеру выполняемых задач, так и по формам и видам образующих структур, по взаимоотношениям с правоохранительными органами и клиентами, по широкому полю деятельности, особенностям правового и этического регулирования. Поэтому много споров и разногласий вызывает частная юридическая практика, ее методы и формы оплаты, вопросы налогообложения.

Роль и влияние адвокатуры на цивилизованный мир нельзя недооценивать. Из истории известно, какой силой и каким влиянием обладали адвокаты в разных странах в разные эпохи.

С развитием института адвокатуры возникли проблемы, связанные с его деятельностью. Так, известный дуализм правового статуса адвокатских образований породил существенные расхождения во взглядах ученых по вопросам налогообложения последних. Юридической наукой пока не выработан механизм правового регулирования налогообложения адвокатских образований. Все это диктует необходимость поиска эффективных способов и средств в решении данного вопроса.

Таким образом, исследование современного состояния и перспектив реформирования налоговой системы РФ, имеющегося позитивного опыта развития правоотношений, возникающих в связи с налогообложением адвокатских образований, имеет чрезвычайно важное значение как для науки финансового и налогового права, так и для практического использования при

реализации субъективных прав и юридических обязанностей конкретных участников налоговых правоотношений.

На основании изложенного тема настоящего диссертационного исследования представляется актуальной, имеющей теоретическое и практическое значение.

**Степень научной разработанности темы.** В науке финансового права до настоящего времени отсутствуют комплексные монографические исследования, посвященные проблемам правового регулирования уплаты адвокатскими образованиями налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Поэтому базовыми ориентирами для автора стали труды российских ученых и некоторых зарубежных авторов, в которых содержится теоретический материал по проблемам налогового права, в частности: К.С. Бельского, В.В. Бесчеревных, С.Н. Братуся, А.В. Брызгалина, М.Е. Верстовой, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, А.В. Демина, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Н.П. Кучерявенко, А.В. Малько, И.В. Мартьянова, Н.И. Матузова, В.И. Новоселова, О.П. Окуневой, Е.Н. Пастушенко, С.Г. Пепеляева, Е.В. Покачаловой, Б.В. Россинского, Ю.Н. Старилова, Э.Д. Соколовой, Е.А. Суханова, Г.А. Тосуняна, Е.А. Флейшиц, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и др.

С учетом комплексного характера проблем, касающихся обозначенной темы диссертационного исследования, в основу настоящей работы были положены также выводы, содержащиеся в трудах таких ученых, как: О.Ю. Бакаева, М.Ю. Березин, М.Ю. Орлов, В.А. Парыгина, В.В. Попов, Д.А. Смирнов, О.В. Тагашева, А.А. Тедеев, А.В. Толкушкин, И.А. Цинделиани, К.Н. Чекмышев и др.

Таким образом, настоящая диссертационная работа является одним из первых комплексных научных исследований, посвященных проблемам реализации норм российского налогового права в деятельности адвокатских образований.

**Объектом** настоящего диссертационного исследования являются общественные отношения в налоговой сфере, связанные с осуществлением деятельности адвокатских образований в Российской Федерации, а также теоретические и практические аспекты деятельности государственных органов по установлению и взиманию налоговых сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему с адвокатских образований.

**Предметом исследования** являются теоретико-правовые основы, сущность, содержание, нормы финансового и налогового права, на базе которых осуществляются упорядочение общественных отношений в сфере адвокатской деятельности, практика их применения.

**Цель диссертационного исследования** состоит в комплексном анализе реализации налоговых норм при осуществлении налогообложения адвокатских образований в Российской Федерации, которое регулируется законодательством о налогах и сборах; системное исследование правового регулирования отношений, складывающихся в связи с установлением, соблюдением и использованием (исполнением и применением) налоговых норм, а также порядка взимания налогов и иных обязательных платежей; выявление проблем, стоящих перед законодательством в рассматриваемой области, разработка рекомендаций по их разрешению.

Реализация поставленной цели предполагает решение следующих **задач**:

изучение становления и развития финансово-правового статуса адвокатских образований и разработка рекомендаций по его совершенствованию;

установление различия понятий «юридическая помощь» и «юридическая услуга» для уяснения содержания адвокатской деятельности, в целях налогообложения;

исследование законодательства, регулирующего установление и взимание налоговых и иных обязательных платежей с адвокатских образований в Российской Федерации;

выявление особенностей и значимости основных групп налоговых и иных обязательных платежей, взимаемых с адвокатских образований в Российской Федерации на современном этапе развития российской экономики;

установление характерных признаков, а также содержания прав и обязанностей отдельных форм адвокатских образований в Российской Федерации в налоговых правоотношениях;

разработку рекомендаций и предложений по выявленным в ходе диссертационного исследования проблемам в сфере налогообложения адвокатских образований.

