

Пособие
по налогообложению доходов физических лиц,
взиманию страховых взносов
в деятельности нотариусов

Каменков Максим Валерьевич,
кандидат юридических наук

Санкт-Петербург

2018 год

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|-----|
| ОГЛАВЛЕНИЕ | 2 |
| Список использованных сокращений | 3 |
| Введение..... | 5 |
| I Общие положения об НДФЛ..... | 6 |
| 1. Основные элементы налогообложения НДФЛ | 6 |
| 2. Порядок уплаты налога нотариусами, занимающимися частной практикой, за себя и за сотрудников в качестве налоговых агентов | 35 |
| II Имущественные вычеты | 38 |
| 1. Основные особенности | 38 |
| 2. Имущественный вычет при реализации имущества | 47 |
| 3. Имущественный вычет для целей улучшения жилищных условий | 56 |
| III Профессиональные вычеты | 64 |
| 1. Общие правила предоставления профессиональных вычетов | 64 |
| 2. Учет нотариусами отдельных видов расходов в составе профессионального вычета | 81 |
| IV Страховые взносы | 98 |
| 1. Общие положения | 98 |
| 2. Уплата страховых взносов нотариусами в качестве лиц, осуществляющих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам | 108 |
| 3. Уплата нотариусами страховых взносов в отношении себя | 113 |
| Список использованных источников | 115 |

Список использованных сокращений

- АС ВВО** - Арбитражный суд Волго-Вятского округа;
- АС ЗСО** - Арбитражный суд Западно-Сибирского округа;
- АС МО** - Арбитражный суд Московского округа;
- АС СЗО** - Арбитражный суд Северо-Западного округа;
- АС СКО** - Арбитражный суд Северо-Кавказского округа;
- АС УО** – Арбитражный суд Уральского округа;
- АС ЦО** – Арбитражный суд Центрального округа;
- ВАС РФ** – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;
- ВС РФ** – Верховный суд Российской Федерации;
- Закон об ООО** - Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. N 14 "Об обществах с ограниченной ответственностью";
- КС РФ** – Конституционный суд Российской Федерации;
- Минфин России** – Министерство финансов Российской Федерации;
- НДФЛ** - налог на доходы физических лиц;
- НК РФ** – Налоговый кодекс Российской Федерации;
- НПО** - налог на прибыль организаций
- ОЗН** – Основы законодательства о нотариате;
- УМНС РФ** - Управление Министерства по налогам и сборам Российской Федерации;
- УФНС России** – Управление Федеральной налоговой службы Российской Федерации;
- СК РФ** – Семейный кодекс Российской Федерации;
- ТК РФ** – Трудовой кодекс Российской Федерации;
- ФЗ** – Федеральный закон;
- ФАС ВВО** - Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа;
- ФАС ЗСО** - Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа;
- ФАС МО** - Федеральный арбитражный суд Московского округа;
- ФАС СЗО** - Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа;
- ФАС СКО** - Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа;

ФАС УО – Федеральный арбитражный суд Уральского округа;
ФАС ЦО – Федеральный арбитражный суд Центрального округа;
ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации.

Введение

Как показывает практика нотариальной деятельности, вопросы с налогами возникают как в отношении обложения доходов нотариусов, занимающихся частной практикой, так и налоговых последствий совершаемых клиентами нотариусов сделок. Поскольку в первом случае отдельные эпизоды взаимоотношений нотариусов с налоговыми органами в совокупности формируют общую концепцию взаимоотношений налоговых органов и нотариусов, постольку возрастает необходимость единообразного подхода к разрешению тех или иных спорных ситуаций. В этой связи важно, чтобы все члены общего нотариального дела были в равной степени осведомлены о последних сформировавшихся на практике тенденциях и механизмах отстаивания своих прав в сфере налогообложения. При этом, важным обстоятельством в этом вопросе будет являться наличие понимания фундаментальных принципов построения налогообложения доходов физических лиц, по которому осуществляется налогообложение и доходов нотариусов. В случае же с клиентами нотариусов нередко для полного понимания ими последствий совершаемых гражданско-правовых действий им необходимо знать и налоговые правила обложения тех или иных сделок. Следовательно, при совершении нотариальных действий или подготовки к ним одним из первых источников информации о налоговых последствиях является нотариус. Кроме того, неотъемлемой составляющей профессиональной деятельности является уплата страховых взносов.

В этой связи при подготовке настоящего были поставлены следующие задачи:

- изложить с учетом последних научных и практических подходов основные правила налогообложения доходов физических лиц с упором на их проявление в деятельности нотариусов, без чего разговор о частных вопросах был бы лишен важных основополагающих вводных;
- привести и раскрыть все основные проблемы применения имущественных вычетов, поскольку на практике клиенты нередко обращаются к нотариусам с вопросами о налоговых последствиях тех или иных сделок с имуществом (особенно часто с недвижимым, долями в уставных капиталах организаций);
- изложить правила предоставления профессиональных вычетов, посредством которых нотариусы уменьшают свой валовой доход на сумму произведенных для осуществления нотариальной деятельности расходов, а также предложить решение отдельных проблем учета некоторых видов расходов с опорой на имеющуюся судебную практику и официальные разъяснения;
- дать общее представление о порядке взимания страховых взносов для нотариусов за себя и как работодателей в отношении сотрудников нотариальной конторы.

Автором настоящим пособия выступил Каменков Максим Валерьевич, кандидат юридических наук, на момент написания данных строк являющийся ассистентом кафедры административного и финансового права юридического факультета СПбГУ, помощником нотариуса Санкт-Петербурга. Автором идеи подготовки пособия является нотариус Санкт-Петербурга Пахомов Владимир Олегович.

І Общие положения об НДФЛ

1. Основные элементы налогообложения НДФЛ

1.1 Общая характеристика налога

НДФЛ - это один из бюджетообразующих налогов. В РФ налогообложение доходов физических лиц впервые было введено Законом РФ от 07.12.1991 N 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» с 01.01.1992 года. Федеральным законом от 05.08.2000 N 118-ФЗ, вступившим в силу с 1 января 2001 года, Закон РФ от 07.12.1991 N 1998-1 был признан утратившим силу со дня введения в действие части второй НК РФ. В настоящее время НДФЛ регулируется гл. 23 НК РФ, расположенной во второй части кодекса.

НДФЛ является личным налогом - объектом налогообложения выступает доход, *полученный* налогоплательщиком-физическим лицом, а не предполагаемый, усредненный доход, который *наиболее вероятно был получен* налогоплательщиком, в том числе ввиду наличия у физического лица определенного имущества. Данное обстоятельство, кажущееся в настоящее время интуитивно понятным и даже в чем-то привычным, далеко не всегда имело место. Фактически подоходный налог как изъятие части полученного, а не предполагаемого дохода, стал уплачиваться во всем мире сравнительно недавно – в конце 19 – начале 20-х веков. До этого времени налогообложение дохода физического лица было довольно тесно связано с наличием у лица определенного имущества или иных объектов (например, в Англии принималось во внимание наличие кареты или мужской прислуги), исходя из которого судили о вероятном доходе такого лица и его возможности уплачивать те или иные платежи. Прообразы такого подхода сохраняются в налогообложении доходов физических лиц до настоящего времени.

Также стоит отметить, что НДФЛ не является единственным налогом, который уплачивается физическими лицами на территории РФ. Иные налоги для физических лиц имеют свои объекты налогообложения и свое регулирование (например, транспортный, земельный налог, налог на имущество физических). Применительно к НДФЛ, мы говорим только об обложении доходов физических лиц. Правила НДФЛ для налогообложения доходов (прибыли) организаций не распространяются на организации какой-либо формы собственности. В свою очередь нормы об НПО не применяются к налогообложению доходов физических лиц, если законом не установлено иное.

Часто на практике можно встретить попытки применить логику толкования норм о налогообложении прибыли организаций к обложению НДФЛ и наоборот. Однако важно

иметь ввиду, что НДФЛ отличается от НПО в изначальной философии своего построения при внешнем сходстве механизма взимания обоих налогов. Данное обстоятельство связано в первую очередь с тем, что налогообложение физических лиц постепенно эволюционировало из древнейших правил обложения предполагаемых доходов подданных лиц с учетом имеющего у них имущества. НПО возникало и развивалось вместе с промышленной революцией и было сориентировано на изъятие части чистого дохода от предпринимательской деятельности.

Так, по общему правилу, обложению НДФЛ подлежит весь доход физического лица, если иное не предусмотрено ст. 217 НК РФ, которой выведены некоторые виды доходов из-под налогообложения. При этом, в отдельных, строго указанных (ключевое слово «строго») гл. 23 НК РФ случаях, доход физического лица может быть уменьшен на сумму стандартных, социальных, имущественных, профессиональных и иных вычетов, применение которых обычно осуществляется при активном участии физического лица.

В отличие от НДФЛ НПО сориентирован так, что налогообложению подлежит как раз тот доход (кроме необлагаемого по закону), который не мог быть уменьшен на любые осуществленные документально подтвержденные и экономически обоснованные расходы (кроме тех, что прямо исключены законом), то есть изначальная цель заключается в обложении только части дохода – финансового результата деятельности. Хотя предъявление расходов и их обоснование по НПО также является, как правило, задачей самого налогоплательщика, в отличие от организаций физические лица обычно не имеют формализованной упорядоченности хозяйственной жизни и строго учета совершаемых операций. Следовательно, условий для выявления некоего финансового результата, который поддавался бы проверке на основе отчетности, у физических лиц обычно не имеется, когда как для организаций это является неотъемлемой частью их существования. В этой связи, **по общему правилу** при взимании НДФЛ характерен подход, при котором налогом *облагается весь доход, если не обосновано иное (подход исключения)*, когда как НПО нацелен на изъятие *лишь части дохода (в виде прибыли), если не доказано иное*. Иными словами, при применении правил НДФЛ налоговый орган по общему правилу видит наличие доходов физического лица, когда как уменьшение суммы валового дохода для целей расчета налоговой базы в предусмотренных законом случаях является обычно задачей налогоплательщика. Для **нотариусов** важно помнить вышесказанную особенность для доходов, получаемых не от основного вида деятельности (например, от продажи личного имущества).

Хотя в литературе продвигается заслуживающая внимания точка зрения, что доход для целей НДФЛ должен усматриваться только в случае реального прироста

имущественного достатка лица¹ (т.е. обязательно нужно выявить не просто формальное получение некоего имущества, а положительный для имущественной массы субъекта результат – экономическую выгоду, примерно как в случае с обложением прибыли организаций), стоит помнить, что налоговые органы применяют положения гл. 23 НК РФ именно с позиции обложения всего дохода физического лица, пока такое физическое лицо обосновало свое право на применение уменьшающих такой доход вычетов, предусмотренных законом. Данный подход связан не только и не столько с фискальными интересами, сколько является следствием влияния до сих пор сохраняющихся рудиментов в логике налогообложения доходов физических лиц, который эволюционировал из исторически возникшего подхода к публичным изъятиям у физических лиц исходя их предполагаемого (вменяемого) дохода. Кроме того, в гл. 23 НК РФ до сих пор четко не разграничены вычеты, которые представляют собой льготы, и расходы, необходимые для достижения финансового результата (экономические факторы).

Вышеуказанный подход исключения в то же время не означает, что налогоплательщик не имеет возможности отстаивать необходимость экономического анализа складывающихся отношений и настаивать на том, что само по себе поступление денежных средств/имущества физическому лицу в том или ином случае еще не означает возникновение дохода. В отдельных ситуациях суды соглашались с необходимостью исследовать сущность дохода в его экономическом смысле для целей выявления объекта налогообложения (например, ВС РФ в одном случае указал на необходимость исследовать, получило ли лицо экономическую выгоду за уступку права требования по договору займа, при том что возврат займа по общему правилу налогом не облагается²; в другом деле ВС РФ не усмотрел наличия дохода у физического лица при взыскании им суммы реального ущерба, хотя прямо такого рода поступления законом не исключены из налогообложения³). В то же время такие случаи избирательны и во многом зависят от обстоятельств дела и настойчивости налогоплательщика.

Важно иметь в виду, что для некоторых видов доходов гл. 23 НК РФ предусмотрен особый порядок их определения, а также расчета налоговой базы с учетом их экономических и юридических особенностей (ценные бумаги, страховые выплаты и др.).

Нотариусы, как и индивидуальные предприниматели могут уменьшать полученные от нотариальной деятельности доходы на профессиональные вычеты в виде осуществленных для основной деятельности расходов. Для данных вычетов гл. 23 НК РФ

¹Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 169-170.

²Постановление Президиума ВС РФ от 22.07.2015 № 8-ПВ15.

³Определение ВС РФ от 29.01.2018 по делу № А76-26431/2016.

предусматривается распространение таких же требований, как и для расходов организаций по НПО. В этом смысле философия налогообложения доходов от нотариальной деятельности сближается с НПО. Однако стоит иметь в виду, что генеральный подход исключения, свойственный для всего НДС, пронизывает деятельность контролирующих органов при проверке ими осуществленных нотариусами расходов. Кроме того, все иные положения НК РФ, касающиеся других элементов налогообложения, неизбежно сказываются на порядке применения вычетов. В этой связи, важно отметить основные особенности таких элементов для уяснения структуры НДС и его механизма, о чем речь пойдет далее.

При прочтении НДС важно также помнить, что это налог как и иные налоги на доходы (прибыль) относится к числу так называемых "зеркальных" - в большинстве случаев, когда НК РФ предусматривает возможность одного лица исключить (уменьшить) какую-то сумму дохода из своей налоговой базы, это подразумевает, что другой налогоплательщик должен будет включить эту сумму дохода в свою налоговую базу, если не будет иметь возможности также её уменьшить на какие-то расходы и так далее по цепочке налогоплательщиков. То есть, если один налогоплательщик уменьшил свои доходы на сумму покупки, например, канцелярских товаров, необходимых для работы нотариуса или ИП, то продавший эти канцелярские товары включит сумму оплаты за эти канцелярские товары в свою налоговую базу. Однако на практике нередко складываются ситуации, когда поставщики оказываются недобросовестными и манипулируют данными в коммерческих и финансовых документах в целях ухода из-под налогообложения, бросают "пустыми" организации, используют поддельные подписи. Все эти ситуации приводят к спорам с налоговыми органами уже у добросовестных налогоплательщиков, которые хотели бы применить своё право на вычет, но сталкиваются с противодействием контролирующих органов, поскольку из фискальных соображений допущение вычета в таком случае может привести к тому, что вычтенная сумма из дохода добросовестного налогоплательщика не будет обложена налогом и государство свои доходы потеряет. Такой подход контролирующих безусловно не является законным, но представляется вполне реальной действительностью.

1.2. Налогоплательщики:

Налогоплательщики НДС определяются посредством указания в ст. 207-208 НК РФ нескольких взаимосвязанных признаков.

Фундаментальным в определении плательщика НДС является то, что плательщиками данного налога выступают **физические лица**. В соответствии с абз. 3 п. 2

ст. 11 НК РФ физическими лицами для целей налогового права признаются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства. Следовательно, по *общему правилу* для определения физического лица как налогоплательщика НДФЛ не имеют значение ни гражданство, ни место рождения, ни место постоянного жительства или осуществления предпринимательской, трудовой или иной хозяйственной деятельности. Отдельно отметим, что **возраст** юридически незначим для определения налогоплательщика НДФЛ – это тенденция характера для всего налогового права России: в НК РФ отсутствует зависимость наступления налоговой обязанности по уплате налога от достижения или недостижения физическим лицом какого-то возраста. Существует только возраст деликтоспособности – по достижении 16 лет лицо может подлежать налоговой ответственности за совершенные правонарушения в области налогообложения, санкции за которые предусмотрены в главе 16 НК РФ. Сказанное означает, что если даже малолетний получает доход, то он становится субъектом налоговой обязанности (например, на его имя открыт счет в банке и на него зачисляются дивиденды и т.п.).

Однако само по себе отнесение к физическим лицам еще не определяет плательщика НДФЛ. Вторым и самым существенным признаком для выявления налогоплательщика данного налога является экономическая связь физического лица и государства. Издревле такая экономическая связь определяется посредством установления места постоянного местопребывания (**резидентства**)⁴, в соответствии с которым физических лиц подразделяют на *резидентов* и *нерезидентов*. Различие налоговых последствий для указанных категорий заключается в том, что резиденты несут полную налоговую обязанность перед государством своего постоянного местопребывания, уплачивая налог с доходов, полученных как на территории государства своего резидентства, так и за её пределами. Нерезиденты же несут так называемую усеченную (ограниченную) налоговую обязанность⁵ и уплачивают налоги с доходов, которые считаются полученными на территории определенного государства. Используя слово «считаются», мы имеем в виду, что далеко не всегда очевидно, что тот или иной вид дохода прочно связан с территорией определенного государства, и для отнесения его к таковому требуется обратиться к правилам, установленным налоговым законодательством. Подробнее этот вопрос мы затронем при рассмотрении объекта НДФЛ.

Таким образом, физическое лицо, которое является *резидентом*, выступает в качестве *налогоплательщика НДФЛ* по всем доходам, полученным вне зависимости от территории их получения. Физическое же *лицо-нерезидент* становится

⁴ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 146.

⁵ Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. М. 2015, С. 615.

налогоплательщиком *НДФЛ* только в случае получения дохода, который относится к территории РФ. В отношении иных доходов физическое лицо-нерезидент *НДФЛ* не уплачивает.

Важно иметь в виду, что понятие резидент используется не только в НК РФ и не только применительно к физическим лицам. Свои собственные понятия резидентов используются также в валютном и иммиграционном законодательстве. С недавнего времени в НК РФ было закреплено понятие резидента для юридических лиц для целей НПО. Понятие резидента для целей *НДФЛ* раскрывается **только** положениями ст. 207 НК РФ.

Для определения резидента в НК РФ закреплен так называемый тест **физического присутствия**⁶: резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Для определения такого физического присутствия имеет значение именно фактическое нахождение физического лица в течение 183 календарных дней на территории РФ в течение указанного периода. Юридически *незначимым* является: гражданство, национальность, подданство, место рождения, регистрация по месту постоянного/временного жительства или пребывания, наличие трудовых отношений с российскими или иностранными лицами, наличие или отсутствие движимого/недвижимого имущества на территории РФ, а также все иные формальные признаки⁷. Налоговому закону РФ применительно к правилам *НДФЛ* неизвестны такие зарубежные подходы к определению резидентства как: наличие постоянного пристанища, центра жизненных интересов и др.⁸. Таким образом, граждане РФ могут быть как резидентами, так и нерезидентами. То же самое с иностранными лицами и лицами без гражданства.

Вышеуказанный период в 183 дня не прерывается на периоды выезда физического лица за пределы территории Российской Федерации для:

- краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения;
- а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

⁶ Налоговое право России: Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004, С. 290.

⁷ Письма Минфина России от 15.11.2012 N 03-04-05/6-1305, от 19.03.2012 N 03-04-06/6-65, от 19.07.2010 N 03-04-05/6-401, от 17.06.2010 N 03-04-05/6-331, от 14.08.2009 N 03-08-05; Письмо ФНС России от 23.09.2008 N 3-5-03/529@; Письмо УФНС России по г. Москве от 29.02.2008 N 28-10/019821.

⁸ Налоговое право России: Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004, С. 288.

Причем НК РФ не содержит ограничений по возрасту выезжающих на учебу или лечению, видам учебных заведений, учебных дисциплин, лечебных учреждений, заболеваний, а также по перечню зарубежных стран (Письмо ФНС России от 23.09.2008 N 3-5-03/529@). Главное, чтобы обучение или лечение было краткосрочным, т.е. длилось менее шести месяцев. Если обучение или лечение превышает указанный срок, то все время пребывания за пределами РФ не учитывается при определении дней нахождения на территории РФ в указанные 183 дня⁹. При этом, по мнению Минфина России, нахождение за границей в целях лечения (обучения) можно подтвердить следующими документами: договорами с медицинскими (образовательными) учреждениями или выданными ими справками о проведении лечения (прохождении обучения) с указанием времени такого лечения (обучения), а также копиями паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы (Письмо Минфина России от 26.06.2008 N 03-04-06-01/182).

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации. Налоговый статус иных лиц, например, направляемых для работы за пределы РФ в составе дипломатических представительств, консульских учреждений и торговых представительств РФ, определяется в общем порядке (Письмо Минфина России от 26.08.2009 N 03-04-05-01/662). Это также касается и членов семей сотрудников органов государственной власти, командированных за рубеж (Письмо Минфина России от 23.12.2009 N 03-04-05-01/1019). **Поскольку** нотариусы и работники нотариальных контор, а также нотариальных палат не являются государственными служащими, то правила исключения теста физического присутствия для них, как для сотрудников государственной власти, при командировках не применяются.

Для определения 12-ти месячного периода не имеет значения приходятся ли эти 12 месяцев на один календарный год или нет. Главное, чтобы они шли последовательно друг за другом (п. 2 ст. 207 НК РФ). Таким образом, указанный период может относиться не только к 12-месячному периоду текущего календарного года, но и к любому непрерывному 12-месячному периоду, в том числе начавшемуся в одном календарном

⁹ Письма Минфина России от 08.10.2012 N 03-04-05/6-1155, от 07.11.2008 N 03-04-05-01/411.

году и продолжающемуся в другом¹⁰. Например, для того чтобы 1 ноября текущего года определить, является ли физическое лицо налоговым резидентом РФ, нужно рассмотреть период с 1 ноября предыдущего года по 1 ноября текущего года включительно. Данная ситуация актуальна для налоговых агентов, которые удерживают налог ежемесячно при начислении заработной платы – необходимо определить какую ставку применить несмотря на то, что налоговый период еще не закончился и окончательный статус физического лица сформируется в будущем при окончании налогового периода.

Указанные 183 календарных дня не обязательно должны быть последовательными, они могут и прерываться, например, на время отпусков и командировок. Учитывается только общая совокупность дней, проведенных на территории РФ¹¹. День въезда и выезда с территории РФ считается днем нахождения на территории РФ¹².

Определить налоговый статус физического лица можно на основании любых документов, позволяющих установить количество календарных дней пребывания физического лица на территории РФ в течение предшествующих 12 последовательных месяцев.

Прежде всего, время пребывания на территории РФ может быть определено по отметкам пропускного контроля в документе, удостоверяющем личность гражданина (см., в частности, Письмо Минфина России от 16.03.2012 N 03-04-06/6-64). Помимо этого, подтвердить время пребывания в РФ могут: трудовой договор; справки с места работы; справка из учебного заведения; табель учета рабочего времени; свидетельство о регистрации по месту временного пребывания; квитанции о проживании в гостинице; другие документы, подтверждающие период нахождения физического лица в РФ (проездные билеты, приказы о командировках, путевые листы и т.п.¹³).

Необходимо иметь в виду, что все вышеуказанные правила определения резидентства установлены НК РФ. При этом, иные правила могут быть установлены законодательством других стран (например, по законодательству США налоговыми резидентами являются все граждане этого государства, вне зависимости от места жительства; в Великобритании лицо признается резидентом, если имеет жилище на территории этого государства и хотя бы раз в год посещает страну). В результате,

¹⁰ Письма Минфина России от 26.04.2012 N 03-04-06/6-123, от 05.04.2012 N 03-04-05/6-444, от 14.07.2011 N 03-04-06/6-170, от 14.07.2011 N 03-04-06/6-169, от 25.05.2011 N 03-04-06/6-122; Письма УФНС России по г. Москве от 02.10.2009 N 20-15/3/103021@, от 28.04.2009 N 20-15/3/041871@.

¹¹ Письма Минфина России от 06.04.2011 N 03-04-05/6-228, от 01.04.2009 N 03-04-06-01/72; Письма ФНС России от 30.08.2012 N ОА-3-13/3157@; Письмо УФНС России по г. Москве от 24.07.2009 N 20-15/3/076408@.

¹² Письмо ФНС России от 01.04.2009 N ШС-17-3/72@; письмо Минфина России от 27.01.2009 N 03-04-07-01/8.

¹³ Письма Минфина России от 28.06.2012 N 03-04-06/6-183, от 26.04.2012 N 03-04-05/6-557, от 16.03.2012 N 03-04-06/6-64, от 16.05.2011 N 03-04-06/6-110; Письмо ФНС России от 22.07.2011 N ЕД-4-3/11900@.

физическое лицо, активно перемещающееся между странами или имеющее гражданство/подданство/жилище и др. может оказаться налоговым резидентом двух и более стран, что может в свою очередь привести к двойному налогообложению одних и тех же доходов. В этой связи, в международной практике выработан такой инструмент как соглашения об избежании двойного налогообложения, которыми предусмотрены механизмы устранения обложения одних и тех же доходов в разных юрисдикциях. В таких соглашениях как раз могут содержаться специальные правила определения резидентов каждой из договаривающихся стран, хотя и не обязательно: зачастую такие соглашения содержат порядок налогообложения тех или иных доходов в зависимости от резидентства и порядок учета уплаченного налога на территории одного государства в другом государстве. В настоящее время все заключенные РФ соглашения можно найти на сайте налоговой службы.

Специальных правил определения резидентства нотариуса не имеется. Следовательно, все общие нормы о порядке определения резидентов и нерезидентов распространяются также на нотариусов, которые в зависимости от времени нахождения на территории РФ могут быть как резидентами, так и не резидентами. В практике имела место ситуация, когда нотариус находилась в декрете и в это время её полномочия исполняло лицо, замещающее временно отсутствующего нотариуса. Во время декрета нотариус покинула территорию РФ и пробыла за её пределами более полугода, в итоге критерий резидентства за год её отсутствия не был выполнен и по итогам налогового периода она была признана нерезидентом. В этой ситуации в отношении её доходов подлежала применению налоговая ставка в размере 30 %, причем от общего валового дохода, поскольку нерезиденты не имеют право применить профессиональный налоговый вычет¹⁴.

1.3. Объект налогообложения

В соответствии со ст. 209 НК РФ объектом налогообложения как для резидентов, так и нерезидентов является **доход**. Доходом согласно ст. 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которая может быть оценена, и определяемая в соответствии с главами 23 (НДФЛ) и 25 (НПО) НК РФ. Хотя вышеуказанное определение имеет указание на некую экономическую выгоду, которая должна возникнуть у лица, самым существенным признаком в нем является привязка этой самой экономической выгоды к нормам глав НК РФ, посвященными налогообложению доходов. В этой связи, толкование понятия экономической выгоды в настоящее время

¹⁴Письмо ФНС России от 25.09.2012 г. N 03-04-05/3-1127.

невозможно без наполнения его конкретным содержанием вышеуказанными главами НК РФ применительно к тому или иному налогу¹⁵. Иными словами, сущность экономической выгоды раскрывается в специальных положениях, регулирующих порядок налогообложения доходов.

Следовательно, важным в понимании дохода как объекта НДФЛ является то, что с учетом действующего регулирования и практики его применения налоговыми органами определять доход необходимо в том виде, каким его видит НК РФ в гл. 23, и лишь subsidiarily применять экономическую и уже тем более гражданско-правовую логику при истолковании той или иной хозяйственной ситуации. Хотя, безусловно, в п. 3 ст. 3 НК РФ имеется требование экономической обоснованности налогов и налоговое право невозможно применять в полном отрыве от норм гражданского права, облакающего фактические отношения в юридическую форму и тем самым придающего им значение и суть¹⁶, однако при оценке налоговых рисков стоит ожидать максимально формального толкования содержащихся в НК РФ требований со стороны налоговых органов и в том числе судов.

Важной особенностью объекта НДФЛ является то, что в соответствии с законом ряд доходов *не относится* к доходам для целей обложения НДФЛ (исключена), а часть доходов *выведена* из-под налогообложения. К первым, в частности, относятся доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений (речь идет о тех случаях, когда по договорам уплачивается вознаграждение¹⁷). Ко вторым относятся доходы, которые перечислены в ст. 217 НК РФ. Существенным различием вышеуказанных видов доходов является то обстоятельство, что те доходы, которые не рассматриваются в качестве доходов для целей НК РФ (исключены), не образуют объекта налогообложения и их получение ни при каких обстоятельствах не может явиться основанием для налогообложения. Доходы, перечисленные в ст. 217 НК РФ, объединяют в себя различные по существу доходы, часть из которых не может быть объектом исходя из их экономического существа и должна была бы попасть в разряд исключенных доходов, но по решению законодателя не попала, а другие выведены из-под налогообложения по социальным и политическим

¹⁵Налоговое право России: Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004, С. 295.

¹⁶Овсянников С.В. Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 87.

¹⁷Налоговое право России: Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004, С. 295.

соображениям. В этой связи, часть доходов, выведенных из-под налогообложения согласно ст. 217 НК РФ, представляет собой льготу, предоставление которой осуществляется только при выполнении ряда условий и часть таковых может быть выполнена только при активном участии налогоплательщика и наличии обосновывающих документов. В этой связи, при оценке того, является ли доход исключенным или выведенным из-под налогообложения, необходимо внимательно проанализировать положения ст. 217 НК РФ и учесть содержащиеся в ней требования.

В качестве примера можно привести широко известные положения п. 17.1 ст. 217 НК РФ, в соответствии с которыми не подлежат налогообложению доходы от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе, которые пробыли в собственности в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более (в настоящее время 5 лет по общему правилу и 3 года для объектов, полученных 1) в дар или в порядке наследования от членов семьи или близких родственников, 2) в порядке приватизации, 3) получено плательщиком ренты по договору пожизненного содержания с иждивением; для объектов недвижимости, право собственности на которые было зарегистрировано до 01.01.2016 действуют прежние правила общего срока в 3 года¹⁸). Данные положения распространяются только на **резидентов**. Хотя в литературе можно встретить соображение, что наличие срока владения имуществом в законе обусловлено тем, что исходя экономических соображений удержание объекта недвижимости в собственности 3 года и более фактически нивелирует прибыльность в случае, если планировалось использовать такой объект для перепродажи. Однако распространение вышеуказанного исключения из налогообложения только на резидентов выводит на первый план политико-социальный аспект данной нормы, а не экономический. Государство не заинтересовано предоставлять поблажки для лиц, постоянно не пребывающих на его территории, и фактически переводить уплату налога в казну места постоянного пребывания таких нерезидентов (если не заплатили налог у нас, то заплатят в государстве своего резидентства). Соответственно, если лицо активно перемещается между территорией РФ и территориями других стран, то по требованию налогового органа ему придется представить доказательства, что оно находилось на территории РФ необходимое количество дней (183 дня в течении 12 подряд следующих календарных месяцев).

Объектом налогообложения **является именно доход**, а не та разница, которая может быть образована в результате применения предусмотренных 23 НК РФ налоговых

¹⁸ Пункт 2 ст. 4 Федерального закона от 29.11.2014 N 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

вычетов. Данный подход еще на заре применения НДФЛ был поддержан КС РФ¹⁹. Другое дело, что окончательная сумма налога будет рассчитана от суммы налоговой базы, которая сформируется при применении таких вычетов. В этой связи налогоплательщику НДФЛ в первую очередь **стоит иметь в виду**, что если у него образовался доход, не исключенный или не выведенный из-под обложения НДФЛ, то данный доход необходимо задекларировать в любом случае и уже при декларировании заявить те вычеты, которые, по его мнению, он может применить. В этом применение вычетов отличается от доходов, которые не облагаются (исключены или выведены) НДФЛ. Если в результате применения вычетов налоговая база будет равна нулю согласно арифметическим расчетам, это не значит, что у лица отсутствует объект налогообложения. **Объект налогообложения в таком случае имеется и облагается налогом до тех пор, пока доход не будет задекларирован и не будут предъявлены предусмотренные в законе вычеты.** Налоговый орган в свою очередь имеет право проверить правильность применения вычетов. В случае же с необлагаемыми доходами обычно не требуется осуществлять декларирование, если в гл. 23 НК РФ не указано иное.

