На правах рукописи

Суханова Елена Владимировна

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПОРТУГАЛЬСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2013

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права ФГБОУ ВПО «Московский государственный институт международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
ШЕПЕНКО Роман Алексеевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
ФГБОУ ВПО «Московский государственный юридический институт имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»,
Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации
АРТЕМОВ Николай Михайлович

кандидат юридических наук
БАЕВ Сергей Александрович

Ведущая организация: **Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»**

Защита состоится « » _____ 2013 года в _____ ауд. _____ на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 (юридические науки) при Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России по адресу: 119454, г.Москва, проспект Вернадского, д.76.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке имени И.Г. Тюлина Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России по адресу: 119454, г.Москва, проспект Вернадского, д.76 и на сайте www.mgimo.ru.

Автореферат разослан « » _____ 2013 года.

Ученый секретарь
Диссертационного совета
д.ю.н., доцент **МАЛИНОВСКИЙ А.А.**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях современных экономических процессов растет потребность в совершенствовании механизмов правового регулирования налогообложения. При этом под правовым регулированием автор понимает совокупность юридико-технических методов воздействия на поведение субъектов налогового права с целью создания общеобязательных рамок реализации фискальных требований государства. От эффективности правового регулирования налогообложения зависит полнота поступлений в бюджет средств, необходимых для решения стоящих перед государством задач. В современном государстве разработка механизма налогово-правового регулирования осложняется необходимостью одновременного разрешения двух проблем. С одной стороны, вследствие растущего бюджетного дефицита, кризиса в банковской сфере и производственном секторе экономики, налоговая нагрузка на налогоплательщика увеличивается. С другой стороны, возможность вносить частые изменения в структуру налога в правовом государстве должна быть ограничена. Реализация таких налогово-правовых механизмов, которые бы учитывали данные аспекты, в Российской Федерации будет способствовать повышению эффективности всей финансовой системы на основе сочетания публичных и частных интересов, создаст предпосылки для достаточного и своевременного финансирования национальных проектов без ущерба для других областей развития, будет содействовать решению закрепленных в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов»[1] задач по созданию стабильной

[1] Документ опубликован на сайте Министерства финансов Российской Федерации. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf (дата обращения:15.09.2013).

налоговой системы, способной обеспечить бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

В контексте вышеизложенного представляется целесообразным изучить соответствующий зарубежный опыт. В частности, интерес может представлять опыт Португальской Республики, правительство которой в условиях экономического кризиса вынуждено вводить меры бюджетной экономии и стимулировать увеличение доходного потенциала налоговой системы. В этой связи особое внимание в Португалии, как и в России, уделяется группе налогов на доходы физических и юридических лиц, поощрению инновационной деятельности, налоговому администрированию. Указанные первоочередные задачи регулирования в налоговой сфере в Португалии решаются в соответствии с базовыми принципами налогообложения. Это не только обеспечивает согласованность и гармоничность вносимых в налоговое законодательство изменений, но и является *conditio sine qua non* его развития. Таким образом, опыт Португальской Республики может оказаться востребованным при дальнейшем реформировании налоговой системы Российской Федерации, в том числе в рамках направлений, определенных Правительством России на ближайшие годы.

Степень научной разработанности темы и теоретическая основа исследования. Проблемы правового регулирования налогообложения в зарубежных странах получили достаточную степень разработанности в отечественной литературе. Исследованию соответствующих вопросов посвящены работы Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, С.Г. Пепеляева, Г.П. Толстопятенко. В работах А.С. Автономова освещение получили вопросы конституционно- и административно-правового регулирования в Португальской Республике, исследование которых важно для понимания ряда проблем, связанных со

структурой налоговой системы этого иберийского государства, и, в частности, вопросов распределения налоговой компетенции между центром и автономиями.

Вместе с тем на сегодняшний день в отечественной юридической литературе отсутствует комплексное исследование правового регулирования налогообложения в Португалии. Сравнительно-правовых исследований с российским опытом регулирования налогообложения нет и в португальской юридической литературе.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в налоговой сфере Португалии, а также вопросы правового регулирования данных отношений.

В качестве **предмета диссертационного исследования** выступают нормативные акты, регулирующие налоговые отношения в Португальской Республике и Российской Федерации, практика применения таких нормативных актов, в том числе судебная практика, комплекс научных разработок, посвященных проблемам правового регулирования налогообложения.

