ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ
МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ)
МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Дементьева Надежда Алексеевна

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ИСПАНИИ

Специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Толстопятенко Г.П.

Москва – 2018

Оглавление

Введение 3

Глава 1. Правовые основы налоговой системы Испании……..……...16

§1. Этапы становления налоговой системы и система налогов Испании…..…….17

§2. Источники налогового права и принципы налогообложения в Испании…….38

§3. Региональная налоговая асимметрия: особенности испанских налоговых режимов ……..…….....67

Глава 2. Элементы налогового федерализма в Испании ……...96

§1. Понятие налогового федерализма и процесс его становления в Испании……97

§2. Принципы правового регулирования налоговых отношений, положенные в основу налогового федерализма, и механизмы бюджетного выравнивания в Испании……...……...……...124

§3. Порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней в Испании ……..……..146

Заключение ……..……..173

Список источников и литературы …….....177

Приложения …….....213

Введение

Актуальность избранной темы 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

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

1978 года. Уникальные исторические, политические и социально-экономические факторы обусловливают становление и эволюцию налоговой асимметрии в Испании, для «сглаживания» которой предпринимаются шаги по оптимизации налогообложения и рационального рассредоточения финансовых потоков.

Испанский опыт особенно 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. Щёкина 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,

---

[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.

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.), Х.М. Лаго Монтеро (Lago Montero J.M.), Х. Мартин Кераль т (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 видных испанских юристов – специалистов по теме данного исследования, таких 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).

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 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;

---

[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 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.

– 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, 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, в 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 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.

Глава 1. Правовые основы налоговой системы Испании

Налоговая система в современном государстве является важнейшим элементом, обеспечивающим мобилизацию денежных фондов и эффективное целенаправленное воздействие на экономические, политические и иные сферы социальных отношений[4].

Элементами налоговой системы являются, с одной стороны, основные принципы, закладывающие основы для координации налогообложения, а, с другой стороны, – сами существующие на данный конкретный исторический момент налоги, которые должны быть гармонизированы с учетом недопустимости их повторения в процессе налогообложения и для целей избежания правовых лакун, в строгом соответствии с упомянутыми основными принципами. Сюда также должны быть включены задачи налогообложения, отвечающие целям налоговой, экономической и социальной политики[5].

Одной из характеристик налоговой системы Испании является ее децентрализация и разделение на три уровня: государственный, региональный и местный. Членство Испании с 1986 г. в ЕС[6] также оказывает особое влияние на развитие налоговой системы этого государства.

Высшим органом власти, устанавливающим налоги в Испании, является парламент (Генеральные Кортесы), а высший орган, управляющий налоговой системой, – Министерство финансов. Контроль за исполнением налогового законодательства осуществляется Государственным агентством налоговой администрации[7] и его региональными управлениями.

---

[4] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Междунар. отношения, 2014. С. 19.

[5] Alarcón García G. Manual del sistema fiscal español. Madrid: Civitas ediciones, 2008. P.58.

[6] Вступление и интеграция Испании в ЕС были закреплены посредством принятия Органического Закона от 1985 г., ратифицировавшего Договор о присоединении к ЕС. Ley Orgánica 10/1985 de 2 de agosto de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas // «BOE» № 189, de 8 de agosto de 1985»); Акт о присоединении Королевства Испания к ЕС с 1 января 1986 г. // Diario Oficial de las Comunidades Europeas L 302/23, del 15 de noviembre de 1985.

[7] Agencia Estatal de Administración Tributaria. В структуре Государственного агентства налоговой администрации создан обширный банк данных о налогоплательщиках. Как правило, информация собирается за 6 лет (срок исковой давности в Испании 5 лет): о выплате и получении зарплаты, данные о деятельности лиц свободной профессии, о

Для должной координации финансовой деятельности Автономных сообществ и государственных органов власти создан «технический орган для политических и финансовых переговоров, который позволяет улаживать конфликты в многостороннем формате»[8] – Совет по налоговой и финансовой политике[9]. В Испании также разработана достаточно четкая система разрешения споров в налоговой сфере[10].

§1. Этапы становления испанской налоговой системы и система налогов Испании

Для правильного понимания особенностей той или иной налоговой системы страны целесообразно обратиться к ее исторической эволюции. Известный испанский исследователь, автор истории испанской налоговой системы Х.Л. Перес де Айала в своих рассуждениях о соотношении «идеальных»,

---

недвижимости и операциях с ней, о финансовых и валютных операциях, сведения об учредителях акционерных обществ, в том числе физических лицах, результаты проверок за предыдущие 6 лет, а также сведения, поступающие от третьих лиц, сведения о долгах. Для обращения за информацией необходимо обоснование. Предавать огласке данные о лицах, обратившихся за информацией, запрещено. Существуют также региональные базы налоговых данных, но с меньшим объемом информации // http://www.agenciatributaria.es/

[8] Martín Fernández J. Профессор мадридского Университета Комплутенсе. Ответы на поставленные вопросы автором исследования – (Д.Н.А.)

[9] Совет по налоговой и финансовой политике (Consejo de Política Fiscal y Financiera) создан в соответствии со ст.3 Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г. (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980). Состоит из представителей Министерства экономики и финансов, Министерства государственной администрации и финансовых органов от каждого Автономного сообщества или города со Статутом автономии // http://www.minhap.gob.es/

[10] На всей территории Испании действует юрисдикция Генерального совета судебной власти (коллегиальный орган, занимающийся вопросами оптимизации судебной системы в стране); Верховного суда (главный судебный органа, в компетенцию которого входят все вопросы, за исключением подведомственных Конституционному Суду, а именно, – разрешение дел о соответствии норм Конституции Испании, вопросы форальных налоговых полномочий Страны Басков, споры по разграничению компетенций между органами власти, вопросы, касающиеся форальной или муниципальной автономии), Национальной судебной палаты – *Audiencia Nacional* (рассмотрение особо тяжких видов преступлений: терроризм, организованная преступность, наркотрафик, преступления против короны, экономические преступления, способные нанести существенный урон национальной экономике, а также обжалование вопросов, затрагивающих либо последствия которых могут затронуть более чем одно Автономное сообщество). Во главе судебных органов Автономных сообществ стоят Высшие суды правосудия (ВСП), которые формируются из трех коллегий – 1) по гражданским и уголовным делам, 2) по административным делам, 3) по социальным вопросам. В первой инстанции они, как правило, рассматривают дела, связанные с гражданской ответственностью председателя либо членов автономного правительства, если эти вопросы не отнесены, согласно Статуту автономий, к ведению Верховного суда Испании. Во второй инстанции ВСП рассматривают кассационные жалобы на решения нижестоящих судов, но только в тех случаях, когда речь идет о нарушении материальных или процессуальных норм законодательства данного Автономного сообщества. Каждый Статут автономии предусматривает институт народного защитника, избираемого соответствующим законодательным органом и контролирующего деятельность автономной администрации. На региональном и местном уровнях также действуют провинциальные судебные палаты и мировые судьи.

«эмпирических» и «исторических» налоговых систем утверждал, что «любая налоговая система неизбежно является продуктом сложных комбинаций теоретических принципов и исторических факторов», что, по его мнению, особенно применительно к Испании[11].

Еще один испанский специалист в области налогового права, Г. Аларкон Гарсия также рассматривает исторические условия страны в качестве определяющих формирование ее самобытной налоговой системы. По ее мнению, на каждом историческом этапе особое значение имеет уровень финансовых потребностей и налоговых возможностей как государства в целом, так и отдельных его граждан. Эти два условия зачастую входят в противоречие, и дабы избежать возникновения социальных проблем, необходимо найти «золотую середину» между фискальными требованиями со стороны государства и способностью экономики и населения страны выдержать налоговое бремя[12].

Исторически эволюция испанской налоговой системы в попытках её «рационализации» или «упорядочивания» восходит к началу 1-й пол. XIX в. Проводившиеся реформы преследовали зачастую не долгосрочные, а лишь конъюнктурные цели: снять наиболее острые противоречия в финансовой сфере, повысить количество налоговых поступлений в государственную казну, полностью или частично видоизменить отдельные виды и группы налогов.

Отправная точка развития современной испанской налоговой системы – реформа 1845 года. Этап с 1845 г. до реформы 1977 г. испанские исследователи именуют как преобладание «кастильской (или латинской) модели налоговой системы», которая возникла под влиянием французской правовой мысли с целью всячески защитить налогоплательщика от «чрезмерных притязаний» финансовых органов, а также стремлением расширить реальное налогообложение по сравнению с личным. Считалось, что налоги в таком случае должны быть максимально простыми, не предполагающими привилегий для специфических

[11] Pérez de Ayala J.L. La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario // Revista de finanzas y hacienda pública. 1980. № 65-66. P. 207.
[12] Alarcón García G. Op. Cit. P. 203-204.

групп лиц и не отличающимися по территориальному принципу. Кризис «кастильской» модели привел к необходимости ее полноценного реформирования в соответствии с новыми требованиями времени. Это привело к созданию так называемой «европейской налоговой модели», которая предполагала достижение налоговой гармонизации, социально-экономической направленности действующих принципов налогообложения, развития личного налогообложения и его разделения на прямое и косвенное[13]. Историческая эволюция системы налогов в Испании с XIX-XXI вв. представлена на схеме 1. (См.: Приложение 1 наст. работы).

Налоговая «реформа Мона-Сантильяна[14]» 1845 г. была нацелена на урегулирование личной недвижимой собственности и сельского хозяйства. Реформа преследовала три цели: 1) избавиться от чрезмерного количества налогов, общая собираемость которых была весьма низкой, заменив их более упрощенной системой налогообложения; 2) добиться общего увеличения поступлений в государственную казну; 3) гармонизировать систему специальных налоговых режимов на всей территории страны.

В результате реформы была создана единая унифицированная налоговая система реального налогообложения, хотя за чертой продолжали оставаться два важных источника: доходы от капитала и производства. На экономическом развитии негативно сказывалось применение значительных персональных налоговых льгот, которым пользовались получатели доходов от промышленной или коммерческой деятельности, хотя в испанском обществе того времени они не составляли какой-либо значительной группы налогоплательщиков[15].

После «реформы Мона-Сантильяна» налоговая система просуществовала достаточно долго, хотя уже по прошествии нескольких лет в ней стали

[13] Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano, A. Sistemas fiscales (I y II). Murcia, 2003. P. 25.
[14] По имени министра финансов Испании А. Мона и Менедеса (1837-1838 и 1844-1846 гг.) и члена кабинета министров Р. Де Сантильяна Гонсаеса.
[15] Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano, A. Op. cit. P. 26.

проявляться изъяны в связи с изменениями в структуре испанской экономики, развитием промышленного производства и товарно-денежных отношений.

Данная система налогообложения в середине XIX в. стала также распространяться на исторические *форальные* территории[16], подразумевая передачу полномочий по взиманию обязательных платежей законодательным собраниям данных территорий в обмен на определенную квоту, которую они должны были возмещать центральному органу, отвечающему за финансы.

Традиция исторических *форальных* территорий предшествовала формированию современного специального налогового режима, действующего в двух северных испанских регионах – Стране Басков и Наварре[17]. Его специфика обусловлена особой системой взаимоотношений испанского государства с упомянутыми регионами, берущей свое начало еще в средние века, когда не существовало единых государственных финансовых органов и лишь начинали зарождаться политические стремления к территориальной унификации.

Сразу после окончания первой карлистской войны (1833-1840) Наварра добилась принятия так называемого «Согласительного Закона («Ley paccionada»), посредством которого устанавливалась система Экономического Соглашения, заменившего систему *фуэрос*. Закон вводил специфический режим автономии Наварры, послуживший прецедентом для последующего принятия во времена II Республики (1931-1939 гг.) Статутов автономий, действующих по настоящее время. Данный этап считается также первым опытом политической децентрализации в Испании.

---

[16] Фуэрос (исп. fueros) – в средневековых государствах Пиренейского п-ова вольности, пожалования, привилегии городским и сельским общинам, фиксировавшие их права и обязанности. Иногда «фуэрос» употребляется для обозначения самих привилегий. Этот термин проф. М.А.Исаев переводит как «вольности». См.: М.А. Исаев. История государства и права зарубежных стран. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – С.597-598.
Официальное название Автономного Сообщества Наварра звучит как «Comunidad Foral de Navarra», т.е. Форальное Сообщество Наварра. Автономное Сообщество Страна Басков исторически делится на три провинции – Алава, Бискайя и Гипускоа, законодательные органы которых официально называются *форальными* («Diputación Foral de Alava, Diputación Foral de Bizcaia, Diputación Foral de Gipuzkoa»).

[17] В нач. XVIII в. вольности – *фуэрос* – были отменены в Каталонии, Арагоне, Валенсии, на Балеарских о-вах, но сохранены в Наварре и на двух баскских территориях в знак благодарности за поддержку нового бурбонского монарха в его конфликте с австрийскими Габсбургами в войне за испанскую корону. В 1876 г. *фуэрос* были формально отменены и заменены особыми Экономическими Соглашением и Договоренностью государства с Наваррой и тремя баскскими провинций, однако наименование *форальный* традиционно продолжает употребляться и сегодня в отношении этих территорий.

Форальный режим на баскских территориях не был упразднен в силу того, что умеренные политические силы испанского государства и баскские «*фуэристы*» сохраняли общность интересов до конца 3-й карлистской войны (1872–1876), после которой была принята Экономическая договоренность о сохранении предоставления им привилегий («*фуэрос»).* Термин «Экономическая договоренность» *(Concierto Económico)* впервые был использован в Королевском Декрете от 28 февраля 1878 г.[18], где закреплялся договорный характер сложившейся налоговой системы, а также такие положения, дошедшие до наших дней: местные законодательные собрания Страны Басков вправе регулировать собственные налоги и сборы; баскские провинции Алава, Бискайя и Гипускоа должны уважать общегосударственную налоговую систему, сложившуюся к 1845 г.; в отношении Страны Басков будет применяться система квотирования (передачи квот государству); жители Страны Басков должны содействовать общим расходам государства, как и другие граждане Испании[19].

С принятием Закона о бюджете на 1887-1888 гг. Экономическая Договоренность приобрела постоянный характер. Далее последовала серия Королевских декретов (1893, 1906, 1919, 1925 гг.), которые вносили определенные изменения в этот нормативный акт. Особо важно отметить Королевский декрет от 6 марта 1919 г.[20], прояснивший юридическую и политическую сущность Экономической договоренности, закрепив, что последняя имеет силу закона и поэтому любые изменения в нее должны вноситься посредством принятия нормативно-правового акта такого же уровня. В 5-й Экономической Договоренности, утверждённой Королевским Декретом от 9 июня 1925 г., отмечалось, что *форальные* законодательные собрания могли устанавливать ту систему налогов, какую считали необходимой, с учетом двух ограничений: она не могла противоречить международным соглашениям,

[18] Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco // «BOE» № 306, de 22 de diciembre de 1979.
[19] Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Parte general. Bilbao: Deusto Publicaciones, 2008. P.324.
[20] Real Decreto de 6 de marzo 1919 // Gazeta de Madrid, № 66 de 7 de marzo de 1919.

заключенным Испанией, или соглашениям, которые касались вопросов налогообложения, входящих в исключительную компетенцию государства[21].

27 марта 1900 г. было объявлено о начале налоговой реформы, получившей название «реформа Вильяверде»[22], которая явилась одной из наиболее значимых в истории страны. Необходимость ее проведения была вызвана тяжелым финансовым положением Испании в результате экономического спада, поражения в войне с США в 1898 г. и утратой последних заморских колоний. Для исправления положения в социально-экономической, оборонной и образовательной сферах необходимо было незамедлительное пополнение бюджета за счет налоговых поступлений. Сохраняя все косвенные налоги, а также налог на недвижимость в городских районах и сельской местности, была осуществлена попытка рационализировать налог на прибыль, придать гибкость налоговой системе посредством повышения прямых налогов с учетом принципа прогрессивности налогообложения и платежеспособности налогоплательщика. К плюсу реформы можно отнести образованную в ее рамках систему профессиональной подготовки кадров для руководящего и оперативного звеньев налоговых органов, а также улучшение технического оснащения государственных налоговых служб.

Неоднократным изменениям налоговая система Испании подвергалась в 1-ой пол. XX в.: в 1920 г. были внесены изменения в единый налог на доходы и имущество, а также был модифицирован налог на прибыль юридических лиц, введен налог на наследование.

С 1906 по 1932 гг. под руководством известного испанского экономиста и политического деятеля А.Флореса де Лемуса была проведена «молчаливая налоговая реформа»[23], заложившая основы последующего развития

[21] Cuarta renovación del Concierto Económico. Real Decreto de 9 de Junio de 1925 // La Gaceta del Norte del 12 de junio de 1925, s/n.
[22] По имени Р.Фернандеса Вильяверде, занимавшего пост министра финансов Испании а 1899-1900 и 1902-1903 гг.
[23] «Молчаливой» реформа была названа испанским экономистом Э.Фуэнтесом Кинтана в силу затяжного характера ее принятия (идея о ее принятии зародилась еще в 1906 г.) и так как требовалось время для оценки результатов ее проведения.

налогообложения в Испании в соответствии с задачами развития косвенного налогообложения, повышения доходности от реального налогообложения, улучшения административного регулирования налогов.

В этот период также особое внимание стало уделяться местному налогообложению. В муниципальном статуте Кальво Сотело 1924 г.[24] было произведено расширение и детализация сборов и специальных сборов (взносов), а также развита система налогообложения недвижимого имущества и обязательных платежей с потребления (транспортные средства; потребление алкогольных напитков, мяса, а также охота; аренда помещений). Статут предусматривал как возможность передачи налогов на местный уровень, так и начисление надбавок к государственным налогам. Данная система продолжала действовать до принятия в 1945 г. Закона об основах местного самоуправления, который предусматривал значительное сокращение доходов местных органов власти, дополненного впоследствии положениями Основ законодательства о местном самоуправлении 1953 г.[25].

В декабре 1957 г. была проведена еще одна налоговая реформа, частью которой стало введение «договорного режима уплаты налогов с профессиональными сообществами – группами налогоплательщиков», предполагавшего введение системы квотирования на национальном, провинциальном и местном уровнях[26], что напоминало уже существовавшую в стране систему квот XIX в. в отношении территориальных органов власти, а также промышленного сектора. В результате реформы также была создана Коллегия присяжных в налоговой сфере для решения споров относительно введения новых налогов.

---

[24] Real Decreto de 21 de marzo 1919 // Gazeta de Madrid, № 69 de 9 de marzo de 1924 (нормативно-правовой акт, принятый во времена диктатуры М.Примо де Риверы для регулирования налоговых полномочий провинциальных законодательных органов власти).

[25] Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953 // «BOE» № 191, del 10 de julio de 1955.

[26] Планировалось установление общей квоты на определенную группу лиц, при включении новых участников в которую повышалась собираемость налогов без необходимости увеличения квотирования.

В 1963 г. эксперты Всемирного Банка провели проверку испанской системы налогообложения, и в результате был опубликован скептический итоговый доклад относительно эффективности испанской налоговой системы[27], что, в свою очередь, придало импульс для внесения в него существенных изменений. В результате был принят системообразующий Общий налоговый закон 1963 г. и разработан Закон о реформе налоговой системы Испании от 11 июня 1964 г.[28].

Закон 1963 г. сыграл фундаментальную роль для развития испанского налогового законодательства, значительно обобщив понятийно-терминологический аппарат в налоговой сфере. На 20-летнем юбилее со дня принятия данного Закона[29], один из основоположников современной науки финансового и налогового права в Испании Ф. Саинс де Буханда отметил: «Говорят, что по прошествии двадцати лет текст Закона уже устарел. Сейчас все устаревает, когда только начинает приносить свои самые сочные плоды. С моей точки зрения, Общий налоговый закон сохраняет свою «свежесть» и эффективность и позволяет преодолевать политические, социальные и экономические кризисы. Авторы данного нормативно-правового акта «уловили» логически-правовую сущность налога. Рожденные мыслью категории не меняются со дня на день, они сохраняются, удерживаются, хотя, безусловно, порой нуждаются в адаптации, уточнении, детализации»[30].

Хотя реформа 1964 г. расценивалась экспертами как шаг вперед на пути налоговой модернизации, она все же не смогла оптимизировать негибкую и недостаточно эффективную систему налогообложения, избавиться от

---

[27] Fuentes-Quintana, E. (dir). El desarrollo económico de España: Juicio crítico del Informe del Banco Mundial. Madrid: Ediciones Castilla, 1963.

[28] Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1963.
Ley 41/1964 de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario // «BOE» № 142, de 13 de junio de 1964.
Система стала включать прямые налоги: общий налог на доходы физических лиц; налог на прибыль акционерных обществ и предприятий; налог с наследуемого имущества; сборы с сельскохозяйственного и животноводческого производства; налог на индивидуальную производительность труда; налог на доходы от капитала; налог на промышленное производство (включал фиксированную начальную квоту и последующую прогрессивную шкалу на прибыль от промышленного производства); налог на профессиональную и артистическую деятельность. Косвенные налоги были следующими: налог на торговлю (можно считать его предшественником НДС); налог на передачу недвижимого имущества; налог на предметы роскоши; специальные налоги (налог на спиртные напитки, сахар, нефтепродукты, пользование телефонной сетью); таможенные сборы.

[29] Crónica Tributaria, №50. Madrid: Universidad Complutense, 1984. P. 43.

[30] Цит. по: Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Lecciones de derecho financiero y tributario. Madrid, 2011. P. 22.

многочисленных, чаще всего вводимых правительством в ускоренном порядке налоговых вычетов и льгот.

В 1977 г. прошла очередная налоговая реформа, преследовавшая три цели: обеспечить страну необходимыми ресурсами для реализации масштабных социальных преобразований; применить в налогообложении в более полной мере принцип социальной справедливости; приблизить налоговую систему Испании к нормативам ЕЭС. Требовалось разработать и законодательно закрепить основы системы финансовой автономии регионов Испании, благодаря которой на региональном уровне могли вводиться собственные обязательные платежи либо передаваться полномочия по взиманию государственных налогов. Следовало также обеспечить финансовую достаточность местных законодательных собраний[31].

Закон 1977 г. «О неотложных мерах по реализации налоговой реформы»[32] создал предпосылки для системных преобразований в налоговой сфере. Задачами реформы было: повышение собираемости налогов, более справедливое распределение налогов и уменьшение уклонений от налогов и мошенничества в данной сфере. В Законе содержалась своего рода «налоговая амнистия», т.е. допускалось добровольное декларирование доходов. Одновременно вводились меры, направленные на повышение личной ответственности за правильную и своевременную уплату налогов. В частности, уклонение от уплаты налогов как физическими, так и юридическими лицами было приравнено к уголовному преступлению.

В рамках начавшейся реформы в 1977 г. была введена новая прогрессивная шкала подоходного налога, вступил в силу налог на личное состояние[33], введен налог на прибыль организаций. Как и подоходный, так и налог на прибыль организаций распространялись изначально на резидентов и нерезидентов (в

[31] Peña Velasco G., De la Falcón y Tella R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales). Madrid, 2013. P. 20.
[32] Ley 50/1997, de 14 de diciembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal // «BOE» № 274, de 16 de noviembre de 1977.
[33] Налог перестал взиматься с 2008 г. и был вновь введен «на время» в 2011 г., хотя действует до сих пор.

отношении доходов нерезидентов отдельный обязательный платеж появился лишь в 1998 г.), видоизменялась муниципальная система налогообложения: ряд налогов перешли из разряда государственных в местные. Эти налоги наряду с теми, что традиционно закреплялись за муниципалитетами, сформировали современную структуру муниципальной налоговой системы.

Фиксированные квоты от лицензирования предпринимателей, артистов, работников сельскохозяйственной или животноводческой отрасли трансформировались в налоги муниципалитетов. В их ведение также перешел территориальный городской налог.

Одновременно с начавшимся после принятия Конституции 1978 г. процессом территориально-административных преобразований в Испании законодательно вводилась новая система финансовых взаимоотношений между центральным (общенациональным) правительством и Автономными сообществами[34] посредством принятия Органического закона от 22 сентября 1980 г. о финансировании Автономных сообществ[35], который закрепил важные принципы функционирования финансовой системы государства.

При принятии Конституции 1978 г.[36] было много споров относительно сохранения для Наварры и других баскских территорий особого налогового режима. Но Основной Закон четко закрепил в Первом Дополнительном Положении требование «сохранения и уважения исторических прав *форальных* территорий». В том же Положении говорится, что «общее усовершенствование

[34] Принцип «автономизации» или «регионализации» Испании был законодательно закреплен в демократической Конституции страны, принятой по итогам общенационального референдума в декабре 1978 г. По завершении первого этапа процесса «автономизации» в стране были сформированы 17 Автономных сообществ. Города-эксклавы Сеута и Мелилья, расположенные на североафриканском побережье, получили особые автономные статусы. Создание Автономных сообществ стало частью открытого процесса децентрализации. Они создавались при условии, что одна или более провинций разделяли общие культурные, исторические или экономические особенности, являлись островными территориями (как Канарские или Балеарские о-ва) или состояли из одной провинции. Однопровинциальными в Испании являются 7 испанских Автономных сообществ: Астурия, Балеарские о-ва, Кантабрия, Мадрид, Мурсия, Наварра, Ла-Риоха. Испанская Конституция не проводит различий между регионами и нациями, и не определяет, как следует именовать территории.

[35] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

[36] Constitución Española // «BOE» № 311, del 29 de diciembre de 1978.

форальных прав может быть осуществлено, при необходимости, в соответствии с Конституцией и Статутами автономий»[37].

После принятия Конституции потребовалось 10 лет для упорядочивания местной налоговой системы (уровень провинций и муниципалитетов). До этого практически на ежегодной основе принимались различные декреты-законы и законы о срочных мерах по оздоровлению и регулированию системы финансов местных органов власти. Были приняты Закон об основах местного самоуправления 1975 г. (в редакции 1985 г.)[38] и Закон о местных финансовых органах 1988 г. (впоследствии заменен консолидированным текстом от 2004 г.)[39]. Одни из налогов являлись обязательными к установлению на местном уровне (налог на экономическую деятельность, налог на недвижимость, транспортный налог), в то время как установление других носило диспозитивный характер.

В конце XX в. Испания оказалась перед необходимостью ускоренной адаптации к нормативам ЕС, касающимся различных сфер, в том числе и налогообложения. Это потребовало структурной перестройки экономики, новой организации управления макроэкономическими процессами и модификации налоговой политики, максимально приближенной к требованиям ЕЭС. С учетом этих требований в Испании в 1986 г.[40] были приняты Законы о реформе подоходного налога с физических лиц[41], реформе НДС и внесении изменений в косвенное налогообложение. 1 января 1988 г. вступил в силу Закон о наследовании и дарении[42], который уже учитывал существующую практику в этой сфере большинства европейских государств.

---

[37] Véase: Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Madrid: Alianza Editorial, 2014. P. 343.

[38] Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local // «BOE» № 280, de 21 de noviembre de 1975. Ley 7/1985, de 2 de abril Reguladora de las Bases del Régimen Local // «BOE» № 80, de 03 de abril de 1985.

[39] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 59, del 9 de marzo de 2004.

[40] Присоединение Испании к ЕС, предполагавшее передачу законодательных полномочий наднациональной структуре, должно было быть подтверждено Органическим Законом от 1985 г., посредством которого ратифицировался Договор о присоединении. – Ley Orgánica 10/1985 de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas // «BOE» № 189, de 8 de agosto de 1985».

[41] Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas // «BOE» № 312, de 30 de diciembre de 1985.

[42] Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido // «BOE» № 190, de 9 de agosto de 1985.

С 1 января 1992 г. начали действовать новый Закон о налогах на доходы физических лиц[43] и Закон о налоге на имущество[44]. Одновременно вступил в силу Закон налогового соответствия нормативам Европейских Сообществ в сфере слияния, деления и передачи активов, а также в сфере налогообложения материнских и дочерних компаний, размещающихся в различных странах ЕС[45]. Новые законы о НДС и о специальном налогообложении были приняты 28 декабря 1992 г.[46].

Основой современного испанского законодательства в области налогообложения является упоминавшийся (с.23 наст. работы) Общий налоговый закон Испании, принятый Конгрессом Депутатов 17 декабря 2003 г. и сменивший ранее упоминавшийся Закон № 230 от 28 декабря 1963 г.[47]. Данный нормативно-правовой акт впервые закрепил научное определение понятия – *impuesto* – «налог» и его более обширное понятие – *tributo* – «обязательный платеж»[48]. Под последним, согласно ст.2 Общего налогового закона понимается: «Поступления в бюджет в форме материальных (денежных) взносов, взимаемые публичной администрацией вследствие наступления правового основания [юридического факта (*Д.Н.А.*)], с которым закон связывает обязанность налогоплательщика платить налоги, с той основной целью, чтобы государство имело возможность получать необходимые поступления для несения общественных расходов»[49]. В соответствии с определениями, данными в Общем налоговом законе (п.2 ст.2), обязательные платежи в пользу государства в Испании делятся на три категории: налоги, сборы, специальные сборы (взносы):

---

[43] Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1991.

[44] Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria // «BOE» № 168, de 14 de julio de 1992.

[45] Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la Comunidades Europeas // «BOE» № 301, de 17 de diciembre de 1991.

[46] Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales // «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.

[47] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.
Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1963.

[48] От лат. “tributum” – дань, обложение. Принудительные взимания в пользу государства или обязательные взносы плательщика в бюджет.

[49] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Art.2.2.

Налоги (*impuestos*) – обязательные платежи, требуемые безвозмездно, чей объект налогообложения связан с действиями, событиями или юридическими фактами, раскрывающими экономическую правоспособность налогоплательщика.

Речь идет об обязательных платежах в бюджет, которыми облагаются доходы физических и юридических лиц, движимое и недвижимое имущество, потребление, транспортировка или передача имущества и ряд др. действий.

Сборы (*tasas*) – обязательные платежи, чьи объекты обложения заключаются в использовании либо получением особой выгоды от использования государственного имущества, либо предоставлении услуг или реализации действий публичными органами власти, которые имеют отношение, влияют или приносят индивидуальную пользу плательщику сбора в том случае, когда данные услуги или действия не зависят от его воли или желания, или не могут быть представлены или реализованы в частном порядке[50].

К этой категории также относятся обязательные платежи, которые уплачиваются физическими или юридическими лицами за пользование общественными благами или государственными услугами, в том случае, если последние не могут быть оказаны со стороны частного сектора. Введенные государством сборы в настоящее время не играют столь существенной роли для пополнения общенационального бюджета как прежде, т.к. многие из них переданы в ведение Автономных сообществ или местных органов власти. Примером могут служить сборы за получение национального удостоверения личности, выдаваемого МВД Испании гражданам страны, которые взимаются местными органами власти, либо муниципальные сборы за выдачу лицензии на строительные работы.

---

[50] Ley 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos // «BOE» № 90, de 15 de abril de 1989.
Ст.20.3 Закона, регулирующего местные финансовые органы, перечисляет возможное использование не только государственного, но и муниципального имущества, что влечет обязанность уплаты сбора. К примеру, использование строительных материалов, леса; въезд транспортных средств на тротуары, либо парковочные места, отведенные для муниципальных органов власти; установление киосков на общественных дорогах и др. Именно на муниципальном уровне сборы имеют наибольшее применение. // Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 59, de 9 de marzo de 2004.

Ст.13 Закона о сборах и государственных пошлинах[51] закрепляет открытый перечень сборов[52]. Согласно ст.10 упомянутого Закона, сборы устанавливаются и их обязательные элементы регулируются исключительно на основании закона. Лишь конечная сумма подлежащего уплате сбора может изменяться на основании регламентов.