Важным в объекте налогообложения является **связь доходов с источниками** таких доходов. Под источником дохода понимается деятельность или активы, приводящие к получению налогоплательщиком дохода. При этом важно отличать *источник дохода* от *источника выплаты дохода*, под которым понимается лицо, фактически выплачивающее налогоплательщику денежные средства, передающее имущество (такое лицо может также выполнять обязанности налогового агента в предусмотренных гл. 23 НК РФ случаях, например, нотариус в отношении сотрудников нотариальной конторы)²⁰.

Резиденты по общему правилу уплачивают налоги с доходов, полученных от источников как на территории РФ, так и за её пределами. Нерезиденты же уплачивают только с доходов, которые получены от источников за пределами РФ.

Правила определения и виды доходов, относящихся источникам на территории РФ и за её пределами указаны в п. 1 и 3 ст. 208 НК РФ соответственно. Необходимо иметь в виду, что оба перечня **не являются закрытыми**. Главным критерием является связь того или иного источника с территорией РФ, местонахождением активов. Если содержащиеся в указанных пунктах критерии не позволяют отнести той или иной доход к источнику на территории РФ или за её пределами, согласно п. 4 ст. 208 НК РФ отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином России. В аналогичном порядке определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от

¹⁹ Определение КС РФ от 05.07.2001 № 162-О.

²⁰ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 171.

источников в РФ, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами РФ. Соответственно, при возникновении вопроса необходимо обратиться в Минфин России за разъяснениями в соответствии со ст. 34.2 НК РФ.

По общему правилу к источникам на территории РФ относятся:

1) Трудовая, предпринимательская и иная деятельность, происходящая на территории РФ (в отношениях с российскими организациями и иными лицами, фактически находящимися на территории РФ, за указанными в ст. 208 исключениями);

2) Доходы от аренды, продажи и иной эксплуатации находящегося на территории РФ имущества (так, однозначно доходы от продажи, аренды недвижимого имущества отнесены к источникам, находящимися в РФ);

3) Имущественные права, связанные с хозяйственной деятельностью в РФ (дивиденды, проценты, страховые выплаты и т.д. от российских организаций).

Для каждого из этих условных групп источников ст. 208 НК РФ предусматривает специальные правила отнесения к территории РФ или к источникам за её пределами. Поэтому стоит лишний раз обратиться к её положениям при оценке налоговых последствий. Так, например, доход от продажи активов относится к источникам на территории РФ, если их реализация имела место на территории РФ. В то же время доход от реализации прав требования к российским организациям независимо от того, на какой территории был заключен договор или переданы документы, всегда рассматривается как доход от источников в РФ.

Доход для целей НДФЛ должен быть *персонифицирован*. Возможны ситуации, когда некоторые блага одновременно извлекают сразу несколько физических лиц: например, работодатель устраивает праздник за счет фирмы, на котором сотрудники имеют возможность угоститься едой и напитками без оплаты. В таком случае физические лица безусловно получают некоторые материальные блага в натуральной форме, но персонифицировать кто и в каком объеме невозможно. Простым делением поровну на всех сотрудников компании это сделать невозможно, поскольку будет нарушен принцип равенства налогообложения и экономической основанности.

С вышеуказанным критерием связан другой немаловажный признак дохода по НДФЛ – это *способность быть оцененным*. Следовательно, доходом может быть только некие объекты оборота, которые могут подлежать денежной оценке. Поскольку бюджет РФ имеет строго денежную форму, следовательно, и налоги могут взиматься только в денежном выражении. В этой связи, все получаемые физическим лицами доходы становятся объектом налогообложения только если их можно оценить в денежном выражении.

Согласно ст. 23 ОЗН **источником финансирования деятельности нотариуса**, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера, другие финансовые поступления, не противоречащие законодательству РФ. С учетом того, что нотариус осуществляет деятельность на территории нотариального округа, совпадающего с административно-территориальным делением РФ, то получение дохода очевидно связано с деятельностью на территории РФ. Однако нотариус может получать доходы от продажи личного имущества, а также от занятий научной, творческой и преподавательской деятельностью. Поскольку нотариус обычно является резидентом РФ, то доходы от указанных источников вне зависимости от того, на территории какого государства они получены, будут облагаться налогом в РФ, если иное не указано в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Получение дохода физическим лицом возможно в **3-х налогооблагаемых формах**: 1) денежная; 2) натуральная; 3) материальная выгода. Теоретически, доход физического лица может быть получен и в другой форме. Например, то, что закон понимает под материальной выгодой, ограничено только частью возможных доходов в такой форме. Поэтому можно говорить о том, что доходы, которые получены не в рамках трех вышеуказанных форм, выведены из-под налогообложения НДФЛ. Данный вывод также вытекает из определения налоговой базы по НДФЛ, содержащей в ст. 210 НК РФ. В то же время, законом учтены наиболее распространенные формы получения дохода и отнесение тех или иных поступлений или иного улучшения имущественной массы физического лица должно осуществляться с учетом признаков, описывающихся применительно к вышеуказанным формам доходов.

Разграничение форм доходов связано с особенностями **определения даты получения дохода** и исчисления налоговой базы. От даты получения дохода будет зависеть возникновение объекта налогообложения в том или ином налоговом периоде, по окончании которого должна быть рассчитана налоговая база с учетом доходов, которые возникли в таком окончившемся налоговом периоде. Правила определения даты возникновения содержатся в ст. 223 НК РФ.

Денежная форма предполагает получение лицом денежных средств, либо возможность ими распоряжаться (например, поступление денежных средств на банковский счет). По общему правилу датой получения данных доходов является дата выплаты такого дохода – передача денежных средств в наличной или безналичной форме. Относительно доходов **нотариусов** от их постоянного вида деятельности денежная форма получения доходов является основной. Датой получения дохода является дата удержания

нотариального тарифа и государственной пошлины, а также платы за услуги правового и технического характера.

Натуральная форма дохода предполагает предоставление материальных благ в их натуральном выражении и проявляется, в частности, в нескольких аспектах:

1) Поступление физическому лицу товаров, работ, услуг или иных неденежных средств в качестве оплаты по трудовым или гражданско-правовым договорам (оплата заработной платы продуктами, получение имущества в дар и др.) или в качестве безвозмездного предоставления (в порядке дарения);

2) Оплата (полностью или частично) за физическое лицо организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика.

3) Полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой.

В указанных выше п. 2 и 3 случаях случае ключевым является предоставление материальных благ в интересах налогоплательщика – на удовлетворение его личных нужд, а не преследование интересов организации или индивидуального предпринимателя (например, если работодатель оплачивает аренду квартиры вне региона постоянного места жительства работника, то такая оплата осуществляется в интересах работодателя, заинтересованного в нахождении работника в другом регионе²¹). В последнем случае дохода у физического лица не возникает.

Вышеуказанные случаи натуральных доходов не являются исчерпывающими. Любое неденежное представление физическому лицу, которое могло иметь для него экономическую выгоду, является его доходом, если законом не установлено иное. По общему правилу датой получения натурального дохода является дата передачи таких благ физическому лицу.

Так, с учетом положений п. 18.1 ст. 217 НК РФ, предоставление одного физического лица другому физическому недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев **по договору дарения** является основанием для учета дохода у последнего в натуральной форме. В то же время, в силу абз. 1 указанной статьи доходы в виде иного имущества, полученного по договору дарения от других физических лиц, налогом не облагаются (например, не облагается перевод с одной банковской карты на

²¹Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015.

другую²² без признаков систематичности таких переводов, из которых можно было бы усмотреть оплату за предоставление услуг, оказание работ; чаевые, оставленные официантам со стороны клиентов²³ и др.) Однако в отношениях между членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами) освобождаются любые доходы, полученные в порядке дарения, в том числе доходы в виде недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев.

Третья форма дохода представляет собой *материальную выгоду*, под которой необходимо понимать сбережение налогоплательщиком своего имущества, достигнутое в результате снижения затрат, связанных с приобретением тех или иных материальных благ²⁴. То есть налогоплательщик экономит в несении расходов, типичных для указанных в законе ситуаций²⁵. В отличие от денежных и натуральных доходов перечень доходов в форме материальной выгоды ограничен тремя основными случаями:

1) экономия на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей за исключениями, указанными пп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ;

2) сбережение имущества при приобретении имущества от взаимозависимых с налогоплательщиком лиц (не по рыночным или сравнимым с типичными сделкам ценам);

3) экономия при приобретении ценных бумаг, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ.

Доходы в форме материальной выгоды в целом достаточно специфичны ввиду множества исключений и нюансов в ст. 212 НК РФ, с помощью которых в сущности вытесывается данная форма дохода для целей налогообложения.

1.4. Налоговая база

В соответствии со ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Несмотря на вышеуказанное определение, налоговая база по НДФЛ не является однородной. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых **установлены различные налоговые ставки**.

²² Письмо ФНС России от 27.06.2018 N БС-3-11/4252@.

²³ Письмо Минфина России от 22.06.2018 г. N 03-04-05/42957.

²⁴ Налоговое право России: Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004, С. 303.

²⁵ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 174.

Так, для доходов, которые облагаются по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 224 НК РФ (13 %), установлен следующий порядок определения налоговой базы: налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218 - 221 НК РФ. (вычеты – это разного рода расходы налогоплательщика, а также иные суммы, указанные в законе, уменьшающие налоговую базу для расчета налога). Ставка, указанная в п. 1 ст. 224 НК РФ (13 %), предусмотрена по общему правилу для всех видов доходов, если не указано иное. **Важно иметь ввиду**, что НК РФ говорит о ставке, предусмотренной именно п. 1 ст. 224 НК РФ, а не числом выражении 13 %, поскольку 13 % предусмотрены также в абз. 3 п. 3 ст. 224 НК РФ для доходов некоторых категорий иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность в РФ. Для доходов данных лиц налоговая база определяется в ином порядке.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки (помимо п. 1 в иных пунктах ст. 224 НК РФ), налоговая база по общему правилу определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, **при этом налоговая база не уменьшается на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218 - 221 НК РФ**. В частности, по ставке 35 % облагаются доходы любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ (свыше 4000 руб.). Кроме того, отдельно определяется налоговая база по доходам от долевого участия в организациях (ст. 214 НК РФ) в соответствии с особенностями, предусмотренными в ст. 275 НК РФ, а также доходы по выигрышам в азартных играх и лотереях (ст. 214.7 НК РФ) при этом налоговые вычеты ст. 218-221 НК РФ не применяются.

Помимо прочего, для ряда видов доходов предусмотрены *особенности* определения налоговой базы, перечисленные в 214.1-214.6, 214.9 (доходы по договорам страхования, от ценных бумаг, сделок РЕПО, доходов от вкладов, займов ценными бумагами и других). Имеются специальные правила определения доходов для отдельных категорий иностранных граждан (ст. 215 НК РФ). В данном случае законодатель учитывает экономическую и юридическую специфику такого рода доходов, без учета которой было невозможно осуществить конституционно обоснованное налогообложение такого рода дохода.

Также предусматриваются особенности расчета налоговой базы для доходов в натуральной форме и в форме материальной выгоды. Доходы в натуральной форме рассчитываются исходя из цен, определенных в порядке, аналогичном ст. 105.3 НК РФ,

предусматривающем порядок проверки цены в сделках взаимозависимы лиц (лиц, в отношениях между которыми может оказываться влияние на условия совершаемых этими лицами сделок или их экономическую деятельность). В соответствии с правилами данной статьи, налоговый орган имеет право проверить цену сделки (стоимость переданного имущества) на соответствие рыночным ценам. Однако порядок расчета этой рыночной цены предусмотрен НК РФ с рядом специфических требований, которые устанавливают рыночную цену для целей НК РФ, а не ту, которая реально сложилась на рынке²⁶. Фактически, в таких сделках осуществляется государственное регулирование цен. При этом, если даже сделка заключена не между взаимозависимыми лицами, то цена в ней может быть скорректирована налоговыми органами в случае многократного отклонения её от рассчитываемой по НК РФ рыночной цены²⁷. Применительно к доходам в натуральной форме это означает, что при передаче, например, недвижимого имущества в дар, независимо от того, какую стоимость имущества стороны указали в договоре, налоговая служба имеет право рассчитать стоимость такого имущества, а, следовательно, доход одаряемого исходя из рыночных цен, определяемых НК РФ. Для целей расчета стоимости перешедшего недвижимого имущества может также использоваться кадастровая стоимость, а при отсутствии в государственном кадастре недвижимости сведений о кадастровой стоимости имущества не исключается также право гражданина использовать сведения об инвентаризационной стоимости недвижимости, полученные из органов технической инвентаризации²⁸ (пункт 7 Положения о государственном учете жилищного фонда в Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.1997 N 1301).

Особенности расчета материальной выгоды предусмотрены в ст. 212 НК РФ с учетом специфики каждого из трех видов доходов, получаемых в такой форме. Основная идея расчета данной базы – наличие некой экономии, выигрыша в разнице между ценами в сравнимых условиях.

Таким образом, налоговая база определяется по следующему алгоритму:

1) Для доходов, которые облагаются по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 224 НК РФ, налоговая база определяется как сумма полученных доходов, уменьшенных на

²⁶ См. подробнее: Каменков М.В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц / Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. С. 8-9.

²⁷ Пункт 3 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017).

²⁸ Пункт 6 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015).

налоговые вычеты по ст. 218-221 НК РФ (доходы от **нотариальной деятельности** определяются именно в данном порядке).

2) Если доход в соответствии со ст. 224 НК РФ облагается не по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 224 НК РФ, то налоговая база определяется как сумма полученных доходов, не уменьшающихся на налоговые вычеты по ст. 218-221 НК РФ.

3) Доходы от долевого участия в организации, а также в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей, налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 – 221 НК РФ так не применяются – налоговая база учитывается как сумма полученных доходов, при этом доходы учитываются с особенностями, указанными в ст. 214 и 214.7 НК РФ соответственно.

3) Налоговая база по доходам, получаемым в рамках договоров страхования, от операций с ценными бумагами и другим указанным в ст. 213.1, 214.1-214.6, 214.9 доходами, рассчитывается с особенностями, установленными данными статьями.

4) Установлены особенности расчета доходов для отдельных категорий иностранных граждан (ст. 215 НК РФ).

5) При этом, во всех случаях расчета налоговой базы учитываются такие доходы как в денежной, так и в натуральной форме (в виде материальной выгоды где это применимо), с особенностями расчета налоговой базы для соответствующей формы дохода.

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218-221 НК РФ представляют собой способ уменьшения налоговой базы в предусмотренных указанными статьями порядке. Среди данных вычетов: стандартные вычеты (ст. 218), социальные вычеты (219), инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1), имущественные вычеты (ст. 220), налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (ст. 220.1), налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2), профессиональные вычеты (ст. 221). В данных вычетах на сегодняшний момент переплетены разные сущностные особенности: профессиональные вычеты являются безусловно обязательным элементом налогообложения ввиду особенности профессиональной деятельности и порядка получения соответствующих доходов, имущественные вычеты при реализации имущества включают в себя как льготный характер (например, вычеты на улучшение жилищных условий), так и аналогичный с профессиональными вычетами экономические факторы в целях обложения чистого дохода при покупке и продаже недвижимости, стандартные и социальные вычеты преследуют социальные и политические цели. В любом случае, в

отличие от ситуации с доходами, которые исключены из налогообложения, а также ряда выведенных из-под налогообложения доходов, **важно запомнить: предоставление вычетов осуществляется в заявительном порядке.** Это означает, что даже если арифметически применение вычетов образует нулевую налоговую базу, без предоставления декларации о размере соответствующих доходов, а также вычетов, налоговая база автоматически не уменьшается – для налогового органа, если он выявит наличие дохода у физического лица налоговая база будет существовать только в сумме выявленного дохода. Применение каждого вычета также имеет свои особенности.

Стандартные вычеты в соответствии со ст. 218 представлены в двух основных видах:

- вычеты для родителей на детей;
- необлагаемый минимум доходов.

Вычеты на детей представляют собой скидку, уменьшающую общий доход родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, за налоговый период, в установленных пп. 4 п. 1 ст. 218 размерах (по состоянию на 2018 г - ежемесячный налоговый вычет в размере 1400 р. на одного ребенка, 1400 р. на второго, 3000 р. на третьего и т.д.). При этом, вычеты предоставляются путем сложения данных сумм в зависимости от количества детей²⁹. Вычеты предоставляются каждому из родителей при условии, если они содержат детей – имеют доход, за счет которого родитель в соответствии с требованиями СК РФ обязан содержать детей. Вычеты предоставляются родителю, уплачивающему алименты, если родители в разводе³⁰. По общему правилу налоговый вычет производится на каждого ребенка с месяца рождения ребенка и до достижения им 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет на основании письменных заявлений родителя (или супруга (супруги) родителя, усыновителей, опекунов, попечителей, приемных родителей или их супругов) и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет. Данный вычет предоставляется одним из налоговых агентов налогоплательщика по его выбору до достижения дохода в размере 350000 руб. за налоговый период. Если же налогоплательщик не обращался за предоставлением вычета к налоговому агенту или получил в меньшем размере, то он может получить его через налоговый орган по

²⁹ Пункт 14 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015).

³⁰ Письмо Минфина России от 03.03.2016 N 03-04-05/12376.

окончании налогового периода на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих право на такие вычеты.

На сегодняшний день *необлагаемый минимум доходов* представляет собой указанную в законе сумму, на которую подлежит уменьшению доход для определенных в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 категорий физических лиц (участники Великой Отечественной войны, инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп и т.д.) по 3000 руб. и 500 руб. соответственно. Причем при наличии права на каждый из этих подвидов вычета, предоставляется наибольшая из двух сумм (3000 руб.), а не сочетается друг с другом. Размер данной суммы никак не обосновывается расходами налогоплательщика или иными зависимыми от деятельности налогоплательщика суммами. Необлагаемый минимум в своей изначальной идее был направлен на реализацию конституционного права на труд - не забирать у малозарабатывающих и нуждающихся слоев населения их скромные доходы³¹. Однако в настоящее время такая идея скорее продекларирована в контексте пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 НК РФ, чем реально имеет своё нормативное воплощение, поскольку ежемесячные скидки в размере 3000 руб. и 500 руб. соответственно в современных экономических реалиях имеют весьма отдаленную связь с необходимым минимальным для проживания заработком в месяц. Более того с 2012 года утратили силу положения, которые устанавливали общий для всех резидентов РФ минимальный ежемесячный вычет в размере 400 руб. вне зависимости от каких-либо категорий. Таким образом, необлагаемый минимум остался применимым только для определенной социально-ориентированной группы граждан. Как и вычет на детей, необлагаемый вычет предоставляется у налогового агента, либо при его отсутствии – через подачу декларации и обосновывающих документов в налоговый орган.

Социальные вычеты представляют собой уменьшение налоговой базы на сумму произведенных налогоплательщиком расходов, связанных с указанной в ст. 219 НК РФ деятельностью, которая либо имеет социальное значение, либо является частью государственной социальной политики.

В качестве социальных вычетов физические лица могут уменьшить свою налоговую базу на:

1) на сумму произведенных пожертвований в пользу благотворительных и иных указанных в пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ организаций. При этом, общий размер принимаемых к вычету расходов составляет не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению.

³¹ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 183.

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в организациях, осуществляющих образовательную деятельность либо налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность (в размере не более 50000 руб.).

Налоговый вычет предоставляется при наличии у организации, осуществляющей образовательную деятельность, индивидуального предпринимателя (за исключением случаев осуществления индивидуальными предпринимателями образовательной деятельности непосредственно) лицензии на осуществление образовательной деятельности или при наличии у иностранной организации документа, подтверждающего статус организации, осуществляющей образовательную деятельность, либо при условии, что в едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей содержатся сведения об осуществлении образовательной деятельности индивидуальным предпринимателем, осуществляющим образовательную деятельность непосредственно, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Вычет может быть предоставлен либо путем обращения к налоговому агенту (работодателю) до окончания налогового периода или в последствии через подачу налоговой декларации.

3) в суммах, уплаченных за медицинские услуги, в том числе самому налогоплательщику его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством Российской Федерации³²) в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством Российской Федерации³³), назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

Вычет может быть предоставлен либо путем обращения к налоговому агенту (работодателю) до окончания налогового периода или в последствии через подачу налоговой декларации.

³² Постановление Правительства РФ от 19.03.2001 N 201 «Об утверждении Перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета».

³³ Там же.

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с СК РФ.

5) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений".

6) в сумме, уплаченной в налоговом периоде налогоплательщиком за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации в организациях, осуществляющих такую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Все вышеуказанные социальные вычеты кроме расходов на пожертвования могут быть предоставлены в общем совокупном размере не более, чем 120000 руб. за налоговый период (за исключением расходов на обучение подопечного – они в размере 50000 руб.). При этом, все данные расходы должны иметь документальное подтверждение и обоснование в соответствии со ст. 219 НК РФ.

Имущественные вычеты предоставляются при продаже и покупке имущества, имущественных прав и подробно раскрываются в разделе 3 настоящего пособия.

Профессиональные вычеты являются частью механизма образования дохода у индивидуальных предпринимателей и физических лиц, занимающихся частной практикой (в том числе **нотариусов**) и о них подробно излагается в разделе 4 настоящего пособия.

Иные вычеты, а именно инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (ст. 220.1), налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2), как видно из названия, имеют существенную специфику и в настоящем пособии не освещаются.

1.6. Налоговый период

Обязанность уплатить налог по общему правилу возникает не сразу после возникновения объекта налогообложения. Появление у физического лица объекта налогообложения влечет необходимость его учета и последующего расчета налоговой базы, которая имеет свойство образовываться с течением времени. Последнее связано с

тем, что налоговая база формируется не только из количественной характеристики объекта налогообложения (например, размера заработной платы, стоимости подаренного имущества), но и под воздействием указанных в законе факторов (например, уменьшающих налоговую базу налоговых вычетов). Указанные факторы далеко не всегда возникают вместе с объектом налогообложения, а зачастую до него и нередко растянуты во времени, хотя и напрямую связаны с возникновением объекта (например, чтобы получить доход, необходимо совершить определенный расход). В этой связи, для экономически обоснованного налогообложения необходимо учесть данное временное обстоятельство, которое получило в законе название налогового периода.

Налоговый период – это отрезок времени, в течение которого образуются объекты налогообложения и формируется налоговая база. Налоговым периодом по НДФЛ в соответствии ст. 216 НК РФ признается **календарный год**. По окончании календарного года с учетом возникших в этом периоде объектов налогообложения и их налоговой базы, оформляется налоговая обязанность по оплате исчисленной суммы налога. Однако сказанное не означает, что в течение налогового периода законом не предусмотрено осуществление платежей в бюджет. Наоборот, фактически основная сумма налога уплачивается в течение налогового периода либо путем удержания налоговыми агентами (например, работодателями) части выплачиваемого физическим лицам дохода, либо индивидуальными предпринимателями, самозанятыми гражданами в виде авансовых платежей. Об этом подробнее будет сказано далее. Однако уплата данной суммы является предварительной и не привязана к размеру еще не сформировавшейся за календарный год налоговой базы – налогоплательщики таким образом авансируют государство до момента, когда истечет соответствующий период времени и налоговая обязанность не выкристаллизуется: тогда к уплаченной уже сумме налогоплательщик либо доплатит еще дополнительную сумму без всяких санкций, либо вернет/зачтет часть излишне уплаченного (ст. 78 НК РФ).

Отчетных периодов по НДФЛ в гл. 23 НК РФ не предусмотрено.

1.7. Налоговые ставки

Общая налоговая ставка для основных видов доходов предусмотрена в размере 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ) кроме тех случаев, когда ст. 224 НК РФ установлены иные ставки.

Ставка в размере 35 % предусмотрена для доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п.28 ст.217 НК РФ (свыше 4000 руб.);

- процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.2 НК РФ;

суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ;

доходов в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.2.1 НК РФ

Ставка в размере 30 % установлена в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, **не являющимися налоговыми резидентами РФ**.

В отношении отдельных доходов нерезидентов установлены следующие ставки:

- 15 % в отношении дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций;

- 13 % в отношении доходов:

от деятельности по найму на основании патента в порядке и на условиях, указанных в ст. 227.1 НК РФ;

от деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 года N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации";

от трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию;

от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации;

от трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом "О беженцах".

- 9 % в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей

доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.

- 30 % в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями статьи 214.6 НК РФ.

1.8. Порядок исчисления налога

В свою очередь простого истечения периода времени для формирования объектов и налоговой базы также недостаточно – необходимо, чтобы кто-то исчислил подлежащий уплате налог. Способность быть исчисленным является необходимой характеристикой объекта налогообложения.

Возложение обязанности исчисления налога по НДФЛ на самого налогоплательщика или на указанное в законе лицо зависит от того, в каком статусе и от кого получает доход физическое лицо:

1) индивидуальные предприниматели и лица, осуществляющие частную практику в соответствии с законом (в том числе **нотариусы**, занимающимся частной практикой) исчисляют подлежащий уплате налог самостоятельно;

2) если физическое лицо не является индивидуальным предпринимателем или лицом, осуществляющим частную практику в соответствии с законом (нотариусом, занимающимся частной практикой, адвокатом, учредившим адвокатский кабинет), то при получении дохода от индивидуальных предпринимателей либо занимающихся в соответствии с законом частной практикой физических лиц (в том числе нотариусов), либо юридических лиц последние выступают в отношении такого физического лица в качестве налоговых агентов (ст. 24 НК РФ) – налоговые агенты обязаны исчислить сумму налога, причитающегося на получаемый от такого налогового агента доход, удержать часть дохода, выплачиваемого физическому лицу, исходя из исчисленной суммы налога, и перечислить этот доход в бюджет. Такие физические лица не обязаны осуществлять исчисление налога самостоятельно.

При невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие

обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неуплаченного налога.

3) любое физическое лицо, продающее своё имущество, если доходы от продажи такого имущества не освобождены от налогообложения в соответствии с положениями ст. 217 НК РФ и 217.1 НК РФ, обязано исчислить подлежащий уплате налог самостоятельно;

4) физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем или лицом, осуществляющим частную практику в соответствии с законом (нотариусом, занимающимся частной практикой, адвокатом, учредившим адвокатский кабинет) и получающее вознаграждения от других физических лиц либо от индивидуальных предпринимателей либо занимающихся в соответствии с законом частной практикой физических лиц (в т.ч. нотариусов), либо юридических лиц, которые в указанных законом случаях не являлись налоговыми агентами указанных лиц, либо являлись, но не исчислили и не предоставили информацию о доходах и исчисленном налоге с дохода такого физического лица в налоговый орган, то такое физическое лицо должно исчислить подлежащий уплате налог самостоятельно;

5) любое физическое лицо, являющееся налоговым резидентом РФ, должно исчислить налог с доходов, получаемых от источников за пределами территории РФ, самостоятельно;

6) любое физическое лицо, которое получает доход в натуральной форме в порядке дарения, если такой доход не освобождается от налогообложения в соответствии с п. 18.1 ст. 217 НК РФ, должно исчислить подлежащий уплате налог;

7) за доходы, полученные в виде выигрышей, выплачиваемых операторами лотерей, распространителями, организаторами азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе, а также в виде иных выигрышей, выплачиваемых организаторами азартных игр, не относящихся к азартным в букмекерской конторе и тотализаторе, физические лица отчитываются самостоятельно;

8) исчисляются подлежащий уплате налог самостоятельно физические лица, получающие доход в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов.

Специальный порядок исчисления налога предусмотрен в ст. 227.1 НК РФ для некоторых категорий иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму в РФ.

Налог исчисляется следующим образом:

1. Определяется налоговая база в отношении той части доходов, по которым предусмотрено применения налоговых вычетов, указанных в ст. 218-221 НК РФ. К исчисленной базе применяется соответствующая налоговая ставка (п. 1 ст. 224 НК РФ – 13 %), в результате чего получается процентная доля соответствующей налоговой базы, которая представляет собой налог с такого рода доходов.

2. Определяются налоговые базы по доходам, в отношении которых применения налоговых вычетов, указанных в ст. 218-221 НК РФ, не предусматривается, исходя из размера таких доходов. К исчисленной базе применяются соответствующие налоговые ставки, в результате чего получаются процентные доли соответствующих налоговых баз, каждая из которых представляет собой налог с каждого из видов таких доходов.

3. Все суммы налогов, исчисленных по разным видам доходам, сочетаются и образуют общую сумму налога по НДФЛ, которая должна быть уплачена по итогам налогового периода.

Возможны ситуации, когда лицо получает доходы, действуя в разных статусах. Например, **нотариус** получает доход от профессиональной и преподавательской деятельности по договору с образовательным учреждением. В таком случае нотариус исчисляет подлежащий уплате налог от профессиональной деятельности самостоятельно, а вот доход от преподавательской деятельности рассчитывается уже образовательным учреждением.

1.9. Налоговая декларация

Поскольку по общему правилу, налогоплательщики самостоятельно исчисляют подлежащие уплате налоги, налоговый орган получает основную информацию о размере доходов и расходов налогоплательщика от него самого. Поэтому, налогоплательщик путем налоговой декларации предъявляет размер своего обязательства перед государством в лице налоговых органов и впоследствии несет ответственность за заявленные им суммы. В этом, отчасти, проявляется сакральное прошлое такого рода деклараций, путем которых в древности клялись перед богами о размерах и стоимости ввозимых, к примеру, в торговые города товаров, подлежащих обложению косвенными налогами. В то же время, основной смысл деклараций заключается в снижении расходов государства на контроль и затруднительность в настоящее время осуществлять тотальную проверку хозяйственной деятельности всех физических лиц.

Следовательно, между обязанностью исчислить размер налога и подачей декларации прослеживается четкая взаимосвязь – в тех случаях, когда на налогоплательщика возложена обязанность исчислить налог, он в свою очередь обязан

предоставить налоговую декларацию. В тех случаях, когда такой налог исчисляется **не** самим налогоплательщиком, то налоговую декларацию по такого рода доходам представлять налогоплательщик не обязан. Исключением является ситуация, когда лицо, на которое в соответствии с законом за налогоплательщика была возложена обязанность по исчислению налога, по тем или иным причинам эту обязанность не выполнило, и, соответственно, не удержало налог и не сообщило о размере такого налога налоговым органам, то в таком случае сам налогоплательщик обязан как исчислить налог, так и подать декларацию в налоговый орган.

