

УТВЕРЖДАЮ
Проректор по научной работе
ФГБОУ ВПО «Московский
государственный юридический
университет имени О.Е. Кутафина
(МГЮА)»



Доктор юридических наук,
профессор-
В.Н. Синюков

05 _____ **2015** года

ОТЗЫВ

ведущей организации
на диссертацию Буровой Анны Сергеевны на тему:
«Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского
нотариата (сравнительно-правовое исследование)», представленной на
соискание ученой степени кандидата юридических наук по
специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Правовое регулирование нотариальной деятельности в настоящее время претерпевает значительные изменения в связи с масштабным реформированием российского гражданского законодательства. Гармонизации подвергается и налоговое законодательство. Постоянные изменения налогово-правовых норм приводят к правовым коллизиям и порождают новые вопросы, которые требуют теоретического осмысления.

Новое правовое регулирование налогообложения доходов от осуществления нотариальной деятельности нотариусами, занимающимися частной практикой, не привело к изменению существовавшего для них порядка исчисления и уплаты НДФЛ, придав их налогово-правовому статусу неопределенный характер и став предметом научных дискуссий.

В то же время существенным фактором, определяющим развитие национальных систем нотариата в разных государствах, включая Россию, является правовая глобализация. Наибольшее распространение в современном мире получил нотариат латинского типа, к которому принадлежит и российская нотариальная система. Исследование налогово-правового регулирования в латинских государствах имеет теоретическое и практическое значение для развития науки налогового права и совершенствования национального налогового законодательства.

С учетом изложенного актуальность темы диссертационного исследования А.С. Буровой не вызывает сомнений.

Соискателем достаточно точно сформулированы соответствующие цель и задачи исследования, обусловившие его структуру, включающую помимо введения и заключения три главы. Изложение материала основывается на изученных соискателем монографических материалах, российском и зарубежном законодательстве в данной сфере, что позволило соискателю в диссертационной работе сформулировать выводы, отличающиеся обоснованностью и новизной.

Диссертант выявил и убедительно обосновал влияние публично-правового статуса на иные правовые статусы нотариусов, в том числе административно-правовой, финансово-правовой и налогово-правовой, придя к выводу о том, что единство публично-правового статуса российских государственных и частнопрактикующих нотариусов не отменяет определенных и во многом существенных различий в их административно-правовом (организационном) и финансово-правовом положениях, которые, в свою очередь, влияют на способность обеих категорий нотариусов вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей (С. 21-25, 37-38).

Исходя из утверждения, что в целом природе нотариата свойственен дуализм публично-правовых и частноправовых начал, диссертант справедливо отмечает, что данная двойственность проявляется

применительно к частному нотариату в сфере административных и финансовых отношений, отражая специфику реализации им государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц на основе принципов независимости и самообеспечения, и предопределяет отражение данной специфики в налоговом законодательстве, в том числе при урегулировании вопросов налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности (с. 18 автореферата; с. 21-25 диссертации).

Данное утверждение диссертант подкрепляет выводом, сделанным на основе анализа становления и развития института российского нотариата, о том, что признаки публичной значимости и самофинансирования наиболее характерны для российского нотариата, привнося в публично-правовое регулирование частноправовой элемент и создавая необходимость осуществления особой формы правового регулирования в сфере небюджетного нотариата, в том числе налогово-правового (С. 63).

Обоснованным представляется вывод А.С. Буровой о том, что ввиду особенностей в финансовом положении государственных (бюджетных) и частнопрактикующих (небюджетных) нотариусов, помимо общего налогово-правового статуса в зависимости от состава конкретных налоговых прав и обязанностей формируются различные специальные налогово-правовые статусы для участия в налоговых правоотношениях (С. 29, 37).

Диссертантом определено место налогово-правового статуса нотариуса в системе науки налогового права, как подотраслевого по отношению к его финансово-правовому статусу. Автором работы были сформулированы элементы налогово-правового статуса нотариуса как субъекта налогового права и предложено авторское определение понятия налогово-правового статуса нотариуса, под которым понимается совокупность закрепленных законодательством о налогах и сборах его прав и обязанностей как субъекта налогового права, а также ответственности за нарушение возложенных на него обязанностей (с.9 автореферата; с.38 диссертации).

А.С. Буровой подробно рассмотрен механизм участия частнопрактикующих нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве самостоятельных налогоплательщиков в связи с уплатой НДФЛ с доходов от осуществления нотариальной деятельности (С. 66-94).