**Теоретическая основа диссертационного исследования.** При проведении исследования в целях комплексного анализа положений, связанных с проблемами реализации налоговых норм, регулирующих уплату адвокатскими образованиями налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ, использованы научные изыскания следующих ученых-правоведов: Н.Г. Александрова, С.С. Алексеева, Т.В. Антиповой, М.И. Байтина, С.В. Бошно, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, А.Н. Головистиковой, Ю.И. Гревцова, Ю.А. Дмитриева, Л.Н. Завадской, Н.В. Исакова, В.Н. Карташова, С.Ф. Кечекьяна, В.А. Кислухина, В.Л. Кулапова, Е.А. Магомедовой, А.В. Малько, Е.А. Мамаевой, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, Ю.В. Медной, Р.Г. Минахметова, А.Н. Миронова, А.В. Мицкевича, А.Т. Панова, С.В. Полениной, О.В. Попова, Ю.С. Решетова, О.Ю. Рыбакова, В.А. Сапун, В.И. Семенова, И.Н. Сенякина, В.Н. Синюкова, М.Б. Смоленского, В.В. Субочева, Г.Г. Файзулина, В.И. Шепелева, О.В. Шопиной, К.В. Шундикова и др.

Теоретической базой послужили труды по финансовому и налоговому праву таких ученых, как: К.С. Бельский, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, В.В. Гриценко, Д.Е. Грушко, Т.В. Гурова, Е.Н. Евстигнеев, А.С. Емельянов, С.В. Запольский, М.В. Карасева, Л.М. Касьяненко, С.П. Котляренко, Ю.А. Крохина, В.Е. Кузнеценкова,

Н.П. Кучерявенко, Н.Н. Лайченкова, О.А. Ногина, С.Н. Ногин, Е.П. Орлюк, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, В.В. Поляков, В.В. Попов, С.С. Попова, М.Б. Разгильдиева, И.В. Рукавишникова, Ю.А. Савин, Н.А. Саттарова, Ю.А. Смирникова, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, Е.И. Спектор, О.В. Староверова, А.А. Тедеев, А.В. Толкушкин, Г.П. Толстопятенко, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, И.А. Цинделиани, К.Н. Чекмышев, Н.И. Чужиков, А.И. Худяков, О.А. Якушев, А.А. Ялбулганов и др.

Учитывая комплексный характер избранной темы и рассматриваемых отношений, автор также опирался на труды ученых-административистов и ученых — представителей иных отраслей права, в частности: В.Б. Исакова, А.В. Колесникова, И.В. Котелевской, Н.М. Кониная, А.В. Мадьяровой, В.М. Манохина, Л.В. Морозовой, Т.М. Пряхиной, К.А. Сасова, Ю.Н. Старилова, Ю.А. Тихомирова, Н.В. Труфанова, А.Г. Удодова, Т.Ю. Фалькиной и др.

**Методологическую базу исследования** составляют современные общенаучные и частнонаучные методы познания: диалектический, исторический, методы анализа и синтеза, дедукции, индукции, системно-структурный, комплексного анализа, сравнительного правоведения и др.

**Нормативно-правовой основой** диссертации являются: Конституция РФ; федеральные конституционные законы, федеральные законы и подзаконные нормативные акты РФ, акты субъектов Федерации и акты органов местного самоуправления, нормативные акты уполномоченных финансовых и налоговых органов, содержащие положения, регламентирующие вопросы соблюдения, исполнения, использования и применения налоговых норм, реализации субъективных прав и юридических обязанностей налогоплательщиками адвокатских образований, в том числе и утратившие силу.

**Эмпирическую основу** диссертационной работы составили: правоприменительная практика финансовых и налоговых органов, правовые

позиции Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, определения Верховного Суда РФ и др.

**Научная новизна диссертационного исследования** обусловлена недостаточным уровнем специальной разработки на современном этапе вопросов налогообложения доходов от адвокатской деятельности. Ни в советский период, ни ранее такие исследования не проводились. Автором, одним из первых, на монографическом уровне осуществлено комплексное правовое исследование института адвокатуры с позиций налоговых отношений. В работе проведен анализ вышеназванных аспектов адвокатской деятельности, с учетом результатов и выводов, имеющих в исследованиях в области налоговых правоотношений, а также на основе обобщения современного российского законодательства в сравнении с законодательством советского и более ранних исторических периодов.

