

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

СПЕЦИФИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НОТАРИАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НОТАРИУСОВ В СТРАНАХ БЛИЖНЕГО ЗАРУБЕЖЬЯ

Статья посвящена особенностям правового регулирования налогообложения доходов нотариусов, занимающихся частной практикой, в странах постсоветского пространства с учетом и в сравнении с опытом, имеющим мест в России. Выявлены и рассмотрены недостатки и преимущества зарубежного налогового законодательства в сфере нотариата и возможные пути совершенствования российской практики в данной области.

Ключевые слова и фразы: нотариус, налоги, налогообложение, нотариальная деятельность, зарубежный опыт, страны ближнего зарубежья, бывшие страны СССР.

Особенности государственно-правового регулирования правоотношений в сфере нотариата и нотариальной деятельности в каждой отдельно взятой стране отражаются не только на публично-правовом статусе нотариусов, но и на их налогово-правовом статусе. Российская Федерация присоединилась к странам, признавшим в основных чертах систему латинского нотариата еще в 1995 г., однако переход к «новой» системе осуществляется поэтапно путем постепенного сокращения числа государственных нотариальных контор. Перевод нотариата на небюджетную основу характерен для стран бывшего СССР, причем для каждой страны он имеет свою специфику. В течение последних 20 лет к ней пришли Армения, Молдова, Украина, Казахстан, активные действия в данном направлении предпринимаются в Белоруссии и Азербайджане. Прибалтийские государства перешли на небюджетный нотариат еще в 1993 году. Ознакомление с опытом стран ближнего зарубежья представляет интерес в первую очередь для совершенствования

российского налогового законодательства применительно к нотариусам.

Для России в настоящее время характерно приравнивание частнопрактикующих нотариусов для целей налогообложения к физическим лицам и возложение на них обязанности по уплате налога на доходы физического лица (НДФЛ) по ставке 13 %, по которому они выступают не только самостоятельными плательщиками, но и налоговыми агентами по отношению к нанятым ими сотрудникам. Отдельно нотариусом подлежат уплате страховые взносы в государственные внебюджетные фонды за себя и за своих работников. Не являясь субъектами упрощенной системы налогообложения, нотариусы, как физические лица, вправе получать налоговые привилегии по НДФЛ в виде стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов, а также наряду с предпринимателями профессиональные вычеты. Однако, при исчислении налоговой базы по НДФЛ, нотариус должен руководствоваться порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций, установленным для предпринимателя, а при определении состава профессиональных вычетов – положениями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

В **Украине**, как и в России, согласно Закону от 2 сентября 1993 г. № 3425-ХІІ «О нотариате»¹ наряду с частными нотариусами действуют государственные нотариусы. Доходы от нотариальной деятельности частных нотариусов, рассматриваемых в целях налогообложения, как физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, наряду с врачами, адвокатами, бухгалтерами и др., облагаются НДФЛ по ставке 17 % (размер общей ставки составляет 15 %) в соответствии с положениями раздела IV «Налог на доходы физических лиц», в том числе статьи 178 «Налогообложение доходов, полученных физическим лицом, осуществляющим независимую профессиональную деятельность» Налогового кодекса Ук-

¹ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» (web-версия). URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=14463

раины от 2 декабря 2010 г. №2755-VI². При этом, нотариус должен самостоятельно встать на налоговый учет как самозанятое лицо в течение 10 календарных дней после государственной регистрации такой деятельности, иначе он утратит право учета расходов в налогооблагаемой базе. Несмотря на необходимость ведения частными нотариусами учета доходов и расходов своей деятельности по форме и в порядке, определенном, как и для предпринимателей, форма и содержание соответствующей книги учета приняли более приемлемый для непредпринимательской деятельности вид³, а отсутствие в налоговом законодательстве конкретного перечня расходов для лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность было восполнено разъяснениями компетентных органов в виде конкретного перечисления возможных затрат, непосредственно связанных с организацией нотариальной деятельности⁴.

В **Казахстане** также в соответствии с Законом от 14 июля 1997 г. №155-І «О нотариате»⁵ наряду с частными нотариусами, прошедшими учетную регистрацию в территориальном органе юстиции, действуют государственные нотариусы. На частного нотариуса возлагается обязанность по уплате с полученных от занятия нотариальной деятельностью индивидуальных подоходного налога и социального налога, также отдельно

² Правовая база организации «Профи Винс». URL: <http://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/kodeks/1349.html>

³ Приказ Министерства доходов и сборов Украины от 16 сентября 2013 года № 481 «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов, которую ведут физические лица – предприниматели, кроме лиц, избравших упрощенную систему налогообложения, и физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, и Порядка ее ведения».

⁴ Приказ Государственной налоговой службы Украины от 24 декабря 2012 года № 1185 «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно некоторых вопросов налогообложения физических лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность (частных нотариусов, адвокатов)», и Приказ Министерства доходов и сборов Украины «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно расходов частного нотариуса» от 30 декабря 2013 года № 884.

