Бурова Анна Сергеевна. Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование): диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Бурова Анна Сергеевна;[Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Российский государственный университет правосудия" www.rgup.ru].- Москва, 2015.- 221 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Особенности налогово-правового статуса нотариусов в Российской Федерации 18**

1.1. Теоретико-правовые основы определения налогово-правового статуса нотариусов 18

1.2. Историко-правовые аспекты генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности 38

**ГЛАВА 2. Российские нотариусы как участники налоговых правоотношений 64**

2.1. Особенности участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков 64

2.2. Нотариус как субъект, содействующий уплате налогов и сборов 96

**ГЛАВА 3. Общие и особенные характеристики налогово- правового статуса латинских нотариусов в зарубежных государствах 127**

3.1. Налогово-правовой статус нотариусов стран ближнего зарубежья как налогоплательщиков и налоговых агентов (на примере Украины, Казахстана, Белоруссии, Молдовы и других государств) 127

3.2. Специальные налоговые обязанности латинских нотариусов стран Европейского союза в сфере налогообложения (на примере Франции, Германии, Италии, Испании и других государств) 150

Заключение 174

Перечень сокращений 182

Список использованных нормативно-правовых и Литературных источников 184

## Историко-правовые аспекты генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности

В юридической науке правовой статус или правовое положение, как более менее равнозначные понятия, определяются в качестве юридически закрепленного реального положения субъекта в системе общественных отношений, то есть фактического социального статуса (содержания) облеченного в законодательные рамки (форму). Правовой статус отражает все основные стороны юридического бытия индивида: его интересы, потребности, взаимоотношения с государством, трудовую и общественно-политическую деятельность, социальные притязания и их удовлетворение1.

В ином аспекте правовой статус характеризуется совокупностью прав, свобод и обязанностей человека, которыми он наделяется как субъект правоотношений, возникающих в процессе реализации норм всех отраслей права2.

По мнению Н.М. Чепурновой, поскольку правоотношение является не единственной формой реализации права, нормы, определяющие положение субъекта права, реализуются в первую очередь, создавая правовой статус, сердцевиной которого выступает система законодательно-закрепленных прав и обязанностей, фиксирующих социальные связи между государством и индивидом и взаимоотношения людей друг с другом в виде потенциальных возможностей3.

Ввиду того, что общий правовой статус не в состоянии учесть всего многообразия субъектов права, их особенностей, отличий, и в него не входят многочисленные субъективные права и обязанности, которые постоянно возникают и прекращаются у субъектов в зависимости от их трудовой деятельности, а также характера правоотношений, в которые они вступают, профессор Н.И. Матузов выделяет не только общий (конституционный), специальный (родовой) для определенных категорий граждан, имеющих дополнительные права, обязанности и льготы, предусмотренные текущим законодательством, а также индивидуальный статусы, но и такие узко направленные статусы, как, например, отраслевые (гражданско-правовой, административно-правовой и др.), профессиональные и должностные.

К элементам структуры правового статуса ученые подходят либо узко, включая сюда только права и обязанности, либо добавляя в качестве дополнительных составляющих: гарантии4, законные интересы, правосубъектность, гражданство, юридическую ответственность, правовые принципы и другие5. По мнению других ученых, подобные дополнительные элементы определяются либо предпосылками правового статуса, либо элементами вторичного (по отношению к основным) уровня, либо категориями, далеко выходящими за границы правового статуса6.

Среди многообразия правовых статусов применительно к нотариату можно выделить специальный (родовой) статус определенных категорий граждан, а именно лиц, занятых в сфере нотариата, профессиональный (должностной) статус нотариусов, а также непосредственно отраслевые статусы: гражданско-правовой, административно-правовой, финансово-правовой, уголовно-правовой и другие, в зависимости от регулирования нормами конкретной отрасли права.

В рамках данного исследования нас будет интересовать преимущественно отраслевой правовой статус, поскольку он способствует определению конкретного статуса нотариуса, как субъекта налогового права.