Налоговая декларация представляется **не позднее 30 апреля года**, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговую декларацию подают индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой (в том числе **нотариусы**), а также все иные физические лица, когда в соответствии с законом при получении ими дохода с них не был удержан налог налоговыми агентами или о размере их доходов налоговыми агентами не были предоставлены сведения в налоговый орган (например, при продаже личного имущества физического лица – см. подробнее п. 1 ст. 228 НК РФ)

1.10. Порядок уплаты налога

Порядок уплаты налога главным образом отличается в зависимости от двух обстоятельств:

- 1) удерживается ли налог налоговым агентом;
- 2) имеет ли физическое лицо специальный статус – занимается ли оно частной практикой в соответствии с законодательством.

Если налог подлежит удержанию налоговым агентом, то такой налог удерживается и уплачивается налоговым агентом – само физическое лицо не должно уплачивать налог или предпринимать меры к выяснению, был ли удержанный налог уплачен. Если же налоговый агент удержал налог, но не уплатил его в бюджет, то у физического лица не имеется обязанности уплачивать налог повторно – налоговый орган имеет право требовать взыскания удержанной суммы налога только с налогового агента. Порядок уплаты налога за сотрудников **нотариусами** как налоговыми агентами будет рассмотрен в следующем разделе.

Если налоговый агент не имел возможности удержать налог и сообщил о размере дохода физического лица и размере подлежащего уплате налога в налоговый орган, то такому физическому лицу будет направлено налоговое уведомление, в котором будет указан рассчитанный к оплате налог и такой налог должен быть уплачен физическим

лицом до 1 декабря года, следующего за налоговым периодом, за который был рассчитан налог.

Если налоговый агент не исчислил или не сообщил налоговому органу о размере дохода физического лица, и соответственно не удержал налог, то физическое лицо самостоятельно должно исчислить и уплатить налог. Общая сумма налога должна быть уплачена не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ).

Физические лица, занимающиеся частной практикой (в том числе нотариусы), уплачивают налог самостоятельно. При этом, в течение налогового периода ими рассчитываются и уплачиваются авансовые платежи. Об этом подробнее будет изложено в следующем разделе. Общая сумма налога должна быть уплачена не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом (п. 6 ст. 227 НК РФ).

Физические лица, получившие доходы от иных физических лиц, а также такие доходы, в отношении которых налог налоговыми агентами не исчисляется, самостоятельно уплачивают налог и общая сумма налога должна быть уплачена не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ).

2. Порядок уплаты налога нотариусами, занимающимися частной практикой, за себя и за сотрудников в качестве налоговых агентов

2.1. Порядок уплаты налога нотариусами, занимающимися частной практикой, за себя

2.1.1. Нотариусы, в силу п.7 ст. 227 НК РФ в пятидневный срок по истечении месяца со дня получения дохода от профессиональной деятельности в течение налогового периода (фактически при взимании любого нотариального тарифа при совершении нотариального действия) обязаны подать в налоговый орган налоговую декларацию с указанием предполагаемого размера дохода. Закон не устанавливает порядок определения данного предполагаемого размера дохода или правил его расчета, поэтому размер такого дохода может быть указан по усмотрению самого нотариуса. Важно отметить, что в случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения или уменьшения в течение налогового периода фактически полученного дохода по сравнению с тем размером дохода, который был указан в ранее поданной декларации о предполагаемом доходе, то нотариус обязан подать новую декларацию о предполагаемом доходе, на основании которой налоговый орган произведет перерасчет авансовых платежей, дата уплаты которых не наступила. В этой связи, в нотариальной практике в такого рода декларациях

обычно указывается усредненный доход по данным прошлых налоговых периодов с тем, чтобы часто не обращаться в налоговый орган с подачей новой декларации.

Необходимо иметь в виду, что если нотариус не подаст декларацию о предполагаемом размере дохода, то налоговый орган рассчитывает авансовые платежи исходя из дохода, полученного в предшествующем налоговом периоде за вычетом стандартных и профессиональных вычетов, которые были заявлены за предшествующий период.

2.1.2. На основании поданной декларации о предполагаемом доходе налоговый орган рассчитывает авансовые платежи – суммы, которые не привязаны к реальным доходам нотариуса и уплачиваются в течение налогового периода. Впоследствии, по окончании налогового периода данные уплаченные суммы будут засчитываться в счет подлежащего уплате по окончании налогового периода налога.

2.1.3. Суммы рассчитанных авансовых платежей доводятся до нотариуса путем направления по его адресу учета в налоговом органе (месту жительства) налоговых уведомлений, в которых содержится расчет подлежащих уплате авансовых платежей и сроки их уплаты.

2.1.4. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

2.1.5. По окончании налогового периода (календарного года) нотариус подает до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего учета. В этой налоговой декларации нотариус указывает все полученные от нотариальной деятельности доходы, заявляет применимые налоговые вычеты и указывает окончательную сумму налога к уплате за налоговый период.

2.1.6. В случае наличия суммы налога к уплате после учета сумм авансовых платежей, остаток суммы должен быть уплачен не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Если по итогам года у нотариуса будет иметься переплата, то он имеет право подать заявление о возврате излишне уплаченного налога или зачете излишне уплаченного налога в счет уплаты налога по будущим налоговым периодам в порядке ст. 78 НК РФ.

2.2. Порядок уплаты налога нотариусами, занимающимися частной практикой, за сотрудников в качестве налоговых агентов

2.2.1. Если физическое лицо получает от нотариуса, занимающегося частной практикой, доход по трудовому договору или гражданско-правовому договору, предметом которого является оказание услуг или выполнение работ, то в отношении такого физического лица нотариус выступает в качестве налогового агента.

2.2.2. Будучи налоговым агентом, нотариус обязан исчислить, удержать, перечислить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ – т.е. в соответствии со ставкой, которая предусмотрена для того или иного вида дохода.

Исчисление налога осуществляется в отношении всех доходов, источником выплаты которых является нотариус (в том числе заработной платы, премий, иных вознаграждений, в том числе подарков нотариуса своим сотрудникам на день рождения и т.д.). Исчисление налога осуществляется нотариусом нарастающим итогом с начала календарного года. При этом, исчисление налога осуществляется не на дату выплаты дохода, а на дату, с которой ст. 223 НК РФ связывает момент получения соответствующего вида дохода в рамках той или иной формы дохода:

- при получении дохода в денежной форме в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который был начислен доход;

- при получении дохода в денежной форме в виде иных доходов (например, по гражданско-правовому договору), датой фактического получения дохода является дата перечисления дохода на счета налогоплательщика либо передачи денежных средств в наличными.

2.2.3. Исчислив налог, нотариус обязан удержать исчисленную сумму налога при каждой фактической выплате дохода налогоплательщику – при выплате заработной платы, при перечислении денежных средств на счет и т.д. Если же доход предоставляется в натуральной форме (например, делаются подарки сотрудникам) или в виде материальной выгоды (например, выдается беспроцентный займ сотрудникам), то налог подлежит удержанию из любых иных денежных доходов физического лица, которые оно получает в этом налоговом периоде от нотариуса, но в размере – не более 50 % суммы выплачиваемого налогоплательщику в денежной форме.

В случае невозможности удержать в течение налогового периода удержать полную сумму налога, то нотариус обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неуплаченного налога. Такие сведения предоставляются по форме и порядке, предусмотренном Приказом ФНС России от 30.10.2015 N ММВ-7-11/485@ (ред. от 17.01.2018) "Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме".

2.2.4. Все удержанные в качестве налоговых агентов суммы налога нотариусы обязаны перечислить в бюджет по реквизитам налоговой по месту своего учета (по месту своего жительства) не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

II Имущественные вычеты

1. Основные особенности

1.1. Имущественные вычеты, предусмотренные ст. 220 НК РФ, раскрываются в двух основных аспектах:

- в виде возможности уменьшить доходы от реализации имущества, которое **не** использовалось в предпринимательской деятельности, и имущественных прав, а также вычесть суммы возмещений при изъятии имущества для государственных нужд;

- в виде возможности уменьшить полученные доходы от любого вида деятельности физического лица за налоговый период на сумму расходов, произведенных для приобретения жилья или оплате процентов по займам/кредитам, предоставленным для оплаты жилья. При этом, не имеет значения источник получения данных доходов – получение ли это дохода от деятельности по найму, профессиональной деятельности, иных источников.

Например: нотариус купил квартиру для личного пользования, правом на имущественный вычет по приобретению жилья (подробно см. далее) он ранее не пользовался. Доходы за налоговый период он имеет только от профессиональной

деятельности, однако это не мешает ему использовать вычет по приобретению жилья, хотя его покупка никак не связана с его профессиональной деятельностью.

1.2. Имущественный вычет применяется только при налогообложении доходов по ставке, предусмотренной **п. 1** ст. 224 НК РФ (общая ставка 13 %). Эта ставка действует в отношении все основных доходов физических лица (в том числе доходов **нотариусов** от основной деятельности). При этом, с учетом взаимосвязанного толкования п. 1 ст. 220 и п. 3 ст. 210 НК РФ, **важно иметь в виду**, что имущественный вычет предоставляется только **для резидентов**. Поскольку доходы нерезидентов облагаются по ставке, предусмотренной **п. 3** ст. 224 НК РФ, то для нерезидентов возможность применения имущественного вычета в настоящее время отсутствует.

1.3. Имущественный вычет в соответствии с официальным толкованием представляет собой налоговую льготу³⁴. Это означает, что, исходя из общих правил применения любой налоговой льготы, предоставление имущественного вычета осуществляется только по инициативе налогоплательщика и при наличии обосновывающих документов, если их предоставление требуется соответствующими положениями НК РФ. Если налогоплательщик утратил обосновывающие налоговый вычет документы и нет возможности их восстановить, реализовать свое право на вычет налогоплательщик фактически не сможет. Налогоплательщик также лишен права оспаривать размер допустимого имущественного вычета и условия его предоставления, предусмотренные законом, даже если они не отвечают строгой экономической логике или складывающимся хозяйственным обстоятельствам. Не может также налогоплательщик оспаривать разный подход к предоставлению вычетов для того или иного вида имущества. Льгота является усмотрением законодателя и предоставляется в форме и порядке по его усмотрению.

1.4. Имущественный вычет в соответствии со ст. 220 НК РФ предоставляется в следующих случаях:

- 1) При реализации имущества, долей в нем, а также имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).
- 2) Для целей улучшения жилищных условий:
 - в сумме фактических расходов на приобретение или строительство жилья (пп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ);

³⁴Постановление КС РФ от 13.03.2008 N 5-П, определения КС РФ от 23.03.2010 N 447-О-О, от 26.01.2010 N 153-О-О.

- в сумме фактически произведенных расходов на уплату процентов по целевым займам и кредитам, фактически израсходованным на приобретение или строительство жилья (пп. 4 п. 1 ст. 220 НК РФ).

3) При получении выкупной стоимости участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества в случае изъятия этого имущества для государственных или муниципальных нужд.

1.5. Имущественный вычет представляет собой **уменьшение налоговой базы**, сформированной за налоговый период. То есть для того, чтобы данный имущественный вычет получить, необходимо, чтобы имелся доход, подлежащий налогообложению за налоговый период. Если с этого дохода в течение налогового периода в бюджет уплачивался налог (например, удерживался налоговыми агентами), то при применении вычета пропорциональная часть налога подлежит возврату. Если никакие налоги в бюджет не уплачивались, то при применении налогового вычета из бюджета возвращать нечего, а имущественный вычет подлежит применению в отношении сформированного за налоговый период дохода в целях уменьшения подлежащего уплате налога вплоть до нуля. Отрицательная разница в пользу налогоплательщика не учитывается. Если в случае с вычетом на улучшение жилищных условий (см. ниже) в течение года налог не уплачивался, и доход за налоговый период не возник, то такой налоговый вычет применить не к чему – отсутствует возможный для уменьшения доход и уплаченный налог.

Например: 1) в течение года были уплачены налоги исходя из дохода в 500000 руб. в размере 65000 руб. ($500000 * 13 \% = 65000$), сумма имущественного вычета составила 300000 руб., следовательно, налогоплательщик имеет право вернуть из бюджета 39000 рублей ($300000 * 13 \% = 39000$);

2) в течение года налог не уплачивался, но по итогам налогового периода сумма доходов составила 500000 руб. Сумма имущественного вычета составила 300000 руб. Следовательно, после заявления вычета в установленном порядке налогоплательщик обязан заплатить налог с 200000 руб. ($500000 - 300000 = 200000$), а именно 26000 руб. ($200000 * 13 \% = 26000$).

3) в течение года налог не уплачивался, по итогам года лицо доходов не получило, однако приобрело жилье на сумму 500000 рублей. Указанные 500000 рублей нельзя вычесть из суммы доходов и налогов, поскольку они равны нулю. Отрицательный результат в пользу налогоплательщика не засчитывается и не уплачивается.

1.6. Важно обратить внимание, что имущественные вычеты, как и иные вычеты, не применяются сами по себе, а только в заявительном порядке. Для их использования

налогоплательщику необходимо подать в установленном порядке декларацию (либо обратиться к налоговому агенту в зависимости от вида имущественного вычета), заявить размер полученного дохода и уплаченного налога, а также размер и вид применяемого имущественного вычета (п. 7 ст. 220 НК РФ). Более того, по собственной инициативе или по требованию налогового органа для обоснования данного вычета необходимо предъявить обосновывающие право на вычет документы. Это означает, что если, например, был получен доход от продажи имущества в размере 1000000 рублей и лицо желает воспользоваться вычетом в размере 1000000 рублей, что при вычитании вычета из суммы дохода образует ноль, то для этого необходимо подать декларацию, заявить размер дохода и размер желаемого к использованию вычета. В противном случае, если декларация не будет подана и не будет заявлен вычет, налоговый орган будет считать, что у лица имеется только доход в размере 1000000 рублей, и с указанной суммы должен быть уплачен налог 13 %. Тот факт, что не во всех подобных случаях налогоплательщики, не подавшие декларацию и не отчитавшиеся о сумме доходов и примененных вычетов, не всегда сталкиваются с претензиями налоговых органов, означает лишь то, что уследить за всеми совершаемыми сделками и оперативно на них отреагировать у налоговой службы в настоящий момент нет возможности.

1.7. Важно иметь в виду, что имущественный вычет предусмотрен для ситуаций, когда реализуется *имущество*, доли в нем, а также *доли участия в уставном капитале российских организаций*, **находившиеся в собственности менее предусмотренного законом срока**, по истечении которого получение дохода физическим лицом не образует объекта налогообложения в соответствии с п. 17.1 и 17.2 ст. 217 НК РФ. В последнем случае с точки зрения налогового законодательства дохода не возникает. При этом, данный предельный срок владения учитывается только у **налоговых резидентов РФ**.

Срок владения, предусмотренный п. 17.1 и 17.2 ст. 217 НК РФ, различается в зависимости от вида объекта гражданских прав:

- для недвижимого имущества данный срок определяется минимальным предельным сроком владения объектом недвижимого имущества в соответствии со ст. 217.1 НК РФ;
- для иного имущества срок составляет три года и более;
- для доли участия в уставных капиталах российских организаций данный срок составляет пять лет и более.

Необходимо обратить внимание, что вышеуказанные правила не распространяются на имущество, которое использовалось в *предпринимательской деятельности*. При этом, до 01.01.2007 для целей налогового права **частные нотариусы**

рассматривались в качестве предпринимателей (п. 2 ст. 11 НК РФ). После указанной даты частные нотариусы были исключены из понятия индивидуального предпринимателя. В настоящее время в НК РФ нет ни одного положения, указывающего на то, что к нотариусам, занимающимся частной практикой, применяются аналогичные для индивидуальных предпринимателей или предпринимательской деятельности положения. Все случаи, когда отдельные нормы НК РФ применяются как к нотариусам, так к индивидуальным предпринимателям, прописаны в кодексе с перечислением индивидуальных предпринимателей и нотариусов, занимающихся частной практикой, через запятую (например, п. 2 ст. 54 НК РФ, абз. 6 п. 4 ст. 84 НК РФ и др.). Более того, в соответствии с абз. 6 ст. 1 ОЗН нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли.

Своего понятия для предпринимательской деятельности в НК РФ не имеется, следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ понятия применяются в том значении, в каком они используются в соответствующей отрасли права. Как известно, понятие предпринимательской деятельности закреплено в абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ, которое подразумевает определяет основную цель такой деятельности в извлечении прибыли. Однако в соответствии с ОЗН нотариат в первую очередь призван обеспечивать защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц. Сама по себе организация финансирования деятельности нотариусов не через бюджет государства не означает изменения характера деятельности нотариусов. Это с 2007 года было также признано и в НК РФ.

С учетом изложенного, считаем, что вышеуказанное ограничение в отношении использованного в предпринимательской деятельности имущества на использованное в нотариальной деятельности имущество не распространяется.

Кроме того, важен именно факт использования имущества в предпринимательской деятельности. В Письме от 24 мая 2017 г. N 03-04-05/31781 Минфин России отметил, что сама по себе регистрация в качестве индивидуального предпринимателя не имеет значения для применения вышеуказанного ограничения в отношении имущества, оформленного в собственность индивидуального предпринимателя: важен факт использования соответствующего имущества в предпринимательской деятельности, причем даже лицом, которое не имело соответствующей регистрации. При этом, если лицо ранее было зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя, а впоследствии этот статус прекратило, однако использовало имущество в предпринимательской деятельности, это обстоятельство все равно не влияет на исключение использованного в предпринимательской деятельности имущества из-под

действия нормы о сроке владения (Письмо Минфина России от 19 мая 2017 г. N 03-04-05/31030). Не имеет значения, было ли имущество зарегистрировано на физическое лицо с указанием статуса индивидуального предпринимателя или без такого указания³⁵. Таким образом, имеет значение только использование имущества в предпринимательской деятельности.

Важно отметить, что вышеуказанные правила о минимальном сроке владения объектом недвижимости применяются к реализации недвижимого имущества, право собственности на которое было зарегистрировано после 01.01.2016 (ФЗ от 29.11.2014 N 382-ФЗ). Для недвижимого имущества, право собственности на которое было приобретено ранее этой даты, действуют прежние правила определения срока владения вне зависимости от даты продажи, в соответствии с которым срок владения таким имуществом составлял три года для всех видов имущества. В соответствии с прежними правилами использованное в предпринимательской деятельности имущество также исключалось из-под действия нормы о сроках владения.

Кроме того, правила о сроке владения долей в уставном капитале для целей исключения дохода от продажи этой доли применяется только для тех долей, которые были приобретены начиная с 01.01.2011. Налогообложение доходов от реализации долей в уставных капиталах других обществ, которые были приобретены ранее указанной даты, осуществляется без учета правил о сроке владения – доходы облагаются в общем порядке.

Для иных объектов гражданских прав, в частности, для прав требований по договорам долевого участия в строительстве, иных имущественных прав, правила о сроках владения имуществом для целей исключения доходов от реализации данных объектов **не действуют**.

1.8. Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества в соответствии со ст. 217.1 НК РФ определяется следующим образом:

- *пять лет* для всех объектов недвижимого имущества за исключением тех объектов, для которых ст. 217.1 НК РФ установлен иной срок;

- ст. 217.1 НК РФ установлен специальный срок *в три года* в отношении объектов:

- 1) право собственности на которые получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с СК РФ;
- 2) право собственности на которые получено налогоплательщиком в результате приватизации;
- 3) право собственности на которые получено налогоплательщиком -

³⁵Постановление АС СЗО от 19.03.2018 по делу N А56-1344/2017.

плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением.

Минимальный срок владения объектом (как пятилетний так и трехлетний) для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества может быть уменьшен вплоть до нуля Законом субъекта РФ. Такого закона в Санкт-Петербурге до настоящего времени не принято.

Имеются некоторые особенности исчисления срока владения имуществом для отдельных ситуаций. Так, например, в случае если недвижимое имущество изначально приобреталось в долях, а впоследствии один из собственников приобрел иные доли собственников независимо от оснований, то срок владения объектом недвижимости для такого собственника необходимо исчислять с момента приобретения первоначальной доли³⁶. При этом, данный порядок распространяется также на случаи, когда одна из долей приобреталась до 01.01.2016, а другая доля – после³⁷.

Схожая ситуация складывается в случае, когда имущество было приобретено в общую совместную собственность супругов и впоследствии один из супругов унаследовал, получил по брачному договору или иным образом имущество в свою личную собственность целиком. Поскольку часть такого недвижимого объекта находилась в собственности с момента приобретения в совместную собственность, то аналогично с долевой собственностью приобретение иной доли в этом имуществе не влечет возникновение нового права собственности у такого супруга³⁸.

В случае, если право собственности было зарегистрировано по решению суда, то по мнению Минфина России срок владения необходимо исчислять с момента вступления решения суда в законную силу³⁹.

Для случаев получения квартиры членом жилищно-строительного кооператива ввиду действия специальной нормы п. 4 ст. 218 ГК РФ о приобретении права собственности в случае полной выплаты пая, срок исчисляется с момента подписания акта приема-передачи квартиры при условии полной выплаты пая (Письмо Минфина России от 06.06.2018 N 03-04-05/38880).

Изменение назначения объекта (перевод из жилого в нежилое или наоборот) не влияет на срок владения данным объектом – он исчисляется с момента приобретения объекта в собственность⁴⁰.

³⁶ Письма Минфина России от 27.06.2018 г. N 03-04-05/44103, от 02.08.2018 г. N 03-04-05/54446.

³⁷ Письмо Минфина России от 06.06.2018 г. N 03-04-05/38863, от 04.06.2018 г. N 03-04-05/46370.

³⁸ Письма Минфина России от 31.05.2018 N 03-04-05/37138, от 18.06.2018 N 03-04-05/41265, от 21.06.2018 г. N 03-04-05/42603, от 06.07.2018 г. N 03-04-05/47062.

³⁹ Письма Минфина России от 05.07.2018 г. N 03-04-05/46751, от 13.07.2018 г. N 03-04-05/48857, от 02.08.2018 г. N 03-04-05/54448.

В случае перепланировки квартиры, в том числе при изменении площади квартиры, без изменения внешних границ нового объекта не возникает, поэтому срок исчисляется с момента первоначальной регистрации права собственности на квартиру⁴¹.

В случае расторжения договора купли-продажи и возврата квартиры прежнему собственнику, если квартира уже была зарегистрирована за новым владельцем, то срок владения необходимо исчислять с момента новой регистрации права собственности за прежним собственником (Письмо Минфина России от 13 июля 2018 г. N 03-04-05/48852).

В практике имеется некоторое недопонимание в вопросе о том, с какого момента исчислять срок владения для случаев объединения двух и более объектов недвижимости в один, поскольку при таком объединении возникает новый объект и права собственности регистрируются на него первоначально. Аналогично не имеется ясности в ситуации, когда одна квартира разделяется на несколько новых объектов недвижимости. В Письмах от 23.08.2016 г. N 03-04-07/49241 и от 22.07.2016 г. N 03-04-07/43026 соответственно Минфин России предложил исчислять срок с момента регистрации права собственности при объединении - на первоначальные квартиры (долю в квартире), причем берется наиболее поздняя из дат регистрации на один из объединенных объектов недвижимости; при разделе – на первоначальную квартиру. Такой же подход был изложен в Письме УФНС России по г. Москве от 20.06.2017 N 20-14/092507@. В то же время данная позиция вступает в противоречие с логикой, на которую опирался Конституционный Суд РФ в Определении от 13.05.2014 N 1129-О, в котором указал, что при разделе земельных участков образуются новые объекты недвижимости. В связи с этим, Минфин России в Письме от 30.05.2018 N 03-04-05/36697 занял иную позицию по отношению к разделу земельных участков – при разделе одного участка срок необходимо исчислять с момента регистрации права собственности на вновь образованные земельные участки. Аналогичную позицию Минфин России излагал в Письме от 17.12.2013 г. N 03-04-07/55742. При этом, главным аргументом являлось то обстоятельство, что вновьобразованным участкам присваиваются новые кадастровые номера. Однако в отношении иных объектов недвижимости в Письме Минфина от 25.07.2018 г. N 03-04-05/51955, было указано, что в соответствующих разделах государственного реестра недвижимости при образовании новых помещений из другого помещения относительно нового объекта делаются отсылочные записи относительно прежнего объекта, и никто не обязывает заявителя подавать заявление о прекращении права собственности на такой

⁴⁰ Письма Минфина от 28.10.2013 г. N 03-04-05/45695, от 20.02.2015 г. N 03-04-05/8329, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2015 по делу N А76-21533/2014.

⁴¹ Письмо ФНС России от 11.12.2012 N ЕД-4-3/21023@, Определение Ленинградского областного суда от 29.10.2015 N 33а-5381/2015.

разделенный объект. ВС РФ в Определении от 19.12.2016 N 53-КГ16-16 поддержал подход КС РФ и Минфина России к вопросу раздела земельных участков, а применительно к объединению квартиры в Определении от 06.04.2016 N 70-КГ15-16 высказался в том же ключе, что Минфин – исчислять срок необходимо с момента регистрации права собственности на первоначальные квартиры, однако если внешние границы не изменились. В случае изменения внешних границ образуется новый объект недвижимости и срок необходимо исчислять с момента образования этого объекта (Апелляционное определение Московского городского суда от 24.06.2016 по делу N 33а-15688/2016, Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 03.02.2016 по делу N 33-1247/2016).

Таким образом, в настоящий момент в практике сложился следующий подход:

- при объединении или разделе жилых и нежилых помещений и зданий срок владения объектом прерывается, если в результате объединений или раздела изменились внешние границы;

- при объединении или разделе земельных участков срок владения исчисляется с момента образования нового участка (участков).

В вышеуказанной ситуации проявляется общая проблематика соотношения существа и формы, очень характерная для налогового права. С одной стороны, имеются физические объекты и фактическое использование этих объектов конкретными людьми, с другой стороны – нормы об основах возникновения и прекращения права собственности, которые не во всем детализированы и имеют свойство меняться. Кроме того, присутствует и экономическое обстоятельство – объединенные и разъединенные объекты обладают отличными от прежних объектов потребительскими и рыночными свойствами, что также не остается без внимания государства. Соответственно, в указанной ситуации присутствует и политический аспект, столь же подвижный во времени. Представляется, что при возникновении вопроса у **нотариусов** о налоговых последствиях продажи объединенных или разделенных помещений, необходимо перед осуществлением реализации таких объектов обратиться с запросом в Минфин России и Управление ФНС по соответствующему субъекту и определить актуальную позицию контролирующих органов, чтобы в случае изменения в будущем их позиций или судебной практики имелась возможность избежать уплаты пеней и штрафа в соответствии с п. 8 ст. 75, пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ.

1.9. Имущественные вычеты, предоставляемые при реализации имущества и на улучшение жилищных условий (оба вида) можно комбинировать друг с другом в одном налоговом периоде⁴².

Например: физическое лицо ранее не использовало вычет на улучшение жилищных условий и продало недвижимость, стоимостью 4000000 руб., при этом, такую недвижимость физическое лицо ранее приобрело за 2000000 руб. В этом же налоговом периоде физическое лицо приобрело новую квартиру стоимостью 5000000 руб. Применяв оба вычета в полном объеме, физическое лицо свело налоговую базу за такой налоговый период к нулю (4000000 дохода – 2000000 расходов на прежнюю недвижимость – 2000000 за приобретенную новую).

1.10. Для случаев, когда недвижимое имущество пребывало в собственности менее минимального срока владения, необходимо помнить о том, что с 01.01.2016 при продаже объектов недвижимости действует особое правило определения доходов от продажи такой недвижимости, а именно: если доходы в соответствии с договором или иными документами от продажи недвижимости меньше, чем 70 % от кадастровой стоимости этого объекта недвижимости, в целях налогообложения налогом доходы налогоплательщика от продажи указанного объекта принимаются равными 70 % от кадастровой стоимости этого объекта. Т.е. государству совершенно безразлично, о какой цене договорились участники договора продажи недвижимости, оно в любом случае считает, что доходы не могли быть менее 70 % от кадастровой стоимости. Данная норма возникла не в последнюю очередь в связи с массовыми злоупотреблениями, при которых цена в договоре указывалась в размере предполагавшегося к получению вычета.

Сказанное означает, например, что если физическое лицо продало квартиру, указав в качестве цены 1000000 руб., а 70 % от кадастровой стоимости 3500000 руб., государство будет считать, что такое физическое лицо получило доход не менее, чем 3500000 руб. Однако данное правило не означает невозможности уменьшения этой суммы, исчисленной из 70 % от кадастровой стоимости на вычеты, предусмотренные при реализации имущества.

2. Имущественный вычет при реализации имущества

2.1. При реализации имущества, долей в нем имущественный вычет может предоставляться:

⁴² Письма Минфина от 11.07.2018 г. N 03-04-05/48306, от 20.07.2018 г. N 03-04-05/50838.

1.по доходам: в сумме доходов, полученных от продажи имущества, но не более установленной в НК РФ суммы в зависимости от вида реализуемого имущества: 1) не более 1000000 рублей в случае продажи *жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе*; не более 250000 рублей в случае продажи *иного недвижимого имущества* (т.е. не подпавшего в вышеуказанные виды, в том числе нежилых помещений); не более 250000 рублей в случае продажи *иного имущества* (т.е. не являющегося недвижимым) за исключением ценных бумаг. Отметим также, что в понятие «имущество» для целей налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 38 НК РФ по общему правилу **не включаются** имущественные права.

Например: лицо продало квартиру за 4000000 руб. Воспользовавшись вычетом по доходам от продажи квартиры, лицо подало декларацию и заявило вычет в размере 1000000 руб. Размер налоговой обязанности составит: $4000000 - 1000000 = 3000000 * 13\% = 390000$ руб.

Данным вычетом целесообразно пользоваться в тех случаях, когда имущество было приобретено безвозмездно или были утрачены документы, которые могли бы обосновать затраты на приобретение имущества.

Важно иметь в виду, что данный вычет не предоставляется не только при реализации ценных бумаг, но и при отчуждении имущественных прав любого вида.

2.по затратам: вместо получения вычета по доходам лицо имеет возможность вычесть из суммы полученных доходов от продажи имущества *фактически произведённые и документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением этого имущества*.

Например: лицо продало квартиру за 4000000 руб. Ранее эту квартиру лицо приобрело за 3500000 руб. Воспользовавшись вычетом по доходам от продажи квартиры, лицо подало декларацию и заявило вычет в размере 3500000 руб. Размер налоговой обязанности составит: $4000000 - 3500000 = 500000 * 13\% = 65000$ руб.

По общему правилу, в сумму фактически произведенных расходов включаются только такие расходы, которые были осуществлены непосредственно для приобретения имущества. При этом, ранее (до 01.01.2014) формулировка нормы ст. 220 НК РФ, предусматривающей имущественный вычет при реализации имущества по затратам, допускала уменьшение доходов от реализации на затраты, связанные *с получением данных доходов*. Это означало возможность учесть в составе затрат, в частности, сопутствующие расходы на приобретение риэлторских услуг, связанных с продажей имущества, документально подтвержденные затраты на приобретение имущества и его доставку,

стоимость таможенного оформления имущества, приобретенного в иностранном государстве и др.

