

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ КОРРУПЦИИ

УДК 342.9 НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ ПУБЛИЧНОГО КОНТРОЛЯ ЗА АДВОКАТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ НА ПРИМЕРЕ СФЕРЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

© 2024 **Ж.Г. Попкова**

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского
Приволжский филиал Российского государственного университета правосудия

С точки зрения судебной практики автором исследуются вопросы применения упрощенной системы налогообложения некоторыми самозанятыми субъектами, чья деятельность не попадает под определение «предпринимательская деятельность» в традиционном ее понимании. Сделан вывод о том, что налоговое законодательство вполне может (а иногда и должно) предполагать различные режимы налогообложения таких субъектов.

Ключевые слова: государственный контроль (надзор), налогообложение, упрощенная система налогообложения, субъект налогообложения, налогоплательщик.



Ж.Г. Попкова

*Доцент кафедры административного
и финансового права юридического факультета
Национального исследовательского
Нижегородского государственного университета
им. Н.И. Лобачевского,
доцент кафедры государственно-правовых дисциплин
Приволжского филиала
Российского государственного университета правосудия,
кандидат юридических наук, доцент*

Государственный контроль (надзор) рассматривается как важнейшее направление правовой политики государства, преследующее в том числе цели обеспечения защиты прав максимального количества контролируемых лиц, снижение административных барьеров, развитие системы оценки и управления рисками. В механизме контрольно-надзорной деятельности государства реализуются многочисленные ви-

ды и формы контроля в различных сферах. Эффективность и результативность указанной деятельности зависит не только от адекватного выбора форм и методов контроля, но и от сущности (правовой природы) сфер, в которых они применяются. Иногда налогообложение не может быть осуществлено без некоторых административных процедур. Например, применение спецналогрежимов в настоящее время предполагает уведомление государства о намерении налогоплательщика применять соответствующий налоговый режим. Насколько действенным является контрольно-надзорный механизм реализации соответствующей процедуры, можно увидеть из примеров судебной практики.

В Определении ВС РФ от 24 апреля 2023 г. № 305-ЭС22-27144¹ рассматривался вопрос о возможности применения упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) адвокатом, имеющим статус индивидуального предпринимателя. Заявителем были сформулированы требования о признании незаконным решения налогового органа об отказе в применении к заявителю упрощенной системы налогообложения при осуществлении им предпринимательской деятельности.

Судебными актами первой, апелляционной и кассационных инстанций² заявителю отказано в удовлетворении требований. Кассационная инстанция Верховного Суда РФ отменила акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение.

Не пытаясь в рамках данной статьи ответить на вопрос, могут ли в принципе нарушать права

плательщика решения (иные документы) налоговых органов, которыми плательщику, уведомившему налоговый орган о намерении применять УСН, отказано в применении УСН, вполне корректным представляется вопрос о том, насколько нова позиция ВС РФ.

Конкретно, в анализируемом определении ВС РФ отмечается, что налоговый закон не содержит прямой запрет на право применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями, лицами, в целях осуществления предпринимательской деятельности, не связанной с осуществлением адвокатской деятельности, но имеющими при этом статус адвоката. Вопрос соблюдения адвокатом требований законодательства об адвокатской деятельности и адвокатуре, в частности установленных запретов и ограничений, не является предметом рассмотрения в судебных инстанциях и не отнесен к компетенции налоговых органов и судов в рамках рассмотрения налоговых споров. В соответствии с положениями Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ³ и Кодекса профессиональной этики (далее – КПЭ) адвоката нарушение адвокатом требований законодательства указанных актов влечет применение мер дисциплинарной ответственности, предусмотренных соответствующим законодательством об адвокатской деятельности и адвокатуре и КПЭ, и отнесено к компетенции Совета адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации. По мнению высшей инстанции, суды не оценили приводимый довод заявителя об отсутствии связи планируемой предпринимательской деятельности, в отношении которой возможно применение УСН, с адвокатской.

Можно утверждать, что вопрос возможности применения УСН некоторыми самозанятыми субъектами, чья деятельность формально не считается предпринимательской (адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, медиаторы, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой), в целом не нов и, следует полагать, пока не полностью разрешен.

