Практические вопросы исчисления и уплаты ЕСН в адвокатских образованиях, являющихся юридическими лицами

**Уплата налога**

Согласно ст. 235 НК РФ единый социальный налог уплачивается адвокатскими образованиями - юридическими лицами:

- за адвокатов, осуществляющих деятельность в этих адвокатских образованиях;

- за физических лиц - с выплат и иных вознаграждений, начисленных в их пользу по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Расчеты по авансовым платежам по ЕСН в отношении выплат физическим лицам и доходов адвокатов представляются отдельно по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 17.03.2005 N 40н (зарегистрирован в Минюсте России 28.03.2005 N 6452).

Налоговая декларация по единому социальному налогу представляется только в отношении выплат в пользу физических лиц. Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 31.01.2006 N 19н (зарегистрирован в Минюсте России 20.02.2006 N 7523).

В соответствии с п. 6 ст. 244 НК РФ (в ред. от 20.07.2004) данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период, начиная с налогового периода 2005 г., коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 06.02.2006 N 23н (зарегистрирован в Минюсте России 20.02.2006 N 7529).

Согласно п. 7 ст. 244 НК РФ (с учетом положений пп. 4 п. 1 ст. 23 и п. 6 ст. 83 НК РФ) адвокаты, в том числе осуществляющие деятельность в адвокатском образовании, являющемся юридическим лицом, самостоятельно представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма декларации и рекомендации по ее заполнению утверждены Приказом МНС России от 13.11.2002 N БГ-3-05/649.

Для ведения налогового учета рекомендуется применять формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета), утвержденные Приказом МНС России от 27.07.2004 N САЭ-3-05/443@. При этом окончательное решение о формах ведения налогового учета по ЕСН в адвокатском образовании остается за адвокатским образованием.

Учет доходов адвокатов может вестись в форме индивидуальных карточек, лицевых счетов адвокатов, учетных листов к соглашению об оказании юридической помощи, иных учетных документов. Адвокатским образованием должен вестись учет выданных адвокатам ордеров либо доверенностей для участия в процессе.

**О правомерности отнесения некоторых затрат**

**в уменьшение налоговой базы адвоката**

В соответствии с п. 1 ст. 28 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" адвокаты, независимо от наличия дохода, обязаны уплачивать страховые взносы в ПФР в виде фиксированного платежа, которые относятся к прочим расходам адвоката (по основаниям, указанным в ст. 264 НК РФ), уменьшающим налоговую базу по ЕСН (далее - налоговая база).

Согласно п. 1 ст. 245 НК РФ адвокаты (как работающие в адвокатском образовании, являющемся юридическим лицом, так и учредившие адвокатский кабинет) не исчисляют и не уплачивают налог в части сумм, зачисляемых в ФСС РФ. Также не являются обязательными для адвоката взносы по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 31.05.2002 N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации"; далее - Закон N 63-ФЗ).

При этом страховые взносы в ФСС РФ, добровольно уплачиваемые адвокатами в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 31.12.2002 N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан", не относятся к расходам, связанным с производством и реализацией (ст. 264 НК РФ).

Поэтому при исчислении ЕСН в состав расходов, связанных с извлечением доходов от профессиональной деятельности, полученных за налоговый период, не включаются суммы страховых взносов в ФСС РФ, фактически уплаченные адвокатом, добровольно вступившим в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также суммы уплаченных адвокатом взносов по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Согласно п. 2 ст. 263 НК РФ расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций, или в размере фактических затрат, в случае если данные тарифы не утверждены.

Подпунктом 6 п. 1 ст. 7 и п. 3 ст. 45 Закона N 63-ФЗ для адвокатов установлена обязанность страхования риска профессиональной имущественной ответственности. На основании п. 3 ст. 236 НК РФ расходы по указанному виду добровольного страхования относятся к прочим расходам адвокатов, уменьшающим налоговую базу в размере фактических затрат.

Не включаются в состав расходов адвокатов суммы ЕСН, уплаченные (в том числе в виде авансовых платежей) с доходов от адвокатской деятельности, поскольку действующим законодательством о налогах и сборах Российской Федерации не предусмотрено исключение из налоговой базы по конкретному налогу за текущий, отчетный (иной) период суммы налога, уплаченной за предыдущие периоды, в том числе в виде авансовых платежей.