Цель и задачи исследования. Цель настоящего исследования состоит в том, чтобы на основе налогового законодательства, соответствующей правоприменительной практики и доктринальных положений раскрыть особенности правового регулирования налогообложения в Португальской Республике, выявить основополагающие факторы системообразующего характера, способные обеспечить внутреннее единство и непротиворечивость национальной налоговой системы, а также сформулировать рекомендации по использованию опыта Португальской Республики в целях развития налогового законодательства Российской Федерации.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие **задачи**:

а) рассмотреть систему источников налогового права Португалии и выявить ее специфику;

б) установить базовые принципы налогообложения в Португалии как системообразующую категорию налогового права Португалии;

в) исследовать принятое доктриной налогового права Португалии понятие налоговых правоотношений;

г) проследить основные этапы развития португальской системы налогов и выявить особенности, присущие ее правовому регулированию в настоящее время;

д) проанализировать различные группы налогов Португалии и установить их зависимость от базовых принципов налогообложения;

е) обозначить особенности применения нормы налогового права в Португалии, обосновав роль налоговой процедуры и налогового процесса в преобразовании связей между государством и налогоплательщиком в налоговые правоотношения посредством реализации налоговой нормы;

ж) на примере Португалии рассмотреть перспективы модернизации налоговой системы за счет расширения сферы применения договорных отношений в области налогообложения.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили научные труды отечественных юристов в сфере финансового и налогового права. При работе над диссертацией использовались труды Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, Е.Ю. Грачевой, А.В. Демина, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Карасевой (Сенцовой), А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, А.А. Шахмаметьева, Н.А. Шевелевой, А.А. Ялбулганова и др.

При работе над диссертацией также были изучены труды отечественных исследователей в области теории права, конституционного,

административного и европейского права: М.В. Баглая, И.И. Веремеенко, Ю.И. Лейбо, Л.М. Энтина и др.

В процессе исследования правового регулирования налогообложения в Португальской Республике использовались работы таких португальских правоведов, как Ш. де Башту (X. Basto), С. Вашкеш (S. Vásques), А.П. Доураду (A.P. Dourado), Ж. Казалта Набайш (J. Casalta Nabais), Д. Лейте де Кампуш (D. Leite de Campos), Ж. Лопеш де Соуза (J. Lopes de Sousa), В. Оливейра (V. Oliveira), М. Пиреш (M. Pires), Ж. Рибейру (J. Ribeiro), Ж.Л. Салданья Санчес (J.L. Saldanha Sanches), Ж. Феррейра (J. Ferreira), Ж. Фрейташ да Роша (J. Freitas da Rocha) и ряд других.

Нормативно-правовую базу исследования составили первоисточники. Выводы, содержащиеся в диссертационном исследовании, основаны на анализе Конституции Португальской Республики [2] (далее – Конституция Португалии), обычных законов и декретов-законов в области налогообложения, ряда основополагающих подзаконных актов органов португальской налоговой администрации. Обширную исследовательскую базу представила также судебная практика по налоговым спорам.

Кроме того, в нормативно-правовую базу диссертационного исследования также вошло российское законодательство, регулирующее общественные отношения в налоговой сфере, в первую очередь Налоговый кодекс Российской Федерации[3].

Методология и методы исследования. Методологическую основу исследования составляет совокупность общих и специальных методов

---

[2] Constituição da República Portuguesa 6.ª Revisão Constitucional – 2004 // Diário da República, n.º173, I Série – A de 24 de Julho de 2004.

[3] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998, № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

научного познания. Использование методов анализа и синтеза, дедукции и индукции способствовало внутренней согласованности исследования и непротиворечивости сделанных по его итогам выводов. Применение диалектического метода позволило раскрыть сущность рассмотренных правовых явлений, в том числе в их взаимосвязи с экономическими процессами. Использование формально-юридического и сравнительно-правового методов позволило осуществить более всестороннее исследование и сформулировать ряд практических рекомендаций по учету зарубежного опыта в целях дальнейшего совершенствования механизмов правового регулирования налогообложения.

Научная новизна заключается в том, что данная работа является первым комплексным исследованием правового регулирования налогообложения в Португальской Республике, сочетающим инструментарии португальской и российской правовой науки.

