

К вопросу о налогообложении частнопрактикующего нотариуса*

В статье рассматриваются основные тенденции формирования и развития института налогового контроля на современном этапе становления национальной налоговой системы России с учетом основных изменений налогового законодательства в Российской Федерации.

Ключевые слова: налоги, законодательство, налоговый агент, налоговый вычет, налог на доходы физических лиц, налоговый период.

The article examines the main trends of the formation and development of the institution of tax control at the current stage of the formation of the national tax system of Russia, taking into account the major changes in tax legislation in the Russian Federation.

Keywords: taxes, legislation, tax agent, tax deduction, personal income tax, tax period.

Целью настоящей статьи является систематизация актуального правового материала, касающегося уплаты публично-правовых платежей нотариусом, осуществляющим частную практику.

Нотариус в Российской Федерации не является субъектом предпринимательской деятельности, поскольку одной из основных целей его профессиональной деятельности считается обеспечение режима законности и правопорядка. В частности, речь идет о том, что только нотариус, обладая предоставленными законодательством полномочиями, способен осуществлять публичную деятельность по защите прав и законных интересов граждан. Таким образом, нотариус в российской системе законодательства обладает особым публично-правовым статусом, что обуславливает его положение как субъекта налоговых правоотношений. Учитывая особенности, характерные только для рассматриваемой группы налогоплательщиков, особое внимание, по нашему мнению, заслуживают уплата и администрирование налога на доходы физических лиц. По этой причине мы предоставляем возможность ознакомиться с системным анализом соответствующего нормативного материала.

* ON TAXATION OF A PRIVATELY PRACTICING NOTARY

Falshina Nelli A.
*Associate Professor of the Law Faculty of the Southern
Federal University*
PhD (Law)

Нотариус, осуществляющий частную практику, в соответствии с российским законодательством имеет право как налогоплательщик использовать только общую систему налогообложения, что исключает возможность применения ресурсов специальных режимов.

Согласно статье 227 Налогового кодекса Российской Федерации, нотариусы, осуществляющие частную практику, уплачивают налог на доходы физических лиц, известный еще под аббревиатурой НДФЛ¹. Этот платеж нотариус исчисляет самостоятельно, исходя из сумм полученных им доходов. При этом исчисление сумм налога на доходы физических лиц осуществляется указанной категорией налогоплательщиков в порядке, установленном ст. 225 Налогового кодекса Российской Федерации². В частности, общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем налогам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется частнопрактикующим нотариусом с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате ему дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уже уплаченных.

Доход нотариуса облагается по ставке 13%, и прежде чем рассчитывать налог на доходы физических лиц, необходимо определиться с возможностью применения налогового вычета.

Как известно, налоговые вычеты бывают стандартные, профессиональные, имущественные и социальные. Наиболее применяемые частнопрактикующими нотариусами налоговые вычеты — это профессиональные. В соответствии со ст. 221 Налогового кодекса Российской Федерации нотариус, который имеет возможность подтвердить документально фактически понесенные им расходы, непосредственно связанные с реализацией профессиональной деятельности, имеет право в этой связи воспользоваться профессиональным налоговым вычетом³. Таким образом, указанные расходы должны быть непосредственно связаны с извлечением прибыли и подтверждать факт осуществления исключительно профессиональной деятельности. При этом воспользоваться таким вычетом можно только по тем доходам, которые облагаются по ставке 13%. Профессиональный налоговый вычет частнопрактикующий нотариус может получить путем подачи декларации по форме 3-НДФЛ по окончании налогового периода с подтверждающими, как мы уже отмечали, фактическими документами. Частнопрактикующий нотариус самостоятельно определяет и исчисляет профессиональный налоговый вычет. В этой связи возникает вопрос о том, что можно отнести к расходам нотариуса. К таковым можно отнести затраты на общие нужды конторы — это могут быть канцелярские принадлежности, затраты на покупку и эксплуата-