Следует отметить, что в литературе анализируются аналогичные ситуации⁴. Как правило, из отраслевого законодательства⁵ или из актов высших судебных органов⁶ следует, что деятельность этих лиц не признается предпринимательской. Налоговый кодекс также не признает их деятельность в качестве предпринима-

тельской, и, в общем случае, она не может быть признана таковой, поскольку в нем не содержится собственное определение предпринимательской деятельности. Однако для целей налогообложения на них возлагается расширенный объем обязанностей, по сравнению с физическими лицами, не обладающими статусом самозанятых в соответствии с Налоговым кодексом, и сопоставимый с объемом обязанностей индивидуальных предпринимателей. Например, в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ по запросу налогового органа индивидуальный предприниматель, нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, должны представить книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Важным обстоятельством является то, что в судебной практике уже исследовался подобный вопрос⁷. Было принято решение о том, что профессиональная деятельность арбитражных управляющих косвенно признается предпринимательской и попадает под упрощенный режим налогообложения, который возможен в отношении предпринимательской деятельности. Впоследствии этот подход был изменен⁸. В отечественной правовой науке существует определенная научная дискуссия по данному вопросу⁹. Особенно интересно отметить, что Д. Гололобов высказал серьезные сомнения в том, что деятельность защитника не является предпринимательской¹⁰ по своей сути. Аналогичные сомнения можно высказать и в отношении деятельности арбитражных управляющих, независимо от позиции высшего судебного органа.

Однако можно напомнить, что как арбитражный управляющий, так и адвокат вполне могут, например, одновременно со своей профессиональной деятельностью работать по найму (в т.ч. преподавать в вузе), притом что, очевидно, второй вид деятельности – трудовой, вне сомнения, не является предпринимательским и в общем случае облагается НДФЛ по стандартной ставке 13% через удержание налога агентом – работодателем (ст. 226 НК РФ).

Кроме того, в судебном акте КС РФ¹¹ был рассмотрен вопрос о возможности отказа в удовлетворении заявления индивидуального предпринимателя, осуществляющего акцизную и безакцизную реализацию, об освобождении от обязанностей налогоплательщика НДС в отношении суммы дохода, полученного от безакцизной реализации на основании пункта 1 статьи 145 Налогового кодекса РФ, а пункт 2 этой статьи, в том числе при таких условиях, запрещает освобождение от НДС налогоплательщи-

ков, осуществляющих реализацию облагаемых акцизом товаров. Суд считает, основываясь и на других своих правовых позициях, что условия, установленные пунктом 1 ст. 145 НК РФ, а также необходимость соблюдения иных требований законодательства, в том числе ведения раздельного учета акцизной и безакцизной реализации, не означают невозможности освобождения плательщиков НДС от обязанностей по его уплате в отношении операций с безакцизными товарами при соблюдении и других законодательных требований. В результате, по мнению Конституционного Суда РФ, положения пункта 2 статьи 145 НК РФ не могут служить основанием для непредставления освобождения от уплаты НДС по операциям лицам, реализующим акцизные товары одновременно с неподакцизными.

Можно напомнить, что в одном из актов КС РФ¹² разъяснялось, что любые различия, ущемляющие права граждан в отдельных сферах правового регулирования, должны отвечать требованиям Конституции РФ. В соответствии с ней такие различия допустимы, если они объективно оправданы, разумны, преследуют конституционно значимые цели и для достижения этих целей используются разумные правовые средства. В другом акте упомянутого органа¹³ содержится уже обобщенный подход: соблюдение конституционного принципа равенства предполагает, в частности, запрет на различное отношение к лицам, находящимся в одинаковых или сходных обстоятельствах, но не исключает учета фактических различий между субъектами одной и той же категории. Кроме того, вполне разумным представляется мнение, в соответствии с которым дискриминация может проявляться в том, что дискриминационный режим устанавливается в отношении конкретного субъекта без разумных объективных оснований либо, если такие основания существуют, соответствующий режим может быть и не установлен¹⁴.

Соответственно, как в рамках единой предпринимательской деятельности, так и в ситуации, когда некоторый субъект одновременно осуществляет как предпринимательскую, так и непредпринимательскую деятельность (с учетом особенностей их определения в отечественном законодательстве и судебной практике), налоговое законодательство вполне может (а иногда и должно) предполагать различные режимы их налогообложения, что соответствует принципиальным отличиям в их характеристиках. Именно это обстоятельство, как представляется, отраже-

но в рассматриваемом Определении ВС РФ от 24 апреля 2023 г. № 305-ЭС-22-27144.

Библиографический список

1. Основы законодательства РФ о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 10. Ст. 357.
2. Федеральный закон от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.
3. Определение Конституционного Суда РФ от 06.06.2002 № 133-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Юрчика Андрея Анатольевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 11 и пункта 6 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
4. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 № 313-О «По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 5. Ст. 501.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2005 № 12-П «По делу о проверке конституционности абзаца восьмого пункта 1 статьи 20 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина А.Г. Меженцева» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 3. Ст. 335.
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 5-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго статьи 215 и абзаца второго статьи 217 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Д.В. Барабаша и А.В. Исхакова» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 11. Ст. 1366.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.01.2020 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений части четвертой статьи 7 Закона Российской Федерации «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, войсках национальной гвардии Российской Федерации, органах принудительного исполнения Российской Федерации, и их семей», подпункта 2 пункта 1 статьи 6, пункта 2.2 статьи 22 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», подпункта 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частей 2 и 3 статьи 8, части 18 статьи 15 Федерального закона «О страховых пенсиях» в связи с жалобой гражданки О.В. Морозовой» // Собрание законодательства РФ. 2020. № 5. Ст. 583.