Новизна диссертационной работы заключается в следующем:

- 1) впервые на основе научных изысканий ученых-правоведов выявлена специфика налогового обложения адвокатских образований;
- 2) рассмотрены теоретические и практические проблемы, связанные с определением сущности правового статуса различных адвокатских образований, применением норм налогового права; предложены варианты их решения;
- 3) рассмотрены особенности налогообложения различных адвокатских образований;
- 4) уточнен понятийно-категориальный аппарат в целях совершенствования налогообложения адвокатских структур;
- 5) выдвинут ряд предложений по совершенствованию нормотворчества и правоприменения в сфере современных налоговых отношений, связанных с адвокатской деятельностью.

Научная новизна исследования получила свое отражение в следующих новых или содержащих элементы новизны **положениях, выносимых на защиту:**

1. Возникновение и развитие в России адвокатских образований связано в первую очередь с потребностью в защите публичных интересов неопределенного круга лиц в различных условиях. В ходе своего исторического развития и становления финансово-правового статуса адвокатских образований, которое берет свое начало с судебной реформы 1864 г., современный институт адвокатуры вобрал в себя ряд положительных начал. Например, контроль со стороны налоговых органов за финансовой деятельностью адвоката во многом схож с ранее принятым порядком финансового контроля со стороны судов в советскую эпоху.

В целом период становления финансово-правового статуса адвокатских образований с 1864 г. по настоящее время можно условно разделить на 4 этапа:

I этап — с 1864 г. по 1917 г. — характеризуется зарождением и бурным развитием адвокатских образований в России, в том числе и в части их налогообложения;

II этап — с 1917 г. по 1922 г. — ознаменован полным уничтожением сложившихся к этому времени форм адвокатских образований;

III этап — с 1922 г. по 2002 г. — период возрождения адвокатуры в России;

IV этап — с 2002 г. по настоящее время — связан с принятием нового Закона об адвокатуре, а также совершенствованием налогового законодательства.

2. Современное налоговое право является одной из интенсивно развивающихся отраслей, характеризующихся наиболее полной нормативной базой, множеством субъектов налоговых правоотношений, число которых имеет тенденцию к увеличению, в основном за счет новых категорий налогоплательщиков, что ведет к возникновению новых проблем, касающихся их налогового статуса.

Сравнительно-правовой анализ налогообложения адвокатских образований позволил аргументировать вывод о нарушении принципа равноправия в этой сфере.

**3.** Обосновывается вывод о том, что сегодняшнее налоговое законодательство недостаточно четко определяет налоговый статус адвокатских образований и адвокатов как участников правоотношений, возникающих в связи с осуществлением ими прав и обязанностей по уплате налогов и иных обязательных платежей. В данном диссертационном исследовании, в одном из первых, предпринят анализ становления и развития правового статуса адвокатских образований с позиций налогового права, что определяется двойственностью юридической природы таких образований — как профессионального сообщества и как института гражданского общества, что свидетельствует о многогранности правового положения данных субъектов налоговых правоотношений.

**4.** На основе определения существенных признаков адвокатской деятельности автор один из первых в науке финансового права сформулировал понятия «юридическая помощь» и «юридическая услуга» и их особенности:

понятие «юридическая помощь» предлагается определять как публично-правовое явление, заключающееся в публично возложенной обязанности, с одной стороны, и гарантированной возможности получения квалифицированного юридического содействия путем осуществления активной профессиональной деятельности специалиста (прежде всего, адвоката), направленной на решение поставленной задачи — с другой;

понятие «юридическая услуга» трактуется как деятельность специально управомоченных субъектов, направленная на решение физическими или юридическим лицами определенной задачи юридического характера.

Определение категорий «юридическая помощь» и «юридические услуги» необходимо для их идентификации и разграничения, что имеет

важное значение при характеристике формы адвокатского образования и его правового статуса. Обосновывается, что именно для целей налогообложения оказываемая адвокатами юридическая помощь признается услугой (работой).

5. Реализацию предусмотренных правами и обязанностями адвокатов функций не следует понимать как предпринимательскую деятельность, а как оказываемую квалифицированную юридическую помощь, входящую в понятие «адвокатская деятельность», не являющуюся предпринимательской, хотя сами адвокатские образования создаются в том числе и в целях способствования этой деятельности. Автором разработаны предложения по совершенствованию правоприменительной практики в отношении отдельных форм адвокатских образований.

6. В целях своевременной и полной уплаты налогов и иных обязательных платежей и проведения контроля предлагаются меры, направленные на оптимизацию организации деятельности адвокатских образований. Аргументируется целесообразность установления конкретного перечня сведений, сообщаемых адвокатскими образованиями в органы юстиции.

7. Предложено разработать более детальный порядок применения вычетов и формирования налоговой базы для адвокатских кабинетов, осуществляющих деятельность в принадлежащих на праве собственности жилых помещениях. В связи с этим необходимо предусмотреть введение «почтового адреса».