Как известно, в теоретическом плане право делится не только на отрасли, но и на две большие части: на право частное, выражающее и защищающее интересы частных лиц, и публичное, отражающее

Публично-правовой статус связан с наличием публичной власти, носителем которой является государство, обеспечивающее, прежде всего, общезначимые (публичные) интересы, то есть интересы общества и государства в целом. Данным статусом обладают все органы государственной власти, в связи с исполнением возложенных на них функций в сфере государственного управления, одним из важнейших признаков которого является его государственно-властная сущность, наиболее отчетливо проявляющаяся в его правотворческой, правоприменительной и правоохранительной формах деятельности7.

В сфере частного права, обслуживающего в основном потребности частных лиц, безраздельно господствуют законные личные интересы граждан и их объединений (собственников), поэтому частноправовой статус характеризуется свободой волеизъявления, равноправием участников таких правоотношений, отсутствием преимуществ у государства и его органов, как публичных субъектов.

В настоящее время согласно Основам о нотариате на профессиональной основе нотариальной деятельностью вправе заниматься государственные и частнопрактикующие нотариусы (статья 1). При этом действующая система нотариата, независимо от способа её образования (государственный (бюджетный) нотариат или действующий как объединение нотариусов в качестве лиц либеральной профессии), по своей организации и содержанию своей деятельности признается учеными в первую очередь

7 См., например: Алехин А.П., Кармолицкий А.А. Административное право России: учебник. М.: Зерцало, 2007. С.З, 5, 6. публично-правовой, как часть, пусть и особым образом действующей, государственной системы8. Данной точке зрения способствует наличие определенных в Основах о нотариате специальных публично-правовых признаков, характеризующих нотариат, как особый публично-правовой институт.

Теоретическое осмысление роли и места нотариата в системе публичной власти нашло свое отражение в законотворческой практике. Так, согласно положениям проектов Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», разработанных как специалистами ФНП9, так и Минюста России10, нотариатом в России было признано профессиональное сообщество нотариусов, выполняющее публично-правовые функции и не входящее в систему государственных и местных органов власти.

## Нотариус как субъект, содействующий уплате налогов и сборов

В процессе участия организации или физического лица в различных правоотношениях происходит практическая реализация правового статуса налогоплательщика. При наличии определенных юридических фактов, вступая в те или иные налоговые правоотношения, физические лица, организации становятся носителями конкретных субъективных прав и обязанностей, как элементов налогового правоотношения125.

К физическим лицам Налоговый кодекс РФ относит российских граждан, иностранных граждан и лиц без гражданства. В отдельную подгруппу выделяются индивидуальные предприниматели, понятие которых специально раскрывается в пункте 2 статьи 11 НК РФ. Как уже говорилось в первой главе, с 1 января 2007 года126 было устранено неоднозначное отношение налоговых органов к нотариальной деятельности как к предпринимательской, а частнопрактикующие нотариусы окончательно исключены из категории индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения и отнесены к категории физических лиц, однако проведенный анализ их специальных налоговых прав и обязанностей, связанных с уплатой НДФЛ с доходов от профессионально осуществляемой нотариальной деятельности, подтвердил возможность существования у них специального налогово-правового статуса налогоплательщиков, отличного от общего статуса налогоплательщиков - физических лиц и специального статуса налогоплательщиков - предпринимателей.

Как справедливо отмечает профессор С.Г. Пепеляев выделение из общего круга налогоплательщиков отдельных категорий налогоплательщиков обусловлено, как правило, целями предоставления СЗ РФ. налоговых льгот, а также установления различных форм и методов налогообложения с учетом экономических оснований, учитывающих имущественное состояние налогоплательщика, перспективы его развития, особенности ведения бизнеса и др., ввиду различий в порядке учета этих налогоплательщиков, ведения ими учета результатов деятельности, расчета налоговых обязательств, составления и представления отчетности127.

