

На правах рукописи

Бурова Анна Сергеевна

**НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ СТАТУС НОТАРИУСА В РОССИИ И
СТРАНАХ ЛАТИНСКОГО НОТАРИАТА
(СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)**

12.00.04 - Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2015

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов»

Научный руководитель доктор юридических наук, доцент
Прошунин Максим Михайлович

Официальные оппоненты **Попов Василий Валерьевич**
доктор юридических наук, доцент
профессор кафедры финансового,
банковского и таможенного права
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная
юридическая академия»

Копина Анна Анатольевна
кандидат юридических наук, доцент
кафедры финансового и налогового права
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Московский государственный
юридический университет имени О.Е.
Кутафина (МГЮА)»

Защита состоится 9 июня 2015 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: www.rgip.ru

Автореферат разослан «___» _____ 2015 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время правовое понимание содержания налогово-правового статуса нотариуса, его особенностей и основных элементов, в том числе в зависимости от возложения на нотариусов тех или иных налоговых прав и обязанностей, является предметом научных дискуссий. В частности, основой для теоретических обсуждений выступают проблемы определения показателей расчета частнопрактикующими нотариусами НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, в том числе возникающие в связи с отсутствием единообразной правоприменительной практики определения профессиональных расходов, подлежащих вычету из налогооблагаемой базы, в рамках участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков, а также возможность возложения на государственных и частнопрактикующих нотариусов дополнительных налоговых функций, связанных с посредничеством при уплате налогов и сборов физическими и юридическими лицами, обратившимися за совершением нотариальных действий.

Более того, в науке налогового права остается открытым вопрос о существовании у частнопрактикующего нотариуса специального налогово-правового статуса налогоплательщика, предполагающего установление в налоговом законодательстве специальных правил исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от осуществления им нотариальной деятельности, специфика которой выражается в отсутствии экономической направленности, в связи с выполнением закрепленных в законодательстве нотариальных функций государственно-властного характера во исполнение конституционной обязанности по защите прав и свобод граждан и юридических лиц.

Проблема соотношения налогово-правового статуса нотариусов, занимающихся частной практикой, с налогово-правовым статусом индивидуальных предпринимателей, оставаясь предметом научной полемики, породила возникновение сложностей для правоприменительной деятельности и

нашла свое выражение в результатах судебной практики на основе рассмотрения и толкования положений действующих законодательных актов.

Налоговый статус частнопрактикующего нотариуса как налогоплательщика по правовой регламентации порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности до 1 января 2007 года соответствовал налоговому статусу налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей.

Изменение правового регулирования налоговых отношений, как правило, воздействует на содержание правового статуса субъектов, в них участвующих. Однако, исключение небюджетных нотариусов из категории налогоплательщиков-предпринимателей для целей налогообложения на основании Федерального закона Российской Федерации от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» не привело к изменению существовавшего для них ранее порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от своей деятельности. Более того, их налогово-правовой статус оказался неопределенным.

Изучение налогово-правового статуса нотариусов в зарубежных странах латинского нотариата путем выявления схожих признаков и различий также способствует развитию института налогово-правового статуса для науки налогового права и юридической практики, в том числе в рамках взаимодействия нотариусов в решении проблем борьбы с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов.

Предопределяет востребованность и актуальность научных исследований в сфере налогового права, направленных на оценку действующих налогово-правовых норм с позиции адекватного отражения интересов налогоплательщиков, а также на разработку предложений по соответствующей гармонизации налогового законодательства, многочисленные и во многом

существенные изменения, планируемые и уже внесенные в отдельные законодательные акты РФ, в том числе в налоговое законодательство. В частности, на основании внесенного 2 декабря 2013 года на рассмотрение в Государственную Думу РФ проекта Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», предлагающего иное, во многом более прогрессивное, правовое регулирование института нотариата, как полностью инкорпорированного в систему нотариата латинского типа, а также одобренных Правительством РФ 1 июля 2014 года Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов с целью планирования федерального бюджета и при подготовке проектов региональных бюджетов, в соответствии с которыми приоритетными задачами для создания эффективной и стабильной налоговой системы являются настройка существующей системы налогообложения, мобилизация дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, в том числе путем упрощения налогового учета, сокращение «теневого» сектора экономики и изъятие в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры.

В этой связи разработка положений, определяющих содержание и особенности налогово-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах латинского нотариата, способствует развитию как теории налогового права, так и российского законодательства о налогах и сборах и практики его применения.

Степень научной разработанности темы исследования.