Специальные сборы / взносы (*contribuciones especiales*) – это обязательные платежи, объект налогообложения которых состоит в получении плательщиком выгоды или повышения стоимости его имущества вследствие проведения общественных работ, введения или расширения сферы предоставления общественных услуг (установка систем дорожного освещения или строительство метро, повышающее кадастровую стоимость земли)[53]. Так, на основании ст. 14 Закона об автострадах и шоссейных дорогах[54], предусматривающего взимание специальных сборов, в Испании было осуществлено финансирование строительства общенациональной сети дорог с твердым покрытием в соответствии с требованиями ЕЭС.

Данные три категории обязательных платежей, отличительным элементом которых является объект обложения и характер взимания, могут устанавливаться каждым из трех уровней власти. Бесспорно, основным источником доходов бюджетов всех уровней являются налоги[55].

---

[51] Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

[52] Оформление либо выдача лицензий, виз, дипломов; омологация документов; записи государственных актов гражданского состояния; академические, медицинские, аэропортные и портовые, таможенные и иные сборы.

[53] Очевидно существование определенного расхождения при классификации обязательных платежей по российскому и испанскому налоговому законодательству. Так, российский закон разделяет обязательные платежи на налоги и сборы (критерием разграничения выступает возмездность/безвозмездность платежа). В свою очередь, испанский законодатель, помимо налогов и сборов, выделяет в качестве отдельной категории специальные сборы (взносы), обладающие индивидуально-возмездным, целевым и компенсационным характером (предназначены для возмещения определенных расходов государства и дополнительных затрат публичной власти). Для соотношения с принятой в России классификацией обязательных платежей данные неналоговые платежи можно было бы рассматривать в качестве подвида сборов. Представляется, что правильный перевод с исп. *contribuciones especiales* – специальные сборы (взносы).

[54] Ley 25/1988 de 29 de julio, de carreteras // «BOE» №182, de 30 de julio de 1988.

[55] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. P. 309.

Систему налогов в Испании[56] можно схематично представить следующим образом[57] (Таблица 1)[58]:

Таблица 1.

Государственный уровень	***Региональный уровень***	***Местный уровень***
	а) *Собственные налоги**	
	б) *Переданные на региональный уровень налоги*	
	в) Надбавки к государственным налогам	а) *Обязательное налогообложение*
<u>Прямое налогообложение</u>	<u>Прямое налогообложение</u>	<u>Прямое налогообложение</u>*:*
- Налог на доходы физических лиц */частично передан на региональный уровень/*;	- Налог на доходы физических лиц;	- Налог на экономическую деятельность;
	- Налог на наследование и дарение;	- Налог на недвижимость;
- Налог на прибыль организаций;	- Налог на личное состояние;	- Налог на транспортные средства на механической тяге.
- Налог на доходы нерезидентов;	- Налог на игорный бизнес;	б) *Дискреционное налогообложение:*
		- Налог на возрастающую стоимость земельных участков населенных пунктов;

[56] В испанской доктрине и научной литературе встречаются следующие определения понятий «налоговая система» и «система налогов». Под «системой налогов в Испании» понимается совокупность обязательных платежей, взимаемых финансовыми органами различных уровней управления // De la Peña, Velasco G. Sistema Fiscal Español. Madrid, 2013. P. 15. «Налоговая система» представлена как «совокупность обязательных платежей, регулируемых законодательством определенного территориального субъекта на основе общих принципов, и являющейся наилучшой формой выполнения гражданами своего обязательства по поддержанию государственных расходов // Atxabal Rada A. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Bilbao: Universidad de Deusto, 2008. В то же время, следует отметить, что анализ испанских доктринальных источников показал, что понятия «налоговая система» и «система налогов» в Испании нередко не разграничиваются и порой даже отождествляются.

[57] Alarcón García, G. Manual del sistema fiscal español. Madrid: Ediciones Paraninfo, 2005. P. 46.

[58] Peña Velasco G. de la, Falcón y Tella R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales), 5ª ed. – Madrid: Iustel, 2013. – 417 p.

<u>Косвенное налогообложение</u> - Налог на добавленную стоимость */частично передан на региональный уровень/*; - Специальные налоги (акцизы) */большинство передано на региональный уровень/* - Таможенные пошлины;	<u>Косвенное налогообложение</u> - Налог на добавленную стоимость; - Специальные налоги; - Налог на передачу имущества и правовое оформление документов ***	<u>Косвенное налогообложение</u>** - Налог строительные, монтажные и ремонтные работы;

* Созданные *ex novo* парламентами Автономных сообществ в соответствии с конституционными положениями и принципом финансовой автономии (См. Приложение №2 наст. работы).
** К ним можно добавить налог на предметы роскоши в части, затрагивающей частные заповедники для охоты и ловли рыбы.

<u>Региональные налоги</u> можно разделить на: а) собственные налоги (созданные ex novo парламентами Автономных сообществ в соответствии с конституционными положениями и принципом финансовой автономии) Автономных сообществ (См.: Приложение 2 наст. работы)[59]; б) налоги, переданные государством регионам; в) надбавки к государственным обязательным платежам.

К прямым региональным налогам относятся: налог на доходы физических лиц (частично передан на региональный уровень); налог на личное состояние (взимается ежегодно с собственников имущества, а также лиц, обладающих правами собственности в отношении объектов данного вида имущества, в размере 0,3–0,4 % от кадастровой стоимости недвижимого имущества); налог на наследование и дарение; налог на игорный бизнес.

К косвенным региональным налогам относятся: НДС (частично передан на региональный уровень); налог на имущественную передачу и правовое оформление документов (продажа недвижимого имущества облагается в размере 7 % от его стоимости; движимого имущества – в размере 4 %; операции, связанные с учредительными и иными документами – в размере 1 %);

[59] Собственные налоги не могут взиматься в Автономных сообществах с объектов налогообложения, имеющих обременение со стороны государства.

специальные налоги (полномочия по взиманию частично переданы от государства на региональный уровень).

Законом № 22 от 2009 г. установлено 5 муниципальных платежей (3 обязательных и 2 факультативных). К местным *косвенным* налогам относятся: налог на строительные, монтажные и ремонтные работы. Налогом облагаются любые постройки, работы на инфраструктурных объектах и строительные работы в пределах муниципалитетов, где размещается недвижимое имущество;

К местным прямым обязательным налогам относятся:

- налог на экономическую деятельность (например, им облагается выдача лицензий), который взимается ежегодно в зависимости от вида экономической или профессиональной деятельности в пределах данного муниципалитета;

- налог на транспортные средства на механической тяге;

- налог на недвижимость, которым облагается недвижимое имущество как в сельской местности, так и в пределах городских муниципалитетов. Ставки и порядок взимания налога регулируются местными органами власти. Налоговой базой служит кадастровая стоимость имущества. От налога на недвижимость освобождены органы администрации, собственность которых используется для определенных общественно-полезных целей (гражданская защита, безопасность, образование, др.). Также не облагаются налогом имущество Католической церкви и других законно признанных религиозных ассоциаций, испанского Красного Креста, иностранных дипломатических представительств, земли, занятые железнодорожными путями, земельные участки, представляющие культурный интерес[60].

К прямым налогам, вводимым на дискреционной основе (на усмотрение местных органов власти), относится налог на возрастающую стоимость земельных участков населенных пунктов (более известный как муниципальный налог на добавленную стоимость).

[60] Delgado Rivero F.J., Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. Madrid: Piramide, 2013. P. 189.

В 2007 г. был реформирован налог на доходы физических лиц, а также отдельные элементы налога на прибыль и налога на доходы нерезидентов. Были приняты новые нормы по предотвращению налогового мошенничества. В 2008 г. после принятия новых Общих правил по бухгалтерскому учету вносятся существенные изменения в налог на прибыль организаций. К 2010 г. увеличились базовые ставки НДС, были внесены изменения в систему финансирования Автономных сообществ (данная реформа осуществляется с определенной периодичностью).

Действующие специальные налоги можно представить следующим образом (Таблица 2) [61]:

Таблица 2

Вид налога	*Предмет налогообложения*	*Нормативно-правовой акт*
Специальные налоги на производство (акцизы)	Алкоголь и алкогольные напитки Углеводороды Табачные изделия Электричество	Закон 38/1992 о Специальных Налогах, Королевский Декрет 1165/1995, посредством которого принимается Регламент[62]
Другие специальные налоги (акцизы)	Уголь (взимает государство) Определенные транспортные средства	
	Страховые премии (взимает государство)	Закон 13/1996 о фискальных, административных мерах и мерах социального порядка[63]
	Розничная продажа определенных углеводородов	Закон 24/2001 о фискальных, административных мерах и мерах социального порядка мерах[64]

[61] Ibid. P. 347.

[62] Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales // «BOE» № 38 de 28 de diciembre de 1992. Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales // «BOE» № 179, de 28 de julio de 1995.

[63] Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social // «BOE» № 315, de 31 de diciembre de 1996 // «BOE» № 315, de 31 de diciembre de 1996.

[64] Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social // «BOE» №313, de 31 de diciembre de 2001.

Кроме налога на уголь и на страховые премии, остальные специальные налоги переданы в ведение Автономным сообществам в соответствии с Законом о финансировании Автономных сообществ от 18 декабря 2009 г.[65], регулирующим систему финансирования Автономных сообществ общего режима и городов со Статутами автономий.

Специальные налоги (акцизы), которыми облагается потребление топлива, электроэнергии, табачных изделий и ряда других товаров составляют в среднем 13% доходной части госбюджета[66]. Сбор части специальных налогов передан в ведение Автономных сообществ.

Таможенные пошлины, взимаемые при торговле с третьими странами, являются исключительной прерогативой государства и не передаются в ведение регионов.

Несмотря на распространенное мнение о том, что прямое налогообложение в Испании сохраняет ведущее место[67], следует отметить, что на данный момент косвенное и прямое налогообложения в общей доле ВВП страны сравнялись: в 2015 г. в Испании удельный вес косвенного налогообложения в ВВП (32,9%) даже превысил прямой (32,6%), немного не достигнув среднего значения по ЕС (34,5% – косвенное налогообложение; 33,4% – прямое)[68].

Важнейшими источниками налоговых поступлений бюджета Испании являются такие прямые налоги, как подоходный налог и налог на прибыль организаций. Как и во многих европейских странах это налоги, которые лучше

---

[65] Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias // «BOE» №305, de 19 de diciembre de 2009.

[66] [Электронный ресурс] // URL: http://www.ine.es; http://www.agenciatributaria.es (дата обращения 10.01.2018 г.).

[67] Белов В.А., Прошунин М.М. Финансово-правовые институты зарубежных стран. М.: НИЦ Инфра-М, 2012. С. 86.

[68] В 2016–2017 гг. поступления от прямого налогообложения несколько превысили косвенное (96.753 млн евро налоговых поступлений, из которых 72 346 млн приходилось на подоходный налог; поступлений от косвенного налогообложения – 82 726 млн евро, из которых 60 305 млн являлись поступлениями от НДС) // [Электронный ресурс] // URL: http://www.agenciatributaria.es (дата обращения 17.10.2017 г.).

Специальные налоги (акцизы), которыми облагается потребление топлива, электроэнергии, табачных изделий и ряда других товаров составляют в среднем 13% доходной части госбюджета // http://www.ine.es (дата обращения 10.01.2018 г.). Ранее ведущее место действительно занимали прямые налоги, на долю которых приходилось около 30% ВВП, в то время как на долю косвенных налогов – около 20%, долю остальных составляли платежи по социальному страхованию // [Электронный ресурс] // URL:http://www.ec.europa.eu/eurostat (дата обращения 10.01.2018 г.).

всего отображают принципы персонификации налогового бремени и прогрессивности. Отметим, что НДС в испанской налоговой системе все заметнее усиливает свою значимость, достигая значительной собираемости[69].

В 2014–2015 гг. в Испании была проведена очередная реформа в сфере налогообложения: реформирован Общий налоговый закон, а также внесены изменения в нормативно-правовые акты, касающиеся важнейших обязательных платежей, взимаемых на государственном уровне[70]: налог на доходы физических лиц (частично передан на региональный уровень); налог на прибыль организаций; НДС.

Подоходный налог[71] стал рассчитываться по прогрессивной шкале не в 7, а в 5 ступеней. Государственные и региональные ставки суммируются в зависимости от налогооблагаемого дохода (до 6 000 евро по ставке 19%, до 50 000 по ставке 21% и далее с 50 000 – 23%). Увеличился необлагаемый налогом минимум до 12 000 евро, были приняты новые вычеты для многочисленных семей или семей, имеющих на иждивении инвалидов. Были внесены существенные изменения в налог на прибыль организаций[72] (налоговая ставка – 25%). НДС был приведен в соответствие с нормами ЕС[73].

---

[69] Alarcón García, G. Op. cit. P. 214.
Если в 2009 г. собираемость по НДС составила 33 567 млн евро, в 2013 г. данная цифра значительно увеличилась, достигнув уровня 51 931 млн евро // Цит. по: Pérez Zúñiga J.M. Categoría tributarias. Principios Generales de Imposición en España y América Latina. Lisboa: Editorial Jurua, 2017. P.11.

[70] Ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF y el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, y otras normas tributarias; Ley 27/2014 de 7 de noviembre de Impuesto de Sociedades // «BOE» № 288, de 28 de noviembre de 2014.
Ley 28/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificaición del Régimen Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras que entraron en vigor el 1 de enero de 2015 // «BOE» № 288, de 28 de noviembre de 2014.
Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 127, de 22 de septiembre de 2015.

[71] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio // «BOE», № 285 de 29 de noviembre de 2006.

[72] Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades // «BOE» № 61, de 11 de marzo de 2004.

[73] Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido // «BOE» № 312, de 29 de diciembre 1992.
Европейские директивы об НДС: Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido // DOUE 11 diciembre de 2006.

Среди иных государственных налогов следует выделить *налог на доходы нерезидентов*. Этот налог распространяется на граждан, пребывающих за границей не менее 183 дней в году[74]. Ставка налогообложения нерезидента от постоянного источника дохода на территории Испании составляет 24%. Более того, плательщик обязан внести в казну 18% с переведенных за рубеж денежных средств, а также 3% от кадастровой стоимости расположенного на территории Испании недвижимого имущества, исчисляемой по состоянию на 31 декабря финансового года.

Отдельного упоминания заслуживает регулирование меценатства, которому в Испании уделяют особое внимание. Закон «О налоговом режиме в отношении некоммерческих образований и поощрении меценатства»[75] определяет, что поощрительный налоговый режим распространяется на денежные и имущественные пожертвования, безвозмездную передачу имущественных прав и долей финансового участия в юридических лицах, прав пользования (узуфрукт) имуществом, прав или ценных бумаг (включая доходы от них), объектов национального исторического наследия, вписанных в Генеральный реестр либо Генеральный перечень культурного имущества, а также музейных ценностей[76].

См.: веб-портал Государственного агентства по налоговому администрированию – http://www.agenciatributaria.es/, где содержатся все нормы, регулирующие НДС в Испании.

[74] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes // «BOE» № 62, de 12 de marzo de 2004.
Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes // «BOE» № 188, de 5 de agosto de 2004.

[75] Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo //«BOE» № 307, de 24 de diciembre de 2002.
В соответствии с Законом, под меценатской деятельностью, в отношении которой действует особый правовой режим, понимаются пожертвования в пользу государства, Автономных сообществ, органов местного самоуправления, государственных, региональных и муниципальных автономных учреждений, общественно полезных некоммерческих организаций (благотворительных, культурных, исторических, научных, правозащитных, экологических и т.д.), государственных высших учебных заведений, организаций по продвижению культуры и языков народов, исторически входящих в состав испанской нации (Институт Сервантеса, каталонский институт Рамона Лула и т.д.). Одновременно следует отметить, что в ряде испанских Автономных сообществ приняты собственные налоговые нормы, регулирующие меценатскую деятельность, несколько отличающиеся от общенациональных. Так, в Стране Басков в соответствии с законом 1/2004 об упорядочивании органов и рангирования служащих органов государственной администрации, из налогооблагаемой базы подоходного налога на резидентов могут быть вычтены 30% от суммы пожертвований (в случае нерезидентов - 25%) // Ley 1/2004, de 25 de febrero, de Ordenación de los Cuerpos y Escalas de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos // «BOPV» № 45, de 05 de Marzo de 2004 y BOE, № 279 de 19 de Noviembre de 2011.

[76] В соответствии со ст. 19-21 упомянутого Закона, физические лица, занимающиеся меценатской деятельностью,

Система налогов в Испании, как и любого другого европейского государства, претерпела существенные изменения, что обусловлено социально-экономическими факторами развития последних десятилетий и присоединением к ЕС. При этом на всех этапах ее реформирования главным вопросом было установление такого соотношения государственных, региональных и местных налогов, которое бы обеспечивало одновременно и единство испанского государства, и интересы его автономий.

§2. Источники налогового права и принципы налогообложения в Испании

Источниками (формами) налогового права зарубежных стран являются нормативно-правовые акты, принимаемые соответствующими органами представительной и исполнительной власти, в которых содержатся общеобязательные нормы, определяющие поведение участников отношений в сфере налогообложения[77].

Выбор правовых форм для регулирования конкретных видов налоговых отношений в европейских государствах свидетельствует о понимании особенностей реализации принципа разделения властей и взаимодействия центральных и региональных органов власти, которые «выстраивают свои отношения с налогоплательщиками с учетом правовых традиций и стереотипов поведения людей различных национальностей и социальных групп».[78]

Согласно испанской доктрине, источниками права являются различные «формы внешнего выражения и закрепления юридических норм»[79]. В Испании

имеют право на вычет из подоходного налога в размере 25% от суммы пожертвования. Вычеты из налогооблагаемой базы в отношении юридических лиц при уплате налога на прибыль в подобных случаях составляют 35% от переданных средств. Нерезиденты в случае осуществления ими меценатской деятельности также пользуются правом на снижение налогооблагаемой базы по подоходному налогу в размере 25% от суммы пожертвования при условии, что ими были поданы соответствующие декларации в течение года после факта передачи пожертвований.

[77] Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. – М.: ЮрИнфоР, 2003. – С.72–73.

[78] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. – С.131.

[79] Alarcón García, G. Op. cit. – P.107

налоговые отношения регулируются разветвленной системой источников налогового права.

Высшей юридической силой в иерархии источников налогового права Испании обладает Конституция[80]. Содержание финансово-правовых норм в Конституции определяется законодателем исходя из его понимания необходимости регулирования данных отношений на уровне Основного закона государства[81]. Именно на конституционном уровне закрепляются правовые основы налоговой деятельности в Испании и компетенция центральных и местных государственных органов в сфере налоговых отношений.

Вступление в силу в 1978 г. Конституции[82] на этапе перехода к демократии произвело кардинальный поворот в системе испанских правовых источников в силу ее прямого и непосредственного характера применения[83].

В испанской Конституции содержатся как основные принципы, устанавливающие основы правового регулирования всех видов отношений, в том числе и налоговых (принцип юридического равенства граждан перед законом; принцип неприкосновенности частной собственности и напрямую связанный с ним принцип свободы личности), а также принципы, непосредственно относящиеся к области налогового права. Последнее, безусловно, оказывает положительное воздействие на устойчивость налогового законодательства государства и повышает эффективность регулирования налоговых отношений[84]. Положений о налогах в Основном законе не так уж много, но содержащиеся в ней несколько норм играют ключевую роль в качестве стабилизирующего фактора всей налоговой системы[85].

Ст.31 Конституции особо оговаривает права и обязанности граждан в налоговой сфере: 1. Все участвуют в общественных расходах в соответствии со

---

[80]Алексеева Т.А. История испанской конституции. М.: Проспект, 2011. С.4.
[81] Финансовое право: учебник / Отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Толстопятенко. М., 2004. С. 438.
[82] Конституция Испании // Конституции зарубежных стран. М.: «Юрлитинформ», 2003. С. 199.
[83] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Bilbao: Aranzadi, 2013. P. 54.
[84] Финансовое право: учебник / Отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Толстопятенко. Указ. соч. С. 439.
[85] Там же, С. 444.

своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, организованной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которая ни в коем случае не должна носить конфискационный характер. 2. Государственные расходы осуществляются за счет справедливого ассигнования государственных ресурсов, а планирование и расходование этих ресурсов должно отвечать критериям эффективности и экономии. 3. Персональное обложение налогом, а также взимание налога с наследства может осуществляться только на основании закона[86]. Это одно из важнейших положений, из которых вытекают такие правовые принципы, как принцип всеобщности, экономической платежеспособности налогоплательщиков, справедливости, прогрессивности налогообложения, равного распределения и неконфискационного характера налогового бремени[87].

В целях обеспечения принципа неконфискационного характера налогообложения Конституционный Суд Испании в своем недавнем решении отменил взимание налога на возрастающую стоимость земельных участков населенных пунктов (муниципальный налог на добавленную стоимость)[88] для случаев продажи недвижимости без получения прибыли или с убытками.

Конституция также устанавливает принцип равенства при распределении государственных расходов в соответствии с критериями эффективности и экономии[89].

Еще один принцип, косвенно связанный с налоговой сферой, закреплен в ст.135 Конституции Испании – принцип бюджетной стабильности[90]. Конституция отсылает к органическому закону для развития данных положений в соответствии требованиями ЕС. Согласно последним, объем госдолга не может превышать 60%

[86] Конституция Испании 1978 г. // Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. / М.: Изд-во НОРМА, 2001.
[87] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Navarra: Thomson Reuters, 2014. P. 79.
[88] Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo № 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 142, de 15 de junio de 2017.
[89] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Lecciones de derecho financiero y tributario. Op. cit. P. 97.
[90] Aja E. Op. cit. P. 262.

национального ВВП[91], и распределяется таким образом: 44% – государство, 13% – регионы, 3% – местные органы власти[92]. Для контроля за исполнением данного принципа бюджетной стабильности, а также финансовой достаточности посредством постоянного мониторинга бюджетного цикла, государственного долга и анализа экономических прогнозов был создан Независимый орган по проверке обязательств в налоговой сфере[93].

Важным принципом, закрепленным в ст.133 Конституции, явилось указание на законодательную форму установления налога (*Nullum tributum sin lege*)[94]. Этот принцип эволюционировал со времен Леонских Кортесов 1188 г.[95] до Конституции Кадиса[96], принятой в 1812 г.[97]

По мнению испанского юриста Ф. Переса Ройо, принцип налогообложения на основании закона «заключается в стремлении исключить для некоторых сфер возможность использовать иной путь, отличный от законодательного»[98].

Законы Испании принимаются центральными органами власти или органами власти Автономных сообществ в рамках своей компетенции. Выбор законодательной формы обусловлен стремлением придать большую стабильность отношениям, возникающим в процессе осуществления финансовой юрисдикции государства и разграничения компетенции центральных, региональных и местных органов государственной власти в финансово-налоговой области[99].

---

[91] Маастрихтские критерии (конвергенции) для вступления в Еврозону. Protocol on the Convergence Criteria (Maastricht Treaty) // OJ C 310, 16.12.2004. P. 339.
[92] Ibid. P. 263.
[93] Ley Orgánica 6/2013 de 14 de noviembre de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal // «BOE» № 274, de 15 de noviembre de 2013 // http.:www.airef.es.
[94] Прецедентом данного принципа в Испании был сложившийся еще в XII и XIII вв. обычай получения согласия на установление налогов в отношении граждан у парламентской ассамблеи (Кортесов), состоящей из представителей определенных сословий. В ее компетенцию входило одобрение введенных монархом налогов и подтверждение таким образом их действительности.
[95] Созыву Кортесов Альфонсом IX с участием представителей городов в 1188 г. способствовала острая нужда в упрочении позиций королевской власти.
[96] [Электронный ресурс] // URL: http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf (дата обращения 07.08.2017 г.).
[97] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Navarra: Thomson Reuters, 2014. P. 61.
[98] Perez Royo F. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria // Hacienda pública Española. №14. 1972. P. 207–208.
[99] См. подр.: Финансовое право: учебник/ Отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Толстопятенко. Указ. соч. С.446.

Решение Конституционного Суда от 4 февраля 1983 г. подтвердило существование в испанской налоговой системе концепции гибкого или относительного принципа налогообложения на основании закона в налоговой сфере, по которому не любое положение о налогах должно регулироваться законом, а лишь введение обязательных платежей, их основные юридические элементы и налоговые льготы[100]. Тот же принцип действует в отношении налогов Автономных сообществ: региональные парламенты должны им руководствоваться так же, как и Генеральные Кортесы Испании.

В отношении местных налогов данный принцип обретает новую интерпретацию, учитывая, что местные органы власти не могут принимать законы, а лишь налоговые ордонансы и регламенты[101], которые, однако, как и законы, являются выражением волеизъявления жителей данного муниципалитета. Конституционный Суд Испании указал на то, что «когда речь идет о местных обязательных платежах, нельзя не учитывать их особенности, а положение о взимании налогов только посредством закона, согласно ст.31.3 и 133 Конституции, должно анализироваться совместно с положением 133.2 Конституции, закрепляющим право Автономных сообществ и местных законодательных собраний устанавливать и взимать налоги в соответствии с Конституцией и законами». В силу этого Конституционный Суд Испании указал: «Местные органы власти могут посредством своих соглашений устанавливать налоговые обязательства в соответствии с принципами, глубоко коренящимися в истории» [102].

Закон в Испании является основной правовой формой, применяемой для регулирования налоговых отношений. В этой связи видный испанский юрист Х. Мартин Кеальт замечает: «В эпоху, когда доминируют реформаторские озабоченности, и где министерство финансов более чем когда-либо загружено

[100] Sentencia 6/1983, de 4 de febrero // «BOE» Supl. al № 58, de 9 de marzo de 1983.
[101] Мэры городов могут издавать эдикты (распоряжения).
[102] Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre de 1995. Recurso de inconstitucionalidad 1.405/1989. Promovido por sesenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular contra determinados preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos // «BOE» №11, de 12 de enero de 1996.

выполнением экономико-социальных обязательств, закон может предоставить неоценимую услугу не только в целях правовой гарантии его положений, но и для практической пользы и поддержания справедливости в обществе. Главное в налоговой сфере – это не то, чтобы компетентный налоговый орган действовал быстро, а чтобы действовал правильно, не просто выполнял заданную программу, а чтобы последняя была справедливой»[103].

Важнейшим нормативно-правовым актом в налоговой сфере Испании является Общий налоговый закон 2003 г.[104]. Этот акт закрепил практически полный набор источников налогового права: а) Конституция; б) международные договоры или соглашения, содержащие налоговые положения, в частности, соглашения об избежании двойного налогообложения в соответствии со ст.96 Конституции; в) нормы, диктуемые Европейским Союзом и другими международными или наднациональными организациями, которым предоставлены полномочия в налоговой сфере в соответствии со ст.93 Конституции; г) сам Общий налоговый закон и другие законы, регулирующие каждый обязательный платеж в отдельности и вообще законы, действующие в налоговой сфере; д) постановления, принимаемые в развитие вышестоящих нормативных источников права, в частности, принимаемые на уровне местных уровней власти соответствующие фискальные ордонансы. В качестве дополнительных источников права в налоговой сфере Закон признает общие положения действующего административного и уголовного права Испании.

Против того, чтобы классификация правовых источников была закреплена в обычном законе, выступают многие испанские юристы, полагая, что это создает

---

[103] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. P. 67.

[104] Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificaicón parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» №127, de 22 de septiembre de 2015. Общий налоговый закон, вобрав в себя многие положения других нормативных актов, в частности Закона о правах и гарантиях налогоплательщиков № 1 от 26 февраля 1998 г.[104], носит весьма детальный и всеобъемлющий характер. Он содержит практически весь набор положений, регулирующих взаимоотношения между государственными налоговыми органами и налогоплательщиками, закрепляет ряд вышеупомянутых основных принципов, определяющих способ их установления и взыскания обязательных платежей, а также набор источников испанского налогового права. Закон содержит 5 Разделов[104] и 249 статей, несколько переходных и заключительных дополнительных положений.

неопределенность при иерархическом выстраивании внешних правовых форм выражения фискальных норм по их юридической силе. Профессор М.-А. Мартинес Лаго подчеркивает: «Несмотря на то, что данный вопрос скорее должен регулироваться конституционной нормой, классификация нормативных источников в налоговой сфере содержится в законе, хотя и имеющем чрезвычайно важный характер для нашей налоговой системы, но принятым посредством обычной процедуры»[105].

Другой испанский юрист Г. Аларкон Гарсия также считает, что Общий налоговый закон не может претендовать на высокий правовой статус, т.к. он является не органическим, а законом, принятым в соответствии с обычной процедурой, и для его отмены требуется лишь простое парламентское большинство. В силу этого он может быть подвержен многочисленным конъюнктурным политическим колебаниям, что делает налоговую систему страны более уязвимой[106].

Есть и противоположные мнения, с которыми трудно согласиться, утверждающие, что данный закон, будучи принятым в соответствии с обычной процедурой предполагает более гибкий механизм принятия и модификации налоговых норм[107].

По словам испанского юриста А. Атчабаля Рады, «международные договоры являются следующим уровнем нормативно-правовой иерархии после Конституции. Эти договоры, заключенные в соответствии с законом и официально опубликованные в Испании, являются частью внутренней правовой системы»[108]. Согласно ст.94.1 Конституции Испании, для заключения международных договоров или соглашений требуется предварительное согласие Генеральных Кортесов, если данные акты налагают финансовые обязательства на государство, носят политический или военный характер, затрагивают

[105] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Op. cit. P. 117.
[106] Alarcón García G. Op. cit. P. 115.
[107] Calvo Ortega, R. Curso de derecho financiero. Navarra: Civitas, 2014. P.384
[108] Atxabal Rada A. Op. cit. P. 27.

территориальную целостность государства или основные права и обязанности, предусмотренные Разделом I Конституции страны. О прочих договорах и соглашениях обе палаты Парламента (Конгресс Депутатов и Сенат) должны быть уведомлены.

В этом смысле под категорию международных договоров подпадает Конкордат от 3 января 1979 г., подписанный государством с Католической церковью[109], из которого вытекают важные фискальные для государства последствия. В 2007 г. испанское правительство и церковь пришли к соглашению, устанавливающему новую модель ее финансирования[110]. Так, были отменены прямые дотации государства церкви, изменены добровольные отчисления, которые налогоплательщик осуществлял в пользу церкви (с 0,52% переход на 0,7%) при уплате подоходного налога. В свою очередь, церковь приняла на себя обязательство платить НДС при приобретении недвижимости, а также обязалась предъявлять в налоговые органы государства ежегодный отчет, обосновывающий ее расходы от средств, получаемых в виде подоходного налога с физических лиц. Ежегодно вопрос о проведении аудита церкви, как религиозной организации, поднимается в испанском парламенте. Соответствующее решение было недавно принято Счетной палатой Испании[111].

Среди источников права особое место также занимают договоры (соглашения) об избежании двойного международного налогообложения[112]. Эти договоры имеют преимущественную силу перед внутренним налоговым

---

[109] Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 // «BOE» № 300, de 15 de diciembre de 1979.

[110] Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario // «BOE», № 300 de 29 de diciembre de 2006.

[111] Programa de fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2018, aprobado por el Pleno el 21 de diciembre de 2017 [Электронный ресурс] // URL: http:// www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/Fiscalizaciones-TCu-PROGRAMA.pdf (дата обращения 10.01.2018 г.)

[112] На настоящий момент Испания парафировала соглашения об избежании двойного налогообложения со 104 государствами, из которых вступили в силу 94 // http://www.minhap.gob.es (дата обращения 28.02.2018 г.)
С Российской Федерацией Конвенция об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал была подписана в Мадриде в 1988 г.

законодательством, и в случае расхождений между ними применяются нормативные положения договоров[113].

Представляется важным тот факт, что членство Испании в ЕС с 1986 г. с общей для стран-участниц договорно-правовой базой и тенденцией к расширению наднациональных полномочий добавляет в испанскую налоговую систему усложняющие элементы. Так, Конституционный Суд в решении от 19 апреля 2004 г. указал, что «Испания как государство-член ЕС с 1 января 1986 г., в соответствии с положениями ст.93 Основного закона, подпадает под действие норм права ЕС с их прямым действием на территории страны и приоритетом над внутренним законодательством, в силу постановления Суда Справедливости ЕС»[114]. Передача полномочий наднациональной структуре предполагает, что любое изменение или отмена договоров требуют предварительного одобрения посредством Органического Закона, в соответствии со ст.93 Конституции Испании[115].