Ныне действующая формулировка «связанные с приобретением» не имеет достаточной степени детализации и на практике вызывает вопросы, какие расходы можно признать связанными с приобретением того или иного имущества. По вопросам правоприменения можно встретить такие разъяснения:

- в качестве затрат в составе вычета могут быть учтены расходы на уплату процентов по займам и кредитам, предоставленным на приобретение данной недвижимости (Письмо Минфина от 25.05.2015 г. N 03-04-07/29913);

- если имущество было приобретено в счет исполнения обязательства перед получателем имущества, например, по отступному, то затраты определяются в соответствии с суммой обязательства, которое было прекращено отступным (п. 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015);

- в Письме от 18.06.2018 г. N 03-04-07/41903 Минфин допустил возможность учета расходов виде компенсаций несоразмерности получаемого наследственного имущества с наследственной долей, уплаченных одним из наследников в соответствии с п. 1 ст. 1170 ГК РФ, другим наследникам за полученное имущество.

В то же время не могут быть учтены в составе затрат:

- расходы на последующие отделочные работы, установление газового и сантехнического оборудования, а также расходы на оплату услуг риелтора (Письмо Минфина России от 24.01.2018 N 03-04-05/3535);

- расходы на оплату услуг нотариуса (Письмо Минфина России от 24.10.2017 N 03-04-05/69469).

Таким образом, с учетом подхода контролирующих органов, в качестве затрат могут быть учтены такие расходы, которые являлись платой за имущество. Все иные платежи, даже если у лица не было возможности уклониться от их оплаты (например, в силу обязательной нотариальной формы договора), не являющейся платой за имущество, а представляющие собой оплату сопутствующих приобретению имущества услуг, работ или товаров расходы в настоящее время действующей редакцией ст. 220 НК РФ не охватываются. Например, если услуги риэлтора оплачивались покупателем отдельно, а не были включены в цену квартиры для покупателя (и не выделялись в договоре отдельно), то такие расходы не могут быть учтены в качестве затрат. И наоборот: если размер комиссионного вознаграждения был включен в цену покупки отдельно в договоре не

выделялся и не оплачивался риэлтору, то такая сумма может быть учтена в качестве расходов покупателя на приобретение имущества.

2.2. При реализации имущественных прав:

В отношении реализации имущественных прав НК РФ предусматривает ранжированный порядок осуществления имущественного вычета.

1) При уступке права требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением.

Отметим, что предоставление вычета при реализации имущественных прав, связанных с долевым строительством, в сумме доходов, как например, в случае с имуществом и долями в нем (1000000 или 250000 руб.), НК РФ не предусмотрено.

2) При продаже доли (ее части) в уставном капитале общества; при выходе из состава участников общества; при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества налогоплательщик имеет право уменьшить получаемые доходы на сумму фактически произведенных расходов на приобретение доли в таком обществе, в состав которых входят:

- расходы в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества (имущественных прав), внесенных в качестве вноса в уставный капитал при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала;

- расходы на приобретение или увеличение доли в уставном капитале общества.

Контролирующие органы дают следующие разъяснения по ряду ситуаций применения вышеуказанного имущественного вычета:

- в случае приобретения доли в уставном капитале общества по частям, при продаже доли учитываются расходы на приобретение каждой части доли (Письмо Минфина России от 24.04.2018 г. N 03-04-07/28016);

- если при приобретении доли использовались *целевые* кредитные денежные средства, то в составе расходов на приобретение доли могут быть учтены расходы на оплату процентов по такому *целевому* кредиту (Письмо Минфина России от 10.11.2015 г. N 03-04-07/64620);

- при увеличении уставного капитала общества и оплате суммы увеличения неденежными средствами, если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой

неденежными средствами, составляет двадцать тысяч рублей или менее, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов от продажи доли (ее части) в уставном капитале организации на сумму фактически произведенных им расходов, подтвержденных платежными документами. Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет *более чем двадцать тысяч рублей*, в качестве фактически произведенных расходов может быть учтена документально подтвержденная сумма денежной оценки вносимого имущества, произведенной в соответствии с п. 2 ст. 15 Закона об ООО, т.е. на основании отчета независимого оценщика (Письмо Минфина России от 24.11.2015 г. N 03-04-07/68229);

- при ликвидации организации и получении её участником недвижимого имущества, оставшегося после ликвидации организации, размер дохода такого участника определяется в зависимости от *рыночной стоимости* такого имущества, при этом такой доход, исчисленный исходя из рыночной стоимости, может быть уменьшен на сумму фактически произведенных налогоплательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением доли в уставном капитале (Письмо Минфина России от 10.07.2018 N 03-04-05/47944);

- при выходе из состава участников общества доход участника в виде *действительной стоимости доли*, размер которой определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества, может быть уменьшен на расходы участника на приобретение доли в уставном капитале Общества – например, если доля приобреталась по договору купли-продажи, то в качестве расходов принимаются платежные документы по такому договору (Письмо Минфина России от 26.02.2018 г. N 03-04-05/11999).

При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 рублей за налоговый период. Если отчуждается только часть доли, то размер вычета как по затратам, так и по доходам (относительно вычета в размере 250 000 рублей) определяется пропорционально отчуждаемой доли.

3) В отношении иных, не упомянутых имущественных прав в ст. 220 НК РФ применение имущественного вычета не предусмотрено. Использовании аналогии закона в данном случае невозможно, поскольку имущественные вычеты являются льготой и

указание только части имущественных прав, доходы от реализации которых подлежат льготированию, является усмотрением законодателя. Кроме того, имущественные права прямо выведены из понятия имущества для целей налогового права⁴³. Однако в отдельных случаях контролирующие органы дают иные разъяснения. Так, например, в Письме от 03.05.2018 г. N 03-04-05/29953 Минфин России посчитал возможным применять положения об имущественном вычете, предусмотренном для доходов от реализации долей в уставном капитале хозяйственных обществ, при реализации паев в производственном кооперативе. Указанные случаи позволяют отдельным авторам выражать позитивные ожидания того, что имущественные вычеты со временем изменят свой характер со льгот на определение чистого дохода от реализации имущества и имущественных прав⁴⁴.

2.3. Особенности применения вычета к доходам от реализации имущества, находящего в долевой собственности:

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется:

- между долевыми совладельцами этого имущества размер вычета предоставляется пропорционально их доле в отчуждаемом имуществе;

- между совладельцами имущества, находящегося в совместной собственности, предоставление имущественного вычета осуществляется по договоренности между совладельцами.

Говоря о *пропорциональности* распределения вычета при продаже имущества, находящегося в долевой собственности, необходимо помнить, что данная пропорциональность рассматривается в двух аспектах:

- пропорционально доли в расходах на приобретение доли в праве собственности.
- пропорционально доли имущественного вычета по доходам;

В случае с *расходами* особых проблем не возникает:

- налогоплательщик может вычесть из доходов от продажи доли в праве собственности суммы расходов, потраченных на приобретение данной доли;

- если имущество приобреталось одновременно в долях, то учитываются расходы каждого из долевых собственников на оплату приобретения пропорционально приобретенной доли.

⁴³ Определения ВС РФ от 29.01.2010 N 5-В10-5 и от 18.11.2009 N 18-В09-63.

⁴⁴ См. например: Президиум Верховного Суда РФ признал, что при исчислении НДФЛ от реализации имущественных прав должен применяться принцип налогообложения чистого дохода // СПС КонсультантПлюс. 2015; Чуряев А.В. Налогообложение физических лиц: анализ судебной практики // СПС КонсультантПлюс. 2015

Например: 1) если налогоплательщик приобрел 1/3 доли в праве собственности на квартиру, за 500000 руб. и продает эту долю в квартире по отдельному договору, например, то он может использовать всю сумму расходов на приобретение этой доли: $600000 - 500000 \text{ руб.} = 100000 \text{ руб.} * 13 \% = 13\,000 \text{ руб.}$ налог.

2) если налогоплательщик приобрел 1/3 доли в праве собственности на квартиру за 500000 руб., другие приобрели свои 1/3 по 600000 руб. и 700000 руб. и продают квартиру как единый объект, то каждый из налогоплательщиков может учесть свои понесенные расходы: первый в размере 500000 руб., второй в размере 600000 руб., третий в размере 700000 руб.

3) если налогоплательщик приобрел квартиру в долях по 1/3 доли вместе с другими двумя гражданами без указания размера стоимости приобретения каждым из таких собственников за 900000 руб., то каждый из них при продаже всей квартиры или отдельно своей доли может получить вычет в размере 1/3 от 900000 руб., т.е. вычесть из доходов от продажи по 300000 руб., если из платежных документов каждого из совладельцев не будет следовать иное (например, как во втором случае из расписок продавца видно, что один покупатель доли заплатил 600000 руб., а другие по 150000 руб.).

В случае с предоставлением вычета по *доходам* в отношении доли в праве собственности до настоящего времени не сложилось четкого понимания.

Одна из первых причин заключается в том, что в абзаце 2 пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ, в котором речь идет о применении 1000000 при продаже жилой недвижимости норма говорит о долях *в этом* имуществе, но не о долях *в праве собственности* на это имущество. Такая же формулировка была заложена в ст. 220 НК РФ до изменений, вступивших в силу с 01.01.2014, которая была рассмотрена КС РФ в Постановлении от 13.03.2008 N 5-П. По мнению КС РФ, формулирование именно таким образом объекта предоставления вычета не случайно – это сделано для того, чтобы лица, продающие долевую собственность как единый объект и лица, реализующие свои доли по отдельным договорам, находились в равном правовом поле. Иначе получалось бы, что в первом случае сособственники делили бы на всех 1000000 руб., а во втором каждый из них получил бы вычет в размере 1000000 руб., что явно не соответствует принципу равенства налогообложения. Соответственно, говоря о доле в имуществе применительно к применению вычета по доходам в размере 1000000 руб., по мнению КС РФ, законодатель имел ввиду *выделенную в натуре* долю в имуществе, которая представляет собой самостоятельный объект недвижимости отдельно от имущества, из которого эта доля была выделена. Соответственно, при продаже доли *в праве собственности* необходимо

говорить об ином недвижимом имуществе и применять максимальный вычет в размере 250000 руб.

Однако в литературе и практике данная позиция не получила однозначной поддержки. Более того, контролирующие органы сформулировали свою позицию. В письмах от 02.11.2012 г. N ЕД-4-3/18611 и от 25.07.2013 г. N ЕД-4-3/13578 Минфина России и ФНС РФ указали, что если на доли в праве собственности оформлены отдельные свидетельства о праве собственности и такие доли продаются по отдельным договорам либо если из договора видно, что продается не весь жилой объект целиком, а отдельные доли, то вычет предоставляется в размере 1000000 руб. для каждого владельца доли. Если же объект продается целиком всеми долевыми сособственниками по одному договору, то 1000000 делится на всех пропорционально долям. Для нежилых помещений действует тот же принцип, только размер вычета составляет 250000 руб.⁴⁵ Вышеуказанные позиции Минфина актуальны и по настоящее время⁴⁶.

Распределение имущественного вычета между совместными собственниками в соответствии с заявлением означает, что 1000000 рублей может быть разделен между ними в зависимости от того, как определяют сособственники, вплоть до того, что весь вычет будет указан в отношении доходов, приходящихся на одного из совместных сособственников (имеет смысл, когда недвижимость оформлена на одного из супругов).

2.4. Необходимо иметь в виду, что имущественный вычет в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 220 НК РФ не применяется в отношении доходов, полученных от реализации ценных бумаг и от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые **использовались в предпринимательской деятельности**. При применении данного правила важно, что не учитывается назначение имущества (например, идет ли речь о жилой или нежилой недвижимости, грузовом или легковом транспорте и др.), наличие специального правового статуса у физического лица (регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или её отсутствие), а имеет значение только использование данного имущества в предпринимательской деятельности. Следовательно, даже если лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, продает какое-либо имущество, само по себе это не лишает его возможности получить имущественный вычет, если такое имущество не использовалось в предпринимательской деятельности и наоборот: если лицо осуществляло фактически предпринимательскую деятельность, но не регистрировалось в установленном законом порядке, то права на имущественный вычет у него не возникает.

⁴⁵ Письмо Минфина России от 23.12.2013 г. N 03-04-07/56593.

⁴⁶ Письма Минфина России от 05.04.2018 г. N 03-04-05/22173, от 29.05.2018 г. N 03-04-05/36429.

Аналогично как и в случае с освобождением доходов от продажи имущества по сроку владения, дискуссионным является вопрос о том, подпадает ли под действие данной нормы ситуации использования имущества для **нотариальной деятельности нотариусов, занимающихся частной практикой**. При этом, при продаже личного имущества нотариусом имущественные вычеты применяются в общем порядке.

Ранее было отмечено, что в настоящее время НК РФ разделяет индивидуальных предпринимателей и нотариусов, занимающихся частной практикой. Также, в соответствии с ОЗН нотариальная деятельность не преследует цель извлечения дохода. В то же время в соответствии с п. 1 ст. 221 НК РФ нотариусы имеют право как и индивидуальные предприниматели уменьшить сумму доходов на сумму профессиональных вычетов. В составе данных профессиональных вычетов могут быть также учтены расходы на приобретение имущества, являющегося основным средством, в качестве амортизационных отчислений⁴⁷.

Указанные особенности позволили в литературе сформировать позицию, в соответствии с которой у нотариусов имеется три налоговых статуса: 1) как физических лиц; 2) как налоговых агентов при выплате доходов работникам; 3) как лиц занимающимся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг⁴⁸. Однако таким же триединым статусом обладают и индивидуальные предприниматели, за исключением того, что в качестве квалифицирующего признака третьего статуса является предпринимательская деятельность.

В Письме Минфина России от 08.02.2007 N 03-04-05-01/28 указывалось, что: имущественный налоговый вычет, предусмотренный пп. 1 п. 1 ст. 220 Кодекса, не применяется к доходам физического лица, подлежащим учету в рамках осуществления им нотариальной деятельности. В Письме ФНС России от 10.08.2012 N ЕД-4-3/13309@ было отмечено, что имущественный вычет для нотариусов, занимающихся частной практикой, может быть предоставлен при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. При этом, до сих пор не была пересмотрена позиция Верховного Суда РФ, изложенная им в Определении от 31.05.2007 N 53-В07-2, согласно которой учет нотариусом сумм амортизации в составе расходов возможен только в том случае, если нотариус не пользовался имущественным налоговым вычетом в связи с

⁴⁷ Определение КС РФ от 24.01.2013 N 23-О; апелляционное определение Верховного суда Республики Башкортостан от 27.05.2013 по делу N 33-5481/2013.

⁴⁸ См.: Бурова А.С. Особенности налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса // Нотариус. 2014. N 2. С. 19 – 23; Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. 2007. N 7. С. 51; Гончаров А.И., Щербинин А.А. Особенности налогообложения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. N 3. С. 133 – 134.

покупкой квартиры. Относительно невозможности использования имущественного вычета лицом, имеющим статус индивидуального предпринимателя, в отношении имущества, расходы на приобретение которого были учтены в качестве сумм амортизации было указано также в письмах Минфина России от 30.10.2009 N 03-11-09/364, от 07.10.2009 N 03-04-05-01/730.

Представляется, что поскольку в НК РФ нотариальная деятельность не приравнена к предпринимательской деятельности, указанные ограничения применения имущественного вычета к доходам, полученным от реализации имущества, использовавшегося в нотариальной деятельности, не применяются. Однако, поскольку цель учета таких расходов в виде имущественного вычета заключается в установлении справедливого баланса между налогообложением и получением экономической выгоды при продаже имущества, имущественный вычет при реализации имущества ни по доходам, ни по расходам **не может быть предоставлен нотариусу** в отношении доходов, полученных от продажи имущества, ранее использовавшегося в нотариальной деятельности, если ранее расходы на приобретение этого имущества были учтены полностью или в части в качестве сумм амортизации. Аналогичный вывод был сделан в Определении ВС РФ от 31.05.2007 N 53-В07-2 применительно к ситуации невозможности получения профессионального вычета в отношении расходов на приобретение квартиры (имущественный вычет для целей улучшения жилищных условий), в отношении которой нотариус использовал вычет по приобретению жилья.

3. Имущественный вычет для целей улучшения жилищных условий

3.1. Имущественный вычет в сумме фактических расходов на приобретение или строительство жилья (пп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ):

3.1.1. Данный имущественный вычет предоставляется в сумме *фактических расходов*, в общем размере не превышающих 2000000 рублей, произведенных налогоплательщиком, на:

- новое строительство или

- приобретение

на территории РФ *одного* или *нескольких* объектов имущества следующего вида:

- жилых домов,

- квартир, комнат или доли (долей) в них,

- земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства,

- земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них.

Экономический смысл данного вычета для налогоплательщика заключается в том, чтобы уменьшить налоговую базу за определенный налоговый период на сумму расходов, которые были произведены для приобретения такого жилого помещения. Если в течение налогового периода налогоплательщиком уплачивался налог в бюджет, то при уменьшении налоговой базы подлежит возврату соответствующая часть налога. При этом, если на приобретение такого имущества не были произведены расходы, применить вычет невозможно.

Например: 1) физическое лицо за налоговый период получило доход в размере 2000000 руб., из которых в течение налогового периода налоговый агент удержал и уплатил в бюджет 13 % в размере 260000 руб. Физическое лицо в течение этого налогового периода приобрело жилое помещение стоимостью 3500000 руб. и решило воспользоваться налоговым вычетом в максимальном размере и заявило об использовании вычета в установленном законом порядке. Налоговая база в таком случае за этот налоговый период составила 0 руб. ($2000000 \text{ руб. доход} - 2000000 \text{ руб. вычет} = 0$). Поскольку налоговая база за налоговый период составила 0 руб., то пропорционально подлежит возврату уплаченный налог. В данном конкретном примере это вся сумма налога.

2) физическое лицо за налоговый период получило доход в размере 2000000 руб., однако в течение года ни само, ни налоговый агент за такое физическое лицо налог не уплачивало. При этом в течение налогового периода такое физическое лицо приобрело жилое помещение стоимостью 3500000 руб. и решило воспользоваться налоговым вычетом в максимальном размере и заявило об использовании вычета в установленном законом порядке. Соответственно, налоговая база за этот налоговый период составила 0 руб. ($2000000 \text{ руб. доход} - 2000000 \text{ руб. вычет} = 0$). Поскольку налоговая база за налоговый период составила 0 руб., то отсутствует подлежащий уплате налог.

3.1.2. Особенностью данного вида вычета является то, что такой вычет предоставляется единожды за жизнь налогоплательщика, но до полного своего исчерпания. При этом, вычет можно использовать при приобретении (строительстве) одного или нескольких жилых объектов, если не вся сумма налогового вычета была потрачена, но в совокупном размере не более 2000000 руб. Временных ограничений в отношении будущих периодов для применения вычета не предусмотрено - вплоть до полного исчерпания. В то же время, использовать вычет или какую-то его часть в отношении доходов, полученных в налоговых периодах, предшествующих налоговому периоду, в котором право на применение вычета возникло, по общему правилу нельзя.

Единственное исключение сделано для лиц, получающих пенсии - они имеют право перенести остаток вычета на предыдущие три налоговые периода до полного его использования.

Например: физическое лицо приобрело в 2018 году долю в квартире стоимостью 1000000 руб. и заявило об использовании вычета в размере 1000000 руб. в отношении полученных в 2018 году доходов. Поскольку общий размер вычета составляет 2000000 руб., то остаток вычета можно использовать при приобретении (строительстве) иных объектов недвижимости. Поэтому спустя год физическое лицо приобрело еще одну долю в квартире стоимостью 1000000 руб. и использовало остаток вычета в отношении данной приобретенной квартиры. Однако физическое лицо не имело возможности использовать вычет или какую-либо его часть в отношении доходов, полученных ранее 2018 года.

3.1.3. Как можно было заметить, возможность применения данного вычета тесно связана с моментом возникновения права на его применение. По общему правилу такое право возникает вместе с регистрацией права собственности на вышеперечисленные объекты при условии несения соответствующих расходов. При этом, для подтверждения факта регистрации права собственности необходимо предоставить документы о регистрации права собственности и правоустанавливающие документы. Для обоснования расходов НК РФ предусматривает представление платежных документов, оформленных в установленном порядке. В то же время, платежные документы, выданные от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, принимаются, если из их содержания возможно достоверно установить, кто и какой сумме получил доходы.

Необходимо помнить, что важен именно факт регистрации права собственности на приобретенное имущество. Дата заключения договора, подписания акта приема-передачи сами по себе не имеют значения. Поэтому даже при техническом разрыве между подписанием документов, их подачей на регистрацию и самой регистрации значение будет иметь именно налоговый период, в котором была осуществлена государственная регистрация права собственности (актуально для недвижимости, приобретаемой в конце календарного года).

Отметим, что после возникновения права на вычет, данный вычет не обязательно использовать применительно к налоговому периоду, в котором такое право на вычет возникло, а использовать его можно в последующих налоговых периодах при возникновении доходов до полного использования⁴⁹.

Например: Право на вычет возникло в 2018 году, однако доходов за указанный налоговый период у физического лица не имелось. Соответственно, при возникновении

⁴⁹Письма Минфина России от 14.04.2015 г. N 03-04-05/21111, от 18.07.2016 г. N 03-01-05/42052.

доходов в 2019 и прочих налоговых периодов, физическое лицо может заявить об использовании вычета вплоть до полного исчерпания, не заявляя его применение в какой-либо части применительно к 2018 году.

При этом, реализуя своё право на вычет, т.е. применяя его к уменьшению дохода за налоговый период после возникновения права на вычет, налогоплательщик реализует его применительно к тому размеру вычета, который действовал в налоговом периоде возникновения у него такого права, а не в момент реализации. Следовательно, последующее изменение максимально допустимого размера вычета не влияет на возможность налогоплательщика использовать вычет именно в том размере, какой действовал в момент возникновения права на вычет. Законодательное изменение общего размера вычета также не влияет на остаток неиспользованного в предыдущих налоговых периодах вычета. Данное разъяснение актуально, если не будут внесены изменения в законодательство.

Например: физическое лицо в 2018 году приобрело право собственности на квартиру и не использовало своё право на вычет. В 2020 году размер имущественного вычета, например, изменился и его максимальный размер стал составлять 3000000 руб. Однако решив воспользоваться своим вычетом, право на который у него возникло при приобретении квартиры в 2018 году, применительно к доходам 2020 года и позднее, физическое лицо сможет использовать имущественный вычет только в размере 2000000 руб. Если же физическое лицо захочет использовать вычет в размере 3000000 руб., то ему необходимо не использовать вычет по квартире, приобретенной в 2018 году, а в случае приобретения квартиры в 2020 году или позднее, уже заявить вычет по расходам на такую квартиру.

3.1.4. В состав фактически расходов на приобретение включаются только расходы, прямо указанные в пп. 3-5 п. 3 ст. 220 НК РФ. В частности, в состав расходов на приобретение квартиры включаются расходы на покупку самого жилого помещения или права на него в строящемся доме. При этом, в состав расходов могут включаться затраты на приобретение отделочных материалов, расходы на отделочные работы и разработку проектной и сметной документации, если договор, на основании которого осуществлено приобретение жилья, предусматривает приобретение не законченного строительством жилого дома, квартиры, комнаты (прав на квартиру, комнату) без отделки или доли (долей) в них.

3.1.5. Если жилье приобретают супруги, то имущественный вычет предоставляется в соответствии с документально подтвержденными расходами каждого из супругов или в соответствии с их заявлением о распределении их расходов на приобретение объекта

недвижимости, но не более 2 000 000 рублей каждым из супругов⁵⁰. При этом, не имеет значения на кого из супругов была оформлена недвижимость⁵¹.

Например: 1) если имущество было приобретено супругами за сумму 5000000 руб. в совместную собственность, то супруги имеют право на вычет каждый в размере 2000000 руб., т.е. в общем размере 4000000 руб. из 5000000 руб.

2) если супруги приобрели один объект недвижимости за 2000000 руб., то один из супругов имеет право использовать свой вычет в размере 2000000 руб. Далее при приобретении иного объекта другой супруг воспользуется своим правом на вычет в размере 2000000 руб.

При этом, если до приобретения имущества в совместную собственность один из супругов воспользовался своим правом на вычет в полном размере, другой супруг имеет право воспользоваться своим правом в размере фактически понесенных расходов, но не более 2000000 руб.⁵² Однако ранее Минфин России придерживался иной позиции, в соответствии с которой, если один из супругов воспользовался своим правом на вычет с учетом совместного заявления о распределении расходов в полном объеме, то другой супруг не имел права на такой вычет, поскольку воспользовался им при подписании заявления на соответствующий вычет⁵³.

3.2 Имущественный вычет в сумме фактически произведенных расходов на уплату процентов по целевым займам и кредитам, фактически израсходованным на приобретение или строительство жилья

3.2.1. Помимо налогового вычета по фактическим расходам на приобретение (строительство) жилья, физические лица имеют право также как с вычетом по расходам единократно воспользоваться имущественным вычетом в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов по уплате процентов в соответствии с договором займа (кредита) в размере не более 3 000 000 руб.

При этом:

- должны быть предоставлены документы о приобретении (строительстве) нового жилья и подтверждение государственной регистрации права собственности на него аналогичные документам, которые предоставляются при получении вычета по

⁵⁰ Письма Минфина России от 29.02.2016 г. N БС-3-11/813@, от 01.04.2016 г. N 03-04-05/18781, от 29.03.2017 N 03-04-05/18320.

⁵¹ Письма Минфина России от 13.03.2015 г. N 03-04-05/13510, от 04.05.2018 N 03-04-05/30295.

⁵² Письма Минфина России от 04.04.2013 N ЕД-3-3/1202@, от 28.05.2013 N 03-04-05/19367.

⁵³ Письмо Минфина России от 30.05.2008 N 03-04-05-01/182, от 14.07.2008 N 03-04-05-01/243.

фактическим расходам на приобретение (строительство) жилья, а также кредитные договоры (договоры займа) и документы об уплате процентов;

- вычет предоставляется только в сумме фактически уплаченных процентов, а не предполагающихся к уплате;

- кредит (займ) обязательно должен быть целевой - на приобретение (строительство) жилья, но не обязательно обеспеченный ипотекой приобретаемого (строящегося жилья). То есть подходят случаи и потребительского кредитования, и получения займов от некредитных учреждений, однако в оформляющих такие заемные обязательства документах ясно должна быть выражена цель предоставления кредитов – на приобретение (строительство) жилья;

- в отличие от вычета по приобретению (строительству) жилья, вычет по процентам предоставляется только в отношении одного объекта недвижимости;

- остаток неиспользованного в одном налоговом периоде можно переносить на иные налоговые периоды до полного исчерпания.

3.2.2. В НК РФ прямо не указано, возможно ли применять налоговые вычеты по приобретению (строительству) жилья и по уплате процентов в отношении одного и то же объекта или в отношении разных. Представляется, что из буквального толкования действующих норм не вытекает обязательная привязка вычета по процентам к тому же объекту, по которому предоставляется налоговый вычет по приобретению (строительству). Тем более, что последний может предоставляться по разным объектам. Той же логики придерживался и Минфин России, указывая на самостоятельность обоих вычетов и отсутствии привязки к одному объекту⁵⁴. Однако в Письме от 06.07.2018 г. N 03-04-05/47035 Минфин России занял неожиданно противоположную позицию и указал, что вычет по расходам на проценты предоставляется в отношении то же объекта, в отношении которого был заявлен вычет по расходам на приобретение. Это тем более странно, что совершенно иные разъяснения Минфин России дает применительно к ситуации применения вычета к объектам, которые были приобретены после 01.01.2014.

Дело в том, что вышеуказанные правила предоставления вычета по расходам были введены в действие Федеральным законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ и начали применяться к налогоплательщикам, которые впервые обращаются в налоговые органы за предоставлением указанного имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, и в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных налогоплательщиком после 01.01.2014. До внесения изменения вычет на приобретение

⁵⁴ Письмо Минфина России от 16.02.2015 № 03-04-05/6813, от 20.02.2015 г. № 03-04-05/8148, от 22.02.2018 № 03-04-05/11530.

(строительство) жилья не разделялся на вычет по расходам на приобретение (строительство) и по расходам на уплату процентов. Данный вычет предоставлялся в общем размере 2000000 руб. (еще ранее 1000000 руб.) без учета расходов на уплату процентов, которые фактически вычитывались без ограничений по размеру и были уплачены по кредитам, использованным для приобретения одного объекта. Соответственно возник вопрос, что делать налогоплательщикам, которые до 01.01.2014 приобретали жилье и заявляли вычет, но в состав расходов не включали проценты по кредитам: могут ли они воспользоваться новым видом вычета по расходам на проценты в отношении жилья, приобретенного после 01.01.2014, если по ранее приобретенному жилью не заявляли проценты по кредитам (займам). Минфин России дал утвердительный ответ в своих письмах⁵⁵, тем самым подчеркнув возможность использования двух видов вычета по приобретению (строительству) жилья в отношении разных объектов.

Представляется, что все же надо исходить из того, что в действующей норме закона не заложено обязательной связи обоих вычетов на приобретение (строительство) жилья с одним и тем же жилым объектом.

3.2.3. В случае приобретения жилого объекта в долевую собственность, вычет по процентам предоставляется в сумме фактических расходов на уплату процентов каждого из собственников, при этом в размере 3000000 руб. для каждого⁵⁶. В случае же с супругами учитываются либо фактические расходы каждого супруга, либо распределение в соответствии с их письменным заявлением, но также в размере 3000000 для каждого из супругов⁵⁷.

3.3. Общие особенности предоставления вычетов на улучшение жилищных условий

3.3.1. Право на получение имущественных налоговых вычетов по приобретению (строительству) жилью как по непосредственным расходам на приобретение (строительство) так и по уплате процентов **имеют также налогоплательщики**, являющиеся родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и **осуществляющие новое строительство либо приобретение** на территории Российской Федерации за счет собственных средств жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных

⁵⁵ Письма Минфина России от 07.08.2015 г. N 03-04-05/45673, от 11.08.2016 г. N 03-04-05/47095, от 30.11.2017 г. N 03-04-05/79545, от 19.06.2018 г. N 03-04-05/41860, от 06.06.2018 г. N 03-04-05/38873.

⁵⁶ Письмо ФНС России от 23.05.2016 N БС-3-11/2315@.

⁵⁷ Письма Минфина России от 02.02.2018 г. N 03-04-05/6101, от 20.06.2017 г. N 03-04-05/38339.

участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них, **в собственность своих детей** в возрасте до 18 лет (подопечных в возрасте до 18 лет).

Все правила предоставления вычетов, описанные выше, распространяются на таких родителей – разница лишь в том, что собственность оформляется на детей до 18 лет. При этом в таком случае родители (опекуны), пользуясь вычетом, реализуют его в отношении себя, а не детей. То есть если родитель при приобретении в собственность ребенка до 18 лет использует вычет, то он не сможет использовать вычет в отношении жилого объекта, приобретаемого в свою собственность, если вычет уже был использован в полном объеме при приобретении жилья в собственность ребенка. Ребенок же в последующем, приобретая на себя жилье за счет собственных средств, сможет получить свой вычет. Также если родитель уже использовал вычет в полном объеме в отношении себя, то при приобретении жилья за счет своих средств в собственность ребенка такой родитель уже не сможет в таком случае воспользоваться вычетом (Письмо Минфина России от 14.04.2015 г. N 03-04-05/21111).