8. Доказано, что направление законодательных изменений должно быть обращено не столько на установление особых правил контроля налоговыми органами адвокатских образований, учитывающих их специфику, связанную, прежде всего, с неприкосновенностью адвокатской тайны, сколько на установление ответственности налоговых органов за нарушения, касающиеся разглашения адвокатской тайны.

9. Обосновано, что в целях строгого учета доходов адвоката, в случаях, если доверитель по каким-либо причинам не заинтересован в регистрации

соглашения, целесообразно ведение отдельного учета таких дел, доступного для налоговых и иных контролирующих органов и учитываемых в отдельном журнале.

**10.** Аргументируется позиция о необходимости с целью совершенствования законодательства внесения в ст. 21 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» дополнений в форме фиксированного перечня необходимых сведений, которые должен указывать адвокат, учредивший адвокатский кабинет, при подаче заявления в налоговые и иные органы.

**11.** Предлагается дополнить ст. 11 Налогового кодекса РФ понятием «место нахождения адвокатского кабинета», в соответствии с которым определить его как «место жительства адвоката либо, по его выбору, место осуществления им адвокатской деятельности», что будет способствовать устранению различных недочетов, в том числе и при проведении налоговых проверок.

**12.** С целью выявления противоречий, неясностей при применении правовых норм проанализированы основные виды налогов и иных обязательных платежей, уплачиваемых адвокатскими образованиями. Выделяются установленные российским законодательством налоги, взимаемые с адвокатских образований в их совокупности: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на доходы физических лиц. При этом объектом обложения налогом на доходы физических лиц для адвокатов признаются доходы, полученные ими от осуществления профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. В связи с этим под расходами адвокатских образований следует понимать документально подтвержденные затраты, оформленные в соответствии с законодательством РФ.

**13.** Определены особенности правового статуса адвокатских образований как участников налоговых правоотношений и отношений,

возникающих в сфере обязательного страхования. Впервые проведен анализ и обобщены результаты взаимодействия адвокатских образований, Пенсионного фонда и Фонда социального страхования РФ. Выявлено различие нормативно-правовых требований, возникающих после оплаты указанных платежей. При этом суммы уплаченных страховых взносов по договору добровольного социального страхования не уменьшают налогооблагаемый доход адвоката, в то время как суммы уплаченных с доходов адвокатов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, учитываются в составе расходов при расчете налоговой базы.

**14.** Исходя из специфики квалифицированной юридической помощи обоснована необходимость закрепления на законодательном уровне оказания такого вида помощи только лицами, имеющими в соответствии с законодательством РФ статус адвоката, нотариуса, патентного поверенного либо ученую степень кандидата или доктора юридических наук, а также, в предусмотренных законом случаях, их профессиональными образованиями, созданными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**15.** Для устранения противоречий, заложенных в подп. 14 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым не облагается НДС оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или членами Федеральной палаты адвокатов в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности, а также ст. 143 Налогового кодекса РФ, согласно которой адвокаты не признаются плательщиками указанного налога, следует в целях упорядочения содержания нормативно-правового акта изъять подп. 14 п. 3 ст. 149 из Налогового кодекса РФ.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** заключается в том, что изложенные в работе выводы и предложения могут быть использованы при подготовке учебников, учебных пособий, практикумов и иной учебно-методической литературы по курсу

финансового и налогового права, по курсу «Адвокатура», при преподавании учебного курса финансового и налогового права в юридических и иных высших учебных заведениях, в нормотворческой деятельности, а также при проведении научных исследований в данной сфере.

**Апробация результатов исследования.** Основные теоретические положения и выводы диссертации были обсуждены и одобрены на кафедре финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия». Отдельные положения исследования докладывались диссертантом на всероссийских и международных научно-практических конференциях: «Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования в кризисных и посткризисных условиях» (г. Саратов, 2 июля 2010 г.); III Саратовские правовые чтения (г. Саратов, июнь 2010 г.); «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика» (г. Пенза, 2011 г.); «Современная юридическая наука и правоприменение» (г. Саратов, 3–4 июня 2011 г.); «Институциональные проблемы современного финансового права» (г. Саратов, 2 июня 2011 г.). Кроме того, отдельные положения диссертации нашли свое отражение в статьях, опубликованных в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России и иных изданиях.

**Структура диссертации исследования** обусловлена логикой исследования, целями и поставленными задачами. Работа состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновываются выбор темы, ее актуальность; определяются объект и предмет исследования; формулируются цель и задачи диссертации; излагаются теоретическая, методологическая и эмпирическая

основы работы; анализируется степень научной разработанности; характеризуется научная новизна и практическая значимость; выделяются основные положения, выносимые на защиту; приводятся сведения об апробации результатов исследования.