¹ Статья 227 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

² Статья 225 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

³ Статья 221 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

цию принтера, затраты на эксплуатацию занимаемого помещения; это могут быть текущий ремонт, коммунальные платежи, затраты на оплату труда персонала, затраты на оборудование комнат отдыха для персонала, траты, связанные с переподготовкой и образованием персонала. Такие расходы включаются в число прочих, но только в том случае, если обучение осуществлялось на основании договора с российским образовательным учреждением, которое имеет соответствующую лицензию государственного образца. Согласно разъяснениям Минфина Российской Федерации, изложенным в Письме от 30 декабря 2014 г. № 03-04-05/68708 «О предоставлении профессиональных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в связи с осуществлением деятельности в качестве нотариуса»⁴, в составе профессиональных налоговых вычетов нотариусов могут учитываться фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на общие нужды нотариальной конторы в размерах, установленных общим собранием членов палаты в соответствии со ст. 27 Основ законодательства о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1⁵. Аналогичное мнение представлено в письмах Минфина России от 16 декабря 2014 г. № 03-04-05/64810, УФНС России по городу Москве от 3 июня 2009 г. № 20-15/2/056701@. Важно отметить, что в 2018 г. Федеральная налоговая служба Российской Федерации в решении от 7 ноября 2018 г. № СА-3-9/8031@⁶ указала, что расходы нотариуса, который осуществляет свою профессиональную деятельность в помещении жилого дома, связанные с установкой охранной сигнализации и охраной жилого дома, а также документально подтвержденные, подлежат включению в состав профессионального налогового вычета. Необходимо обратить внимание на то, что законодатель делает особый акцент на прямую связь доходов с профессиональной трудовой деятельностью частнопрактикующего нотариуса.

Кроме того, нотариус, занимающийся частной практикой, имеет право в установленном законом порядке воспользоваться любым из вышеперечисленных социальных вычетов как физическое лицо. В частности, возможность воспользоваться социальным налоговым вычетом, например на обучение в образовательных учреждениях, предусмотрена подп. 2 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса Российской Федерации⁷.

Нотариусы, осуществляющие частную практику, обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, поскольку частнопрактикующие

нотариусы самостоятельно исчисляют и уплачивают данный налог. Важно отметить: если нотариус намеревается заявить одновременно профессиональный и социальный вычет, налоговую декларацию необходимо подать строго в установленные сроки, в противном случае к налогоплательщику в данном случае может быть применена санкция в виде штрафа.

Отметим, что в настоящее время налоговая декларация по форме 3-НДФЛ подается и в электронной форме. Указанная норма утверждена Приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 24 декабря 2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме»⁸.

В случае появления в течение отчетного периода у частнопрактикующего нотариуса доходов от профессиональной деятельности больше запланированных, нотариус обязан представить в налоговый орган налоговую декларацию по форме 4-НДФЛ. Это так называемая декларация о предполагаемом доходе, которая утверждена Приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)»⁹. При этом указанную декларацию нотариус должен представить в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов от частной практики. В декларации должна быть указана сумма предполагаемого дохода, которую также нотариус рассчитывает самостоятельно. Эта норма закреплена ст. 227 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая сумму предполагаемого дохода, указанного в декларации, или сумму фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период, а также с учетом налоговых вычетов, налоговый орган рассчитывает сумму авансовых платежей на текущий налоговый период. Авансовыми платежами считаются предварительные платежи по налогу, которые подлежат оплате по соответствующему уведомлению налогового органа. Стоит отметить, что неуплаченный авансовый платеж не является недоимкой по налогу и не может быть взыскан налоговыми органами в принудительном порядке. Так, нотариус, осуществляющий частную практику, уплачивает авансовые платежи за январь — июнь не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей. За июль — сентябрь: не позднее 15 октября теку-

⁴ Письмо Минфина РФ от 30 декабря 2014 г. № 03-04-05/68708 «О предоставлении профессиональных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в связи с осуществлением деятельности в качестве нотариуса». URL: <http://docs.cntd.ru/document/420245674>

⁵ Основы законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. ВС РФ 11.02.1993 № 4462-1) (ред. от 26.07.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.10.2019) // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Решение Центрального аппарата ФНС России от 7 ноября 2018 г. № СА-3-9/8031@ // URL: https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/8181974/

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Приказ ФНС России от 24 декабря 2014 г. № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Приказ ФНС России от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)» // СПС «КонсультантПлюс».