При приобретении имущества в долевую собственность, каждый из родителей имеет право использовать вычет в размере фактически произведенных расходов на приобретение долей, при этом каждый до 2000000 руб.⁵⁸

3.3.2. Имущественные вычеты по приобретению (строительству) жилья не предоставляются в части расходов на новое строительство либо приобретение жилья:

- покрываемых за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

- за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- а также в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со статьей 105.1 НК РФ. **Отметим**, что в данном случае исключаются только расходы на приобретение объекта по договору купли-продажи от взаимозависимых лиц. Однако расходы на уплату процентов данной нормой не исключены, т.е. возможно применить вычет по расходам на уплату процентов по займам, полученных от взаимозависимых с налогоплательщиком лиц.

3.3.3. По общему правилу имущественные вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового

⁵⁸ Письмо Минфина России от 19.08.2013 N 03-04-05/33728.

периода. В соответствующих разделах налоговой декларации необходимо отразить соответствующую сумму доходов, полученных за налоговый период, размер уплаченных или удержанных налогов за налоговый период, а также размер заявляемого вычета. К декларации целесообразно приложить документы, обосновывающие право на вычет. Если их не приложить, налоговый орган скорее всего запросит их при проведении камеральной налоговой проверки.

Имущественные вычеты на улучшение жилищных условий могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю, который выступает налоговым агентом такого налогоплательщика, при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты налоговым органом по специально установленной форме, утвержденной в настоящее время Приказом ФНС России от 14.01.2015 N ММВ-7-11/3@, в виде *уведомления*. Такое уведомление выдается налоговым органом по месту налогового учета налогоплательщика (по адресу регистрации по месту жительства) в течение 30 календарных дней со дня подачи заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право на получение имущественных налоговых вычетов (договоров приобретения жилья, платежных документов, кредитных договоров и т.п. в зависимости от вида вычета). Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору. При этом, таких налоговых агентов налогоплательщик обязан указать при обращении за уведомлением, либо обращаться за уведомлением повторно для другого налогового агента. Если сумма налогового вычета не может быть исчерпана за счет доходов, получаемых от таких налоговых агентов, налогоплательщик имеет право обратиться за получением остатка вычета в отношении иных доходов за этот налоговый период путем подачи налоговой декларации в налоговый орган. Сказанное распространяется также и в отношении **нотариусов**, которые уплачивают налоги за своих работников в качестве налоговых агентов.

III Профессиональные вычеты

1. Общие правила предоставления профессиональных вычетов

1.1. Пунктом 1 ст. 221 НК РФ для нотариусов, занимающихся частной практикой, также как и для индивидуальных предпринимателей предусмотрено право на применение профессиональных вычетов. При этом, применение профессиональных вычетов возможно

только в отношении доходов, которые облагаются по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 224 НК РФ (общая ставка 13 %). Иные доходы, например, от процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, которые облагаются по ставке, указанной п. 2 ст. 224 НК РФ (35 %), не могут быть уменьшены на сумму профессиональных вычетов.

Важно иметь в виду, что возможность применения нотариусами и индивидуальными предпринимателями одного и того же вида вычета не означает распространение на нотариусов аналогичного правового режима во всем как для индивидуальных предпринимателей. Хотя в соответствии с Постановлением от 23 декабря 1999 г. N 18-П КС РФ признано конституционно обоснованным отнесение частных нотариусов и индивидуальных предпринимателей к одной и той же группе субъектов налоговых обязательств, само себе это не означает отождествление статусов нотариусов и индивидуальных предпринимателей⁵⁹ и тем более их профессиональной деятельности. Соответственно, в тех случаях, в которых законом особо оговариваются те или иные правила только для индивидуальных предпринимателей, такие исключения на нотариусов не распространяются, если иное не указано законом. Данное обстоятельство наиболее явно проявляется в случае с профессиональными вычетами.

При этом, профессиональный налоговый вычет **не является льготой** - его предоставление является необходимым и экономически обоснованным условием расчета налоговой базы доходов, получаемых от профессиональной деятельности. В этом смысле НДФЛ сближается с порядком налогообложения прибыли организаций. В противном случае нарушался бы принцип равенства налогообложения в схожих экономических обстоятельствах.

Необходимо также отметить, что профессиональный налоговый вычет предоставляется только налогоплательщикам - **резидентам**. Если за налоговый период налоговый статус нотариуса изменится на нерезидента, то учесть расходы на осуществление нотариальной деятельности будет невозможно.

1.2. Сущность профессиональных вычетов по ст. 221 НК РФ заключается в возможности уменьшения валового дохода на сумму *документально подтвержденных* расходов, *связанных с получением* такого дохода. При этом, **законом не установлен** закрытый перечень таких расходов, поскольку ввиду многообразия содержания и форм экономической деятельности невозможно перспективно установить какой-то конкретный список возникающих при такой деятельности расходов. Соответственно, исчерпывающее их нормативное регулирование приводило бы к ограничению прав налогоплательщиков.

⁵⁹ Определения КС РФ от 05.07.2002 N 188-О, от 01.03.2010 N 320-О-О.

Более, того, налоговое право не устанавливает правил экономической целесообразности, рациональности, эффективности несения соответствующих расходов⁶⁰: контролирующие органы не имеют права оценивать, имелась ли необходимость в совершении того или иного расхода, был ли достигнут предполагавшийся результат, можно ли было обойтись без этого расхода. Если даже расходы не привели к получению дохода, это не исключает их учета в целях налогообложения полученных от профессиональной деятельности доходов.

При этом, как и в случае с имущественным вычетом, профессиональный вычет применяется не сам по себе, а при условии заявления его в налоговой декларации. При этом, документы в обоснование примененных вычетов к налоговой декларации прикладывать не нужно и при проведении камеральной налоговой проверки никаких оснований истребовать их от налогоплательщика у налогового органа не имеется, если только сам налогоплательщик такие документы не приложит или не предоставит налоговому органу во избежание сомнений у проверяющего должностного лица. Однако в случае назначения выездной налоговой проверки, налогоплательщик будет обязан представить документы в обоснование произведенных расходов за соответствующий период. В этом смысле профессиональный вычет отличается от имущественного вычета, поскольку последний является льготой и для подтверждения на неё права документы предоставлять необходимо также и при камеральной налоговой проверке (проверке по декларации, иным документам).

1.3. Расходы принимаются в качестве профессиональных вычетов при их соответствии трем обязательным требованиям:

- документальная подтвержденность;
- связанность с получением дохода;
- фактическая существенность.

Документальная подтвержденность означает принятие к вычету только таких расходов, осуществление которых подтверждается документами. При этом, в отличие от индивидуальных предпринимателей, нотариусы не имеют права воспользоваться льготным режимом учета расходов без предоставления документов: для индивидуальных предпринимателей, которые не в состоянии документально подтвердить свои расходы, предусмотрено право применить профессиональный вычет в размере 20 % от общей суммы полученных доходов⁶¹. То есть в отличие от индивидуальных предпринимателей,

⁶⁰ Определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П.

⁶¹ Письма Минфина России от 25.01.2018 N 03-04-05/4446, от 06.06.2007 N 03-04-05-01/179, от 27.04.2007 N 03-04-05-01/129; Письмо ФНС России от 30.05.2007 N 04-2-03/000487; определение Верховного суда Республики Башкортостан от 15.05.2012 N 33-5190/12, Определение Московского городского суда от 07.10.2010 по делу N 33-31276/2010.

отсутствие оправдательных документов лишает нотариуса возможности уменьшить валовый доход на произведенные расходы, даже если такой доход в принципе не мог быть получен без соответствующих расходов. Сказанное, однако, не распространяется на случаи определения доходов и расходов налоговым органом расчетным путем в предусмотренных пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ случаях (когда налогоплательщик отказался предоставить доступ сотрудникам налогового органа к помещениям, используемым для осуществления приносящей доход деятельности, или не вел учет доходов и расходов, не представлял в течение более двух месяцев налоговому органу необходимые для расчета налогов документы и др.) - в таком случае налоговый орган обязан рассчитать как доходы, так и расходы на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках, не основываясь на конкретных документах о доходах и расходах налогоплательщика⁶².

Требование *связанности расходов с получением дохода* ограничивает возможность применения профессиональных вычетов к тем доходам, которые были получены не в результате профессиональной деятельности. То есть нельзя применить профессиональный вычет к доходам, полученным нотариусом, например, при продаже личного имущества или получения дохода от преподавательской, научной или творческой деятельности.

При этом, связанность с получением дохода от определенного вида деятельности также должна прослеживаться из документов. В случае налогообложения как нотариусов, так и индивидуальных предпринимателей и иных самозанятых граждан нередко возникают ситуации, когда некоторые затраты могли быть осуществлены при приобретении товаров, которые могли использоваться для личных нужд самого нотариуса или членов его семьи, знакомых, т.е. не для осуществления приносящей доход деятельности (например, приобретение питьевой воды, чая, кофе, затраты на бензин личного автомобиля и т.п.). В этой связи налоговые органы нередко отказывают в учете такого рода расходов. Поэтому наиболее надежным для нотариуса аргументом в обосновании связанности осуществленных расходов с его деятельностью будут не только умозрительные доводы о такой связанности, но и ссылки на подтверждающую такую связь информацию в документах (например, условия договора с указанием целей приобретения, адрес нотариальной конторы в накладных и др.).

Расходы должны быть *фактически осуществлены*. Данное требование рассматривается в двух взаимосвязанных аспектах:

- к вычету принимаются только такие расходы, которые были реально понесены налогоплательщиком, а не предполагаемые;
- расход должен соотноситься с конкретным налоговым периодом, в котором такой расход признается. Дело в том, что само по себе совершение платежа (трата иного имущества) в составе затрат в одном налоговом периоде (отчетном периоде) еще не

⁶²Пункт 8 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

означает автоматическую возможность (обязанность) уменьшить налоговую базу за этот же налоговый период (отчетный период), когда такой платеж был совершен: в отдельных случаях сумма расходов может быть разделена на несколько налоговых периодов и вычитаться из налоговых баз, сформированных в последующих налоговых периодах, например по мере использования объектов, на приобретение которых были осуществлены эти расходы (материальные расходы) или постепенной амортизации основных средств в процессе деятельности (амортизационные отчисления). Следовательно, отнесение расхода к тому или иному налоговому периоду определяется в соответствии с установленным НК РФ **моментом признания расходов**. То есть реально понесенный расход признается осуществленным и подлежащим учету в составе профессионального вычета в рамках того налогового периода, к которому такой расход относится в соответствии с правилами определения момента признания такого расхода согласно НК РФ.

Однако в гл. 23 НК РФ нет прямой нормы, определяющей момент признания тех или иных видов расходов, поэтому до настоящего времени **не имеется однозначного понимания, что нужно считать моментом признания расходов фактически осуществленными** для целей главы 23 НК РФ. Подробнее об этом мы поговорим в **п. 1.4.3 настоящего раздела**.

1.4. Помимо вышеуказанных требований, в соответствии со ст. 221 НК РФ состав принимаемых к вычету расходов определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей НПО, установленном главой 25 НК РФ. Сказанное означает следующее:

- к расходам, принимаемым в качестве профессиональных вычетов по НДФЛ, предъявляются дополнительные требования, установленные гл. 25 НК РФ, помимо указанных в гл. 23 НК РФ (п. 1.4.1 настоящего раздела);

- виды и порядок отнесения расходов к соответствующим группам расходов регулируется соответствующими нормами гл. 25 НК РФ (п. 1.4.2 настоящего раздела);

- момент признания расходов (отнесение расходов к тому или иному налоговому периоду) регулируется нормами гл. 25 НК РФ, регламентирующими порядок учета таких расходов⁶³ (п. 1.4.3 настоящего раздела);

- расходы, которые не признаются в качестве расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ, не признаются также и расходами по гл. 23 НК РФ и не принимаются в составе профессиональных вычетов. Их перечень *является закрытым* и предусмотрен ст. 270 НК РФ.

1.4.1. В соответствии с общими правилами гл. 25 НК РФ, указанными в ст. 252 НК РФ расходами признаются *обоснованные и документально подтвержденные* затраты. В указанной статье имеются критерии, по которым расходы признаются обоснованными и документально подтвержденными, но практика их применения и толкования несколько

⁶³ Решение ВАС РФ от 08.10.2010 № ВАС-9939/10.

вышли за грань содержащихся в ст. 252 НК РФ формулировок, что разговор об этих критериях невозможен без обращения не только к официальным толкованиям, но и к истории развития и изменения такого рода толкований.

Так, в соответствии со ст. 252 НК РФ **обоснованными** признаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В отличие от критерия *связанности с получением дохода*, предусмотренного в гл. 23 НК РФ и предназначенного для разграничения учета расходов в отношении личных доходов физического лица и его доходов от приносящей доход деятельности, критерий обоснованности по ст. 252 НК РФ раскрывается через экономическую обоснованность расходов *для конкретного вида деятельности* в рамках конкретных хозяйственных условий определенного налогоплательщика (например, как соотносится с деятельностью и целями извлечения прибыли организации, занимающейся продажей алкоголя, приобретение партии норковых шуб и т.п.).

К сожалению, вышеуказанные формулировки "экономической обоснованности" и "направленности на получение дохода", несмотря на их частое толкование в официальных актах, до настоящего момента не получили необходимой степени определенности в своем содержании для их универсального применения. Главным образом, для подтверждения экономической обоснованности налогоплательщик обязан доказать связанность тех или иных затрат со своей деятельностью и направленность на получение дохода в рамках конкретных хозяйственных обстоятельств. Налоговый орган в свою очередь должен предъявить свидетельства отсутствия такой связи и отсутствие деловой цели (хозяйственного/экономического смысла), как следствие, возникновение экономически необоснованных расходов. При этом, расходы, не обязательно должны приводить к возникновению прибыли, в том числе могут привести к возникновению убытка в определенном налоговом периоде⁶⁴; расходы могут быть несоразмерны полученному доходу⁶⁵; расходы могут быть и такими, без которых налогоплательщик мог бы обойтись, но они были связаны с осуществлением его деятельности⁶⁶. Однако окончательное решение об экономической обоснованности конкретного расхода применительно к экономической деятельности каждого конкретного налогоплательщика выносится с учетом оценки совокупности фактов о такого рода деятельности и не в последнюю очередь зависит от субъективного усмотрения как должностного лица контролирующего

⁶⁴Постановления ФАС УО от 19.11.2007 по делу N А76-29311/06, ФАС ЗСО от 02.05.2007 по делу N А27-14971/2006-6.

⁶⁵Постановление ФАС УО от 11.05.2005 N Ф09-1927/05-С1, ФАС МО от 27.07.2005 N КА-А40/6950-05.

⁶⁶Постановление ФАС СЗО от 08.11.2006 по делу N А05-15946/2005.

органа, так и судьи при осуществлении судебного контроля за действиями налогового органа. В этой связи доказывание экономической обоснованности всегда является ситуативным и не имеет одного решения для всех случаев.

Документальная подтвержденность затрат в сущности означает то же самое, что и документальная подтвержденность расходов в соответствии с гл. 23 НК РФ: все затраты должны быть обоснованы документами. Однако в отличие от ст. 221 НК РФ в ст. 252 НК РФ документальная подтвержденность означает необходимость обоснования документами, оформленными *в соответствии* с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Данное дополнение не в последнюю очередь сформировало широкую практику толкования того, что является оформленными в соответствии с законом документами.

Налогоплательщик обязан вести надлежащим образом учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения (статья 23 НК РФ). Однако НК РФ не содержит специальных требований к оформлению документов, а также не содержит конкретизированного перечня первичных документов. Не устанавливает исчерпывающих стандартизированных форм и требований к ним иные нормативные документы. Нормы НК РФ также не содержат запрета для принятия к учету и первичных документов, имеющих пороки в оформлении, но недостатки оформления не должны ставить под сомнение саму хозяйственную операцию. Пороки должны быть устранимыми (отсутствие печати на договоре; опечатки в указании года). В сущности, условием признания расходов является возможность сделать вывод **о фактическом осуществлении расхода** на основе имеющихся документов. Однако если законом требуется специальная обязательная форма для тех или иных операций такие оправдательные документы должны быть выполнены в такой форме.

В то же время на практике налоговые органы столкнулись с различными ситуациями злоупотреблений со стороны как налогоплательщиков, так и их контрагентов при предъявлении обосновывающих расходы документов: нередко документы подписывались не теми лицами, которые были указаны в документах в качестве подписантов, подписывались от имени уже умерших людей, заключались договоры с несуществующими организациями, в отношении выдуманных адресов и объектов,

контрагентами использовались адреса "массовой регистрации" организаций, указывались не соответствующие действительности ОГРН и ИНН и др. В сущности, происходило "оформление" документами не имевших место выдуманных хозяйственных операций, которые внешне выглядели экономически обоснованными в рамках деятельности конкретного налогоплательщика (например, продавец товаров показывал якобы имевшую место закупку таких товаров или сырья для их производства у других контрагентов). Все это приводило к тому, что нарушался принцип "зеркальности" налогообложения доходов - вычитенное в качестве расходов у одного, не могло стать налоговой базой у другого - последний просто отсутствовал как субъект права, либо оказывался "пустой" организацией. Для борьбы с этим явлением налоговые органы и суды спонтанно обратились к категориям добросовестности и злоупотребления правом, известным в гражданском праве, сформировав концепцию отказа в предоставлении гарантий и прав для недобросовестных налогоплательщиков⁶⁷ - то есть таких налогоплательщиков, которые заведомо знали о фактах злоупотреблений со стороны своих контрагентов, либо самостоятельно участвовали в организации такого рода "оформлений" несуществующих операций. Однако такой подход в силу полной неопределенности категорий "добросовестный", "недобросовестный", "злоупотребление правом" в налоговом законодательстве вызвал шквал критики⁶⁸. В судебной практике также возникли проблемы применения такого подхода ввиду слишком широкого усмотрения на предложенные категории, сводя фактически на нет законодательное регулирование налоговых правоотношений в части обложения доходов. Да и сами налоговые органы такой подход не до конца устраивал: доказать недобросовестность налогоплательщика было не всегда возможно, а налоговая база в итоге все равно размывалась, поскольку обычно недобросовестный поставщик просто был недостижим для имущественных изъятий (не существовал или не имел имущества). Стало ясно, что предложенное решение является временной мерой и постепенно будет дополнено более детальной аргументацией.

В итоге в практике налоговых органов и судов сформировалось дополнительное требование к документам, подтверждающим расходы - они должны не только иметься в наличии и соответствовать требованию законодательства, но и содержать **достоверную информацию** об опосредуемой ими операции и её участниках⁶⁹. При этом, несмотря на то, что такое требование было сформулировано применительно к документам, в сущности

⁶⁷ Определения КС РФ от 25.07.2001 N 138-О, от 22.01.2004 г. № 41-О, от 08.04.2004 г. № 168-О, 169-О.

⁶⁸ Ровинский М.А. Пределы допустимого налогового планирования//КонсультантПлюс.

⁶⁹ Определение ВАС РФ от 9 ноября 2007 г. №10810\07, Постановление ФАС ПО от 17.06.2009 по делу N А12-18879/2008, Постановление ФАС МО от 25.11.2009 по делу N А41-1903/09, Постановление ФАС УО от 25.10.2007 по делу N А50-1365/07.

главная его цель заключалась не в установлении дополнительного критерия документальной подтвержденности, а в недопущении через оценку содержания документов к вычету расходов по операциям, не имевшим место в реальности, снятии покров "оформления" с вымышленных хозяйственных историй, преследовавших цель только уменьшить налоговую базу. В сущности, был предложен дополнительный критерий **реальности** заявляемых к вычету расходов. Однако он был истолкован проверяющими органами по-своему.

При всей правомерности целей предложенного подхода установления реальности операции, его реализация через требование достоверности документов привела к тому, что налоговые органы при поддержке судов стали массово отказывать налогоплательщикам в учете расходов, в которых имелась какая-то недостоверная информация о контрагентах, даже если такая недостоверность не была результатом действий самого налогоплательщика, а его контрагентов, что в сущности налоговыми органами на практике не исследовалось и судами зачастую не проверялось⁷⁰. Как оказалось, налоговым органам было проще обосновать нереальность операции через пороки в документах (подписание документов неустановленным лицом, участие в операциях пустых организаций с одним сотрудником и т.д.), а не выявлять, имело ли место операция в реальности или нет. Сложившиеся обстоятельства явно не соответствовали требованиям соблюдения прав налогоплательщиков, хотя в большей степени соответствовали задачам защиты фискальных интересов.

В этой связи параллельно с концепцией достоверности документов с подачи ВАС РФ⁷¹ стала развиваться доктрина налоговой выгоды, к видам которой также был отнесен учет расходов в целях уменьшения налоговой базы по подоходным налогам, в соответствии с которой налогоплательщику могло быть отказано в предоставлении налоговой выгоды (в том числе вычете расходов), если такие расходы были совершены по нереальным операциям или не имевшим деловой цели (в сущности, вымышленным, совершенным для вида или только в целях ухода от налогообложения). При этом сами по себе пороки документов не должны были являться единственными основаниями для отказа в вычете расходов, если была доказана реальность операции. В таком срезе проблемы с обоснованием права на вычет расходов у налогоплательщиков появилась возможность преодолеть аргументы налоговой службы о недостоверности документов, доказав реальность операции на основе иных имеющихся у них доказательств об

⁷⁰ Постановление ФАС ЗСО от 15.06.2009 по делу N A27-11085/2008, Постановление ФАС ЦО от 02.11.2007 по делу N A-62-2111/2007.

⁷¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

обстоятельствах хозяйственной деятельности налогоплательщика или взаимоотношений с отдельными контрагентами. В указанном Постановлении ВАС РФ также ориентировал суды проверять, предприняла ли сама налоговая служба достаточные меры по выявлению реальности совершенной операции помимо оценки представленных налогоплательщиком документов. Однако последнее требование налоговая служба не всегда могла фактически выполнить с учетом имевшихся у неё по НК РФ полномочий.

Более того, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08 по так называемому «делу Кестрой» ВАС РФ в очередной раз поддержал подход с отказом налогоплательщику в предоставлении вычетов ввиду недостоверности документов у контрагента. Как это укладывалось в рамках доктрины необоснованной налоговой выгоды в том Постановлении не разъяснялось.

Таким образом, в 2006-2010 гг. происходило постоянное столкновение подходов, один из которых требовал полной достоверности в документах и оставлял без внимания реальность осуществленных операций, а другой предлагал обращать все же внимание на реальность осуществленных операций даже при наличии существенных пороков в документах, за которые налогоплательщик не отвечает. При этом оба предложения имели существенные недостатки: в первом случае на налогоплательщика фактически возлагалась обязанность нести ответственность за своих контрагентов, не предусмотренная НК РФ и рационально непосильная для налогоплательщика, а в случае с реальностью операций налоговая служба далеко не всегда могла установить и проверить её доступными ей по НК РФ средствами. В последнем случае стало широко практиковаться совместная проверка налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел.

В итоге в процессе поиска консенсуса в сложившейся ситуации была сформулирована новая дополнительная доктрина так называемой "должной осмотрительности", начало которой было положено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 г. № 18162/09 по так называемому делу «Муромского стрелочного завода». В данном Постановлении ВАС РФ предложил выход, в соответствии с которым даже при наличии существенных пороков в документах, налоговая выгода может быть предоставлена налогоплательщику при условии реальности осуществленных операций, а также совершения налогоплательщиком всех разумных и необременительных для бизнеса действий по исследованию правоспособности и экономических возможностей своего контрагента. То есть налогоплательщик не просто должен получить от контрагента соответствующие документы, но и предпринять все доступные для него меры по исследованию всех необходимых у контрагента для деятельности учредительных и разрешительных документов, его штата и производственных мощностей.

Стоит ли говорить, что предложенный выход из ситуации в совокупности с иными, принятыми в прежнее время судебными постановлениями, в том числе по делу «Кестрой», в должной мере не удовлетворил потребностей как налоговой службы, так и налогоплательщиков, которые ввиду неопределенности судебной практики стали трактовать пределы должной осмотрительности по-разному. В некоторых случаях суды и налоговые органы, не в силах детально обосновать отказ налогоплательщику в учете расходов, которые явно или неявно все же участвовали в различных противоправных схемах, снова обращались к категориям добросовестности и злоупотребления правом, вынося решение скорее не по фактам, а «по смыслу». Все чаще стали звучать предложения законодательно закрепить доктрины об обоснованной налоговой выгоде, реальности операции и должной осмотрительности налогоплательщика.

И вот с августа 2017 года вступила в действие ст. 54.1 НК РФ, которая должна была учесть весь накопленный опыт решения проблем связанных с достоверностью и реальностью осуществленных операций, в том числе для учета расходов.

Согласно п. 1 ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Кроме того, согласно п. 2 упомянутой статьи, налоговая база или сумма налога не может быть уменьшена по сделкам (операциям), основной целью которых являлось неуплата налога, а также в случаях, когда обязательство по сделке (операции) не было исполнено участником сделки или третьим лицом.

По мнению ФНС РФ, положениями ст. 54.1 НК РФ установлен запрет для умышленных действий налогоплательщика⁷², являющихся злоупотреблениями правами⁷³, которые могут, в частности, выражаться: в схемах «дробления бизнеса» в целях неправомерного применения специальных налоговых режимов; создания условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения; в схемах, направленных на неправомерное применение международных соглашений; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта её совершения). Об умышленности действий налогоплательщиков могут свидетельствовать факты юридической и (или) экономической подконтрольности контрагентов с налогоплательщиком, использование особых сроков и форм расчетов, обстоятельства согласованности действий налогоплательщиков. При этом, налоговые органы обязаны

⁷² Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@.

⁷³ Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@.

квалифицировать все выявленные обстоятельства со ссылкой на ст. 54.1 НК РФ, а понятия «добросовестность» и «недобросовестность» не используются при проведении налогового контроля⁷⁴. Кроме того, согласно разъяснениям ФНС РФ с начала действия ст. 54.1 НК РФ не применяются разъяснения Постановления ВАС РФ о налоговой выгоде для целей толкования норм данной статьи.

Все вышесказанное, приведенное в некоторой исторической последовательности, демонстрирует относительность, оценочность и полную неопределенность в вопросе окончательного состава требований к затратам, которые принимаются в составе расходов по ст. 252 НК РФ. Более того, как видно из истории согласования частных и публичных интересов в вопросе определения таких критериев исключительно законодательного установления оказалось недостаточно: ст. 252 НК РФ год за годом обрастала концепциями и доктринами с учетом динамики отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Фактически, в настоящее время применять ст. 252 НК РФ, основываясь только на её формулировках, невозможно. Представляется, что аналогичная ситуация сложится в отношении ст. 54.1 НК РФ. Однако пытаясь резюмировать все сформированные в настоящий момент подходы, можно сказать, что в составе расходов в соответствии со ст. 252 НК РФ и с учетом ст. 54.1 НК РФ принимаются затраты:

- имеющие деловую цель и экономический смысл с учетом конкретной экономической деятельности налогоплательщика и связанные с этой деятельностью;
- подтвержденные документами, содержащими достоверную информацию о всех объектах и лицах, указанных в таких документах;
- совершенные в рамках реальных экономических отношений и действий налогоплательщика;
- не преследующих единственную цель в виде получения налоговой выгоды;
- совершенных во взаимоотношениях с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик предпринял все доступные для него и разумные в рамках конкретных хозяйственных обстоятельств меры по исследованию его правоспособности, дееспособности и экономических возможностей.

1.4.2. Расходы подразделяются на группы. В первую очередь расходы делятся на:

- реализационные (связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг);
- внереализационные (расходы по уплате процентов по долговым обязательствам, отрицательные курсовые разницы, судебные расходы и арбитражные сборы и т.д.).

⁷⁴ Письмо ФНС России от 19.01.2018 г. N ЕД-4-2/889.

В сущности, основное различие между данными видами расходов заключается в степени участия расходов в опосредовании основной деятельности: реализационные расходы необходимы для ведения основной деятельности (чтобы произвести хлеб потребуется мука, чтобы изготовить документы потребуется бумага и чернила), а внереализационные расходы представляют собой затраты, сопутствующие основной деятельности или в целом экономической деятельности, но не участвующие непосредственно в выработке продукции затрат (не задействованные в оказании услуг, выполнении работ).

Реализационные расходы подразделяются на:

1) *материальные расходы* (сырье и материалы, используемые в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), инструменты для производства работ и оказания услуг, не являющихся основными средствами (например, степлеры, печати и т.д.);

2) *расходы на оплату труда* (непосредственно оплата труда, так и предусмотренные трудовым законодательством компенсации, а также суммы страховых взносов);

3) *суммы начисленной амортизации* (это расходы, которые принимаются к вычету в отношении **амортизируемого имущества**, относящимся к основным средствам - это имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика по общему правилу на праве собственности (но есть исключения), используются им для извлечения дохода, со сроком полезного использования более 12 месяцев первоначальной стоимостью более 100 000 рублей. К такого рода имуществу обычно относятся помещения и здания, необходимые для основной деятельности, станки и оборудование. Данные виды имущества подразделяются на группы в зависимости от срока его использования в соответствии с установленными НК РФ порядками расчета амортизации (ст. 257-258 НК РФ), и в расходы включается не вся сумма затрат на приобретение такого имущества единовременно, а по частям в размере рассчитанных сумм амортизационных отчислений (ст. 259 НК РФ), разделенных на несколько налоговых периодов. Условно говоря, затраты на приобретение **помещения нотариальной конторы** учитываются не сразу в году приобретения, а в течение нескольких лет, пока такое помещение используется и не продано;

4) *прочие расходы* (все иные расходы, которые связаны с производством и реализацией по основной деятельности налогоплательщика).

Кроме того, при методе начисления реализационные расходы подразделяются также на:

1) *прямые* (расходы учитываются в составе текущего налогового периода по мере реализации продукции, работ, услуг);

2) *косвенные* (расходы учитываются в составе текущего налогового периода в полном объеме).

Виды расходов, которые относятся к прямым и косвенным определяются налогоплательщиком в его учетной политике с учетом требований НК РФ.

Внереализационные расходы на виды не подразделяются и их примерный перечень предусмотрен в ст. 265 НК РФ. При этом перечень данных расходов не является закрытым.

Важно отметить, что все перечни расходов, как реализационных, так и внереализационных, указанные применительно к какому-либо виду расходов являются примерными.

1.4.3. Разделение расходов существует не ради самого разделения, а выполняет несколько задач:

- позволяет производить учет расходов для целей налогообложения с учетом их экономической сущности;

- участвует в распределении информации о произведенных расходах при декларировании (на основе классификации расходов происходит выбор соответствующих граф декларации);

- определяет **момент признания каждого вида расходов** в целях отнесения их к соответствующему налоговому периоду⁷⁵.

В соответствии с гл. 25 НК РФ момент признания расходов главным образом зависит от метода учета такого рода расходов - это либо метод начисления (ст. 272 НК РФ), либо кассовый метод (ст. 273 НК РФ).