Вопросы правового регулирования налоговых отношений с участием российских нотариусов рассматривались в работах А.А. Щербинина («Финансовое обеспечение нотариальной деятельности в Российской Федерации» (2010 г.)) и Д.А. Королева («Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности» (2011 г.)).

Особенности налогообложения доходов частнопрактикующих нотариусов нашли отражение в трудах Г.Г. Богомазовой, Г.А. Волковой, Т.Г. Калиниченко, К.А. Корсика, Т.Ю. Левадной, И.Г. Медведева, Н.Н. Миллера, С.С. Трушниковой, Л.В. Усович, О.В. Фрик, И.Г. Черемных, Г.Г. Черемных, Е.Ю. Юшковой, В.В. Яркова и других ученых и практиков.

Вопросы участия нотариусов в сборении налогов и сборов затронуты в работах Р.И. Вергасовой, О.В. Романовской, Е.А. Чефрановой, Жеффре Тальпис, Christoph U. Schmid, Roger Van den Bergh, Yves Montangie и других ученых юристов.

Однако, в науке налогового права категория налогово-правовой статус применительно к нотариусу с точки зрения определения, содержательных характеристик, особенностей и соотношения в зависимости от вида финансирования и организационной подчиненности (государственный и частный нотариат) самостоятельным предметом исследования до сих пор не была.

Объектом исследования являются налоговые правоотношения, участниками которых являются российские нотариусы и латинские нотариусы зарубежных стран, исходя из характера их налогово-правового статуса.

Предметом исследования выступают понятие, содержание и особенности правового регулирования налогового статуса нотариусов в Российской Федерации, государствах ближнего зарубежья и странах Европейского союза, а также особенности их участия в налоговых правоотношениях.

Цель исследования заключается в выработке научных положений о содержательных характеристиках налогово-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах латинского нотариата: правах, обязанностях и ответственности, и об общих и специальных критериях разграничения налогово-правовых статусов нотариусов.

Достижение указанной цели определило постановку и решение нижеследующих **задач**:

– определить специфику правового положения нотариуса в российской правовой системе и ее влияние на налогово-правовое регулирование;

– раскрыть понятие, особенности и основные элементы налогового статуса российских нотариусов как субъектов налогового права;

– исследовать участие нотариуса в финансовых и налоговых правоотношениях на различных этапах становления и развития нотариата в России;

– изучить особенности правового регулирования налогового статуса российских нотариусов, как участников налоговых правоотношений;

– выявить особенности участия латинских нотариусов в налоговых правоотношениях в странах Европейского союза и государствах ближнего зарубежья;

– определить общие и особенные характеристики налогово-правового статуса латинских нотариусов в странах Европейского союза и государствах ближнего зарубежья;

– сформулировать и обосновать научные и практические предложения по совершенствованию и оптимизации российского законодательства о налогах и сборах, в том числе на основании практики рассмотренных стран латинского нотариата.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы (индукция и дедукция, анализ и синтез, аналогия, обобщение, абстрагирование) и частно-научные методы (историко-правовой, формально-юридический, сравнительно-правовой и метод анализа документов).

Теоретической основой исследования выступают положения, содержащиеся в научных работах российских ученых по финансовому и налоговому праву (В.С. Белых, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, О.Н. Горбунова, А.В. Демин, Н.В. Елизарова, И.Д. Еналеева, С.В. Запольский,

М.Ф. Ивлиева, С.И. Иловайский, М.В. Карасева, А.А. Копина, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, А.И. Новицкий, В.А. Парыгина, В.В. Попов, М.М. Прошунин, К.Б. Рау, Л.В. Сальникова, Э.Д. Соколова, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева), а также российских и зарубежных ученых в области нотариата (Р.И. Вергасова, Г.А. Волкова, А.И. Гомоло, Б.М. Гонгало, Л.Ю. Грудцына, Е.Э. Денисова, Т.И. Зайцева, И.А. Зенин, А.И. Ипатова, Т.Г. Калиниченко, А.Ф. Квитко, В.Н. Кокин, П.В. Крашенинников, Т.Ю. Левадная, И.Г. Медведев, Н.Н. Миллер, Н.А. Михалева, Ж.-Ф. Пиепу, В.В. Ралько, Г.Б. Романовский, О.В. Романовская, Л.А. Стешенко, Е.Б. Тарбагаева, И.А. Трофимова, Л.В. Усович, О.В. Фрик, И.Г. Черемных, Г.Г. Черемных, Т.М. Шамба, Т.Н. Шамба, Е.Ю. Юшкова, В.В. Ярков, Ж. Ягр, Alfred de Foville, A. Wagner, Christoph U. Schmid, C. Planells del Pozo, John Henry Merryman, Philip R. Wood, Rogelio Pérez-Perdomo, Roger Van den Bergh, S. Torres Escámez, Yves Montangie).