В научный оборот вводятся новые монографические работы португальских юристов, португальские нормативно-правовые акты и решения португальских судов, что делает возможным расширение теоретической базы отечественной науки налогового права.

В результате проведенного исследования **на защиту выносятся следующие положения**:

1. Многообразие сложившихся в современном мире налоговых систем отражает исторически обусловленный путь становления права того или иного государства и является следствием возникающих в этой связи особенностей распределения налоговых норм по источникам налогового права. В Португалии в результате хаотичного наращивания новых налоговых норм на архаичные юридико-технические конструкции возникли перенасыщенность и внутренняя противоречивость налогового законодательства, что привело не только к масштабной кодификации

налоговых актов, но и к детальной проработке конституционной концепции национальной налоговой системы в целях обеспечения согласованности ее элементов и установления рамок для дальнейшего нормотворчества.

2. Закрепление трех взаимосвязанных принципов налогообложения, или налоговых принципов, в Конституции Португалии обусловило их особое положение в национальной налоговой системе. При установлении конкретных налогов законодатель обязан учитывать принципы налогового равенства, способности налогоплательщика уплатить налог и концепции дохода как выражения налоговой справедливости, соблюдение которых позволяет путем сочетания универсального (всеобщего) и индивидуального подходов к налогообложению, решать стоящие перед государством социальные задачи. Это позволяет говорить о португальской налоговой системе как о социально ориентированной, а указанные принципы квалифицировать как базовые принципы налогообложения в Португалии.

3. Широкое применение в законодательстве Португалии принципа способности налогоплательщика уплатить налог, предполагающего установление такого налога, который может быть уплачен налогоплательщиком без ущерба его платежеспособности в будущем, может быть потенциально интересным для российского законодателя. Эта базовая идея правового регулирования налогообложения в Португалии реализуется на этапе расчета окладной суммы налога на доходы физических лиц и налога на прибыль юридических лиц. Тесно связанным с этой идеей в португальском налоговом праве оказывается и механизм налоговых льгот, некоторые из которых (например, льготы национальным компаниям, находящимся в невыгодных экономических условиях) могли бы вписаться в проводимые в России налоговые преобразования, стимулировать региональное развитие и способствовать решению проблемы «отраслевого» налогообложения.

4. Обеспечение соблюдения принципа налогового равенства в структуре португальских налогов на потребление гарантируется концепцией нейтральности, заключающейся в выстраивании вертикали хозяйствующих субъектов. При этом обязанность налогоплательщика правильно исчислить и своевременно уплатить налог является элементом ключевой для португальского налогового права взаимной обязанности налогоплательщика и налоговой администрации сотрудничать друг с другом. Тем самым налоги на потребление в Португалии, несмотря на существенное значение норм интеграционного права в регулировании косвенного налогообложения, остаются частью национальной системы налогов.

5. Правовое регулирование налогообложения недвижимого имущества и сделок с ним в Португалии является социально-ориентированным, что проявляется, главным образом, в дифференциации объекта налогообложения и мобильности налоговых ставок. В то же время очевидное столкновение природы данной группы налогов с базовой концепцией дохода как выражения налоговой справедливости позволяет предположить, что их существование в системе налогов Португалии обусловлено, в первую очередь, стремлением государства получить встречное удовлетворение за предоставленные гарантии соблюдения права частной собственности.

6. Налоговые правоотношения, будучи обязательственными по своей сути, представляют собой динамичный институт права, который включает в себя две составляющие: фискальную, или имущественную, связанную с обязанностью уплатить налог в бюджет, и собственно обязательственную, которая предполагает исполнение налогоплательщиком дополнительных обязанностей, обеспечивающих корректное исполнение основной обязанности уплатить налог. И хотя формально такой подход предопределен португальским принципом взаимной обязанности налогоплательщика и

налоговой администрации сотрудничать друг с другом, сущностно он близок налоговому праву многих государств, поскольку напрямую соотносится с обязанностью добросовестного исполнения налогоплательщиком своих обязательств перед бюджетом.