Поскольку в силу ст. 143 НК РФ частнопрактикующие нотариусы не являются плательщиками НДС, в том числе в отношении взимаемой ими платы за оказание услуг правового и технического характера при совершении нотариальных действий, они участвуют в налоговых отношениях в качестве самостоятельных налогоплательщиков, в первую очередь, в связи с уплатой и перечислением в соответствующий бюджет НДФЛ.

Налогообложение доходов частнопрактикующих нотариусов производится в порядке, предусмотренном главой 23 НК РФ, с учетом особенностей, указанных в ст. 227 НК РФ.

Для участия в данных правоотношениях частнопрактикующему нотариусу необходимо встать на налоговый учет, постановка на который осуществляется после получения им лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначения на должность налоговыми органами по месту его жительства, на основании сведений, в обязательном порядке сообщаемых органами юстиции, выдающими такие лицензии и наделяющими нотариусов полномочиями (п.6 ст. 83, п. 1 ст. 85 НК РФ).

Объектом налогообложения по НДФЛ для частнопрактикующего нотариуса является совокупный доход от осуществления им профессиональной деятельности, складывающийся из сумм нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий, предусмотренных ст. 35 Основ о нотариате, и за оказание услуг правового и технического характера, а также других финансовых поступлений, не противоречащих российскому законодательству, за вычетом связанных с извлечением доходов расходов. Размеры нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий четко установлены законодательством, в отличие от размеров дополнительно оказываемых услуг правового и технического характера. Тем не менее, все совершенные нотариусом нотариальные действия с указанием всех денежных сумм, полученных от физических и юридических лиц, впоследствии определяющих его совокупный доход, подлежат регистрации в реестрах нотариальных действий, как документах строгой отчетности, ведущихся нотариусом по форме, установленной Минюстом России128.

Налоговая ставка в целях исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов частнопрактикующего нотариуса, аналогична ставке, установленной для физических лиц и составляет 13 процентов (п.1 ст. 224 НК РФ).

Налоговая база определяется в соответствии со ст. 210 НК РФ как денежное выражение совокупных доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму предоставляемых законодательством налоговых вычетов и подлежит самостоятельному исчислению частнопрактикующим нотариусом по итогам каждого календарного года на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России (п. 2 ст. 54 НК РФ).

При этом частнопрактикующими нотариусами для указанных выше целей в соответствии с п. 2 ст. 54 НК РФ используется Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный совместным приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 года № 86н/БГ-3-04/430129 (далее - Порядок учета доходов и расходов), поскольку до 1 января 2007 года они приравнивались к предпринимателям для целей налогообложения. Несмотря на признание специфики нотариальной деятельности, выраженной в её публично-правовой природе, не имеющей ничего общего с предпринимательской деятельностью, необходимость использования нотариусом указанного порядка для учета доходов и расходов от своей деятельности не раз подтверждалась и многочисленными разъяснениями налоговых органов130.

В соответствии с п. 2 Порядка учета доходов и расходов на нотариусов возлагается обязанность по соблюдению полноты, непрерывности и достоверности учета всех полученных им доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении своей деятельности.

Во исполнение указанного требования нотариусами используется книга учета доходов, расходов и хозяйственных операций (далее - книга учета), как основной учетный документ, в которой в соответствующих разделах на основании первичных учетных документов по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации131, а при отсутствии таковой, с обязательными реквизитами, указанными в п.9 Порядка учета доходов и расходов, фиксируются все произведенные ими операции в момент их совершения позиционным способом, а также отражается имущественное положение нотариуса и результаты его деятельности за календарный год. Доходы записываются кассовым методом (после фактического их получения), а произведенные расходы с использованием либо кассового метода, либо метода начисления.