Нормативную основу исследования составляют Налоговый кодекс Российской Федерации, Основы законодательства Российской Федерации о нотариате, законы Российской империи, РСФСР, СССР и Российской Федерации за период с 1832 по 2014 год, нормативно-правовые акты органов исполнительной власти (13), а также нотариальное и налоговое законодательство семи стран ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстана, Литвы, Молдовы, Украины и Эстонии), перешедших на небюджетную систему нотариата, и некоторых европейских стран латинского нотариата, в том числе Бельгии, Германии, Греции, Испании, Италии, Люксембурга, Нидерландов, Польши, Португалии, Словении, Франции, касающиеся финансового обеспечения профессиональной деятельности нотариусов и исполнения ими налоговых обязанностей.

Эмпирическую основу исследования образуют результаты изучения судебных актов Конституционного Суда Российской Федерации (9), Верховного Суда Российской Федерации (7), Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (3), верховных судов республик в составе Российской Федерации (2), областных и краевых судов общей юрисдикции (3),

Московского городского суда, районных (городских) судов общей юрисдикции (10), материалов обобщений судебной практики по гражданским судам Верховного Суда Российской Федерации, а также разъяснений финансовых и налоговых органов (27) по вопросам исчисления и уплаты частнопрактикующими нотариусами НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности за период с 1997 года по 2014 год.

Научная новизна исследования заключается в обосновании положений:

- о содержательных характеристиках налогово-правового статуса нотариусов в зависимости от закрепленных налоговым законодательством налоговых прав, обязанностей и ответственности;

- об общих и специальных критериях разграничения налогово-правовых статусов нотариусов для выявления сходств и различий в налогово-правовом статусе российских государственных и частнопрактикующих нотариусов, российских частнопрактикующих нотариусов и «латинских» нотариусов зарубежных стран.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Налогово-правовой статус нотариуса как подотраслевой по отношению к его финансово-правовому статусу отнесен к публично-правовому статусу нотариуса, и представляет собой совокупность закрепленных законодательством о налогах и сборах его прав и обязанностей как субъекта налогового права, а также ответственности за нарушение возложенных на него обязанностей.

Общие налоговые права и обязанности государственных и частнопрактикующих нотариусов, наряду с установленной ответственностью за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей, составляют общий налогово-правовой статус как субъектов налогового права. Наличие же специальных прав и обязанностей предопределяет существование специальных налогово-правовых статусов нотариусов, состав которых зависит от характера участия в налоговых правоотношениях.

2. Обосновано, что различия в административно-правовом и финансово-правовом статусах государственных и частнопрактикующих нотариусов, а

именно: осуществление государственным нотариусом профессиональной деятельности по трудовому договору с Минюстом России в качестве государственного служащего, подконтрольность ему и бюджетное финансирование, в противовес определенной независимости частнопрактикующего нотариуса, получившего лицензию Минюста России на право нотариальной деятельности, застраховавшего свою деятельность, вступившего в профессиональное сообщество (региональную нотариальную палату) и находящегося на самообеспечении, определяют их способность вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей.

Поэтому в зависимости от организационных основ и финансового обеспечения деятельности государственных и частнопрактикующих нотариусов формируется их налогово-правовой статус, особенности которого зависят от состава конкретных налоговых прав и обязанностей.

3. Аргументирован вывод о том, что присущий государственным и частнопрактикующим нотариусам дуализм частноправовых и публично-правовых начал применительно к частному нотариату проявляется в необходимости осуществления государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц (публичный аспект) на основе организационной обособленности и самообеспечения (частный аспект), предопределяя отражение данной специфики в налоговом законодательстве, путем установления специального налогово-правового регулирования со стороны государства, в том числе по вопросам налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности.

4. Обосновано, что в зависимости от характера налоговых прав и обязанностей (общие для всех категорий налогоплательщиков или специальные) российские государственные нотариусы вступают в налоговые правоотношения, обладая: общим налогово-правовым статусом физических лиц – налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом субъектов,

содействующих уплате налогов и сборов, а именно, сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Российские частнопрактикующие нотариусы приобретают: общий налогово-правовой статус физических лиц-налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно, налоговых агентов, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Обе категории российских нотариусов объединяет наличие общего налогово-правового статуса физических лиц для уплаты установленных законодательством налогов и сборов и специального налогово-правового статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию. Различия проводятся по особенностям специального налогово-правового статуса нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, и по возникновению у частнопрактикующих нотариусов дополнительно специального налогово-правового статуса самозанятых лиц в связи с уплатой НДФЛ с доходов от осуществления ими профессиональной деятельности по оказанию нотариальных услуг.

