На правах рукописи

Дементьева Надежда Алексеевна

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ИСПАНИИ

Специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2018

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
ТОЛСТОПЯТЕНКО Геннадий Петрович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, и.о. зав. отделом зарубежного конституционного, административного, уголовного законодательства и международного права ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»
ХАВАНОВА Инна Александровна

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права юридического факультета ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»
ЩЕКИН Денис Михайлович

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

Защита состоится «21» июня 2018 г. в «____» часов в ауд. 216 на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 (юридические науки) при Московском государственном институте международных отношений МИД России.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке им. И.Г. Тюлина МГИМО МИД России по адресу: 119454, г. Москва, Проспект Вернадского, д. 76 и на сайте: www.mgimo.ru.

Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: http://vak.ed.gov.ru/.

Автореферат разослан «___» _____ 2018 г.

Ученый секретарь диссертационного совета **доктор юридических наук, доцент Малиновский А.А.**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обусловлена значимостью для всех государств, независимо от их территориально-государственного устройства, совершенствования механизмов правового регулирования налогообложения и достижения оптимальной модели распределения налоговых полномочий между различными уровнями управления. Результативное функционирование центральных, региональных и местных органов власти в значительной степени определяется правильностью разграничения компетенции между ними в налоговой сфере, а от эффективности правового регулирования налогообложения зависит полнота поступлений в бюджет средств, необходимых для решения стоящих перед государством задач.

Приоритетная задача государства в процессе создания системы распределения бюджетных средств между уровнями бюджетной системы заключается в поиске разумного баланса между стремлением органов власти регионов и местного самоуправления добиться финансовой самостоятельности и предотвращением финансового сепаратизма[1], столь актуального для такого государства, как Испания. Для создания рациональной системы перераспределения налоговых полномочий, соответствующей достигнутому уровню государственного и правового развития, необходимо обращаться к результатам мировых научных и практических достижений. Учет зарубежного опыта, демонстрирующего как преимущества, так и недостатки различных систем налогообложения, позволяет оптимизировать процесс разграничения предметов ведения между различными уровнями государственной власти.

Испания представляет собой пример государства, где вопросы децентрализации налоговых полномочий между различными уровнями власти не теряют своей актуальности со времени принятия демократической Конституции 1978 года. Уникальные исторические, политические и социально-экономические

[1] Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. Пепеляева С.Г. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 381.

факторы обусловливают становление и эволюцию налоговой асимметрии в Испании, для «сглаживания» которой предпринимаются шаги по оптимизации налогообложения и рационального рассредоточения финансовых потоков.

Испанский опыт полезен и для Российской Федерации, где проблема налогового федерализма особенно актуальна, а ее разрешение должно осуществляться в соответствии с конституционными принципами, направленными на обеспечение территориальной и государственной целостности страны, единства ее финансовой системы и налоговой политики при одновременном повышении бюджетной самостоятельности и ответственности регионов.

Степень научной разработанности темы. Несмотря на устойчивый интерес, проявляемый отечественными и зарубежными исследователями к проблеме федерализма в целом, отмечается недостаточный системный анализ вопросов, касающихся правового регулирования механизмов распределения полномочий в налоговой сфере в различных зарубежных странах, положительный опыт функционирования которых мог бы быть заимствован для российской правовой действительности.

Проблемы правового регулирования налогообложения в зарубежных государствах получили достаточную степень разработанности в отечественной юридической литературе. Исследованию соответствующих вопросов посвящены работы Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, Е.Ю. Грачевой, А.В. Демина, Е.В. Килинкаровой, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хавановой, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина. Вместе с тем следует отметить, что в российской правовой литературе отсутствует комплексное исследование правового регулирования налогообложения в Испании.

По этой причине научной базой для написания работы, составляющей ее **нормативно-правовую основу**, стали правовые источники налогового права Испании. В частности, диссертантом было рассмотрено налоговое законодательство Испании, регулирующее как общегосударственную налоговую

систему Испании, так и фискальные полномочия Автономных сообществ[2] и представительных органов местного самоуправления.

Особое внимание было уделено доктринальным и новым научным исследованиям в области правового регулирования налогообложения в Испании, правоприменительной практике испанских налоговых органов, правовым позициям Конституционного Суда Испании и наиболее значимым для целей диссертации решениям Суда ЕС, составившим **эмпирическую базу** исследования.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили научные работы отечественных юристов в сфере финансового и налогового права. Использовались труды Е.М. Ашмариной, Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, Е.Ю. Грачевой, А.В. Демина, А.С. Захарова, М.Ф. Ивлиевой, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Л.В. Поповой, Э.Д. Соколовой, А.А. Тедеева, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хавановой, И.В. Хаменушко, Н.И. Химичевой, А.А. Шахмаметьева, Н.А. Шевелевой, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина и др.

При работе над диссертационным исследованием также были изучены работы отечественных исследователей в области теории права, а также конституционного, административного и европейского права: С.С. Алексеева, М.В. Баглая, Д.Н. Бахраха, И.И. Веремеенко, М.А. Исаева, А.Д. Керимова, О.Е. Кутафина, Ю.И. Лейбо, Е.Я. Павлова, А.А. Малиновского, М.Н. Марченко, Л.М. Энтина, В.А. Яговкиной, О.А Ястребова и др.