7. Налоговая процедура представляет собой механизм опосредования воли законодательной и исполнительной власти в виде совокупности последовательных и относительно автономных действий органов налоговой администрации, нацеленных на определенный результат. Налоговая процедура и налоговое правоотношение соотносятся как форма и содержание. При этом налоговая процедура отражает динамику каждой отдельно взятой налоговой нормы и, формализуя отношения лиц публичного и частного права по поводу исполнения налогоплательщиком налоговых обязательств перед бюджетом, обеспечивает необходимую связку всего налогового законодательства путем последовательного применения налоговых норм по разработанной португальской доктриной схеме: «фаза инициативы – фаза исследования – фаза принятия решения – фаза приведения принятого решения в действие».

8. Налоговый процесс служит гарантией соблюдения налогового правопорядка. Существование специальных, отраслевых процессуальных норм по аналогии с португальским Кодексом налоговой процедуры и процесса в налоговой сфере представляется востребованным и в России ввиду объектно-субъектной специфики налоговых правоотношений, требующей от судьи специальных знаний. В то же время, в целях соблюдения единства национального права, налоговый процесс должен отвечать принятым в государстве общим процессуальным правилам и соответствовать базовым налоговым принципам.

9. Налоговый арбитраж в Португалии на основании анализа последних изменений португальского законодательства предлагается

определить как альтернативную форму разрешения спора посредством привлечения выбираемого сторонами или назначаемого Центром административного арбитража нейтрального и беспристрастного третьего лица (арбитра), чье решение имеет ту же юридическую силу, что и решение суда. Институт налогового арбитража как этап эволюции налогового законодательства современного государства, расширяющей присутствие договорного элемента, содержит в себе серьезный потенциал по корректному сочетанию в налогообложении публичной и частной воль. Он может содействовать повышению эффективности налогового администрирования за счет минимизации его временн*ы*х и финансовых издержек и создания экономически выгодного климата налоговой предсказуемости. Однако копирование этого, в целом, положительного зарубежного опыта в России, в отсутствие специального законодательства о налоговом процессе, представляется шагом несвоевременным.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования определяется его ориентированностью на повышение эффективности механизмов правового регулирования налогообложения в Российской Федерации.

Сформулированные диссертантом по итогам проведенного исследования выводы и предложения могут быть использованы для дальнейшего исследования проблем правового регулирования налогообложения в России и зарубежных странах, а также в рамках правотворческой деятельности.

Кроме того, сделанные по итогам исследования выводы могут найти практическое применение в учебном процессе в рамках преподавания теории налогового права, а также при методической разработке курса «Налоговое право зарубежных стран».

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена на Кафедре административного и финансового права МГИМО (У) МИД России, где проводилось ее рассмотрение и обсуждение. Результаты исследования были использованы в учебном процессе при проведении занятий на международно-правовом факультете МГИМО (У) МИД России, в том числе в рамках курса «Международные налоговые правила».

Основные положения и выводы диссертационного исследования нашли отражение в подготовленных автором статьях, опубликованных в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во **Введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертации, формулируются цель и задачи исследования, его объект и предмет, определяются теоретическая, нормативно-правовая и методологическая основы исследования, раскрывается степень научной разработанности темы, научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования, постулируются основные положения, выносимые на защиту, содержится информация о результатах апробации диссертационного исследования.

Первая глава «Основы правового регулирования налогообложения в Португальской Республике» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе *«Источники налогового права Португальской Республики: роль конституционных норм в правовом регулировании налоговых отношений»* анализируются система и иерархия источников налогового права Португалии: Конституция Португалии, международные договоры, обычные законы, декреты-законы, законодательные декреты автономных регионов, положения, издаваемые в форме указов и решений на уровне государственных органов власти, органов власти автономных регионов Мадейры и Азорских островов и органов местного самоуправления – приходов, муниципалитетов и административных округов. Указывается на особое место в системе источников налогового права Португалии актов интеграционного права, наднациональный характер которых выводит их рассмотрение за рамки настоящего исследования.

Следствием реформирования лишенного системности португальского налогового законодательства стала не только развитая кодификация, но и закрепление за конституционной нормой главенствующей роли в

определении ориентиров дальнейшего развития правового регулирования налогообложения. В Конституции Португалии формулируются принципы налогообложения, определяющие природу, возникновение и исполнение обязанности по уплате налогов, а также делается попытка их интерпретации в контексте сопоставления цели налогообложения (обеспечение регулярных бюджетных поступлений для публичных нужд) – способности налогоплательщика уплатить тот или иной налог.