5. Обоснован вывод о том, что специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которых зависят от персональных характеристик плательщика.

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

6. Разработано положение о специальном налогово-правовом статусе российских частнопрактикующих нотариусов как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, предполагающем установление для них в НК РФ собственного порядка исчисления НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, закрепление перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам, а также разработку и принятие Минфином России во исполнение положений пункта 2 статьи 54 НК РФ специального порядка учета доходов и расходов частнопрактикующими нотариусами, учитывающего специфику их профессиональной деятельности, в том числе при котором учет их расходов осуществляется в полном объеме без расчета сумм амортизационных отчислений, а также износа основных производственных фондов.

Обоснована редакция нормы права, закрепленной в статье 221 НК РФ «Профессиональные налоговые вычеты», исключая нотариусов, занимающихся частной практикой, из списка лиц, регламентированных пунктом 1, и дополненная пунктом 4 следующего содержания:

«нотариусы, занимающиеся частной практикой - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением профессиональной деятельности.

Состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется нотариусами, занимающимися частной практикой, самостоятельно с учетом следующих возможных расходов:

- сумм обязательных взносов в связи с членством в нотариальной палате;
- обязательных платежей по страхованию нотариальной деятельности;

– расходов на повышение квалификации нотариуса и персонала его конторы, приобретению специальной юридической литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью;

– расходов на оплату услуг по обеспечению сохранности документов, в том числе архива нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса;

– расходов на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие; расходы на уплату налогов и сборов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– сумм невзысканных нотариальных тарифов с льготных категорий лиц в соответствии с положениями статей 333.35 и 333.38 НК РФ;

– прочих расходов, связанных с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, в том числе на приобретение помещения под офис или его аренду (субаренду), ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных программ, защищенных бланков строгой отчетности.».

7. В государствах ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии) применительно к «латинским» (частнопрактикующим) нотариусам в зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности выделены: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности, соответствующий специальному статусу налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий),

занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты, частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове).

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов государств ближнего зарубежья не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности.

8. В европейских государствах (Бельгии, Испании, Италии, Германии, Греции, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции) «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов (налоговых агентов и сборщиков налоговых платежей).

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

Конкретный круг налоговых прав и обязанностей «латинских» нотариусов, предопределяющий их специальный налогово-правовой статус как субъектов, содействующих налоговому администрированию, различается в зарубежных государствах и включает в себя: уведомление налоговых органов о совершенных в нотариальной форме сделках с недвижимым имуществом; осуществление контроля за своевременной уплатой налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной

регистрации; предоставление информации о стоимости полученного по наследству или в результате дарения имущества; проверку у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам.

9. Обосновано положение о закреплении в налоговом законодательстве дополнительных налоговых прав и обязанностей российских нотариусов, расширяющих их полномочия в рамках содействия в уплате налогоплательщиками налоговых платежей и налоговому администрированию, а именно, по проверке у сторон по сделке с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации, задолженности по налогам и сборам, в том числе с правом, в случае их наличия, отказать в совершении нотариального действия до устранения факта задолженности или вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления в государственный бюджет, а также о вновь введении в российское налоговое законодательство института сборщиков налогов и сборов для правовой регламентации деятельности нотариусов в качестве сборщиков налоговых платежей.

10. Обосновано положение об установлении двойной системы оплаты нотариальных действий на основе введения в российское налоговое законодательство вместо государственной пошлины и нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий в виде отдельной главы НК РФ института гербового сбора, который бы использовался наряду с вознаграждением нотариуса (оплатой правовой и технической работы нотариуса), в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, как конечных плательщиков, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, первоначально приобретенных нотариусами у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий».

Теоретическая значимость положений и выводов диссертационного исследования состоит в определении содержательных характеристик налогово-

правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах, особенностей участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков и лиц, содействующих уплате налоговых платежей и налоговому администрированию, обосновании положений об особой форме государственного налогово-правового регулирования в сфере небюджетного нотариата. Результаты исследования развивают и дополняют положения о налогово-правовом статусе в целом и налогово-правовом статусе нотариусов, как субъектов налогового права.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования выводов и предложений, содержащихся в диссертации, в правоприменительной деятельности частнопрактикующих нотариусов в городе Москве, в том числе связанной с расчетом сумм НДФЛ для уплаты с доходов от осуществления нотариальной деятельности, при дальнейшей научной разработке исследуемой темы; в учебном процессе при подготовке курсов лекций по дисциплинам: «Нотариат в России», «Нотариальное право России и зарубежных стран», «Налоговое право России и зарубежных стран»; при разработке учебных пособий по данной тематике; обосновано положение о внесении изменений и дополнений в нормы Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе регулирующие порядок исчисления нотариусами НДФЛ с доходов от своей профессиональной деятельности.

