### **Московская финансово-промышленная академия**

### На тему:

### *Налогообложение доходов нотариусов, занимающихся частной практикой****.***

Студент.

Преподаватель

Москва 2010

**Содержание**

Введение……………………………………………………………3

Порядок учета нотариусами доходов и расходов……………3

##### Нотариус и налоговое законодательство……………………..5

##### Профессиональные налоговые вычеты у нотариусов……..6

Споры с налоговым органом……………………………………13

Список литературы……………………………………………….17

**Введение**

*Налогообложение – это искусство ощипывать гуся так,  
чтобы получить максимум перьев с минимумом писка.  
Ж. Кольбер, министр финансов Франции при Людовике XIV*

Настоящая работа написана на основе обобщения судебной практики по налоговым спорам, изучения и анализа судебных решений по конкретным делам, публикаций в юридической литературе, и имеет целью оказать практическую помощь нотариусам по вопросам учета доходов и расходов при осуществлении нотариальной деятельности, и выработке собственной позиции в случае возникновения спора с налоговыми органами.

**Нотариус и налоговое законодательство**

Основным нормативным актом, регламентирующим нотариальную деятельность в Российской Федерации, являются Основы законодательства Российской Федерации о нотариате, принятые Постановлением Верховного Совета Российской Федерации 11 февраля 1993 года № 4463-I "О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате" (далее – Основы).

Нотариат в Российской Федерации призван обеспечивать в соответствии с Конституцией Российской Федерации, Конституциями республик в составе Российской Федерации и Основами защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариусами предусмотренных законодательными актами нотариальных действий от имени Российской Федерации (статья 1 Основ).

Нотариальная деятельность является особой юридической деятельностью, которая осуществляется от имени государства, в связи с чем, не является предпринимательством или какой-либо иной, не запрещенной законом экономической деятельностью, и не преследует цели извлечения прибыли. Нотариусы, обеспечивая на профессиональной основе защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц, выполняют возложенные на них государством публичные функции, вытекающие из статьи 48 Конституции Российской Федерации.

Налогообложение доходов нотариусов, занимающихся частной практикой, регулируется Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ). Абзацем 4 пункта 2 статьи 11 НК РФ даны некоторые межотраслевые понятия, в том числе понятие "индивидуальные предприниматели", под которыми понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Следует отметить весьма неудачную редакцию данного абзаца, так как, при буквальном толковании оказывается, что индивидуальными предпринимателями являются не только лица, зарегистрированные в качестве таковых, но и лица, деятельность которых не является предпринимательской и не преследует цели извлечения прибыли.

В связи с обнаружившейся неопределенностью в данном вопросе Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 6 июня 2002 года № 116-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца 4 пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации" было разъяснено, что данное в Налоговом кодексе определение индивидуальных предпринимателей употребляется в специальном значении исключительно для целей Налогового кодекса. Норма пункта 2 статьи 11 НК РФ сама по себе не отождествляет правовой статус частных нотариусов с правовым статусом индивидуальных предпринимателей, не уравнивает их в налогообложении, и не означает одинакового режима налогообложения.

|  |
| --- |
| "Положения Налогового кодекса в части отнесения частных нотариусов к индивидуальным предпринимателям не соответствуют ГК РФ, так как понятие индивидуального предпринимателя связано с государственной регистрацией в качестве такового, занятием предпринимательской деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли, а нотариальная деятельность не является предпринимательской и не преследует цели извлечения прибыли". *Решение Солнцевского районного суда Курской области от 03.10.2002 г. по жалобе нотариуса Тюриной Т.М.* |

В налоговых правоотношениях частные нотариусы выступают как в качестве самостоятельных плательщиков налогов, так и в качестве налоговых агентов, в связи с чем, и их обязанности также следует рассматривать с двух сторон – как налогоплательщиков и как налоговых агентов.

Обязанности частных нотариусов, выступающих в качестве самостоятельных налогоплательщиков, установлены статьей 23 НК РФ, главами 23, 24 НК РФ, согласно которым они обязаны: уплачивать законно установленные налоги; встать на учет в налоговых органах; вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов); представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать; представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов; выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей; предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ; в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги; самостоятельно исчислять и уплачивать суммы налога на доходы физических лиц и суммы единого социального налога, подлежащие уплате в бюджет, представляя налоговые декларации в установленные сроки; нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Обязанности частных нотариусов, выступающих в качестве налоговых агентов, установлены статьей 24 НК РФ, главами 23, 24 НК РФ, согласно которым они обязаны: правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги; в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика; вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику; представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов; вести учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по установленной форме; представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц, полученных ими в налоговом периоде и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по установленной форме; выдавать физическим лицам по их заявлениям справки о полученных доходах и удержанных суммах налога по установленной форме.