Важной конституционно обусловленной особенностью португальского налога выступает его социальная ориентированность, то есть наделение налога ролью механизма сглаживания экономического неравенства.

Кроме того, конституционные положения, касающиеся налоговой системы, в Португалии не носят традиционно общего характера и содержат ряд норм, непосредственно относящихся к системе налогов, в частности устанавливающих группы налогов.

Основополагающая роль конституционных норм в правовом регулировании налогообложения в Португалии позволяет сделать вывод о создании для португальского налогоплательщика конституционных гарантий ограниченности фискальных притязаний государства.

Во втором параграфе *«Базовые принципы налогообложения как системообразующая категория налогового права Португальской Республики»* формулируются базовые принципы налогообложения в Португалии, уясняется их роль в обеспечении единства и внутренней непротиворечивости налоговой системы.

Понятие «базовые принципы налогообложения» предлагается использовать для обозначения взаимосвязанных налоговых принципов, обладающих значительным потенциалом совмещения всеобщности и индивидуальности налогообложения и отражающих тем самым доминирующий в праве взгляд на налоги как на: а) исключительно способ

пополнения бюджета или б) приносящий государству стабильный доход способ регулирования происходящих в обществе социально-экономических процессов. Такие принципы универсальны применительно к любому элементу национальной налоговой системы.

Социальная ориентированность налога в Португалии предопределила установление примата трех взаимозависимых базовых принципов, сформулированных на основе положений основного закона.

Принцип налогового равенства в Португалии означает дифференциацию налоговых результатов после налогообложения, исходя из объективно существующей разницы в материальных возможностях налогоплательщиков.

Принцип экономически обусловленной способности налогоплательщика уплатить налог определяет экономически целесообразные пределы налогообложения и позволяет избежать чрезмерности налогообложения.

Концепция дохода как выражение налоговой справедливости в качестве третьего базового принципа налогообложения в Португалии, в свою очередь, служит основой для расчета способности налогоплательщика уплатить налог.

На основе анализа налогового законодательства Португалии делается вывод об определяющей роли базовых принципов налогообложения в процессе налогового нормотворчества постольку, поскольку создаваемые налоговые нормы должны укладываться в уже сформированное базовыми принципами налогообложения правовое пространство.

В третьем параграфе *«Понятие и содержание налогового правоотношения в налоговом праве Португальской Республики»* выявляются особенности доктринального восприятия категории «налоговое

правоотношение» в Португалии в сравнении с подходами, принятыми в отечественном правоведении.

Основополагающей характеристикой налоговых правоотношений в налоговом праве Португалии выступает выделение в их составе собственно фискальных, или имущественных, правоотношений, складывающихся в связи с законодательно закрепленным отчуждением налогоплательщиком в пользу государства части своего имущества в виде налога, и обязательственных правоотношений, возникающих в связи и по поводу уплаты налога и сопровождающих фискальные правоотношения.

В данной концепции отразилось и представление португальских исследователей о налоговом правоотношении как о динамичном феномене, и стремление объединить в одну категорию отношения, напрямую не связанные с финансовыми выплатами, а следовательно, не нуждающиеся для своего возникновения в административном акте и формирующиеся вокруг воли налогоплательщика (например, при расчете НДС).

Выделение обязательственных правоотношений в отдельную подгруппу означает широко понимаемую в португальском налоговом праве взаимную обязанность налогоплательщика и налоговых органов сотрудничать друг с другом, что не только предполагает определенный набор обязательств налогоплательщика перед налоговой администрацией, но и создает дополнительные гарантии соблюдения прав налогоплательщиков в вертикальных отношениях с наделенными публичной властью налоговыми органами.

На основе анализа португальской доктрины налоговое правоотношение предлагается понимать как урегулированные налоговой нормой отношения между публичными и частными субъектами по поводу исполнения последними налогового обязательства участвовать в распределении бремени публичных расходов путем уплаты налогов и

сотрудничать с налоговой администрацией в целях обеспечения соблюдения налогового законодательства.

Вторая глава «Система налогов Португальской Республики» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе *«Социальная ориентированность в правовом регулировании налогообложения дохода в Португальской Республике»* содержится информация об истории формирования современного подхода к правовому регулированию налогообложения дохода физических и юридических лиц, дается характеристика налога на доходы физических лиц и налога на прибыль юридических лиц с позиций соответствия их базовым принципам налогообложения в Португалии.

