

В диссертационный совет Д 170.003.03,
созданный на базе Федерального
государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего
образования «Российский государственный
университет правосудия»

ОТЗЫВ

официального оппонента Попова Василия Валерьевича на диссертацию
Буровой Анны Сергеевны на тему: «Налогово-правовой статус нотариуса
в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое
исследование)», представленную на соискание ученой степени кандидата
юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое
право; бюджетное право
(Москва, 2015, 221 с.)

Актуальность темы диссертационного исследования А.С. Буровой не
вызывает сомнений и определяется несколькими обстоятельствами.

Во-первых, в современной России нотариат принимает участие в
реализации правоохранительной функции государства, обеспечивая
законность и правомерность действий участников гражданского оборота,
являясь достаточно экономичным институтом, поскольку
частнопрактикующие нотариусы не находятся на бюджетном
финансировании, а исполняют свои полномочия за счет самих субъектов
гражданского оборота.

Во-вторых, нотариусы относятся к субъектам налоговых
правоотношений, несмотря на их отсутствие в перечне участников
отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 9
Налогового кодекса РФ). При этом указанное законодательство, подвергаясь
постоянным дополнениям и изменениям, в том числе в целях устранения
выявленных в ходе правоприменительной практики правовых коллизий,

видоизменяет и правовой статус нотариусов в сфере налогообложения. Так, в настоящее время вопросы налогово-правового статуса нотариуса являются дискуссионными по причине отсутствия в налоговом законодательстве четкой позиции законодателя в отношении отнесения частнопрактикующих нотариусов для целей налогообложения к категории индивидуальных предпринимателей или к иной категории физических лиц, характеризующейся самостоятельными признаками, или объединенной общими признаками некоммерческого характера.

В-третьих, тенденции по глобализации и гармонизации всех сфер жизнедеятельности общества, включая правовую, оказывают влияние и на институт нотариата. В связи с этим рассмотрение особенностей налогово-правового регулирования нотариата в зарубежных странах способствует разрешению вопроса о перспективах дальнейшего развития института нотариата в России на основе выработки теоретических положений и практических рекомендаций по его совершенствованию.

Своевременность настоящей исследовательской работы обусловлена авторской постановкой проблемы, которая до настоящего времени не выступала предметом самостоятельного всестороннего научного рассмотрения.

Цель и задачи научной работы методологически верно определили ее внутреннее строение и логику, прослеживающуюся в содержании исследования. Автором использован комплекс научных методов, направленных на достижение цели научного изыскания и решение поставленных задач.

В результате исследования выбранной проблематики диссертантом решена научная проблема, состоящая в комплексном изучении сущности и содержания налогово-правового статуса нотариуса в России в сопоставлении с аналогичными статусами нотариусов в зарубежных странах. Это позволило диссертанту определить правовой статус российских нотариусов в налоговых правоотношениях.

Научное исследование дало возможность диссертанту получить новые научные результаты, основные и наиболее значимые из которых выдвинуты для публичной защиты. Научная новизна работы заключается в разработке новых знаний об общих и особенных характеристиках налогово-правового статуса нотариусов в России и в зарубежных странах латинского нотариата; в теоретическом обосновании места и роли нотариусов в налоговых правоотношениях; в предложениях и рекомендациях практического характера, способствующих совершенствованию законодательства о налогах и сборах применительно к правовому регулированию деятельности нотариусов и единообразию правоприменительной практики с учетом опыта зарубежных стран.

Содержание работы позволяет констатировать ее теоретическую значимость, как для финансово-правовой науки, так и правовой науки в целом, а также практическое значение для совершенствования нормотворческой деятельности, включая законотворчество, и правоприменительную практику.

Диссертация А.С. Буровой содержит совокупность новых научных результатов и положений, выдвигаемых ее автором для публичной защиты, имеет логически выдержанную структуру и внутреннее единство, свидетельствуя о личном вкладе автора в науку.

Автором выявлено и обосновано влияние публично-правового статуса на иные правовые статусы нотариусов, в том числе административно-правовой, финансово-правовой и налогово-правовой (с. 21-25). Аргументирован вывод, что единство публично-правового статуса российских государственных и частнопрактикующих нотариусов не отменяет существенных различий в их административно-правовом (организационном) и финансово-правовом положениях, которые, в свою очередь, оказывают влияние на способность названных групп нотариусов вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения и осуществления соответствующих прав и обязанностей (с.с. 25-26, 37).

В основу исследования автором положено утверждение о двойственности правовой природы нотариата, давшее возможность прийти к выводу, что применительно к частному нотариату в сфере административных и финансовых отношений она выражается в специфике 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 законодательстве о налогах и сборах, в частности, при урегулировании вопросов налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности (с. 23, 37).

