

ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ

Борисенкова Жанна Валерьевна

студентка

Коротаева Ольга Анатольевна

старший преподаватель

ФГБОУ ВПО «Вятский государственный

гуманитарный университет»

г. Киров, Кировская область

К ВОПРОСУ О ПРОБЛЕМАХ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО НДФЛ ЧАСТНОПРАКТИКУЮЩИМ НОТАРИУСОМ

Аннотация: статья посвящена проблемам практического применения нотариусами, занимающимися частной деятельностью, для целей исчисления налогооблагаемой базы по НДФЛ главы 25 НК РФ и принятого во исполнение указанной главы для индивидуальных предпринимателей порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Ключевые слова: нотариус, налог на доходы, физическое лицо, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, доходы, расходы.

Доходы от занятия нотариальной деятельностью подлежат обложению НДФЛ, особенности исчисления, а также порядок и сроки уплаты которого для частнопрактикующего нотариуса предусмотрены главой 23 НК РФ, с учетом особенностей, специально указанных в ст. 227 НК РФ.

Наибольшее количество спорных моментов возникает при расчете частнопрактикующими нотариусами профессиональных налоговых вычетов по данному налогу, которые они вправе получить согласно п. 1 ст. 221 НК РФ, при наличии трех взаимосвязанных условий: фактическом осуществлении данных расходов, документальном их подтверждении, а также непосредственной их связи с извлечением доходов [1].

Примечательно, что состав профессиональных вычетов определяется частнопрактикующими нотариусами самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов и момента их учета для целей налогообложения, установленному в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Профессор Г.А. Волкова, анализируя положения главы 25 НК РФ, дополнительно выделяет четвертое правило уменьшения дохода «в сумме любых расходов, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на его получение, за исключением перечня затрат, которые в силу прямого указания в статье 270 НК РФ не уменьшают доход» [3].

По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, отказ законодателя от закрытого перечня конкретно указанных расходов, учитываемых налогоплательщиком при расчете налоговой базы, оправдывается многообразием как содержания и форм экономической деятельности, так и видов возможных затрат. Налогоплательщикам предоставлена возможность самостоятельно определять состав своих расходов в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, с учетом названных в главе 25 НК РФ затрат. Детальное и исчерпывающее нормативное закрепление расходов приводило бы к ограничению их прав.

Отсутствие хотя бы одного из требуемых условий для уменьшения дохода влечет отказ налоговых органов во включении в состав расходов потраченных денежных сумм.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления направленной на получение доходов деятельности.

Законодатель для целей налогообложения прибыли организаций классифицирует расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации на расходы, связанные с производством и реализацией, а также внереализационные расходы.

Согласно положениям главы 25 НК РФ расходы, которые связаны с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы (на приобретение сырья и (или) материалов, являющихся необходимым компонентом при оказании услуг);
- 2) расходы на оплату труда (любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, начисления и надбавки стимулирующего характера, компенсационные начисления, связанные с условиями труда или режимом работы, единовременные поощрительные начисления и премии, иные затраты, связанные с их содержанием);
- 3) суммы начисленной амортизации (на имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся в собственности налогоплательщика и используются им для извлечения дохода, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей [4]).

Сразу обращает на себя внимание то, что подобная классификация расходов не только имеет прямое отношение именно к экономическим субъектам, занимающимся предпринимательской деятельностью, но и оправдана характером их деятельности, направленной на получение прибыли либо извлечение дохода, поскольку в большинстве случаев необходимость осуществления данных расходов нераздельно связана с производственным циклом. Нотариальная деятельность имеет иной, не предпринимательский характер, и ее целью является не извлечение дохода, а выполнение возложенных государством публично-правовых задач.

В связи с вышеизложенным целесообразно было бы определить, насколько порядок регламентации и момента учета состава расходов для исчисления НДФЛ частнопрактикующими нотариусами, указанный в главе 25 НК РФ с учетом положений утвержденного во исполнение данной главы Порядка учета доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей, соответствует особенностям публично-правового статуса нотариуса [1].

Дело в том, что до 1 января 2007 г. для целей налогообложения частнопрактикующие нотариусы приравнивались к предпринимателям, о чем прямо указывалось в абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ. В связи с этим, хотя указанное в НК определение индивидуальных предпринимателей, включающее и частных нотариусов, имело

исключительно специально-терминологическое значение для налогообложения и самостоятельного регулятивного значения как норма прямого действия не имело, нотариальная деятельность часто рассматривалась как один из «прочих видов» предпринимательской деятельности со всеми вытекающими из этого обязанностями – вести учет, отчетность, формировать расходы и применять правила налогообложения – такими же, как у предпринимателей.