Материалом исследования послужили научные работы, посвященные вопросам регулирования налогообложения и налогового федерализма в Испании, таких видных испанских юристов, как Х. Аларкон Гарсия (Alarcón García G.), А. Атчабаль Рада (Atxabal Rada A.), Е. Аха Фернандес (Aja Fernández E.),

---

[2] Ст.137 Конституции Испании гласит: «Территориальное устройство государства включает муниципии, провинции и учреждаемые Автономные сообщества» // Конституция Испании 1978 г. (в переводе Пере Романа). Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. «El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan» // Constitución Española (Art. 137) // «BOE» (Официальный государственный бюллетень) №311, del 29 de diciembre de 1978.
Все Автономные сообщества и названия их органов власти отражены в лингвострановедческом словаре – справочнике: Волкова Г.И., Дементьев А.В. Испания. – М.: Высш. шк., 2006. – С. 160–162.
См. также: Волкова Г.И. Региональный автономизм в полиэтнической стране (на примере Испании 70-90-х годов XX века): автореф. дисс. … канд. социол.наук: 22.00.05 / Волкова Галина Ивановна. – М., 2000. – С. 3.

Х.М. Лаго Монтеро (Lago Montero J.M.), Х. Мартин Кералът (Martín Queralt J.), М.А. Мартинес Лаго (Martínez Lago M.A.), Ф. Перес Ройо (Pérez Royo F.), М.Х. Портильо Наварро (Portillo Navarro M.J.), Х. Романо Веласко (Romano Velasco J.), Р. Уэска Боадилья (Huesca Boadilla R.), Х.Х. Феррейро Лапатца (Ferreiro Lapatza J.J.) и др.

Большую помощь диссертанту оказала возможность в ходе личных встреч получить ответы на интересующие вопросы в области налогообложения в Испании таких видных испанских юристов – специалистов по теме данного исследования, как Ф. Гарсия де Кортасар (García de Cortázar F.), Х.И. дель Бурго Тахадура (Del Burgo, Tajadura J.I), Х. Мартин Фернандес (Martín Fernández J.), Х. Руис-Уэрта Карбонель (Ruiz-Huerta Carbonell J.), С. Лаго Пеньяс (Lago Peñas S.).

Для написания диссертации потребовалось обращение к исследованиям, посвященным социально-экономическим, политическим и историческим проблемам Испании (А.В. Авилова, Н.Е. Аникеева, И.М. Бусыгина, Г.И. Волкова, О.В. Волосюк, И.В. Данилевич, А.Н. Кожановский, А.И. Ландабасо, Л.С. Окунева, А.А. Орлов, С.П. Пожарская, Г.С. Романова, В.А. Савин, С.М. Хенкин, А.В. Шестопал и др.).

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе правового регулирования налоговой системы Испании и распределения налогов между бюджетами разных уровней.

Предмет исследования составляют правовые нормы, регулирующие общественные отношения в процессе налогообложения[3] и распределения

[3] Используемое диссертантом понятие налогообложения, вынесенное в заглавие работы, соответствует тому, как оно определяется в испанской доктрине и правоприменительной практике. Согласно испанской юридической энциклопедии «Хуридика», налогообложение (imposicón fiscal) – это реализация права «применять» налоги как государством, так и Автономными сообществами и местными органами власти. В данном определении авторы энциклопедического словаря напрямую увязывают налогообложение с понятием «полномочия в налоговой сфере», которое, в свою очередь, подразделяют на общую налоговую компетенцию по установлению норм о введении и применении налогов (присуще государству и регионам), а также компетенцию по налогообложению, обозначающую право требовать уплаты налогов, ранее установленных на законодательном уровне (компетенция местных органов власти).
В то же время представляется, что данное, более широкое толкование понятия налогообложения, принятое в испанской юридической литературе и практике, не противоречит российской доктрине. Не вдаваясь в порядок рассмотрения элементов юридического состава налога в Испании, конкретизация которых выходила бы за рамки заявленной цели научного исследования, диссертант обращается к вопросу процесса установления и взимания

налоговых полномочий в Испании, а также доктрины, материалов судебной и правоприменительной практики.

Цель диссертационного исследования заключается в том, чтобы на основе анализа правовой доктрины, законодательства и судебной практики раскрыть особенности налоговой системы Испании и процесса ее становления, а также определить принципы и механизм функционирования испанской правовой модели налогового федерализма.

Достижению поставленной цели способствует решение следующих **задач:**

– определить основные этапы развития налоговой системы Испании и выявить особенности, присущие ее правовому регулированию в настоящее время;

– классифицировать и проанализировать систему источников налогового права Испании и определить ее специфику;

– выявить определяющие принципы построения налоговой системы страны;

– исследовать испанскую систему налогов на общегосударственном, региональном и местном уровнях и рассмотреть особенности различных налоговых режимов Испании;

– обосновать на примере Испании применимость научного термина «налоговый федерализм»;

– определить характерные черты налогового федерализма Испании и принципы, положенные в основу его функционирования;

– оценить эффективность правового механизма налогового федерализма в Испании и определить перспективы его развития.

Методологическая основа исследования. На разных этапах исследования использовались различные методы научного познания в соответствии с целью и задачами, поставленными в диссертации. Анализ общетеоретических вопросов диссертации проводился на основе диалектического метода познания,

---

налогов в государстве и определения круга лиц, на которые данные налоги распространяются (в зависимости от территории их введения и взимания), применительно к рассматриваемому в работе вопросу налогового федерализма.