К налогам, уплачиваемым нотариусами как налогоплательщиками – физическими лицами, относятся налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ) и единый социальный налог (глава 24 НК РФ). Объектом обложения по налогу на доходы и единым социальным налогом у нотариусов признается доход, полученный в результате нотариальной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением (статьи 210, 236 НК РФ).

Денежные средства, полученные частным нотариусом после уплаты налогов, других обязательных платежей, поступают в собственность нотариуса (статья 23 Основ).

**Порядок учета нотариусами доходов и расходов**

За совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные за совершение указанных действий денежные средства остаются в распоряжении нотариуса и составляют его доход (часть 2 статьи 22 Основ).

Все нотариальные действия, совершаемые нотариусом, регистрируются в реестре, формы которых устанавливаются Министерством юстиции Российской Федерации. В реестре также отражаются суммы тарифов, полученных нотариусом за совершение нотариальных действий.

|  |
| --- |
| "Для подтверждения данных о полученных доходах нотариус должен был представить только те документы, которые подтверждают сумму выручки, в связи с чем, был вправе представить в налоговый орган реестр нотариальных действий, форма которого утверждена в установленном порядке, и который отражает сумму выручки". *Решение Октябрьского районного суда Новосибирской области от 01.03.2002 г. по иску нотариуса Титовой И.Л.* |

Нотариусы исчисляют налоговую базу по итогам каждого года на основании данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации и Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (пункт 2 статьи 54 НК РФ). Учет доходов и расходов и хозяйственных операций осуществляется в соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным совместным приказом Министерства финансов РФ и Министерства РФ по налогам и сборам от 13 августа 2002 года № 86н/БГ-3-04/430.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (далее - Книга учета) операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения, то есть отражаются результаты деятельности нотариуса за налоговый период. Книга учета предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, и нотариусы ведут учет в соответствующих разделах Книги учета, форма которой при необходимости, с учетом специфики нотариальной деятельности, может быть разработана нотариусом по согласованию с налоговым органом, и вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

При ведении Книги учета в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании налогового периода, то есть в соответствии со статьями 216, 240 НК РФ по окончании календарного года, вынести ее на бумажные носители. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета, которая велась в электронном виде и была выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Доходы и расходы отражаются в Книге учета кассовым методом, то есть для доходов это означает, что они отражаются после фактического получения, а для расходов - после их фактической оплаты.

Под расходами понимаются затраты, фактически произведенные при осуществлении деятельности и документально подтвержденные первичными учетными документами, которые должны быть составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Порядок их оформления предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов. Документы, форма которых не приведена в актах, можно разработать самостоятельно, но они должны содержать обязательные реквизиты, указанные в пункте 9 Порядка учета доходов и расходов.

|  |
| --- |
| "Частный нотариус является физическим лицом, предпринимательскую деятельность не осуществляет, бухгалтерский учет не ведет, баланс не составляет, и для учета произведенных им расходов в качестве не подлежащего обложению дохода, достаточно наличия их связи с выполнением работ и документального подтверждения самого факта произведенных расходов". *Решение Тоцкого районного суда Оренбургской области от 23.08.2002 г. по жалобе нотариуса Шамина А.Н.* |

**Профессиональные налоговые вычеты у нотариусов**

При определении налоговой базы, как по налогу на доходы, так и по единому социальному налогу, необходимо учитывать особенности определения профессиональных налоговых вычетов, установленных статьей 221 НК РФ, в соответствии с которой право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 НК РФ (частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой), - в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 части 1 статьи 221 НК РФ состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой "Налог на прибыль организаций".

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, в связи с чем, порядок определения расходов для целей налогообложения, установленный главой "Налог на прибыль организаций", распространяется только на индивидуальных предпринимателей, деятельность которых связана с извлечением прибыли, и не может применяться при определении состава расходов нотариусов, деятельность которых не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли.

|  |
| --- |
| "Ссылка представителя ИМНС на то обстоятельство, что профессиональные налоговые вычеты у нотариусов принимаются в составе затрат, принимаемых к вычету при исчислении налога на дохода организаций в соответствии со статьями главы "Налог на прибыль организаций" суд считает несостоятельной". *Решение Головинского районного суда г. Москвы от 10.12.2003 г. по иску нотариуса Вурста И.Н.* |

На недопустимость регулирования, уравнивающего частных нотариусов с другими категориями плательщиков, деятельность которых не носит особого публично - правового характера и направлена на извлечение прибыли, указал Конституционный Суд РФ в Постановлении № 18-П от 23 декабря 1999 года "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1,2,4 и 6 Федерального Закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов …" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов".