Однако, как справедливо отмечает профессор Г.А. Волкова, частнопрактикующие нотариусы, не будучи обозначенными в понятиях ст. 11 НК РФ в качестве отдельной категории налогоплательщиков, т.е. получив статус физического лица для исполнения своих налоговых обязанностей, тем не менее не получили возможности исчислять налоговую базу по правилам, установленным для физических лиц. Для нотариусов были установлены совершенно особые условия формирования налоговой базы, постановки на учет, представления деклараций и другие условия, связанные с исполнением ими налоговых обязанностей, что позволяет сделать вывод о появлении налогоплательщиков с особым налоговым статусом.

Так, можно отметить следующие особенности налогового статуса частнопрактикующего нотариуса.

Как и индивидуальные предприниматели, нотариусы должны: исчислять налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов в порядке; представлять в налоговый орган по месту жительства по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; сообщать в налоговый орган об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности по месту своего жительства, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов; самостоятельно исчислять и уплачивать НДФЛ, в том числе в качестве налогового агента; учитывать в составе своих расходов суммы начисленной амортизации на основные средства [1].

На нотариусов также распространяются правила приостановления операций по счетам в банках, в том числе в отношении приостановления переводов электронных денежных средств (п. 11 ст. 76 НК РФ), и правила по порядку, формам и форматам сообщения банками налоговому органу сведений в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности и корпоративных электронных средств платежа для переводов электронных денежных средств (п. 4 ст. 86 НК РФ).

Однако в отличие от индивидуальных предпринимателей у нотариусов отсутствует возможность получения профессионального налогового вычета размере 20% общей суммы доходов при невозможности документального подтверждения своих расходов (п. 1 ст. 221 НК РФ), а также право использовать упрощенную систему налогообложения.

При этом, хотя состав профессиональных расходов определяется нотариусом самостоятельно согласно порядку определения расходов для организаций, убытки прошлых лет, понесенные нотариусом, в отличие от организаций, не уменьшают его налоговую базу (п. 4 ст. 227 НК РФ).

Таким образом, согласно положениям нынешнего налогового законодательства нотариус, официально не являясь предпринимателем, для целей налогообложения приравнивается к физическим лицам, исчисляет налоговую базу исходя из порядка, установленного для индивидуального предпринимателя, а в некоторых случаях и по правилам, установленным для юридического лица, но при этом не имеет тех налоговых послаблений, которые им предоставлены.

Что касается необходимости использования частнопрактикующими нотариусами для определения расходов по НДФЛ положений главы 25 НК РФ, то в первую очередь следует отметить, что объектом налогообложения по налогу на прибыль является все-таки полученная налогоплательщиком прибыль (ст. 247 НК РФ), поэтому данная глава подлежит применению именно к лицам, чья деятельность напрямую направлена на ее получение [2].

Как отметил Верховный Суд Российской Федерации, понятия «работы» и «услуги» для целей налогообложения указываются в п. 4 и 5 ст. 38 НК РФ. Так,

работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации или физических лиц, а услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Под реализацией работ, услуг понимается передача права собственности на результаты выполненных работ одним лицом для другого лица на возмездной основе, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в некоторых случаях и на безвозмездной основе [5].

Результатом нотариальных действий являются юридические последствия, которые возникают после совершения нотариального действия в силу оформленного нотариального акта.

Поэтому Верховным Судом Российской Федерации были выражены сомнения в возможности отнесения нотариальных действий к работе или услуге в том значении, в каком указанные понятия содержатся в НК РФ для целей налогообложения. А в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, а также противоречия и неясности в законодательных актах о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщиков [6].

О недопустимости применения порядка определения расходов для целей налогообложения, установленного главой «Налог на прибыль организаций», и необходимости разработки собственной учетной политики для нотариуса неоднократно указывали и специалисты в области нотариата.

На основании вышеизложенного считаем, что применение правил расчета налога на прибыль организаций к частнопрактикующим нотариусам, в том числе использование классификации расходов для организаций и индивидуальных предпринимателей, не приемлемо, поскольку не отражает особенностей публично-правового статуса нотариусов по осуществлению установленных законом полномочий, а сама нотариальная деятельность не вписывается в указанные рамки хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть 2 [Электронный ресурс]: [федер. закон: принят Гос. Думой РФ 19.07.2000] // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, №32, ст. 3340. – Режим доступа: [Консультант Плюс].
2. Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. – 2007. – №7.
3. Волкова Г.А. Правовой статус нотариусов, занимающихся частной практикой, и налогообложение их доходов. Часть 1 // Нотариальный вестник. – 2014. – №4.
4. Миллер Н.Н. Налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой // Бюллетень нотариальной практики. 2014. № 5.
5. Мешалкин В.К. Налоговые споры. Арбитражная практика. НДС и налог на прибыль. – М., 2014.
6. Фрик О.В. О некоторых вопросах налогообложения нотариусов, занимающихся частной практикой // Нотариальный вестник. – 2013. – №5.
7. Бурова А.С. Учет доходов и расходов по НДФЛ частнопрактикующим нотариусом // Нотариус. – 2014. – №1.