**В первой главе «Общая характеристика финансово-правового статуса адвокатских образований и содержания адвокатской деятельности как объекта налогообложения в Российской Федерации»,** состоящей из трех параграфов, раскрываются основополагающие вопросы, связанные с налогообложением адвокатских образований и адвокатов.

*Параграф первый «Становление и развитие финансово-правового статуса адвокатских образований»* посвящен рассмотрению общетеоретических вопросов, связанных с понятием организационно-правового статуса адвокатских образований, их особой ролью в функционировании правовой системы, а также с установлением взаимосвязей исторических явлений и процессов, проходивших в Российском государстве в различные этапы его развития. Уточняется, что финансово-правовой статус адвокатских образований напрямую связан с особенностями правового положения этих структур, которые необходимо учитывать, — его двойственностью. Ведь, с одной стороны, адвокатские образования представляют собой профессиональные сообщества, в которых на профессиональной основе осуществляется деятельность, предполагающая оплату, но не являющаяся предпринимательской, а с другой, хотя она и осуществляется преимущественно в частных интересах, по сути носит публичный характер, что делает возможным отнести данную деятельность и адвокатские сообщества к институтам гражданского общества, так как во многом благодаря ей в том числе, создаются условия для соблюдения, использования и применения гражданами, органами государственной власти, иными структурами государства разнообразных правовых норм, в частности и налоговых.

Подробно проанализированы этапы становления и развития адвокатуры и принципы налогообложения, существовавшие в рассматриваемые исторические периоды: совмещение относительной свободы профессии с регулированием минимальной и максимальной сумм гонорара и взиманием установленных платежей; корпоративность и сословность организации в сочетании с финансово-правовой ответственностью перед судами; определение гонорара по соглашению с клиентом. Часть указанных принципов, по мнению автора, имеет связь с современными принципами деятельности, например, корпоративность.

Сравнительно-правовой анализ законодательных и иных нормативных правовых актов, реализуемых при проведении налоговой политики в отдельные исторические периоды (досоветский, советский, начало постсоветского), позволил автору сделать выводы о том, что рассматриваемый финансово-правовой статус адвокатских образований и адвокатов, с позиций налогового права, состоит из нескольких, важных для дальнейшего исследования, компонентов, в частности, налогового статуса, реализуемого на практике через институт налоговых и иных платежей, формирующих доходную часть федерального бюджета, и бюджетного статуса, представляющего собой процесс финансирования адвокатских образований в целях поддержки, оказываемой ими бесплатной юридической помощи из федерального бюджета, а также распределения и использования государственных средств.

Подробно освещены вопросы, связанные с элементным составом статуса как правовой категории. Особое внимание диссертант уделяет функциям адвокатов, в которых выражается цель деятельности адвокатских образований, основными направлениями которой являются социальное и защитное, свидетельствующие о том, что данные образования способствуют охране прав и законных интересов физических и юридических лиц, и законодатель, в свою очередь, ориентирует эти структуры на достижение социальных целей, выстраивая конструктивный диалог власти и

гражданского общества, а также третье направление — экономическое, связанное в первую очередь с категорией налоговых платежей как фискальных доходов бюджетной системы.

Таким образом, автор считает, что налогообложение адвокатских образований в настоящее время представляет собой не до конца урегулированный нормативно-правовыми актами процесс, который негативно отражается на налогово-правовой политике, проводимой государством в этой сфере. Наблюдаемая спонтанность и бессистемность, а зачастую несогласованность норм налогового права порождают возможность определять и толковать отдельные положения законодательства самим правоприменителем.

*В параграфе втором «Понятие и формы адвокатских образований в аспекте налогообложения и уплаты иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» в целях уяснения содержания общественных отношений, возникающих в процессе установления и взимания налогов, пошлин, сборов и других обязательных платежей автором проанализированы существующие точки зрения по вопросу субъектного состава налоговых правоотношений, а также ряд положений Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), что позволило выявить круг лиц, вступающих в налоговые отношения, действия которых влекут за собой юридически значимые последствия, и отношение адвокатских образований к данному кругу лиц. Анализ, проведенный диссертантом, показал, что определенный ст. 9 НК РФ круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не охватывает всех потенциальных и реальных субъектов налогового права. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства (муниципального образования), осуществление налогового контроля и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения требуют также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые*

прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но налоговым законодательством наделены соответствующими правами и обязанностями и в определенных случаях несут налоговую ответственность.