Таким образом, при осуществлении нотариальной деятельности для учета произведенных расходов частного нотариуса в качестве не подлежащего обложению дохода, необходимо выполнение следующих требований:

* расходы должны быть непосредственно связаны с нотариальной деятельностью;
* расходы должны быть фактически произведены и документально подтверждены.

|  |
| --- |
| "Для включения произведенных частным нотариусом расходов в полном объеме в соответствии со статьями 221, 227 НК РФ необходимы два основания: документальное подтверждение произведенных расходов и их связь с выполняемой работой". *Решение Тоцкого районного суда Оренбургской области от 23.08.2002 г. по жалобе нотариуса Шамина А.Н.* |

Исходя из специфики нотариальной деятельности, в состав профессиональных налоговых вычетов частного нотариуса нужно включать, в частности, следующие расходы:

* членские взносы;
* платежи по страхованию нотариальной деятельности;
* платежи по повышению профессиональной подготовки;
* суммы тарифов, невзысканные с лиц, имеющих льготы по оплате;
* оплата труда лица, замещающего нотариуса;
* материальные затраты (расходы по приобретению офиса, оргтехники, мебели и т.д.).

Рассмотрим подробнее основания включения указанных расходов в состав профессиональных налоговых вычетов нотариуса.

*Членские взносы*

В связи с необходимостью организации эффективного контроля за деятельностью нотариусов, занимающихся частной практикой, Основами предусматривается создание во всех субъектах Российской Федерации нотариальных палат - некоммерческих организаций, представляющих собой профессиональные объединения нотариусов, занимающихся частной практикой (часть 1 статьи 24 Основ).

Реализация нотариальной палатой полномочий по осуществлению контроля за исполнением нотариусами, занимающимися частной практикой, своих профессиональных обязанностей, предполагает обязательность членства в ней нотариусов (часть 4 статьи 2 и часть 1 статьи 24 Основ), что выступает в качестве установленного законодателем условия профессиональной деятельности. С момента наделения полномочиями по осуществлению частной нотариальной деятельности нотариус в силу закона становится членом соответствующей нотариальной палаты как профессионального объединения.

Нотариальные палаты выполняют и другие специфические публично значимые задачи - оказывают содействие в развитии частной нотариальной деятельности, организации стажировки претендентов на должность нотариуса, повышении профессиональной подготовки нотариусов, возмещении затрат на экспертизы, назначенные судом по делам, связанным с деятельностью нотариусов, организации страхования нотариальной деятельности для обеспечения возмещения возможного ущерба от нотариальных действий (часть 2 статьи 25 Основ).

В соответствии с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 19 мая 1998 года № 15-П по делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, именно в силу публичного предназначения нотариальных палат для их организации неприемлем принцип добровольности, характерный для членства в других объединениях, и обязательность членства занимающихся частной практикой нотариусов в нотариальной палате как условие занятия этой профессией не затрагивает ни конституционный принцип равенства, ни конституционные права на свободу объединения и свободный выбор рода деятельности и профессии, поскольку государство вправе устанавливать для всех граждан, желающих осуществлять публичную (в данном случае - нотариальную) деятельность, обязательные условия назначения на должность и пребывания в должности.

Невыполнение занимающимся частной практикой нотариусом требований, связанных с обязательным членством в нотариальной палате, является нарушением законодательства и как таковое может повлечь прекращение судом его деятельности.   
Нотариус, являясь членом нотариальной палаты, обязан уплачивать членские взносы и другие платежи, определяемые собранием членов нотариальной палаты и необходимые для выполнения нотариальной палатой своих функций (статья 27 Основ).

То есть, исходя из требований названных выше статей Основ, членство нотариусов, занимающихся частной практикой, в нотариальных палатах и обязательная уплата взносов и других платежей, являются для них обязательными, связанными с их профессиональной деятельностью и с получением дохода от занятия этой деятельностью, и должны учитываться в полном объеме в составе профессиональных налоговых вычетов.

|  |
| --- |
| "Нотариус, занимающийся частной практикой, должен быть членом нотариальной палаты, вносить членские взносы, размер которых определяет собрание членов нотариальной палаты. Указанные платежи являются обязательными и связаны с профессиональной деятельностью и должны входить в расходную часть". *Решение Октябрьского районного суда г. Красноярска от 03.12.1997 г. по жалобе нотариуса Шабуниной В.Г.* |