Автор отмечает, что нотариальная деятельность имеет иной, не предпринимательский характер, и ее целью является не извлечение дохода, а выполнение возложенных государством публично-правовых задач (С. 74). В качестве критерия разделения таких категорий налогоплательщиков, как частнопрактикующие нотариусы и индивидуальные предприниматели, диссертант называет отношение к нотариальной деятельности как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не разновидности экономической деятельности (с. 12 автореферата; с. 96 диссертации).

На основе анализа теоретических взглядов, судебной и правоприменительной практики по вопросу принятия тех или иных расходов к вычету из налогооблагаемой базы для исчисления НДФЛ, диссертант приводит вариант перечня подлежащих включению в профессиональные расходы затрат при осуществлении нотариусом профессиональной деятельности, которому предлагается придать нормативный характер (С. 91-93). Автор также обоснованно указывает на необходимость разработки и принятия для частнопрактикующих нотариусов собственной учетной политики (С.96).

Диссертант вводит понятие «специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг», который определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика (С. 95). Также диссертант считает, что налогово-правовые статусы нотариусов могут быть классифицированы в зависимости от характера возложенных на них налоговых прав и обязанностей, выделяя

наряду со специальным налогово-правовым статусом нотариуса как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальный налогово-правовой статус нотариуса как субъекта, содействующего уплате налогов и сборов и специальный налогово-правовой статус нотариуса как субъекта, содействующего налоговому администрированию. Диссертант обосновывает, что у государственных нотариусов существует особенность налогово-правового статуса, обусловленная тем, что они являются субъектами, содействующими уплате налогов и сборов. Диссертант называет их «сборщиками налогов» (государственных пошлин) и предлагает вернуть данную категорию субъектов в Налоговый кодекс РФ. Частнопрактикующие нотариусы, в свою очередь, содействуют уплате налогов, являясь налоговыми агентами. Права и обязанности нотариусов по взиманию нотариальных тарифов ввиду их неналоговой природы формируют у нотариусов финансово-контрольные статусы (с. 11 автореферата; с. 125-126 диссертации).

Диссертант отмечает влияние латинской системы нотариата на нотариальное и налоговое законодательство бывших стран СССР, частично или полностью перешедших на небюджетную основу нотариального финансирования, уточняя, что специальный налогово-правовой статус частнопрактикующих нотариусов в этих странах не всегда связан только с уплатой подоходного налога по результатам нотариальной деятельности. Автором выделяется в зависимости от отношения в указанных государствах к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности, соответствующий специальному статусу налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий) и

специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (с. 13-14 автореферата; с. 148-149 диссертации).

Диссертантом подробно исследованы права и обязанности «латинских» нотариусов стран Европы, связанные с оказанием налогоплательщикам содействия при уплате налогов и сборов, а также с налоговым администрированием (С. 150-158). Автор обосновывается вывод о том, что публично-правовая природа нотариальных функций в странах латинского нотариата дает основания для признания нотариусов данных стран сборщиками налогов и сборов, связанных с конкретным нотариальным действием (С. 159).

Диссертантом также проанализирована практика некоторых европейских стран по взиманию гербовых сборов, в том числе при совершении нотариальных действий (С. 163). Сделан вывод о том, что уплата российским частнопрактикующим нотариусом НДФЛ с доходов от своей деятельности, в первую очередь, отражает его частноправовую природу, а введение в налоговое законодательство гербового сбора в сфере нотариальной деятельности в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, способствовало бы отражению публично-правовой природы нотариальной деятельности (с. 15 автореферата; с. 170-171 диссертации).

Диссертация А.С. Буровой написана автором самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые аргументированные научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, что свидетельствует о личном вкладе автора диссертации в финансово-правовую науку. Сформулированные автором диссертации выводы аргументированы.

Изложенное позволяет высоко оценить диссертационную работу А.С. Буровой как обладающее научной новизной актуальное научное

исследование, результаты которого имеют значение для развития науки финансового и налогового права (в частности, диссертантом разработаны новые финансово-правовые знания об общих и особенных характеристиках налогового-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах латинского нотариата).

Результаты и выводы, приведенные в диссертации, можно рекомендовать использовать для законодательных инициатив, направленных на совершенствование налогово-правового регулирования нотариальной деятельности в России.

Научные выводы, приведенные в диссертации А.С. Буровой, могут найти применение при преподавании дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право». Также они могут стать основой для дальнейших научных исследований вопросов налогово-правового статуса нотариусов.