Автором работы сформулировано понятие налогово-правового статуса нотариуса и определено его место в системе науки налогового права (с. 38). Диссертантом также обоснован вывод, что ввиду особенностей финансового положения государственных (бюджетных) и частнопрактикующих (небюджетных) нотариусов помимо общего налогово-правового статуса им присущи различные специальные налогово-правовые статусы в зависимости от состава осуществляемых конкретных налоговых прав и обязанностей (с. 29, 37).

По результатам проведенного историко-правового анализа, усиливающего содержание работы, А.С. Буровой установлены этапы развития нотариата в России и аргументирован вывод о том, что признаки публичной значимости и самофинансирования наиболее характерны для российского нотариата, привнося в его публично-правовое регулирование частноправовой элемент, тем самым, вызывая необходимость особого правового регулирования сферы небюджетного нотариата, включая налогово-правовое (с. 62-63).

На основе обобщения теоретических положений и материалов практики диссертантом показана проблематика применения к частнопрактикующим нотариусам налогово-правовых норм, регулирующих налоговые отношения с участием субъектов, занимающихся коммерческой

деятельностью (с. 70-90). Отношение к нотариальной деятельности, как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не как к разновидности экономической деятельности выделено диссертантом в качестве критерия для разделения частнопрактикующих нотариусов и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков (с. 96). Предложен и доказан авторский вариант предлагаемого к нормативному закреплению перечня профессиональных затрат, возникающих при осуществлении нотариусом нотариальной деятельности (с. 91-93).

В процессе подготовки научного труда диссертантом аргументировано возникновение у частнопрактикующего нотариуса в правоотношениях по уплате НДФЛ с доходов от осуществления нотариальной деятельности «специального налогово-правового статуса как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг» (с. 95).

Наряду с указанным специальным налогово-правовым статусом нотариуса автор в зависимости от характера возложенных на названного субъекта налоговых прав и обязанностей выделяет специальный налогово-правовой статус нотариуса как субъекта, содействующего уплате налогов и сборов, и специальный налогово-правовой статус нотариуса как субъекта, содействующего налоговому администрированию (с. 125-126). При этом специальные налогово-правовые статусы государственных и частнопрактикующих нотариусов имеют различия, что связано с особенностями изучения нотариусов в целом как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а частнопрактикующих нотариусов - в качестве самозанятых лиц (с. 126).

Диссертантом на основе сравнительно-правового анализа исследованы специальные налогово-правовые статусы частнопрактикующих нотариусов в странах постсоветского пространства, специфика которых связана с рассмотрением нотариальной деятельности для целей налогообложения как

разновидности экономической или особой юридической деятельности (с. 148-149).

Заслуживает внимания вывод автора, что публично-правовая природа нотариальных функций в странах латинского нотариата дает основания для признания нотариусов данных государств сборщиками налогов и сборов, связанных с конкретным нотариальным действием (с. 159). В этой связи А.С. Буровой предложено в рамках совершенствования законодательства о налогах и сборах расширить полномочия российских нотариусов по содействию в уплате налогоплательщиками налогов и сборов в рамках удостоверения сделок с имуществом, подлежащем государственной регистрации (с. 162).

Изучение практики отдельных европейских стран по взиманию гербовых сборов, в том числе при совершении нотариальных действий, позволило автору сформулировать логичное предложение о введении в перечень федеральных налогов и сборов (ст. 13 Налогового кодекса РФ) гербового сбора, отражающего публично-правовое начало нотариальной деятельности как плату за оказание нотариусами публичных услуг физическим и юридическим лицам от лица государства (с. 170-171).

По результатам исследования автором сделаны обоснованные выводы и положения, имеющие значение, как для дальнейшего развития теории налогового права (в частности, о содержательных характеристиках и критериях разграничения налогово-правовых статусов нотариусов в России и в зарубежных странах латинского нотариата), так и для совершенствования правоприменительной практики в части применения норм российского законодательства налогах и сборах. Их достоверность обусловлена: методологической основой исследования; выявленными аспектами актуальности избранной темы, целью и задачами диссертации; эмпирическим материалом; обширным спектром библиографических источников.