При *методе начисления* момент признания расходов определяется независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты в соответствии с правилами ст. 318-320 НК РФ: в зависимости от условий договоров с контрагентами, процесса использования материальных расходов в процессе деятельности и начисления амортизации. По общему правилу, такой метод предусмотрен для всех организаций. Например, датой прочих расходов в части, например, расходов на бухгалтерские услуги является не дата фактического платежа по договору, а дата расчетов

⁷⁵Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017, С. 241.

в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов.

При *кассовом методе* расходы признаются после их фактической оплаты. При этом, возможность применения кассового метода ограничена: правом на его использование обладают организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Однако в гл. 23 НК РФ прямо не указано, что на физических лиц, действующих как индивидуальные предприниматели или нотариусы, занимающиеся частной практикой, распространяются также нормы гл. 25 НК РФ о порядке признания расходов, в том числе возможность применения метода начисления или кассового метода.

Наоборот, п. 2 ст. 54 НК РФ предусмотрено, что индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Приказом Минфина России N 86н, МНС России N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 утвержден Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее - Порядок), п. 13 которого предусмотрено, что доходы и расходы отражаются в книге учета кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, за исключением случаев, предусмотренных Порядком. При этом, в пп. 1 - 3 п. 15 для материальных расходов момент признания таких расходов был сформулирован не как для кассового метода, а как для метода начисления.

Однако Решением ВАС РФ от 08.10.2010 N ВАС-9939/10 п. 13 и пп. 1 - 3 п. 15 Порядка признаны не соответствующими НК РФ и недействующими. В частности, ВАС РФ отметил, что порядок признания доходов и расходов может регулироваться только на законодательном уровне. В данном случае имеется ст. 221 НК РФ, в которой указано, что состав расходов определяется в соответствии с гл. 25 НК РФ, следовательно, сделал вывод ВАС РФ, данная отсылка означает не просто определение состава расходов, но и момента их признания в определенном налоговом периоде. Данный вывод тем более логичен, поскольку одной из целей классификации расходов является определение момента их признания с учетом экономических характеристик таких расходов и публичных интересов в недопущении "размывания" налоговой базы.

В этой связи, поскольку момент признания расходов регулируется в соответствии с гл. 25 НК РФ, то такой момент напрямую связан с выбранным способом учета расходов - методом начисления или кассовым методом, если же у индивидуального предпринимателя имеется право на его использование. Следовательно, исключительно кассовый метод не может быть предусмотрен в соответствии с Порядком, поэтому должны действовать нормы гл. 25 НК РФ, в соответствии с которыми все доходы должны признаваться в соответствии с методом начисления, если не имеется права на использование кассового метода и это право не было реализовано. Более того, установленные пп. 1-3 п. 15 Порядка особенности признания материальных расходов, не свойственные кассовому методу, не должны применяться.

Вышесказанный вывод ВАС РФ подтвердил в Постановлении Президиума от 08.10.2013 N 3920/13. Аналогичные выводы также содержатся в Определениях ВС РФ от 27 марта 2015 г. N 308-КГ15-2132, от 6 мая 2015 г. N 308-КГ15-285 и ряде постановлений арбитражных судов⁷⁶.

Однако с таким подходом категорически не согласился Минфин России, по мнению которого положениями гл. 23 НК РФ, которая не содержит понятий "кассовый метод" или "метод начисления". Глава 23 НК РФ предусматривает особый порядок учета доходов и расходов в целях исчисления НДФЛ. Отсылка абз. 2 п. 1 ст. 221 НК РФ к порядку определения расходов, установленному гл. 25 НК РФ, **касается только состава расходов**, а не порядка их учета (в том числе в части момента их признания). Применение иных методов учета расходов предпринимателями законодательством РФ не предусмотрено⁷⁷.

При этом, позиция Минфина России была поддержана и судами: так, АС ЗСО в одном из своих постановлений указал, что в Решении ВАС от 08.10.2010 N ВАС-9939/10 не имеется вывода о возможности применения метода начисления⁷⁸, в другом АС ЗСО указал, что в гл. 23 НК РФ не используются такие понятия, как "кассовый метод" или "метод начисления", так как в ней предусмотрен особый порядок учета доходов и расходов⁷⁹. Предприниматели могут применять нормы гл. 25 НК РФ только в части порядка определения состава расходов для целей исчисления НДФЛ.

⁷⁶ Постановления ФАС ЗСО от 11.10.2011 по делу N А46-2365/2011, от 18.05.2012 N А27-7576/2011, ФАС ПО от 17.10.2012 по делу N А57-3568/2012, АС ВВО от 05.05.2016 по делу N А82-9572/2015, АС МО от 20.04.2015 по делу N А41-64385/2013, АС СКО от 22.12.2014 по делу N А53-13040/2013.

⁷⁷ Письма Минфина России от 16.04.2012 N 03-04-05/8-512, от 16.07.2013 N 03-04-05/27723, от 16.07.2014 N 03-04-05/34662, от 30.06.2016 N 03-04-05/38420.

⁷⁸ Постановление АС ЗСО от 22.04.2015 по делу N А81-5094/2012.

⁷⁹ Постановление АС ЗСО от 20.02.2014 по делу N А81-5094/2012.

Надо сказать, что в идее Минфина России и поддержавших его судов имеется рациональное зерно в части того, что во всяком случае момент определения доходов прямо регулируется гл. 23 НК РФ и он включает в себя как черты кассового метода (например, в части денежной формы доходов кроме заработной платы), так и метода начисления (например, в отношении заработной платы, доходам в форме командировочным) – в ст. 223 НК РФ. А методы расходов и доходов должны между собой корреспондировать, в противном случае произойдет разрыв между получаемыми доходами и производимыми расходами для их получения. Однако гл. 23 НК РФ никак не регулируется вопрос момента признания расходов, оперируя в ст. 221 НК РФ лишь формулировкой «фактически понесенные расходы», что в контексте всего НК РФ совершенно не означает только непосредственно осуществленный расход.

С учетом изложенного, в настоящий момент имеет место однозначная неопределенность законодательного регулирования момента признания расходов по НДФЛ для целей учета профессиональных вычетов. Данное обстоятельство в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) позволяет индивидуальным предпринимателям, а также **нотариусам**, которые подчиняются п. 2 ст. 54 и ст. 221 НК РФ, а также правилам Порядка, выбрать один из возможных вариантов:

1) либо использовать метод начисления или кассовый метод (если будет иметься право на его использование) в соответствии с гл. 25 НК РФ и соответствующими положениями о видах расходов и определять момент признания расходов в соответствии со ст. 272 НК РФ и ст. 318-320 НК РФ или 273 НК РФ;

2) либо учитывать расходы по их фактическому несению, с ограничениями, которые предусмотрены для отдельных видов расходов - например, в отношении амортизируемого имущества нельзя включить в расходы всю цену покупки в составе профессионального вычета в соответствии со ст. 221 НК РФ, а только через амортизационные отчисления либо воспользоваться имущественным вычетом при продаже.

Однако представляется, что первый вариант является более обоснованным с учетом сказанного выше и логики, изложенной в Решении ВАС РФ.

1.5. Резюмируя все вышесказанное относительно права **нотариусов** применить профессиональный вычет, можно сказать, что такой вычет предоставляется в отношении расходов, нотариусов, которые напрямую связаны с осуществлением ими их профессиональной деятельности и получением дохода от неё, оформлены документами в

соответствии с требованиями законодательства и составлены в условиях реальных взаимоотношений с проверенными контрагентами, а учтены им в порядке, выбранном для признания расходов порядке.

При этом, нужно учитывать, что универсальных формулировок, обосновывающих связанность того или иного расхода с нотариальной деятельностью, их экономический смысл в НК РФ не имеется, и практикой не выработано. Доказывание экономической обоснованности того или иного расхода при условии соответствия этих расходов критериям *документальной подтвержденности и достоверности, реальности* осуществленной операции - это всегда ситуативная и относительная история, в которой критерии экономической обоснованности наполняется *конкретным содержанием* в зависимости от сложившихся хозяйственных обстоятельств налогоплательщика, а также субъективного усмотрения должностного лица налогового органа или судьи.

Во втором пункте настоящего раздела приведены сформулированные на практике подходы к предоставлению профессионального вычета по отдельным расходам, которые обычно имеют место у нотариусов или у самозанятых граждан в смежных сферах и комментарии к ним.

Отметим, что ниже в комментариях не разбирается вопрос учета в составе профессионального вычета уплаты заработной платы сотрудникам, поскольку уплачиваемая по трудовым договорам заработная плата бесспорно относится к реализационным доходам и учитывается в составе расходов нотариуса.

2. Учет нотариусами отдельных видов расходов в составе профессионального вычета

2.1. Уплата членских взносов

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей (подп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В этой связи, в составе профессиональных налоговых вычетов нотариусов, занимающихся частной практикой, учитываются фактически произведенные и документально подтвержденные расходы по уплате членских взносов, перечисленных на

общие нужды нотариальной палаты, в размерах, установленных общим собранием членов нотариальной палаты в соответствии со статьей 27 ОЗН⁸⁰.

Данное разъяснение также относится к членским взносам, уплачиваемым в соответствии со ст. 103.1 ОЗН в размере 50% нотариального тарифа, взимаемого за регистрацию уведомлений о залоге движимого имущества, удерживается ФНП при направлении нотариусу для регистрации уведомления о залоге. Подтверждающими документами могут быть, в частности, выписки с банковского счета либо иные документы, свидетельствующие о факте уплаты членского взноса⁸¹.

2.2. Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование

Абзацем 9 статьи 221 НК РФ установлено, что к расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах для видов деятельности (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период в установленном законодательством о налогах и сборах порядке, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, начисленные либо уплаченные им за соответствующий период.

Суммы расходов нотариуса, занимающегося частной практикой, на уплату страховых взносов на обязательное медицинское страхование, на обязательное пенсионное страхование в фиксированном размере и в размере 1 процента от дохода, превышающего 300 000 рублей, а также страховых взносов, уплаченных с выплат работникам, произведенных нотариусом в текущем налоговом периоде, включаются в состав профессионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц этого налогового периода при наличии документов, подтверждающих указанные расходы⁸².

2.3. Расходы на обучение нотариуса

Согласно пп. 23 п. 1 ст. 264 гл. 25 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика в порядке, предусмотренном п. 3 данной статьи НК РФ. В соответствии с п.3 статьи 264 Кодекса, в частности, предусмотрено, что такие расходы включаются в состав прочих

⁸⁰ Письмо УФНС России по г. Москве от 03.06.2009 N 20-15/2/056701@, Письмо Минфина России от 30.12.2014 N 03-04-05/68708.

⁸¹ Письмо ФНС от 15.08.2016 г. N ГД-4-11/14914@; Письмо Минфина России от 24.08.2016 г. N 03-04-09/49447.

⁸² Письма Минфина России от 06.02.2017 г. N 03-15-07/6070, от 10.04.2017 г. N 03-04-05/21144.

расходов, если обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус. При этом, действующее законодательство не обязывает нотариусов, занимающихся частной практикой, согласовывать с нотариальными палатами организацию и программы своей подготовки в целях повышения профессиональной квалификации.

Следовательно, если обучение нотариуса по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка осуществлялись на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус, и имеются документы, подтверждающие получение образовательной услуги (диплом, сертификат, аттестат и т.п.), ее стоимость и фактическую оплату (платежные документы), нотариус имеет право включить их в состав профессионального налогового вычета, предусмотренного ст. 221 НК РФ⁸³.

При этом в Письме от 12.12.2012 г. N ЕД-4-3/21174@ ФНС приходила к другому выводу: расходы по повышению квалификации, организованному нотариусом самостоятельно, без согласования с нотариальной палатой, не подлежат учету в составе профессиональных налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Представляется, что разъяснения Минфина России соответствуют действующему законодательству и ими стоит руководствоваться для оценки налоговых последствий.

В то же время, по мнению Минфина России, поскольку нотариусы не состоят с нотариальными палатами в трудовых отношениях, последние не имеют возможности направлять нотариусов в командировки в смысле трудового законодательства РФ, а, следовательно, не могут включаться в расходы «командировочные» и иные расходы, связанные с направлением на обучение. Между тем, с таким подходом нельзя согласиться в случае, если расходы в связи с участием в обучении несут сами нотариусы – для них такие расходы являются необходимо связанными с участием в обучении, пускай даже непосредственно не происходит оплата таких расходов образовательной организацией. Данное актуально также для случаев участия нотариусов в конференциях и семинарах, по результатам которых нотариусы получают сертификаты и свидетельства о повышении

⁸³ Письмо Минфина России от 28.10.2015 г. N 03-04-07/61977.

квалификации или приобретении профессиональных навыков. В этой связи, в любом случае в состав расходов должны включаться расходы на проживание и прибытие к месту проведения обучения, если они являются частью оплаты за обучение. В иных случаях в расходы должны включаться такие затраты, если они были необходимо связаны с участием в освоении образовательных программ (билет в город проведения обучения, чеки гостиницы, расположенной в городе, где проходит обучение и т.д.).

2.4. Расходы на аренду помещения

Если нотариальная деятельность осуществляется в арендуемом помещении, то нотариус имеет право применить вычет в размере уплаченных арендных платежей при условии их документального подтверждения. В целях документального подтверждения указанных расходов могут быть документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства РФ, в том числе заключенный договор аренды, график арендных платежей, документы, подтверждающие оплату арендных платежей, акт приемки-передачи арендованного имущества⁸⁴.

2.5. Оплата коммунальных услуг, если контора расположена в жилом помещении

По мнению контролирующих органов, поскольку коммунальные услуги подлежат уплате вне зависимости от целей использования жилого помещения, то такие расходы не обязательно связаны с извлечением дохода и, следовательно, по общему правилу учесть такие расходы нельзя. Однако, такие расходы все же могут быть учтены при выполнении следующих условий:

- если жилое помещение используется в целях нотариальной деятельности;
- в нем отсутствуют помещения, предназначенные для проживания;
- документально подтвержденные расходы на оплату коммунальных услуг;
- размер потребляемых коммунальных услуг зависит от их фактического потребления в ходе осуществления нотариальной деятельности⁸⁵.

В то же время, суды не всегда поддерживают данный подход. Так, применительно к осуществлению деятельности адвокатом в жилом помещении, суд сделал вывод, что расходы на коммунальные услуги в таком случае не являются связанными с осуществлением адвокатской деятельности. Правда, в рассмотренном случае адвокат проживал в той же квартире, в которой осуществлял свою деятельность⁸⁶.

⁸⁴ Письмо ФНС РФ от 20.11.2012 г. N ЕД-4-3/19532@; Письмо УФНС России по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@.

⁸⁵ Письма Минфина России от 19.03.2007 N 03-04-05-01/84, от 25.10.2012 г. N 03-04-08/4-3.

⁸⁶ Определение Московского городского суда от 06.02.2012 по делу N 33-3353.

Думается, что в данном вопросе важен факт использования жилого помещения именно для осуществления нотариальной деятельности. Поэтому вычет расходов возможен, если нотариус сможет доказать, что он и члены его семьи проживают по другому адресу, в помещении не имеется спальных мест. Однако сам факт отнесения имущества к жилому в значительной степени повышает риск отказа в учете расходов.

2.6. Учет расходов на приобретение помещения для размещения нотариальной конторы.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются, в частности, расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

Таким образом, расходы нотариуса на приобретение нежилого помещения (доли в нем) погашаются постепенно через амортизационные отчисления⁸⁷.

Аналогичные разъяснения Минфин России дает для ситуации, когда нотариус приобрел жилое помещение и в дальнейшем перевел его в нежилое. При этом, не имеет значения вопрос того, что в момент использования недвижимого имущества оно относилось к разряду жилых помещений – главное, что оно использовалось для нотариальной деятельности и соответствовало критериям отнесения имущества к амортизируемому (с учетом срока полезного использования (более 12 месяцев) и его стоимости (более 100000 руб.)⁸⁸. Точно такая же позиция была изложена в Определении КС РФ от 24.01.2013 N 23-О.

ВС РФ выразил позицию о том, что учет расходов в составе амортизационных отчислений возможен для нотариуса после покупки нежилого помещения и постановки его на учет в качестве объекта амортизируемого имущества, при условии осуществления в нем своей профессиональной деятельности⁸⁹. При этом, такие расходы возможно принять к вычету только после перевода помещения из жилого в нежилое (если оно изначально приобреталось как жилое)⁹⁰. Такого же подхода придерживаются иные суды общей юрисдикции: расходы на покупку квартиры в жилом доме, ее переоборудование и ремонт не подлежат учету в составе профессиональных налоговых вычетов налогоплательщика,

⁸⁷ Письма Минфина России от 25.01.2008 N 03-04-05-01/16, от 02.08.2012 N 03-04-05/3-906.

⁸⁸ Письмо Минфина России от 11.01.2009 N 03-04-05-01/1.

⁸⁹ Определение ВС РФ от 23.07.2008 N 50-В08-1.

⁹⁰ Определение ВС РФ от 31.05.2007 N 53-В07-2.

предусмотренных ст. 221 НК РФ. Учесть такие расходы можно только после перевода квартиры в нежилое помещение⁹¹.

Представляется, что в данном вопросе важен факт использования имущества исключительно для нотариальной деятельности, вне зависимости от того, какое назначение у него. Однако с учетом негативной практики, нотариусу потребуется приложить усилия для обоснования того, что жилое помещение приобреталось и использовалось только для целей осуществления нотариальной деятельности.

2.7. Расходы на вознаграждение временно исполняющего обязанности, не работающего в нотариальной конторе на основании трудового договора

По мнению Минфина России, поскольку в соответствии с абз. 1 ст. 21 ОЗН за исполнение обязанностей нотариуса при отсутствии трудового договора лицо, временно его замещающее, получает денежное вознаграждение, обусловленное соглашением, то сумма вознаграждения не включается в налоговую базу нотариуса и является доходом лица, временно исполняющего обязанности. Поскольку сумма вознаграждения не включается в налоговую базу нотариуса, соответственно, не подлежит применению и профессиональные вычеты на сумму вознаграждения лица, временно замещающего нотариуса⁹².

В свою очередь, нотариус обязан удержать суммы НДФЛ из доходов ВРИО и перечислить их в бюджет, поскольку в данном случае ВРИО действует как физические лицо, которые получает доходы в отношениях с нотариусом по гражданско-правовому договору.

2.8. Расходы на аренду квартиры для целей проживания в районе нахождения нотариально конторы

Если нотариус осуществляет свою профессиональную деятельность вдали от своего места постоянного жительства и в связи с этим вынужден арендовать квартиру для проживания вблизи от своего места работы, расходы на такую аренду не включаются в составе профессионального вычета. По мнению контролирующего органа, такие расходы не связаны с непосредственным осуществлением деятельности, поскольку по месту аренды квартиры нотариальная деятельность не осуществляется⁹³.

2.9. Расходы на приобретение товаров в рознице (канцелярские товары, бытовая химия)

⁹¹ Определение Ленинградского областного суда от 13.06.2013 N 33-2700/2013, Апелляционное определение Московского городского суда от 18.10.2013 по делу N 11-34171, Определение Московского городского суда от 06.02.2012 по делу N 33-3353.

⁹² Письмо Минфина России от 09.06.2012 N 03-04-05/3-712.

⁹³ Письмо Минфина России от 01.02.2011 г. N 03-04-05/3-45.

Само по себе приобретение товаров, необходимых для нотариальной деятельности, у продавцов розничной торговли не свидетельствует о том, что такие товары приобретались для личных нужд нотариуса, а не для осуществления им деятельности. Важна цель приобретения таких товаров, а не сфера, в которой работает продавец таких товаров, тем более не имеет значения наименование договора, названия его сторон либо обозначения способа передачи товара в тексте документа (п. 5 Постановление Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки").

Следовательно, документы, подтверждающие приобретение товаров в розничной продаже, могут приниматься в качестве документально подтверждения произведенных расходов, если соответствуют требованиям, предъявляемым к ним законом. В частности, в качестве подтверждения может использоваться товарный чек, образец которого утвержден в Письме ФНС России от 21.08.2009 N ШС-22-3/660@. При этом такие реквизиты, как "кем приобретен товар (Ф.И.О., статус)" и "подтверждение, что товар приобретается для использования в профессиональной деятельности", в товарном чеке, являющемся одним из документов, подтверждающих расходы при покупке товара в розницу, не предусмотрены⁹⁴.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (в частности, на содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

При осуществлении нотариальной деятельности нотариус подготавливает документы, отвечает на обращения, направляет запросы, в том числе с использованием средств почтовой связи. Кроме того, нотариус обязан содержать помещение нотариальной конторы в пригодном для осуществления нотариальной деятельности состоянии.

Таким образом, нотариус вправе учитывать при определении налоговой базы по НДФЛ расходы на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии для уборки помещения, используемого под нотариальную контору⁹⁵. Нотариус имеет право учитывать в составе расходов затраты на приобретение почтовых конвертов⁹⁶, а также канцелярских принадлежностей⁹⁷.

⁹⁴ Письма УФНС России по г. Москве от 20.08.2010 г. N 20-14/2/087846@, от 19.08.2010 N 20-14/2/087733@.

⁹⁵ Письмо УФНС России по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@.

⁹⁶ Решение Куйбышевского районного суда города Омска от 14 марта 2007, оставленное без изменения Определением ВС РФ от 23.07.2008 N 50-В08-1.

⁹⁷ Письмо УФНС РФ по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@

2.10. Расходы на бухгалтерское обслуживание (учета доходов и расходов нотариуса)

В соответствии с пп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями. В то же время на нотариусов не возложена обязанности по ведению бухгалтерской отчетности – нотариусы обязаны вести учет своих доходов и расходов в предусмотренном НК РФ порядке. В этой связи, пп. 49 п. 1 указанной статьи предусмотрена возможность учета всех прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Поскольку нотариус обязан вести учет своих доходов и расходов и такой учет может быть организован силами сторонних организаций, предоставляющих бухгалтерские услуги, то нотариус может включить в расходы по НДФЛ затраты на оплату ведения сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями учета его доходов и расходов⁹⁸.

2.11. Транспортные расходы

По мнению контролирующих органов, затраты нотариуса на проезд на личном автомобиле или общественном транспорте от места жительства до нотариальной конторы или в связи с выполнением нотариальных действий вне помещения нотариальной конторы, не являются расходами, непосредственно связанными с осуществлением деятельности нотариуса, в том числе в ситуации, когда такие расходы подтверждены билетами на общественный транспорт и чеками АЗС⁹⁹. Аналогичный вывод сделан относительно возможности учесть расходы на ремонт (техническое обслуживание) транспортного средства. В данном случае не имеется возможности установить, были ли совершены данные затраты в связи с личными нуждами нотариуса (полностью или в какой-то части) или в связи с необходимостью осуществлять нотариальную деятельность – ни билеты общественного транспорта, ни чеки АЗС не содержат информации о пути следования нотариуса. Не подтверждают такую информацию заказ-наряды автомобильных сервисов. Кроме того, в одном из судебных постановлений, суд отметил, что нотариус не лишен права требовать возмещения транспортных расходов в

⁹⁸ Письма УФНС России по г. Москве от 27.10.2006 N 28-10/95242, от 01.04.2009 N 20-12/2/030421@, от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@.

⁹⁹ Письмо Минфина России от 23.11.2009 N 03-04-05-02/15, Письмо УФНС РФ по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@

соответствии со ст. 22 ОЗН, в случае если для совершения нотариального действия потребовались дальние поездки¹⁰⁰.

Однако, по нашему мнению, в предложенных обоснованиях происходит смешение экономической обоснованности и документальной подверженности. Вряд ли транспортные расходы на проезд в нотариальную контору сами по себе нельзя признать связанными с осуществлением нотариальной деятельности - без самого нотариуса нотариальная контора не будет работать, если он не сможет добраться до своей конторы. Однако другое дело, что подтвердить направление и цель таких поездок только чеками и билетами проезда в общественном транспорте невозможно, а, следовательно, нельзя подтвердить документами связь расходов с нотариальной деятельностью. К аналогичному выводу пришел и КС РФ в Определении от 01.12.2009 N 1553-О-П применительно к вопросу учета расходов на аренду нотариусом автомобиля, в котором указал, что: «положения ст. ст. 221 и 264 НК РФ не могут рассматриваться как исключаящие возможность учета расходов на арендованный транспорт, используемый нотариусами для себя и для нанятых им работников в целях проезда к месту работы, при применении профессионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц. Нотариусы при осуществлении своей деятельности могут использовать как личный, так и арендованный автотранспорт в случаях, когда сеть общественного транспорта в соответствующей местности развита недостаточно. В этих случаях расходы на содержание и использование автотранспорта, произведенные в целях осуществления нотариальной деятельности и подтвержденные необходимыми документами, подлежат учету частным нотариусом при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц. Иное приводило бы к нарушению конституционных прав нотариусов как налогоплательщиков».

В подтверждение вышесказанного в одном из своих писем налоговый орган все-таки признал возможность учета расходов на затраты нотариуса на ГСМ с учетом особенностей его профессиональной деятельности (нотариус был назначен в два округа), но при условии подтверждения поездок путевыми листами, оформленными самим налогоплательщиком, с указанием километража пробега, расчетом расхода ГСМ и чеками ККТ на приобретение ГСМ¹⁰¹.

На необходимость оценки вовлеченности транспортного средства в профессиональную деятельность, связь получение дохода с использованием транспортного средства указывается и в судебных постановлениях, принятых после

¹⁰⁰ Апелляционное определение Рязанского областного суда от 26.07.2017 N 33а-1604/2017.

¹⁰¹ Письмо ФНС РФ от 23.07.2008 N 3-5-04/305@.

Определения КС РФ № 1553-О-П. По мнению суда, недопустимо предоставление вычета, если транспортное средство является только атрибутом удобства передвижения, а не является частью механизма получения дохода¹⁰². В другом деле суд указал, что: «в материалы дела не представлены доказательства того, что автомобиль использовался нотариусом только для осуществления нотариальной деятельности: отсутствуют путевые листы, журнал регистрации заявок необходимых для использования транспортного средства, расходы на приобретение ГСМ, учет километража и другие доказательства которые обосновали бы, что автомобиль использовался непосредственно на нотариальную деятельность. Личный автомобиль нотариуса не является средством труда, в силу чего он не относится к основным средствам непосредственно используемым нотариусом при осуществлении нотариальной деятельности¹⁰³».

Одним из вариантов обоснования расходов на приобретение транспортного средства является учет его в качестве основного средства нотариуса с последующим учетом расходов на приобретение этого транспортного средства в составе амортизационных отчислений, а также расходов на его содержание. Однако представляется, что даже в таком случае будет необходимо обосновать перед налоговыми органами степень вовлеченности данного средства именно в деятельность нотариальной конторы: в частности, необходимость использования личного мобильного транспорта при осуществлении нотариальных действий вне помещений нотариальной конторы, обеспечения оперативного прибытия нотариуса по месту нахождения нотариальной конторы при срабатывании пожарной или охранной сигнализаций, обеспечения в том числе сохранности документов при совершении действий вне нотариальной конторы и др. Кроме того, для обоснования расходов на ГСМ потребуются путевые листы, журнал регистрации заявок необходимых для использования транспортного средства, расходы на приобретение ГСМ, учет километража.

2.12. Приобретение питьевой воды для сотрудников нотариальной конторы, иных продуктов

1. Приобретение воды: В ряде своих писем налоговые органы рассмотрели вопрос учета расходов нотариуса на приобретение минеральной воды для сотрудников нотариальной конторы. С одной стороны, налоговая служба со ссылкой на ст. 209 ТК РФ указала, что к условиям труда относятся совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника,

¹⁰² Апелляционное определение Мурманского областного суда от 22.07.2015 N 33-2132/2015, Апелляционное определение Московского городского суда от 06.04.2016 по делу N 33а-7973/2016.

¹⁰³ Апелляционное определение Оренбургского областного суда от 12.12.2012 по делу N 33-7696/2012.

и работодатель обязан обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей. Кроме того, на работодателя возлагается обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда (ст. 223 ТК РФ). С другой стороны, контролирующие органы отметили, что по документам приобретения минеральной воды невозможно определить экономическую оправданность приобретения таких товаров: необходимо ли эта вода для организации трудового процесса или нет, употреблялась ли она сотрудниками нотариальной конторы или же использовалась в иных целях. В этой связи, был предложен такой вариант: расходы на приобретение питьевой воды учитываются в составе профессиональных налоговых вычетов при исчислении налоговой базы по НДФЛ при наличии санитарно-эпидемиологического заключения о непригодности для питья воды, подаваемой системой водоснабжения в нотариальную контору. Если качество водопроводной воды в нотариальной конторе соответствует санитарно-эпидемиологическим правилам и нормативам, то дополнительные расходы по приобретению питьевой воды являются экономически неоправданными расходами¹⁰⁴.

С вышеуказанными доводами не согласились суды применительно к налогообложению индивидуальных предпринимателей и организаций: по мнению судей, предоставление сотрудникам питьевой воды является одним из мероприятий, осуществляемых обществом, по созданию нормальных условий труда для своих работников, следовательно, являются экономически оправданными и подлежащими учете в составе расходов¹⁰⁵.

Минфин России в своих письмах в целом поддержал позицию судов по этому вопросу¹⁰⁶.

Представляется, что во избежание лишних споров с контролирующими органами целесообразно заключить договор с поставщиком питьевой воды, в договоре, а также в накладных указать в качестве адреса доставки питьевой воды адрес нахождения нотариальной конторы, оплату оформлять также с выдачей поставщиком воды товарного чека.

2. Еда и напитки при официальных мероприятиях: Относительно включения в состав профессионального вычета расходов на еду и спиртные напитки при проведении официальных мероприятий для приема клиентов, то имеются разъяснения применительно

¹⁰⁴ Письмо ФНС России от 10 марта 2005 г. N 02-1-08/46@; Письма УФНС РФ по г. Москве от 30.01.2009 N 19-12/007411, от 17.04.2009 г. N 20-14/2/037464@.

¹⁰⁵ Постановления ФАС МО от 13.08.2008 N КА-А40/7595-08, от 08.04.2009 N КА-А40/231-09-2, от 05.05.2009 N КА-А40/3335-0, ФАС СКО от 16.11.2010 N А32-16552/2009, Определения ВАС РФ от 10.08.2009 N ВАС-10293/09, от 30.05.2008 N 6728/08.

¹⁰⁶ Письма Минфина России от 09.07.2012 N 03-03-06/1/332, от 21.11.2013 N 03-03-06/1/50213.

к адвокатской деятельности, в соответствии с которыми соответствующие расходы могут быть учтены в составе представительских расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период¹⁰⁷. При этом, состав таких продуктов и напитков налоговым законом не регулируется¹⁰⁸.

3. *Оплата обедов в офис*: В одном из дел суд пришел к выводу, что услуги по предоставлению обедов в офис также не являются расходами, связанными с нотариальной деятельностью заявителя¹⁰⁹.

В то же время, нотариус обязан обеспечивать нормальные условия труда для своих сотрудников, а также выполнять взятые на себя обязанности по трудовым договорам. Представляется, что если обеспечение обедами является обязанностью его как нотариуса по созданию условия труда сотрудников, то такие расходы должны приниматься к вычету.