Апробация результатов исследования.

Результаты диссертационного исследования обсуждались на научно-практических конференциях «Современные проблемы публичного права в России и зарубежных странах» (Москва, 25 января 2012 г.), «Актуальные проблемы административного, информационного и финансового права в России и за рубежом» (Москва, 25 января 2013 г.), международной научно-практической конференции «Глобализация и публичное право» (Москва, 26 ноября 2013 г.), межвузовской научной конференции на базе кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов «Актуальные проблемы

административного, информационного и финансового права в России и за рубежом» (Москва, 25 января 2014 г.), Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти Н.А. Куфаковой (Москва, 4 апреля 2014 г.).

Структура диссертации обусловлена целью и логикой исследования и состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения и приложения.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во Введении обосновывается актуальность темы исследования, определяется степень ее научной разработанности, указывается объект, предмет, цель и задачи работы, ее методологическая, теоретическая и эмпирическая основы, раскрывается научная новизна, формулируются основные положения, выносимые на защиту, отмечена их теоретическая и практическая значимость, указываются результаты апробации проведенного исследования.

Первая глава «Особенности налогового-правового статуса нотариусов в Российской Федерации», состоящая из двух параграфов, посвящена изучению теоретико-правовых основ налогового-правового статуса нотариусов, раскрытию его содержательных характеристик через соотношение с публично-правовым статусом, а также историко-правовому исследованию генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности.

В первом параграфе «Теоретико-правовые основы определения налогового-правового статуса нотариусов» рассмотрены научные точки зрения по поводу дефиниции «правовой статус» с позиции общей теории права, его структурных элементов и видового разнообразия, а также правового наполнения понятия «налоговый статус», его особенностей и основных составляющих.

Налогово-правовой статус нотариуса раскрыт через его публично-правовой статус.

Единство публично-правового статуса государственных и частнопрактикующих нотариусов, выраженное в равных правах и обязанностях при совершении всех предусмотренных законодательством нотариальных действий, не противоречит существованию различий в их административно-правовом (организационном) и финансово-правовом статусах.

Существующий в сфере нотариата дуализм публично-правовых и частноправовых начал, применительно к небюджетному нотариату, проявляется в осуществлении государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц на основе организационной обособленности и самообеспечения, предопределяя отражение данной специфики в налоговом законодательстве, в том числе при урегулировании вопросов налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности.

Различия в административно-правовом и финансово-правовом статусах государственных и частнопрактикующих нотариусов определяют их способность вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей. Поэтому, в зависимости от организационных основ и финансового обеспечения деятельности государственных и частнопрактикующих нотариусов формируется их налогово-правовой статус, особенности которого зависят от состава конкретных налоговых прав и обязанностей.

Обосновывается, что наиболее полно налогово-правовой статус, в том числе применительно к нотариусу, как субъекту налогового права, может быть раскрыт через призму таких элементов, как налоговые права и обязанности, а также ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей.

Общие налоговые права и обязанности государственных и частнопрактикующих нотариусов, наряду с установленной ответственностью за их неисполнение или ненадлежащее исполнение, составляют общий налогово-правовой статус как субъектов налогового права. Наличие же специальных прав

и обязанностей предопределяет существование специальных налогово-правовых статусов нотариусов, состав которых зависит от характера участия в налоговых правоотношениях.

Во втором параграфе «Историко-правовые аспекты генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности» проведено историко-правовое исследование организационных, финансовых и налоговых особенностей развития российского нотариата, позволившее сформулировать периодизацию этапов становления нотариата в зависимости от организационно-правовых основ и финансового обеспечения, а также обосновать вывод о том, что наряду с публичной значимостью признак самофинансирования является наиболее характерным для российского нотариата, поскольку, являясь в публично-правовое регулирование частно-правовой элемент, предопределяет необходимость осуществления особой формы государственного правового регулирования, в том числе налогового, в сфере небюджетного нотариата.

В России уже имела место ранее практика правовой регламентации и реализации нотариусами специальных налоговых прав и обязанностей в рамках участия в сборе налоговых платежей. До 1917 года и в годы НЭПа в России использовалась двойная система оплаты нотариальных услуг, когда наряду с вознаграждением нотариуса за совершенные нотариальные действия также взимался гербовый сбор в государственную казну, обеспечивая высокую доходность государственного бюджета. Также в XIX веке помимо гербового сбора нотариусами выполнялись функции сборщиков иных налогов.

Вторая глава «Российские нотариусы как участники налоговых правоотношений», состоящая из двух параграфов, посвящена рассмотрению особенностей участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков и субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а также налоговому администрированию.

В первом параграфе «Особенности участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков» изучены теоретические

и практические аспекты реализации налогово-правового статуса государственных и частнопрактикующих нотариусов, вступающих в налоговые правоотношения в качестве налогоплательщиков.

Государственные и частнопрактикующие нотариусы участвуют в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков в связи с уплатой НДФЛ, а также пообъектных налогов (транспортный налог, налог на имущество физических лиц и земельный налог), обладая при этом общим налогово-правовым статусом налогоплательщиков - физических лиц.

В правоотношениях по уплате НДФЛ со своих доходов государственные нотариусы располагают общим налогово-правовым статусом физических лиц, тогда как у частнопрактикующих нотариусов появляется специальный налогово-правовой статус самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг.

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

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

В настоящее время расчет суммы НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности осуществляется частнопрактикующими нотариусами на основе положений главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ и Порядка учета доходов, расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного совместным приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 года № 86н/БГ-3-04/430.

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

Закрепление в ст. 221 НК РФ перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам может способствовать введению на территории РФ единообразной практики определения и использования профессиональных вычетов частнопрактикующими нотариусами.

Во втором параграфе «Нотариус как субъект, содействующий уплате налогов и сборов» рассмотрены особенности участия частнопрактикующих нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налоговых агентов, а также участия обеих категорий нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве иных, отдельно не поименованных в ст.9 НК РФ участников, играющих посредническую роль при взимании установленных законодательством налогов и сборов в доход государства.

Помимо налоговых прав и обязанностей налогоплательщиков государственные и частнопрактикующие нотариусы дополнительно наделены налоговым законодательством налоговыми правами и обязанностями, связанными с обеспечением налогоплательщикам и государству возможности реализовывать свои фискальные права или выполнять обязанности в рамках посредничества при уплате налоговых платежей, исключая их личный имущественный интерес в этих отношениях.

Налогово-правовой статус налоговых агентов возникает у частнопрактикующих нотариусов как работодателей в отношении НДФЛ с

сумм доходов, выплаченных нанятым работникам (сотрудникам нотариальной конторы), а также как арендаторов государственного и муниципального имущества в отношении НДС с сумм арендной платы.

Отдельное внимание уделяется содержанию ранее используемой в налоговом законодательстве правовой конструкции сборщика налогов и сборов для выявления правового статуса, которым располагают государственные и частнопрактикующие нотариусы при взимании государственных пошлин и нотариальных тарифов.

При сборе государственных пошлин с лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, государственные нотариусы реализуют свой налогово-правовой статус сборщиков налоговых платежей.

Поскольку нотариальный тариф в отличие от государственной пошлины не относится к налоговым платежам, то он рассматривается в качестве фискального сбора и парафискалитета в зависимости от субъекта его взимания, в случае получения которого государственным нотариусом, он направляется в бюджет государства, а в случае получения частнопрактикующим нотариусом – в его собственный доход. Включение нотариального тарифа в перечень федеральных налогов и сборов, установленный в ст. 13 НК РФ наряду с государственной пошлиной, образует у государственного нотариуса фактический статус «сборщика сборов», а у частнопрактикующего нотариуса – статус лица, обязанного контролировать правильность исчисления и полноту уплаты сборов.

Существующие правоотношения по взиманию нотариусами нотариальных тарифов, ввиду их неналоговой природы, определяются в качестве финансово-контрольных правоотношений в рамках осуществляемого нотариусами опосредованного финансового контроля в отношении взимания нотариальных платежей, порождающих возникновение в рамках содействия их уплате у государственного нотариуса финансово-контрольного статуса сборщика нотариальных тарифов как фискальных сборов, и у частнопрактикующего нотариуса – финансово-контрольного статуса лица,

обязанного контролировать правильность исчисления и полноту уплаты нотариального тарифа как парадискалитета.

На государственных и частнопрактикующих нотариусов возложена специальная налоговая обязанность по сообщению налоговым органам по месту своего нахождения (месту жительства) сведений о выдаче физическим и юридическим лицам свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения, как фактах, существенных для налогообложения.

В зависимости от характера налоговых прав и обязанностей (общие для всех категорий налогоплательщиков или специальные) российские государственные нотариусы вступают в налоговые правоотношения, обладая: общим налогово-правовым статусом физических лиц - налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Российские частнопрактикующие нотариусы приобретают: общий налогово-правовой статус физических лиц - налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно налоговых агентов, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Основные различия в специальных налогово-правовых статусах обеих категорий нотариусов проведены по особенностям специального налогово-правового статуса нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и

сборов и по возникновению у частнопрактикующих нотариусов дополнительно специального налогово-правового статуса самозанятых лиц.

Третья глава «Общие и особенные характеристики налогово-правового статуса латинских нотариусов в зарубежных государствах», состоящая из двух параграфов, посвящена выявлению сходств и различий в налогово-правовых статусах латинских нотариусов в странах Европейского союза и государствах ближнего зарубежья.

В первом параграфе «Налогово-правовой статус нотариусов стран ближнего зарубежья как налогоплательщиков и налоговых агентов (на примере Украины, Казахстана, Белоруссии, Молдовы и других государств)» на основе действующего нотариального и налогового законодательства в государствах ближнего зарубежья (в Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии) определен и изучен налогово-правовой статус нотариусов как налогоплательщиков и налоговых агентов.

Отмечается, что в рассмотренных государствах постсоветского пространства наряду с частными нотариусами государственные остались только в Казахстане и Украине, что подтверждает продолжающуюся тенденцию постепенного отхода от государственной системы нотариата.

Обосновывается, что в зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности, в рассматриваемых государствах ближнего зарубежья можно выделить: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности соответствующий специальному статусу налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий), занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты, частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как лиц, занимающихся

профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове). При этом специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности.

Сделан вывод о том, что для возможного заимствования и отражения в российском налоговом законодательстве представляет интерес практика налогово-правового регулирования в сфере «латинского» нотариата в Молдове, выраженная в регламентации специального налогово-правового статуса публичного нотариуса в отдельной главе Налогового кодекса, включая закрепление четкого перечня его профессиональных расходов; в Казахстане, Налоговый кодекс которого устанавливает отдельный режим налогообложения доходов для частных нотариусов наряду с адвокатами и частными судебными исполнителями, а также Украины, где нотариусы отнесены для целей налогообложения к категории лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность, и отсутствие в налоговом законодательстве конкретного перечня их профессиональных расходов восполнено разъяснениями компетентных органов.

Во втором параграфе «Специальные налоговые обязанности латинских нотариусов стран Европейского союза в сфере налогообложения (на примере Франции, Германии, Италии, Испании и других государств)» рассмотрены специальные налоговые обязанности латинских нотариусов в сфере налогообложения в Бельгии, Германии, Греции, Испании, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции и других государствах, связанные с возникновением специальных налогово-правовых статусов в рамках содействия уплате налогов и сборов и налоговому администрированию.

В таких европейских государствах, как Бельгия, Германия, Греция, Испания, Италия, Люксембург, Нидерланды, Польша, Португалия, Словения, Франция, «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового

статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, который в отличие от России включает в себя налоговые права и обязанности не только налоговых агентов, но и сборщиков налоговых платежей.

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

Отмечается, что неотъемлемой частью нотариального действия, связанного с передачей недвижимого имущества и прав на него, для латинских нотариусов являются полномочия по правовому консультированию сторон, составлению проекта соответствующего нотариального акта и его удостоверению. Состав остальных полномочий, в том числе связанных с участием нотариусов в удержании и перечислении в соответствующий бюджет налогов, связанных с передачей недвижимого имущества, зависит от законодательства конкретно взятого государства.

Аргументируется вывод о том, что взаимодействие нотариусов европейских государств с налоговыми органами проводится по таким направлениям, как: 1) уведомление налоговых органов о совершенных сделках с недвижимым имуществом в целях налогообложения (например, Испания, Германия); 2) осуществление контроля за своевременной уплатой установленных законодательством страны налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащие государственной регистрации (например, Греция, Португалия, Словения); 3) предоставление информации о стоимости полученного по наследству или в результате дарения

имущества в целях эффективного взимания налогов на наследство и дарение; 4) проверка у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам.

Использование данных форм налогового администрирования направлено на решение проблем борьбы с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов. При этом эффективность участия нотариусов в сборе налогов, подлежащих уплате в связи с передачей недвижимого имущества или прав на него, напрямую зависит от законодательного установления обязательной нотариальной формы для сделок с недвижимым имуществом или прав на него, подлежащих государственной регистрации, поскольку в тех европейских странах, где нотариальное удостоверение сделок с недвижимостью не является обязательным (например, в Австрии, Венгрии, Дании, Финляндии, Чехии), участие нотариуса в вопросах налогообложения уже или вообще отсутствует.

На основании изучения практики европейских государств сформулированы возможные направления для совершенствования российского налогового законодательства в области нотариата.

Первое направление совершенствования налогового законодательства связано с расширением полномочий нотариусов по содействию в уплате налогоплательщиками налогов и сборов, прежде всего, в связи с удостоверением сделок с имуществом, подлежащим государственной регистрации, а именно по проверке у сторон по сделке с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации, задолженности по налогам и сборам, в том числе с правом, в случае их наличия, отказать в совершении нотариального действия до устранения факта задолженности или вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления в государственный бюджет, а также по налоговому администрированию, чему во многом может способствовать вновь введение в российское налоговое законодательство института сборщиков налогов и сборов.

В качестве второго направления совершенствования российского налогового законодательства рассмотрена возможность введения вместо государственной пошлины и нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий в качестве отдельной главы НК РФ используемого в некоторых зарубежных странах (Испания, Италия, Румыния, ранее Франция), а также применяемого в дореволюционной России института гербового сбора, который бы применялся наряду с вознаграждением нотариуса (оплатой правовой и технической работы), в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, как конечных плательщиков, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, первоначально приобретенных нотариусами у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий».

Двойная система оплаты нотариальных действий соответствует двойственной правовой природе небюджетного нотариата, когда уплата НДФЛ с полученных доходов от нотариальной деятельности, отражает его частноправовую специфику, а уплата гербового сбора - публично-правовую, в виде получения государством непосредственной платы за оказание посредством нотариуса публичных услуг физическим и юридическим лицам, и могла бы способствовать эффективности осуществления фискальной функции государства по сбору доходов в бюджет.

В Заключении изложены итоги проведенного исследования, отражены основные выводы и выработанные предложения.

В Приложении приведены в табличной форме результаты сравнительно-правового анализа особенностей специального налогово-правового статуса латинских нотариусов, как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, в государствах ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии).

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих научных работах:

I. В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации:

1. Бузова А.С. Особенности административного контроля в сфере нотариата // Нотариус. - 2014. - № 6. - С. 40-43 (0,5 п.л.).

2. Бузова А.С. Особенности налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса // Нотариус. - 2014. - № 2. - С. 19-23 (0,6 п.л.).

3. Бузова А.С. Проблемы учета доходов и расходов по НДФЛ частнопрактикующим нотариусом // Нотариус. - 2014. - № 1. - С. 3-7 (0,6 п.л.).

4. Бузова А.С. Правомерность и обязательность оказания услуг правового и технического характера при совершении нотариальных действий частными нотариусами. Основные проблемы // Юрист. - 2013. - № 3. - С. 23-26 (0,5 п.л.).

5. Бузова А.С. Практика установления тарифов за оказание услуг правового и технического характера при совершении нотариальных действий частными нотариусами. Актуальные вопросы // Нотариус. - 2013. - № 1. - С. 5-8 (0,4 п.л.).

II. В иных научных изданиях:

6. Бузова А.С. Специфика налогообложения нотариальной деятельности негосударственных нотариусов в странах ближнего зарубежья // Материалы Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти профессора Н.А. Куфаковой (Москва, 4 апреля 2014 г.). - М.: РУДН, 2014. - С. 153-161 (0,5 п.л.).

7. Бузова А.С. Гербовый сбор в нотариальной практике России и зарубежных стран // Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права в России и за рубежом: материалы межвузовской научной конференции на базе кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов (Москва, 25 января 2014 г.). - М.: РУДН, 2014. - С. 89-98 (0,6 п.л.).

8. Бузова А.С. Частнопрактикующие нотариусы как налоговые агенты: реалии и перспективы, зарубежный опыт // Глобализация и публичное право: материалы Международной научно-практической конференции (Москва, 26 ноября 2013 г.). - М.: РУДН, 2014. - С.196-204 (0,5 п.л.).

9. Бузова А.С. Специфика налоговых льгот при совершении нотариальных действий в Российской Федерации // Актуальные проблемы административного, информационного и финансового права в России и за рубежом: сборник научных трудов преподавателей, аспирантов и соискателей кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов / отв. ред. О.А. Ястребов. - М.: РУДН, 2013. - С. 73-82 (0,6 п.л.).

10. Бузова А.С. Особенности формирования института нотариата в зарубежных странах // Современные проблемы публичного права в России и зарубежных странах: сборник научных трудов преподавателей, аспирантов и соискателей кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов. - М.: РУДН, 2012. - С. 33-42 (0,5 п.л.).