Делается вывод, что налоговая правосубъектность (как и налоговая правоспособность) любого субъекта налогового права всегда является специальной. Ее конкретное содержание зависит от целого ряда факторов: юридической природы субъекта, характера и целей его деятельности. Специальная налоговая правосубъектность — форма выражения отраслевой налоговой правосубъектности применительно к конкретным видам субъектов налогового права. Другими словами, правосубъектность в сфере действия налогового права специализирована по своему конкретному содержанию. В отрасли налогового права правосубъектность является общей, равной для всех предпосылкой правообладания лишь по своим исходным элементам, где она представляет собой бланкетную возможность быть субъектом налоговых правоотношений. По другим же своим элементам правосубъектность в налоговом праве выражает различие в правовом положении субъектов, что характерно для многих отраслей публично-правового цикла.

Особо выделен вопрос о специфике правового статуса адвокатских образований, предопределяющий и особенности характеристики их как участников налоговых правоотношений. В первую очередь это связано с тем, что адвокатские образования могут выступать не только в качестве юридических лиц, на которых возложена обязанность по уплате налоговых и иных платежей. При этом основная деятельность адвокатских образований не является предпринимательской, поскольку для такой деятельности характерны следующие признаки: самостоятельность; сопряженность с риском; направленность на систематическое получение прибыли (прибыль извлекается субъектами от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг); осуществление ее лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

По мнению автора, научная позиция, согласно которой адвокатская деятельность отличается от предпринимательской целями и задачами (так, основной целью предпринимателя признано систематическое получение прибыли, а цель деятельности адвоката — реализация предусмотренного ст. 48 Конституции РФ права гражданина на получение квалифицированной юридической помощи), является убедительной. Однако диссертант считает, что в связи с непрекращающимися дискуссиями необходимо определить место и роль адвокатских образований в системе субъектов налогового права РФ конкретно, тем более что особенности адвокатских образований как субъектов налоговых правоотношений позволяют выделить их из общей массы участников налоговых правоотношений.

*В параграфе третьем «Содержание адвокатской деятельности как объекта налогообложения и уплаты иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» в целях уяснения назначения и важности последовательной реализации налогово-правовых норм рассматривается сущность деятельности адвокатских образований и адвокатов, исследуются вопросы, связанные с налоговым статусом данных субъектов, их правосубъектностью. Отмечается, что именно результат адвокатской деятельности обуславливает их налогообложение.*

Автором подробно анализируются общетеоретические подходы к уточнению понятийного определения содержания деятельности адвокатов и их образований. Учитывая, что Закон «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» специально оговаривает необходимость отграничения собственно адвокатской деятельности от деятельности иных субъектов, также работающих на профессиональной основе, способных оказывать юридическую помощь, в диссертационном исследовании понятие «юридическая помощь», оказываемая адвокатами, определяется как публично-правовое явление, заключающееся в публично возложенной обязанности (например, участие в качестве представителя (защитника) в административном, гражданском, уголовном судопроизводстве и иных

органов разрешения конфликтов), с одной стороны, и гарантированная возможность получения квалифицированного содействия путем осуществления активной профессиональной деятельности специалиста, направленной на решение поставленной задачи, квалифицированное содействие — с другой.

Диссертантом изучены основные точки зрения о сущности понятия «юридическая услуга» вообще и для целей налогообложения в частности. Отмечается, что понятие «юридическая услуга» в законодательстве отсутствует.

Рассматривая основные подходы к понятию «юридическая услуга», автор выделяет следующие существенные их признаки: возникновение правового интереса заказчика обусловлено желанием получения определенной совокупности благ; осуществление в условиях отсутствия спора или конфликта; оказывающий эту услугу должен иметь юридическое образование и специальную государственную регистрацию, соблюдать правила профессиональной деятельности; соглашение на оказание услуги оформляется соответствующим договором, в котором должна быть предусмотрена допустимость ответственности. Таким образом, диссертант определяет деятельность специально уполномоченных субъектов, направленную на достижение физическим или юридическим лицом определенной цели юридического характера, как «юридическую услугу». Для целей налогообложения оказываемая адвокатами юридическая помощь, по его мнению, может признаваться услугой (работой).

Автор заостряет внимание на выполнении гарантий конфиденциальности отношений адвоката с доверителем, исходя из того, что иммунитет доверителя, вытекающий из ст. 51 Конституции РФ, возлагает на адвокатов обязанность по соблюдению адвокатской тайны, но в то же время законодатель обязывает их предоставлять сведения в налоговый орган по его требованию. Обосновывается предложение об установлении ответственности

налоговых органов за нарушения, связанные с разглашением адвокатской тайны.

**Вторая глава «Особенности уплаты налогов и иных обязательных платежей адвокатскими образованиями»** состоит из трех параграфов.

*В параграфе первом «Правовое регулирование налогообложения адвокатских образований — юридических лиц»* исследуется порядок налогообложения адвокатских образований — юридических лиц (организация ведения бухгалтерского учета и порядок налогообложения).