щего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей. За октябрь — декабрь: не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей. Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения налоговой декларации.

Таким образом, чтобы рассчитать налог, в налоговой декларации необходимо отразить все фактические расходы, которые были произведены нотариусом. Доходы, которые были получены в течение года, можно уменьшить только на расходы, подтвержденные документально, однако в расходы можно включать только те суммы, которые оплачены, поэтому к накладной или счету-фактуре необходимо представить документ, который подтверждает оплату — например это может быть кассовый чек или соответствующий бланк строгой отчетности. По общему правилу подлинники документов необходимо подавать одновременно с декларацией. С целью сократить количество запрашиваемой документации налоговая инспекция может затребовать не сами документы, а их реестр. Однако перед подачей документов этот вопрос следует уточнить.

Согласно положениям ст. 226 Налогового кодекса Российской Федерации, нотариусы, осуществляющие частную практику, являются субъектами трудовых отношений, в результате которых они могут быть признаны налоговыми агентами. Физические лица, которые являются наемными работниками у частнопрактикующего нотариуса — это могут быть помощники, секретари, водители, — получают доход, в отношении которого нотариус обязан удержать соответствующую сумму налога на доходы физических лиц, в силу чего он и выступает в качестве налогового агента (ст. 224 Налогового кодекса Российской Федерации)¹⁰.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, начисленным налогоплательщику за данный период.

Налоговым агентом отдельно исчисляется сумма налога в отношении доходов, облагаемых по разным налоговым ставкам. Сумма налога, исчисляемого по разным налоговым ставкам, определяется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

В соответствии со ст. 226 Налогового кодекса Российской Федерации исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога. Таким образом, налоговый агент обязан удержать исчисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. При этом необходимо отметить, что при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета не только о сумме

налога, но и о невозможности удержать налог. Форма сообщения о невозможности по тем или иным причинам удержать налог, а также порядок его последующего представления в налоговый орган утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Отметим, что на сегодняшний день форма указанного сообщения утверждена Приказом ФНС России от 17 ноября 2010 г. № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников»¹¹.

При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме — например это может быть путевка в санаторий либо сертификат на определенную сумму — удержание налога также необходимо и производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых агентом в денежной форме. При невозможности удержать указанный налог нотариус обязан также сообщить об этом до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту своего учета. В этом случае пеня не начисляется.

Уплата налога за счет денежных средств налогового агента не допускается, также не допускается внесение подобных оговорок в трудовой договор. Налоговый агент не может, в соответствии с налоговым законодательством, нести расходы по уплате налога на доходы физических лиц за своих работников.

Налоговые агенты обязаны перечислить суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода работнику.

Налоговые агенты в 2019 г. не приобрели новых обязанностей, как и прежде, они обязаны предоставлять корректные сведения, касающиеся персональных данных своих работников, и информацию об их количестве. Однако необходимо отметить, что в 2019 г. декларацию 2-НДФЛ необходимо будет представлять в новой форме. ФНС утвердила новый бланк справки 2-НДФЛ Приказом от 2 октября 2018 г. № ММВ-7-11/566@¹², теперь она будет именоваться «Справка о доходах и суммах налога физического лица».

Фальшина Нелли Александровна,
доцент юридического факультета
Южного федерального университета,
кандидат юридических наук
Adv.roka@yandex.ru

¹¹ Приказ ФНС России от 17 ноября 2010 г. № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Приказ ФНС России от 2 октября 2018 г. № ММВ-7-11/566@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме, а также порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц и сообщения о невозможности удержания налога, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неуплаченного налога на доходы физических лиц» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».