*Платежи по страхованию нотариальной деятельности*

Страхование деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, предусмотрено статьей 18 Основ, в соответствии с которой нотариус обязан заключить договор страхования своей деятельности и не вправе выполнять свои обязанности без заключения договора страхования, при этом страховая сумма не может быть менее 100-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в расходы нотариуса в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Так как, в настоящее время данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав профессиональных налоговых вычетов в размере, установленном договором страхования, в сумме фактически произведенных затрат.

|  |
| --- |
| "Действия налоговых органов по не включению в состав затрат сумм, уплаченных нотариусом за страхование профессиональной деятельности, являются неправомерными, так как, страхование деятельности - обязанность нотариуса, зафиксированная в статье 18 Основ законодательства о нотариате, и нотариус не вправе выполнять свои обязанности без заключения договора страхования. Эти суммы должны входить в расходную часть". *Решение Ново-Савиновского районного суда г. Казани от 14.11.1997 г. по жалобе нотариуса Костеевой А.А.* |

*Повышение профессиональной подготовки нотариуса*

Федеральная и региональная нотариальные палаты представляют и защищают интересы нотариусов, оказывают им помощь и содействие в развитии частной нотариальной деятельности; организуют повышение профессиональной подготовки и квалификации нотариусов, стажеров и помощников нотариусов (статьи 25 и 30 Основ).

Поэтому повышение профессиональной подготовки и квалификации нотариусов нужно рассматривать как обязанность частных нотариусов, наряду с уплатой членских взносов и платежей по страхованию нотариальной деятельности.

Повышение квалификации нотариусов производится в рамках программы, утвержденной нотариальной палатой (Федеральной или региональной). В подтверждение прохождения курсов по повышению квалификации представляется программа, командировочное удостоверение, выданное нотариальной палатой, документ о повышении квалификации (диплом, сертификат, свидетельство и т.д.).

При этом расходы, связанные с повышением квалификации (оплата проезда к месту проведения обучения и обратно, стоимость проживания в гостинице и т.д.) должны учитываться в полном объеме в составе профессиональных налоговых вычетов.

|  |
| --- |
| "Действующим законодательством предусмотрена компенсация за использование личного автомобиля в служебных целях (поездки на семинары и консультации в нотариальную палату, в сельские администрации для проверок и оказания юридической помощи специалистам) по нормативам, установленным Правительством РФ". *Решение Каменского районного суда Воронежской области от 09.09.1997 г. по жалобе нотариуса Иващенко М.А.* |

*Суммы тарифов, невзысканные с лиц, имеющих льготы по оплате*

За совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации (часть 1 статьи 22 Основ).

За выполнение действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. Льготы для физических и юридических лиц, предусмотренные законодательством о государственной пошлине, распространяются на этих лиц при совершении нотариальных действий, составлении проектов документов, выдаче копий и выполнении технической работы как нотариусами, работающими в государственных нотариальных конторах, так и нотариусами, занимающимися частной практикой (часть 2 и 4 статьи 22 Основ).

Пунктом 5 статьи 5 Закона Российской Федерации "О государственной пошлине" от 09 декабря 1991 года № 2005-I предусмотрен перечень физических и юридических лиц, освобожденных от уплаты государственной пошлины в органах, совершающих нотариальные действия.

В развитие установленного порядка реализации указанных льгот, подпунктом "а" пункта 3 Постановления Верховного Совета РФ от 11 февраля 1993 года № 4462-I "О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате" Правительству Российской Федерации было предписано в трехмесячный срок, привести решения Правительства в соответствие с указанными Основами. При этом необходимо иметь в виду, что при исчислении подоходного налога с нотариуса, занимающегося частной практикой, состав его расходов увеличивается на общую сумму тарифов за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов, выполнение технической работы в отношении лиц, предусмотренных частью 4 статьи 22 указанных Основ. Общая сумма тарифов за совершение указанных действий исчисляется исходя из ставок государственной пошлины за аналогичные действия в государственной нотариальной конторе.

Таким образом, названная правовая норма устанавливает специальный способ компенсации сумм, неполученных нотариусами в связи с реализацией предоставленных государством физическим и юридическим лицам льгот, подлежащих финансированию за счет бюджета.

|  |
| --- |
| "Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 11.02.93 г. № 4463-I "О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате" устанавливает специальный способ компенсации сумм, неполученных нотариусами в связи с реализацией предоставленных государством физическим и юридическим лицам льгот, подлежащих финансированию за счет бюджета, в связи с чем, ссылка в кассационной жалобе представителя ИМНС на то, что указанная правовая норма относится к актам гражданского законодательства и не может регулировать налоговые правоотношения, несостоятельна". *Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 23.07.1998 г. по делу по жалобе нотариуса Ашастиной Ю.А.* |

Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 04 марта 1999 года № 36-О "По запросу Калининского Федерального районного суда города Санкт-Петербурга о проверке конституционности части четвертой статьи 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате" разъяснено, что до урегулирования вопроса о возмещении нотариусам, занимающимся частной практикой, затрат по обслуживанию граждан, имеющих право на льготы, не может не учитываться системная связь между касающимися данного вопроса вышеназванного Постановления Верховного Совета Российской Федерации и статьей 22 Основ, которые подлежат применению при рассмотрении жалоб нотариусов, занимающихся частной практикой, на действия органов налоговой инспекции, включающих названные затраты в налогооблагаемую базу.

В связи с принятием и вступлением в силу частей первой и второй НК РФ, данная правовая норма не отменена и продолжает действовать, так как иной способ компенсации льгот, реализуемых за счет причитающихся нотариусам средств, законодательством до настоящего времени не установлен.

|  |
| --- |
| "Отсутствуют препятствия к применению ст. 221 НК РФ с учетом положений ст. 22 Основ и Постановления ВС РФ от 11.02.1993 года, так как последние силу не утратили и не противоречат законодательству о налогах - во-первых, очевидна непосредственная связь между извлечением нотариусом доходов и его деятельностью по оказанию услуг гражданам - льготникам, в результате которой нотариус части доходов лишается; во-вторых, расходы нотариуса в данном случае законодатель определил как сумму невзысканных тарифов; в-третьих, подобные расходы, как фактически произведенные, документально подтверждаются путем внесения в установленном порядке записей в реестр нотариальных действий с указанием основания предоставления льгот и отражением соответствующих сумм в книге учета доходов и расходов частнопрактикующего нотариуса". *Решение Октябрьского районного суда г. Калининграда от 25.06.2003 г. по заявлению нотариуса Епимахиной И.А.* |

При сохранении обязанности нотариусов предоставлять за свой счет льготы, предусмотренные законодательством о государственной пошлине, отказ от применения установленного порядка компенсации сумм, не взысканных в связи с этим тарифов, означал бы нарушение гарантированного частью 3 статьи 37 Конституции Российской Федерации права на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации.

Поэтому исключение нотариусом сумм тарифов, невзысканных с лиц, имеющих льготы по оплате, из доходной части налоговой декларации и включение этих сумм в расходную часть налоговой декларации законно, обоснованно и не противоречит статьям 221 и 227 НК РФ.

|  |
| --- |
| "Решение налогового органа о привлечении нотариуса к налоговой ответственности за включение в расходную часть декларации о доходах суммы невзысканных тарифов за совершение нотариальных действий в отношении лиц, имеющих льготы по госпошлине, признано недействительным". *Решение Пристенского районного суда Курской области от 11.09.2002 г. по жалобе нотариуса Нечитайло Н.В.* |

*Оплата труда лица, исполняющего обязанности нотариуса*

Порядок наделения полномочиями лица, замещающего временно отсутствующего частнопрактикующего нотариуса, установлен статьей 20 Основ, в соответствии с которым лицо наделяется полномочиями нотариуса органом юстиции совместно с нотариальной палатой по предложению нотариуса из числа лиц, отвечающих требованиям статьи 2 Основ, для исполнения его обязанностей на период временного отсутствия. Наделение полномочиями производится на основании соглашения, заключенного между нотариусом и лицом, желающим исполнять обязанности нотариуса.

Полномочия исполняющего обязанности нотариуса возникают после наделения его правом совершения нотариальных действий и непосредственного исполнения служебных обязанностей нотариуса и заканчиваются в момент их сдачи нотариусу.

Следует иметь в виду, что исполняющий обязанности осуществляет нотариальные действия от имени нотариуса с использованием его печати, регистрирует в реестре отсутствующего нотариуса совершенные нотариальные действия и указывает в нем полученные за совершение нотариальных действий денежные средства, составляющие доход нотариуса. При этом исполняющий обязанности нотариуса самостоятельного дохода от такой нотариальной деятельности не имеет, а согласно статье 21 Основ за исполнение обязанностей получает денежное вознаграждение, обусловленное заключенным соглашением. Кроме того, ответственность за ущерб, причиненный действиями лица, замещающего временно отсутствующего нотариуса, несет сам нотариус.

Таким образом, нотариус по отношению к лицу, временно его замещающему, является работодателем на основании заключенного между ними соглашения.