Отметим, что нововведения в налоговой сфере, принимаемые в государствах ЕС, подвергаются тщательной проверке на предмет их соответствия действующему праву ЕС. Например, в июле 2010 г. после длительных проверок Европейская Комиссия одобрила новые налоговые положения, введенные в Испании применительно к деятельности государственной телерадиовещательной корпорации RTVE, и вынесла решение, подтверждающее правомерность взимания налога в размере 0,9% с доходов, получаемых от деятельности операторов телекоммуникационной связи[116]. По мнению экспертов, данная налоговая ставка не превышала допустимые в ЕС нормы и не приводила к «неоправданно излишним доходам» в результате деятельности корпорации.

---

[113] Atxabal Rada A. Op. cit. P. 28.

[114] Recurso de amparo 4979/1999 promovido por la Generalidad de Cataluña frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que estimó parcialmente la demanda de don Manuel M.C. sobre devolución de ingresos por la tasa fiscal del juego // «BOE» № 120, de 18 de mayo de 2004.

[115] Atxabal Rada A. Op.cit. P. 28.

[116] Commission decision on the State aid scheme which Spain is planning to implement for Corporación de Radio y Televisión Española (RTVE) // OJ L 1/9, C 38/09, 20.07.2010.

Среди принципов ЕС, которые обязан уважать испанский законодатель, можно выделить следующие: запрет дискриминации в отношении товаров и лиц из других государств-членов; свободное перемещение лиц, товаров, услуг и капиталов; установление правил общей политики в определенных сферах (сельское хозяйство, рыболовство, транспорт, охрана окружающей среды и др.); свободная конкуренция на общем рынке; конкурентоспособность в промышленной сфере пространства ЕС[117].

Среди судебных дел с испанским участием, сыгравших ключевую роль в ликвидации барьеров в движении товаров на внутреннем рынке, нам представляется показательным дело 1997 г., по которому Франция обвинялась в создании препятствий на пути импорта фруктов и овощей из Испании. Согласно решению Суда ЕС, государство обязано активно содействовать осуществлению принципа свободного движения товаров[118]. Благодаря подобным решениям у Европейской Комиссии появился механизм, позволяющий ликвидировать определенные препятствия в трансграничной торговле[119].

Среди других решений Суда ЕС, направленных на устранение препятствий в торговле, можно привести вызвавшее достаточно широкую полемику на всей территории Испании дело о «центе на здравоохранение» (*céntimo sanitario).* В Суд ЕС обратился Высший Суд Справедливости Каталонии в отношении рассматриваемого дела компании *Transportes Jordi Besora, S.L.,* потребовавшей компенсацию за уплачиваемое при покупке топлива налогоплательщиками дополнительное обременение с налога с розничных продаж углеводородов. Доход от данного обременения впоследствии направлялся на такие «благие цели», как финансирование здравоохранения. 27 декабря 2014 Суд ЕС[120] вынес решение, в котором постановил, что испанский налог с розничных продаж углеводородов, действовавший на протяжении более 10 лет в различных регионах страны, не

[117] Atxabal Rada A Op.cit. P. 49.
[118] DO C-265/95, 9.12.1997. Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de diciembre de 1997.
[119] Хохлов И.И., Сидорова Е.А. Наднациональность в политике Европейского Союза. М: Международные отношения, 2014. С. 97.
[120] DO C-82/12 del 27.12.2014. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 27.02.2014.

соответствует праву ЕС, в частности, Директиве Совета ЕС 92/12/ЕЭС от 25 февраля 1992 г. "Об общих принципах и порядке взимания акцизов на определенные категории товаров, а также о правилах хранения, перевозки и осуществления контроля за обращением данных товаров"[121], и что испанские власти действовали недобросовестно при установлении данного обременяющего косвенного налога на топливо, неправомерно создававшего препятствия в торговле в данной сфере.

В 2006 г. Европейская Комиссия предъявила к Испании еще одну претензию в налоговой сфере. В вину испанцам вменялось несправедливое налогообложение физических лиц-нерезидентов при наследовании или дарении, поскольку они, в отличие от резидентов, не могли пользоваться налоговыми льготами и иными преимуществами. Комиссия ЕС расценила отношение к нерезидентам в сфере налогов на территории Испании как «дискриминационное»[122].

К общим принципам ЕС, относящимся к налоговой сфере, можно добавить и специальные, а именно: запрещение дискриминационных и протекционистских обязательных платежей; запрет возврата внутренних обязательных платежей в большем размере (ст.111 Договора о функционировании ЕС); запрет освобождения от обязанностей по уплате или возврат уплаченных сумм при экспорте другим государствам-членам, как и установление компенсационных сборов в отношении импорта из государств-членов; запрет государственной помощи, предоставляемой в любой форме государствами или за счет государственных ресурсов, что может создать преимущества для отдельных предприятий или производств; запрет обязательных платежей, которые наносят ущерб европейским неналоговым принципам (принципу конкуренции и свободного избрания места учреждения)[123].

---

[121] Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products. Official Journal L 076, 23/03/1992. P. 0001 – 0013.
[122] DO 127/12, del 3 de septiembre de 2012. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 27 de febrero de 2014.
[123] Calvo Ortega R. Op.cit. P.384.

Принципы ЕС, инкорпорированные в текст Конституции, либо детализированные в органических или законах, принятых в соответствии с обычной процедурой, имеют огромное влияние на формирование испанского налогового права в целом[124]. В случае Испании, эти принципы нередко влекут и новое толкование конституционных положений. К примеру, Основной Закон Испании изначально не закреплял принцип свободной конкуренции, являющийся одним принципов права ЕС. Его введение повлекло за собой необходимость уточнения других конституционных принципов, как прогрессивность налоговых ставок или налоговая правоспособность налогоплательщика.

Органический закон, достаточно часто применяемый в Испании, в силу своей правовой природы менее парламентского закона, принятого в соответствии с обычной процедурой, подвержен влиянию политической и экономической конъюнктуры. По мнению профессора Г.П. Толстопятенко, «будучи естественным источником конституционного права, данный закон (органический) занимает важное место в системе источников налогового права государств и представляет собой значительный интерес для изучения проблемы финансовых отношений центра и регионов, а в более широком смысле – проблемы налогового федерализма»[125].

В соответствии со ст.81 Конституции Испании, органические законы – это «законы, относящиеся к развитию основных прав и свобод, законы, одобряющие Статуты автономий, устанавливающие порядок всеобщих выборов, а также иные законы, специально предусмотренные Конституцией»[126]. Данная статья не упоминает Законы о налогах, подразумевая, что указанная сфера должна регулироваться законами, принятыми в соответствии с обычной процедурой. Однако органические законы, подпадающие под общее положения ст.81.1 Конституции, могут оказывать косвенное влияние и на налоговую сферу. Например, нормы уголовного законодательства могут также затрагивать вопросы,

---

[124] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Op.cit. P.78.
[125] Финансовое право. Учебник / Отв. Ред. Е.Ю.Грачева. Г.П. Толстопятенко. Указ. соч. С. 448.
[126]Конституция Испании 1978 г. // Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. / – М.: Изд-во НОРМА, 2001.

связанные с преступлениями в финансовой или налоговой сферах, а в Статутах автономий, вводящихся посредством органических законов, содержатся важные положения о налогах, взимающихся на той или иной территории[127].

Так, в действовавшей до «каталонского кризиса»[128] конца 2017–2018 гг. ст.204 Органического закона от 19 июля 2006 г. о Реформе Статута автономии Каталонии[129] говорилось, что «руководство, взимание, отмена и контроль над всеми собственными обязательными платежами Женералитата[130] Каталонии, а также государственными обязательными платежами, полностью переданными государством Женералитату, входят в компетенцию Налогового агентства Каталонии».

Другой пример: ст.41 п.2 пп.б) Органического закона от 18 декабря 1979 г. о Статуте автономии Страны Басков[131] устанавливает, что отношения между центральными государственными органами и «регулирование, отмена, взимание и контроль всех налогов, за исключением таможенных сборов и тех, что на сегодняшний день составляют государственные фискальные монополии, осуществляются на каждой из исторических баскских территорий (Алава, Бискайя и Гипускоа) компетентными органами. Хотя это не исключает, в свою очередь, сотрудничества с государством и осуществления надзора в данной области со стороны последнего» [132].

Наряду со Статутами автономий правовую основу финансовой и налоговой системы Испании создает ранее упоминавшийся Органический закон о финансировании Автономных сообществ от 22 сентября 1980 г.[133]. Этот закон,

---

[127] Atxabal Rada, A. Op.cit. P.30.

[128] После отмены незаконного провозглашённой независимости Каталонии, Совет министров страны постановил, что экономическая, финансовая, налоговая и бюджетная сферы этого региона переходят в компетенцию центрального правительства страны, в частности, Министерству финансов и экономики.

[129] Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, de 20 de julio de 2006.

[130] Генеральное правление или Женералитат – автономное высшее законодательно-исполнительное учреждение, в котором политически организуется самоуправление Каталонии. Генеральное правление включает в себя Парламент, председателя Генерального правления и Исполнительный совет (правительство).

[131] Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco // «BOE» № 306, de 22 de diciembre de 1979.

[132] Финансовое право. Учебник / Отв. Ред. Е.Ю.Грачева. Г.П. Толстопятенко. Указ. Соч. С. 446.

[133] Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

предусмотренный самой Конституцией, определяет, какие обязательные платежи, могут быть переданы на региональный уровень, а также определяет критерии соответствующей передачи. Представляется, что выбор формы конституционного (органического)[134] закона для данной сферы является наиболее подходящим. Тем не менее, многие специалисты критически подходят к установлению норм и принципов в столь чувствительной материи, как налоги, именно в данном законе, а не в Конституции. К примеру, испанский профессор Э. Аха Фернандес говорит буквально следующее: «Так как Конституция не содержит необходимых норм налогового регулирования, а лишь общие принципы налогового федерализма, которые были логичными для времени принятия Конституции, то на сегодняшний день они представляются слишком общими, а Органический закон о финансировании Автономных сообществ постепенно занял место требующихся конституционных норм. Это чревато опасностью, поскольку ставит под сомнение стабильность всей финансовой системы государства, теряющей свою прозрачность»[135].

Основным нормативно-правовым актом Автономных сообществ (согласно ст.147.1 Конституции), который закрепляет полномочия региональных законодательных и исполнительных органов власти и предусматривает их сотрудничество в налоговой сфере с органами государственной и муниципальной власти, являются Статуты автономий каждого Автономного сообщества. С одной стороны, Статут имеет природу соглашения между государством и Автономным сообществом, а с другой, – он принимается посредством общегосударственного органического закона. Это влечет многочисленные споры о его иерархической принадлежности. В разрешении таких споров нередко решающую роль играет Конституционный Суд страны, который в целях придания стабильности

[134] Согласно ст.150 Конституции, закон о делегировании полномочий должен быть только органическим: «Государство может передавать или делегировать Автономным сообществам посредством принятия конституционного закона осуществление полномочий, относящихся к предмету государственного ведения, которые, в силу своей природы, могут подлежать делегированию. В каждом случае закон предусматривает передачу соответствующих финансовых средств, как и механизмы контроля за реализацией данных полномочий, которые государство оставляет за собой».

[135] Aja E. Op. cit. P. 386.

регулированию правовых отношений в финансовой и налоговой сферах нередко отсылает к нормам так называемого «конституционного блока», представляющего собой совокупность норм по разграничению полномочий органов власти различных уровней, закрепленных в Конституции или принятых в развитие ее базовых положений: Органический закон о финансировании Автономных сообществ[136], Статуты Автономий и другие законы.

Автономные сообщества на законодательном уровне могут принимать важные решения в финансовой сфере: принятие бюджетов, выпуск государственного займа, регулирование доходов и установление собственных обязательных платежей, либо осуществление полномочий в отношении переданных регионам налогов. В случае коллизии Статутов автономий (например, при реформировании Статутов, как это было сделано Каталонией и Валенсийским Сообществом в 2006 г., Андалусией в 2007 г.) с другими нормами «конституционного блока», например, с тем же Органическим законом о финансировании Автономных сообществ, согласно испанской доктрине, «преимущественную силу должен иметь Органический закон, который закрепляет и регулирует компетенции Автономных сообществ в финансовой сфере, несмотря на националистические устремления некоторых регионов «занизить» его юридическую силу по сравнению со Статутами»[137].

В отличие от органических, законы, принятые в соответствии с обычной процедурой, не нуждаются для своего утверждения в абсолютном большинстве депутатских мандатов и не ограничены регулированием какой-либо конкретной области. Препятствием по введению законов, принятых в соответствии с обычной процедурой, государством является существование конституционно установленных полномочий на издание данных законов органами власти других территорий (регионов или муниципалитетов)[138].

---

[136] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.
[137] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Op. cit. P.123.
[138] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P. 80.

Одним из примеров подобного закона, принятого посредством обычной парламентской процедуры, можно назвать ранее упоминавшийся Общий налоговый закон 2003 г.[139], выступающий в качестве главного регулятора испанской налоговой системы.

Главными задачами Общего налогового закона на этапе его принятия являлись: расширение правовых гарантий налогоплательщиков; унификация административных критериев в вопросах налогообложения; использование новых технологий и модернизация процедур взимания налогов; введение механизмов борьбы против налоговых преступлений, включая уклонение от уплаты налогов; снижение числа споров в налоговой сфере и, как следствие – числа судебных разбирательств.

Раздел I Общего налогового закона («Общие положения налоговой системы») содержит базовые принципы и концептуальные положения, связанные с правовыми источниками налоговой системы, их применением и толкованием правовых норм. В ст.1 указывается сфера применения закона («все налоговые органы власти страны») и четко прописывается Конституция Испании (ст. 149) как его основной правовой источник. В силу этого в развитие конституционного Первого Дополнительного положения Конституции, закрепляющего «охрану и уважение исторических прав территорий, пользующихся *форальными* правами», в ст.1 Закона специально оговаривается, что его положения не ущемляют интересы исторических *форальных* территорий Страны Басков и Наварры (См. §1 1 Главы наст. работы).

Развивая положения ст. 31.3 и 133 Конституции, указывающие на законодательную форму учреждения налогов, в ст.8 Общего налогового закона говорится, что посредством закона должны быть определены объект налогообложения; налогоплательщики; налогооблагаемая база; налоговые льготы; срок исковой давности по налогам; установление или внесение изменений в

[139] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.
Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificaicón parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 127, de 22 de septiembre de 2015.

положения о налоговых правонарушениях и ответственности за их совершения; последствия неисполнения налоговых обязательств; обязанность подачи налоговых деклараций и др.

Общий налоговый закон Испании повторил многие из положений, закрепленных на конституционном уровне, а именно: налоговая система должна учитывать экономическую платежеспособность налогоплательщиков, а также основываться на принципах справедливости, всеобщности, равенства, прогрессивности, равного распределения налогового бремени, неконфискационного характера налогообложения[140]. Перечисленные принципы тесно взаимосвязаны между собой. Конституционный Суд не раз высказывался в своих решениях о том, что данные руководящие положения не являются чем-то «застывшим»: «напротив, они действуют в зависимости от действия других принципов и тем самым способствуют реализации основных ценностей, закрепленных в ст.1 Конституции»[141].

Из принципа платежеспособности, закрепленного в Конституции, а также в ст.3 Общего налогового закона («установление налогов должно основываться на экономической правоспособности лиц...»), вытекают два других положения: налоги обязан платить каждый, кто обладает соответствующей экономической способностью (принцип всеобщности), и обладающие равной экономической способностью обязаны уплачивать налоги в равной степени (принцип равенства).

Ограничением принципа прогрессивности, закрепленного в Конституции и Общем налоговом законе, служит принцип неконфискации. Конечно, сложно определить, носит тот или иной обязательный платеж конфискационный характер, что и подчеркнул Конституционный Суд Испании в своем Решении от 22 марта 1990[142]. По словам Р. Кальво Ортега, неконфискационный характер

---

[140] Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Op. cit. P. 30-31.

[141] Sentencia 104/2000 del 13 de abril 2000 // «BOE» № 119, de 18 de mayo 2000.

[142] Верховный Суд Испании в своем Решении от 10 июля 1999 г. счел непропорциональным увеличение суммы удержаний НДФЛ с 15 до 20% с валового дохода от профессиональной деятельности, и нарушающим принцип экономической платежеспособности налогоплательщика: оно могло привести к конфискационным последствиям в отношении профессионалов, получающий меньший доход, потому что данные удержания в итоге могли превысить сумму налогов, которые те были обязаны платить // Sentencia 34/1999, de 22 de marzo de 1999. Recurso de amparo

налогов – это не столько принцип, сколько «ограничение налоговых полномочий»[143].

Упомянутые принципы, содержащиеся в Общем налоговом законе можно, на наш взгляд, причислить к упорядочивающим налоговую систему, т.к. они обращены, скорее, к законодателю. В то же время в данном нормативном акте закреплены принципы применения налоговой системы, обращенные, скорее, к налоговым администрациям и Государственному агентству по налоговому администрированию. К таковым относятся принцип пропорциональности (налогообложение в соответствии с конкретными целями), эффективности (государственная администрация должна действовать эффективно, согласно ст.103.1 Закона о государственном бюджете на 1991 г.[144]), принцип ограничения косвенных издержек, вытекающих из исполнения формальных обязательств (именуемый, согласно немецкой традиции, «принципом практической применимости», предполагающий установление законодателем простых, легкодоступных и применимых для граждан налоговых норм и правил); уважения прав и гарантий налогоплательщиков.

Согласно Г. Аларкону Гарсии, «к принципу ограничения косвенных издержек при выполнении формальных обязательств следует относиться с особым вниманием, так как он является фундаментальным в государстве с многочисленными и децентрализованными финансовыми органами, ярким примером которого и является Испания»[145]. Так, взимание различных обязательных платежей разными администрациями при совершении одной операции (к примеру, НДС и налога на передачу имущества при совершении операций с недвижимостью) противоречит сложившейся практике, запрещающей

3.563/1994. Contra Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo desestimando recurso de revisión interpuesto contra otra dictada por el Juzgado de Primera Instancia № 17 de Madrid en autos de menor cuantía sobre resolución de contrato de compraventa por falta de pago // «BOE» № 100, de 27 abril de 1999.

[143] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P. 60.

[144] Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 // «BOE» № 311, de 28 de diciembre de 1990. Ст.103.1 Закона гласит: «Институты государственного управления беспристрастно служат общим интересам и в своей деятельности руководствуются принципами эффективности, иерархии, децентрализации, разукрупнения и координации, полностью подчиняясь закону и праву».

[145] Alarcón García G. Op.cit. P. 78.

обременять косвенными налогами налогоплательщика. «Необходимо принимать меры, обеспечивающие взимание каждым уровнем администрации положенного, но при этом не создавать ситуации, когда косвенные издержки будут слишком обременительными для налогоплательщика. Объект налогообложения, как и налогоплательщик и взимающий налог орган, должны быть единичны; именно теория налогового федерализма предоставляет способы разрешения проблем между финансовыми органами различных уровней без причинения беспокойства налогоплательщику»[146].

Говоря о положении налогоплательщика, нельзя не упомянуть принцип уважения прав и гарантий налогоплательщиков, закрепленный в ст.34 Общего налогового закона. Функцию контроля за соблюдением прав налогоплательщиков также выполняет существующий в Испании Совет по защите налогоплательщика[147], находящийся в ведении Министерства финансов. Совет отслеживает эффективность защиты прав налогоплательщиков, рассматривает ходатайства последних в отношении органов государственной власти по вопросам налогообложения и вносит предложения по оптимизации налоговой сферы.

В испанской доктрине выделяется еще один принцип – законодательной обоснованности внесения изменений в сферу налогообложения. Общий налоговый закон в ст.16 закрепляет, что любые подобные нормативно-правовые изменения должны сопровождаться полным перечислением затронутых норм для того, чтобы любой желающий мог ознакомиться как с действующими, так и с отмененными положениями. В ст.19 Закона указано, что административные решения частного характера, нарушающие положения общего характера в налоговой сфере, ничтожны[148].

Общий налоговый закон (ст. 30-33) в стремлении защитить права налогоплательщиков (право на обжалование, административный и судебный

---

[146] Alarcón García G. Op.cit. P. 79.
[147] Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. «BOE», № 292, de 4 de diciembre de 2009. Art.34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
[148] Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas fiscales (I y II). Op. cit. P. 9.

порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков) фиксирует соответствующие обязательства налоговой администрации страны перед ними. Одновременно в ст.34 обозначены основные права налогоплательщиков и гарантии данных прав. В ч.3 раздела 2 Закона детально изложены принципы и стадии налоговой ответственности, обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушение законодательства о налогах, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений[149].

Закон закрепляет обязанность налоговой администрации оказывать информационное и разъяснительное содействие налогоплательщикам. Основным новшеством в этом плане стало закрепление за налоговой администрацией обязанности отвечать на письменные запросы налогоплательщика в том случае, если имеется подтверждение личности просителя и основания предполагать реальность фактов, повлекших его запрос[150]. Вышеперечисленные принципы позволяют говорить о социальной ориентированности испанской налоговой системы как важной составляющей процесса развития современной демократической экономики государства.

Общий налоговый закон, закрепляющий принципы налоговой системы, определяющий элементы налога и регулирующий налоговые отношения,

---

[149] Общий налоговый закон предусматривает меры для взыскания задолженности по налогам с субъектов правонарушения или их наследников/продолжателей. Так, например, закон провозглашает, что в АО все акционеры несут ответственность за совершение налогового правонарушения. Кроме того, специально оговаривается продолжение действия налоговых санкций даже после того, как субъект правонарушения – общество/компания – прекращает свое существование. Впервые в испанском законодательстве было введено градуированное применение штрафных санкций против управляющих обществ/корпораций, виновных в совершении налогового правонарушения. При этом оговаривается степень виновности так называемых «фактических управляющих».

[150] Ответы на запросы не имеют обязательной силы для самой администрации, за исключением следующих случаев: а) в отношении таких операций, как инвестиции в активы организаций; предоставление финансовых льгот для налоговых инвестиций, носящих конъюнктурный характер; операции между государствами-членами ЕС; применение соглашений для избежания двойного международного налогообложения, когда это предусматривают законы о налогах либо регламенты ЕС; б) в отношении таких субъектов, как представители работников или профсоюзы в связи с распоряжениями о вопросах найма; в) в отношении кредитных и страховых организаций, обращающихся по поводу применяемого фискального режима к финансовым активам и к страхованию жизни. Лицо, на котором лежит бремя уплаты налога, получивший ответ на свой запрос и исполнивший в соответствии с ним свои налоговые обязательства, не несет ответственности, если ответ был получен в должный срок, т.е. до возникновения юридического факта, влекущего налогообложение или до истечения срока о заявленном юридическом факте, в отношении которого возникает обязанность уплаты налога.

действует наряду со специальными законами, регулирующими отдельные виды налогов, как подоходное налогообложение граждан[151], НДС[152] и т.д.[153].

Законодательным собраниям Автономных сообществ разрешается принимать законы в отведенных для них сферах. Они вправе устанавливать новые налоговые положения либо увеличивать налоговую нагрузку[154]. Подобные нормативно-правовые акты занимают то же место в законодательной иерархии, что и государственные законы, принятые в соответствии с обычной процедурой, но их содержание определяется полномочиями, принятыми соответствующим Автономным сообществом. Можно сказать, что региональные парламенты являются законодателями, ограниченными данным принципом, а также такими конституционными положениями как единство испанской нации, равенство, межрегиональная солидарность, принцип ограничения действия закона собственной территорией Автономного сообщества и свободным перемещением товаров и лиц[155].

Испанский юрист Х. Перес Ройо[156] выделяет следующие свойства законов, принятых Автономными сообществами: а) отношения между законами, принятыми на национальном и региональном уровнях, регулируются в Испании не в соответствии с принципом иерархичности, а в соответствии с принципом подведомственности; б) существуют определенные принципы, которые связывают напрямую как национальные, так и региональные законодательные органы; в) в соответствии со ст.161.2 Конституции Испании правительство может обжаловать перед Конституционным Судом решения и постановления, принятые органами власти Автономных сообществ. В таком случае приостанавливается действие обжалованных решений и постановлений, однако Конституционный Суд

---

[151] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio // «BOE» № 285, de 29 de noviembre de 2006.
[152] Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido// «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.
[153] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Указ. соч. С. 111.
[154] Atxabal Rada A. Op. cit. P.31.
[155] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Op. cit. P.122.
[156] Pérez Royo F. Derecho financiero y tributario. Parte general. Madrid: Lex Nova, 2016. P. 56. (Учебник по финансовому и налоговому праву Ф.Переса Ройо переиздается ежегодно).

должен либо подтвердить такое приостановление, либо отклонить ходатайство в срок, не превышающий пяти месяцев[157].

Согласно ст. 134.7 Конституции Испании, «законом о бюджете не могут вводиться новые налоги. Данный закон может лишь изменять их, если это предусмотрено соответствующим законом о налогах». Несмотря на это, Закон о бюджете подчас актуализирует налоговые нормы[158]. Одновременно существенные изменения в налоговой и некоторых других сферах принимались посредством так называемых «сопровождающих законов»[159] Закона о бюджете. Хотя данный вид законов с 2004 г. уже перестал использоваться центральным правительством, этого нельзя сказать об Автономных сообществах, продолжающих их активно применять[160].

В контексте последующего рассмотрения вопросов налогового федерализма в Испании (См. Главу 2 наст. работы) необходимо также рассмотреть такие региональные (*форальные*) нормативные акты, как Экономическое соглашение Автономного сообщества Наварра и Экономическая договоренность

---

[157] В сентябре 2017 г. Конституционный Суд Испании приостановил, а впоследствии признал противоречащими Конституции принятые парламентом Каталонии закон о референдуме[157] и закон о временной юрисдикции и учреждении Каталонской Республики // Sentencia 114/2017, de 17 de octubre de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 4334-2017. Interpuesto por el Abogado del Estado en nombre del Presidente del Goberno frente a la Ley del Parlamento de Cataluña 19/2017, de 6 de septiembre, denominada “del referéndum de autodeterminación” // «BOE» № 256, de 24 de octubre de 2017.

[158] В этом отношении интересно решение Конституционного Суда Испании по вопросу принятия Закона 33/1987 от 23 декабря о консолидированном бюджете государства на 1988 г., в соответствии с которым была изменена ст.130 Общего налогового закона о выдаче судебных постановлений налоговым органам для их доступа в место проживания должника. В своем Решении №76 от 14 мая 1992 г. («BOE» № 144, de 16 de junio de 1992) Суд постановил, что изменение ст.130 Общего налогового закона противоречит Конституции, если содержится в ежегодном Законе об общем государственном бюджете. Несмотря на то, что данный закон является средством определения и направления экономической политики государства и в определенных случаях может затрагивать определенные аспекты в сфере налогообложения, в данном случае данное изменение не было оправдано.

[159] Leyes de acompañamiento presupuestario (законы бюджетного сопровождения) или Leyes de Medidas Fiscales, Adminitstrativas y del Orden Social (законы о фискальных, административных мерах и мерах социального порядка). Речь идет о нормативно-правовых актах, которые принимались в Испании на ежегодной основе посредством парламентской процедуры параллельно с ежегодными законами о бюджете с 1993 г. (с принятия Закона № 22 о налоговых мерах, реформе правового режима публичной власти и защиты от безработицы // Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo //«BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1993) до 2004 г., в качестве дополняющих норм закона о бюджете, касающихся вопросов налогообложения, экономической деятельности и некоторых административных вопросов. Практика их введения возникла как следствие ужесточения Конституционным Судом порядка принятия ежегодных законов о государственном бюджете и ограничении регулируемых данным законом сфер. Сопровождающие законы таким образом предоставляли правительству возможност вносить изменения в закон о бюджете по своему усмотрению. Данные нормативные акты всегда подвергались жесткой критике с момента их принятия, как препятствующие обеспечению правовых гарантий стабильности Закона о бюджете.

[160] Atxabal Rada A. Op. cit. P.31.

Автономоного сообщества Страна Басков, а также другие правовые формы, регулирующие взаимоотношения в налоговой сфере между государством и данными историческими *форальными* регионами.

По правовой природе эти законы – Соглашение и Договоренность – являются законами, принятыми в соответствии с обычной процедурой. Однако у них есть определенная особенность: эти законы носят договорной характер, т.е. изменение этих законов требует особой процедуры: любое изменение Соглашения или Договоренности влечет за собой необходимость получения предварительного согласия всех участвующих в обсуждении этих актов сторон, и ни одна из них не может внести изменения в одностороннем порядке. Что же касается нормативной иерархии этих актов, нельзя сказать, что они стоят ниже или выше других законов государства. В этой связи правильнее было бы говорить не о принципе подчинённости, а, скорее, о принципе разграничения компетенций[161].

В испанской законодательной практике также можно выделить следующие виды законодательных актов: рамочный закон (*ley-marco*), посредством которого Генеральные Кортесы наделяют парламенты Автономных сообществ правом издавать свои законы с соблюдением положений Конституции[162], установленных в так называемом базовом законе (*ley de bases*)[163], а также Закон о гармонизации в случае возникновения спорной ситуации между несколькими Автономными сообществами (ст. 150.3 Конституции)[164].

---

[161] Ibid. P. 30.

[162] Ст.150 Конституции Испании гласит: «Генеральные Кортесы могут в отношении предметов, отнесенных к ведению государства, предоставить всем или некоторым Автономным сообществам право принятия законодательных актов в рамках принципов, основ и условий, установленных конституционным законом. Независимо от полномочий судов, каждый рамочный закон устанавливает способ осуществления контроля со стороны Генеральных Кортесов над упомянутыми законодательными актами Автономных сообществ».

[163] Пример: Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público // «BOE» № 89, de 13 de abril de 2007. Закон о базовом Статуте государственного служащего, принят в соответствии со ст.149.1.18 Конституции.

[164] Ст.150.3. Если того требуют общие интересы, государство может принимать законы, устанавливающие необходимые принципы для согласования нормативных положений Автономных сообществ даже по отношению к предметам, отнесенным к ведению последних. Решение о такой необходимости принимают Генеральные Кортесы абсолютным большинством голосов в каждой палате парламента. Пример: Ley de corrección de errores de la Ley 14/2014, de 26 de diciembre, de Armonización y Simplificación en materia de Protección del Territorio y de los Recursos Natulares // «BOE № 49, de 26 de febrero de 2015. – Закон о гармонизации и упрощении сферы защиты территорий и природных ресурсов

Важным источником налогового права в Испании являются акты делегированного законодательства. Согласно ст.82, делегирование законодательных полномочий осуществляется посредством базового закона (ley de bases), если речь идет о выработке кодифицированного текста, или посредством закона, принятого в соответствии с обычной процедурой, если это касается консолидации нескольких текстов закона в один. Согласно той же статье, законодательные полномочия должны предоставляться правительству в определенной форме, в конкретной области и с указанием срока их действия. После выработки текста базового закона, правительство издает нормативно-правовой акт, имеющий силу закона, как следствие прямовыраженного делегирования полномочий со стороны парламента. Данный акт именуется *Королевским Законодательным Декретом*, который раскрывает содержание делегированных норм. Так, посредством Королевских Законодательных Декретов от 5 марта 2004 г. были приняты консолидированные тексты Законов о местных финансовых органах власти[165], о налоге на доходы физических лиц, налоге на прибыль организаций и налоге на доходы нерезидентов[166], что свидетельствует о важности данного вида нормативно-правовых актов в налоговой сфере.