Анализ налогов, подлежащих уплате адвокатскими образованиями — юридическими лицами, позволил диссертанту сделать вывод, что порядок налогообложения, практически не отличается от обычных юридических лиц. Объектом налогообложения для адвокатов признаются все доходы (выплаты), полученные ими от осуществления профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с извлечением их.

По мнению большинства представителей адвокатских образований, целесообразно предусмотреть нормативы возможных расходов, связанных с командировками адвокатов при осуществлении адвокатской деятельности, включая оплату питания и суточные, которые сегодня не включаются в расходы адвокатов.

Адвокатские образования (кроме адвокатских кабинетов) как субъекты налогообложения признаются налоговыми агентами согласно п.1 ст.226 НК РФ, которые обязаны исчислить, удерживать и перечислять в соответствующий бюджет суммы налога на доходы физических лиц с доходов адвокатов. Вместе с тем вопрос, когда перечисленные (внесенные) по соглашению об оказании адвокатской помощи денежные средства становятся вознаграждением адвоката и подлежат налогообложению, является проблемным. Автор считает, что разумно получение дохода адвоката связывать по аналогии с датой начисления и получения заработной платы по трудовому договору и в целях налогообложения отождествлять в этом случае адвокатскую деятельность с наемным трудом, хотя, с правовой точки зрения,

гонорар не является заработной платой, а труд адвоката — работой по найму. С этих позиций более удачной выглядит формулировка ст.210 НК РФ, посвященная определению налоговой базы по НДФЛ.

По мнению диссертанта, при определении налоговой базы адвокат имеет право включить в состав затрат, уменьшающих ее, расходы, произведенные в связи с осуществлением профессиональной деятельности, аналогично порядку, установленному для налогоплательщиков налога на прибыль, соответствующими статьями гл. 25 НК РФ. В то же время предлагается освободить адвокатские образования — юридические лица — от сдачи отчетности по налогу на прибыль организаций (ст. 289 НК РФ) в связи с тем, что они не осуществляют предпринимательскую деятельность.

*В параграфе втором «Правовые основы налогообложения индивидуальной адвокатской деятельности»* раскрываются особенности налогово-правового статуса адвокатских кабинетов, который не является юридическим лицом и в связи с отсутствием формальных оснований не относится к специальным категориям налогоплательщиков — юридическим лицам, то есть адвокатский кабинет выпадает из состава традиционных участников налоговых правоотношений. Налоговый режим адвокатов во многом совпадает с системой налогообложения как физических лиц, так и предпринимателей.

Персонификация деятельности адвокатского кабинета до настоящего времени остается по многим аспектам дискуссионной. Исходя из оснований налогообложения у адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, возникает обязанность уплачивать предусмотренные НК РФ налоги. Кроме того, в этом случае на него возлагается и обязанность налогового агента по исчислению и удержанию налога на доходы физических лиц из заработной платы персонала.

Отмечается, что в случае, когда адвокат представляет доверителя на основании доверенности, выданной нотариусом, и доверитель по каким-либо причинам не заинтересован в регистрации соглашения в общем порядке, у

адвоката возникает возможность не регистрировать этот договор в своей документации. Однако для обеспечения полноты и своевременности учета доходов адвоката и налогообложения автор считает целесообразным вести отдельный учет такого рода дел в форме, доступной для налоговых и контролирующих органов.

Диссертантом высказано мнение о допустимости заключения договора с позиции достижения цели (результата), то есть на результат услуги, который следует отграничивать от деятельности по предоставлению интересов. Разделяется позиция А.В. Мицкевича, в соответствии с которой результат действий можно обособить от действий лишь теоретически, так как сама деятельность и ее результат образуют единое целое.

Устанавливается, что проблемы с определением юридического статуса адвокатского кабинета связаны и с использованием для размещения адвокатского кабинета жилых помещений, принадлежащих ему или кому-то из членов семьи на правах собственности, или жилых помещений, занимаемых адвокатом по договору найма. В то же время физические лица, отнесенные ст. 11 НК РФ к категории индивидуальных предпринимателей, таким правом не обладают. Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, вправе учитывать в составе своих расходов, непосредственно связанных с получением доходов от осуществляемой ими деятельности, только документально подтвержденные затраты, что практически невозможно реализовать в случае размещения адвокатского кабинета в жилом помещении. Необходимо разработать и законодательно закрепить нормативы расходов для таких вариантов, дабы не создавать препятствия для использования налоговыми органами выполнения возложенных на них обязанностей по контролю за налогоплательщиками.

Автор обращает внимание на необходимость упорядочения и обновления методико-правовой базы Минфина России и ФНС России, регулирующих сферу налогообложения адвокатских образований, которое должно коснуться и нормативно-правовых актов федерального уровня.