Согласно положениям ст. ст. 27 и 28 Закона N 63-ФЗ помощник и стажер адвоката принимаются на работу на условиях трудового договора, заключенного с адвокатским образованием. Таким образом, затраты по оплате труда помощника и стажера адвоката не могут быть отнесены на расходы, уменьшающие налоговую базу адвоката, осуществляющего деятельность в адвокатском образовании, являющемся юридическим лицом.

В соответствии со ст. 7 Закона N 63-ФЗ адвокат обязан ежемесячно отчислять за счет получаемого вознаграждения средства на общие нужды адвокатской палаты в порядке и в размерах, которые определяются собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации (далее - собрание адвокатов), а также на содержание адвокатского кабинета (коллегии адвокатов или адвокатского бюро) в порядке и размерах, которые установлены адвокатским образованием.

Поскольку адвокаты вправе осуществлять адвокатскую деятельность только в качестве членов адвокатской палаты конкретного субъекта Российской Федерации, высшим органом которой является собрание адвокатов, уплаченные ими в налоговом периоде суммы взносов на общие нужды адвокатской палаты, на содержание соответствующего адвокатского образования в пределах обязательных отчислений относятся к расходам адвокатов, уменьшающих налоговую базу. Однако суммы, превышающие установленный для данного адвоката размер, подлежат включению в налоговую базу (Письмо Минфина России от 07.06.2005 N 03-05-02-03/25).

К расходам, связанным с получением адвокатом доходов от профессиональной деятельности, осуществляемой в адвокатском образовании, являющемся юридическим лицом, помимо расходов обязательного характера относятся затраты, произведенные в рамках заключенного между доверителем и адвокатом соглашения (при условии обязательной компенсации доверителем адвокату таких затрат путем внесения денежных средств в кассу соответствующего адвокатского образования либо перечисления на расчетный счет адвокатского образования и включении указанной компенсации в состав доходов адвоката).

При этом согласно п. 5 ст. 25 Закона N 63-ФЗ право адвоката на вознаграждение и компенсацию расходов, связанных с исполнением поручения, не может быть переуступлено третьим лицам без специального согласия на то доверителя.

В состав компенсируемых расходов включаются, в частности, затраты адвоката по оплате госпошлины за рассмотрение дела в суде, связанные с исполнением поручения доверителя на основе соглашения (в составе иных расходов, уменьшающих налоговую базу), стоимости проезда и проживания в другой местности с целью выполнения поручений доверителя.

Подлежит включению в налоговую базу оплата суточных, поскольку выполнение указанных поручений не является командировкой в связи с отсутствием трудовых отношений (ст. 168 ТК РФ). Оплата доверителем стоимости питания адвоката также подлежит включению в налоговую базу, поскольку эти затраты непосредственно не связаны с получением дохода от адвокатской деятельности.

Затраты адвоката на оплату услуг сотовой связи могут быть включены в расходы, уменьшающие налоговую базу, только в случае документального подтверждения направленности конкретных телефонных разговоров на извлечение дохода от адвокатской деятельности (переговоры по заключению соглашения с доверителем, контакты с клиентом или третьими лицами в интересах дела и др.).

Также при условии документального подтверждения связи с исполнением поручений по соглашению и компенсации доверителем адвокату в установленном порядке могут быть включены в расходы, уменьшающие налоговую базу, и затраты адвоката на оплату транспортных услуг.

Не включаются в состав расходов, связанных с осуществлением адвокатской деятельности, затраты на приобретение запасных частей, на проведение ремонтных работ для поддержания личного автомобиля адвоката в исправном состоянии и уплаченные в бюджет суммы транспортного налога.

Адвокатское образование, являющееся юридическим лицом, в целях создания необходимых для осуществления адвокатской деятельности условий труда в арендуемом им помещении обязано закупать от своего имени оборудование и мебель в рамках утвержденной в установленном порядке сметы. Поэтому аналогичные затраты самих адвокатов, работающих в таком образовании, не могут признаваться расходами, связанными с осуществлением адвокатской деятельности, в связи с чем не уменьшают налоговую базу.

Поскольку адвокаты вправе привлекать на договорной основе специалистов для разъяснения вопросов, связанных с оказанием юридической помощи, затраты по оплате оказанных услуг, предусмотренные соглашением адвоката с доверителем, относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу.