Поскольку способность налогоплательщика уплатить налог тесно связана с его доходом, португальский законодатель определяет облагаемую налогом часть дохода, выводя из-под налогообложения тот объем материальных благ, который необходим налогоплательщику для сохранения источника дохода и способности такого источника приносить налогооблагаемый доход в будущем. На основе анализа португальского законодательства и решения португальских судов предлагается ввести в часть первую или соответствующие главы части второй Налогового кодекса РФ следующее определение дохода в налоговых целях: «Под доходом понимается совокупность поступлений, полученных лицом за налоговый период, без ущерба для источников таких поступлений».

Воспринятая налоговым правом Португалии прогрессивность налогообложения и вытекающая из нее многоступенчатость налоговой формулы позволяет максимально индивидуализировать всеобщий по своей природе налог и добиться дифференциации налоговых результатов для всех налогоплательщиков.

В льготах, предоставляемых по налогам на доход/прибыль, также находит выражение социальная ориентированность налогообложения дохода в Португалии. Так, вводя пониженную ставку по налогу на прибыль юридических лиц в течение первых пяти лет с момента регистрации, законодатель стимулирует экономическую активность в отсталых регионах с неблагоприятными условиями ведения предпринимательской деятельности.

Таким образом, особенностью налогообложения дохода/прибыли в Португалии является выстраивание соответствующих налогов вокруг принципа способности налогоплательщика уплатить налог.

Во втором параграфе *«Методы сохранения налогового суверенитета Португальской Республики в отношении налогов на потребление»* исследуются национальные механизмы правового регулирования налогов на потребление в Португалии – НДС и специальных налогов на потребление: налога на спирт и алкогольные напитки, налога на табак, а также налога на нефтепродукты и энергоносители.

При рассмотрении налогов на потребление в португальской доктрине всегда содержится оговорка о существовании наднационального элемента правотворчества и правоприменения. В то же время, с юридико-технической точки зрения, налоги на потребление остаются частью португальской налоговой системы.

Центральная для данных налогов концепция налогоплательщика во многом отражает именно португальскую доктринальную позицию и рассматривается, прежде всего, через призму обязанности всех португальских налогоплательщиков сотрудничать с налоговыми органами. Указывается, в частности, что разделение плательщиков налога на плательщиков *de jure* и *de facto* привело к тому, что все обязанности плательщика налога (исчислить сумму налога, собрать его, подать декларацию, перечислить налог в бюджет) стали для него дополнительными,

поскольку основная обязанность уплатить сумму налога делегирована конечному потребителю товара/услуги.

Важной особенностью налогов на потребление является их обезличенность, что соответствует принципу равного налогообложения. При этом способность налогоплательщика уплатить налог соблюдается, исходя из его способности потреблять тот или иной товар/услугу.

Таким образом, на сегодняшний день основу методологии сохранения значительной части налогового суверенитета Португальской Республики в отношении группы налогов на потребление составляет их «привязка» к разработанным законодателем и доктриной принципам налогообложения.

Третий параграф *«Правовое регулирование налогообложения недвижимого имущества и сделок с ним в Португальской Республике»* посвящен рассмотрению правового регулирования налога на недвижимое имущество, налога на передачу недвижимого имущества, гербового сбора.

В основе налогообложения недвижимости и сделок с ним в Португалии лежит сочетание статичного (налог на недвижимое имущество) и динамичного (налог на передачу недвижимого имущества и гербовый сбор) налогообложения, поскольку право собственности либо существует как оно есть (в статике), либо передается от одного обладателя к другому (в динамике). При этом государством гарантируется защита частной собственности, следовательно, у него возникают основания для требования возмещения за создание правовых условий статичного и динамичного существования права собственности.

С другой стороны, правовое регулирование налогообложения недвижимости и сделок с ним в Португалии также социально ориентировано, что находит выражение в троичности объекта налога на недвижимое имущество (городская недвижимость, сельская недвижимость и недвижимость смешанного типа), сложной дифференциации ставок налога на

недвижимое имущество и налога на передачу недвижимого имущества, системе льгот, стимулирующих, в частности, ремонт объектов недвижимого имущества с высоким коэффициентом износа, и прочее.