Различные Статуты автономий прямо закрепляют возможность использования законодательного делегирования на региональном уровне (данное положение закреплено в статутах Арагона, Балеарских о-вов, Валенсийского Сообщества, Кантабрии, Кастильи-Ла-Манчи, Кастильи-и-Леона, Каталонии, Мадрида, Наварры), так же, как это сделано в ст.27 Органического Закона о Конституционном Суде[167], где отмечено, что «неконституционными могут быть признанны, как законы, так и акты и нормативные положения, имеющие силу

[165] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales // «BOE»№ 59, del 09 de marzo de 2004.
[166] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes // «BOE» № 62, del 12 de marzo de 2004.
Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades «BOE» № 61, de 11 de marzo de 2004;
Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes «BOE» № 62, del 12 de marzo de 2004.
[167] Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional // «BOE» № 239, de 5 de octubre de 1979.

закона» в регионах. Последнее положение относится именно к делегированному законодательству.

В случае, если определенные налоговые вопросы не урегулированы законодательством исторических *форальных* территорий, то последние могут «перенять» упомянутые нормативно-правовые акты (Законодательные декреты) у Автономных сообществ общего налогового режима (См. §3 Главы 1 наст. исследования), где такие нормы законодательно закреплены[168].

В чрезвычайных или срочных случаях правительство может издавать временные законодательные акты в форме *декретов-законов*, без необходимости получения делегированных Парламентом полномочий (ст.86.1 Конституции Испании) [169].

Решением Конституционного Суда от 1983 г.[170] было установлено, что правительственные декреты неправомочны вводить, отменять или существенно видоизменять налоговую систему страны. Однако с их помощью могут вноситься поправки в отдельные статьи налогового законодательства в случае крайней необходимости или отсутствия необходимого времени для их утверждения обычным парламентским путем.

Принятие правительственных декретов в столь чувствительной области как фискальная, всегда вызывало множество замечаний и нареканий.

---

[168] Такие декреты-законы по-разному называются на различных исторических форальных территориях Страны Басков: в Бискайа – форальный законодательный декрет; в Гипускоа – форальный налоговый декрет-норма срочного характера; в провинции Алава – законодательный налоговый декрет срочного характера.

[169] Разница между декретом-законом и законодательным декретом заключается в том, что первый является выражением собственных полномочий исполнительной ветви власти, в то время как законодательные декреты – это нормы, изданные в силу передачи полномочий Генеральными Кортесами исполнительной власти в каждом конкретном случае. Согласно ст.86.2 Конституции, декрет-закон должен получить незамедлительное одобрение со стороны Конгресса Депутатов в срок, не превышающий 30 дней (ст.86. п.2 Конституции). Он также может быть впоследствии рассмотрен парламентом в качестве законопроекта, который в случае одобрения, может перейти в категорию закона. В истории испанского конституционного права декрет-закон применялся фрагментарно. К примеру, в годы правления М. Примо де Риверы (1923-1930 гг.) именно такая форма принятия законов была наиболее распространена. Законодательно данная форма принятия норм была закреплена ст.80 Конституции 1931 г. как временная мера, для случаев, когда технически было невозможно собрать всех членов Конгресса, однако требовалась единогласная воля членов правительства.

[170] Sentencia nº 111/1983 de Tribunal Constitucional, Pleno, 2 de Diciembre de 1983 // «BOE» № 298, de 14 de diciembre de 1983.

Конституционный Суд своим Решением от 1997 г.[171] также ввел важное положение, согласно которому декрет-закон не может «влиять либо вводить новые правовые положения, которые могли бы изменить положение налогоплательщика и нанести ущерб его платежеспособности в будущем».

Согласно Х.-М. Керальту[172], «необходимо рассматривать в каждом конкретном случае какой конкретно обязательный платеж будет регулироваться декретом-законом, учитывая природу, структуру и функцию, которую платеж выполняет во всей налоговой системе, какие основные элементы налога затрагивает этот нормативно-правовой акт, а также степень его соответствия принципу экономической платежеспособности».[173] Испанский юрист отмечает, что, к примеру, за 2012 г. было опубликовано всего 29 декретов-законов, многие из которых привнесли важные изменения в налоговую систему. Таким образом были приняты изменения в отношении налога на транспортные средства на механической тяге, специального налога на алкоголь и производные напитки, налога на наследование и дарение[174].

По поводу такого свойства декрета-закона как чрезвычайная и срочная необходимость введения было вынесено достаточно большое количество судебных решений. В своем Решении № 31 от 17 марта 2011 г.[175] Конституционный Суд, ссылаясь на свое предыдущее Решение № 68 от 28 марта 2007 г.[176] отметил, что не следует «размывать» данное конституционное право исполнительной власти, проявляя якобы ничем не ограниченную

---

[171] Sentencia nº 182/1997, de 28 de octubre de 1997, de Tribunal Constitucional, Pleno, 2 de Diciembre de 1983 // «BOE» № 28, de 28 de noviembre de 1997.

[172] Martín Queralt J. Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. – Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973. – P.75.

[173] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. P.83.

[174] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Op. cit. P. 128.

[175] Sentencia 31/2011, de 17 de marzo de 2011. Recurso de inconstitucionalidad 4989-2000. Interpuesto por el Parlamento de Cataluña en relación con el artículo 43 y el párrafo octavo de la disposición final segunda del Real Decreto-ley 6/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de intensificación de la competencia en mercados de bienes y servicios // «BOE» № 86, de 11 de abril de 2011.

[176] Sentencia 68/2007, de 28 de marzo de 2011. Recursos de inconstitucionalidad 4781-2002 y 4915-2002 (acumulados). Promovidos por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y más de cincuenta Diputados de los Grupos Parlamentarios Socialista, Federal de Izquierda Unida y Mixto del Congreso de los Diputados frente al Real Decreto-ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad // «BOE» № 100, de 26 abril de 2007.

политическую волю. Суд может выступить против расширительной трактовки права издавать декреты-законы в случае превышения правительством своих полномочий и посягательства на права, закрепленные за Генеральными Кортесами. При этом заметим, что случаи чрезвычайной и срочной необходимости принятия декретов-законов с каждым разом все сокращаются[177], во многом отчасти в силу передачи некоторых нормативных компетенций на уровень ЕС, например, в таможенной сфере.

В соответствии со ст.97 Конституции Испании издание регламентов относится к исключительной компетенции Правительства. Если регламент принимается Советом министров, то он обретает форму декрета (*decreto*), в случае его принятия Комиссией с делегированными полномочиями, то он именуется распоряжением (*órdenes*). Регламент не может затрагивать те сферы, которые должны регулироваться законом и развивают положения Общего налогового закона (в вопросах администрирования, взимания, проверки и др.), либо определенные аспекты каждого обязательного платежа (регламенты о налогах на доходы, на доходы предприятий, на НДС и др.).[178]

Местные органы власти в Испании не имеют законодательных полномочий, в силу этого издаваемые ими положения имеют свою нормативную природу, исходящую из законодательных норм государства, Автономных сообществ либо форальных органов власти. В то же время местные органы власти могут издавать налоговое ордонансы, регулирующие собственные обязательные платежи, а также акты, содержащие разъяснения по их применению[179].

---

[177] Что касается полномочий Автономных сообществ по принятию данных актов, следует отметить, что, когда стали приниматься Статуты автономий в разных Автономных сообществах, еще не были предусмотрены возможности издания региональными органами правления декретов-законов. Тем не менее, когда в 2006 г. начиналось существенное реформирование различных Статутов автономий и расширились возможности передачи полномочий от центральной администрации в пользу органов Автономных сообществ, стало очевидно, что в определенных случаях Автономным сообществам может потребоваться обратиться к принятию такого акта, как декрет-закон. Первым Статутом, закрепившим данную возможность, был Статут Валенсийского Сообщества 2006 г., в ст.44.4. которого предусматривалось, что «правительство Сообщества в случае срочной и чрезвычайной необходимости может принимать временные законодательные положения посредством декретов-законов, которые должны подлежать обсуждению и голосованию в парламенте региона, в соответствии со ст.86 Конституции Испании».

[178] Portillo Navarro M.J. Op. cit. P. 33.

[179] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Op. cit. P. 93-94.

В качестве вспомогательных источников права ст.7.2 Общего налогового закона закрепляет: а) общие положения административного законодательства; б) положения общего права[180]. В связи с этим испанский юрист А. Атчабаль Рада отмечает, что «абсолютное превалирование законодательных норм, регулирующих практически все положения в области налогообложения, еще больше препятствуют превращению обычного права в полноценный правовой источник в налоговой сфере»[181].

Согласно судебной практике, когда нет возможности дополнить юридические лакуны нормами налогового законодательства или общими нормами административного права, можно обращаться к нормам Гражданского Кодекса, а в определенных случаях в качестве положений общего права могут выступать нормы трудового или торгового права.

В соответствии со ст.1.3 Гражданского Кодекса[182] Испании, для применения *обычая* в качестве источника права необходимо выполнение трех требований: 1) отсутствие применимого к определенному случаю закона; 2) обычай не должен противоречить нормам морали или общественному порядку; 3) существование применимого обычая может быть доказано[183].

Общие принципы права, рассматривающиеся в испанской доктрине как базовые положения всей правовой системы, применяются лишь в последнюю очередь, когда нет ни закона, ни сформировавшегося обычая, регулирующих те или иные отношения[184]. Несмотря на принадлежность испанской правовой традиции к континентальной, что обуславливает ведущую роль закона среди источников национального права, принцип *stare decisis* находит все большее

---

[180] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.
[181] Atxabal Rada A. Op. cit. P. 36.
[182] Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil // «BOE», № 206 de 25 de julio de 1889.
[183] В качестве примера можно привести положение Королевского Закона-декрета о Регламенте № 16291 от 8 ноября 1991 г., регулирующего положения о налоге на наследование и дарение, в котором говорится, что «при переходе прав по причине смерти наследодателя из налоговой суммы могут быть вычтены: расходы на лечение последней болезни наследодателя, расходы на погребение и похороны, если они могут быть засвидетельствованы. Расходы на погребение и похороны не должны превышать наследственную массу и осуществляться в соответствии с обычаями и традициями соответствующей местности».
[184] De Castro y Bravo F: Compendio de Derecho Civil. – Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1964. – PP. 68, 100-104.

применение в национальных судах. Так, обязательными при рассмотрении аналогичных вопросов являются решения Верховного Суда[185]. В мотивировочной части Декрета от 31 мая 1974 г. сказано «судебная практика, не будучи включенной в систему правовых источников, дополняет законодательство. В действительности толкование и применение норм в соответствии с жизненными реалиями и конфликтами интересов приводит к тому, что Верховный Суд формулирует критерии, которые, если не представляют собой выработку норм в полном смысле слова, то содержат положения, которые при повторяющемся характере приобретают нормативное значение» [186].

Когда государство или регион считают, что другой уровень власти нарушил закрепленные за ним полномочия, рассмотрение дела передается в Конституционный Суд, который толкует не только конституционные положения, но и Статуты автономий. Техническая сложность Раздела VIII Конституции по закреплению государственно-территориального устройства Испании продемонстрировала особую востребованность решений Конституционного Суда для целей толкования соответствующих норм в период «каталонского кризиса» 2017-2018 гг. Так, без преувеличения можно отметить обширный характер истории взаимодействия Конституционного Суда Испании как эффективного «правового волнореза», противодействующего всплескам национализма в Испании, с властями различных Автономных сообществ, в частности баскскими и каталонскими.

Стремление к формальному закреплению за судьей правотворческой функции укрепляется примером Суда ЕС, решения которого являются обязательными, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств-членов ЕС[187].

---

[185] См.: Давид Р. Основные правовые системы современности. – М.: Прогресс, 1988. – С. 130-142.
[186] Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona con fuerza de Ley el texto articulado del título preliminar del Código Civil // «BOE» №163, de 9 de julio de 1974.
[187] Финансовое право. Учебник / Отв. Ред. Е.Ю.Грачева. Г.П. Толстопятенко. Указ. соч. С. 463.

§3. Региональная налоговая асимметрия: особенности испанских налоговых режимов

Испанская финансовая и налоговая системы характеризуются региональной асимметрией, где Автономные сообщества в силу своей специфики имеют различные полномочия в налоговой сфере.

Применяемое в испанской правовой науке понятие «отличительные факторы» (*hechos diferenciales*) понимается как законодательное закрепление особенных историко-политических черт некоторых Автономных сообществ[188].

В Испании регионы обычно подразделяются на Автономные сообщества общего режима (практически все регионы) и *форального* налогового режима (Наварра и Страна Басков). Последние обладают большей финансовой автономией, чем остальные, в том числе и в области налогообложения.

В рамках регионов, подпадающих под категорию «общего налогового режима», можно выделить следующие подгруппы по степени их «налоговой самостоятельности» и других особенностей применяемого на их территориях налогообложения:

1) Автономные сообщества, которые полностью подпадают под действие Органического закона о финансировании Автономных сообществ[189] (общего режима);

2) Автономные сообщества, обладающие определенными привилегиями в налоговой сфере, среди которых можно выделить Мадрид и Каталонию, учитывая более высокий уровень экономической состоятельности и большей собираемости на их территории налогов;

3) Автономные сообщества, пользующиеся специальными налоговыми режимами в силу их географической удаленности по отношению к материковой части Испании: Канарские о-ва и города-эксклавы Сеута и Мелилья.

---

[188] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P. 329.
[189] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre 1980.

Данный «разброс» налоговых компетенций, безусловно, порождает значительное количество споров о более справедливом распределении полномочий между различными Автономными сообществами. Особенно остро стоит вопрос о вызывающем недовольство у других регионов существовании привилегированных *форальных* налоговых систем, а также все большего нежелания более «богатых» регионов делиться с их более «бедными соседями». Частое реформирование финансовой системы Автономных сообществ общего режима также провоцирует все новые политические дискурсы при сравнении одних испанских регионов с другими: между промышленно развитой Каталонией и экономически слабым регионом Эстремадурой или между двумя крупными Автономными сообществами – Каталонией[190] и Андалусией[191], а также между теми, кто привносит больший вклад в общегосударственный бюджет и теми, кто больше получает дотационной помощи от государства[192].

Споры по поводу соблюдения принципа межрегиональной солидарности между Автономными сообществами не теряют своей актуальности, и налоговая сфера порой становится «площадкой» политического противостояния: центральное правительство не желает без соответствующих политических компенсаций расставаться со своими прерогативами в налоговой сфере, а регионы, считая себя обделенными, требуют от государства все больших налоговых преференций. В истории Испании нередко передача регионам новых полномочий в налоговой сфере осуществлялась в политических целях для формирования стабильного большинства в Генеральных Кортесах Испании[193].

---

[190] Наиболее остро звучащие жалобы промышленно развитой Каталонии в основном говорят о том, что налоги расточаются иными региональными правительствами Испании. Данные сетования уходят корнями в историю, из-за чего образ Каталонии как самого «несолидарного» региона уже стал традиционным в этом смысле для Испании.

[191] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P. 267.

[192] Ibid. P.268.

[193] Наиболее показательным в этом плане стали договоренности между лидером правоцентристской Народной партии Х.М. Аснаром (премьер-министр Испании в 1996-2004 гг.) и представителями каталонских националистических кругов по итогам всеобщих выборов в марте 1996 г. Не имея абсолютного большинства в Конгрессе Депутатов (нижняя палата парламента), Х.М. Аснар пошел на существенные уступки каталонцам в налоговой сфере, получив взамен их стабильную поддержку на весь период парламентской легислатуры (1996-2000 гг.).

Именно вопрос о соотношении государственных и региональных финансовых полномочий явился одним из краеугольных в период конфликта между государственными властями и каталонскими националистичекими силами.

Особенности налогообложения Автономных сообществ общего режима

Построение системы регионального финансирования Автономных сообществ общего режима Испании продолжает оставаться одним из наиболее полемичных вопросов со времен начала перехода Испании к демократии в 1978 г. Экономический кризис спровоцировал еще больший всплеск «националистических» настроений и споров касательно оптимизации распределения финансовых компетенций на региональном уровне[194].

Система финансирования Автономных сообществ общего режима и городов со Статутами автономий регулируется Конституцией, положениями Статутов автономий, Органическим законом о финансировании Автономных сообществ[195] и Законом № 22 от 18 декабря 2009 г.[196], принятым на основе ст.149.1.14 Конституции. Последний регулирует систему финансирования данных территорий: гарантирует предоставление основных государственных услуг на всей территории государства, вопросы передачи обязательных платежей от государства Автономным сообществам, положения о фондах региональной конвергенции, регулирование органов координации налоговой деятельности и вопросы, направленные на повышение справедливости, финансовой достаточности, самостоятельности и стабильности всей налоговой системы государства[197].

---

[194] Propuestas para la reforma de la financiación autonómica. // Revista del Instituto de Estudios Económicos. – 2013. - №1 y №2. – P. 27-54.

[195] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

[196] Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias //«BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

[197] Portillo Navarro M.J. Op. cit. P.63.

Ст.157 Конституции определяет источники финансовой системы региональных органов власти, к которым относятся налоги, полностью или частично передаваемые государством; надбавки к государственным налогами; другие формы участия в государственных налогах; собственные налоги, сборы и специальные сборы (взносы); перечисления из компенсационного межтерриториального фонда; прибыль от использования собственного имущества и доходов, получаемых от операций частноправового характера; прибыль от кредитных операций.

После того, как Автономные сообщества получили возможность в пределах своей компетенции устанавливать собственные обязательные платежи, говорить о единой четко организованной системе налогов даже в рамках одной группы Автономных сообществ общего режима стало невозможным. С другой стороны, собственные налоги Автономных сообществ не играют существенной роли в пополнении региональных бюджетов, в отличие от внешних источников финансирования со стороны государства[198].

Налоговые положения Статутов автономий, несмотря на различную редакцию норм, в зависимости от принявших их Автономных сообществ, закрепляют схожие полномочия в отношении собственных и переданных от государства налогов[199].

Представляется целесообразным рассмотреть особенности налогообложения Автономных сообществ общего режима на примере таких крупных регионов, как Мадрид и Каталония.

В 2017 г. Сообщество Мадрид вновь (как и на протяжении предыдущих трех лет) возглавило рейтинг испанских регионов с наиболее «комфортными условиями для налогоплательщиков»[200]. Согласно ст. 51 Органического закона об

---

[198] Atxabal Rada A. Op. cit. P. 318.

[199] Chamorro y Zarza J.A. Derecho tributario. Parte General. Salamanca: Ratio Legis, 2014. P.46.

[200] Informe “Panorama de fiscalidad autonómica, 2015 // REAF (Registro de Economistas Fiscales). [Электронный ресурс] // URL: http://reaf-regaf.economistas.es/ (дата обращения 05.07.2017 г.).
В то время как Мадрид является одним из наиболее благоприятных для налогоплательщиков регионов, испанцы несут наибольшую налоговую нагрузку в таких Автономных сообществах как Каталония и Андалусия.

Статуте автономии Сообщества Мадрид[201], «с учетом принципов налоговой координации с государственными и местными финансовыми органами, Сообщество Мадрид обладает финансовой автономией[202] и имеет собственные финансовые органы, в соответствии с Конституцией, настоящим Статутом, Органическим законом о финансировании Автономных сообществ и другими развивающими их нормами».

Ст. 56 упомянутого Органического закона закрепляет, что регулирование, взимание, ликвидация и ревизия собственных обязательных платежей, а также рассмотрение вопросов их регулирования входит в компетенцию самого Сообщества Мадрид. Регион обладает достаточным набором полномочий для организации собственной системы налогообложения с учетом взаимодействия, которое он может установить с Государственным агентством по налоговому администрированию[203]. Ст. 57 Органического закона закрепляет, что Сообщество Мадрид обязано сотрудничать с государственными органами и местными законодательными собраниями по всем налоговым и финансовым вопросам.

Такие вопросы, как установление, изменение и отмена собственных налогов, сборов, специальных сборов (взносов), налоговых льгот и освобождений, а также надбавок к государственным налогам регулируются в обязательном порядке посредством закона, принимаемого парламентом Сообщества Мадрид. Правительство региона принимает общие регламенты, касающиеся собственных обязательных платежей и вопросов регулирования переданных государственных налогов.

---

[201] Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid // «BOE» № 51, de 1 de marzo de 1983.

[202] Бюджетные поступления Автономного сообщества Мадрид состоят из: доходов от собственных налогов, сборов, специальных сборов и пошлин; надбавок, установленных властями региона на государственные налоги; дополнительных ассигнований, устанавливаемых Общим законом о бюджете государства; участия в государственных непереданных налогах; доходов от переданных налогов со стороны государства; трансфертов из Межтерриториального компенсационного фонда и др. фондов, направленных на содействие региональному развитию; доходов от имущества; доходов частноправового характера, наследования, дарения; доходов от наложения штрафов; результатов кредитных операций, выпуска государственного займа; других предоставленных региону ресурсов в соответствии с государственным законодательством.

[203] См: // URL: http://www.agenciatributaria.es/

Что касается наиболее «полемичного» (особенно в последние годы) региона – Каталонии – где после провозглашения независимости региона в результате несанкционированного плебисцита 1 октября 2017 г.[204] произошел конфликт между каталонскими и центральными органами власти, все функции по регулированию и контролю за финансовой и налоговой сферой региона были переданы в управление центрального правительства страны[205]. Несмотря на быстро меняющуюся политическую конъюнктуру в данном регионе, представляется возможным рассмотреть некоторые аспекты налогообложения на его территории, которые действовали до «каталонского кризиса».

Перечень различных доходов Автономного сообщества Каталония[206] был установлен Органическим законом о реформе Статута автономии Каталонии 2006 г.[207], к которым относились поступления от собственных налогов, сборов и специальных сборов (взносов), доходы от переданных государственных обязательных платежей, надбавки к государственным налогам, доходы из Межтерриториального компенсационного фонда, ассигнования, предусмотренные Конституцией и нормативными документами ЕС в области региональной политики (ст.202).

---

[204] Ley 19/2017, de 6 de septiembre, del referéndum de autodeterminación // «DOGC» №7449A, de 6 de septiembre de 2017. Preámbulo.

[205] Председатель Правительства Испании М.Рахой взял на себя функции руководства Каталонии. Непосредственное управление Автономным сообществом передано центральным министерствам. Также было объявлено о ликвидации представительств Каталонии за рубежом, за исключением каталонской миссии при ЕС.

[206] Отдельные черты современной налоговой системы Каталонии связаны с формированием каталонской народности как самостоятельной этнической общности, что, в свою очередь, было обусловлено историческими процессами, происходившими в древности в западном Средиземноморье. Определенная историческая изолированность Каталонии от остальной Испании, экономический и промышленный потенциал региона привели к тому, что в Каталонии начался процесс формирования своих этно-национальных и экономических особенностей.

[207] Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, de 20 de julio de 2006. На региональном референдуме 18 июня 2006 г. в поддержку нового Статута проголосовало большинство каталонцев (73,9% участвовавших в референдуме проголосовали «за»; 20,7% – «против»; явка избирателей составила 49,4%). После подписания документа королем Испании и его публикации, новый Статут вступил в силу вместо предшествующего Статута 1979 г. 18 июня 2006 г. Его положения как не соответствующие Конституции оспаривались семь раз различными органами (Народной Партией, защитником народа, органами власти 5 Автономных сообществ – Арагона, Балеарских о-вов, Валенсийского Сообщества, Ла-Риохи, Мурсии) Конституционный Суд в своем Решении 31/2010 от 28 июня 2010 г. («BOE» № 172, de 16 de julio de 2010) рассмотрел некоторые спорные вопросы Статута, отметив «несоответствие Конституции положений Преамбулы Статута, где используется термин «нация» в отношении каталонцев». В первоначальный проект Статута за время его рассмотрения в Конгрессе Депутатов было внесено много поправок, компетенция властей Автономного сообщества в различных сферах, в частности, в финансовой и налоговой, была существенно расширена.

В соответствии с Органическим законом «регулирование, сбор, ликвидация и контроль всех собственных обязательных платежей Каталонии, как и полностью переданных государством региону налогов, осуществляет Налоговое агентство Каталонии». Те же полномочия в отношении других налогов государства, взимаемых в Каталонии, принадлежат Государственному Агентству по налоговому администрированию, причем государство может делегировать в данном случае определенные функции автономному органу власти региона – Женералитату[208]. В случае необходимости, государственные и региональные органы могут осуществлять данные полномочия совместно. В развитие данного положения предусмотрено требование создания ссовместного консорциума либо соответствующего органа, в котором на паритетных началах будут участвовать государственная налоговая администрация и налоговое агентство Автономного сообщества Каталония[209].

Одно из главных отличий Статута Каталонии 2006 г. от своего предшественника 1979 г. заключалось в наделении Женералитата правом учреждения самостоятельного Налогового агентства, в компетенцию которого входило управление, сбор и контроль за всеми обязательными платежами, устанавливаемыми данным органом на территории региона, а также переданными в полном объеме государством Женералитату (п.1. ст. 204 Статута)[210]. Следует отметить, что в своем решении Конституционный Суд указал на возможность создания автономных Налоговых агентств в регионах в целях управления как собственными налогами, так и предоставляемыми государством посредством Закона о передаче налоговых полномочий.

---

[208] [Электронный ресурс] // URL: http:// www.gencat.cat. (Официальный сайт Женералитата Каталонии).

[209] Art.204 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, de 20 de julio de 2006.

[210] В п.2 этой же статьи оговаривается процесс учреждения Агентства: в течение двух лет будет сформирован Консорциум или его аналог, в состав которого войдут Государственное агентство налоговой администрации Испании и Налоговое агентство Каталонии. В последующем Консорциум может быть преобразован в Налоговую администрацию Каталонии. Причем каталонский Статут обозначает не только механизм замены государственной налоговой администрации администрацией региональной, но и прямо указывает, что будущее Агентство будет обладать всей полнотой власти, предусмотренных в п. 1 ст. 204.

В ходе «каталонского кризиса», когда ситуация в регионе была доведена до предела, Конституционный Суд занял более жесткую позицию: он не только приостановил, но впоследствии признал противоречащими Конституции Испании, принятые парламентом Каталонии нормативные акты, он тем самым также выразил прямой запрет на проведение референдума о независимости. В то же время Суд вынес положительное решение по иску правительства против декрета о принятии каталонского налогового кодекса[211], который по сути позволял создать неподотчетное центральным властям Министерство финансов гипотетического независимого государства Каталония.

Автономные Сообщества специального налогового режима

В настоящее время специальным налоговым режимом ввиду особого географического расположения наделены такие территории Испании, как Канарские о-ва и испанские города-эксклавы Сеута и Мелилья, расположенные на африканском континенте. Они пользуются льготным налоговым режимом в силу удаленного расположения от материковой части Испании, что значительно осложняет осуществление на данных территориях хозяйственной деятельности и привлечение инвестиций.

На Канарских о-вах действует налоговый режим, в целом схожий с тем, что предусмотрен для Автономных сообществ общего режима, но имеющий некоторые особенности. В силу этого он именуется особым Экономическим и налоговым режимом Канарских островов[212]. Его существование обусловлено следующими факторами[213]: географической удаленностью от основных

[211] Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalietat // «DOGC» № 7426, de 03 de Agosto de 2017.

[212] Экономический и налоговый режим Канарских остров регулируется ст.138 Конституции, а также закреплен в соответствующих статьях Акта о присоединении Испании к ЕЭС от 12 июня 1985 г. и Статута автономии Канарских о-вов. Экономический и налоговый режим обеспечивает льготный режим импортно-экспортных операций через механизм таможенных и налоговых освобождений в рамках специальной (свободной) экономической зоны Канарских островов.

[213] Архипелаг пользуется данным специальным режимом еще со времен присоединения к Королевству Кастилья в конце XV в., как следствие его географической удаленности и ограниченностью природных ресурсов. В XIX в. данная особенность конкретизировалась в режиме так называемых вольных гаваней (законодательства о Портах-

европейских рынков, центров производства и потребления, островным положением, неоднородностью территории, ограниченностью сырьевых ресурсов, сельскохозяйственных угодий и запасов пресной воды.

Согласно Решению Конституционного Суда Испании от 30 июня 2004 г.[214], целью установления данного режима являлось поддержание экономического и социального развития архипелага. В 4-ом Дополнительном положении Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г.[215] говорится: «Финансовая и налоговая деятельность Канарского архипелага регулируется с учетом его особенного налогового режима» [216].

В 1972 г. был принят Закон об Экономическом и налоговом режиме Канарских островов[217], который, в сущности, предполагал введение таможенных льгот в регионе (отмена таможенных пошлин в сфере внешней торговли) и создавал специальную льготную зону налогообложения на потребление (также не применялись налоги, облагающие коммерческую деятельность).

С момента принятия Конституции 1978 г. и особенно после присоединения Испании к ЕС[218] действующая система налогообложения на Канарских островах

франко Браво Мурильо в 1852 г.) и затем развилась в Законе о коммерческих концессиях от 1890 г., к которым впоследствии присоединилась система освобождения от таможенных пошлин и косвенных налогов.

[214] Sentencia 109/2004, de 30 de junio de 2004. Recursos de inconstitucionalidad 1000/1998 y 1453/1998 (acumulados). Promovidos por el Gobierno y el Parlamento de Canarias contra varios preceptos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modificaron el impuesto sobre la electricidad //«BOE» № 180, de 17 de julio de 2004.

[215] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 19 de enero de 1980.

[216] Цит. по: Chamorro y Zarza J.A. Derecho tributario. Parte General. Salamanca: Ratio Legis, 2014. P.49.

[217] Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-fiscal de Canarias // «BOE» №176, de 24 de julio de 197.

[218] Статут автономии Канарских о-вов 1982 г. предусматривал возможное вступление Испании в ЕС, закрепляя необходимость учета географических особенностей Канарского архипелага. В действительности, вступление Испании в новую супранациональную организацию повлекло сложности для специального режима Канарских о-вов, т.к. произошла коллизия применявшихся на островах и в ЕС нормах таможенного регулирования. Определенные островные сборы противоречили Римскому Договору, который запрещал установление таможенных сборов между государствами-членами. Все это привело к принятию специального Статута Канарских о-вов, который содержится в Акте Присоединения Испании к ЕС. Канарский парламент обратился к центральному правительству в 1989 г. с просьбой получения больших интеграционных возможностей Канарских о-вов в рамках пространства ЕС. Реформа осуществилась посредством Регламента ЕСС 1911/92 и Закона 20/1991 о реформировании Экономического и налогового режима Канарских о-вов, который кардинально изменил ситуацию (был создан Общий косвенный канарский налог, эквивалентный НДС, а также сбор на производство и импорт на Канарских о-вах). Статут Канарских о-вов после реформы 1996 закрепил в ст. 46 положение о том, что экономический и налоговый режим основывается на «коммерческой импортной и экспортной свободе, недопущении монополий, таможенных и налоговых льгот на потребление».

адаптировалась к нормам и правилам ЕС[219] (признан в качестве ультрапериферийного региона ЕС).

Среди наиболее важных аспектов налогового режима Канарских о-вов можно выделить следующие:

а) взимание с 1993 г.[220] Общего косвенного канарского налога при передаче имущества или предоставлении услуг предпринимателями или профессионалами, а также при импорте товаров на данную территорию. Его функция и структура схожи с НДС, но отличаются пониженной 7%-ной ставкой[221];

б) налоговое освобождение при учреждении, расширении, перемещении, модернизации компаний, которые имеют свой юридический адрес на Канарских о-вах; освобождение от уплаты налога на передачу имущества и правовое оформление документов с предприятий, зарегистрированных на Канарах, которые устанавливают или расширяют свой капитал[222];

в) освобождение от уплаты налогов при приобретении имущества или имущественных прав;

г) освобождение от уплаты Общего косвенного канарского налога при передаче либо импорте товаров, квалифицированных как инвестиции, в пользу предприятий и постоянных представительств[223], соблюдающих определенные законодательно установленные требования;

д) импорт и экспорт товаров на Канарских о-вах освобождены от налогообложения (за исключением сбора на производство и импорт любого

---

[219] ст. 299.2 Соглашения о ЕС.