## Налогово-правовой статус нотариусов стран ближнего зарубежья как налогоплательщиков и налоговых агентов (на примере Украины, Казахстана, Белоруссии, Молдовы и других государств)

За нарушение налоговой обязанности нотариусов, установленной п.6 ст. 85 НК РФ в отношении сведений о выдаче физическим и юридическим лицам свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения, предусмотрена не только налоговая ответственность в связи с непредставлением или несвоевременным предоставлением указанной информации (ст.ст. 126, 129.1 НК РФ), но и административная, ввиду нарушения сроков представления (сообщения) сведений в налоговые органы, связанных с учетом организаций и физических лиц, либо их представление в неполном или в искаженном виде (п.2 ст. 15.6 КоАП РФ).

Что касается невыполнения (ненадлежащего выполнения) государственными нотариусами обязанности по взиманию государственных пошлин за совершение нотариальных действий, то ни налоговое законодательство, ни административное или уголовное законодательство, не содержат соответствующих составов правонарушений (преступлений), поэтому не может повлечь применение каких-либо санкций. Однако такие действия могут рассматриваться как иное правонарушение (например, должностное) и повлечь другие неблагоприятные последствия, которые также распространяются и на финансово-контрольные отношения по взиманию нотариусами нотариальных тарифов.

Финансовые аспекты деятельности нотариусов фиксируются в реестрах для регистрации нотариальных действий, форма которых и порядок заполнения утверждаются Минюстом России, и подлежат подтверждению подписями обратившихся за совершением нотариальных действий лиц.

В рамках контроля за исполнением нотариусами профессиональных обязанностей, осуществляемого Минюстом России и его территориальными органами в отношении государственных нотариусов и нотариальными палатами в отношении частнопрактикующих нотариусов согласно ст. 34 Основ о нотариате, организация их работы, в том числе сведения и документы, касающиеся расчетов с физическими и юридическими лицами, а также соблюдение правил нотариального делопроизводства, подлежат проверке, проводимой один раз в четыре года.

Кроме того, в соответствии с изменениями, внесенными в Основы о нотариате в конце 2014 года256, виновное ненадлежащее выполнение или невыполнение нотариусом своих профессиональных обязанностей, нарушение этических норм поведения нотариуса и иных требований законодательства и положений Кодекса профессиональной этики нотариусов в Российской Федерации влечет для него наступление дисциплинарной ответственности (ст. 6.1. Основ о нотариате).

К дисциплинарным проступкам относятся, в том числе: произвольное изменение размера нотариального тарифа в сторону его завышения или занижения в сравнении с установленным размером тарифов; непредставление или несвоевременное представление достоверной статистической отчетности, необходимой информации или данных по запросам нотариальной палаты, налоговых и иных органов, действующих в пределах их компетенции; грубое или неоднократное (два и более раз) нарушение правил ведения нотариального делопроизводства, а также не соблюдение российского налогового и иного законодательства (глава VIII Кодекса профессиональной этики нотариусов Российской Федерации257).

Неоднократное совершение нотариусом дисциплинарных проступков и нарушение законодательства может повлечь подачу нотариальной палатой в суд ходатайства о лишении его права нотариальной деятельности.

Наличие лишь дисциплинарной ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) функций по взиманию государственных пошлин за совершение нотариальных действий, на наш взгляд, не может служить основанием для отрицания существования полноценного налогово-правового статуса государственных нотариусов, как сборщиков сборов.

На основании вышеизложенного, поскольку участие нотариусов в налоговых правоотношениях не ограничивается ролью налогоплательщиков и включает иную причастность в рамках некоего посредничества, исключающего личный имущественный интерес в этих отношениях, используя удачную, на наш взгляд, классификацию признанных и фактических участников налоговых правоотношений, предложенную профессором И.И. Кучеровым, можно констатировать существование у нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, статуса сборщиков сборов (у государственных) и статуса налогового агента (у частнопрактикующих), а также как лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения - статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию.

Таким образом, можно выделить следующие налогово-правовые статусы, возникающие у нотариусов, как участников налоговых правоотношений.