Статья 129 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) устанавливает, что оплата труда - это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

В этой связи важно отметить, что в соглашении между нотариусом и лицом, исполняющим обязанности, необходимо предусмотреть все виды выплат в пользу работника, в связи с осуществлением последним полномочий нотариуса, так как в соответствии со статьей 135 ТК РФ системы заработной платы, размеры тарифных ставок, разного рода выплат устанавливаются организациями, не имеющими бюджетного финансирования, в коллективном либо трудовом договоре.

Согласно статьям 226, 235 НК РФ нотариус по отношению к лицу, исполняющему его обязанности, является налоговым агентом, в связи с чем, обязан исчислять, удерживать у налогоплательщика и уплачивать сумму налога, исчисленную в соответствии со статьями 224, 243 НК РФ. Кроме того, статьями 230, 243 НК РФ предусмотрена обязанность налоговых агентов по представлению в налоговый орган по месту учета сведений о суммах выплаченных физическим лицам за налоговый период доходов и суммах начисленных и удержанных в данном налоговом периоде налогов.

Таким образом, расходы по оплате труда, произведенные в пользу лица, исполняющего обязанности нотариуса, предусмотренные в соглашении, и суммы начисленных на эти расходы налогов, учитываются в целях налогообложения в полном объеме при условии, если будут фактически произведены и документально подтверждены.

|  |
| --- |
| "Субъектом правонарушения, предусмотренного статьей 116 НК РФ (нарушение срока постановки на учет в налоговом органе) является частный нотариус, а не помощник нотариуса, имеющий лицензию на осуществление нотариальной деятельности, в связи с чем, решение налогового органа о привлечении к ответственности помощника нотариуса необоснованно". *Решение Балтийского районного суда г.Калининграда от 15.05.2003 г. по заявлению нотариуса Виноградовой Л.С.* |

*Материальные затраты*

При осуществлении нотариальной деятельности и исполнении обязанностей, предусмотренных статьей 16 Основ, нотариус несет расходы, связанные с приобретением в собственность под нотариальную контору нежилого помещения, офисной мебели и оргтехники, а также расходы по их последующему содержанию и ремонту.

Как следует из смысла статьи 221 НК РФ, для того чтобы расходы, произведенные нотариусом в отчетном периоде, были признаны в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу, они должны быть непосредственно связанны с извлечением доходов, фактически произведены и документально подтверждены.

Для совершения нотариальных действий нотариус должен иметь место в пределах нотариального округа, в котором он назначен на должность (пункт 2 статьи 13 Основ). Исходя из требований Основ, наличие помещения нотариальной конторы является для нотариусов обязательным, связанным с их профессиональной деятельностью и с получением дохода от занятия этой деятельностью.

|  |
| --- |
| "Отсутствие места для совершения нотариальных действий в течение длительного времени не обеспечивает возложенную на нотариуса функцию защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариальных действий, и является одним из оснований для лишения нотариуса права нотариальной деятельности". *Решение Зюзинского районного суда г. Москвы от 06.08.2002 г. по иску Московской городской нотариальной палаты.* |

В соответствии с Требованиями к помещению нотариальной конторы, утвержденными Постановлением Правления Московской городской нотариальной палата от 11 ноября 1999 года № 09: "Помещение нотариальной конторы должно соответствовать статусу публично-правового учреждения и общественному характеру деятельности нотариуса. Помещение должно находиться в собственности нотариуса, либо пользование помещением осуществляется на основании договора аренды (субаренды) сроком не менее одного года. Помещение должно представлять капитальное строение, иметь не менее трех комнат, желательна комната для хранения архива. Помещение должно быть оборудовано пожарной и охранной сигнализацией, и обеспечено прямым телефоном".

|  |
| --- |
| "Приобретенное истцом нежилое помещение необходимо для осуществления нотариальной деятельности, и документально произведенные расходы по его приобретению и ремонту подлежат включению в расходную часть декларации в полном объеме". *Решение Головинского районного суда г. Москвы от 10.12.2003 г. по иску нотариуса Вурста И.Н.* |

Для плодотворной работы необходимо создать нормальные условия труда в помещении нотариальной конторы, к которым на основании статьи 163 ТК РФ относятся: исправное состояние помещений и оборудования; своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией; надлежащее качество материалов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы; условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

При решении вопроса об отнесении затрат, связанных с мероприятиями по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности, необходимо четко определить оправданность указанных расходов, производственный характер их осуществления и исходя из специфики нотариальной деятельности определить и сами мероприятия по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности.