[220] Принят Законом № 20 от 7 июня 1991 г. Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias // «BOE» № 137, de 8 de junio de 1991. Начал применяться с 1 января 1993 г.

[221] Существует также пониженная ставка в 3% (например, на услуги службы экстренной помощи на дому), либо нулевая (на воду, лекарства, книги и журналы, охраняемое жилье, хлеб, фрукты, другие базовые продукты, нефть и производные от нефтепродуктов, транспорт между островами архипелага, и деятельность, связанная с астрофизикой). Есть также и повышенные ставки в 9,5%, 13,5% и даже до 20% и 35% (на табачные изделия). Законодательное регулирование Общего канарского косвенного налога принадлежит государству, остальные компетенции – органам власти Автономного сообщества Канарских о-вов, которым передаются также административные полномочия и право консультирования по налоговым вопросам. Взимание налога практически в равных частях предоставляется Автономному сообществу и островным Региональным советам (cabildos insulares).

[222] Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local. 15 ed. Madrid: Editorial Dykinson, 2006. P.800.

[223] Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Op. cit. P.68.

движимого имущества) в соответствии с европейским тарифом, защищающим местное производство. Также взимается специальный таможенный тариф на ввоз товаров;

е) взимается собственный налог на табачные изделия, специальный налог на топливо, нефтепродукты. Облагается налогом оптовая продажа топлива, чье потребление осуществляется на Канарских о-вах. Среди переданных специальных налогов следует выделить налог на промежуточные товары, пиво, алкоголь и производные напитки, которые облагаются налогом с учетом определенных особенностей, в то время как переданный налог на электричество применяется согласно общему режиму[224]. Товары, производимые на Канарских о-вах, как и промышленные товары из национального сырья, освобождаются от таможенных сборов при ввозе на территорию государства с островов[225]. Специальный налог на определенные транспортные средства взимается по более низким ставкам, чем на материке[226];

е) поскольку Канарские о-ва являются частью таможенной территории ЕС (в отличие от Сеуты и Мелильи), то акцизный налог на импорт ввозимых товары сосуществует с единым таможенным тарифом ЕС[227].

Таким образом, Экономический и налоговый режим Канарских о-вов можно охарактеризовать как систему налогового стимулирования, (Инвестиционный резерв[228] и Особая зона Канарских о-вов[229]), где косвенное налогообложение

[224] Gonzalo y González L. Op. cit. P. 800.
[225] Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas fiscales (I y II). Op. cit. P.35.
[226] Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Op. cit. P.68.
[227] Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión //
[228] Резерв для инвестиций Канарских о-ов означает, что физические либо юридические лица, зарегистрированные на территории архипелага, могут уменьшить налоговую базу до 90% нераспределенной прибыли у источника. Данные суммы должны направляться в специальный инвестиционный фонд, предназначенный для инвестирования в 3-летний срок на Канарских о-вах. Это могут быть первоначальные инвестиции в новые активы для создания или расширения представительств, диверсификации деятельности, а также инвестиции для поддержания окружающей среды, размещение акций или долей в капитале компаний, осуществляющих свою деятельность на архипелаге. Речь идет о существенном налоговом стимуле, который облегчает капитализацию компаний на Канарских о-вах, и способствует повторному инвестированию в данный регион.
[229] Особая зона Канарских о-вов представляет собой зону с очень низкой и выгодной для иностранных вложений налоговой ставкой налога на прибыль (всего 4% по сравнению с общепринятой ставкой в 25-30%). Единственным условием являются минимальные вложения и создание рабочих мест. Особая экономическая зона низкого налогообложения распространяется до конца 2026 г. на всю территорию Канарских о-вов в соответствии с

сочетается со специальным таможенным режимом, гарантируемые внутренним и законодательством ЕС.

В отличие от *форальных* режимов Испании, Канарский экономический и налоговый режим регулируется государством, хотя для внесения любого изменения в данный режим в 3-м Дополнительном положении Конституции закреплено «предварительное информирование» Автономного сообщества об изменениях экономического и налогового статуса архипелага.

Предварительное информирование парламента Канарских о-вов не означает необходимости получения его согласия, так что Генеральные Кортесы могут реформировать Экономический и налоговый режим Канарских о-вов по собственной воле, но все же факт информирования является чрезвычайно важным[230]. К примеру, в Решении № 164 от 7 октября 2014 г. Конституционный Суд согласился с парламентом Канарских о-вов о ничтожности дополнительного положения Закона № 17 от 27 декабря 2012 г. об общем государственном бюджете, так как он был принят без предварительного уведомления канарского парламента[231].

Налоговая специфика в силу географической удаленности от материковой части страны также существует и у испанских городов-эксклавов Сеуты и Мелильи, расположенных на северном побережье Африки. Хотя они не рассматрваются в качестве Автономного соообщества, а, скорее, как местное образование, они наделены обширными правами в соответствии с имеющимися у них Статутами автономии.

разрешением Европейской Комиссии (с возможным продлением, с согласия Европейской Комиссии) для компаний, зарегистрировавшихся до конца 2020 г. в Официальном регистре компаний, регулируемых Консорциумом, состоящим из представителей центрального правительства и Автономного сообщества Канарских о-вов. [Электронный ресурс] // URL: http://www.zec.org/ (дата обращения 28.02.2018 г.).

[230] Aja E. Op. cit. P. 347.

[231] Sentencia 164/2014, de 7 de octubre de 2014. Recurso de inconstitucionalidad 1811-2013. Interpuesto por el Parlamento de Canarias respecto de la disposición adicional decimotercera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2013. Régimen económico y fiscal canario: nulidad del precepto legal que afecta al régimen especial canario y que fue aprobado sin respetar el trámite de audiencia previa a la Comunidad Autónoma previsto en su Estatuto de Autonomía // «BOE» № 262, de 29 de octubre de 2014.

Финансовая автономия данных городов закреплена в ст.34 Статута Автономного сообщества Сеуты и в той же статье Автономного сообщества Мелильи[232] в соответствии с положениями Конституции и законодательством, регулирующим финансовый режим местных органов власти.

Среди особенностей косвенного и прямого налогообложения в городах Сеута и Мелилья можно выделить следующие:

- НДС на данных территориях заменяет налог на производство, предоставление услуг и импорт. Он является косвенным налогом муниципального характера, которым облагается производство, изготовление и импорт любого типа движимого имущества, предоставление услуг и передачу движимого имущества. Ставки налога варьируются от 0,5 до 10%.
- специальный налог взимается лишь на определенные виды транспортных средств и электричество. Существует дополнительное налогообложение при взимании налога на производство, услуги и импорт и специального налога на табачную продукцию, на горючее и топливо[233].
- в прямом налогообложении установлены следующие налоговые льготы: а) по НДФЛ применяется 50%-ный вычет, когда налоговая база – доходы, полученные именно в Сеуте или Мелилье; б) по налогу на прибыль предоставляется 50% скидка в отношении доходов, полученных на территории данных городов; в) по налогу на имущество физических лиц применяется скидка 75% от соответствующей квоты на имущество, расположенное в Сеуте и Мелилье; г) по налогу на наследование и дарение применяется скидка в 50%, когда наследодатель является резидентом данных городов, и поднимается до 99% в случае, если правопреемником является супруг или родственники по восходящей или нисходящей линии.

[232] Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta // «BOE» № 62, de 14 de marzo 1995; Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla // «BOE» № 62, de 14 de marzo 1995;
[233] Peña Velasco de la, G, Falcón y Tella R., Martínez Lago M.A. Sistema Fiscal Español. Op. cit. P. 413-414.

Можно выделить следующие основные финансовые ресурсы, которыми обладают Сеута и Мелилья: доходы от собственных налогов, которые предусмотрены общенациональным законодательством для провинций и муниципалитетов; дополнительные ассигнования, которые закрепляются в Законе о консолидированном государственном бюджете в качестве гарантии оказания минимального уровня основных услуг; участие в государственных налогах, согласно установленным для муниципалитетов и провинций критериям; субсидии из Межтерриториального компенсационного фонда и других фондов, направленных на цели развития; доходы от имущества городов и доходы, полученные в результате частноправовых сделок, наследования и дарения; доходы от установления штрафов и санкций в сфере своей компетенции; доходы от кредитных операций; трансферты, которые получают Сеута и Мелилья в силу их участия в государственных доходах; доходы от получения государственных налогов, которые им переданы или будут переданы.

Данные города также участвуют в таких механизмах финансирования Автономных сообществ (подробно рассмотрены в §3 Главы 2 наст. работы), как целевой Фонд бюджетной достаточности, Фонд межрегионального Сотрудничества, Фонды межтерриториальной компенсации.

Взимание, регулирование, отмена, налоговый контроль собственных налогов осуществляется компетентными органами Сеуты и Мелильи, а государственных налогов, собранных на территории данных городов, – Государственным Агентством по налоговому администрированию [234].

Особенности налогового режима исторических форальных территорий Испании

Испанская Конституция закрепляет и гарантирует уважение исторических прав *форальных* территорий[235], предоставляя таким образом возможность для

[234] Portillo Navarro M.J. Op. cit. P. 69.
[235] Constitución Española. Disposición adicional primera // «BOE», № 311, de 29 de diciembre de 1978.

сосуществования двух разных систем финансирования автономий: системы «общего режима», регулируемой Органическим законом о финансировании Автономных сообществ[236], и системы *форального* режима. Конкретизация данного положения Конституции была осуществлена в автономных Статутах Страны Басков[237] и Наварры[238], дополняющих их законах[239] и решениях Конституционного Суда.

В силу исторических причин (подробно рассмотрены в §1 Главы 1 данной работы) Автономные сообщества Наварра и Страна Басков обладают большей независимостью в налоговой сфере, чем остальные регионы. Органам власти этих автономий дано право самостоятельно вводить различные виды региональных и местных налогов[240]. Специфические отношения между государственными органами власти, с одной стороны, и Страной Басков и Наваррой, с другой, регулируются исторически сложившейся системой особых Соглашений[241]. Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г. в данном случае имеет лишь вспомогательный характер, теряя ведущую роль в вопросах финансирования в этих регионах.

Экономическое соглашение между государством и Наваррой и Экономическая договоренность между государством и Страной Басков можно охарактеризовать следующим образом:

а) данные нормативные акты дополняют Статуты Автономных сообществ;

б) договорный характер данных документов предполагает согласие органов власти Автономных сообществ по внесению в них изменений. Когда государство

---

[236] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

[237] Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco // «BOE» № 306, de 22 de diciembre de 1979.

[238] Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra // «BOE» № 195, de 16 de agosto de 1982.

[239] LEY 3/1989, de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal // «BOPV» № 109, de 09 de Junio de 1989 y «BOE», № 60 de 10 de Marzo de 2012.

[240] Так, на региональном уровне взимается налог на игорный бизнес (с казино и др. игровых заведений), налоги на водопровод, систему водоснабжения и канализацию.

[241] Ley 28/1990, de 26 de diciembre. Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra // «BOE» № 310, de 27 de diciembre de 1990.
Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, pporr la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra // «BOE» № 124, de 24 de mayo de 2002.

в 1997 г. повсеместно ввело налог на страховые платежи[242], потребовалсь полностью изменить Договоренность для возможности применения этого нового налога на исторических *форал*ьных территориях Страны Басков;

в) данные нормативно-правовые акты не имеют четко закрепленного срока действия. Предыдущий срок соглашения, который вводил в действие Экономическую Договоренность, заканчивался в 2001 г. и в 2002 г. был принят новый Закон[243];

В соответствии с нормативно-правовыми актами, регулирующими налоговый режим исторических *форальных* территорий[244], последние напрямую получают доходы от своих собственных налогов, которые сами устанавливают[245].

Главной особенностью налоговой системы Страны Басков и Наварры, отличающей их от других испанских регионов, состоит в том, что после сбора всех налогов на своей территории власти данных регионов производят специальные отчисления в государственный бюджет в счет общегосударственных расходов (на оборону, международные отношения, др.). Данный перевод называется квота (*cupo*) в Стране Басков[246] и ежегодный взнос (*aportación anual*) в Наварре. Методология его установления закреплена в специальном

---

[242] Orden de 28 de julio de 1998 por la que se aprueba el modelo 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguros y se modifica la Orden de 22 de enero de 1997 por la que se aprueba el modelo 420 de declaración-liquidación del Impuesto sobre las Primas de Seguros // «BOE» № 182, de 31 de julio de 1998.

[243] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco // «BOE» № 124, de 24 de mayo de 2002.

[244] Общее содержание Экономической договоренности можно разделить на три составляющие части: 1) часть, касающаяся налоговых отношений; 2) часть, относящаяся к вопросам квоты, т.е. процентных отчислений в государственный бюджет; 3) часть, регулирующая отношения между администрациями различных уровней. Экономическое соглашение состоит из 2 частей. В 1-ой части говорится о закреплении определенных налоговых полномочий за каждым органом Автономного сообщества. Во 2-ой части рассматривается вопрос компенсации общих государственных расходов посредством ежегодного экономического вклада (отчисления государству). При его измерении сотрудничество между администрациями является обязательными, где обе стороны предоставляют друг другу информацию и помощь.

[245] В силу принципа, запрещающего двойное налогообложение государством и Автономными сообществами, взимание налогов и доход от них *форальные* органы получают тогда, когда «юридический факт, влекущий налогообложение» имеют место на территории данного Автономного сообщества. К примеру, когда налогоплательщик зарегистрирован на данной территории или имеет здесь свое место жительство или когда в одной из провинций региона расположено имущество налогоплательщика.

[246] Местные законодательные собрания Страны Басков должны платить две квоты: региональную и государственную.

государственном законе для Страны Басков[247] и в самом Экономическом соглашении в Наварре и пересматривается каждые пять лет.

Важное отличие Страны Басков и Наварры от других Автономных сообществ заключается в том, что они располагают собственными финансовыми органами[248], которые устанавливают и регулируют региональную налоговую систему и которые по своим функциям и самостоятельности можно сравнить с министерствами финансов отдельных государств[249]. В однопровинциальное Автономном сообществе Наварра региональный парламент (Кортесы) устанавливает обязательные платежи, в то время как правительство – Форальный совет (*Diputación foral*) – их регулирует и взимает, передавая часть центральному правительству[250].

В Стране Басков нормативные полномочия в налоговой сфере разделены между законодательными органами власти каждой из трех территорий данного Автономного сообщества (Алава, Бискайя и Гипускоа), именуемые Генеральными собраниями (*Juntas Generales*). Они вправе принимать в рамках своей компетенции нормативные акты, касающиеся налоговой сферы[251], которые впоследствии могут быть обжалованы в Конституционном Суде. Баскское правительство, однако, предусмотрело принятие Закона о гармонизации, координации и налоговой кооперации, где установлены обобщающие

---

[247] Закон, регулирующий методологию подсчета финансовой квоты, принимается каждые пять лет. После изначального определения в последующие четыре года ежегодно данная квота актуализируется с применением соответствующего процента в зависимости от увеличения собираемости государственных налогов. Определение же финансовой квоты осуществляется двусторонней комиссией, состоящей из 12 членов (три представляют исторические территории, три – Правительство Страны Басков и шесть –государство). Последний раз квота была установлена в 2017 г. Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 // «BOE» № 316, de 29 de diciembre de 2017 // Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodolgía de señalamiento del cupo del País Vasco para el quiquenio 2017-2021 // «BOE» №316, de 29 de diciembre de 2017.

[248] На каждой исторической территории Автономного сообщества Страны Басков учреждено *форальное* Министерство финансов. Данные органы осуществляют следующие функции в соответствии со ст. 41.2b) Статута: взыскание, регулирование, отмена, сбор и контроль за уплатой налогов (за исключением таможенных пошлин).

[249] На установлении схожей системы настаивают у себя каталонские радикальные националисты.

[250] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P.344.

[251] Несмотря на то, что *форальные* нормы издаются путем принятия регламентов, они не противоречат принципу законодательного регулирования вопросов налогообложения, что соответствует судебным решениям, вынесенным по данному вопросу. К примеру: Sentencia 203/2016, de 1 de diciembre de 2016. Cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales 1042-2015. Planteada por la Sala de la Contencioso-Administrativo del Tribunal Superiorr de Justicia del País Vasco en relación con el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Guipúzkoa // «BOE» № 7, de 9 de enero de 2017

нормативно-правовые положения налоговых систем баскских исторических территорий[252]. Существует также координационный орган для разрешения вопросов налогообложения между общерегиональным правительством и территориальными правительствами. Регулирующую функцию в процессе налогообложения осуществляют *форальные* советы или правительства (*Diputaciones Forales*), имеющиеся на каждой из трех исторических *форальных* территорий.

При реализации Автономным сообществом и государственными органами власти совместных полномочий предусматривется создание смешанной комиссии из представителей каждого местного Генерального собрания, общерегионального правительства Страны Басков и государственной (центральной) администрации. Задача этой комиссии состоит в определении размеров взносов каждой исторической области, которые в совокупности составляют общий взнос Страны Басков в общегосударственный бюджет (ст. 41 Органического закона о Статуте автономии Страны Басков)[253].

Анализируя систему налогов Страны Басков и Наварры, можно отметить существование большого количества налоговых вычетов и освобождений в системе прямого налогообложения, что дает значительные преимущества физическим и юридическим лицам, зарегистрированным на территории этих регионов.

Налоги в обоих регионах можно разделить на обязательные платежи «автономного регулирования», где регионы обладают полной свободой в рамках, установленных Договоренностью или Соглашением, а также платежи общего законодательного регулирования, которые формально определяются региональными органами, но должны полностью соответствовать национальному законодательству. К первым следует отнести такие прямые налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на имущество, налог на прибыль организаций,

---

[252] Ley 3/1989 de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal // «BOPV», № 109 del 9 de junio de 1989.

[253] Финансовое право. Учебник / Отв. Ред. Е.Ю.Грачева, Г.П. Толстопятенко. Указ. соч. С.447.

налог на доходы нерезидентов, налог на наследование и дарение и налог на личное состояние, а также местные налоговые платежи.

Что касается налога на прибыль организаций, то *форальные* нормы применяются к юридическим лицам, чей домицилий зарегистрирован в Стране Басков или Наварре, а также в том случае, если общий объем операций предприятий превышает 6 млн. евро в год (7 млн. в Наварре) и более 25% операций осуществляет на территории этих регионов[254].

Косвенные налоги, взимаемые на данных территориях, подпадают под режим общего государственного законодательного регулирования: НДС, специальные налоги на производство, электричество, специальный налог на уголь, налог на доход нерезидентов, действующих без образования постоянного представительства, налог на определенные транспортные средства (за исключением налоговых ставок), налог на продажу в розницу определенных углеводородов (за исключением налоговых ставок). В отношении данных налогов полномочия *форальных* финансовых органов ограничены (к примеру, они не вправе изменять сроки подачи или формы подачи декларации по НДС)[255].

Таким образом, на территории Страны Басков и Наварры все взимаемые налоги[256], за исключением НДС и специальных налогов (а также таможенных пошлин, являющихся собственным ресурсами ЕС), являются собственными. Помимо этого, Страна Басков и Наварра получают государственные трансферты в целях предоставления основных госуслуг в области здравоохранения и социальной сферы, либо в силу заключенных с государством соглашений, для

---

[254] Стране Басков предоставляется также дополнительное право определять собственную ставку подоходного налога, а также взимать налоги с предприятий, действующих на территории региона, но зарегистрированных за пределами региона. Наиболее серьезная уступка центральных властей заключалась в предоставлении баскскому правительству права сбора акцизов на табак, алкоголь, жидкое топливо. В последней Экономической договоренности между государством и Страной Басков на региональный уровень было передано взимание налога с наследования и дарения с баскских граждан, не проживающих в Испании на момент смерти, а также налога на прибыль предприятий, если объем операций юридических лиц превышает 10 млн евро (на 3 млн евро больше, чем было закреплено в предшествующем Соглашении).

[255] Peña Velasco de la, G. Falcón y Tella, R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español. Op. cit. P.404.

[256] Все обязательные платежи государства должны быть согласованы с Автономными сообществами Страна Басков или Наварра, т.е. для учреждения нового налога (в отличие от других Автономных сообществ) в Стране Басков или Наварре должны быть предварительно внесены изменения в Экономическую договоренность или Экономическое соглашение.

целей реализации иных функций. Также Страна Басков и Наварра могут осуществлять кредитные операции и получать соответствующие трансферты из структурных фондов ЕС, как и все остальные Автономные сообщества.

Законодательно закреплено, что исторические *форальные* территории должны отвечать критериям общегосударственной налоговой гармонизации: используемая терминология в налоговой сфере должна соответствовать той, что применяется в Общем налоговом законе 2003 г.[257] Данные регионы также обязаны способствовать достижению общей эффективной налоговой нагрузке, сходной с существующей в других частях государства, уважать и гарантировать принцип свободного перемещения лиц и товаров.

Органами координации, сотрудничества и разрешения противоречий в сфере налогообложения Страны Басков с государством выступает Смешанная комиссия, Комиссия по координации и нормативной оценке и Арбитражная комиссия[258], а в Форальном Сообществе Наварра – это Координационная комиссия и Арбитражная комиссия. Смешанная Комиссия согласовывает изменения, вносимые в Экономическую договоренность, а также соглашения о сотрудничестве для целей достижения бюджетной стабильности. Комиссия по координации и нормативной оценке Страны Басков, а также Координационная комиссия Наварры, среди прочих полномочий, оценивают соответствие нормативно-правовых актов в налоговой сфере и Экономической договоренности/соглашения до их опубликования, решают спорные вопросы, осуществляют обзоры по соотношению *форальных* налоговых систем и государственной фискальной политики. Арбитражные комиссии Страны Басков и Наварры[259] разрешают возникающие конфликты о распределении полномочий в налоговой сфере с государственными органами власти[260].

---

[257] Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 30, de 18 de diciembre de 2003.
[258] Специальный орган по разрешению конфликтов можно перевести как «Арбитражная комиссия» (Д.Н.А.).
[259] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Navarra: Thomson Reuters, 2014. P. 371-372.
[260] Для определения принадлежит ли объект налогообложения государству или Автономному сообществу, необходимо обратиться к Экономической договоренности. Если там закреплено, что он принадлежит государству, то должны будут применяться критерии налогового режима, свойственного Автономным сообществам общего режима.

Многие авторы утверждают, что сохранение до сегодняшних дней *форальных* налоговых режимов является признаком «слабой финансовой структуры» испанского государства со времен XIX в. Вместе с тем, надо отметить, что существующая Экономическая договоренность и Соглашение неоднократно демонстрировали гибкость, «приспособляемость» и устойчивость перед изменениями и нововведениями в испанской налоговой системе[261].

Другие испанские ученые, главным образом баскского происхождения, утверждают, что *форальные* налоговые режимы являются не привилегией, а правом, принадлежащим историческим *форальным* территориям. С другой стороны, данная система предполагает особую ответственность наваррских и баскских органов власти по отношению к своим гражданам в данной сфере: сложившаяся система не гарантирует ни минимальный объем поступлений в бюджет, ни дотационную государственную помощь в случае нехватки собственных ресурсов[262], ей сопуствует риск и возможные дополнительные финансовые расходы[263].

Сторонники данной системы (к примеру, видный испанский политик наваррского происхождения Х.И. дель Бурго[264]) также апеллируют к тому, что сложившаяся система носит солидарный характер, т.к. позволяет участвовать региону в общих расходах государства путем передачи соответствующих отчислений в Межтерриториальный компенсационный фонд, т.е. наряду с другими Автономными сообществами содействует социально-экономическому развитию менее развитых территорий страны.

---

[261] Так, с 1980 г. было внесено пять изменений в Экономическую Договоренность для приведения ее в соответствие с новыми требованиями в результате вступившего в силу в Испании НДС или с учетом произошедших преобразований в финансовой системе местных органов власти// Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Parte general. Bilbao: Deusto Publicaciones, 2008. P. 325.

[262] Atxabal Rada A. Op. cit. P.323.

[263] К примеру, если государство решит увеличить вдвое число консульств за рубежом, то баскские администрации автоматически должны будут взять на себя 6,24% стоимости новых консульств в силу порядка процентных отчислений в госбюджет. Иными словами, режим Экономической договоренности не является абсолютной и безусловной привилегией.

[264] Del Burgo J.I. Introducción al estudio del amejoramiento del fuero // Pamplona: Departamento de presidencia, 1987. 342 p.

Несмотря на вышеперечисленные аргументы, успехи в экономической сфере в Стране Басков и Наварре, позволяющие увеличить финансирование предоставляемых на их территориях госуслуг, вызывают недовольство в других регионах Испании. Успешное экономическое развитие более независимых в финансовом плане испанских регионов порождает конфликты. Так, в других регионах эти результаты связывают с недостаточной координацией действий между государственными и *форальными* финансовыми органами. По мнению противников *форальных* прав, сложившаяся система позволяет скрывать данные о гражданах-резидентах, проживающих на территориях Страны Басков и Наварры, но осуществляющих свою экономическую деятельность в других Автономных сообществах. Более гибкие механизмы финансового управления и отчисления средств в государственную казну двумя регионами на практике подчас именуются «нечестной конкуренцией», т.к. бизнесмены предпочитают размещать свои предприятия именно на исторических территориях с учетом существующих там налоговых льгот. К примеру, вместо того, чтобы основать производство в Автономном сообществе Ла-Риоха, предприниматели предпочитают переносить его в соседнюю провинцию Страны Басков – Алаву, т.к. там можно платить меньше налогов или же пользоваться местными дотациями для стимулирования новых производств[265].

Систематические отказы Мадрида от выправления налоговой асимметрии между регионами порождают протесты не только в Ла-Риохе, но и в других Автономынх сообществах. К «обиженным» регионам следует отнести Кантабрию. Хрестоматийным стал пример кантабрийского города Кастро Урдиалес,

[265] Власти Автономного сообщества Ла-Риоха даже подсчитали суммы, которые этот регион ежегодно теряет от «несправедливого» налогообложения в стране и «нечестной конкуренции» со стороны басков: с 2004 по 2008 гг. более 100 млн евро // Pérez. R. Periódico “Día” del 27 de marzo de 2011. Именно регион Ла-Риоха наиболее последовательно ведет борьбу с «нечестной конкуренцией» со стороны соседнего региона, требуя от центральных властей или отменить налоговые привилегии в Стране Басков, или же компенсировать Ла-Риохе налоговые потери, которые она несет. На протяжении уже ряда лет власти региона неоднократно ставили эти вопросы перед Мадридом и обращались в судебные инстанции в поисках справедливости. В 2003 г. центральное правительство уступило риоханцам и распорядилось выплатить Ла-Риохе 21 млн евро в качестве компенсации за потери вследствие «нечестной конкуренции» со стороны басков. Эта сумма, компенсировавшая потери региона за период 2002-2003 гг., позволила властям Ла-Риохи возвести в городе Логроньо, столице региона, современный Дворец конгрессов.

находящегося на административной границе со Страной Басков. В городе имеют местную официальную прописку (*empadronamiento*) 33 тыс. жителей. Однако фактическое население города превышает 70 тыс. человек. Причина – более половины горожан проживают в Кастро Урдиалес, но предпочитают иметь прописку в соседнем г. Бильбао (столица Страны Басков), где они платят более низкие налоги и к тому же пользуются более льготными и качественными социальными услугами, например, медицинским обслуживанием. В результате муниципалитет Кастро Урдиалес взимает налоги лишь с 33 тыс. человек, а расходы по воде, электричеству, уборке улиц и другим коммунальным статьям вынужден нести, исходя из фактической численности города в 70 тыс. человек.

Большинство регионов возмущены тем фактом, что предпринимаемые Наваррой и баскскими территориями меры для стимулирования экономической активности[266] и инвестиций на своих территориях, нарушают принцип единства экономического пространства, их также порой квалифицируют в качестве «государственной дотационной помощи данным регионам». Данный факт стал предметом многочисленных судебных споров, в большинстве случаев инициированных ассоциациями предпринимателей либо профсоюзами из приграничных регионов Наварры и Страны Басков (Ла-Риоха, Кантабрия, Арагон, Кастилья-и-Леон).

В 2001 г. Комиссия Евросоюза выявила систематические нарушения законодательства ЕС, допускавшиеся властями баскских провинций в 90-е годы XX века. Эти нарушения выражались в предоставлении права 300 компаниям, имеющим минимальный уставный капитал в 120 тыс. евро или штат не менее 10 работников, не платить налог на доходы коммерческих обществ в течение 10 лет. Освобождение от уплаты этого налога в течение столь длительного времени испанские эксперты назвали «налоговыми каникулами». Дело было передано в Суд ЕС, который в 2006 г. вынес решение, обязывающее Испанию заплатить

[266] В баскских провинциях Алава и Бискайа базовая ставка налога на прибыль организации составляет 28%, к малым предприятиям применяется ставка – 24%, в то время как в регионах общего режима Испании она находится на уровне 30%.

штраф в размере той суммы, которая была недополучена казной[267]. Власти Испании предложили баскским властям уплатить штраф, но те отказались это сделать. Центральное правительство также отказалось нести ответственность за штрафные санкции в силу того, что испанские регионы не должны нести «солидарную ответственность» за нарушения, допущенные Страной Басков.

Перед лицом европейской Фемиды не бездействуют и те испанские регионы, которых заносят в категорию «привилегированных». Например, на протяжении последних лет Страна Басков направила около 40 исковых заявлений в Европейский Суд, требуя удовлетворить ее требования в сфере льготного налогообложения. В большинстве случаев Суд не удовлетворял иски баскских представителей. Однако в сентябре 2008 г. Страна Басков наконец добилась решения Суда по иску 2006 года, которое признало за Страной Басков право пользоваться льготными условиями при определении налоговых ставок на предпринимательскую деятельность. Таким образом, Суд ЕС признал не только де-факто, но и де-юре правомерность существования ассиметричного налогового законодательства в Испании[268].

В своем Решении от 6 сентября 2006 года (Дело Азорских о-вов[269]) Суд ЕС установил правило, исключающее возможность предоставления «финансовой помощи регионам со стороны государства» при соблюдении в регионах трех уровней «самостоятельности»: институциональной, процессуальной и экономической. Следуя данному прецедентному делу, Суд Справедливости 11 сентября 2008 г. постановил, что Экономическая договоренность Страны Басков и Испании соответствует трем уровням автономии: *форальные* законодательные органы власти Страны Басков имеют особый политический

[267] Asunto C-471/09 P Auto del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 16 de octubre de 2014 // Comunidad Autónoma de la Rioja contra Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya y otros Asuntos acumulados C-471/09б P, C-472/09 P, C-473/09 P // Diputación Foral de Guipúzcoa and Gobierno Vasco v. Commission del 28 de julio de 2011.

[268] Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 // Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros vs. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros.

[269] Asunto C-88/03**.** Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006. República Portuguesa vs Comisión de las Comunidades Europeas.

статус и независимы от центрального правительства (институциональная автономия); центральное правительство не обладает достаточными полномочиями для вмешательства в процесс разработки нормативных положений, действующих исключительно на территории Страны Басков (фактор процессуальной автономии); все возможные финансовые потери, связанные с применением льготного законодательства, целиком принимает на себя баскская сторона (фактор экономической автономии).

В то же время в своем решении Суд предостерег власти Страны Басков от использования каких-либо налоговых или иных механизмов с целью получения компенсаций за убытки, связанные с введением льготного налогообложения предпринимательской деятельности, как канал «нелегитимных дотаций» со стороны региональных властей, подрывающих принцип свободной конкуренции в государстве.

Согласно мнению профессора Р.Калье Саиса, «режим Договоренности Страны Басков и Соглашения Наварры предполагают существенные преимущества *форальных* Автономных сообществ по отношению к Автономным сообществам общего режима. Генерализация, однако, форального режима на все Автономные сообщества неосуществима, к тому же это означало бы опустошение налоговых полномочий государства. Впоследствии следует упразднить форальный режим, так как граждане всех Автономных сообществ должны пользоваться равными правами»[270].