позволяющего раскрыть сущность изучаемых правовых явлений в их целостности и взаимосвязи друг с другом, а также с политическими и экономическим реалиями. Использование методов анализа и синтеза, дедукции и индукции способствовало упорядочиванию и систематизации вопросов исследования и сделанных по его итогам выводов. Применение историко-правового метода исследования способствовало анализу исторической обстановки принятия нормативно-правовых актов в рассматриваемой сфере, выявлению причин сложившейся асимметрии в налоговой сфере между различными регионами страны. Сравнительно-правовой метод использовался для сопоставления правовых источников и порядка налогообложения в различных Автономных сообществах Испании. Применение формально-юридического метода позволило осуществить подробный анализ правовых источников и сформулировать значимость и практическую применимость испанского опыта в налоговой сфере.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что данная работа представляет собой первое в России комплексное исследование особенностей правового регулирования налогообложения в Испании в условиях налогового федерализма.

Предложена авторская трактовка понятия «налоговый федерализм» и определены его характерные черты в Испании. Выявлены особенности налоговой системы, основные различия правовых режимов налогообложения в регионах и принципы распределения налоговых полномочий между различными уровнями власти в Испании.

Подробнее научная новизна сформулирована автором в ряде **основных положений, выносимых на защиту:**

1. Испанская Конституция 1978 г. закрепляет наиболее значимые положения, регулирующие основы финансового устройства государства. Наличие сложившегося в испанской доктрине и судебной практике понятия «конституционный блок», представляющего собой совокупность норм по разграничению полномочий органов власти различных уровней, закрепленных в Конституции или принятых в развитие ее базовых положений, способствует

приданию стабильности правовому регулированию отношений в финансовой и налоговой сферах. Это особенно важно для такого государства, как Испания, чья форма государственно-территориального устройства («государство автономий») не вписывается в классические каноны конституционной науки, а принципы межбюджетных отношений требуют постоянной законодательной конкретизации.

2. Особенностями взаимодействия центральных, региональных и местных органов власти Испании обусловлен выбор такой правовой формы закрепления принципов финансовой и налоговой децентрализации государства, как Органический закон о финансировании Автономных сообществ Испании и Статуты автономий регионов Испании, принимаемые посредством органических законов. Данная форма правового регулирования отношений по своей юридической природе имеет более сложную процедуру принятия и изменения, и в силу этого менее подвержена влиянию меняющейся политической или экономической конъюнктуры.

Закрепление основных норм налогового права Испании в Общем налоговом законе, т.е. в неорганическом законе, принятом в соответствии с обычной процедурой, создает неопределенность в иерархии внешних правовых форм выражения фискальных норм. В частности, это касается определения того, какие из источников обладают большей юридической силой: международно-правовые договоры или органические законы, Органический закон о финансировании Автономных сообществ или Статуты автономий регионов, общенациональные законы или специальные нормативные акты договорного характера, заключаемые между государством и отдельными испанскими регионами (форальными территориями – Наваррой и Страной Басков) с широкой финансовой и налоговой автономией. В случае коллизии вопрос решается Конституционным Судом Испании и основным критерием оценки выступает разграничение предмета регулирования данных нормативно-правовых актов.

3. Несмотря на принадлежность Испании к романо-германской системе права, обширная практика Конституционного Суда Испании в сфере разграничения налоговой компетенции органов государственной, региональной и

местной власти играет решающую роль в развитии налогового законодательства. Становлению налоговых норм способствовала выработка Конституционным Судом правовых позиций о соотношении национального и наднационального законодательств (норм права ЕС); определение налоговой юрисдикции регионов и толкование положений нормативно-правовых актов Автономных сообществ в налоговой сфере; ограничение практики введения регионами собственных налогов; реализация принципов автономии и финансовой достаточности региональных и муниципальных органов; определение компетенции местных органов власти в налоговой сфере; введение понятия «институциональная благонадежность» испанских территориальных образований, вошедшего впоследствии в категорию налоговых принципов; разграничения объектов и предметов налогообложения при коллизии их регулирования разными органами власти.

4. Определение особенностей функционирования действующих в Испании налоговых правовых режимов (общего, специального и форального) требует обращения к историческим, географическим, политическим и экономическим истокам их становления и развития.

Налоговая асимметрия как одна из основных особенностей правового регулирования налогообложения Испании в результате применения различных налоговых режимов на территории государства является одной из причин дисбаланса в бюджетных доходах испанских регионов. Это порождает многочисленные судебные споры о соотношении принципов равноправия, справедливости, достаточности и самостоятельности регионов в налоговой сфере. Более того, это может привести к дестабилизации государственно-правовой системы в целом, что с очевидностью продемонстрировал политико-правовой кризис между испанским правительством и властями Каталонии в 2017–2018 гг.

Сохранению на территории Испании разных региональных налоговых режимов во многом способствовало их закрепление на конституционном и законодательном уровне, а также сложившаяся в этой сфере судебная практика. Стабильность налоговой системы Испании, несмотря на продолжение

сосуществования в ней различных налоговых режимов, будет зависеть от дальнейших шагов испанского законодателя по достижению выравнивания бюджетной обеспеченности регионов.

5. Обусловленная историческими факторами налоговая децентрализация испанского государства и ее формирование без должного учета таких принципов налогообложения, как обеспечение финансовой самостоятельности и бюджетной ответственности регионов, межрегиональной солидарности и кооперации, явилась результатом высокой степени зависимости от государства Автономных сообществ общего налогового режима в сфере управления финансовыми ресурсами. Таким образом, сложившуюся систему налогового федерализма Испании следует отнести к разряду кооперативных или интеграционных, которые характеризуются, с одной стороны, участием всех уровней власти в разделении налоговых полномочий и совместном распределении доходов между ними, а с другой – ограниченной самостоятельностью региональных и местных бюджетов, во многом зависящих от средств государственного бюджетного стимулирования – межбюджетных трансфертов, направленных на выравнивание финансовой обеспеченности.

Несмотря на постепенную реализацию положительно зарекомендовавших себя мер по расширению налоговой компетенции региональных и местных органов власти (передача налоговых полномочий с государственного на региональный уровень, предоставление возможности участия регионам в основных государственных налогах и введение Автономными сообществами собственных налогов с учетом имеющихся ограничений), возможность наделения их еще более широкими полномочиями в налоговой сфере сохраняется. Снижение эффективности предпринятых мер возникает в связи с неравномерным процессом ускоренной политико-территориальной децентрализации и поэтапной, более медленной децентрализацией системы государственного финансирования.

6. В Испании на конституционном уровне закреплены основы взаимодействия государственных, региональных и местных органов власти в налоговой сфере, ограничения в превышении региональными и местными

органами управления своих фискальных полномочий, требования к регионам участвовать в финансировании общенациональных общественных расходов и механизмы межбюджетного регулирования. Выбор законодателем данной формы закрепления принципов регулирования налоговых отношений, положенных в основу испанского налогового федерализма, способствует приданию стабильности всей системе налогообложения государства в целом. Конкретизация конституционных положений на уровне специальных законов, принимаемых как государственными, так и региональными органами власти, создает гарантии проявления законодательной инициативы на местах, способствующей повышению их налоговой ответственности и обеспечению межбюджетного взаимодействия.

7. Особое значение для развития испанского налогового федерализма имеет соотношение таких принципов как государственная целостность, финансовая региональная автономия и налоговая ответственность всех органов власти. Подходы к реализации этих принципов определяются правоприменительной практикой. В соответствии с решениями Конституционного Суда Испании, компетенция региональных и местных органов власти может быть ограничена государством, несмотря на закрепление гарантий финансовой самостоятельности органов местного самоуправления на конституционном и законодательном уровне. Недостаточное задействование нижнего уровня управления как наиболее приближенного к населению в формировании муниципальной бюджетной политики, обеспечивающей в конечном счете устойчивость всей системы властных институтов в стране, является серьезным изъяном испанской системы налогообложения.

Повышению ее эффективности может содействовать создание действенного политико-институционального механизма координации вопросов финансирования с участием представителей всех уровней власти.

Теоретическая значимость диссертации заключается в возможности использования выводов и материалов данной работы в исследованиях, посвященных вопросам сравнительно-правового анализа налогообложения в

государствах, где необходимо выстраивание налоговой вертикали «центр–регионы» и определение принципов построения горизонтальных связей «регион – регион». Анализ и сделанные на его основе выводы об особенностях налогового федерализма в Испании, введение в оборот отечественной науки налогового права новых монографических работ испанских юристов и обширной практики Конституционного Суда Испании расширяют научные представления российских специалистов, занимающихся вопросами разграничения компетенции центральных и региональных органов власти. Теоретически ценным является сравнительно-правовой анализ ключевых понятий «федерализм», «налоговый федерализм», которые используются как зарубежными, так и российскими учеными.

Диссертационное исследование имеет особую теоретическую значимость для ученых, исследующих проблемы налогового и бюджетного федерализма.

Практическое значение диссертации заключается в использовании ее выводов при подготовке аналитических материалов для государственных органов, в частности, МИД России, а также для возможного решения конкретных задач налогового федерализма в нашей стране при разработке нормативных актов, направленных на повышение эффективности регулирования отношений «центр – регионы».

Подчеркнем, что данная работа не имеет цели сопоставительного анализа налоговых систем Испании и России. Однако при рассмотрении системы налогообложения Испании как регионального государства имеется возможность выявить ряд обобщенных концептуальных положений, способных содействовать разработке, в том числе практической, эффективных способов распределения налоговых полномочий между центральными органами власти и органами власти субъектов федерации, выработке механизма развития налоговой политики регионов и особенно органов местного самоуправления.

Материалы и выводы диссертации могут быть использованы для чтения курсов «Сравнительное налоговое право», «Европейское налоговое право»,

«Интеграционное налоговое право» в МГИМО МИД России и в магистерских программах налогового профиля на юридических факультетах других вузов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Теоретические положения и практические выводы диссертационного исследования были обсуждены и одобрены на кафедре административного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации», нашли отражение в опубликованных диссертантом научных статьях в российских рецензируемых научных журналах из перечня ВАК.

Отдельные положения и выводы диссертации, прежде всего связанные с проблематикой финансовых и налоговых взаимоотношений Мадрида с иными Автономными сообществами Испании, были использованы в ходе практической работы посольства России в Мадриде при подготовке аналитических и информационно-справочных материалов для ЦА МИД России. Анализ данной проблематики оказался особенно востребованным в ходе освещения «правительственного кризиса» в Испании в 2015-2016 гг., когда затяжной период несформированности правительства повлек роспуск парламента и необходимость проведения внеочередных парламентских выборов; при рассмотрении последних событий в Каталонии 2017-2018 гг. (получивших название «каталонский кризис»), где был проведен противоречащий Конституции государства референдум о независимости региона; при исследовании иных вопросов общественно-политической и правовой действительности Испании.

Структура работы обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во **Введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования и анализируется степень ее научной разработанности, определяется объект, предмет и цель исследования, его методология, обосновывается его научная новизна, теоретическая и практическая ценность, формулируются цели и задачи диссертационного исследования, устанавливаются основные положения, выносимые на защиту, а также содержатся сведения об апробации результатов работы.

Основная часть диссертационного исследования состоит из двух глав.

В первой главе «Правовые основы налоговой системы Испании», включающей в себя три параграфа, исследуются важнейшие элементы налоговой системы Испании, ее характерные особенности, принципы формирования, развития, а также правового регулирования налоговых отношений.

В первом параграфе «Этапы становления налоговой системы и система налогов Испании» осуществлен анализ процесса формирования испанской налоговой системы с середины XIX в., когда была проведена первая значимая налоговая реформа, существенно повлиявшая на дальнейшую эволюцию налогообложения в стране. При описании проводившихся с периодичной регулярностью преобразований в налоговой системе государства диссертантом обобщаются стоявшие перед испанским законодателем задачи, которые не теряют своей актуальности и на сегодняшний день: сокращение количества налогов, увеличение поступлений в бюджет за счет повышения собираемости налогов, гармонизация налоговой системы, предотвращение уклонения от уплаты налогов и пресечение налогового мошенничества. Рассмотрение процесса становления испанской налоговой системы позволяет раскрыть причины сохранения в налоговой сфере исторических привилегий, так называемых форальных прав, в двух регионах – Наварре и Стране Басков.

Объектом специального анализа в рамках главы выступает процесс становления действующей системы налогов и сборов Испании. В работе приводится авторский перевод закрепленного в испанском законодательстве собирательного понятия «обязательный платеж» (tributo), охватывающий три категории (налоги, сборы и специальные сборы/взносы), правовые особенности и различия которых рассматриваются на основе конкретных примеров налогообложения. Диссертантом представлена действующая система налогов и сборов, взимаемых в Испании на государственном, региональном и местном уровнях. Существенное влияние на ее формирование было оказано стремлением испанского законодателя обеспечить единство финансовой системы государства при одновременном учете интересов региональных и местных органов власти.

Современный этап развития налоговой системы Испании рассматривается с момента принятия в 1978 г. Конституции страны, заложившей основы и принципы современной демократической и социально-ориентированной системы налогообложения, с учетом ее последующей адаптации к требованиям и нормам права ЕЭС и ЕС. Анализ правовых норм, регулирующих налогообложение в Испании, позволяет сделать вывод о том, что закрепление базовых положений финансового устройства государства в Основном Законе, а также в дополняющем его «конституционном блоке», способствует обеспечению стабильности всей испанской налоговой системы. Автор диссертационного исследования отмечает, что это особенно важно для «государства автономий» Испании, в котором сложившийся порядок межбюджетных отношений и вопросы налоговой децентрализации между различными уровнями государства требуют постоянной законодательной конкретизации.

Во втором параграфе «Источники налогового права и принципы налогообложения в Испании» рассматриваются все внешние формы выражения правотворческой деятельности в налоговой сфере. На основе анализа правовых норм, доктринальных и современных работ испанских юристов в диссертации представлена сложившаяся в этой стране классификация источников налогового права, включающая Конституцию, международные договоры, нормы права ЕС,

органические законы и законы, принятые в соответствии с обычной процедурой, иные правовые источники. Использование такой формы правового регулирования отношений в налоговой сфере и закрепления принципов финансовой децентрализации государства, как органический (конституционный) закон, обусловлено особенностями взаимодействия центральных, региональных и местных органов власти Испании.

В работе подробно анализируются международные договоры, стороной которых выступает Испания, нормы права ЕС, обязательные к исполнению на территории государства, акты делегированного законодательства, подзаконные акты в сфере налогообложения, вспомогательные источники налогового права, а также нормативные и иные акты, принимаемые региональными органами власти в сфере налогообложения, налоговые ордонансы местных органов власти.

Многообразие источников налогового права в Испании, их взаимосвязь и взаимообусловленность дают возможность эффективно осуществлять необходимое правовое регулирование в налоговой сфере. В то же время автором отмечается недостаточная определенность при иерархическом выстраивании внешних правовых форм выражения налоговых норм в соответствии с положениями Общего налогового закона. Выполняя функцию главного нормативного регулятора испанской системы налогообложения, данный нормативно-правовой акт носит системообразующий и кодифицирующий характер, что положительно расценивается в испанской правовой литературе. В то же время закрепление таких важных вопросов, касающихся налоговой системы государства, как классификация источников налогового права, в Общем налоговом законе, по своей природе не являющимся органическим, нередко критикуется испанскими юристами.

Сравнительный анализ источников налогового права Испании позволяет автору утверждать, что для ответа на возникающие вопросы о том, какая из внешних правовых форм выражения налоговых норм обладает большей юридической силой, нередко приходится обращаться к испанской судебной практике. Данная неопределенность существует при соотношении юридической

силы таких источников права, как международно-правовые договоры и нормативные акты, составляющие «конституционный блок»; Органический закон о финансировании Автономных сообществ и Статуты автономий регионов; общенациональные законы или специальные нормативные акты договорного характера между государством и историческими форальными территориями.

В случае коллизии основная регулятивная роль принадлежит Конституционному Суду, нередко играющему решающую роль в развитии испанского налогового законодательства, несмотря на принадлежность Испании к романо-германской системе права. Автором диссертационного исследования приводятся подтверждающие это примеры. В частности, диссертант анализирует решения Суда в сфере разграничения предметов ведения при соотношении национального испанского законодательства и наднационального права ЕС; определения налоговой юрисдикции регионов и толкования нормативно-правовых актов, принимаемых региональными органами власти; ограничения практики введения регионами собственных налогов; определения компетенции местных органов власти в налоговой сфере; введения новых понятий, которые впоследствии переходят в разряд налоговых принципов (к примеру, принцип «институциональной благонадежности» в налоговой сфере всех испанских территориальных образований друг перед другом).

Практически во всех источниках налогового права Испании содержатся принципы, регулирующие налоговую сферу. В этой связи диссертант отмечает закрепление в испанском законодательстве как традиционных руководящих начал в налоговой сфере (всеобщность, справедливость и неконфискационный характер налогообложения, экономическая платежеспособность налогоплательщиков, законодательная форма установления налога и др.), так и специфических для испанской правовой действительности: принцип ограничения косвенных издержек при введении налогов; принцип законодательной обоснованности внесения изменений в налоговые нормы; принцип уважения прав и гарантий налогоплательщиков, включающий обеспечение информационного и разъяснительного содействия налогоплательщикам в налоговой сфере;

ограничения права введения налогов одним уровнем власти при конституционном закреплении соответствующего полномочия за другим. Большое влияние на формирование испанского налогового права оказывают принципы права ЕС, инкорпорированные в текст Конституции Испании либо детализированные в органических законах или законах, принятых в соответствии с обычной процедурой.

В третьем параграфе «Региональная налоговая асимметрия: особенности испанских налоговых режимов» раскрываются особенности правового регулирования налогообложения в различных регионах Испании. Это позволяет выявить главную отличительную черту испанской налоговой системы – ее асимметричный характер – в силу сосуществования на территории государства нескольких региональных налоговых режимов. Анализ правовых и доктринальных источников позволяет выделить три налоговых режима в Испании: общий (действующий в большинстве регионов Испании), специальный (Автономное сообщество Канарские о-ва и Автономные города-эксклавы Сеута и Мелилья) и форальный (Наварра и Страна Басков).

Важным при раскрытии их сущности и особенностей правового регулирования представляется обращение к историческим, географическим, политическим и экономическим факторам их становления. В наиболее многочисленной группе регионов общего налогового режима диссертантом выделяются Мадрид и Каталония, как Автономные сообщества с более высоким уровнем экономической самостоятельности и собираемости налогов. Специальный режим налогообложения, действующий на отдаленных испанских территориях, где осуществление хозяйственной деятельности и привлечение инвестиций крайне осложнено в силу их географической удаленности от материковой части государства, можно охарактеризовать как систему налогового стимулирования, где льготное косвенное налогообложение сочетается со специальным таможенным режимом, гарантируемых как национальным законодательством, так и законодательством ЕС.

Гарантии уважения исторических прав форальных территорий (Наварра и Страна Басков), где действует уникальный по своим характеристикам налоговый режим, закреплены в Конституции и законодательстве Испании. Специфика отношений, исторически сложившаяся между государственными органами власти и форальными территориями, характеризуется наличием особой системы специальных отчислений со стороны последних в государственную казну взамен на предоставление им практически неограниченной самостоятельности в налоговой и бюджетной сферах.

Существенные различия в объеме налоговых компетенции испанских регионов приводят к значительному числу межтерриториальных споров, в том числе судебных, относительно установления более справедливого налогового бремени и обеспечения равноправия среди Автономных сообществ в построении региональных налоговых систем и пополнении их бюджетов. В качестве примера наиболее острого противостояния в финансовой сфере между государством и регионами в работе приводятся политико-правовой кризис между испанским правительством и властями Каталонии в 2017–2018 гг. В работе анализируются различные, порой противоположные, мнения испанских юристов, касающиеся целесообразности сохранения исторических фискальных привилегий на форальных территориях Наварры и Страны Басков.

Сохранение в Испании различных региональных налоговых режимов обеспечивается главным образом благодаря их закреплению в Конституции и законодательстве, а также в обширной судебной и правоприменительной практике. Проведенный анализ позволяет автору утверждать, что устранение противоречий между Автономными сообществами во многом будет зависеть от дальнейших шагов испанского законодателя по достижению выравнивания бюджетной обеспеченности регионов за счет большей мобилизации налоговых доходов вне зависимости от действующих на их территории налоговых режимов.

Вторая глава «Элементы налогового федерализма в Испании», состоящая из трех параграфов, посвящена исследованию вопросов разграничения полномочий в налоговой сфере между различными уровнями власти Испании.

В первом параграфе «Понятие налогового федерализма и процесс его становления в Испании» автор изначально обращается к рассмотрению общего понятия федерализма и его типологизации, что позволяет перейти к дальнейшему рассмотрению различных подходов отечественных и зарубежных специалистов к определению понятия налогового федерализма не только как подвида федерализма в целом, но и как отдельно сформировавшейся в 60-х гг. прошлого столетия теории, направленной на решение задачи установления оптимальной для государства системы налогов и наиболее эффективного распределения фискальных компетенций между различными уровнями власти с целью удовлетворения конкретных социальных запросов и повышения экономического благосостояния государства в целом.

Обзор различных доктринальных мнений о вопросе налогового федерализма позволяет диссертанту предложить авторскую трактовку понятия «налоговый федерализм» как сложившуюся и находящуюся в постоянном развитии систему распределения налоговых полномочий между центральным, региональным и местным уровнями власти и механизмов налогового взаимодействия государственно-территориальных единиц для целей социально-экономического развития страны независимо от формы государственного устройства.

В ходе изучения теоретических аспектов налогового федерализма, диссертантом отмечается существенное расхождение мнений ряда отечественных и зарубежных экспертов относительно его зависимости от федеративной формы государственного устройства. Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что ключевым элементом налогового федерализма является задействование в налоговой сфере нескольких уровней власти, что предполагает распределение между ними соответствующих полномочий.

Причем к Испании применимость понятия налогового федерализма особенно оправдана в силу того, что её Автономные сообщества подчас обладают более широкими полномочиями, чем субъекты многих современных федераций с высокой степенью децентрализации. Причины такого положения во многом

обусловлены особенностями эволюции испанской налоговой системы со времени принятия первых Статутов автономий и в условиях присоединения Испании к ЕС.

Рассмотрение в диссертационной работе процесса становления в Испании налогового федерализма позволяет автору сделать вывод о том, что неравномерность процессов политико-территориальной децентрализации и распределения межрегиональной системы государственного финансирования в Испании отрицательно сказались на результативности многих из предпринимаемых государством мер в налоговой сфере. При этом формирование налоговой системы Испании без должного учета таких важных принципов налогообложения, как обеспечение финансовой самостоятельности и бюджетной ответственности регионов, межрегиональной солидарности и кооперации, привело к чрезмерной зависимости Автономных сообществ от государства в сфере управления финансовыми ресурсами и регионального бюджетного стимулирования.

Примечательно, что, несмотря на положительные результаты поэтапной передачи налоговых полномочий от государства на региональный уровень, которые привели к увеличению ресурсов Автономных сообществ, повышению их бюджетной самостоятельности и ответственности, процесс наделения собственными налоговыми полномочиями испанских региональных и местных органов власти всё еще носит ограниченный характер.

В этой связи диссертант приходит к мнению, что сложившаяся система налогового федерализма Испании относится к разряду кооперативных или интеграционных, которые характеризуются, с одной стороны, участием всех уровней власти в разделении налоговых полномочий и распределении доходов между ними, а, с другой, – ограниченной самостоятельностью региональных и местных бюджетов, во многом зависящих от государственного бюджетного стимулирования.

Второй параграф «Принципы правового регулирования налоговых отношений, положенные в основу налогового федерализма, и механизмы бюджетного выравнивания в Испании» содержит классификацию и анализ

основных правовых принципов распределения полномочий в налоговой сфере. Наиболее значимыми, с точки зрения диссертанта, являются принципы верховенства закона и финансовой самостоятельности государственно-территориальных образований, конституционное закрепление которых важно для целей придания стабильного характера всей государственной системе налогообложения. Конкретизация конституционных положений осуществляется на уровне специальных законов, принимаемых как государственными, так и региональными органами власти. Эти нормативно-правовые акты создают гарантии проявления законодательной инициативы на местах и способствуют повышению их налоговой ответственности и обеспечению межбюджетного взаимодействия.

Общими принципами, которые ограничивают финансовую автономию, предполагающую наличие у регионов собственных ресурсов и полномочий по их использованию, является запрет вводить меры, препятствующие свободному перемещению товаров и услуг, а также взимать налоги с имущества, находящегося за пределами территории данных Автономных сообществ. Законодательно закреплено, что в случае «экспроприативных действий» со стороны государства в отношении объектов налогообложения, закрепленных за регионами, либо со стороны регионов в отношении местных органов власти, первые обязаны компенсировать последним понесенные по этой причине бюджетные потери.

При анализе особенностей взаимоотношений центральных органов власти Испании и органов других уровней отмечается обращенное к последним требование законодателя проявлять межрегиональную солидарность и кооперацию, участвовать в финансировании общенациональных общественных расходов, соблюдать принцип бюджетной ответственности и достаточности, а также регионального равноправия. Последний принцип трактуется в диссертационном исследовании не как необходимость наделения Автономных сообществ одинаковой компетенцией, а как их равенство перед законом и

гарантии недопущения в отношении Автономных сообществ какой-либо дискриминации.

Диссертантом отдельно выделяются принципы налогообложения, сложившиеся в ходе правоприменительной практики: принцип конституционной или институциональной благонадежности, предполагающий прозрачность в налоговой деятельности всех субъектов налогового права и взаимное информирование государства и регионов о любых изменениях, вносимых в налоговое законодательство страны, а также принцип налоговой совместной ответственности государства и регионов при реализации задач и функций в налоговой сфере.

Отмечается, что поддержанию межрегиональной справедливости, повышению эффективности финансирования и укреплению региональной автономии способствуют специальные механизмы вертикального разграничения полномочий и горизонтального бюджетного выравнивания, а также реализация межбюджетных трансфертов из разветвленной сети целевых специализированных государственных фондов финансовой поддержки регионов Испании.

В третьем параграфе «Порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней в Испании» раскрывается сложившийся порядок взаимодействия государственных, региональных и местных органов власти в процессе разграничения компетенции в налоговой сфере. Основные полномочия принадлежат государству, но автором анализируется также компетенции, закрепленные за Автономными сообществами, и проблема их достаточности для целей решения возникающих на данных территориях проблем в финансовой сфере за счет собственных и переданных с государственного уровня ресурсов и поступлений.

В соответствии с решениями Конституционного Суда Испании в чрезвычайных случаях, затрагивающих общенациональные интересы, компетенция региональных и местных органов власти может быть ограничена государством, несмотря на закрепление гарантий финансовой самостоятельности последних. В то же время по воле законодателя регионам могут быть переданы

полномочия, находящиеся в ведении государственных финансовых и налоговых органов.

Диссертант проводит анализ правовых условий формирования доходной части бюджетов Автономных сообществ, все более важное место среди которых занимают собственные налоги регионов, устанавливаемые в пределах их компетенции. Вместе с тем общая низкая доходность от данных налогов пока не способствует достижению требуемого уровня бюджетной самостоятельности регионов. Именно в сфере введения собственных налогов особенно заметно, что налоговая автономия испанских регионов нередко зависит не столько от правовых, сколько от политических и экономических факторов, примеры которых приводятся и анализируются автором. В исследовании показано, что экологическое налогообложение, по всей видимости, в перспективе займет важное место в качестве источника доходов региональных бюджетов.

Автор диссертационного исследования также подробно анализирует правовые условия получения бюджетных доходов местными органами власти, соотношение принципов налоговой автономии на региональном и муниципальном уровне и определяет наиболее эффективные правовые способы распределения ресурсов между всеми органами власти и органами местного самоуправления. В результате анализа диссертант приходит к выводу о недостаточном задействовании нижнего уровня управления, как наиболее приближенного к населению, к решению вопросов, касающихся формирования муниципальной бюджетной и налоговой политики, обеспечивающей в конечном счете устойчивость всей системы властных институтов в стране.

Представляется, что повышению эффективности правовых способов распределения налоговых ресурсов между всеми органами власти, включая местное самоуправление, может способствовать создание действенного политико-институционального механизма координации вопросов финансирования в стране. Стремление расширить межтерриториальную кооперацию выявило также насущную необходимость реформирования верхней палаты Генеральных Кортесов – Сената – в целях решения наиболее важных проблем испанской

государственности, включая вопросы повышения эффективности правового механизма налогового федерализма.

Способы совершенствования правового механизма налогового федерализма в Испании составляют основное содержание докладов, подготовленных в 2017 г. специально созданными Комиссией экспертов по пересмотру модели финансирования Автономных сообществ и Комиссией по разработке основ реформирования местного налогообложения. Анализ результатов этих исследований демонстрирует необходимость пересмотра ряда ключевых аспектов государственного, регионального и местного налогообложения Испании для целей обеспечения финансовой достаточности бюджетов всех уровней, расширения налоговых полномочий региональных уровней власти. Повышение налоговой нагрузки в регионах и на местах предлагается осуществлять в условиях координации действий всех участников налогового процесса при эффективном контроле со стороны центрального правительства.

В **Заключении** подведены итоги диссертационного исследования, обобщены его основные результаты.

В **Списке источников и литературы** указаны нормативно-правовые акты, составляющие налоговое законодательство Испании, решения судов, научная литература, а также иные источники на русском, испанском и английском языках, которые послужили основой для диссертационного исследования.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора по теме диссертационного исследования общим объемом 3,1 п.л.

В рецензируемых научных изданиях:

1. Дементьева Н.А. Понятие налогового федерализма в доктрине и законодательстве Испании / Н.А.Дементьева // Финансовое право. – 2014. – № 2. – С. 34-39. (0,7 п.л.).

2. Дементьева Н.А. Правовые основы разграничения финансовых полномочий органов власти Испании и ее Автономных сообществ (на примере Каталонии) / Н.А.Дементьева // Финансовое право. – 2014. – № 5. – С. 27-32. (0,6 п.л.).

3. Дементьева Н.А. Проблемы реформирования современной налоговой системы и налогового федерализма в Испании / Н.А. Дементьева // Право и Управление. XXI век. – 2015. – № 2 (35). – С. 55-60. (0,6 п.л.).

4. Дементьева Н.А. Актуальные вопросы налогового федерализма в Испании / Н.А.Дементьева // Налоги. –2017. – № 2. – С. 36-41. (0,5 п.л.).

В прочих изданиях:

1. Дементьева Н.А. El sistema tributario español (Налоговая система Испании) / Н.А. Дементьева // Испанский язык в контексте новых вызовов XXI века: исследование и преподавание. Материалы V международной научной конференции испанистов (Москва, 26-28 апреля 2012 года) / под ред. М.В. Ларионовой, Р.Р. Алимовой, Н.И. Царевой. – М.: МГИМО-Университет, 2012. – С. 65-67. (0,2 п.л.).

2. Дементьева Н.А. Правовые аспекты налогового федерализма Испании (на примере Каталонии) / Н.А. Дементьева // Межсекционный сборник № 6 «Мировая экономика»: научное издание. Материалы VIII Конвента РАМИ, апрель 2014 г. / Под ред. О.В. Хмыз, И.Н. Платоновой, Л.М. Капицы, Т.А. Митровой. – М.: МГИМО-Университет, 2015. – С. 60-69. (0,5 п.л.).