При возврате доверителю денежных средств, уплаченных им в соответствии с соглашением об оказании юридической помощи, сумма возврата в пределах фактически полученного адвокатом по данному договору дохода включается в состав расходов адвоката, уменьшающих налоговую базу.

**Особенности учета выплат по соглашению с доверителем**

Некоторые адвокатские образования формируют налоговую базу адвоката и производят начисление налога только после подписания сторонами акта приемки-передачи выполненных работ (т.е. без учета промежуточных выплат адвокату), объясняя это тем, что в момент поступления аванса у адвоката еще не была определена сумма расходов по соглашению. Однако такие действия являются нарушением законодательства.

Так, согласно п. 3 ст. 243 НК РФ в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (для налогоплательщиков - физических лиц - осуществленных) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога.

Поступившие в кассу (перечисленные на расчетный счет) суммы оплаты за оказание юридической помощи учитываются бухгалтерией адвокатского образования на лицевых счетах конкретных адвокатов, которые приняли исполнение поручения доверителя в качестве поверенного.

Адвокатское образование по мере отработки адвокатом заключенного с доверителем договора и по согласованию с адвокатом производит выплаты адвокату за счет поступивших в кассу (перечисленных на расчетный счет) сумм оплаты за оказание юридической помощи по этому договору. Указанные выплаты отражаются в лицевом счете адвоката и являются объектом налогообложения ЕСН.

**Налогообложение выплат за выполнение функций**

**на выборной должности**

Согласно ст. 2 Закона N 63-ФЗ адвокаты вправе совмещать адвокатскую деятельность с работой в адвокатской палате на выборных должностях президента, вице-президента, членов советов адвокатских палат, не вступая в трудовые отношения с палатой в качестве работника.

При этом вознаграждение, выплачиваемое адвокатской палатой в пользу адвокатов, занимающих выборные должности, не является выплатой по договору гражданско-правового характера, поскольку согласно п. 1 ст. 25 Закона N 63-ФЗ гражданско-правовые отношения могут возникнуть у адвоката исключительно в связи с осуществлением профессиональной деятельности при заключении соответствующего соглашения об оказании юридической помощи. Поэтому адвокатская палата не является налогоплательщиком ЕСН в части выплат вознаграждений, которые получают адвокаты за выполнение функций на выборной должности. Не являются данные выплаты объектом налогообложения и для самих адвокатов, так как не могут рассматриваться в качестве дохода от профессиональной деятельности по оказанию юридической помощи.

**Компенсация участия адвоката в судопроизводстве**

**в качестве защитника по назначению**

Согласно ст. 50 УПК РФ и ст. 25 Закона N 63-ФЗ в случае если адвокат участвует в производстве предварительного расследования или судебном разбирательстве по назначению дознавателя, следователя, прокурора или суда, расходы на оплату его труда компенсируются за счет средств федерального бюджета.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 N 400 при определении размера оплаты труда адвоката учитывается сложность уголовного дела, в частности: подсудность (уголовные дела, рассматриваемые Верховным Судом Российской Федерации, верховными судами республик в составе Российской Федерации и приравненными к ним судами в качестве суда первой инстанции), число и тяжесть вменяемых преступлений, количество подозреваемых, обвиняемых (подсудимых), объем материалов дела, необходимость выезда адвоката в процессе ведения дела в другой населенный пункт.

Литература

1. Взыскание ЕСН  
   ("Бизнес-адвокат", 2006, N 14)
2. Практические вопросы исчисления и уплаты ЕСН в адвокатских образованиях, являющихся юридическими лицами  
   ("Налоговая политика и практика", 2006, N 7)
3. Президиум ВАС РФ о спорных вопросах исчисления ЕСН  
   ("Финансовые и бухгалтерские консультации", 2006, N 6)
4. Высший Арбитражный Суд РФ о ЕСН  
   ("Бухгалтерский бюллетень", 2006, N 6)
5. Разговоры по личным сотовым телефонам: НДФЛ и ЕСН  
   ("Новое в бухгалтерском учете и отчетности", 2006, N 11)
6. Оплата дополнительного отпуска ЕСН не облагается  
   ("Главбух", 2006, N 10)
7. Высший Арбитражный Суд о ЕСН: практические выводы  
   ("Главбух", 2006, N 10)