2.13. Расходы на страхование профессиональной деятельности

В соответствии со ст. 18 ОЗН нотариус, занимающийся частной практикой, обязан заключить договор или договоры страхования гражданской ответственности нотариуса при осуществлении им нотариальной деятельности со страховой организацией, аккредитованной Федеральной нотариальной палатой, а также в размерах, указанных в данной статье. Нотариус не вправе выполнять свои обязанности и совершать нотариальные действия без заключения указанного договора страхования гражданской ответственности.

Согласно пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Таким образом, страхование профессиональной деятельности является одним из условий осуществления такой деятельности и непосредственно связана с ней. Следовательно, расходы на страхование могут быть учтены в составе профессионального вычета¹¹⁰.

2.14. Расходы на приобретение оргтехники для нотариальной конторы

При приобретении оргтехники (компьютеров, копировальных аппаратов, сканеров, МФУ) и так далее контролирурующие органы не выражают сомнений в том, что такие расходы должны учитываться в составе профессиональных вычетов. Между тем, для

¹⁰⁷ Письма Минфина России от 16.08.2006 N 03-03-04/4/136, от 25.03.2010 N 03-03-06/1/176, от 02.02.2012 N 03-04-05/3-105.

¹⁰⁸ Постановление ФАС ПО от 15.01.2013 N А55-14189/2012.

¹⁰⁹ Определение Московского городского суда от 16.11.2011 по делу N 33-34924.

¹¹⁰ Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.01.2009 N 18-12/2/003350@.

осуществления основной деятельности используются как основные средства, так и товары, расходуемые по мере их использования при оказании услуг (работ). Соответственно расходы на первые осуществляются посредством амортизационных отчислений, а вторые учитываются в порядке, предусмотренном для материальных расходов – по мере их использования. Следовательно, если срок полезного использования оргтехники составляет более 12 месяцев и её стоимость превышает 100000 руб., то расходы на такую оргтехнику учитываются посредством амортизационных отчислений. В ином случае такие расходы относятся к материальным расходам¹¹¹.

2.15. Расходы на ремонт помещения нотариальной конторы

Расходы на ремонт помещения нотариальной конторы могут быть приняты в качестве вычетов в случае, если такое помещение, в том числе с назначением: жилое, использовалось для осуществления нотариальной деятельности¹¹².

В одном из писем Минфин России сделал вывод, что не могут быть приняты в качестве профессионального вычета расходы на реконструкцию квартиры, если такие расходы были произведены до перевода помещения в нежилое¹¹³. К такому же выводу пришел и ВС РФ в одном из своих Определений: расходы на покупку квартиры в жилом доме, ее переоборудование и ремонт, а также затраты, связанные с переводом этой квартиры в нежилое помещение под офис нотариальной конторы, не подлежат учету в составе профессиональных налоговых вычетов налогоплательщика¹¹⁴.

Также расходы нотариуса на благоустройство прилегающей к нотариальной конторе территорий, по мнению Минфина России, не подлежат учету в составе профессионального вычета¹¹⁵.

2.16. Расходы на приобретение визитных карточек и иных рекламных материалов.

Затраты на изготовление визиток при исчислении налога на прибыль включаются в состав рекламных расходов в соответствии с пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ и учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ (п. 4 ст. 264 НК РФ)¹¹⁶.

2.18. Оплата услуг сторонних лиц и организаций

¹¹¹ Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.10.2008 N 28-10/099058.

¹¹² Письмо ФНС РФ от 31.01.2008 N 04-2-02/0427.

¹¹³ Письмо Минфина России от 09.07.2007 г. N 03-04-05-01/217.

¹¹⁴ Определение ВС РФ от 21.01.2009 N 16-В08-25.

¹¹⁵ Письмо Минфина России от 09.07.2007 N 03-04-05-01/217.

¹¹⁶ Письма УФНС России по г. Москве от 26.10.2007 N 20-12/102557; Постановление ФАС ВСО от 16.10.2008 N А33-14100/07-Ф02-5023/08.

В одном из своих Определений ВС РФ указал, что не являются связанными с деятельностью нотариуса расходы, которые были совершены на приобретение услуг, связанных с «проверкой фактического местонахождения объекта недвижимости; проверкой возможности обращения взыскания на объект недвижимости как на предмет залога; проверка наличия выявленных/невыявленных притязаний третьих лиц на объект недвижимости; проверкой наличия иных существенных обстоятельств, связанных с объектами недвижимости, могущих существенно измениться, что может привести к изменению условий или незаключению предполагаемой сделки; проверкой соответствия характеристик объектов недвижимости их фактическому состоянию, в том числе положению на земельном участке» при совершении различных нотариальных действий¹¹⁷. Такие действия выходили за грань нотариальных полномочий и задач, стоящих перед нотариусом.

В то же время, в законе нет ограничений, чтобы нотариус не мог учесть в составе расходов затраты на приобретение технических и консультационных услуг у сторонних организаций или индивидуальных предпринимателей, если такие услуги связаны с осуществлением нотариальной деятельности¹¹⁸. Точно также нотариус имеет право учесть расходы на услуги адвокатов и юристов по представлению интересов нотариуса в суде, поскольку необходимость участия в таких судах напрямую связано с вопросом обоснования законности действия нотариуса и его ответственности в случае нарушения законодательства в сфере совершения нотариальных действий. Последнее напрямую имеет связь с размером получаемых доходов.

При этом, нотариус должен проявлять должную осмотрительность при выборе своих контрагентов, изучить реальность их регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей или организаций, наличие у них регистрационных и учредительных документов¹¹⁹.

2.19. Расходы на оплату услуг охраны, сигнализации и пожарной охраны

Поскольку в соответствии с ОЗН нотариус обязан обеспечивать конфиденциальность полученной от заявителей информации, а также документов, составляемых при осуществлении нотариальной деятельности, обязан вести делопроизводство, материалы которого должны храниться определенное время и в установленном правилами объеме, нотариус при осуществлении своей профессиональной деятельности обязан обеспечить охрану такого рода информации и документов, в том

¹¹⁷ Определение ВС РФ от 01.10.2008 N 5-В08-80.

¹¹⁸ Определение Московского городского суда от 19.08.2010 по делу N 33-25867.

¹¹⁹ Определение Самарского областного суда от 01.10.2010 по делу N 33-9986.

числе от возможного хищения или повреждения от воздействия антропогенных или иных факторов. В этой связи, в состав расходов нотариуса включаются расходы на оплату охраны помещения нотариальной конторы, устройств сигнализации, установку и обслуживание систем пожарной охраны и сигнализации¹²⁰, а также специализированного охранного оборудования: сейфов, железных дверей, решеток на окнах. Такие расходы принимаются к вычету в составе прочих расходов в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При этом, важно иметь в виду, что если устройства охраны, пожарной сигнализации и пожаротушения, охранного оборудования могут использоваться более, чем в течение 12 месяцев и стоимость единицы оборудования или комплекса технически связанных объектов превышает 100000 руб., то такие расходы могут быть приняты только в составе амортизационных отчислений¹²¹.

2.20. Расходы на приобретение систем кондиционирования, увлажнителей воздуха, автоматов питьевой воды, иных улучшающих условия труда объектов

Согласно статье 163 ТК РФ работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Понятие условий труда установлено положениями статьи 209 ТК РФ. Так, под условиями труда следует понимать совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника.

На основании ст. 22 ТК РФ в состав обязанностей работодателя, в частности, входит:

- обеспечивать безопасность и условия труда, соответствующие государственным нормативным требованиям охраны труда;
- обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Кроме того, в обязанности работодателя в соответствии со ст. 226 ТК РФ включено финансирование мероприятий по улучшению условий и охраны труда работодателями (за исключением государственных унитарных предприятий и федеральных учреждений) осуществляется в размере **не менее 0,2 процента суммы** затрат на производство продукции (работ, услуг).

По мнению Минфина России, если специальное оборудование в офис для в виде увлажнителей воздуха, систем кондиционирования служат для обеспечения нормальных

¹²⁰ Письмо УМНС РФ по г. Москве от 22.12.2003 N 27-08/70659.

¹²¹ Письма Минфина России от 25.02.2009 N 03-03-06/4/6, от 16.12.2008 N 03-03-06/4/96.

условий труда, предусмотренных законодательством и специальными отраслевыми требованиями по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности, то расходы на такие предметы могут рассматриваться как связанные с необходимыми расходами работодателя и, следовательно, с его хозяйственной деятельностью¹²².

На основании п. 15, 18 Приказа Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н к мероприятиям по улучшению условий и охраны труда отнесены в том числе устройство новых и реконструкция имеющихся отопительных и вентиляционных систем в производственных и бытовых помещениях, тепловых и воздушных завес, установок кондиционирования воздуха с целью обеспечения нормального теплового режима и микроклимата, чистоты воздушной среды в рабочей и обслуживаемых зонах помещений; приобретение и монтаж установок (автоматов) для обеспечения работников питьевой водой; Устройство новых и (или) реконструкция имеющихся мест организованного отдыха, помещений и комнат релаксации, психологической разгрузки, мест обогрева работников, а также укрытий от солнечных лучей и атмосферных осадков при работах на открытом воздухе; расширение, реконструкция и оснащение санитарно-бытовых помещений.

Таким образом, если приобретение вышеуказанного оборудование предназначено для использования в помещении нотариальной конторы, то осуществление расходов на их покупку и установку являются связанными с нотариальной деятельностью затратами и подлежащими учету в составе профессиональных вычетов. При этом, если вышеуказанные объекты могут использоваться более, чем в течение 12 месяцев и стоимость единицы оборудования или комплекса технически связанных объектов превышает 100000 руб., то такие расходы могут быть приняты только в составе амортизационных отчислений

2.21. Расходы на оплату услуг связи

Как ранее указывалось, в состав расходов включаются расходы на обеспечение нормальных условий труда (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ). Также в состав расходов включаются затраты на оплату услуг телефонной, мобильной и иных видов связи (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Следовательно, расходы на оплату услуг телефонной, мобильной и иных видов связи должны приниматься к вычету, если данная связь необходима для осуществления нотариальной деятельности¹²³ (соответствующие номера указаны в вывеске нотариуса, на

¹²² Письма Минфина России от 03.10.2012 г. N 03-03-06/2/112, от 02.10.2015 N 03-03-06/56359.

¹²³ Письмо Минфина России от 19.03.2007 г. N 03-04-05-01/84.

его сайте, визитках, договорах на обеспечение всех видов охраны помещения и имущества нотариальной конторы).

В соответствии со ст. 188 ТК РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работодатель обязан возместить расходы, связанные с таким использованием.

Следовательно, если в соответствии с трудовым договором или ввиду наличия письменных заявлений сотрудников сотрудники используют личные мобильные телефоны в интересах нотариуса, и он такие расходы возмещает, то: 1) расходы на возмещения принимаются в составе профессионального вычета; 2) нотариус не должен удерживать НДФЛ из суммы таких возмещений, поскольку они не являются доходом сотрудника, поскольку расходы на такую мобильную связь совершены в интересах нотариуса, а не самого сотрудника¹²⁴.

2.22. Оплата расходов по договорам добровольного страхования сотрудников

В соответствии с пп. 16 ст. 255 НК РФ в составе расходов на оплату труда принимаются также расходы на добровольное личное страхование работников, заключаемые на срок не менее одного года, предусматривающие оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

2.23. Расходы на страхование имущества

В соответствии со ст. 263 НК РФ в состав расходов включаются также затраты на добровольное страхование основных средств, иного имущества, используемого для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Данные расходы включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат. Поскольку прочие

¹²⁴ Постановление ФАС МО от 28.01.2010 по делу N А40-2222/09-143-9, Постановление ФАС СКО округа от 18.06.2009 по делу N А53-14011/2008-С5-14, Постановление ФАС СЗО от 21.10.2008 по делу N А56-40623/2007.

расходы являются одной из групп расходов в составе расходов, признаваемых в качестве профессионального вычета, по ст. 221 НК РФ то такие расходы принимаются к вычету и у нотариусов. Сказанное означает, что нотариус имеет право уменьшить налогооблагаемую базу на расходы, связанные с любым страхованием имущества, которое используется им для осуществления нотариальной деятельности (помещения нотариальной конторы, имущества, а также транспортного средства, если оно является основным средством). Также в составе расходов по имущественному страхованию включаются расходы на страхование риска профессиональной ответственности сверх лимитов обязательного страхования ответственности нотариуса, поскольку нотариус отвечает за свои действия всем принадлежащим ему имуществом.

2.24. Учет специфических для отдельных территорий РФ расходов

Как отмечалось при изложении общих признаков расходов, которые принимаются в составе профессиональных вычетов для нотариусов, такие затраты принимаются при условии их связанности с нотариальной деятельностью и документальной подтвержденности. Расходы не должны отвечать критериям целесообразности и вести исключительно к положительному финансовому результату.

Ввиду обширности и неоднородности территории РФ в различных округах у нотариусов могут возникать специфические для таких регионов расходы, связанные с климатическими условиями, удаленностью поселений, отсутствием дорожной и транспортной сети. В этой связи расходы на аренду такого транспортного средства как вертолет, катер, лодка, содержание ездовых животных (олений, собак) и гужевого транспорта всех видов и типов, в том числе саней, собачьих упряжек, без которых невозможно осуществить доступ к удаленным поселениям или месту осуществления нотариальной деятельности, также принимаются к вычету в общем порядке¹²⁵. В данном случае все подобные расходы не являются обеспечением комфорта нотариуса, а являются обязательным условием осуществления нотариальной деятельности в этих географических условиях.

IV Страховые взносы

1. Общие положения

1.1. Страховые взносы – это вид так называемых *социальных платежей*, призванных обеспечить определенные социальные нужды населения. В отличие от

¹²⁵ См. напр.: Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.09.2008 по делу N А47-903/2008, Письмо ФНС России от 15.06.2007 N 04-2-03/000804.

большинства налогов, данный вид публичных отчислений имел вполне конкретную причину своего появления и цель взимания и возник в процессе бурного промышленного развития на территории Европы, повышении занятости населения на опасных, в том числе для здоровья, производственных объектах, а также фактической зависимости благосостояния работников от степени их трудоспособности в течение непрерывного периода времени, происходивших на фоне активной борьбы за социальные и гражданские права в обществе. Постепенно выработанный в Германии вариант согласования интересов работников и работодателей и усовершенствованный в последствии во Франции, стал перениматься другими странами, хотя и со своими особенностями культурного и политического толка. Основной задачей такого рода платежей изначально являлось обеспечение имущественных и социальных интересов работников в результате наступления у них временной или полной нетрудоспособности, в том числе ввиду заболеваний, беременности и достижения определенного возраста. При этом, такого рода обеспечение в своем изначальном смысле не должно было становиться обременительным для работодателей, а наоборот стимулировать их к надлежащей уплате такого рода социальных платежей в качестве одного из способов повышения привлекательности предоставления им рабочих мест. Впоследствии состав социальных платежей неоднократно менялся и дополнялся в зависимости от социально-политических решений в каждом государстве. В РФ система социальных платежей во многом носит в себе наследие подходов, сложившихся в СССР.

1.2. В настоящее время в РФ под страховыми взносами понимается несколько видов социальных платежей:

- платежи на обязательное пенсионное страхование (Пенсионный фонд);
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (Фонд социального страхования);
- на обязательное медицинское страхование (Федеральный фонд обязательного медицинского страхования).

Порядок возникновения обязанности по уплате данных взносов, порядок расчета размера страховых взносов (базы для их исчисления), сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, установление порядка исчисления, порядка и сроков уплаты страховых взносов, контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления), привлечения к ответственности за нарушение порядка уплаты вышеуказанных видов социальных взносов – все это регулируется НК РФ. Специальные же законы (Федеральный закон "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15.12.2001 N 167-ФЗ, Федеральный закон "О трудовых

пенсиях в Российской Федерации" от 17.12.2001 N 173-ФЗ, Федеральный закон "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" от 29.12.2006 N 255-ФЗ, Федеральный закон "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" от 29.11.2010 N 326-ФЗ) устанавливают права и обязанности заинтересованных лиц по вопросу использования уже собранных страховых взносов, порядка получения такими лицами соответствующих платежей (трудовых пенсий, выплаты по нетрудоспособности и т.д.).

С 01.01.2017 регулирование уплаты вышеуказанных взносов закреплено в гл. 34 НК РФ, при этом контроль за их уплатой возложен на налоговые органы. До этой даты с 2010 года уплата страховых взносов осуществлялась в соответствии Федеральным законом от 24 июля 2009 года N 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», при этом, и контроль за уплатой этих взносов, и администрирование осуществлялось Пенсионным фондом и Фондом социального страхования. Однако ввиду малой эффективности такого решения, с 01.01.2017 контроль за взысканием вернули налоговой службе. Надо сказать, что до 01.01.2010 года вместо страховых взносов действовал единый социальный налог (гл. 24 НК РФ), контроль за взысканием которого осуществлялся также налоговыми органами. Таким образом, в зависимости от срока возникновения обязанности уплатить страховые взносы/единый социальный налог применяется нормы соответствующего законодательства. В настоящем случае мы говорим о тех нормах, которые действуют с 01.01.2017 и закреплены в гл. 34 НК РФ.

Помимо вышесказанных социальных платежей имеется также еще один вид платежа – на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (*далее взносы от несчастных случаев*). Данный взнос взимается и порядок его использования регулируется только Федеральным законом "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" от 24.07.1998 N 125-ФЗ, НК РФ не имеет к этому взносу никакого отношения. Данный взнос администрируется Фондом социального страхования и этот же фонд контролирует его уплату в соответствии с вышеуказанным федеральным законом. **Настоящим пособием не охватывается вопросы уплаты взносов от несчастных случаев.**

1.3. Для страховых взносов характерны такие же признаки, что для всех налоговых платежей. Об их налоговом характере еще на заре формирования налоговой системы РФ высказывался КС РФ в Постановлениях от 24.02.1998 г. № 7-П и от 23.12.1999 № 18-П.

Среди общих признаков страховых взносов:

1) общеобязательность – взносы уплачиваются всеми плательщиками, указанными в законе, вне зависимости от их отношения к такого рода платежам и положительному/отрицательному эффекту для них в их хозяйственной деятельности;

2) принудительность – неуплата взносов влечет применения мер государственного принуждения, в том числе в виде принудительного взыскания взносов в соответствии с НК РФ в аналогичном налогам порядке, а взносов от несчастных случаев – в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" от 24.07.1998 N 125-ФЗ, который схож с порядком, предусмотренным НК РФ.

3) индивидуальная безвозмездность – за уплату взносов плательщики не приобретают никаких субъективных прав требовать какого-то встречного предоставления в свою пользу. Признаки возмездности могут усматриваться только в случае начисления лицам 1967 года рождения и старше на формирования накопительной части пенсии. Более того, фактически те взносы, которые уплачиваются в настоящем периоде расходуются на оплату социальных пособий и пенсий получателей этого периода, а не резервируются для оплаты пенсий и пособий будущих получателей.

4) денежная форма – уплачивается только в валюте РФ.

1.4. Плательщики страховых взносов условно разделяются на две основные группы:

- 1) Лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;
- 2) Лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, это:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (к ним в том числе относятся и **нотариусы**, занимающиеся частной практикой, и иные лица, занимающиеся частной практикой).

Лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные,
- иные лица занимающиеся в установленном законодательством РФ порядке частной практикой.

Важной особенностью разделения вышеуказанных групп является то, что отнесенные к первой группе лица осуществляют выплаты в пользу физических лиц, а во втором случае лица уплачивают взносы независимо от того, осуществляют ли они выплаты в пользу других физических лиц или нет, за себя. При этом, не должна вводиться заблуждение формулировка относительно второй условной группы плательщиков страховых взносов – наименование лиц, занимающихся частной практикой, в качестве «лиц, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам»: в данном случае в законе сделан акцент на тот факт, что основанием для уплаты взносов в отношении самих себя для лиц, занимающихся частной практикой, в том числе **нотариусов**, является не осуществление выплат в отношении себя самих, а *осуществление ими профессиональной деятельности* (адвокат, нотариус, арбитражный управляющий, оценщик и т.п.) или занятие частной практикой в порядке, предусмотренном законодательством РФ. При этом, если одновременно такие лица осуществляют выплаты или иные вознаграждения физическим лицам, то они дополнительно уплачивают страховые взносы также, как и лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, по таким выплатам.

То есть применительно к нотариусам, занимающимся частной практикой, имеет место дуализм статуса:

- нотариус, который нанимает сотрудников по трудовым или гражданско-правовым договорам, *выступает плательщиком страховых взносов* как физическое лицо, осуществляющее выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

- в силу осуществления своей профессиональной деятельности нотариус уплачивает страховые взносы в отношении себя самого.

Данная ситуация объясняется наличием у нотариуса двух объектов налогообложения страховыми взносами.

1.5. Объектом обложения страховыми взносами являются:

1) Для *индивидуальных предпринимателей и организаций*: выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования

- в рамках трудовых отношений,

- по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг,

- по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений,

- по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пп. 1-12 п. 1 ст. 1225 ГК РФ (прав на произведения науки и искусства, изобретения и т.п., кроме: фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров, коммерческие обозначения).

- издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования результатов интеллектуальной деятельности (права на произведения науки и искусства, изобретения и т.п, кроме: фирменных наименований, товарных знаков и знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров, коммерческих обозначений), в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями,

за исключением осуществления выплат и иных вознаграждений лицам, занимающихся частной практикой. При этом, имеются ввиду выплаты, осуществляемые в пользу таких лиц в рамках их частной практики. Если же будут иметь место выплаты, в которых такие лица выступают не в связи с осуществлением ими своей частной практики (например, при выполнении научных работ, или творческих), то выплаты таким лицам рассматриваются как выплаты в пользу физических лиц, не занимающихся частной практикой по гражданско-правовым договорам (трудовым договорам).

2) для физических лиц, осуществляющих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (к данной группе относят также **нотариусы**): выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам (контрактам) и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются:

- выполнение работ;
- оказание услуг;

за исключением осуществления выплат и иных вознаграждений лицам, занимающимся частной практикой.

3) Объектом налогообложения для лиц, занимающихся частной практикой, в отношении самих себя (в том числе и нотариусов) является:

- осуществление предпринимательской либо иной профессиональной деятельности в части уплаты фиксированного размера взносов при доходе до 300000 руб., исчисляемый в соответствии с правилами гл. 34 НК РФ;

- доход, превышающий 300000 руб., исчисляемый в соответствии с правилами гл. 34 НК РФ.

То есть применительно к лицам, занимающимся частной практикой, объект раздваивается на два подвида. Следовательно, данная группа плательщиков уплачивает фиксированный страховой взнос + дополнительный взнос в зависимости от суммы дохода.

1.6. Не признаются объектом налогообложения страховыми взносами (актуально для лиц, осуществляющих выплаты и вознаграждения физическим лицам):

- выплаты и иные вознаграждения в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав) – за исключением договоров авторского заказа, договоров, связанных с передачей прав на объекты интеллектуальной собственности прав на произведения науки и искусства, изобретения и т.п, кроме: фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров, коммерческие обозначения);

- выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами для осуществления работы за пределами территории РФ, в том числе в обособленных подразделениях российских организаций за пределами территории РФ;

- выплаты добровольцам (волонтерам) с учетом ограничений, указанных в п. 6 ст. 420 НК РФ;

- выплаты в рамках организации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, проводимых в Российской Федерации (подробнее – п. 7 ст. 420 НК РФ).

1.7. Для того, что исчислить размер страховых взносов, необходима по аналогии с налогами стоимостная характеристика объекта (предмета) страховых взносов. В данном случае аналогично с налоговой базой такой характеристикой выступает база для исчисления страховых взносов, которая:

- 1) Для *индивидуальных предпринимателей и организаций, а также физических лиц, осуществляющих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам* (к данной группе относят также **нотариусы**): определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом страховых взносов для соответствующих видов плательщиков взносов (п. 1.5 настоящего раздела), начисленных отдельно в отношении каждого физического лица, которому осуществляются выплаты, с начала расчетного периода нарастающим итогом.

Если выплаты или иные вознаграждения осуществляются в натуральном виде, то стоимость переданных вещей рассчитывается в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, т.е. по рыночным ценам, определяемым по правилам НК РФ. При этом, в состав такой стоимости включаются также суммы НДС.

Кроме того, для данных плательщиков устанавливаются **предельная величина базы** для исчисления страховых взносов *на обязательное пенсионное страхование* и **предельная величина базы** для исчисления страховых взносов *на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством*. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих установленную на соответствующий расчетный период предельные величины баз, определяемые нарастающим итогом с начала расчетного периода, по общему правилу **страховые взносы не взимаются**. Предельная величина устанавливается на каждый год Правительством РФ и ежегодно индексируется. При этом, на период с 2017 по 2021 гг. установлены специальные правила определения предельной величины для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, указанные в п. 5 ст. 421 НК РФ. **Необходимо иметь в виду**, что на период с 2017 по 2021 гг. установлено правило о том, что страховые взносы на пенсионное обеспечение продолжают уплачиваться и свыше предельной величины базы, но в уменьшенном размере (10 %). С 01.01.2019 данное правило изменяется, и взыскание страховых взносов на пенсионное обеспечение свыше предельной величины базы по уменьшенной ставке становится общим правилом независимо от периода.

Также из базы для расчета страховых взносов **исключаются суммы, указанные в ст. 422 НК РФ**. Среди таких сумм: суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период; суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам; стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании и т.д.

День осуществления выплат определяется не одинаково для всех видов плательщиков:

- для индивидуальных предпринимателей и организаций таким днем является *день начисления* выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения);

- для физических лиц, осуществляющих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (к данной группе относят также **нотариусы**) – это день фактического осуществления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица.

2) Для лиц, занимающихся частной практикой (в том числе **нотариусов**), база для исчисления страховых взносов, уплачиваемых такими лицами в отношении самих себя:

1. На пенсионное страхование:

- в фиксированном размере, указанном в пп. 1 п. 1 ст. 430 НК РФ;

- если доход превышает 300000 руб., то + 1 % суммы дохода, превышающего 300000 руб. за расчетный период. В состав доходов включаются все доходы как в денежной, так и в натуральной форме. При этом базой для исчисления 1 % является не валовый доход, а доход, уменьшенный на сумму произведенных профессиональных вычетов¹²⁶.

2. На медицинское страхование:

- в фиксированном размере, указанном в пп. 2 п. 1 ст. 430 НК РФ.

При этом, лица, занимающиеся частной практикой (в том числе нотариусы) не **исчисляют и не уплачивают** страховые взносы по *обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством*.

При этом, в случае, если лица, занимающиеся частной практикой, не осуществляли свою деятельность в определенный период, то они не уплачивают за этот период страховые взносы при условии представления ими в налоговый орган по месту учета заявления об освобождении от уплаты страховых взносов и подтверждающих документов.

1.8. Расчетным периодом для уплаты страховых взносов признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

1.9. Тарифы страховых взносов предусмотрены в ст. 425 НК РФ с особенностями их исчисления, указанными в ст. 426 НК РФ. Данные тарифы актуальны для лиц, уплачивающих страховые взносы в отношении физических лиц, которым они делают выплаты и вознаграждения (в том числе для **нотариусов**, осуществляющих выплаты сотрудникам). С 01.01.2019 г. в ст. 425 НК РФ будут внесены изменения, а ст. 426 НК РФ утратит силу.

В настоящее время действуют следующие тарифы:

¹²⁶ Письма Минфина России от 06.02.2017 N 03-15-07/6070, от 02.10.2017 г. N 03-15-05/63948; См. также: Постановление КС РФ от 30.11.2016 N 27-П, Решение ВС РФ от 08.06.2018 N АКПИ18-273.

1) на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 26 процентов;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента;

3) на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

При этом, ст. 426 НК РФ на период с 2017 по 2020 гг. предусмотрены специальные тарифы:

1) на обязательное пенсионное страхование:

- в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 22 процента;

- *свыше* установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 10 процентов;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента;

3) на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

Однако с 01.01.2019 особые правила на период с 2017 по 2020 гг. становятся общими и будут действовать следующие тарифы:

1) на обязательное пенсионное страхование:

в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 22 процента;

свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 10 процентов;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента;

3) на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

В ст. 427 НК РФ перечислены виды плательщиков и выплат отдельным категориям физических лиц, в отношении которых установлены пониженные тарифы страховых взносов (например, для благотворительных организаций, зарегистрированных в

установленном законодательством Российской Федерации порядке и применяющих упрощенную систему налогообложения; для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" и т.д.).

В ст. 428 НК РФ установлены дополнительные тарифы для выплат, осуществляемых в отношении физических лиц, занятых на работах, с опасными и вредными условиями труда. В ст. 429 НК РФ предусмотрены специальные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также отдельных категорий работников организаций угольной промышленности. В силу большой специфики данных тарифов в настоящем пособии они не рассматриваются.

2. Уплата страховых взносов нотариусами в качестве лиц, осуществляющих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам

2.1. Заключая трудовой договор с сотрудниками нотариальной конторы, а также гражданско-правовые договоры с физическими лицами, которые не имеют статуса индивидуального предпринимателя или не занимаются частной практикой в установленном законом порядке (например, с ВРИО), нотариус становится плательщиком страховых взносов. При этом в отличие от НДФЛ, нотариус уплачивает данные страховые взносы сверх той суммы, которую уплачивает физическому лицу.

Базой для исчисления подлежащих уплате страховых взносов является размер выплат по трудовым и гражданско-правовым договорам. При этом, сумма этой базы уменьшается на ряд социально значимых платежей, которые перечислены в ст. 422 НК РФ. К нотариальной деятельности можно отнести, в частности, следующие виды уменьшающих базу платежей:

- суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период;
- суммы, выплачиваемые плательщиками своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения.

В отличие от организаций и индивидуальных предпринимателей, обязанность нотариусов уплатить взносы возникает не в силу наличия самого договора или

начисленных в соответствии с ним сумм к выплате и не в силу получения статуса нотариуса и осуществления деятельности в качестве нотариуса, **а ввиду осуществления фактической выплаты** в пользу физического лица заработной платы, иных вознаграждений по трудовому или гражданско-правовому договору. Следовательно, отсюда зависит:

1) период возникновения обязанности уплатить страховые взносы, поскольку сумма взносов исчисляется *по окончании каждого месяца*;

2) необходимость предоставления расчетов по страховым взносам (об этом ниже в п. 2.4). В данном случае необходимо отметить, что положения нотариусов отлично от индивидуальных предпринимателей и организаций, которые в силу постановки на учет уже являются потенциальными работодателями и подают расчеты, в том числе, даже если у них нет фактически сотрудников. Нотариусы же подают расчеты только после начала осуществления выплат. Другое дело, что если договор с работником был заключен и впоследствии была осуществлена оплата такому сотруднику, то впоследствии вплоть до увольнения такого работника, даже при наличии «нулевой» базы для исчисления страховых выплат, необходимо предоставление расчетов по такому сотруднику.