На основании вышеизложенного, для целей налогообложения доходов могут быть учтены расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в случае если указанные расходы служат для обеспечения нормальных условий труда, предусмотренных законодательством и специальными требованиями по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности.

|  |
| --- |
| "Понятие основные средства, к которым ИМНС относит средства труда - оргтехника, жилые и нежилые здания и сооружения и другое, распространяется только на юридических лиц. Требования нормативных актов в части принятия к учету затрат по приобретению основных средств в неполном объеме и списанию их стоимости по механизму амортизации на физических лиц не распространяются". *Решение Тоцкого районного суда Оренбургской области от 23.08. 2002 г. по жалобе нотариуса Шамина А.Н.* |

Таким образом, стоимость приобретенного под нотариальную контору нежилого помещения, стоимость офисной мебели и оргтехники, а также расходы по обеспечению нормальных условий труда включаются в материальные затраты в полной сумме в том налоговом периоде, в котором они вводятся в эксплуатацию.

**Споры с налоговым органом**

Конституцией РФ установлено, что решения и действия (или бездействие) органов государственной власти могут быть обжалованы в суде (часть 2 статьи 46), и то, что никто не может быть лишен права на рассмотрение его дела в суде и тем судьей, к подсудности которых оно отнесено законом (часть 1 статьи 47).

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 28 февраля 2001 г. № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснил, что понятие "индивидуальный предприниматель", изложенное в пункте 2 статьи 11 НК РФ и включающее в себя частных нотариусов, используется только для целей Налогового кодекса, в связи с чем, налоговые споры между налоговыми органами и частными нотариусами, не подлежат рассмотрению в арбитражном суде.

В соответствии со статьей 22 Гражданского процессуального кодекса РФ (далее ГПК РФ) суды в установленном законом порядке рассматривают дела, возникающие из публичных правоотношений и указанные в статье 245 Кодекса, в частности по заявлениям об оспаривании решений и действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих.

|  |
| --- |
| "Дела по обжалованию нотариусами действий или бездействия должностных лиц налоговых органов подлежат рассмотрению судом общей юрисдикции". *Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 23.11.2001 г.* |

Защиту прав налогоплательщика можно осуществить путем подачи в суд заявления:

* о признании недействительными ненормативных актов налогового органа (должностного лица), не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан;
* о зачете излишне взысканных налоговым органом (самостоятельно уплаченных налогоплательщиком или налоговым агентом) денежных средств в счет предстоящих платежей либо задолженности по налогу, пени и штрафам;
* о возврате из бюджета денежных средств, излишне уплаченных налогоплательщиком или налоговым агентом (добровольно и самостоятельно);
* об обжаловании (признании неправомерными) действий или бездействия должностных лиц налоговых органов;
* о возмещении убытков, причиненных налогоплательщику в результате незаконных действий (бездействия) налогового органа или должностного лица налогового органа.

К ненормативным актам налогового органа относятся акты (решения, постановления, требования, уведомления), подписанные руководителем налогового органа (его заместителем), имеющие властный характер, порождающие правовые последствия и носящие индивидуальный характер, то есть устанавливают, изменяют или отменяют права и обязанности конкретного налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов). Для признания документа ненормативным актом следует обращать внимание на содержание документа, изданного должностным лицом налогового органа, и если такой документ устанавливает конкретные предписания и утвержден руководителем органа, действующим в пределах своих полномочий, то он приобретает силу документа, обязательного для лица, которому адресован. Следовательно, такой документ, как ненормативный акт может быть обжалован в суд.

Акты проверки, протоколы, составленные должностными лицами налогового органа, не являются ненормативными актами, так как представляют собой документы, содержащие сведения об обстоятельствах дела, и служат доказательствами.

Статьей 101 НК РФ предусмотрено принятие по результатам проверки решения и требования (если выявлены налоговые правонарушения). При этом о наложении штрафов принимается решение, а о начислении налогов и пени выносится требование. Указанные акты желательно обжаловать в одном заявлении, так как суд может признать решение налогового органа недействительным, не исследуя вопрос о правомерности начисления налогов и пени.

|  |
| --- |
| "Право и полномочие руководителя или заместителя руководителя налогового органа приостанавливать проведение выездной налоговой проверки Налоговый кодекс РФ не содержит, в связи с чем, суд признал решение о приостановлении выездной налоговой проверки частного нотариуса незаконным". *Решение Октябрьского районного суда г. Новосибирска от 28.05.2003 г. по заявлению нотариуса Титовой И.Л.* |

Требования налогоплательщика по данной категории дел должны содержать просьбу о признании недействительным конкретного акта (решения, постановления и т. д.), сведения о его наименовании, номере, дате издания, других реквизитах акта и об органе, его издавшем, а также указание на обжалование акта полностью либо частично. Заявителю необходимо подробно описать, в какой именно части обжалуется акт с указанием обжалуемых пунктов акта и размера, установленных неправомерно, на взгляд истца, к взысканию сумм.