Теоретические выводы автора аргументированы. Их разработка основана на исследовании и критической оценке наиболее значимых

положений финансово-правовой теории, касающихся налогово-правового статуса нотариусов, с позиции их соответствия положениям правовой теории, действующего законодательства и правоприменительной практики. Выводы диссертанта и иные авторские положения, несомненно, теоретически значимы и расширяют научные представления по рассматриваемым вопросам, позволяя развивать их в последующих научных исследованиях. Их совокупность можно квалифицировать как научное достижение. Личный вклад диссертанта в науку финансового и налогового права также состоит в том, что исследование представляет интерес не только для специалистов в области финансового права, в том числе налогового права, но и для юридической науки в целом. Представляется, что некоторые положения и выводы, содержащиеся в диссертации, могут служить основой для последующих исследований проблем правового регулирования изучаемых общественных отношений, а также при подготовке соответствующих лекционных курсов, проведении семинарских и практических занятий по дисциплинам: «Налоговое право», «Нотариальное право».

Результаты исследования также имеют практическую значимость, поскольку могут найти применение в правоприменительной деятельности частнопрактикующих нотариусов; при разработке компетентными органами организационно-распорядительных документов; в нормотворческой деятельности при разработке проектов законодательных и иных нормативно-правовых актов по вопросам гармонизации и совершенствования налогового регулирования в сфере нотариата.

В целом, диссертация А.С. Буровой представляет собой самостоятельное исследование актуальной темы, имеющей практическое значение, и является научно-квалификационной работой, в которой сформулирован ряд положений, обладающих научной новизной. Тема раскрыта автором с достаточной степенью полноты и обоснованности.

Вместе с тем, при общей положительной оценке работы в ней присутствуют некоторые положения, нуждающиеся в авторском уточнении

или дополнительной аргументации.

1. В п. 5 положений, выносимых на защиту, указывается, что «специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса, как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика». Но вести речь о персональных налогах в данном случае вряд ли стоит, поскольку тот же налог на доходы физических лиц наряду с нотариусами уплачивается и иными группами физических лиц при наличии особенностей его уплаты в зависимости от содержания элементов налогообложения (с. 11).

2. На с. 27 диссертант пишет, что «основные положения общего налогово-правового статуса налогоплательщиков закреплены в ст. 21 и п.1 ст. 23 НК РФ». Однако нормы данных статей, прежде всего, касаются прав и обязанностей налогоплательщиков. При этом правовой статус, даже при рассмотрении его в узком аспекте, должен включать в себя дополнительно и принципы, и юридическую ответственность. Тем более, на с.с. 120-121 указывается: «Для полноценного раскрытия правового статуса нотариусов, как участников налоговых отношений, остается лишь рассмотреть особенности ответственности за нарушения налогового законодательства как его обязательного элемента наряду с субъективными правами и обязанностями в сфере налогообложения».

3. На с. 37 автор резюмирует, что «расхождения 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...». Тем не менее, ранее по тексту административно-правовой статус нотариусов не рассматривался, и лишь на с.с. 24-25 диссертант применяет термин «административно-правовое (организационное) положение».

4. Автор констатирует: «Общие налоговые права и обязанности обеих категорий 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» (с. 38). В то же время, как думается, во втором случае речь идет о специальной налоговой правоспособности, но не налогово-правовом статусе.

Высказанные замечания не влияют на общее впечатление от работы, а лишь подчеркивают актуальность и значимость выбранного для исследования направления.

Диссертация написана самостоятельно и единолично, имеет внутреннее единство и логично сформированную структуру. Полученные научные результаты являются новыми для финансово-правовой науки, и основные из них выдвинуты для публичной защиты. Выводы, положения, предложения и рекомендации, сформулированные в диссертации, в необходимой степени обоснованы и достоверны. Научная работа имеет теоретическую и практическую значимость.

Автореферат в целом отражает все основные положения диссертационной работы.

Результаты диссертации получили должное освещение в десяти опубликованных соискателем научных работах, из них 5 – в научных журналах, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки Российской Федерации. Они также были обсуждены на различных научно-практических конференциях.

Таким образом, диссертация А.С. Буровой на тему: «Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование)», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 –

финансовое право; налоговое право; бюджетное право, представляет собой самостоятельное завершенное исследование, соответствующее критериям, установленным Положением «О порядке присуждения ученых степеней», утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842, является единолично выполненным и завершенным научно-квалификационным исследованием, а ее автор - Бурова Анна Сергеевна заслуживает присуждения ей искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв составлен 12 мая 2015 г.

Официальный оппонент:
доктор юридических наук
(12.00.14 – административное право;
финансовое право; информационное право),
доцент, профессор кафедры
финансового, банковского
и таможенного права ФГБОУ ВПО
«Саратовская государственная
юридическая академия»

Василий Валерьевич Попов

Почтовый адрес: 410056, город Саратов, улица Вольская, дом 1, тел.: 8(8452) 29-90-34, e-mail: finpravo@sgar.ru