По мнению испанского юриста С. Лаго Пеньяса, такого уровня независимости, которым обладают исторические *форальны*е территории Испании, с учетом их высоких социально-экономических показателей развития, не существует даже в наиболее децентрализованных федеративных государствах. По его мнению, отказ центрального правительства от своих налоговых полномочий на какой-либо части территории является, скорее, исключением, свойственным конфедерациям и, например, наднациональной структуре – ЕС. Таким образом,

[270] Цит. по: Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Op. cit. P. 798.

форальные территории – это нетипичная и даже уникальная ситуация. Несмотря на то, что *форальный* режим не может рассматриваться в качестве «налогового рая», он создает в налоговой сфере существенные привилегии, что сложно соотнести с конституционным принципом равенства и создает споры по территориально-государственному устройству Испании [271].

27 апреля 2008 г. правительство Каталонии внесло на рассмотрение центрального правительства ходатайство об уравнивании своих финансовых прав со Страной Басков и Наваррой. Это предложение включало, в частности, создание новой для Каталонии финансовой модели, предусматривающей учреждение самостоятельного налогового органа, в функции которого входил бы сбор всех налогов, включая подоходный налог и налог на прибыль предприятий, зарегистрированных в Каталонии. Каталонское агентство обязалось бы передавать в общенациональную казну 50% от суммы всех собранных налогов, а другую половину расходовать по усмотрению региональных властей. Данное предложение, не подкрепленное какими-либо правовыми аргументами, было отвергнуто центральными органами власти.

По мнению испанского исследователя Х.М.Техерисо, в Испании требуется создание единой модели распределения финансовых полномочий, которая, тем не менее не должна предполагать уравниваиня специальных налоговых режимов, существующих в стране в силу исторических причин, о которых нельзя забывать[272].

В заключение первой главы хотелось бы сделать некоторые обобщения и выводы.

---

[271] Lago Peñas S., Vaquero García A. Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada – Fundación Impuestos y Competitividad. – Madrid, 2016. – P. 63-64. [Электронный ресурс] // URL: http:// http://www.fundacionic.com/descentralizacion-y-sistema-tributario-lecciones-de-la-experiencia-comparada/ (дата обращения 10.10.2017 г.).

[272] Tejerizo López. La Financiación Territorial en los Estados Decentralizados: un estudio comparado. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009. P. 160.

Анализ системы налогов Испании в исторической ретроспективе подтверждает известный тезис о том, насколько сложным является поиск модели налогообложения, который устраивал бы как имущественные интересы государства в плане пополнения доходной части его бюджета, так и частные интересы большинства налогоплательщиков. Противоречия между возможностями общенациональной экономической системы, целями и задачами властных структур, политических партий, отдельных регионов, неизбежно нарастая с течением времени, приводят к тому, что прежние системы признаются неудовлетворительными и начинается их пересмотр. В силу этого на протяжении только современной истории Испании ее налоговая система претерпевала неоднократные реформы, без исследования которых сложно понять существующую систему налогов, а также принципы и механизм функционирования сложившегося в государстве налогового федерализма.

Принятие Конституции в 1978 г. стало переломным моментом всей правовой, в том числе налоговой системы Испании. В ней были закреплены основные положения и принципы, касающиеся налогообложения в стране, основы организации испанской модели государственно-территориального устройства, а также государственная финансовая система и базовые вопросы распределения налоговых полномочий. Другим важным этапом, определившим дальнейший вектор развития налогообложения в Испании, стало вступление государства в ЕС в 1986 г.

Помимо Конституции, международных норм и норм ЕС, среди достаточно большого пласта нормативно-правовых актов Испании, регулирующих налогообложение можно выделить Общий налоговый закон 1963 г. и пришедший ему на смену Общий налоговый закон 2003 г.[273], который явился своего рода кодифицирующим правовым актом в области налогообложения. Еще одним важным источником налогового права в Испании является Органический закон о

[273] Ley 230/1963, de 28 diciembre, General Tributaria // «BOE» № 313, del 31 diciembre 1963; Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria // «BOE» № 302, del 18 diciembre 2003;

финансировании Автономных сообществ 1980 г., регулирующий финансовую систему государства и Автономных сообществ общего режима, с изменениями от 2001 г. [274].

Одним из актуальных вопросов испанской правовой действительности остается построение иерархической системы источников налогового права, поскольку вопросы распределения финансовой и налоговой компетенции между различными уровнями власти еще не получили четкого законодательного регулирования.

Эволюция испанской налоговой системы сопряжена с поэтапной передачей налоговых полномочий от государства на региональный и местный уровни власти. Этот процесс доказал свою востребованность и одновременно сложность в реализации выполнения возложенных обязательств на каждый из уровней бюджетной системы государства.

От степени самостоятельности в налоговой сфере различных уровней власти государства зависит также и складывающаяся в нем система налогов. В Испании она характеризуется как многообразием, так и сложностью в организационном построении и концептуальном упорядочивании.

Отличительной особенностью испанской налоговой системы является ее асимметричный характер в силу сосуществования нескольких региональных налоговых режимов: *форального* (Наварра и Стране Басков), общего режима (применимый ко всем другим Автономным сообществам и городам со Статутами автономий), а также специального налогового режима на географически удаленных от материковой части Испании территориях. В силу исторических причин *форальные* территории пользуются значительно большей автономией в финансовой и налоговой сфере, нежели Автономные сообщества общего режима.

[274] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980; Ley Orgánica 7/2001, de 27 diciembre. Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 313, del 31 diciembre 2001.

В свою очередь, среди последних также присутствует проблема неравенства в налоговой сфере.

Данное разнообразие налоговых компетенций порождает межрегиональные споры о справедливом распределении финансовых и налоговых полномочий между Автономными сообществами Испании, а также нередко становится предметом противоборства политических сил на общегосударственном уровне. Особенно сложным является вопрос сохранения привилегированных *форального* налогового режима, а также необходимости создания эффективного институционально-правового механизма перераспределения финансовых ресурсов между Автономными сообществами.

Глава 2. Элементы налогового федерализма в Испании

Стабилизация экономической ситуации в посткризисных условиях развития государства во многом зависит от создания эффективной модели налогового федерализма, качественной системы выравнивания горизонтальных и вертикальных дисбалансов бюджетов всех уровней, формирования рационального механизма распределения налоговых доходов по бюджетной вертикали[275].

Базовыми элементами налогового федерализма являются механизмы распределения полномочий между несколькими уровнями власти на основе сложившейся в государстве системы действующих принципов, межбюджетных трансфертов и способов гармонизации налогообложения в государстве в целом.

Для формирования оптимального механизма функционирования налогового федерализма в государстве необходимо учитывать достигнутый уровень региональной автономии в фискальной сфере, предоставлять возможности Автономным сообществам и местным органам власти пополнять бюджеты за счет «собственных ресурсов», оказывать помощь экономически слабым регионам в рамках макроэкономического регулирования[276].

В 2008 г. в центре Эрнста Лука Барселоны[277] состоялся цикл научных семинаров «Ключи к налоговому федерализму в Испании: модель государства, финансирование автономий и территориальное перераспределение», в программе которого было заявлено, что «государство автономий[278]» как форма организации

---

[275] Сулейманов М.М. Проблемы и перспективы формирования эффективной модели налогового федерализма в России // Налоговая политика. – 2013. – № 25 (533). – С. 65-71.

[276] Синицына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: автореферат дисс. … канд. юр. наук.: 12.00.04 / Синицына Марина Леонидовна. М, 2013. С. 4.

[277] Claves del federalismo fiscal en España. Modelo de Estado, financiación autonómica y redistribución territorial. CUIMPB-Centre Ernest Lluch. [Электронный ресурс]: // URL: http://www.cuimpb.cat/index.php?page=shop.product_details&flypage=flypage.tpl.anteriors&product_id=71&category_id=18&option=com_virtuemart&Itemid=53&lang=espara http://www.cccb.org/ (дата обращения: 20.04.2013 г.)

[278] В силу отсутствия четкого закрепления в Конституции Испании формы государственно-территориального устройства, в доктрине нередко появлялись такие характеристики испанского государства, как «плюралистическое государство», «автономное государство», «региональное государство», «государство автономий», «унитарно-федеративное государство», «унитарно-региональное государство», «полуфедеративное, полурегиональное или полуцентрализованное государство», «автономное государство с федеративными нюансами», «унитарное государство федеративной направленности», «интеграционное государство. Конституционный Суд в своих

государства создало специфическую модель финансирования, позволяющую на каждом уровне правления (государственном, региональном и местном) справляться с потребностями расходования бюджетных средств при одновременном сохранении финансовой и административной самостоятельности.

§1. Понятие налогового федерализма и процесс его становления в Испании

Представляется, что правильному пониманию системы налогового федерализма будет способствовать первоначальный анализ базового понятия федерализма.

Французский мыслитель П.-Ж. Прудон писал в «Принципе федерации» (1863 г.) о федерализме как философской категории, что он является «наивысшей гарантией свободы и любого закона, призванный без помощи солдат или священников заменить как феодальное, так и христианское общество» [279].

Идеологом испанского федерализма был известный политический деятель и ученый Ф. Пи-и-Маргаль (1824—1901), который в своем научном исследовании “Реакция и революция” (1854 г.) выдвинул идею о необходимости создания в Испании федеративной республики и сформулировал ключевой для испанского федерализма тезис о “единстве в многообразии”[280].

В западной и отечественной доктрине понятие федерализма основано на идее объединения в рамках единой государственной системы нескольких территориальных образований и распределении властных полномочий между органами власти и управления данных структурных государственных единиц и центральными органами власти.

решениях использует термин «государство автономий» (Estado Autonómico), не давая данному понятию четкого юридического определения, но поясняя, что «один из основополагающих принципов Конституции – принцип автономии». Решения Конституционного Суда – STC 35/1982 de 14 de junio. // “BOE” № 153, de 28 de junio de 1982; STC 247/2007 de 12 de diciembre // “BOE” № 13, de 15 de enero de 2008).

[279] Pierre-Joseph, Proudhon. Du Principe fédératif et de la nécessité de reconstituer le Parti de la Révolution. – E.Dentu, 1863.

[280] Pi y Margall, F. La reacción y la revolución // Barcelona: Publicaciones de La Revista Blanca, 1854.

Разработкой темы федерализма занимался известный канадский исследователь Р.Уоттс[281], считавший, что федерализм «является не только описательным, но и нормативным термином, который отсылает к поддержке многоярусной системы управления, комбинируя элементы разделенного управления и регионального самоуправления. Сущность федерализма, как нормативного принципа, – это сохранение единства и в то же время децентрализация». Для Р. Уоттса федерализм – это, с одной стороны, нормативная концепция, отличающаяся от федеральной политической системы, а, с другой стороны, – описательный термин, который охватывает федерации, конфедерации, децентрализованные союзы, лиги, кондоминиумы, ассоциируемые государства и другие виды федеральных систем[282].

Один из известных «федералистов» современной эпохи Д. Елазар считает, что федерализм рассматривается «не только как определенная структура государственных органов и их иерархия, но и как постоянный процесс улаживания отношений между центральным правительством и составными частями федерации»[283].

Еще один специалист по теории федерализма Д. Хальберштам трактует его как «сосуществование в рамках единого государственного образования нескольких уровней правительства при условии, что каждый уровень имеет определенную степень конституционно обоснованной организационной автономии и судебных полномочий»[284].

Известный исследователь американского федерализма В.Остром в труде «Смысл американского федерализма» так охарактеризовал основные черты и свойства федерализма: «Федерализм – это не просто форма правления; это метод

---

[281] Watts R. Comparing Federal Systems in the 1990s. Ontario: McGill-Queen University, 1999. P. 6.
[282] Watts R. Federalism, Federal Political Systems and Federations // Annual Review of Political Science. vol.1, 1998. P. 120.
[283] Elazar D.J. Federalism and the way to peace. – Canada, Ontario, Institute of Intergovernmental Relations, Queen's University Kingston, 1994. P. 5.
[284] Halberstam D. Comparative Federalism and the Role of the Judiciary// the Oxford Hadbook of Law and Politics. 2008. [Электронный ресурс]: // URL: http://www.law.ed.ac.uk/europa/files/halberstamcoparativefederalismjuiciary.pdf (дата обращения: 05.05.2015 г.)

решения проблем, образ жизни. Создание и сохранение его зависит от знаний и умений всех граждан федерального общества, но эти знания и умения могут быть утрачены последующими поколениями»[285].

Н. Ричард и Э. Хоффманн определяют федерализм как форму организации правительства, которая «стремится примерить региональное разнообразие с определенным уровнем коллективного единства и делает это таким способом, что региональное правительство играет вполне конкретную роль»[286].

Энциклопедия «Британника» дает определение федерализму как способу политической организации, «которая объединяет отдельные государства или государственные образования в рамках единой политической системы, позволяя при этом каждому из составляющих ее элементов поддерживать свою собственную политическую целостность»[287]. В испанской юридической энциклопедии «Хуридика» говорится, что это «способ структурного объединения политических общностей, направленный на укрепление солидарности между ними, при проявлении уважения к особенностям каждой из них. Федерализм подразумевает политическую автономию общностей-членов (имеющих завершенную государственную организацию) и их участие в построении совместных органов, к тому же наделенных полномочиями, объем которых зависит от степени их интегрированности в общую группу»[288].

Профессор И.А. Умнова видит в понятии федерализм триаду: принцип, режим, форму государственного устройства, что позволяет «обеспечить единство и разделение государственной власти в условиях ее территориальной организации на нескольких уровнях». Как принцип федерализм выступает регулятором разногласий и достижения согласия людьми и их образованиями на государственном уровне, как режим или форма государственного устройства он

---

[285] Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество. М.: «Арена», 1993. С. 382.
[286] Цит. по: Общая теория государства и права / под ред. М.Н. Марченко. Том 1. – М., 2002. – С. 294.
[287] Encyclopedia Britannica [Электронный ресурс]: // URL: // http://www.britannica.com (дата обращения 10.10.2017 г.)
[288] Enciclopedia Jurídica [Электронный ресурс]: // URL: www.enciclopedia-juridica.biz14.com/ (дата обращения 10.10.2017 г.)

определяет разделение государственной власти по вертикали между территориальными образованиями различного уровня в едином государстве[289].

В монографии Е.А. Кремянской сказано, что «федерализм – это принцип государственного устройства, позволяющий обеспечить единство и плюрализм государственной и общественной власти в условиях ее территориальной организации на нескольких уровнях». Однако это понятие для автора «не является исчерпывающим. В современных условиях федерализм перестает быть только средством решения проблемы формы устройства государства. Он предстает, скорее, как один из путей создания гармоничного общества, как ключевая идея в области анализа тенденций и перспектив общественного и государственного развития»[290].

С точки зрения характера и степени взаимосвязанности и взаимозависимости субъектов государства в системе разделения государственной власти выделяют два типа федерализма: дуалистический и кооперативный. Первый предполагает строго фиксированное на конституционном уровне разделение функций и полномочий между центральной и региональной властью, в то время как кооперативный – сотрудничество и солидарную ответственность центра и составных частей государства при реализации определенных социально значимых государственных функций. Немецкие юристы, например, под термином «кооперативный федерализм» понимают сложившийся в ФРГ особый механизм взаимодействия союза и земель, основанный на координации деятельности[291].

Согласно канадскому исследователю вопросов федерализма, Дж. Андерсону, «при так называемой классической или дуалистической модели федерализма (Канада, США), каждый уровень правления обычно регулирует свои законы посредством своей собственной администрации, в то время как при интеграционной (или кооперативной) модели федерализма (Германия,

---

[289] Цит. по: Умнова И.А. Конституционные основы современного российского федерализма. Учебно-практическое пособие – М.: Дело, 1998. – С. 11–13.

[290] Кремянская Е.А. Теория и практика федерализма: сравнительно-правовое исследование. М.: МГИМО-Университет, 2015. С. 39.

[291] Умнова И.А. Конституционные основы современного российского федерализма. Указ. соч., там же.

Швейцария, Испания) федеральные правительства принимают законы, которые затем исполняются и регулируются государственными конституционными единицами[292].

Можно выделить еще один критерий, который используется для типологизации современных моделей федерализма – степень однородности субъектов государства с точки зрения их государственно-правовой природы. Он позволяет разграничить три типа федерализма: симметричный, асимметричный и симметричный с элементами асимметрии[293].

В рамках общей категории федерализма в правовой науке обсуждаются другие его виды – административный, налоговый, бюджетный федерализм. Бесспорно, все эти понятия связаны с общей категорией федерализма, но каждому из них свойственны определенные особенности, связанные со спецификой сферы регулирования.

Понятие налоговый (фискальный) федерализм возникло в 60-х гг. XX в. и нашло широкое применение в 70-х гг. благодаря трудам таких видных ученых, как У. Оатс, Й. Барзел, Д. Кинг или Д. Рубинфельд[294] и др. Характер целостной теории это понятие приобрело изначально в экономической и финансовой и позже – в юридической науке.

Теория налогового федерализма, согласно одному из ее основателей - У.Оатсу, предусматривает «общенормативные положения о разграничении финансовых полномочий между различными уровнями правления и о соответствующих финансовых инструментах каждого уровня, необходимых ему для выполнения его функций»[295], с учетом того, что центральное правительство наделено необходимыми для осуществления общенациональных функций и задач полномочиями в налоговой сфере.

---

[292] Anderson G. Una visión general del federalismo fiscal. Madrid: Marcial Pons, 2010. P. 23.
[293] Умнова И.А. Указ. соч. С. 39.
[294] Oates, W.E. Fiscal Federalism. – New York: Harcourt, Brace, Jovanovich, 1967; Barzel, Y. 'Two Propositions on the Optimum Level of Producing Collective Goods. – Public Choice, 1969; King, D. Fiscal Tiers: The Economics of Multi-level Government, London: Allen & Unwin, 1984; Rubinfeld, D.L. The economics of the local public sector // Auerbach, A.J. and Feldstein, M. (eds.) Handbook of public economies. Vol. 2– North-Holland, Amsterdam 1987.
[295] Oates, W.E. An Essay on fiscal Federalism // Journal of Economic Literature. Vol. 37. P.1137

Американский экономист Р.Мусграв выделял следующие три основные функции государственных органов власти в сфере налогового регулирования: 1) стабилизация – использование бюджетной и налоговой политики в качестве средства для поддержания достаточного количества рабочих мест, разумного уровня стабильности цен и экономического роста (социально ориентированная политика); 2) ассигнование – обеспечение общества необходимыми товарами и услугами; 3) распределение – осуществление государством рассредоточения доходов в соответствии с рыночными механизмами и с учетом принципа социальной справедливости[296].

Среди теоретиков налогового федерализма существует консенсус в отношении того, что стабилизация и ассигнование должны быть реализованы на общегосударственном уровне, в то время как субнациональные органы должны нести ответственность, наравне с центром, по распределению бюджетных поступлений (согласно классической теории налогового федерализма, именуемой А.Мельгисо[297] «ТОМ» по фамилиям ее основоположников Тиебо, Мусграва и Оатса[298]).

В доктринальных учениях о налоговом федерализме Испании также отмечается, что налоговая ответственность нижестоящих уровней власти является более оптимальной для общества, так как налогообложение целесообразнее осуществлять органом того уровня власти, который может самостоятельно разрешить насущную проблему, для целей которой и требуется соответствующее финансирование[299].

Р. Инман и Д. Рубинфельд в качестве ключевой характеристики налогового федерализма (на примере США) выделяют «универсализм» - выработку общих положений налоговой политики на основе обобщения местных оптимальных

---

[296] Цит. по.: Mc Graw-Hill Ed. Hacienda Pública. Teórica y Aplicada: Madrid, 1992. P.7.
[297] Melguizo A., Esteso P. Haciendas locales y Presupuestos del Estado: Análisis y valoración de la Ley de Presupuestos para 1985 // Hacienda Pública Española, № 90, 1984.
[298] Musgrave R., Oates W., Tiebout C.
[299] Albi Ibañez E. El federalismo fiscal. Fiscalidad y Empresa familiar // Instituto de la Empresa familiar, № 51, 1978. P.48.

уровней налогообложения и расходования бюджетных средств составляющих федерацию штатов[300].

Проводя сравнительный анализ налогового федерализма США, Германии и Канады, Р. Бодвэй и Р. Уоттс рассматривают механизмы распределения полномочий по аккумуляции и расходованию фондов денежных средств между федеральными, региональными и местными уровнями правительств рассматриваемых стран[301].

В. Ваниклоу определяет налоговый федерализм как «координацию отношений между различными уровнями власти в рамках определенной территории, разделенной на несколько юрисдикций в целях оптимального распределения государственных финансов»[302].

Российская научная литература (С.Г. Пепеляев, Г.П. Толстопятекно, М.В. Синицына) представляет во многом схожий подход к понятию налогового федерализма, выделяя в качестве его основных признаков способы распределения полномочий между различными уровнями власти и степень финансовой независимости регионов от центрального правительства.

В то же время следует отметить существование расхождений между российской и западной доктриной в вопросе о том, имеется ли прямая зависимость существования налогового федерализма от федеративной формы государственного устройства[303].

В западной доктрине высказывается мысль, что система налогового федерализма может функционировать в государствах с любой формой государственного устройства. Основной упор при этом делается на существование нескольких уровней управления в пределах одной территории, что

---

[300] Inman R.P., Rubinfeld D.L. Fiscal Federalism in Europe. Lessons from the United States Expierience. – Elsevier Science Publishers, B.V., 1992.
[301] Boadway R., Watts R.L. Fiscal Federalism in Canada, the USA and Germany // Working Paper. – Queen's University, 2004(6).
[302] Vaneecloo C., Badriotti A., Fornasini M. Fiscal Federalism in the European Union and its Countries. – Brussels, 2006.
[303] Синицына М.В. Налоговый федерализм в ЕС. дисс. … канд. юрид. Наук, 12.00.04 / Синицына Марина Леонидовна. – М., 2013. – С. 18.

не является характеристикой, присущей исключительно федеративным государствам.

Так, Р.У. Рефьюз полагает, что «выбор формы взимания налога больше зависит от национальных, исторических, географических и других подобных особенностей, чем от государственного устройства»[304]. Британская энциклопедия публичного управления и порядка[305] обращает внимание на то, что «налоговый федерализм не ограничен в своем действии странами с федеративной формой правления, а может существовать в любой стране, где и центральное и местное правительство имеют полномочия в сфере распределения ресурсов и принятия решений по вопросам налогообложения».

Теория налогового федерализма, по У. Оатсу, предполагает наличие различных государственных уровней с определенной долей возможности самостоятельного принятия решений[306], что может быть применено к государству с любой организационной структурой.

Согласно Дж. Андерсону, даже в некоторых унитарных государствах, где вопросы налогообложения и распределения расходных полномочий носят децентрализованный характер, налоговая система, не основываясь на конституционном федерализме, в то же время может быть федеральной на практике. «Налоговый федерализм изучает роль и взаимодействие уровней правления в федеративных государствах, но изучение данного вопроса может быть также релевантным в отношении налоговой организации в децентрализованных режимах, не являющихся федеративными *in strictu sensu*»[307].

Несмотря на то, что в российской литературе часто можно встретить упоминания о неразрывной связи налогового федерализма с федеративным

---

[304] Рефьюз Р.У. Финансирование правительственных расходов. Сравнительный анализ систем фискального федерализма в различных странах // Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. Материалы российско-американских семинаров. Агентство США по международному развитию, 1996. С. 28.

[305] Encyclopedia of Public Administration and Public Policy. London, 2003. [Электронный ресурс]: // URL: http.: www.informaworld.com. (дата обращения: 10.10.2017 г.).

[306] Oates W.E. Fiscal Decentralization and Economic Development // National Tax Journal, 1993, № 46. P. 15.

[307] Anderson G. Una visión general del federalismo fiscal. Madrid: Marcial Pons, 2010. P. 20.

государством[308], а также тезис о возможности существования налогового федерализма только в сформировавшейся федерации[309], есть ученые с иной точкой зрения. Так, профессор Г.П. Толстопятенко при рассмотрении налогового федерализма считает приоритетной идею разграничения компетенции центральных и региональных властей для обеспечения эффективного управления и учета их интересов во всех сферах общественной жизни, в том числе и налоговых отношениях. Налоговый федерализм определяется им как «система принципов деятельности и разграничения компетенции органов центральной и региональной власти в сфере налоговых отношений»[310].

В своем анализе налогового федерализма С.Г. Пепеляев[311] пишет о рассредоточении управления между органами разных уровней власти как в федеративных, так и в унитарных государствах. По его мнению, речь идет о распределении полномочий полномочий в финансовой сфере между центральными, региональными и местными органами власти любого государства независимо от формы его государственного устройства. Ключевым элементом этой системы распределения финансовых полномочий является то, что «региональные органы власти и управления не должны зависеть от решения центральных органов о передаче части доходов для финансирования расходов, ответственность за которые несет регион»[312].

Как пишет М.Л.Синицына в своем диссертационном исследовании, «несмотря на определенные различия в подходах к понятию налогового федерализма, в качестве основного элемента этой системы все специалисты

---

[308] В качестве основного принципа финансового и налогового федерализма выделяется принцип разграничения функций, ответственности и финансовой деятельности между федеральным центром и субъектами федерации. См.: Садков В.Г., Аронов Д.В. Бюджетно-налоговый федерализм в Российской Федерации и налоговая политика // Материалы международного семинара «Проблемы и перспективы развития налоговых и бюджетных систем стран Европы и России», 28-30 сентября 2004. [Электронный ресурс]: // URL: http.:ww.bali.ostu.ru (дата обращения: 10.10.2017 г.).

[309] См.: Шмакова С.А. Теоретические основы бюджетного федерализма // Сибирский Юридический Вестник. 2005. № 3. – С. 32-38. Р.А.Шепенко выделяет в главе «Фискальный федерализм» исключительно федерации: Австралийский союз, Республика Индия, Российская Федерация, США, ФРГ // Налоговое право: конституционные нормы. – М.: Статут, 2006. – С. 215–292.

[310] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Указ. соч. С.20.

[311] Анализу этого научного понятия посвящён, напр., раздел V. уч.-метод. пособия Пепеляева С. Г. Основы налогового права. – М., 2000 г. – С. 306-337.

[312] Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева – М.: Юрист, 2004. – С. 307.

выделяют распределение полномочий в налоговой сфере между несколькими уровнями правительства»[313].

В связке с «бюджетным федерализмом» рассматривают понятие «налоговый федерализм» В.Г. Садков и Д.В. Аронов. Они считают, что «бюджетно-налоговый федерализм – это форма обеспечения единства и одновременно самостоятельности бюджетов различных уровней государственной власти в соответствии с их функциями и полномочиями, основанная на четких, закрепленных законодательством нормах»[314].

Нельзя не согласиться, что бюджетный и налоговый федерализм тесно взаимосвязаны, как и нормы бюджетного и налогового права в целом, но нам представляется возможным (и даже полезным) их разграничение для более детального изучения каждого из данных видов федерализма в конкретном государстве.

Д. Елазар считает, что федерализм влияет на процессы децентрализации в унитарных государствах, что способствует образованию нового типа государственного устройства (независимо от названия), занимающего промежуточное положение между федерацией и унитарным государством. Согласно его позиции, это полуфедерации или квазифедерации, т.е. унитарные государства «с ярко выраженными элементами федерализма». К ним он причисляет и Испанию[315].

В указанной работе Р.А. Шепенко «Налоговое право: конституционные нормы», автор обращает особое внимание на глубокую регионализацию некоторых ранее унитарных государств, «которые с большой натяжкой могут теперь считаться таковыми. Процесс децентрализации, влекущий за собой развитие внутригосударственной асимметрии, характерен для многих государств.

---

[313] Налоговый федерализм в Европейском Союзе: диссертация … канд. юр. наук: 12.00.04 / Синицына Мария Леонидовна – М., 2013. – С. 21.
[314] Садков В.Г., Аронов Д.В. Бюджетно-налоговый федерализм в Российской Федерации и налоговая политика // Налоги. 2007. № 18. С. 2.
[315] Elazar D.J. Federalism and the way to peace. Op. cit. P. 23.

Их список уже довольно хорошо известен. В качестве примера в первую очередь указываются отдельные территории Португалии и Италии»[316].

Профессор И.И. Кучеров считает, что испанская система налогов и сборов к относится к категориям федеративного типа, правда, с высокой степенью централизации налогообложения[317].

Налоговая децентрализация может рассматриваться и относительно таких государств, где в силу определенных исторических, культурных, политических и иных особенностей до сих пор сложно определить форму государственного устройства. Примером последнего может наглядно служить Испания, страна, которая получила уникальное политическое именование – «государство автономий».

Эксперт в области конституционного и законодательного реформирования, профессор конституционного права Университета Барселоны Э.Аха Фернандес пишет: «Между двумя существующими видами государственного устройства в Европе – федеративным и унитарным – где находится Испания? Это не только вопрос интеллектуальной любознательности, он имеет гораздо большее значение, потому что поиск решений серьезных политических проблем зависит от вида государственного устройства. Это также необходимо для того, чтобы граждане понимали логику, которой руководствуются органы власти в процессе управления, в то время как последние, в свою очередь, нуждаются в том, чтобы граждане их идентифицировали с выполняемыми ими функциями». [318] Для автора бесспорно, что «государство автономий» в своем развитии на протяжении трех десятилетий имело «федерализирующуюся» динамику, что также признается большинством представителей испанского академического сообщества – экспертов конституционного права как внутри, так и за пределами Испании. Более того, испанское государство – децентрализованное и сложносоставное – подчас квалифицируется как уникальный пример государственного развития, в

[316] Цит. по: Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М.: Статут, 2006. С. 181.
[317] Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М.: ЮрИнфо, 2003. С. 112.
[318] Aja E. El estado autonómico. Federalismo y hechos diferenciales. Madrid: Alianza, 2007. P. 96.

котором регионы обладают даже более широкими полномочиями, чем многие федеративные государства. Некоторые испанские юристы отмечают, что компетенция регионов кажется столь обширной, что взаимоотношения между государством и регионами принимают даже не федеративный, а конфедеративный характер (к примеру, вопросы налоговых взаимоотношений между Испанией и *форальными* регионами Наварра или Страна Басков)[319].

В научном исследовании «Налоговый федерализм и политическая децентрализация» Н. Бош, Х. Дурана и Е. Элгара приводится доказательство того, что термин «налоговый федерализм» в юридической науке и практике применяется независимо от формы государственного устройства[320]. Авторы проводят глубокий анализ политической децентрализации, налогового федерализма и механизмов регионального финансирования на примере таких стран с богатыми традициями федерализма и стабильной системой регионального финансирования, как Канада и Германия. Предметом исследований также является Испания, более близкая к категории стран, именуемых региональными, хотя авторы относят ее к разряду унитарных: «Испания – прекрасный пример унитарного государства, которое на протяжении последних 30 лет было вовлечено в очень важный процесс децентрализации, посредством которого Автономные сообщества стали принимать новые полномочия, например, в сфере здравоохранения и образования, на которые приходится около 35% всех государственных затрат»[321].

Рассуждая об испанском налоговом федерализме, итальянский регионалист М. Финоззи[322] определяет Испанию как одну из наиболее передовых стран по

---

[319] Pérez Tapias J.A. Invitción al federalismo. España y las razones para un Estado plurinacional. Madrid: Editorial Trotta, 2013. P. 27.

[320] Bosch N., Durán J.M., Elgar E. Fiscal federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada. Cheltenham, UK. Northampton, MA, USA. P. 3.

[321] Ibid. Preface, ix.

[322] Председатель региональной Ассамблеи итальянского региона Венето, одновременно возглавляющий Рабочую группу по налоговому федерализму Конференции региональных законодательных Ассамблей Европы Conferencia de Asambleas Legislativas Regionales Europeas (CALRE) // [Электронный ресурс]: // URL: http://www.calrenet.eu/ (дата обращения: 10.10.2017 г.).