8. Постановление Президиума ВАС РФ от 04.03.2014 № 17283/13 по делу № А26-10887/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

9. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.06.2015) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 10.

10. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.04.2023 № 305-ЭС22-27144 по делу № А40-68033/2022 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

11. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 03.06.2022 по делу № А40-68033/22-183-1287 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

12. Авдашева С.Б., Новиков В.В. Лиса и журавль: парадоксы дискриминации [Текст] / С.Б. Авдашева, В.В. Новиков // Конкуренция и право. 2012. № 1. С. 22–27.

13. Гололобов Д. Медведев, Дума и адвокатские «игры престолов» [Электронный ресурс]. URL: <https://legal.report/dmitrij-gololobov-medvedev-duma-i-advokatskie-igry-prestolov/> (дата обращения: 20.06.2023).

14. Тютин Д.В. Налоговое право [Текст]: Курс лекций / Д.В. Тютин. 9-е изд., перераб. и доп. М.: Научно-производственное предприятие «Гарант-сервис-университет», 2021. 1196 с.

15. Шафранов А.П. Правовой статус арбитражного управляющего [Текст] / А.П. Шафранов // Цивилистика. 2020. Т. 2. № 5. С. 24–40.

¹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.04.2023 № 305-ЭС22-27144 по делу № А40-68033/2022 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Решение Арбитражного суда г. Москвы от 03.06.2022 по делу № А40-68033/22-183-1287 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Федеральный закон от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.

⁴ Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. М.: Научно-производственное предприятие «Гарант-сервис-университет», 2021. 1196 с.

⁵ См.: ст. 1 Основ законодательства РФ о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 10. Ст. 357; п. 2 ст. 1 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.

⁶ См., напр.: Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2005 № 12-П «По делу о проверке конституционности абзаца восьмого пункта 1 статьи 20 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина А.Г. Меженцева» // СЗ РФ. 2006. № 3. Ст. 335; Определение Конституционного Суда РФ от 06.06.2002 № 133-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Юрчика Андрея Анатольевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 11 и пункта 6 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» и др.

⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 04.03.2014 № 17283/13 по делу № А26-10887/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.06.2015) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 10.

⁹ Шафранов А.П. Правовой статус арбитражного управляющего // Цивилистика. 2020. Т. 2. № 5. С. 24–40.

¹⁰ Гололобов Д. Медведев, Дума и адвокатские «игры престолов» [Электронный ресурс]. URL: <https://legal.report/dmitrij-gololobov-medvedev-duma-i-advokatskie-igry-prestolov/> (дата обращения: 20.06.2023).

¹¹ Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 № 313-О «По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 5. Ст. 501.

¹² Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 5-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго статьи 215 и абзаца второго статьи 217 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Д.В. Барабаша и А.В. Исхакова» // СЗ РФ. 2012. № 11. Ст. 1366.

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.01.2020 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений части четвертой статьи 7 Закона Российской Федерации «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, войсках национальной гвардии Российской Федерации, органах принудительного исполнения Российской Федерации, и их семей», подпункта 2 пункта 1 статьи 6, пункта 2.2 статьи 22 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», подпункта 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частей 2 и 3 статьи 8, части 18 статьи 15 Федерального закона «О страховых пенсиях» в связи с жалобой гражданки О.В. Морозовой» // СЗ РФ. 2020. № 5. Ст. 583.

¹⁴ Авдашева С., Новиков В. Лиса и журавль: парадоксы дискриминации // Конкуренция и право. 2012. № 1. С. 24, 25.

SOME ASPECTS OF VARIOUS TYPES OF PUBLIC CONTROL OVER ADVOCACY ACTIVITIES USING THE EXAMPLE OF THE TAXATION SPHERE

Zh.G. Popkova

*Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Law Faculty of the Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod,
Associate Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the Volga Region Branch of the Russian State University of Justice,
Candidate of Sciences (Law), Associate Professor*

From the point of view of judicial practice, the author examines the issues of application of the simplified taxation system by some self-employed entities whose activities do not fall under the definition of «entrepreneurial activity» in its traditional sense. It is concluded that tax legislation may well (and sometimes should) provide for different taxation regimes for such entities.

Keywords: state control (supervision), taxation, simplified taxation system, taxable entity, taxpayer.