⁵ Информационная система «ПАРАГРАФ» по законодательству Казахстана // URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1008028

подлежат перечислению пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды. При этом, в соответствии с положениями Кодекса Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»⁶ для частных нотариусов, как и адвокатов и частных судебных исполнителей, установлен отдельный режим обложения данными налогами. Нотариусы должны самостоятельно встать на регистрационный учет в налоговых органах в качестве частного нотариуса. Для расчета налогооблагаемой базы по индивидуальному подоходному налогу подлежат вычету только освобождения (льготы) общего и социального характера. Применяется общая для физических лиц налоговая ставка 10 %.

В Молдове в соответствии с Законом «О нотариате» от 8 ноября 2002 года № 1453-XV⁷ действуют только публичные нотариусы, которые в целях налогообложения рассматриваются как лица, осуществляющие профессиональную деятельность, на которых возлагается обязанность по уплате подоходного налога в соответствии со специальной главой 10-1 «Налогообложение публичных нотариусов» Налогового кодекса Республики Молдова от 24 апреля 1997 г.⁸ В указанной главе также перечислены профессиональные вычеты, подлежащие возмещению в виде расходов, связанных с осуществлением нотариальной деятельности, её материально-техническим обеспечением, арендой и содержанием помещения нотариального бюро, оплатой услуг нанятого технического персонала. Для публичного нотариуса установлена специальная налоговая ставка подоходного налога в размере 18 % ежемесячного облагаемого дохода (для сравнения налоговая ставка для физических лиц и индивидуальных предпринимателей зависит от размера дохода и составляет 7 % (до 27852 леа) и 18 % (свыше 27852 леа)). При этом вычеты,

⁶ Информационная система «ПАРАГРАФ» по законодательству Казахстана. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217&sublink=5360000

⁷ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» (web-версия). URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=5140

⁸ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» (web-версия). URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834

связанные с начисленным износом основных средств (собственности), амортизационные отчисления от нематериальной собственности, возможность перенесения убытков на будущее относятся только к предпринимателям. Как лицо, осуществляющее профессиональную деятельность, нотариус использует специальный типовой формуляр расчета подоходного налога и порядка его заполнения.

В Армении до настоящего времени имел место опыт применения к нотариусам упрощенной системы налогообложения и был связан с заменой НДС и подоходного налога уплатой упрощенного налога по ставке 20 %, а платежей обязательного социального страхования – фиксированным платежом за себя и своих работников. С 1 января 2013 года Законом от 19 декабря 2012 года в Армении был введен налог с оборота для малых и средних предприятий с годовым оборотом до 58,35 млн. драмов, подлежащий взиманию с предпринимателей и нотариусов вместо НДС, ежегодно в размере 20% – для *нотариальной деятельности* (3,5% от годового дохода для сферы торговли).

В соответствии с Законом Республики Армения «О подоходном налоге» от 30 декабря 2010 года № ЗР-246⁹, на нотариусов возлагается обязанность по уплате подоходного налога, как индивидуальных предпринимателей. Расчет данного налога осуществляется применением учетно-зачетного метода в порядке, установленном Законом Республики Армения от 30 сентября 1997 года №ЗР-155 «О налоге на прибыль», в том числе и для определения расчета амортизационных отчислений, вычета расходов из совокупного дохода, а также убытков, понесенных в отчетном году от предпринимательской деятельности. Интересной особенностью является то, что нотариус в Армении может быть признан судом неплатежеспособным и на этот период Министерством юстиции Республики Армения его деятельность приостанавливается. Вычеты предоставляются общего и социального характера, а также профессиональные: докумен-

⁹ Официальный сайт Национального Собрания Республики Армения, раздел законодательства. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1297&lang=rus#18>

тально обоснованные и непосредственно связанные с доходами, подлежащими получению от соответствующей деятельности. Налоговые ставки для нотариусов и предпринимателей установлены в зависимости от размера годового облагаемого дохода: 24,4 % облагаемого дохода – до 1 440 000 драмов, свыше 1 440 000 драмов – 351 360 драмов + 26 % от суммы превышения.

В **Белоруссии** в соответствии с Указом Президентом Республики Беларусь от 27 ноября 2013 г. № 523 «Об организации нотариальной деятельности в Республике Беларусь»¹⁰, государственные и частные нотариусы были заменены нотариусами, работающими в нотариальном бюро (один нотариус) или нотариальной конторе (два и более, один из которых назначается территориальной нотариальной палатой по согласованию с главным управлением юстиции заведующим). Но, в рамках расчета подоходного налога Белоруссия также пока близка к российской практике, хотя имеет свою специфику. Так, доходы от нотариальной деятельности облагаются подоходным налогом с физических лиц в соответствии с главой 16 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. №71-З¹¹. Что касается нотариусов нотариальных контор, организуемых по правилам внутреннего распорядка соответствующей территориальной нотариальной палаты, то удержанием налогов, сборов (пошлин) при выплате им доходов занимается нотариальная палата, как налоговый агент. Нотариусы нотариальных бюро рассматриваются как предприниматели, сами платят подоходный налог с доходов от своей деятельности и выступают налоговыми агентами по отношению к доходам своих работников. При определении размера налоговой базы белорусскими нотариусами наряду с предпринимателями и адвокатами, как и в России, могут быть применены профессиональные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально

¹⁰Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. URL: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P31300523&p1=1>

¹¹Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» (web-версия). URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488

подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением деятельности, определяемые ими самостоятельно на основании любых документов их подтверждающих. Но, в отличие от России, вместо получения профессионального налогового вычета можно применить вычет в размере 10 % общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от осуществления деятельности. Применяется налоговая ставка в размере 15 % (стандартная ставка для физических лиц – 12%).

В Литве нотариусы платят подоходный налог, как самозанятые лица по общей ставке 15 % с доходов наряду с другими представителями свободных профессий. Для индивидуальных предпринимателей действует более низкая ставка 5 %¹². Неуплата нотариусом в течение более двух месяцев подряд налогов в государственный бюджет в установленном законами порядке является основанием к лишению нотариуса своего статуса.

В Эстонии нотариус обязан вести бухгалтерский учет, платить подоходный налог (по общей ставке 22 %), социальный налог (ежемесячно за себя и работников по ставке 35 % для обеспечения пенсионного и медицинского страхования) и НДС (по ставке 21 %)¹³. В сферах бухучета и налогообложения на нотариусов распространяются положения, относящиеся к предпринимателям. Из налогооблагаемого дохода нотариуса подлежат вычету расходы на содержание бюро, установленные законом налоги и другие обязательные платежи, связанные с профессиональной деятельностью¹⁴.

Таким образом, в рассмотренных странах, наряду с частными нотариусами государственные остались только на Украине и в Казахстане, что говорит о постепенном отходе от государственной системы нотариата. С доходов от нотариальной

¹² EU site “Your Europe”. URL: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/lithuania/self-employed_en.htm

¹³ Main comparative corporate tax principles for Estonia, Latvia, Lithuania and Belarus. Sorainen Tax Card 2013. URL: <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/tax-card.SORAINEN.2013-09-20.eng.pdf>

¹⁴ База данных о профессиях и специальностях Эстонии, профессия: нотариус. 2007. URL: www.rajaleidja.ee/akab/doc.php?12977

деятельности в первую очередь платятся подоходные налоги и совершаются отчисления социального характера. При этом нотариусы, как правило, являются и налоговыми агентами по исчислению, удержанию и перечислению государству подоходного налога и страховых взносов в отношении нанятых работников. Также в Эстонии и Армении распространена практика уплаты НДС при оказании нотариальной помощи, данный вопрос рассматривается и в Молдове. В Казахстане частными нотариусами отдельно подлежит уплате социальный налог, а в Эстонии одноименный налог платится вместо взносов на пенсионное и медицинское страхование.

В отличие от России, в рассмотренных странах нотариусы обязаны самостоятельно встать на налоговый учет как самозанятые лица, а обложение подоходным налогом, как и уплата социальных взносов, имеют свою специфику, в основе которой лежит отношение к нотариусам в целях налогообложения либо как к предпринимателям (например, в Белоруссии, Армении, Эстонии), либо как к особой категории налогоплательщиков – самозанятых лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность, часто наряду с иными лицами свободных профессий в зависимости от страны (адвокатами, частными судебными исполнителями, бухгалтерами, врачами, дизайнерами, журналистами или др.), к которой применяется особый режим налогообложения (например, в Украине, Казахстане, Молдове). Размеры ставок подоходного налога, как правило, выше, чем для иных категорий налогоплательщиков (Украина, Белоруссия, Армения, Молдова), либо носят общий характер (Эстония, Литва, Казахстан).

Схожие с Россией особенности расчета подоходного налога имеет Белоруссия и Армения. При этом, наиболее прогрессивным в плане налогообложения доходов нотариусов, на наш взгляд, является налоговое законодательство Молдовы, в Налоговом кодексе которой содержится отдельная глава, касающаяся налогообложения публичных нотариусов, предусматривающая также четкий перечень профессиональных расходов, связанных с осуществлением публичными нотариусами нотари-

альной деятельности и подлежащих отражению в специальном типовом формуляре расчета подоходного налога.

Опыт рассмотрения нотариусов в рамках налогообложения не как физических лиц или предпринимателей, а как самостоятельной категории налогоплательщиков с особым режимом налогообложения в плане определения состава профессиональных вычетов и расчета подоходного налога, подлежащего уплате в бюджет, на наш взгляд, в наибольшей мере отвечает особой двойственной правовой природе частнопрактикующих нотариусов – (публично-правовой и частно-правовой), и поэтому может быть воспринят российским государством как один из возможных вариантов для совершенствования российского налогового законодательства в данной сфере.