В то же время налоги в отношении недвижимого имущества относятся к самым полемичным португальским налогам, поскольку именно в них наименее последовательно отражено правило соответствия налогового бремени – способности налогоплательщика уплатить налог, что вызвано относительной новизной механизмов правового регулирования налогообложения недвижимости и сделок с ним в Португалии.

Третья глава «Реализация норм налогового права Португальской Республики» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе *«Институт налоговой процедуры в налоговом праве Португальской Республики: понятие и основные фазы»* рассматриваются основные подходы к институту налоговой процедуры в португальской и российской доктринах, проводится различие между налоговой процедурой и налоговым процессом, анализируются фазы и принципы налоговой процедуры в португальском налоговом праве.

На сегодняшний день в португальской доктрине доминирует подход к налоговой процедуре как к механизму опосредования воли законодательной и исполнительной власти в виде совокупности последовательных и относительно автономных действий органов налоговой администрации, нацеленных на определенный результат, средствами достижения которого они служат.

На основе разработок португальской доктрины последовательно анализируются фазы налоговой процедуры: фаза инициативы – фаза исследования – фаза принятия решения – фаза приведения принятого решения в действие. Внутренняя замкнутость налоговой процедуры

обеспечивается связью каждой предыдущей фазы с каждой последующей с обязательным формулированием финального акта.

Значительное место в теории налогового права Португалии отводится классификации финальных актов на явно выраженные и «молчаливые» решения налоговой администрации. При этом очевидное затруднение вызывает квалификация «молчания» налоговых органов как «молчаливого» решения или воздержания от принятия решения. На сегодняшний день существенным ориентиром в данном вопросе является судебная практика, которая исходит из наличия явной связи между наступившими последствиями и официально не объявленными решениями налоговой администрации[4].

Фазы налоговой процедуры предлагается рассматривать как ее взаимосвязанные элементы, а саму налоговую процедуру в этом контексте – как динамичную систему, внутреннее единство которой обеспечивается принципами ее построения.

Второй параграф *«Налоговый процесс: реализация права на судебную защиту в Португальской Республике»* посвящен анализу налогового процесса, который в Португалии понимается как естественное продолжение налоговой процедуры в том случае, если по завершении последней тот или иной вопрос остался неурегулированным[5].

Если налоговая процедура складывается вокруг и по поводу интересов автора того или иного акта (органа публичной власти), то налоговый процесс возможен лишь вокруг и по поводу интересов адресата уже совершенного акта (в большинстве случаев – лица частного права). Соответственно, и опосредованная процедурой/процессом публичная воля будет, независимо от

[4] См., напр.: Решение Высшего административного суда AcSTA (Rel.: Fernanda Maças), P.0213/12 de 23-05-2002.

[5] Rocha J.F. Lições de Procedimento e Processo Tributário. – Coimbra: Coimbra Editora, 2009. – P.217.

участников процедуры/процесса, в первом случае – волей законодательной или исполнительной власти, а во втором – волей судебной власти.

Механизм налогового процесса в Португалии используется для реализации права на судебную защиту и в целях проверки законности вынесенного ранее административного акта. В этом контексте предлагается рассматривать положения п.4 ст.268 Конституции Португалии, которые обязывают законодателя, устанавливающего специальные, отраслевые процессуальные правила, вписывать их в ту или иную категорию установленных процессов, а именно: процессы о признании прав и законных интересов; процессы в связи с оспариванием актов, принятие которых негативно сказывается на положении заинтересованного лица; процессы о побуждении администрации к действию; процессы с целью введения адекватных обеспечительных мер.

Исходя из этого, предлагается рассматривать налоговый процесс как средство реализации детализированного в основном законе права на эффективную судебную защиту. При этом налоговый процесс оказывается вписанным в общее процессуальное пространство за счет создания «привязки» к гражданско-процессуальным нормам (например, ст.2 Кодекса налоговой процедуры и процесса[6] о субсидиарном применении Кодекса гражданского процесса[7] или ст.20 того же кодекса об исчислении процессуальных сроков) и одновременно в налоговую систему за счет подчинения тем же базовым принципам налогообложения, а также принципу взаимного сотрудничества налогоплательщика и налоговых органов.