Государственным нотариусам присущи: общий налогово-правовой статус физических лиц - налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Частнопрактикующие нотариусы располагают: общим налогово-правовым статусом физических лиц-налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно налоговых агентов, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Как видно из вышеизложенного, государственного и частнопрактикующего нотариусов объединяет наличие общего налогово-правового статуса физических лиц для уплаты установленных законодательством налогов и сборов и специального налогово-правового статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию. Различия проводятся по особенностям специального налогово-правового статуса нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов и по возникновению у частнопрактикующих нотариусов дополнительно специального налогово-правового статуса самозанятых лиц.

В отношениях по взиманию нотариусами сумм нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий, ввиду их неналоговой природы, можно говорить лишь о возникновении в рамках содействия их уплате у государственного нотариуса финансово-контрольного статуса сборщика нотариальных тарифов, как фискальных сборов, и у частнопрактикующего нотариуса - финансово-контрольного статуса лица, обязанного контролировать правильность исчисления и полноту уплаты нотариального тарифа, как парафискалитета.

## Специальные налоговые обязанности латинских нотариусов стран Европейского союза в сфере налогообложения (на примере Франции, Германии, Италии, Испании и других государств)

Специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса, как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика.

Основным критерием разграничения категорий налогоплательщиков -частнопрактикующих нотариусов и индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения является отношение к нотариальной деятельности как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не разновидности экономической деятельности.

Публично-правовой характер нотариальной деятельности, с доходов от осуществления которой частнопрактикующие нотариусы обязаны уплачивать НДФЛ, предполагает установление в налоговом законодательстве специального порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, а также специального порядка учета доходов и расходов частнопрактикующими нотариусами, в том числе при котором учет их расходов осуществляется в полном объеме без расчета сумм амортизационных отчислений, а также износа основных производственных фондов.

Введению на территории РФ единообразной практики определения и использования профессиональных вычетов частнопрактикующими нотариусами может способствовать закрепление в ст. 221 НК РФ перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам, в который следует включить: суммы обязательных взносов, вытекающих из членства в нотариальной палате; обязательные платежи, связанные со страхованием нотариальной деятельности; расходы по повышению квалификации нотариуса и персонала конторы, приобретению специальной юридической литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью; расходы на оплату услуг по обеспечению сохранности документов, в том числе архива нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса; расходы на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие; расходы на уплату налогов и сборов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством РФ; суммы нотариальных тарифов, которые вследствие льгот по оплате нотариальных действий, не взысканы с соответствующих лиц; прочие расходы, связанные с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, в том числе на приобретение помещения под офис или его аренду (субаренду), ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования, требуемого для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных программ, защищенных бланков строгой отчетности.

В государствах ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии) применительно к «латинским» (частнопрактикующим) нотариусам в зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности можно выделить: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности соответствующий специальному статусу налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий), занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты, частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове). При этом специальный налогово-правовой статус нотариусов, как самозанятых лиц, не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности.

В европейских государствах (Бельгии, Германии, Греции, Испании, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции) «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, который в отличие от России объединяет налоговые права и обязанности не только налоговых агентов, но и сборщиков налоговых платежей.

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов как сборщиков налоговых платежей включает в себя права и обязанности по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием (сделкой с недвижимым имуществом) (например, в Бельгии, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Франции), а также гербовых сборов (например, в Испании, Италии, Румынии, ранее во Франции).

Конкретный круг налоговых прав и обязанностей «латинских» нотариусов, предопределяющих их специальный налогово-правовой статус как субъектов, содействующих налоговому администрированию, различается в зависимости от государства и включает в себя: уведомление налоговых органов о совершенных в нотариальной форме сделках с недвижимым имуществом (например, Германия, Испания); осуществление контроля за своевременной уплатой налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации; предоставление информации о стоимости полученного по наследству или в результате дарения имущества (например, Греция, Португалия, Словения); проверку у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам