

Бурова Анна Сергеевна,
*аспирант кафедры административного и финансового права
Российского университета дружбы народов
capricon05@mail.ru*

ЧАСТНОПРАКТИКУЮЩИЕ НОТАРИУСЫ КАК НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ: РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ, ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Статья посвящена особенностям осуществления российскими частнопрактикующими нотариусами возложенных на них налоговым законодательством обязанностей налоговых агентов с учетом существующей судебной практики и анализа опыта стран латинского нотариата. В статье отражены актуальные проблемы и перспективы развития российского нотариата в данной области.

Ключевые слова и фразы: нотариус, налоги, налоговый агент, зарубежный опыт, глобализация, нотариальная форма сделок, наследование, дарение.

В соответствии с положениями налогового законодательства Российской Федерации частнопрактикующие нотариусы могут выступать в налоговых правоотношениях и в качестве самостоятельных налогоплательщиков, и в качестве налоговых агентов.

На основании п. 1 ст. 24 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) налоговые агенты обеспечивают в соответствии с положениями налогового законодательства исчисление, удержание у налогоплательщика и перечислению налогов в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, в том числе в отношении обеспечения и защиты их прав.

Обязанности нотариусов, занимающихся частной практикой, как налоговых агентов, определены статьей 24 НК РФ, главами 23 и 24 НК РФ.

Согласно указанным положениям, они обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему страны; вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику персонально. Кроме того, частнопрактикующие нотариусы обязаны вести по установленной форме учет доходов, фактически выплаченных и полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, а также предоставлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о начисленных, удержанных и перечисленных налогах по доходам физических лиц истекшего налогового периода, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Также по заявлениям физических лиц частные нотариусы обязаны выдавать им справки о полученных доходах и удержанных налогах по установленной форме.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей как налогового агента, частнопрактикующий нотариус несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Так, на сегодняшний день согласно вышеуказанным установлениям налогового законодательства, нотариус, осуществляющий выплаты физическим лицам является налоговым агентом по НДФЛ и страхователем по взносам, и обязан подавать в налоговый орган сведения о доходах физических лиц (работников) по форме 2-НДФЛ, расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам, а также документы индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования.

По отношению к лицу, исполняющему обязанности нотариуса, частнопрактикующий нотариус также является налоговым агентом и обязан исчислять и удерживать с такого лица, а также

уплачивать в соответствующий бюджет, сумму налога в соответствии со статьями 224, 243 НК РФ.

Помимо указанных выше обязанностей, частнопрактикующие нотариусы обязаны на основании п. 6 статьи 85 НК РФ сообщать в налоговые органы сведения о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым.

Однако обязанности, вытекающие из п. 6 статьи 85 НК РФ неоднократно оспаривались нотариусами в судебном порядке.

Дело в том, что первоначальной целью предоставления указанных сведений являлось исчисление налога согласно ст. 5 ФЗ от 12 декабря 1991 года № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»¹. Указанный закон был отменен с 1 января 2006 года², как и утратила силу ч. 4 ст. 16 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате³ (далее – Основы о нотариате), предусматривающая обязанность нотариуса предоставлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (единственное исключение из общего правила о тайне совершения нотариальных действий). Иной обязанности сообщения нотариусом какой-либо информации в налоговый орган о совершенных им нотариальных действиях Основы о нотариате не предусмотрено.

Вместе с тем в соответствии с частью 2 статьи 5 Основ о нотариате нотариусу при исполнении служебных обязанностей запрещается разглашать сведения, ставшие ему известными в свя-

¹ Российская газета от 13 марта 1992 года, № 59.

² Федеральный закон от 01 июля 2005 года № 78-ФЗ «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // СЗ РФ от 04 июля 2005 года, № 27, ст. 2717.

³ Утверждены ВС РФ 11 февраля 1993 года № 4462-1 // Российская газета от 13 марта 1993 года, № 49.

зи с совершением нотариальных действий. При этом справки о совершенных нотариальных действиях выдаются только по требованию суда, прокуратуры, органов следствия в связи с находящимися в их производстве уголовными или гражданскими делами, а также арбитражного суда, в связи с находящимися в его разрешении спорами.

Следовательно, как отметил Верх-Исетский районный суд г. Екатеринбурга в своем решении от 23 июня 2006 года⁴, предоставление какой-либо информации в налоговые органы о совершении нотариальных действий противоречит нормам статьи 5 Основ о нотариате и является нарушением тайны совершения нотариальных действий.

Кроме того, как следует из названия статьи 85 НК РФ в обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц входит сообщение в налоговые органы сведений, связанных с учетом налогоплательщиков, сведения же о нотариальных действиях, связанные с переходом имущества в порядке наследования или дарения к таковым не относятся, поскольку не связаны с учетом налогоплательщиков по исчислениям отмененного налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Несколько иную позицию по данному вопросу заняла судебная коллегия по гражданским делам Свердловского областного суда. Так, в своем определении от 19 августа 2008 года Свердловский областной суд отметил, что поскольку на основании п. 18, 18.1 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц, получаемые от физических лиц в порядке наследования и в порядке дарения, в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, то сведения о выдаче свидетельств о праве на наследство и об удостоверении договоров дарения между членами семьи и близкими родственниками не связаны с учетом налогоплательщиков⁵.

⁴ Юшкова Е.Ю. Судебная практика по нотариату. Российское право: образование, практика, наука. 2009. № 10. С. 48.

⁵ Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности (2004-2009): сборник / сост. Е.Ю. Юшкова. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 153-156.

Однако, для реализации п. 6 ст. 85 НК РФ государственными органами были созданы все условия. Так, во исполнение п. 10 ст. 85 НК РФ о представлении сведений о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения по формам, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, совместным Приказом Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой РФ⁶ были разработаны и утверждены форма ПН «Сведения о выдаче свидетельств о праве на наследство» и форма Д «Сведения о нотариальном удостоверении договора дарения».

Поэтому, несмотря на вынесенные решения федеральных судов, данный вопрос до конца не урегулирован, а налоговые органы продолжают обязывать нотариусов предоставлять сведения о стоимости имущества и при их непредставлении привлекать нотариусов к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Если обратиться к зарубежному опыту, то в первую очередь представляется полезным изучение нотариальной практики стран Европы, поскольку после принятия Основ о нотариате и утверждения системы небюджетного нотариата, Российская Федерация присоединилась к странам, признавшим в основных чертах систему латинского нотариата.

Публично-правовая природа нотариальных функций в странах латинского нотариата дает основания для признания нотариусов данных стран в той или иной степени «сборщиками налогов» (налоговыми агентами) по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием. Неисполнение указанной обязанности нотариусом влечет имущественную ответственность.

⁶ Приказ Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой РФ от 17 сентября 2007 года № ММ-3-09/536 «Об утверждении форм сведений, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации», вступивший в силу в соответствии с Письмом ФНС РФ от 20 декабря 2007 года № СК-6-09/991, зарегистрированный в Минюсте России 19 октября 2007 года.

Так, например, во Франции нотариус полностью берет на себя все заботы клиента по сделке об отчуждении имущества⁷. Французский нотариус не только обладает исключительной компетенцией на удостоверение сделок, связанных с недвижимостью, но и проверяет платежеспособность покупателя по сделке, который перечисляет сумму, подлежащую уплате продавцу, в депозит нотариуса⁸. Выступая налоговым агентом, нотариус самостоятельно исчисляет и перечисляет в государственную казну установленные налоговые платежи и сборы. В частности, подлежат взиманию регистрационные сборы, марки государственной пошлины, налог на опубликование сведений о совершенной сделке, налог на переход имущества, НДС⁹.

В Австрии нотариусы или адвокаты помогают сторонам в составлении проекта сделки, покупная цена сделки обычно размещается на их депозитарных счетах для передачи депозита продавцу после выполнения всех условий для регистрации сделки. В зависимости от того, кто взял на себя все формальности по обеспечению подготовки и совершения сделки, нотариус или адвокат выступает налоговым агентом по исчислению и перечислению в государственную казну земельного налога по сделке¹⁰.

В Германии работа нотариуса сводится к разработке соответствующего акта и его последующему удостоверению, однако в обязанности нотариуса, как налогового агента, входит исчисление

⁷ Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата на примере Франции и Германии // Нотариальный вестник, 2004. № 11. С. 3.

⁸ Данные о вкладе французских нотариусов в экономику Франции // Нотариальное право, 2012. № 6. С. 47.

⁹ Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата на примере Франции и Германии // Нотариальный вестник. 2004. № 11. С. 14–15.

¹⁰ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2006/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2007. URL: http://ec.europa.eu/competition/sectors/professional_services/studies/csm_study_fiches.pdf

и перечисление в федеральный бюджет НДС, включенного в нотариальный тариф по нотариальному действию¹¹.

В Италии нотариус является ключевой фигурой в государственной системе оформления и регистрации прав на недвижимость, одновременно являясь налоговым агентом для своих клиентов¹².

Похожий механизм в настоящее время действует и в Украине. Так, украинский нотариус является налоговым агентом при начислении доходов, полученных физическими лицами от операций, связанных с куплей-продажей и меной объектов недвижимости, некоторых случаях и движимого имущества¹³. Нотариус, удостоверяющий соответствующий договор, также предоставляет сторонам сделки услуги по осуществлению расчетов через депозит нотариуса¹⁴.

Вышеперечисленные механизмы давно и успешно используются в мировой практике для решения таких глобальных проблем, как борьба с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов, путем избежания при совершении сделок с недвижимостью оборота наличных денежных средств и существенного занижения продажной цены, а значит, способствуют своевременному и полному взысканию в бюджет соответствующих налоговых платежей.

В настоящее время согласно российскому налоговому законодательству Росреестр, выступающий налоговым агентом, представляет сведения в соответствующий налоговый орган в течение 10 дней со дня проведения государственной регистрации.

¹¹ Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата на примере Франции и Германии // Нотариальный вестник. 2004. № 11. С. 2, 23, 31.

¹² Нотариусы России и Италии в гражданском обороте. Обзор российско-итальянского научно-практического семинара по актуальным вопросам участия нотариусов в гражданском обороте недвижимости, в корпоративных отношениях, в оформлении наследственных прав. URL: <http://www.notariat.ru/news/notariat/6906/>

¹³ Налогообложение частных нотариусов // Школа бухгалтера. 2006. № 19. URL: <http://dtk.com.ua/show/3cid11638.html>

¹⁴ Чефранова Е.А. Реформа гражданского законодательства и обеспечение законности и прозрачности оборота недвижимости // Нотариальный вестник, 2013. № 5. URL: <http://www.notariat.ru/publ/zhurnal-notarialnyj-vestnik/archive/6923/6932/>

Гражданин-налогоплательщик подает налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 229 НК РФ), и сумма налога подлежит уплате по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ). То есть, налог на доходы, полученные от продажи недвижимости, фактически может быть уплачен продавцом только в следующем за годом заключения сделки году. Если же налогоплательщик сменит место жительства и своевременно не подаст декларацию, то это дополнительно затруднит его розыск налоговыми органами.

В свою очередь наделение российского нотариуса более широкими полномочиями по обеспечению совершения сделок с имуществом способно значительно улучшить администрирование налога на доходы физических лиц, полученные от продажи недвижимого имущества, увеличить поступления в бюджет за счет повышения собираемости налога, ускорить процедуру взимания налога, поскольку сумма налога будет рассчитана и перечислена нотариусом в бюджет сразу же после совершения сделки. Также, осуществление расчетов между сторонами сделок с недвижимостью через депозит нотариуса способно стать действенным механизмом ограничения наличного оборота денежных средств, стимулируя стороны к указанию в договоре подлинной цены продажи¹⁵. Прозрачность нотариальных действий благодаря публично-правовому статусу нотариуса служит препятствием к уклонению от уплаты налогов с имущества, являющегося предметом нотариального акта.

Однако, эффективное действие указанных механизмов связано, в первую очередь, с законодательным закреплением обязательной нотариальной формы сделок с недвижимостью, чего пока не наблюдается в Российской Федерации.

Вступление в силу с 1 марта 2013 года Федерального закона от 30 декабря 2012 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Феде-

¹⁵ Чефранова Е.А. Реформа гражданского законодательства и обеспечение законности и прозрачности оборота недвижимости // Нотариальный вестник, 2013. № 5. URL: <http://www.notariat.ru/publ/zhurnal-notarialnyj-vestnik/archive/6923/6932/>

рации»¹⁶ в рамках продолжающейся реформы гражданского законодательства не повлияло на существование простой письменной формы сделок наряду с нотариальной формой.

При этом возложение на нотариусов новых обязанностей должно сопровождаться соблюдением следующих условий: учетом особенностей процедур нотариального делопроизводства, в том числе необходимости соблюдения тайны нотариальных действий, строгой регламентацией порядка осуществления таких обязанностей на уровне федерального законодательства, а также разработкой механизма финансового обеспечения выполнения нотариусами подобного рода обязанностей.

Таким образом, в свете повышения прозрачности сделок, уменьшения оборота наличности, улучшения администрирования налогов в рамках борьбы с уклонением от их уплаты, России следовало бы обратить внимание на опыт своих зарубежных коллег.