Вместе с тем считаем возможным высказать некоторые замечания относительно выводов, изложенных в диссертационном исследовании, которые представляются спорными либо требуют уточнения:

1) В названии работы используется термин «латинский нотариат», но в тексте работы в абсолютном большинстве случаев данный термин заменен на такие термины как «частнопрактикующий нотариус» или «небюджетный нотариус». Возможно, было бы целесообразно заявить в названии работы другую терминологию, которая является более привычной для диссертанта.

2) Вызывает сомнение позиция автора о необходимости учета доходов и расходов нотариусов без применения порядка, установленного гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Полагаем, что введение особого порядка учета доходов и расходов, принятое Минфином РФ во исполнение п.2 ст. 54 НК РФ, как предлагает диссертант (с. 92 диссертации), повлечет нарушение целого ряда принципов налогообложения, в первую очередь принципов равенства налогового бремени и принципа установления налогов законами.

3) Представляется спорным предложение о введении двойной системы оплаты нотариальных действий – государственная пошлина и гербовый сбор (с. 181) в первую очередь с точки зрения администрирования, а также роста нагрузки на лиц, оплачивающих нотариальные действия.

4) Одной из основных задач работы являлось сравнительно-правовое исследование налогово-правового статуса нотариуса в России и зарубежных странах, полагаем, что диссертант уделил недостаточное внимание данному аспекту работы. Так, первые две главы работы посвящены исключительно российскому законодательству, а третья глава – зарубежному. Выводы автора по результатам рассмотрения зарубежного законодательства сформулированы не достаточно четко, их мало, в связи с этим сложно уяснить, в чем состоят конкретные различия между зарубежным и российским законодательством и какой зарубежный опыт можно использовать в России.

Кроме того, информация обо всех странах Европейского союза взята автором из одного источника.

Существует некоторая путаница в изложении материала: в §2 главы 3, посвященному налогово-правовому статусу нотариусов в странах Европейского союза, после изложения материала, соответствующего названию параграфа, неожиданно появляется «опыт стран ближнего зарубежья», среди которых автор упоминает «бывшую украинскую Автономную Республику Крым» (с. 158 диссертации). Из текста параграфа невозможно уяснить, какой именно опыт Крыма заинтересовал автора, поскольку автор ссылается только на Налоговый кодекс Украины. Далее по тексту следует обзор изменений российского законодательства, после которого снова исследуется опыт зарубежных стран.

5) В положении на защиту № 5 говорится, что «обоснован вывод о том, что специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса ... определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик

плательщика». Вместе с тем, не удалось найти обоснования и конкретизации данного вывода в работе. Автор лишь упоминает, что в одной из зарубежных стран есть отдельный налог для нотариусов.

Указанные замечания носят дискуссионный характер, не снижают общей ценности диссертации А.С. Буровой и могут быть учтены диссертантом в дальнейшей научной работе.

Таким образом, диссертация А.С. Буровой на тему: «Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование)» на соискание ученой степени кандидата наук является научно-квалификационной работой, имеющей значение для развития теории финансового и налогового права; научные разработки А.С. Буровой позволят усовершенствовать правовое регулирование налогово-правового статуса нотариусов, что имеет существенное значение для упрощения правоприменительной практики и развития нотариальной профессии.

Содержание диссертации соответствует специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, что подтверждается вышеизложенной оценкой положений и выводов диссертации.

Основные научные результаты диссертации опубликованы в рецензируемых научных изданиях (С. 29 автореферата).

Содержание автореферата соответствует содержанию диссертации.

Автореферат диссертации и публикации включают в себя все необходимые элементы и материалы, отражает новизну, практическую значимость и сущность проведенного соискателем исследования, отвечают требованиям, предъявляемым к подобного рода исследованиям.

Вывод: Диссертационное исследование «Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование)» отвечает требованиям, предъявляемым к диссертациям Положением «О порядке присуждения ученых степеней», утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013

года № 842, а его автор Бурова Анна Сергеевна заслуживает присуждения ей ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв подготовлен Горловой Еленой Николаевной, кандидатом юридических наук (12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право), доцентом кафедры финансового права ФГБОУ ВПО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры финансового права (Протокол № 10 от «22» 04 2015 года).

**Заведующий кафедрой финансового права
Московского государственного юридического
университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),
Заслуженный юрист Российской Федерации,
доктор юридических наук (12.00.14 –
административное право; финансовое
право; информационное право), профессор**

Е.Ю. Грачева

«22» апреля 2015 г.

(почтовый адрес: г. Москва, 125993, ул. Садовая-Кудринская, д.9, тел.: 8(499) 244-85-20, e-mail: gracheva@msal.ru)

Подпись
заверяю
Начальник отдела
Управления кадров

Е.Ю. Грачева

С.В. Косенко

« » 20 г.