По требованиям о зачете и о возврате излишне уплаченных или взысканных сумм налогов НК РФ предусмотрено обязательное для плательщика досудебное обращение с соответствующим заявлением в налоговый орган. При обращении в суд доказательство соблюдения досудебного порядка должно быть приложено к заявлению. Досудебная процедура помогает уточнить расчеты с бюджетами до обращения в суд, и, кроме того, по результатам рассмотрения указанного заявления налоговый орган обязан принять решение, которое может быть обжаловано в суд путем подачи заявления о признании его недействительным.

В заявлении о возврате денежных сумм следует указать, из бюджета какого уровня (федерального, бюджета пенсионного фонда и т. д.) следует возвратить налог, и если заявлены требования о взыскании процентов, то надо указать их сумму, ставку и период начисления.

В заявлении о зачете следует отразить сумму налога, подлежащую зачету; вид платежа, в счет которого следует зачесть денежные средства (в счет задолженности, предстоящих платежей; в счет какого вида налога, пени, штрафа); указать бюджет, в который должен быть произведен зачет.

|  |
| --- |
| "В связи с принятием части второй Налогового Кодекса РФ законодателем установлено новое правовое регулирование тарифов взносов в государственные внебюджетные фонды, в связи с чем, излишне уплаченные нотариусами суммы страховых взносов в 1997-1999 годах подлежат зачету в счет будущих платежей". *Решение Кировского районного суда г. Астрахани от 30.10.2002 г. по иску нотариуса Аргоновой Л.В. и других.* |

В заявлении об обжаловании действий или бездействия должностных лиц заявитель должен указать, в чем выразилось действие или бездействие должностных лиц налогового органа (например, в непринятии решения по заявлению о зачете излишне уплаченных налогов и т. п.). Оспаривая бездействие должностного лица, налогоплательщик должен четко представлять, кто, где, когда или в течение какого периода какие именно действия должен совершить. Каким нормативным актом предусмотрена обязательность совершения действия налогового органа, в котором заинтересован истец. А также имеет ли для налогоплательщика какие-либо правовые последствия это действие (бездействие).

Заинтересованным лицом по спорам об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов может быть как конкретное должностное лицо, так и сам налоговый орган, так как заявитель не всегда имеет возможность предъявить требования к конкретному должностному лицу *(пункт 49 Пленума ВАС РФ от 28.02.01 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")*.

|  |
| --- |
| "Суд пришел к выводу, что частный нотариус не является плательщиком налога на добавленную стоимость, в связи с чем, признал действия руководителя налогового органа по постановке на учет частнопрактикующего нотариуса в качестве плательщика налога на добавленную стоимость неправомерными". *Решение Солнцевского районного суда Курской области от 03.10.2002 г. по заявлению нотариуса Тюриной Т.М.* |

Если налоговый орган не принимает никакого решения по заявлению налогоплательщика, поданному в соответствии со статьями 78 и 79 НК РФ, либо в случае возникновения спора о том, можно ли считать конкретную сумму налога уплаченной в соответствии с пунктом 2 статьи 45 НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать действия (бездействие) налогового органа (должностного лица) путем предъявления иска о зачете (возврате) уплаченных сумм *(пункт 25 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.01 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")*.

Налогоплательщик, в случае оспаривания ненормативного акта налогового органа, действия (или бездействия) его должностных лиц, вправе требовать возмещения расходов на оплату юридических услуг и ведению дела представителями в суде.

Кроме того, в случае принятия решения по спору с налоговым органом в пользу налогоплательщика, уплаченная по делу государственная пошлина возвращается судом из федерального бюджета даже в случае отсутствия соответствующего заявления истца.

|  |
| --- |
| "Суд взыскал с Инспекции МНС РФ в пользу нотариуса сумму государственной пошлины, уплаченной при подаче искового заявления". *Решение Головинского районного суда г. Москвы от 10.12.2003 г. по иску нотариуса Вурста И.Н.* |

**Список литературы**

##### Аналитические материалы группы консультантов-методологов [ЗАО "BKR-Интерком-Аудит"](http://www.rosec.ru/interkom-audit/kompanija/index.wbp)

##### Приказ Минфина РФ №86н и МНС РФ №БГ-3-04/430 от 13 августа 2002

##### Постановления Верховного совета РФ от 11 февраля 1993 года №4463-1 «О порядке введения в действие основ законодательства Российской федерации о нотариате»

##### Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 1 от 31.07.1998 N 146-ФЗ

##### Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ

##### Статья Миллера Николая Николаевича, нотариус г.Москвы от 24 февраля 2004 года