распределению налоговых полномочий[323]: «Я рассматриваю ее как федеративную систему, особенно в том, что касается соглашений между центральными органами власти и такими Автономными сообществами, как Страна Басков или Каталония. Это налоговый федерализм, осуществляемый на «различных скоростях», потому что есть сферы, где возможно взять на себя новые обязательства, а есть те, где предпочтительнее, чтобы за них отвечало центральное правительство».

Согласно Э. Ахе Фернандесу, «Конституция 1978 г., законодательно закрепив изменения территориальный структуры государства, привнесла значительные изменения в политико-социальную систему Испании во всех сферах (институциональные изменения, повышение защиты прав и т.д.). В этот период на смену франкистской централизованной системы пришла система политических автономий, находящаяся на полпути между унитарным и федеративным государством»[324].

Пример Испании подтверждает, что даже при отсутствии четкой определенности относительно формы государственного устройства, рассмотрение вопроса налогового федерализма является не просто возможным, но и необходимым. Его применимость обусловлена децентрализацией финансовых полномочий между различными уровнями государственной власти.

Вне зависимости от государственного устройства система налогового федерализма должна давать практический ответ на следующие вопросы: какие органы какого уровня власти и при помощи каких методов осуществляют взимание налогов? Какова цель их последующих расходов и каково соотношение полномочий центрального правительства и административных единиц в данном процессе? Административно-территориальные единицы какого уровня обладают полномочиями по увеличению налогов и каким должно быть распределение

[323] Для достижения наиболее эффективной и прозрачной схемы распределения налоговых полномочий в Испании научно-исследовательским центром налогового федерализма и региональной экономики Института экономики Барселоны периодически издается исследование, именуемое «Налоговый федерализм в Испании» // Núria Bosch y Albert Solé-Ollé. Informe sobre Federalismo Fiscal en España. – Institut d'Economia de Barcelona, 2015. [Электронный ресурс]: // URL: http://www.ieb.ub.edu/es/2012022056/federalismo-fiscal/ (дата обращения: 10.10.2017 г.)

[324] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Madrid: Alianza Editorial, 2014. P.14.

фискальных полномочий? Имеют ли административные единицы достаточно полномочий для получения собственных доходов и реализации своих расходных обязательств и если нет, то какие инструменты существуют для налоговой гармонизации либо как осуществляется передача им соответствующих компетенций со стороны центрального правительства? Осуществляется ли передача налоговых полномочий под определенное условие, и в таком случае, какое влияние они оказывают на автономное положение определенных государственно-территориальных единиц? В вопросе принятия решений в налоговой сфере налоговый федерализм подразумевает ответ на вопрос: принимаются ли решения в налоговой сфере самостоятельно либо совместно с органами, представляющими различные государственно-территориальные уровни власти?

В испанской правовой доктрине предлагается следующее определение налогового федерализма – это «организационное единство финансовых органов власти, обладающих фискальной независимостью, где один уровень правления иерархически находится выше других уровней, являющихся составными частями единого государства. Главный вопрос налогового федерализма, влияющий на межправительственные отношения, заключается в определении, какие фискальные функции должны быть переданы вышестоящему финансовому органу и каких лишаются те, что именуются нижестоящими»[325].

В теории налогового федерализма рассматривается задача установления оптимальной структуры государственного аппарата и наилучшего способа распределения налоговых полномочий между сферами или уровнями управления власти для удовлетворения конкретных потребностей различных секторов общества и повышения благодаря этому экономического благосостояния в государстве[326]. Достижению этих целей служит децентрализация компетенций в

[325] Dominguez del Brio F. La decentralización óptima. – Madrid: Instituto de Economía del FERT, 1980. – P. 227-229.
[326] Carrera A. Federalismo fiscal en Latinoamérica. Una revisión de la práctica a través de la teoría. El caso de México. Ponencia presentada en el 3er Congreso Internacional del Centro Latinoamericano para la Administración del Desarrollo (CLAD). Madrid, 1998. P.1

финансовой и налоговой сферах, что предполагает наделение различных органов возможностями принимать решения в данных сферах[327], а также выявление конкретных потребностей населения на каждом из уровней территориально-государственного управления.

С учетом сказанного, налоговая децентрализация может быть определена как передача ресурсов от государства на нижестоящие уровни власти, равно как и возможностей принятия региональными распорядителями самостоятельных решений по использованию переданных ресурсов[328].

По мнению испанского юриста А. де ла Фуэнте, анализ системы регионального финансирования позволяет сделать вывод о том, что в процессе политической или фискалной децентрализации исторические, политические или культурологические факторы порой могут служить более сильным, импульсом, нежели экономические[329].

Распределение финансовых компетенций среди различных уровней власти должно основываться на том понимании, что центральное правительство несет основную ответственность за выполнение функции обеспечения макроэкономической стабильности и перераспределения доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы[330]. В качестве основных задач функционирования системы налогового федерализма специалисты выделяют стабилизацию на случай региональных кризисов, вызванных внешними воздействиями, и поддержание общего уровня экономического развития во всех составляющих единое образование регионах[331].

Таким образом, сравнительно давно сложившаяся теория налогового федерализма является совокупностью многочисленных исследований проблем

---

[327] Oates, W.E. Fiscal Decentralization and Economic Development. Op. cit. 46, (2); Kenneth D. Central-Local Relations. The Institutional Framework of Urban Management – The University of Birmingham, 1992; Conyers D. Decentralization and Development: A Review of the Literature // Public Administration and Development. 1984. Vol. 4.

[328] Bahl, R & Linn. Urban Public Finance in Developing Countries. – Washington, World Bank, 1992.

[329] Fuente A. de la, Gundín M. La financiación regional en España y en cuatro países federales // Fundación Caixa Galicia, 2008. P. 256.

[330] Musgrave A.R. The Theory of Public Finance. – New York, 1959. – P. 181-182.

[331] См. подр: Синицына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: диссертация … канд. юр. наук. Указ. соч. С.22.

децентрализации фискальных функций и распределения финансовых ресурсов между различными государственно-территориальными уровнями власти[332]. Как отмечает М. Лагос Родригес, «теория налогового федерализма создает основу для разрешения проблем, возникающих из-за существования многочисленных органов власти, компетентных решать вопросы экономического характера в государстве»[333].

Нам представляется, что понятие «налоговый федерализм» емко и лаконично определяет сложившуюся и находящуюся в постоянном развитии систему распределения налоговых полномочий между центральным, региональным (с учетом специфики каждого региона) и местным уровнями власти государства, а также механизмы налогового взаимодействия данных территориальных единиц для целей социально-экономического развития государства, независимо от формы его государственного-территориального устройства. Данное определение налогового федерализма в соответствии с испанскими доктринальными источниками налогового права будет использовано для целей настоящей работы.

Королевство Испания, чья форма государственного устройства не вписывается в классические каноны конституционно-правовой науки, является интересным примером для исследования государства с активно эволюционирующей системой налогового федерализма. Согласно М. Лагосу Родригесу, «государство автономий продолжает вызывать споры относительно необходимости конкретизации формы государственного устройства Испании, что также включает вопросы, связанные с распределением полномочий в финансовой сфере и модернизации системы финансирования»[334].

Выработка испанским законодателем в сложнейший период становления государственности (1978 г.) уникальной модели государства, в которой

---

[332] Lagos Rodriguez M.G. La descentralización de las funciones económicas en el sector público español y la teoría del federalismo fiscal // I Congreso de Ciencia Regional de Andalucía «Andalucía en el umbral del siglo XXI». P.1.
[333] Ibid. P.2–15.
[334] Lagos Rodriguez M.G. Op. cit. P. 15.

сосуществуют и в равной степени уважаются права столь различных (по численности населения, экономическому положению, исторической эволюции) регионов Испании, создало основу современной финансовой и налоговой системы, которая сохранялась и в целом достаточно успешно (хотя и не без изъянов) развивалась до недавнего времени. Профессор Х. Мартин Фернандес считает, что несмотря на определенные изъяны, в целом, можно говорить о том, что процесс распределения налоговых полномочий в Испании оказался правильным: «новая организационно-территориальная схема государства способствовала, помимо прочих факторов, беспрецедентному экономическому развитию Испании»[335].

Другой испанский специалист в финансовой сфере Т. Арранс, напротив, отмечает, что в период становления в Испании региональных автономий (*Proceso Autonómico*) вопрос становления системы финансирования Автономных сообществ не был урегулирован должным образом, и поэтому до сегодняшнего дня вызывает спорные и конфликтные ситуации между центральными и региональными органами власти в стране[336].

Несмотря на различные позиции, нельзя не отметить, что в отличие от большинства унитарных государств, переживших процесс политико-территориальной децентрализации в конфронтационном ключе, в Испании организация Автономных сообществ была осуществлена на основе достаточно в целом мирных договоренностей между правительством и парламентариями, представлявшими так называемые «предварительные» Автономии («пре-автономии» до окончательной конфигурации Автономных сообществ) [337].

---

[335] Martín Fernández J. Профессор Мадридского Университета Комплутенсе. Из устных ответов на поставленные вопросы автором исследования при личной беседе (Н.А.Д.).

[336] Arranz Martín T. La financiación de las Comunidades Autónomas: cronología de eventos // La financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. Compilado y revisado por Romano Velasco J., Universidad de Valladolid, 1995. P.15.

[337] Изначально карта Испании включала 14 так называемых «пре-автономий».

Конституция страны 1978 г.[338] по сути явилась компромиссным соглашением между теми, кто выступал за симметричный процесс децентрализации и теми, кто выступал за территориальную асимметрию Испании при сохранении особого положения исторических *форальных* территорий. Однако уровень децентрализации был столь масштабным, что его нередко сравнивают с набором прерогатив, которыми обладают субъекты федерации в Германии или Австрии.

В соответствии с Конституцией в Испании образовались две группы Автономных сообществ в зависимости от планирующихся путей выработки собственных Статутов автономий: первый – ускоренный, но более сложный для тех Автономных сообществ, которые в течение долгого времени требовали закрепления за ними автономий, (Страна Басков, Каталония, Галисия, Наварра и впоследствии присоединившаяся к данной сложной процедуре принятия Автономного сообщества Андалусия), и второй путь – более простой, но длительный – для всех других Автономных сообществ, не входящих в первую группу. В рамках конституционного перечня полномочий каждый Статут автономии закреплял обязательства, которые власти соответствующего региона считали на тот момент необходимыми («диспозитивный принцип»). Понимая, что остальные полномочия останутся в компетенции государства (ст.148 и 149 Конституции), Автономные сообщества закрепили за собой достаточно широкий перечень компетенций. Различия среди регионов зависели от редакции того или иного Статута. В отдельных случаях регионы отказывались от полномочий, представлявшихся им невыгодными.

[338] Конституция 1978 г. достаточно много позаимствовала из Основного Закона 1931 г. Однако наиболее важное достижение предыдущей Конституции состояло не в установлении автономий регионов, которые бы в совокупности формировали государство, а то, что законодатели ограничились закреплением процедур, которыми могли воспользоваться одна или несколько граничащих провинций для создания самостоятельного автономного региона – Автономного сообщества. Сформированные провинции могли выработать свой Статут и представить его на утверждение в парламент страны (ст.11 и 12 Конституции 1931 г.). В соответствии с данным диспозитивным принципом в начале Гражданской войны был принят Статут Каталонии 1931 г. и Статут Страны Басков 1936 г. В том же 1931 г. был также восстановлен и средневековый орган правления Каталонии – Женералитат.

Раздел VIII Конституции Испании закрепил общие положения, которые впоследствии должны были быть конкретизированы в правовых нормах, главным образом в Статутах автономий и будущих общих государственных законах. Одним из таких законов, принятых на решающем этапе государственно-территориального становления демократического государства, был Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г.[339], сформировавший новую финансовую модель автономий в тот период, когда дефицит самоуправления стал нетерпимым[340].

Первый этап (1979–1982 гг.) формирования новой модели государственного устройства, начавшийся с принятия первых Статутов автономии в Каталонии и Стране Басков в 1979 г., а также проведения всеобщих региональных выборов, был, скорее, направлен на ускоренную передачу требующихся регионам компетенций, нежели на разработку эффективной модели регионального финансирования[341].

Второй переходный этап (1983–1985 гг.) заключался в оценке переданных Автономным сообществам полномочий и складывающейся системы, предназначенной для целей достижения региональной финансовой достаточности. Ресурсы Автономных сообществ составляли участие в государственных доходах и переданные в введение регионов налоги (к примеру, налог на акционерный капитал, налог на наследование и дарение, налог на передачу имущества и правовое оформление документов)[342], целевое финансирование (субсидирование социально значимых отраслей – здравоохранение и образование) и предоставление ресурсов из Межтерриториального компенсационного фонда[343].

---

[339] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» №236, de 1 de octubre de 1980.
[340] Pérez Tapias J.A. Invitción al federalismo. Op. cit. P .27.
[341] Arranz Martín T. La financiación de las Comunidades Autónomas: cronología de eventos. Op. cit. P.16.
[342] Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas // «BOE» № 311, de 29 de diciembre de 1983.
[343] Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial // «BOE» № 80, de 3 de abril de 1984. В законе были закреплены условия, в соответствии с которыми осуществляется распределение средств (региональный доход, население, сальдо миграции, безработица, активное население, площадь, островное положение).

Как считает специалист в области налогообложения Испании Т. Арранс, недостаток данной системы заключался в том, что ее основной целью было достижение бюджетной достаточности регионов без учета таких важных принципов, как обеспечение финансовой автономии регионов или взаимной ответственности налоговых органов различных уровней власти, являющихся обязательными условиями любого «демократического» децентрализационного процесса. Это, по мнению Т.Арранс, привело к безответственности региональных властей в вопросах пополнения собственных бюджетов и взимания переданных на регионалый уровень налогов. Подобные изъяны вместе с отсутствием структурированного фонда регионального субсидирования или гарантий достаточности региональной автономии и межрегиональной солидарности, отрицательно сказались на последующем развитии финансовой системы государства. Стремительный процесс децентрализации системы государственных расходов Автономных сообществ также отодвинул на второй план насущные вопросы финансирования бюджетов органов местного самоуправления[344].

Окончательное принятие 17 Статутов автономий завершило формирование испанской карты регионов и послужило важным шагом для определения формы государственного устройства Испании. Территория подразделялась на Автономные сообщества с одинаковой институциональной организацией, но с различными уровнями полномочий: семь регионов были наделены наиболее широким количеством полномочий (Страна Басков, Каталония, Галисия, Андалусия, Наварра, Валенсийское Сообщество, Канарские острова)[345].

В 1987–1989 гг., после исполнения пятилетнего срока, отведенного для принятия Статутов по упрощенной, но более длительной схеме, некоторые Автономные сообщества с меньшим объемом полномочий (Арагон, Кастилья-и-Леон, Балеарские острова, Астурия) потребовали расширения своих компетенций (наравне с другими регионами), ссылаясь на ст.148.2 Конституции, которая

[344] Arranz Martín T. La financiación de las Comunidades Autónomas: cronología de eventos. Op. cit. P.16.
[345] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal.Op. cit. P. 51.

предоставляла такое право после истечения пяти лет с момента обретения автономии данными регионами. Этот процесс был реализован в форме соглашений и первоначально закреплен в Органическом законе 1992 г. о передаче полномочий Автономным сообществам[346] (впоследствии данное положение было перенесено в соответствующие Статуты автономии, реформированные в марте 1994 г.) Так, за определенными исключениями, все Автономные сообщества получили относительно равный объем компетенций.

Система финансирования Автономных сообществ была реформирована в 1993 г.[347], хотя это не дало существенных результатов в ближайшей перспективе. Было установлено 15%-е участие Автономных сообществ во взимании налога на доходы физических лиц, что было сделано для сокращения существенной разницы между расходами и доходами бюджетов Автономных сообществ.

В январе 1994 г. была предпринята реформа Сената с целью усиления функций по представительству в парламенте регионов страны[348]. Другие реформы были связаны со вступлением Испании в ЕС и роли, которая отводилась в этом отношении Автономным сообществам[349].

Среди негативных результатов ускоренной «европеизации» Испании можно выделить многочисленные сложности, вызванные отсутствием необходимой конституционной регламентации соотношения национальных (в частности, региональных) норм и норм ЕЭС, и ЕС, а также несформировавшееся понимание гражданами страны изменений, связанных с данным процессом[350].

---

[346] Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución //« BOE» № 308, de 24 de diciembre de 1992.

[347] Соглашения о финансировании Автономных сообществ заключались в 1982-1983, 1987, 1992, 1996, 2002, 2009 и 2015 гг.

[348] Texto refundido del Reglamento del Senado aprobado por la Mesa del Senado, oída la Junta de Portavoces, en su reunión del día 3 de mayo de 1994 //«BOE» № 114, de 13 de mayo de 1994. Споры относительно необходимости реформирования роли и полномочий верхней палаты испанского Парламента, остро критикуемой испанским обществом за фактическое копирование полномочий нижней палаты и не занимающегося насущными проблемами испанской государственности, и внесения для этого соответствующих изменений в Конституцию страны остаются крайне акутальными на сегодняшний день.

[349] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P. 59.

[350] Для разрешения стоящего перед испанскими законодателями вопроса о соотношении наднациональных (европейских), государственных и региональных норм, вызывающий споры до сих пор, потребовалось обращение к судебной практике. Так, в решении Суда ЕС от 15 декабря 1971 г. было отмечено, что каждое государство-член ЕЭС должно определять процедуры и собственные компетентные органы для исполнения своих обязательств: ЕЭС

Требовалось незамедлительное разрешение следующих вопросов: относится ли применение норм права ЕЭС к компетенции государства либо их имплементация должна разделяться между центральными и региональными властями, и как в последнем случае должно производиться соответствующее между ними разграничение?[351] Насущной была необходимость ответить на поставленные вопросы, а также определить «*vis expansiva*» правовых норм ЕС, все быстрее охватывающих те сферы регулирования, которые ранее находились в исключительном ведении государств. К тому же опыт Германии повлёк за собой требования регионов Испании быть более вовлеченными в нормотворческом процессе в рамках ЕС[352].

В условиях гармонизации налогового законодательства ЕС и воздействия этого процесса на правовые нормы регионов в сфере переданных налоговых полномочий статьей 19.2 Органического закона о финансировании Автономных сообществ[353] было предусмотрено так называемое «положение о пересмотре компетенций», в соответствии с которым «полномочия Автономных сообществ относительно переданных налогов становились прерогативой государств-членов в тех случаях, когда возникала необходимость обеспечить выполнение налоговой

регулирует исполнение норм, но не указывает, какие национальные органы должны их исполнять. Этот же тезис был подтвержден в других судебных решениях европейских и национальных судов Испании // Judgment of the Court of 13 May 1971. – NV International Fruit Company and others v Commission of the European Communities. – Joined Cases 41 to 44-70.

[351] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P. 272.

[352] С момента вступления Испании в Евросоюз все более актуальной становилась тема расширения участия Автономных сообществ в политике ЕС. В Брюсселе на постоянной основе стали открываться офисы Автономных сообществ. В составе постоянного представительства Испании при ЕС действует Совет по вопросам автономий. Конституционный Суд Испании в 1998 г. поддержал решение баскского правительства по созданию Департамента по делам правительства, юстиции и автономного развития, предусматривавшего открытие офиса интересов при ЕС, указав, что «для надлежащего исполнения своих полномочий Автономные сообщества вправе осуществлять определенные виды деятельности не только на своей территории, но и за пределами национальных границ Испании». – См.: Н.Е. Аникеева «Испания – государство автономий в объединенной Европе» // Современная Европа. 2007. № 2. – С. 101.

Активизации регионального участия способствовало создание Комитета Регионов на основе Маастрихстского договора, включающего как региональных, так и муниципальных представителей. От Испании в данном органе участвуют 17 представителей от разных Автономных сообществ и еще 4, представляющих местные законодательные собрания. Данный орган, хотя и являющийся лишь консультативным, служит гарантом того, что региональные и местные власти также принимают непосредственное участие в деятельности институтов организации.

Все Статуты автономий, вносившие изменения после 2006 г., не только детально закрепили свои взаимоотношения с ЕС, но и отметили данную форму сотрудничества.

[353] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

унификации в государстве в соответствии с нормативными указаниями Европейского Союза». Данное положение следует интерпретировать как верховенство права ЕС над национальным правом в части, касающейся определения объема полномочий Автономных сообществ. Вместе с тем, согласно данному положению, право ЕС не должно нарушать модель территориального устройства государств-членов, так как распределение правовых полномочий является их внутринациональной прерогативой. В то же время Суд ЕС исключил возможность ссылаться на внутринациональные правовые особенности в оправдание неисполнения обязательств перед ЕС. Таким образом, ст. 19.2 Органического закона о финансировании Автономных сообществ обязывает регионы действовать с учетом требований Евросоюза в вопросах финансирования и распределения налогового бремени[354].

Несмотря на существенную политическую децентрализацию в Испании, начало которой было положено Конституцией 1978 г., испанские юристы отмечают, что система государственного финансирования оставалась на протяжении долгого времени в значительной мере централизованной. Те Автономные сообщества, которые обрели широкую автономию в финансовой сфере, столкнулись с необходимостью самостоятельно нести целый ряд расходов. Однако нехватка собственных ресурсов вынуждала их оставаться в должниках у государства, либо пытаться оказать все большее давление на центральное правительство для получения необходимого субсидирования. Один из способов разрешения данной ситуации законодателем виделся в разделении компетенций по регулированию и сбору обязательных платежей между государством и Автономными сообществами[355]. По этой причине с конца 90-х годов начало

[354] Girón Requera E. “La financiación autonómica del sistema constitucional español” // Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005. P. 62.

[355] Передача бюджетных ресурсов Автономным сообществам общего налогового режима была осуществлена посредством Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г. Ранее при передаче определенных полномочий Автономным сообществам также передавался эквивалент ресурсов, которые требовались для выполнения данных полномочий. Это приводило к полной зависимости регионов от государственных трансфертов, не способствовало развитию собственной налоговой системы Автономных сообществ и не сокращало дипропорции между регионами. В 1986 г. принцип передачи по «фактической нетто-стоимости» был изменен на «подсчет необходимых бюджетных расходов» регионов, предполагавший подсчет

увеличиваться число переданных налоговых платежей на региональный уровень[356].

Профессор Г. де ла Пенья Веласко пишет: «В отношении собственных налогов Автономных сообществ Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г. существенно ограничил их возможности, т.к. государство не передало на региональный уровень ни один из принадлежащих ему налогов, что было бы логично в условиях налоговой децентрализации»[357].

Реформа передачи 30% подоходного налога и закрепление возможности законодательного, а не только административного регулирования Автономными сообществами налоговой сферы[358], повлекло значительное сокращение объема государственных трансфертов и увеличение собственных ресурсов Автономных сообществ. Против этого изначально выступили такие дотационные регионы как Андалусия, Кастилья-ла-Манча и Эстремадура, с которыми государством была достигнута компромиссная договоренность в июле 2001 г. Данные изменения 1997–2001 гг. положили начало более глубокому реформированию финансовой модели в 2002, 2009 гг. и 2015 гг.[359].

В 2001 г. завершился процесс передачи полномочий на региональный уровень всем Автономным сообществам в таких социально значимых областях, как обеспечение финансирования госуслуг на образование и здравоохранение. Существенно повысился процент участия Автономных сообществ во взимании подоходного налога. Среди преимуществ новой модели финансирования следует

расходов регионального правительства для предоставления схожего с другими регионами уровня товаров и услуг на своей территории. Т.о., схема, основанная исключительно на государственных трансфертах, была заменена в соответствии с рекомендациями и с учетом опыта федеративных государств, на схему, где сосуществуют два источника доходов: переданные обязательные платежи и участие в доходах государства. Переданные обязательные платежи регулировались центральным правительством, а на региональном уровне осуществлялось их взимание. С 1997 г. начинается постепенная передача также и нормативных полномочий в отношении некоторых налоговых платежей, что заложило основу для становления самостоятельной региональной налоговой системы в Испании. Также региональные правительства стали получать трансферты из фондов Межтерриториальной компенсации и фондов ЕС // Pulecio Franco J.H. El Federalismo Fiscal en España. №76, 2007. http://www.eumed.net/ce/2007a/jhpf-fed.htm/

[356] Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Op. cit. P. 320.

[357] Peña Velasco G. de la, Falcón y Tella R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales). Op. cit. P. 22.

[358] Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local. Op. cit. P. 774.

[359] Следующее реформирование финансовой системы госуарство планируется реализовать в 2018 г.

выделить следующие: ее применение распространяется практически на все Автономные сообщества; она интегрирует финансирование социально значимых услуг в общую модель регионального финансирования, а трансферты, которые направлялись на обеспечение здравоохранения, были переведены в ресурсную базу Фонда финансовой достаточности; внедряется принцип налоговой подотчетности, предоставляя регионам больше законотворческих полномочий в отношении переданных налогов; повышаются налоговые возможности, которыми располагают правительства регионов и в то же время расширяется их бюджетная ответственность.

В 2006–2007 гг. шесть Статутов автономий подверглись реформированию вслед за каталонским (Каталония требовала максимального расширения ее автономии, что было упреждена Решением Конституционного Суда[360]).

В 2009 г. потребовалась новая реформа государственного финансирования, так как существующая система уже не соответствовала требованиям возросшей численности населения в государстве (46,7 млн. чел.)[361] и содержанию финансовых норм в Статутах автономий. Реформирование финансирования Автономных сообществ общего режима[362] предполагало большую децентрализацию налоговых полномочий (участие Автономных сообществ во взимании подоходного налога и НДС до 50% и специальных налогов до 58%) и изменило критерии оценки и подсчета бюджетных ресурсов, которыми стали обладать Автономные сообщества[363].

Как видим, эволюция испанской налоговой системы характеризуется частым реформированием и внесением изменений для удовлетворения насущных

---

[360] Sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010. Recurso de inconstitucionalidad 8045-2006. Interpuesto por noventa y nueve Diputados de Grupo Parlamentario Popular del Congreso en relación con diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, dereforma de Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, 16 de julio de 2010.

[361] [Электронный ресурс]: // URL: http://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176951&menu=ultiDatos&idp=1254735572981 (дата обращения 10.10.2017 г.)

[362] Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía // [Электронный ресурс]: // URL: http.:http://www.minhap.gob.es/.15 de julio de 2009 (дата обращения 10.10.2017 г.)

[363] Aja E. Op. cit. P. 247.

общественных потребностей и экономического развития государства. В то же время испанскими экспертами отмечается, что процесс принятия регионами обязательств по расходованию средств на определенные государственные цели несколько опережал получение ими от государства ресурсных возможностей по формированию собственных бюджетов за счет своих источников доходов. Подобный вертикальный дисбаланс неминуемо приводил к тому, что государственные трансферты занимали значительное место в системе регионального финансирования[364].

Экономический кризис 2008–2009 гг. также внес коррективы в эволюционный процесс налоговой системы Испании, спровоцировав падение доходов всех государственных администраций. Требования большей налоговой консолидации и сокращения дефицита государственного бюджета также сопровождались наделением регионов большими возможностями по учреждению собственных налогов. И как следствие этого, в 2012 г. все Автономные сообщества общего режима ввели собственные обязательные платежи (см. Приложение 2 наст. работы).

Испанский профессор Э. Аха Фернандес отмечает: «Последствия кризиса, значительно сократившего поступления в бюджет Автономных сообществ и приведшего к утрате многих преимуществ, полученных регионами после реформирования финансовой системы, не должны перекрывать те позитивные результаты, которые были достигнуты посредством принятых ранее законодательных реформ. Данная позитивная эволюция была признана самим Конституционным Судом, который четко в Решении № 204 от 15 декабря 2011 г.[365] подчеркнул прогресс Автономных сообществ в процессе формирования доходной и расходной части бюджетов»[366].

---

[364] De la Fuente A., Gundín M. La financiación regional en España y en cuatro países federales // Fundación Caixa Galicia, 2008. P. 255.

[365] Sentencia 204/211 de 15 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad № 1849-2002, promovido por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra los arts (...) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía //«BOE» № 9, de 11 de enero 2012.

[366] Aja A.Op.cit. P. 248.

С 2011 г. в Испании, когда стала действовать система финансирования, принятая в 2009 г., возник феномен, который получил наименование «налоговая гонка между Автономными сообществами» по привлечению на свою территорию налогоплательщиков: расширилась компетенция по правовому регулированию налогообложения Автономными сообществами, были понижены ставки некоторых налогов, увеличен необлагаемый налогом минимум. Особенно сильно данная региональная налоговая конкуренция проявилась в отношении налогов на наследование, дарение и имущество[367]. С 2009 г. большинство Автономных сообществ воспользовались почти полным объемом своей фискальной автономии и значительно увеличили налоговую нагрузку в пределах своих территорий.

В 2017 г. была запущена очередная реформа системы финансирования Автономных сообществ общего режима)[368]. В июле 2017 г. специально созданная Комиссия экспертов выпустила итоговый доклад по пересмотру модели финансирования Автономных сообществ[369]. Среди основных проблем действующей модели финансирования регионов, которые выделили испанские эксперты отмечались: чрезмерно сложный и непрозрачный характер испанской налоговой системы; возникновение региональных дисбалансов, вызванных использованием критерия скорректированного дохода на душу населения для целей разграничения регионального финансирования; низкий уровень налоговой ответственности регионов; изъяны при формировании территориальных бюджетов за счет собственных источников доходов; недостаток механизма по обеспечению баланса в бюджетном выравнивании и перераспределении финансовых ресурсов; нехватка стабилизационных механизмов валютно-

[367] Aja A.Op.cit. P. 253.

[368] (6-ая реформа с 1986 г., когда была принята первая и, казалось, «окончательная» модель регионального финансирования // [Электронный ресурс]: // URL: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf (дата обращения 10.10.2017 г.)

[369] Комиссия экспертов, созданная в соответствии с мандатом Конференции председателей Автономных сообществ 17 января 2017 г., представила доклад по пересмотру модели финансирования Автономных сообществ. Доклад состоял из 5 глав: 1) рассмотрение действующей системы финансирования; 2) финансирование Автономных сообществ, государство благосостояния и вертикальное выравнивание; 3) переданные и собственные обязательные платежи Автономных сообществ; 4) вопросы, связанные с расходованием бюджетных средств, выравниванием и структурированием системы финансирования Автономных сообществ; 5) территориальные особенности, институциональные аспекты и иные ресурсы.

финансовой политики для предотвращения кризисов в финансовой и налоговой сфере.

§ 2. Принципы правового регулирования налоговых отношений, положенные в основу налогового федерализма, и механизмы бюджетного выравнивания в Испании

Различный подход государств к разграничению полномочий в области налогообложения обусловлен «особенностями их формирования и правовыми традициями, которые находят выражение в принципах, закрепленных в Конституции и налоговом законодательстве»[370]. По сути, «принципы – это руководящие идеи, которые являются своего рода главными ориентирами для всех участников налоговых правоотношений; на них же основываются государства при построении и реформировании своих налоговых систем»[371].

Для придания финансовым отношениям центра и регионов большей стабильности Конституция Испании включает правовые принципы, закрепляющие правовые основы налоговой деятельности государства и компетенцию в сфере налогообложения центральных и местных органов в сфере[372]. Более конкретные принципы налогообложения изложены в специальных налоговых законах.

Согласно ст.133 п.1 Конституции Испании, право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством издания закона. Безусловно, такая форма установления и введения налогов и сборов обуславливает наделение соответствующей компетенцией орган законодательной власти[373]. С другой стороны, Конституция Испании также предоставляет право Автономным сообществам и местным органам власти (ст.133 п.2) устанавливать и

---

[370] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Указ. соч. С. 20.
[371] Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. Указ. соч. С. 86.
[372] Там же. – С. 438.
[373] Там же. – С. 66.

взимать налоги наряду с государственными налогами, учреждаемыми парламентом страны[374].