*В параграфе третьем «Особенности исчисления и уплаты иных обязательных платежей адвокатскими образованиями» рассматриваются сущность данных платежей, принципы их разграничения применительно к адвокатским образованиям.*

Исходя из содержания имеющихся научных подходов, а также анализа правовых позиций Конституционного Суда РФ, высказанных в ряде постановлений, автор приходит к обоснованному выводу о неналоговой природе иных обязательных платежей, уплачиваемых адвокатскими образованиями, таких как взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное медицинское страхование, а также добровольное вступление в отношения по обязательному социальному страхованию.

При этом адвокаты в отношениях по страхованию могут выступать в качестве застрахованного либо в качестве страхователя в отношении лиц, которые состоят с ними в трудовых отношениях, то есть констатируется, что адвокат, осуществляющий свою деятельность через адвокатский кабинет, имеет особый статус, отличный от адвокатских образований — юридических лиц и в правоотношениях по обязательному страхованию.

Автор обращает внимание на то обстоятельство, что в соответствии с п. 4 ст. 21 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» предусмотрено открытие счета в банках не адвокатского кабинета, а самого адвоката. С одной стороны, это делало фактически невозможной реализацию требований п. 5 ст. 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» для адвоката, осуществляющего деятельность через адвокатский кабинет, поскольку последний лишался возможности исполнять обязанность налогового агента в виде перечисления страхового платежа. С другой стороны, изъятие п. 5 ст. 28 НК РФ с 1 января 2010 г., согласно положениям которой страхователи-адвокаты вправе были уплачивать страховые взносы самостоятельно либо через соответствующие адвокатские образования,

исполняющие в отношении адвокатов функции налоговых агентов, вносит правовую неопределенность в вопрос возможности уплаты страховых платежей через соответствующее адвокатское образование. Представляется, решением данной проблемы могло бы стать законодательное закрепление такого способа уплаты страховых платежей.

В **заключении** изложены основные теоретические выводы и рекомендации, вытекающие из результатов проведенного исследования, направленные на совершенствование административного и налогового законодательства.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

*Статьи в рецензируемых изданиях, рекомендованных  
ВАК Минобрнауки России для публикации результатов  
диссертационного исследования*

1. *Мурысева Е.А.* Правовой статус резидентов особых экономических зон как субъектов налоговых правоотношений // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. № 2 (0,5 п.л.).
2. *Мурысева Е.А.* Финансово-правовой статус адвокатского кабинета // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010. № 5 (0,48 п.л.).
3. *Мурысева Е.А.* Реализация принципа равенства при налогообложении адвокатских образований и иных лиц и организаций, оказывающих юридические услуги // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: ГОУ ВПО

«Саратовская государственная академия права», 2011. № 6 (0,18 п.л.).

4. *Мурысева Е.А.* Отдельные вопросы налогообложения индивидуальной адвокатской деятельности // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. № 1 (0,37 п.л.).

#### *Публикации в иных изданиях*

5. *Мурысева Е.А.* К вопросу соблюдения принципа равенства при правовом регулировании налогообложения деятельности по оказанию юридических услуг (юридической помощи) // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: материалы IV Всероссийской научно-практической конференции (Пенза, январь 2009 г.). Пенза: РИО ПГСХА, 2009 (0,17 п.л.).
6. *Мурысева Е.А.* Проблемы соблюдения адвокатской тайны при применении налогового законодательства // Современная юридическая наука и правоприменение (III Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Всероссийской научно-практической конференции, г. Саратов, 3–4 июня 2010 г.) / отв. ред. О.С. Ростова. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2010 (0,3 п.л.).
7. *Мурысева Е.А.* Становление и развитие финансово-правового статуса адвокатских образований // Вестник ТИСБИ. Казань: Издательский центр ТИСБИ, 2010. № 1 (0,23 п.л.).
8. *Мурысева Е.А.* Финансово-правовой статус адвокатского кабинета // Аспирант и соискатель. М.: Спутник+, 2010. № 2 (0,23 п.л.).

9. *Мурысева Е.А.* К вопросу о правовой природе иных обязательных платежей, уплачиваемых адвокатами // Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования в кризисных и посткризисных условиях: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции (г. Саратов, 2 июня 2010 г.) / под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,21 п.л.).
10. *Мурысева Е.А.* К проблеме дискриминации субъектов, оказывающих деятельность по оказанию юридических услуг (юридической помощи) при правовом регулировании налогообложения // Институциональные проблемы современного финансового права: сборник научных трудов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 2 июня 2011 г.) / отв. ред. Е.В. Покачалова. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО Саратовская государственная академия права», 2011 (0,17 п.л.).
11. *Мурысева Е.А.* Особенности финансово-правового статуса адвокатских образований // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 3–4 июня 2011 г.) / отв. ред. О.С. Ростова. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,2 п.л.).