2.2. В течение календарного года, который является расчетным периодом, по итогам *каждого месяца* нотариусы производят исчисление и уплату страховых взносов исходя из базы для исчисления страховых взносов (исходя из осуществленных физическим лицам выплат) с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца и тарифов страховых взносов за вычетом сумм страховых взносов, начисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно. **То есть**, по итогу каждого месяца исчисляется база исходя из всех выплат, которые были произведены в пользу физического лица с начала календарного года, затем к этой базе применяется соответствующий тариф, далее из исчисленной суммы страховых взносов вычитаются суммы страховых взносов, ранее уплаченных за предшествующие месяцы в рамках этого календарного года.

Например: За апрель 2018 г. заработная плата работника составила 30000 руб. Такую же заработную плату сотрудник получил за прошлые три месяца 2018 г. Следовательно, берем сумму заработной платы за январь-апрель 2018 (120000 руб.), умножаем на тариф страхового взноса (например, на пенсионные взносы 26 %), получаем 31200 ($120000 * 26\% = 31200$). Далее из 31200 вычитаем страховые взносы, уплаченные ранее за 3 предшествующих месяца (90000 руб.) и получаем: $31200 - (90000 * 26\%) = 31200 - 23400 = 7800$. Именно 7800 руб. подлежат уплате за апрель 2018 года в счет пенсионных страховых взносов.

При этом, нотариусы обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иные вознаграждений в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты.

Сумма страховых взносов *на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством* **уменьшается** на сумму произведенных ими расходов на выплату **страхового обеспечения** по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФи (т.е. в тех случаях когда на работодателя возложена обязанность осуществлять выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком и иным выплатам). **То есть** механизм страхового обеспечения в данном случае выглядит следующим образом: если нотариус в силу закона обязан, например, оплатить пособие по временной нетрудоспособности в случае необходимости осуществления ухода за больным членом семьи («больничный»), то на сумму выплаченного в порядке и размере, установленных законом, пособия нотариус уменьшает размер страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Если же выплаченное пособие превышает размер подлежащих к уплате взносов, то на сумму превышения нотариус заявляет соответствующие суммы к возмещению из фонда социального страхования путем обращения в территориальный орган фонда социального страхования по месту регистрации (п. 1 ч. 1 ст. 4.1, ч. 2 ст. 4.6 Закона N 255-ФЗ, п. 9 ст. 431 НК РФ) с заявлением о выделении необходимых средств на выплату страхового обеспечения и справку-расчет, формы которых приведены в Письме ФСС РФ от 07.12.2016 N 02-09-11/04-03-27029.

Средства выделяются страхователю в течение 10 календарных дней с даты представления всех необходимых документов, за исключением случаев проведения проверок правильности и обоснованности расходов страхователя на выплату страхового обеспечения, в том числе выездных проверок.

2.3. Сумма страховых взносов, исчисленная для уплаты за календарный месяц, подлежит уплате в срок **не позднее 15-го числа** следующего календарного месяца. Для нотариусов это правило означает, что если в предшествующий месяц нотариусом производились выплаты в пользу физических лиц, то до 15 числа следующего месяца подлежит исчислению и уплате сумма страховых взносов в отношении данной выплаты в пользу физического лица.

При этом, сумма страховых взносов уплачивается **отдельно по каждому виду страхового платежа**. Для тех платежей, уплата которых контролируется налоговой службой (а это все социальные платежи за *исключением взносов от травматизма*),

данное правило означает уплату страховых взносов по реквизитам налоговой службы по месту учета нотариуса (место его жительства), однако с указанием кода бюджетной классификации (КБК), установленного для каждого вида платежа. На 2018 год установлены следующие КБК для взносов на: 1) обязательное пенсионное страхование - 182 1 02 02010 06 1010 160; 2) на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 182 1 02 02090 07 1010 160; 3) обязательное медицинское страхование - 182 1 02 02101 08 1013 160. Внимание: для уплаты пеней и штрафов по указанным страховым взносам указывается иной КБК.

2.4. По окончании каждого отчетного периода (то есть по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев) в течение календарного года, а также по окончании календарного года не позднее 30-го числа месяца, следующего соответственно за отчетным периодом или календарным годом, предоставляются расчеты по месту жительства нотариуса (т.е. до 30 января следующего года, 30 апреля, до 30 июля, 30 октября). Расчет подается по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 10.10.2016 N ММВ-7-11/551@. Данная форма предусматривает предоставление информации о всех видах страховых взносов, уплата которых контролируется налоговой службой.

При этом, такие расчеты необходимо подавать как в случае наличия у нотариуса нулевой базы для расчета страховых выплат (не осуществлялись выплаты за отчетный период). Данные расчеты нотариусы вправе подавать как в бумажной, так и в электронной форме, если только средняя списочная численность работников нотариальной конторы не превысит 25 человек.

2.5. Данные расчетов в части страховых взносов об исчисленных страховых взносах *на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством* и данные о суммах расходов плательщиков на выплаты указанных взносов направляются налоговым органом в фонд социального страхования.

При этом, если в расчетах заявлены к вычету суммы расходов на выплату страхового обеспечения из суммы исчисленных страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, то фонд социального страхования проводит самостоятельную проверку правильности заявленных расходов соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 года N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством". При проведении проверки фонд социального страхования помимо заявления и справки расчета может истребовать дополнительные документы. В этой связи, рекомендуется в случае подачи заявления и

справки-расчета по форме, установленной в Письме ФСС РФ от 07.12.2016 N 02-09-11/04-03-27029, в территориальный фонд социального страхования в целях получения возмещения для подтверждения обоснованности расходов на выплату пособия по временной нетрудоспособности рекомендуется предоставить в территориальный орган фонда социального страхования:

- листок нетрудоспособности с произведенным на отдельном листе расчетом пособия (п. 3 Перечня, п. 67 Порядка выдачи листков нетрудоспособности, утвержденного Приказом Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 N 624н, ч. 5 ст. 13 Закона N 255-ФЗ);

- сведения о сумме заработка, из которого исчислено пособие, справку (справки) о заработке по форме, утвержденной Приказом Минтруда России от 30.04.2013 N 182н, с места (мест) работы у другого страхователя (у других страхователей), если этот заработок участвовал в расчете пособия (ч. 5 ст. 13 Закона N 255-ФЗ);

- трудовую книжку или иные документы, подтверждающие страховой стаж работника (ст. 7 Закона N 255-ФЗ, п. п. 8 - 20 Правил подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, утвержденных Приказом Минздравсоцразвития России от 06.02.2007 N 91);

- справку (справки) с места работы у другого страхователя (у других страхователей) о том, что назначение и выплата пособий этим страхователем не осуществляются, - в случае обращения работника по одному из последних мест работы на основании ч. 2.1 и 2.2 ст. 13 Закона N 255-ФЗ (ч. 5.1 ст. 13 Закона N 255-ФЗ).

После проведенной проверки фонд социального страхования направляет копию решения о выделении (отказе в выделении) средств на осуществление (возмещение) расходов страхователя на выплату страхового обеспечения или о непринятии к зачету расходов на выплату страхового обеспечения, а также информацию об отмене (изменении) указанных решений вышестоящим органом территориального органа Фонда социального страхования Российской Федерации или судом в налоговый орган в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

Вместо получения возмещения сверх суммы уплаченных пособий, нотариус может не подавать заявление о возмещении расходов свыше суммы исчисленных страховых взносов в фонд социального страхования – в этом случае налоговый орган обязан учесть переплату в счет предстоящих платежей по страховым взносам на случай временной

нетрудоспособности и в связи с материнством¹²⁷, если фондом социального страхования будет признано обоснованным учет соответствующих расходов.

3. Уплата нотариусами страховых взносов в отношении себя

3.1. Размер страховых взносов в отношении самих нотариусов составляет:

1. В отношении пенсионного страхования:

- в фиксированном размере - 26 545 рублей за расчетный период 2018 года, 29 354 рублей за расчетный период 2019 года, 32 448 рублей за расчетный период 2020 года;

- при доходе свыше 300000 руб. за календарный год помимо страховых взносов в фиксированном размере уплачивается страховой взнос в размере 1 % от суммы дохода от нотариальной деятельности, превышающей 300000 руб. **При этом валовая сумма от нотариальной деятельности для целей расчета 1 % уменьшается на сумму профессиональных вычетов по НДФЛ.**

Размер дополнительного страхового взноса в размере 1 % от дохода¹²⁸ за календарный год (т.е. взносов помимо фиксированных) не может быть более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, т.е. за 2018 год - $26\,545 * 8 = 212\,360$ руб., за 2019 год - $29\,354 * 8 = 234\,832$ руб., $32\,448 * 8 = 259\,584$ руб.

2. В отношении обязательного медицинского страхования:

- в фиксированном размере 5 840 рублей за расчетный период 2018 года, 6 884 рублей за расчетный период 2019 года и 8 426 рублей за расчетный период 2020 года.

3.2. Если нотариус начинает свою деятельность не с начала календарного года, в течение него, то фиксированный размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности фиксированный размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

Началом деятельности для нотариуса для целей уплаты страховых взносов является месяц, в котором он в соответствии с НК РФ был поставлен на учет в налоговой инспекции по месту жительства в качестве нотариуса, занимающегося частной практикой. Нотариус в соответствии с п. 6 ст. 83 и п. 1 ст. 85 НК РФ ставится на налоговый учет налоговой инспекцией по месту его жительства после получения инспекцией сведений из органов юстиции о наделении нотариуса полномочиями, о чем органы юстиции обязаны

¹²⁷ Письмо Минфина России от 16.05.2017 N 03-15-07/29348.

¹²⁸ Письмо ФНС России от 25.07.2018 N БС-4-11/14364@.

известить налоговую инспекцию в течение пяти дней после издания соответствующего приказа.

3.3. Исчисление страховых взносов в отношении себя осуществляется нотариусами самостоятельно. При этом, исчисляются суммы страховых взносов отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Уплата страховых взносов осуществляется по реквизитам налоговой службы по месту учета нотариуса, с указанием, соответственно КБК для как для каждого вида страхового взноса, так и его отдельных частей, а именно:

- 182 1 02 02140 06 1110 160 для уплаты фиксированных взносов на пенсионное страхование;

- 182 1 02 02140 06 1200 160 для уплаты взносов на пенсионное страхование в размере 1 % от дохода;

- 182 1 02 02103 08 1013 160 для уплаты фиксированных взносов на медицинское страхование.

В случае уплаты пеней и штрафов используются иные КБК.

3.4. Суммы страховых взносов уплачиваются:

- фиксированные взносы на пенсионное страхование и медицинское обеспечение уплачиваются до 31 декабря календарного года, за который такие страховые взносы начислены (т.е. за 2018 год уплата осуществляется до 31 декабря 2018 года);

- 1 % от дохода свыше 300000 руб. уплачивается не позднее 01.07.2018.

Если же нотариус самостоятельно не уплатит страховые взносы, то налоговый орган самостоятельно определит размер подлежащих к уплате взносов (фиксированных – на основании закона, 1 % - на основании данных декларации о доходах, представленных до 30 апреля текущего года за предыдущий год) и обратиться за их взысканием.

3.5. В случае прекращения деятельности нотариусом уплата страховых взносов осуществляется не позднее 15 дней с момента снятия бывшего нотариуса с учета в качестве нотариуса, занимающегося частной практикой.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ;
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ;
3. Приказ Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н;
4. Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2017;
5. Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. М. 2015;
6. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник/отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2004;
7. Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. 2007. N 7;
8. Бурова А.С. Особенности налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса // Нотариус. 2014. N 2;
9. Гончаров А.И., Щербинин А.А. Особенности налогообложения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. N 3;
10. Ровинский М.А. Пределы допустимого налогового планирования//КонсультантПлюс;
11. Овсянников С.В. Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий // Вестник ВАС РФ. 2009;
12. Чуряев А.В. Налогообложение физических лиц: анализ судебной практики // СПС КонсультантПлюс. 2015;
13. Президиум Верховного Суда РФ признал, что при исчислении НДФЛ от реализации имущественных прав должен применяться принцип налогообложения чистого дохода // СПС КонсультантПлюс. 2015;
14. Постановление КС РФ от 30.11.2016 N 27-П;
15. Постановление КС РФ от 13.03.2008 N 5-П;
16. Постановление КС РФ от 23.12.1999 г. N 18-П;
17. Постановление КС РФ от 23.12.1999 № 18-П;
18. Постановление КС РФ от 24.02.1998 г. № 7-П;
19. Определение КС РФ от 13.05.2014 N 1129-О;
20. Определение КС РФ от 24.01.2013 N 23-О;
21. Определение КС РФ от 23.03.2010 N 447-О-О;
22. Определение КС РФ от 01.03.2010 N 320-О-О;
23. Определение КС РФ от 26.01.2010 N 153-О-О;

24. Определении КС РФ от 01.12.2009 N 1553-О-П;
25. Определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П;
26. Определение КС РФ от 08.04.2004 г. № 169-О;
27. Определение КС РФ от 08.04.2004 г. № 168-О;
28. Определение КС РФ от 22.01.2004 г. № 41-О;
29. Определение КС РФ от 05.07.2002 N 188-О;
30. Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О;
31. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017);
32. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015);
33. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации";
34. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы";
35. Постановление Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки";
36. Постановление Президиума ВС РФ от 22.07.2015 № 8-ПВ15;
37. Решение ВС РФ от 08.06.2018 N АКПИ18-273;
38. Решение ВАС РФ от 08.10.2010 N ВАС-9939/10;
39. Постановление Президиума ВАС от 08.10.2013 N 3920/13;
40. Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 г. № 18162/09;
41. Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 9299/08;
42. Определение ВС РФ от 29.01.2018 по делу № А76-26431/2016;
43. Определение ВС РФ от 19.12.2016 N 53-КГ16-16;
44. Определение ВС РФ от 06.04.2016 N 70-КГ15-16;
45. Определение ВС РФ от 06.05.2015 г. N 308-КГ15-285;
46. Определение ВС РФ от 27.03.2015 г. N 308-КГ15-2132;
47. Определение ВС РФ от 29.01.2010 N 5-В10-5;
48. Определение ВС РФ от 18.11.2009 N 18-В09-63;
49. Определение ВС РФ от 21.01.2009 N 16-В08-25.

50. Определение ВС РФ от 23.07.2008 N 50-В08-1;
51. Определение ВС РФ от 31.05.2007 N 53-В07-2;
52. Определение ВАС РФ от 10.08.2009 N ВАС-10293/09;
53. Определение ВС РФ от 01.10.2008 N 5-В08-80;
54. Определения ВАС РФ от 30.05.2008 N 6728/08;
55. Определение ВАС РФ от 9 ноября 2007 г. №10810\07;
56. Постановление АС ВВО от 05.05.2016 по делу N А82-9572/2015;
57. Постановление АС ЗСО от 22.04.2015 по делу N А81-5094/2012;
58. Постановление АС МО от 20.04.2015 по делу N А41-64385/2013;
59. Постановление АС СЗО от 19.03.2018 по делу N А56-1344/2017;
60. Постановление АС СКО от 22.12.2014 по делу N А53-13040/2013;
61. Постановление ФАС ВСО от 16.10.2008 N А33-14100/07-Ф02-5023/08;
62. Постановление ФАС ЗСО от 20.02.2014 по делу N А81-5094/2012;
63. Постановление ФАС ЗСО от 18.05.2012 по делу N А27-7576/2011;
64. Постановление ФАС ЗСО от 11.10.2011 по делу N А46-2365/2011;
65. Постановление ФАС ЗСО от 15.06.2009 по делу N А27-11085/2008;
66. Постановление ФАС ЗСО от 02.05.2007 по делу N А27-14971/2006-6;
67. Постановление ФАС МО от 25.11.2009 по делу N А41-1903/09;
68. Постановление ФАС МО от 05.05.2009 N КА-А40/3335-0;
69. Постановление ФАС МО от 08.04.2009 N КА-А40/231-09-2;
70. Постановление ФАС МО от 28.01.2010 по делу N А40-2222/09-143-9
71. Постановление ФАС МО от 13.08.2008 N КА-А40/7595-08;
72. Постановление ФАС МО от 27.07.2005 N КА-А40/6950-05;
73. Постановление ФАС ПО от 15.01.2013 N А55-14189/2012;
74. Постановление ФАС ПО от 17.10.2012 по делу N А57-3568/2012;
75. Постановление ФАС ПО от 17.06.2009 по делу N А12-18879/2008;
76. Постановления ФАС УО от 19.11.2007 по делу N А76-29311/06;
77. Постановление ФАС УО от 25.10.2007 по делу N А50-1365/07;
78. Постановление ФАС УО от 11.05.2005 N Ф09-1927/05-С1;
79. Постановление ФАС ЦО от 02.11.2007 по делу N А-62-2111/2007;
80. Постановление ФАС СЗО от 21.10.2008 по делу N А56-40623/2007;
81. Постановление ФАС СЗО от 08.11.2006 по делу N А05-15946/2005;
82. Постановление ФАС СКО от 16.11.2010 N А32-16552/2009;
83. Постановление ФАС СКО округа от 18.06.2009 по делу N А53-14011/2008-С5-14;

84. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2015 по делу N А76-21533/2014;
85. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.09.2008 по делу N А47-903/2008.
86. Определение Ленинградского областного суда от 29.10.2015 N 33а-5381/2015;
87. Определение Ленинградского областного суда от 13.06.2013 N 33-2700/2013;
88. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.06.2016 по делу N 33а-15688/2016;
89. Апелляционное определение Московского городского суда от 18.10.2013 по делу N 11-34171;
90. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 03.02.2016 по делу N 33-1247/2016;
91. Апелляционное определение Верховного суда Республики Башкортостан от 27.05.2013 по делу N 33-5481/2013;
92. Определение Верховного суда Республики Башкортостан от 15.05.2012 N 33-5190/12;
93. Определение Московского городского суда от 06.02.2012 по делу N 33-3353;
94. Определение Московского городского суда от 16.11.2011 по делу N 33-34924;
95. Определение Московского городского суда от 07.10.2010 по делу N 33-31276/2010;
96. Определение Московского городского суда от 19.08.2010 по делу N 33-25867;
97. Апелляционное определение Рязанского областного суда от 26.07.2017 N 33а-1604/2017;
98. Определение Самарского областного суда от 01.10.2010 по делу N 33-9986;
99. Письмо Минфина России от 02.08.2018 г. N 03-04-05/54448;
100. Письмо Минфина России от 02.08.2018 г. N 03-04-05/54446;
101. Письмо Минфина России от 25.07.2018 г. N 03-04-05/51955;
102. Письмо Минфина России от 20.07.2018 г. N 03-04-05/50838;
103. Письмо Минфина России от 13.07.2018 г. N 03-04-05/48857;
104. Письмо Минфина России от 13.07.2018 г. N 03-04-05/48852;
105. Письмо Минфина России от 11.07.2018 г. N 03-04-05/48306;
106. Письмо Минфина России от 10.07.2018 N 03-04-05/47944;
107. Письмо Минфина России от 06.07.2018 г. N 03-04-05/47062;
108. Письмо Минфина России от 06.07.2018 г. N 03-04-05/47035;
109. Письмо Минфина России от 05.07.2018 г. N 03-04-05/46751;

110. Письмо Минфина России от 27.06. 2018 г. N 03-04-05/44103;
111. Письмо Минфина России от 22.06.2018 г. N 03-04-05/42957;
112. Письмо Минфина России от 21.06.2018 г. N 03-04-05/42603;
113. Письмо Минфина России от 19.06.2018 г. N 03-04-05/41860;
114. Письмо Минфина России от 18.06.2018 N 03-04-05/41265;
115. Письмо Минфина России от 18.06.2018 г. N 03-04-07/41903;
116. Письмо Минфина России от 06.06.2018 N 03-04-05/38880;
117. Письмо Минфина России от 06.06.2018 г. N 03-04-05/38873;
118. Письмо Минфина России от 06.06.2018 г. N 03-04-05/38863;
119. Письмо Минфина России от 04.06.2018 г. N 03-04-05/46370;
120. Письмо Минфина России от 31.05.2018 N 03-04-05/37138;
121. Письмо Минфина России от 30.05.2018 N 03-04-05/36697;
122. Письмо Минфина России от 29.05.2018 г. N 03-04-05/36429;
123. Письмо Минфина России от 04.05.2018 N 03-04-05/30295;
124. Письмо Минфина России от 03.05.2018 г. N 03-04-05/29953;
125. Письмо Минфина России от 24.04.2018 г. N 03-04-07/28016;
126. Письмо Минфина России от 05.04.2018 г. N 03-04-05/22173;
127. Письмо Минфина России от 26.02.2018 г. N 03-04-05/11999;
128. Письмо Минфина России от 22.02.2018 № 03-04-05/11530;
129. Письмо Минфина России от 02.02.2018 г. N 03-04-05/6101;
130. Письмо Минфина России от 25.01.2018 N 03-04-05/4446;
131. Письмо Минфина России от 24.01.2018 N 03-04-05/3535;
132. Письмо Минфина России от 30.11.2017 г. N 03-04-05/79545;
133. Письмо Минфина России от 24.10.2017 N 03-04-05/69469;
134. Письмо Минфина России от 02.10.2017 г. N 03-15-05/63948;
135. Письмо Минфина России от 20.06.2017 г. N 03-04-05/38339;
136. Письмо Минфина России от 24.05.2017 г. N 03-04-05/31781;
137. Письмо Минфина России от 19.05.2017 г. N 03-04-05/31030;
138. Письмо Минфина России от 16.05.2017 N 03-15-07/29348;
139. Письмо Минфина России от 10.04.2017 г. N 03-04-05/21144;
140. Письмо Минфина России от 29.03.2017 N 03-04-05/18320;
141. Письмо Минфина России от 06.02.2017 г. N 03-15-07/6070;
142. Письмо Минфина России от 24.08.2016 г. N 03-04-09/49447;
143. Письмо Минфина России от 23.08.2016 г. N 03-04-07/49241;
144. Письмо Минфина России от 11.08.2016 г. N 03-04-05/47095;

145. Письмо Минфина России от 22.07.2016 г. N 03-04-07/43026;
146. Письмо Минфина России от 18.07.2016 г. N 03-01-05/42052;
147. Письмо Минфина России от 30.06.2016 N 03-04-05/38420;
148. Письмо Минфина России от 01.04.2016 г. N 03-04-05/18781;
149. Письмо Минфина России от 03.03.2016 N 03-04-05/12376;
150. Письмо Минфина России от 29.02.2016 г. N БС-3-11/813@;
151. Письмо Минфина России от 24.11.2015 г. N 03-04-07/68229;
152. Письмо Минфина России от 10.11.2015 г. N 03-04-07/64620;
153. Письмо Минфина России от 28.10.2015 г. N 03-04-07/61977;
154. Письмо Минфина России от 02.10.2015 N 03-03-06/56359;
155. Письмо Минфина России от 07.08.2015 г. N 03-04-05/45673;
156. Письмо Минфина России от 25.05.2015 г. N 03-04-07/29913;
157. Письмо Минфина России от 14.04.2015 г. N 03-04-05/21111;
158. Письмо Минфина России от 13.03.2015 г. N 03-04-05/13510;
159. Письмо Минфина России от 20.02.2015 г. N 03-04-05/8329;
160. Письмо Минфина России от 20.02.2015 г. № 03-04-05/8148;
161. Письмо Минфина России от 16.02.2015 № 03-04-05/6813;
162. Письмо Минфина России от 30.12.2014 N 03-04-05/68708;
163. Письмо Минфина России от 16.07.2014 N 03-04-05/34662;
164. Письмо Минфина России от 23.12.2013 г. N 03-04-07/56593;
165. Письмо Минфина России от 17.12.2013 г. N 03-04-07/55742;
166. Письмо Минфина России от 21.11.2013 N 03-03-06/1/50213;
167. Письмо Минфина России от 28.10.2013 г. N 03-04-05/45695
168. Письмо Минфина России от 19.08.2013 N 03-04-05/33728;
169. Письмо Минфина России от 16.07.2013 N 03-04-05/27723;
170. Письмо Минфина России от 28.05.2013 N 03-04-05/19367;
171. Письмо Минфина России от 04.04.2013 N ЕД-3-3/1202@;
172. Письмо Минфина России от 15.11.2012 N 03-04-05/6-1305;
173. Письмо Минфина России от 25.10.2012 г. N 03-04-08/4-3;
174. Письмо Минфина России от 08.10.2012 N 03-04-05/6-1155;
175. Письмо Минфина России от 09.07.2012 N 03-03-06/1/332;
176. Письмо Минфина России от 02.08.2012 N 03-04-05/3-906;
177. Письмо Минфина России от 28.06.2012 N 03-04-06/6-183;
178. Письмо Минфина России от 09.06.2012 N 03-04-05/3-712;
179. Письмо Минфина России от 26.04.2012 N 03-04-06/6-123;

180. Письмо Минфина России от 26.04.2012 N 03-04-05/6-557;
181. Письмо Минфина России от 16.04.2012 N 03-04-05/8-512;
182. Письмо Минфина России от 05.04.2012 N 03-04-05/6-444;
183. Письмо Минфина России от 19.03.2012 N 03-04-06/6-65;
184. Письмо Минфина России от 16.03.2012 N 03-04-06/6-64;
185. Письмо Минфина России от 02.02.2012 N 03-04-05/3-105;
186. Письмо Минфина России от 14.07.2011 N 03-04-06/6-170;
187. Письмо Минфина России от 14.07.2011 N 03-04-06/6-169;
188. Письмо Минфина России от 25.05.2011 N 03-04-06/6-122;
189. Письмо Минфина России от 16.05.2011 N 03-04-06/6-110;
190. Письмо Минфина России от 06.04.2011 N 03-04-05/6-228;
191. Письмо Минфина России от 01.02.2011 г. N 03-04-05/3-45;
192. Письмо Минфина России от 19.07.2010 N 03-04-05/6-401;
193. Письмо Минфина России от 17.06.2010 N 03-04-05/6-331;
194. Письмо Минфина России от 25.03.2010 N 03-03-06/1/176;
195. Письмо Минфина России от 23.12.2009 N 03-04-05-01/1019;
196. Письмо Минфина России от 23.11.2009 N 03-04-05-02/15;
197. Письмо Минфина России от 30.10.2009 N 03-11-09/364;
198. Письмо Минфина России от 07.10.2009 N 03-04-05-01/730;
199. Письмо Минфина России от 03.10.2012 г. N 03-03-06/2/112;
200. Письмо Минфина России от 26.08.2009 N 03-04-05-01/662;
201. Письмо Минфина России от 14.08.2009 N 03-08-05;
202. Письмо Минфина России от 01.04.2009 N 03-04-06-01/72;
203. Письмо Минфина России от 25.02.2009 N 03-03-06/4/6;
204. Письмо Минфина России от 27.01.2009 N 03-04-07-01/8;
205. Письмо Минфина России от 11.01.2009 N 03-04-05-01/1;
206. Письмо Минфина России от 16.12.2008 N 03-03-06/4/96;
207. Письмо Минфина России от 07.11.2008 N 03-04-05-01/411;
208. Письмо Минфина России от 14.07.2008 N 03-04-05-01/243
209. Письмо Минфина России от 26.06.2008 N 03-04-06-01/182;
210. Письмо Минфина России от 30.05.2008 N 03-04-05-01/182;
211. Письмо Минфина России от 25.01.2008 N 03-04-05-01/16;
212. Письмо Минфина России от 09.07.2007 г. N 03-04-05-01/217;
213. Письмо Минфина России от 06.06.2007 N 03-04-05-01/179;
214. Письмо Минфина России от 27.04.2007 N 03-04-05-01/129;

215. Письмо Минфина России от 19.03.2007 N 03-04-05-01/84;
216. Письмо Минфина России от 08.02.2007 N 03-04-05-01/28;
217. Письмо Минфина России от 16.08.2006 N 03-03-04/4/136;
218. Письмо ФНС России от 25.07.2018 N БС-4-11/14364@;
219. Письмо ФНС России от 27.06.2018 N БС-3-11/4252@;
220. Письмо ФНС России от 19.01.2018 г. N ЕД-4-2/889;
221. Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@;
222. Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@;
223. Письмо ФНС России от 15.08.2016 г. N ГД-4-11/14914@;
224. Письмо ФНС России от 23.05.2016 N БС-3-11/2315@;
225. Письмо ФНС России от 25.07.2013 г. N ЕД-4-3/13578;
226. Письмо ФНС России от 12.12.2012 г. N ЕД-4-3/21174@;
227. Письмо ФНС России от 11.12.2012 N ЕД-4-3/21023@;
228. Письмо ФНС России от 20.11.2012 г. N ЕД-4-3/19532@;
229. Письмо ФНС России от 25.09.2012 г. N 03-04-05/3-1127;
230. Письмо ФНС России от 30.08.2012 N ОА-3-13/3157@;
231. Письмо ФНС России от 10.08.2012 N ЕД-4-3/13309@;
232. Письмо ФНС России от 22.07.2011 N ЕД-4-3/11900@;
233. Письмо ФНС России от 02.11.2012 г. N ЕД-4-3/18611;
234. Письмо ФНС России от 21.08.2009 N ШС-22-3/660@;
235. Письмо ФНС России от 01.04.2009 N ШС-17-3/72@;
236. Письмо ФНС России от 23.09.2008 N 3-5-03/529@;
237. Письмо ФНС России от 31.01.2008 N 04-2-02/0427;
238. Письмо ФНС России от 15.06.2007 N 04-2-03/000804;
239. Письмо ФНС России от 30.05.2007 N 04-2-03/000487;
240. Письмо ФНС России от 10 марта 2005 г. N 02-1-08/46@;
241. Письмо УФНС России по г. Москве от 20.06.2017 N 20-14/092507@;
242. Письмо УФНС России по г. Москве от 20.08.2010 г. N 20-14/2/087846@;
243. Письмо УФНС России по г. Москве от 19.08.2010 N 20-14/2/087733@;
244. Письмо УФНС России по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@;
245. Письмо УФНС России по г. Москве от 02.10.2009 N 20-15/3/103021@;
246. Письмо УФНС России по г. Москве от 24.07.2009 N 20-15/3/076408@;
247. Письмо УФНС России по г. Москве от 03.06.2009 N 20-15/2/056701@;
248. Письмо УФНС России по г. Москве от 28.04.2009 N 20-15/3/041871@;
249. Письмо УФНС России по г. Москве от 17.04.2009 г. N 20-14/2/037464@;

- 250.Письмо УФНС России по г. Москве от 01.04.2009 N 20-12/2/030421@;
- 251.Письмо УФНС России по г. Москве от 30.01.2009 N 19-12/007411;
- 252.Письмо УФНС России по г. Москве от 20.01.2009 N 18-12/2/003350@;
- 253.Письмо УФНС России по г. Москве от 20.10.2008 N 28-10/099058;
- 254.Письмо УФНС России по г. Москве от 29.02.2008 N 28-10/019821;
- 255.Письма УФНС России по г. Москве от 26.10.2007 N 20-12/102557;
- 256.Письмо УФНС России по г. Москве от 27.10.2006 N 28-10/95242;
- 257.Письмо УМНС России по г. Москве от 22.12.2003 N 27-08/70659.