В то же время речь идет о специализированном процессе, нацеленном на решение особого рода споров со своей объектно-субъектной спецификой, что подразумевает соответствующую специализацию судей. Поэтому

[6] Decreto-Lei 433/98 de 26.10.1998 // Diário da República n.º277, Suplemento, Série I de 1998-11-30.
[7] - 44129 de 28.12.1961 // Diário da República n.º299, Suplemento, Série I de 1961-12-28.

делается предположение о востребованности специальных, отраслевых процессуальных норм по аналогии с португальским Кодексом налоговой процедуры и процесса в налоговой сфере России.

В третьем параграфе *«Альтернативные механизмы разрешения налоговых споров как средство правовой модернизации налогового законодательства Португальской Республики»* формулируется понятие налогового арбитража, рассматриваются перспективы «разгосударствления» механизмов урегулирования столкновений частных и фискальных, публичных по своей природе, интересов и анализируются изменения, введенные новым законодательством о налоговом арбитраже[8].

Возможность существования института налогового арбитража в Португалии сложилась объективно, поскольку системность налогового пространства предполагает не хаотичный набор элементов, а способность последних, будучи в состоянии функционально обусловленной упорядоченности, обеспечивать саморегулирование системы в целом.

Механизмы саморегулирования налоговой системы могут стать альтернативой традиционным способам урегулирования налоговых споров, если будут синхронизированы с созданным конституцией институтом гарантий соблюдения прав налогоплательщиков, то есть действительно направлены на выравнивание конфликтных ситуаций в налоговой сфере в полном соответствии с буквой и духом закона.

Изначально португальская доктрина отвергала любое проявление частной инициативы, но постепенно пришла к пониманию договора как полноправной альтернативы административному акту, что нашло выражение в законе – к примеру, в ст.197 Кодекса административной процедуры[9] или в

---

8 - 10/2011de 20.01.2011 //D.R. n.º14, Série I de 2011-01-20.

9 - 442/91 de 15.11.1991 // D.R. n.º263, Série I de 1991-15-11.

ст.278 Кодекса публичных контрактов[10]. В налоговом праве Португалии предпосылкой развития договорных отношений послужили, в частности, положения п.1 ст.58 Кодекса налоговой процедуры и процесса, предоставляющие налогоплательщику возможность заранее договориться с налоговыми органами о размерах налоговой базы на три года вперед.

Институт налогового арбитража, в случае его дальнейшей проработки, предоставляет все возможности для грамотного сочетания публичного и частного элементов регулирования, корректного согласования публичной и частной воль, способного решить не только проблему, поставленную правовой школой образца пост-модернизма, но и вопросы, связанные с модернизацией налоговой системы, не противоречащей конституционным установлениям, то есть не ломая основ национальной правовой системы в целом.

В то же время появление налогового арбитража есть ступень поступательного развития представлений о специальном, налоговом судопроизводстве. И если в Португалии налоговые арбитры подчиняются Центру административного арбитража, функционирующего под эгидой Высшего совета административных и налоговых судов, то создание налогового арбитража в России, в условиях отсутствия самостоятельного института налогового процесса и происходящего умаления роли арбитражного судопроизводства, представляется шагом несвоевременным, хотя и востребованным в перспективе.

В **Заключении** подведены итоги диссертационного исследования, сформулированы основные выводы и предложения по возможностям и пределам использования опыта Португальской Республики в целях повышения эффективности правового регулирования налогообложения в Российской Федерации.

---

[10] - 18/2008 de 29.01.2008 // D.R. n.º20, Série I de 2008-01-29.

По теме диссертационного исследования автором подготовлены и опубликованы следующие научные статьи в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых журналов и изданий, рекомендованных ВАК России:

1. Суханова, Е.В. Источники налогового права Португалии / Е.В. Суханова // Современное право. – 2010. – №6. – 0,6 п.л.

2. Суханова, Е.В. Налоговые принципы как базовый элемент налоговой системы Португалии / Е.В. Суханова // Законы России. – 2010. – №12. – 0,7 п.л.;

3. Суханова, Е.В. Португальская правовая доктрина о структуре и особенностях налоговых правоотношений / Е.В. Суханова // Реформы и право. – 2011. – №4. – 0,8 п.л.

4. Суханова, Е.В. Структура налогового пространства Португалии / Е.В. Суханова // Налоги и налогообложение. – 2011. – №4. – 0,65 п.л.