Как видим, финансовая самостоятельность испанских Автономных сообществ, которая предполагает наличие собственных ресурсов и способность принимать решения по их использованию, закреплена конституционно. В ст.156.1 Основного закона говорится, что «Автономные сообщества пользуются финансовой автономией в целях своего развития и для осуществления своей компетенции, соблюдая принципы координации деятельности с государственными финансовыми органами и принципом солидарности всех испанцев».

Как отмечает С.Г. Пепеляев, «независимость – важнейшее следствие автономии. В бюджетно-налоговом смысле это означает, что региональные органы власти и управления не должны зависеть от решения центральных органов о передаче части доходов для финансирования расходов, ответственность за которые несет регион. Соответственно, местные органы власти и управления не должны зависеть от решений центральных и региональных органов[375]. Нельзя не согласиться с утверждением У. Рефьюза о том, что «если доходы одного уровня власти зависят от другого, то избирателям трудно определить, кто из избранных ими руководителей несет ответственность за их деятельность»[376]. В Испании собственные налоги и надбавки к общим государственным налогам являются основными формами выражения региональной налоговой автономии.

Конституционный Суд Испании в своем Решении от 16 ноября 1981 г.[377] детализировал компетенцию Автономных сообществ по введению налогов, указывая на то, что она «должно осуществляться в соответствии с Конституцией и

[374] Финансовое право: учеб. / Отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Толстопятенко. Указ. соч. С. 444.
[375] Пепеляев С.Г. Налоговое право. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 376.
[376] Рефьюз Роберт У. Указ. соч. С. 14.
[377] Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre // «BOE» № 285, de 28 de noviembre de 1981.

законами»[378], и в силу этого регионы должны руководствоваться теми же принципами, что и центральные органы власти[379].

Соотношение принципа верховенства закона, который обязаны соблюдать Автономные сообщества, и финансовой автономии государственно-территориальных единиц – вопрос непростой. Анализируя обязательные платежи Автономных сообществ, можно сказать, что не вызывают сомнений такие региональные налоги, как переданные на данный уровень с государственного (они априори уже установлены в законе) либо сборы, которые не могут превышать установленных ограничений (ст.7 и ст.8 Органического закона о финансировании Автономных сообществ закрепляют эти ограничения[380)]. Проблемы чаще всего возникают в отношении собственных обязательных платежей Автономных сообществ и надбавок к государственным налогам. Органический закон о финансировании Автономных сообществ предоставляет возможность регионам устанавливать собственные налоги, которые, однако, не могут затрагивать объекты налогообложения, относящиеся к налоговой компетенции государства[381], либо обязательные платежи, закрепленные за местными органами власти (ст.6.1 и 6.2 Органического закона о финансировании Автономных сообществ).

---

[378] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Pamplona, 2013. P. 67.

[379] Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Madrid, 2008. P. 31.

[380] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

[381] Конституционный суд Испании вынес достаточно большое количество решений, в которых разделял объекты налогообложения и квалифицировал в качестве неконституционных иски, касающиеся «дублирования» налогов Автономными сообществами, взимаемые на государственном уровне. Вынесенные решения закрепили за Автономными сообществами право беспрепятственно устанавливать следующие налоги: налог Автономного сообщества Эстремадура в отношении заброшенных пастбищ (Sentencia 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad 887/1986. Promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura // «BOE» № 159, de 5 de julio de 1993); налог Автономного сообщества Эстремадуры об охотопользовании (Sentencia 14/1998, de 22 de enero de 1998. Recurso de inconstitucionalidad № 746/1991, promovido por Senadores del Grupo Parlamentario Popular, contra determinados preceptos de la Ley 3/1990, de 21 de diciembre, de Caza, de Extremadura. // «BOE» № 47, de 24 de febrero de 1998); налог Автономного сообщества Каталония на имущество, находящееся на территории региона, в отношении которого могут быть предприняты действия, для противостояния которым может потребоваться задействование правоохранительны органов власти (Sentencia 168/2004, de 6 de octubre de 2004. Recurso de inconstitucionalidad 3726/1997. Promovido por el Presidente del Gobierno contra los artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, que establecen un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y que estén situados en el territorio de Cataluña // «BOE» № 270, de 9 de noviembre de 2004 и др. Суды общей юрисдикции последовали этой практике. Так, Суд справедливости Мадрида вынес решение (Sentencia 1774/2000 del 29 de marzo 2000 // TSJ Comunidad de Madrid) о специальном налоге Мадрида о выигрышах от игры в бинго, а Суд Валенсийского Сообщества в решении (Sentencia 1143/1998 del 30 de junio de 1998 // TSJ Comunidad Valenciana) учредил налог на расход воды.

Безусловно, полномочия Автономных сообществ в таком случае ограничиваются, поскольку большинство объектов налогообложения относится к сфере государственного регулирования[382]. Данному принципу также должно следовать и государство, которое не должно вмешиваться в компетенцию, отведенную Автономным сообществам[383].

В этой же статье закреплено, что в случае «экспроприативных действий» в налоговой сфере со стороны Автономных сообществ в отношении местных органов власти, первые обязаны компенсировать муниципалитетам данные изъятия. Это положение соотносится с другим принципом, хотя и не закрепленным на конституционном уровне[384], который подразумевает обязанность государства компенсировать Автономным сообществам возможные финансовые потери в случае принятия новых мер в сфере налогообложения. То же правило действует во взаимоотношениях Автономных сообществ и местных органов власти.

Среди других ограничений Автономных сообществ в налоговой сфере можно назвать запрещение регионам взимать налоги с имущества, находящегося вне их территории, а также налоги, которые препятствуют свободному перемещению товаров и услуг[385]. В ст.9 Органического закона о финансировании Автономных сообществ закреплено, что последние «не могут чинить препятствий свободному перемещению лиц, товаров или услуг, а также влиять на то, чтобы физические лица или юридические лица избирали определенные территории Испании в качестве места проживания /места регистрации» (в соответствии со ст.139 п.2 Конституции Испании). Таким образом, Органический закон о финансировании Автономных сообществ запрещает создание на территории государства каких-либо социальных или экономических привилегий. Запрет

---

[382] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Navarra: Thomson Reuters. 2014. P. 68.
[383] Ibid. – P. 350.
[384] Art.2.1.e) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) //«BOE» № 236, del 19 de enero de 1980; ст.4 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. // «BOE» № 285, de 27 de noviembre de 1992.
[385] Финансовое право: учеб. / Отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Толстопятенко. Указ. соч. С. 444.

препятствовать свободному перемещению также действует и в отношении местных органов власти.

Как отмечается в исследовании «Предложения по реформированию системы финансирования Автономных сообществ»: «испанская система финансирования состоит из четырёх базовых элементов. Первый связан с распределением финансов – бюджетных средств между различными территориальными уровнями власти и компетенций в налоговой сфере, а также возможностями увеличения или уменьшения налоговой нагрузки на определенной территории. Второй элемент определяется порядком требований к целевому характеру расходования денежных средств путем наделения общим количеством необходимых ресурсов бюджеты регионов в целях единообразного предоставления государственных услуг на всей территории страны (принцип *бюджетной достаточности*[386]). Данное правило реализуется посредством подсчета скорректированного коэффициента численности населения и подвергается периодическому пересмотру. Последние два элемента – межбюджетные трансферты, осуществляемые как между государственными органами власти и регионами, так и между самими Автономными сообществами в целях вертикального и горизонтального выравнивания бюджетных систем и, таким образом, сокращения существующих межтерриториальных различий по уровню предоставления схожих социальных услуг населению[387].

Неравномерное распределение источников бюджетных поступлений среди регионов вызывают проблему горизонтального бюджетного выравнивания. Большинство государств используют схожие механизмы перераспределения бюджетных средств межу уровнями бюджетной системы в целях обеспечения ее сбалансированности и сокращения различий в социально-экономическом развитии регионов[388].

---

[386] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

[387] Véase: Propuestas para la reforma de la financiación autonómica // Revista del Instituto de Estudios Economicos, № 1 y 2. 2013. P. 2.

[388] Anderson G. Una visión general del federalismo fiscal. Op. cit. P. 91.

Вертикальное взаимодействие между государством и испанскими Автономными сообществами осуществляется главным образом посредством межбюджетных трансфертов из специализированных государственных фондов финансовой поддержки регионов. Примечательно, что в Испании сформировалось несколько подобных Фондов: *Фонд достаточности* (предназначен для финансирования переданных в ведение Автономных сообществ компетенций); *Фонд межтерриториальной компенсации* (служит исправлению экономических межтерриториальных дисбалансов в соответствии с принципом межтерриториальной солидарности), подразделяющийся с 2002 г. на Компенсационный фонд, финансирующий исключительно инвестиционные расходы, и дополнительный фонд (представляющий 33,33% ресурсов от соответствующего основного фонда, ресурсы которого направляются для финансирования как инвестиционных расходов, так и связанных с ними текущих расходов на максимальный период в два года).

Поддержанию межрегиональной справедливости способствует созданная в 2009 г. система *Фондов конвергенции* (разделяющаяся на Фонд конкурентоспособности и Фонд сотрудничества)[389] для целей выравнивания обеспечения финансирования в Автономных сообществах в перерасчете на душу населения и сближения уровней жизни в разных регионах. Основной целью данных фондов явилось поддержание экономического территориального баланса между Автономными сообществами и городами со статутами автономий. *Фонд конкурентоспособности* был создан для повышения межрегиональной справедливости и эффективности финансирования, укрепления региональной автономии и налоговых возможностей Автономных сообществ, препятствия несправедливой конкуренции между регионами (ресурсы Фонда на ежегодной основе распределяются между Автономными сообществами общего режима, где доход *per capita* ниже среднего). *Фонд сотрудничества*, в свою очередь, имеет

[389] Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

целью достижение задачи сбалансированности и гармонизации регионального развития, способствуя региональному сближению и повышению благосостояния и уровня жизни населения. Данный Фонд формируется в соответствии с положениями ежегодного Закона о государственном бюджете[390].

Не все испанские эксперты согласны с необходимостью существования столь разветвленной сети целевых бюджетных фондов в Испании, в частности, вышеупомянутых Фондов конвергенции. Например, Р.Кальво Ортега, считает, что, «развитие межрегиональной конкурентоспособности, для достижения которой служит соответствующий Фонд, на самом деле, должно быть результатом большей эффективности правительства каждого из Автономных сообществ. То же можно сказать и про Фонд сотрудничества, цели которого могут достигаться самими регионами в процессе их обычной хозяйственной деятельности» [391]. Автор выражает скептицизм в необходимости существования Фонда глобальной достаточности: «если Автономное сообщество будет обладать эффективной налоговой системой, дополняемой *Фондом гарантии предоставления государственных услуг*, предназначенным для финансирования социально значимых сфер – образование, здравоохранение и др.[392], то будет достигнут такой

[390] Ресурсы из данного Фонда получают Автономные сообщества общего режима при выполнении следующих условий: а) ВВП на душу населения должен быть ниже 90% среднего уровня Автономных сообществ общего режима (средний уровень определяется в течение трех последних лет); б) плотность населения в данных Автономных сообществах на 50% меньше, нежели в среднем плотность в Автономных сообществах общего режима; в) ВВП в п.а) выше, чем 90% от среднего числа, но чья плотность населения на 1 км². ниже, чем результат умножения на 1,25 средней плотности населения в Автономных сообществах общего режима.

[391] [Электронный ресурс]: // URL: http://elpais.com/elpais/2014/08/04/opinion/1407163715_724927.html (дата обращения: 10.10.2017 г.).

[392] Создание Фонда гарантии предоставления основных услуг на территории Испании было осуществлено во исполнение ст.15 Конституции, которая гласит, что в общем государственном бюджете могут устанавливаться определенные ассигнования Автономным сообществам в зависимости от объема переданных им услуг и гарантией с их стороны обеспечения минимального уровня предоставления данных услуг на всей территории Испании, что было закреплено в Органическом законе о финансировании Автономных сообществ 2009 г. (ст.15). Речь идет о целевом Фонде, который на основе принципов равноправия обеспечивает получение каждым Автономным сообществом равные ресурсы для финансирования предоставления основных социальных услуг – здравоохранения, образования и др. – населению их территорий. Ресурсы данного фонда составляют – 75% налоговых доходов Автономных сообществ, остальное – покрывается государством. Для распределения ресурсов данного Фонда применяются 7 критериев, характеризующих тот или иной регион государства (количество населения, площадь, рассредоточение населения на территории, географическую расположенность (к примеру, островное положение), проживание на территории региона слоев населения, чьи доходы ниже прожиточного минимума, проживание на территории региона граждан старше 65 или младше 16 лет. По мнению многих испанских специалистов, данный Фонд следует реформировать с целью его упрощения для более простого

уровень региональной финансовой достаточности, при котором регионам не потребуется просить увеличения дотационной помощи со стороны центрального правительства» [393].

Важными принципом, регулирующим взаимоотношения центральных, региональных и местных органов власти, а также их взаимодействие с компетентными органами ЕС являются принципы *координации* деятельности при реализации государственной налоговой политики (несмотря на то, что Конституция прямо это не закрепляет)[394]. По словам С.Лаго Пеньяса, не следует забывать, что в странах, имеющих более одного уровня налоговой администрации (как, к примеру, США или Канада) существует тенденция к совместному поиску решений различными уровнями власти вопросов в налоговой сфере[395].

Среди основных принципов, регулирующих «сосуществование» разноуровневых налоговых систем Испании, можно выделить следующие:

1) Нормы права ЕС и судебные решения Суда ЕС применимы на всей территории государства;

2) Конституционные принципы применимы ко всем обязательным платежам, независимо от устанавливающего их органа;

3) Положения Общего налогового закона[396] обязаны соблюдать органы всех уровней власти, согласно ст.1 самого Закона, за исключением органов регионов *форального* налогового режима;

4) На законодательном уровне закреплен принцип взаимодействия всех государственно-территориальных уровней власти[397].

исчисления его общего объема средств и порядка распределения последних между Автономными сообществами Испании.

[393] С целью обеспечения достаточности ресурсов всех Автономных сообществ для выполнения своих обязанностей, государство предусмотрел Фонд глобальной достаточности в качестве ключевого элемента для бюджетного выравнивания, который рассчитывается путем вычета общих финансовых нужд каждого Автономного сообщества, их налоговых возможностей и трансфертов из Фонда гарантий основных государственных услуг. Фонд достаточности формируются из ресурсов Фонда гарантии услуг и на 25% из налоговых доходов Автономных сообществ.

[394] Alarcón García G. Manual del sistema fiscal español. Madrid: Ediciones Paraninfo, 2005. P. 671.

[395] Lago Peñas S. Vaquero García A. Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada // Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid, 2016. P. 96.

[396] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.

[397] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P 398.

В ст.61 Закона о финансировании Автономных сообществ от 2009 г. закреплено, что «органы государственной власти и регионов обязаны *сотрудничать* между собой как в отношении применения, как и надзора за исполнением положений налогового законодательства»[398].

Ст. 5 Общего налогового закона закрепляет возможность подписания соглашений о сотрудничестве в налоговой сфере между государством и Автономными сообществами, а также местными образованиями. Речь идет о так называемых «вертикальных соглашениях о сотрудничестве»[399]. Подобные соглашения между центральным правительством и Автономными сообществами использовались с самого начала существования испанского государства автономий, к примеру, для конкретизации обязательств, которые брали на себя Автономные сообщества при распределении государственных компетенций либо при передаче им налоговых полномочий или предоставлении государственных субсидий.

В отличие от вертикальных, горизонтальные соглашения заключаются между различными Автономными сообществами для совместной реализации каких-либо работ или предоставления социальных услуг. На практике данный вид соглашений встречается достаточно редко (в год обычно заключается не больше трех подобных соглашений). Конституция Испании в ст.145.2 закрепляет возможность заключения двух видов соглашений между двумя и более Автономными сообществами. Первым является «соглашение для административного регулирования предоставляемых собственных услуг», о заключении которых Автономные сообщества должны лишь уведомить

---

[398] Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tirutarias // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

[399] К концу 80-х гг. было подписано около 300 подобных соглашений, в конце 90-х цифра достигла 500 и в 2007 г. (до 2011 г.) их число уже превосходило 1000. В результате финансового кризиса их число сократилось до 650, в силу общегосударственной политики, направленной на сохранение бюджетной стабильности. Несмотря на огромное количество вертикальных соглашений, подписанных между государством и большинством Автономных сообществ, следует отметить, что данная цифра не является столь важной, поскольку они носят однотипный характер. В соглашении обычно фигурируют (что и объясняет заключение многих из них) финансовые обязательства государства перед Автономными сообществами, когда государство берет на себя частичное финансирование какой-либо деятельности, относящейся к компетенции региона // Aja E. Op. cit. P.214-215.

Генеральные Кортесы, а вторым является непосредственно «соглашение о сотрудничестве», который должен быть утвержден Парламентом страны[400].

В теории налогового федерализма достижение эффективной налоговой децентрализации подразумевает предоставление какого-либо «блага» органом того уровня управления, население которого будет им пользоваться и финансировать его посредством уплаты налогов (то, что называл У. Оатс «идеальным соответствием»[401]). Однако в современных условиях подобная «утопия» практически не реализуема, так как не у всех государственно-территориальных образований имеется достаточно средств для покрытия расходов при предоставлении требуемых населению доходов. В этой связи без определенной доли солидарности между различными уровнями власти налоговый федерализм в государстве будет неэффективен, а фискальная децентрализация чрезмерно обременительна[402].

По мнению профессора Х. Руиса-Уэтра Карбонеля Х.[403], «испанская налоговая модель может предложить многое для других стран и реальностей. Нам (испанцам) пришлось вынести много уроков из процесса ее формирования, в частности, научиться находить компромиссы и заключать договоренности для достижения эффективной, автономной и солидарной налоговой системы».

Принцип *межрегиональной солидарности*[404] закреплен в ст.2, 138 и 158 Конституции Испании, согласно нему государство обязано гарантировать установление адекватного и справедливого экономического баланса между различными частями испанской территории. Причем за Автономными сообществами не закреплено конституционное право получения финансирования из государственного бюджета: их право заключается в том, чтобы общий объем

---

[400] Ibid.

[401] Oates, W.E. An economist's perspective on Fiscal Federalism // W. Oates, ed., The political economy of Fiscal Federalism, 1977.

[402] Romano Velasco J. La financiación de las comunidades autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. – Universidad de Valladolid, 1995. P.164.

[403] Ruiz-Huerta Carbonell J. Ответы на поставленные ему вопросы автором исследования в ходе личной встречи (Д.Н.А.)

[404] Constitución Española // «BOE» № 311, del 29 de diciembre de 1978. Данный принцип также закреплен в ст. 2.1 и ст. 13,15, 16 Органического закона о финансированни Автономных сообществ 1980 г.

существующих государственных доходов распределялся по установленной на данный момент справедливой системе в соответствии с вышеназванными принципами солидарности и координации. Важно отметить, что реализация принципа солидарности среди испанских регионов в налоговой сфере не может повлечь за собой ухудшение положения более обеспеченных Автономных сообществ, а лишь улучшение положения экономически слабых. В Испании для этих целей создан вышеупомянавшийся *Фонд межтерриториальной компенсации* (ст.158 п.2 Конституции). На первом этапе все Автономные сообщества могли получать ресурсы из данного Фонда, которые предоставлялись не только для стимулирования развития дотационных регионов, но и для привлечения инвестиций для того, чтобы Автономные сообщества могли реализовывать переданные им государством полномочия по предоставлению государственных социальных услуг на своих территориях. С 1990 по 2001 гг. однако данным Фондом могли пользоваться лишь наименее развитые регионы[405], то есть Регионы Цели 1[406] по классификации ЕС[407]. Как отмечает Хохлов И.И., «следует отметить, что в Испании ликвидация неравномерности развития отдельных регионов обычно отступает на второй план по сравнению с приоритетными задачами общенационального экономического развития страны. Именно поэтому роль ассигнований ЕС на эти цели является для государства крайне важной»[408].

В *принципе солидарности* выражены одновременно две кажущиеся несовместимыми идеи: общенационального единства государства при

---

[405] На сегодняшний день Автономные сообщества Испании, получающие финансирование из Межтерриториального компенсационного фонда – те, у которых доход на душу населения меньше 75% от среднего европейского (Андалусия, Астурия, Валенсийское Сообщество, Галисия, Канарские о-ва, Кастилья-и-Леон, Кастилья-ла-Манча, Кантабрия, Мурсия, Эстремадура).

[406] Цель 1 – название структурной реорганизации слаборазвитых регионов. К наименее развитым регионам относятся: вся территория Греции, Ирландии и Португалии, большая часть Испании и юг Италии. Речь идет о регионах, где ВВП на душу населения составляет менее 75% от среднего уровня по ЕС. На территории таких регионов проживает 25% населения ЕС. На реализацию этой цели из структурных фондов расходуется 2/3 общего объема средств.

[407] Для такой страны, как Испания, это актуально, поскольку считается, что здесь есть одни из наиболее «бедных» регионов ЕС.

[408] Хохлов И.И., Сидорова Е.А. Наднациональность в политике Европейского Союза. М.: Международные Отношения, 2014. С.110.

одновременной автономии его территорий. Данный принцип возлагает на власти различных территориальных образований «надежды на благонадежное поведение», что в судебной практике и конституционной доктрине квалифицируется как «обязанность предоставления финансовой взаимопомощи органами власти различных уровней друг другу и прозрачности во взаимодействии. Данный постулат конкретизируется в Конституции для того, чтобы при осуществлении своих полномочий Автономные сообщества не принимали решения или осуществляли действия, которые могли бы ущемить или нарушить общегосударственные интересы. Таким образом принцип солидарности служит нахождению баланса между двумя трудносовместимыми понятиями – «автономия регионов» и «государственная целостность». Контроль за эффективным применением данного принципа возлагается на центральные органы власти.

Рассуждая о принципе солидарности, закрепленным в ст.156 Основного закона Испании Р.Кальво Ортега пишет: «Некоторые авторы придают данному принципу большое значение, но, с моей точки зрения, его применение по отношению к налогам является спорным. Здесь можно говорить о солидарности между Автономными сообществами, но на практике ее не существует. В налоговой сфере, солидарность означает запрет экономических или социальных привилегий для Автономных сообществ»[409].

Нам представляется, что смысл принципа межрегиональной налоговой солидарности среди регионов Испании следует искать в условиях «выравнивания» доходной базы региональных бюджетов среди всех Автономных сообществ Испании, включая *форальные* исторические территории (Наварра и Страна Басков), за счет возможности увеличения доходов в бюджеты от налоговых источников.

Как пишет испанский юрист Х. Мартин Керальт: «Сложно себе представить, что в нашей (испанской) системе одни Автономные сообщества

[409] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P.351.

могли бы применять нормы, дискриминирующие финансовое положение других, приводя в подтверждение своего тезиса следование принципу солидарности. Однако реформа Статута автономии Каталонии является ярким примером именно такой интерпретации данного принципа»[410].

В споре с каталонскими радикальными националистами, претендующими на исключительность их Автономного сообщества, Центральное правительство Испании порой ссылается на п.2 ст.138 Конституции, где говорится, что различия, закрепленные в Статутах автономий одних регионов, ни в коем случае не могут предоставлять им экономические или социальные преимущества перед другими. Данная статья также закрепляет, что каждое Автономное сообщество должно участвовать в финансировании общественных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы (*принцип регионального равноправия*), основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения (ст. 31 п.1 Конституции)[411]. Что касается принципа равноправия, он не означает, что все Автономные сообщества обладают одинаковой компетенцией, а то, что каждый регион должен осуществлять полномочия в соответствии с положениями Конституции и Статутов автономий на равной основе.

По мнению профессора Р.Кальво Ортега, применение к испанской налоговой системе принципа *равноправия* явилось реакцией против «исторических привилегий» в отношении определенных лиц, выражаемых в форме налогового иммунитета, а с другой стороны, – выражением равенства в более широком понимании – как равенства перед законом[412]. В ст.14 Конституции

---

[410] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. 18ª edición. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. P.103.

[411] Этот принцип был закреплен Законом о финансировании Автономных сообществ 1980 г., и с момента его вступления в силу государство постепенно стало передавать все больше налогов на региональный уровень. Соглашение от 27 июля 2001 г., принятое Советом по налоговой и финансовой политике Испании с целью координации финансовой деятельности Автономных сообществ и центральными финансовыми органами, также послужило существенным дополнением в данной области // Acuerdo 2/2001, de 27 de julio, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común // «BOE» №313, de 31 de diciembre de 2001, como TITULO I de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre.

[412] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P. 49.

закрепляется «равенство всех испанцев перед законом и недопущение какой-либо дискриминации». Ст.31 Основного Закона раскрывает данный принцип в налоговой сфере: «каждый участвует в финансировании расходов в соответствии со своими экономическими возможностями». В этой связи следует упомянуть ст.139.1 Конституции, где закреплен важнейший принцип построения испанского общества: «все испанцы имеют одинаковые права и обязанности на всей территории Испании». Это положение не следует, однако, толковать как уравнивающее всех испанцев в их фискальных обязательствах перед государством независимо от того, в каком регионе они проживают, т.к. иначе это могло бы повлечь коллизию с другим конституционным принципом, закрепляющим автономию территориальных субъектов[413].

В своем Решении от 25 апреля 2002 г.[414] Конституционный Суд Испании постановил, что дополнительное положение 8 Закона № 42 от 30 декабря 1994 г. «О фискальных, административных мерах и мерах социального *форального* порядка, предоставляющих определенные налоговые льготы проживающим гражданам на территории Страны Басков и в странах ЕС»[415] противоречит принципу равенства, потому что «окончательные последствия применения закона приводили к тому, что большинство субъектов, проживающих в данном Автономном сообществе или других странах ЕС, пользовались значительными налоговыми преференциями либо полностью освобождались от уплаты налогов, что сокращало конкурентные возможности при ведении хозяйственной деятельности в других Автономных сообществах. Опираясь на принцип равенства как основу гарантии стабильности налоговой системы страны, Конституционный Суд указал на недопустимость установления законодателем налоговых льгот на отдельной территории государства или в отношении определенной группы

[413] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Op. cit. P.63.
[414] Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002. Recurso de inconstitucionalidad 1135/95. Promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dispone un reembolso tributario estatal a residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra //«BOE» № 122, de 22 de mayo de 2002.
[415] Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social //«BOE» №313, de 31 de diciembre de 1994.

субъектов без должного на это правового обоснования, так как это противоречит ст.131.1 Конституции Испании[416].

Говоря о равенстве правового положения налогоплательщиков, согласно испанской правовой доктрине, данный принцип должен применяться крайне осторожно, т.к. он не относится к любым видам неравенства, а только тем, которые могут считаться дискриминационными. Так, в Решении №14 от 22 января 1998 г. Конституционный Суд постановил что принцип равенства не может квалифицироваться как требующий равного исполнения своих полномочий разными Автономными сообществами в налоговой и финансовой сферах[417]. Данный принцип также действует и в отношении местных финансовых органов: он не должен препятствовать реализации *принципов местной автономии* и *финансовой достаточности* муниципальных органов власти[418], что было закреплено в Решении Конституционного Суда № 221 от 11 декабря 1992 г.[419].

Принцип бюджетной достаточности Автономных сообещств для исполнения ими своих полномочий, так же, как и принцип *обеспечения гарантии равновесия* всей экономики государства, закреплен в Органическом законе о финансировании Автономных сообществ (ст.2)[420] 1980 г.

Можно привести пример Решения № 37 Конституционного Суда от 16 ноября 1981 г. в отношении закона парламента Страны Басков №3 от 12 февраля 1981 г. о центрах по заключению договоров по перевозке товаров наземным

---

[416] Принцип равенства в экономической и финансовой политике призван регулировать основные условия, обеспечивающие равенство всех испанцев в осуществлении ими своих конституционных прав и выполнени своих конституционных обязанностей. Государство может на основании закона планировать общую экономическую деятельность в целях удовлетворения коллективных потребностей и обеспечения равномерного и гармоничного развития районов и отраслей, а также стимулирования роста доходов и богатства и наиболее справедливого распределения ресурсов. Государственные органы власти должны создавать благоприятные условия для социального и экономического развития, а также для более справедливого распределения региональных и частных доходов в рамках политики по стабилизации экономики (ст.149 п.1, ст.131 п.1, ст.40 п.1 Конституции).

[417] Sentencia 14/1998, de 22 de enero de 1998. Recurso de inconstitucionalidad № 746/1991, promovido por Senadores del Grupo Parlamentario Popular, contra determinados preceptos de la Ley 3/1990, de 21 de diciembre, de Caza, de Extremadura // «BOE» № 47, de 24 de febrero de 1998.

[418] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Op. cit. P. 62.

[419] Sentencia Constitucional №37/1981, Tribunal Constitucional, Pleno, Rec Recurso de inconstitucionalidad 184/1981 de 16 de Noviembre de 1981 // «BOE» № 285, de 28 de novembro de 1981.

[420] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autonómas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 19 de enero de 1980.

транспортом[421]. В нем говорится, что «принцип равных прав и обязанностей в любой части испанской территории, содержащийся в ст.139.1 Конституции, не может пониматься как неукоснительное и «монолитное единообразие» правопорядка, обозначающее, что при равных обстоятельствах в любой части национальной территории будут гарантироваться одинаковые права и обязанности. Согласно решению Суда, испанский правопорядок представляет «сложносочиненную структуру, где правовое положение граждан может отличаться в различных частях испанской территории, за исключением того случая, когда вопрос идет о равенстве предоставления гарантий осуществления данных прав».

Конституционный Суд также определил, что принципы материального равенства и солидарности Автономных сообществ должны соблюдаться всеми органами государственной власти и учитываться при реализации ими своих полномочий[422]. Однако не любое неравенство означает нарушение, которое бы имело конституционное значение, а только то, при котором в одинаковых ситуациях существуют различия без объективной и логичной на то причины[423].

Ст.2 п.1 Органического закона о финансировании Автономных сообществ[424] и ст.157 Конституции Испании также закрепляют положения о том, что система бюджетных поступлений Автономных сообществ должна устанавливаться таким образом, чтобы ни в коем случае не были созданы необоснованные экономические привилегии на региональном уровне и не предполагалось установление налоговых барьеров на территории Испании. Положения Органического закона о финансировании Автономных сообществ о передаче

---

[421] Ley 3/1981, de 12 de febrero, sobre Centros de Contratación de Cargas en Transporte Terrestre de Mercancías // «BOPV» №7, de 21 de Marzo de 1981 y «BOE» №107, de 04 de Mayo de 2012. Ley 4/1982, de 31 de marzo, que modifica y cumplimenta la Ley 3/1981, de Centros de Contratación de Cargas de Transportes Terrestres de Mercancías // «BOE» № 100, de 26 de abril de 2012.

[422] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Lecciones de derecho financiero y tributario. – Madrid: Iustel, 2011. – P.73.

[423] Ibid. – P. 84.

[424] Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 2001. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Publicado en: «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

налоговых полномочий предусматривают возможности перераспределения финансовой компетенции центральных и региональных органов власти, передачи налоговых поступлений из бюджета государства в региональные бюджеты, а также вопросы налогового контроля и пресечения налоговых правонарушений[425].

Для понимания особенностей налогового федерализма в Испании представляет интерес рассмотрение ст.206 Органического закона о реформе Статута автономии Каталонии 2006 г.[426], где говорится, что «финансовые ресурсы, которыми располагает Автономное правительство региона – Женералитат – могут быть изменены таким образом, чтобы государственная система финансирования имела достаточно ресурсов для обеспечения принципа солидарности и выравнивания уровня бюджетной обеспеченности с другими Автономными сообществами за счет налоговых поступлений, с той целью, чтобы базовые услуги по образованию, здравоохранению и другие социальные услуги «государства всеобщего благоденствия» были предоставлены на схожем уровне на всей территории государства». Далее говорится, что все вышеперечисленное должно осуществляться «при том условии, что у всех Автономных сообществ будет схожая налоговая нагрузка в расчете на душу населения». Конституционный Суд Испании в своем Решении № 31 от 28 июня 2010 назвал противоречащим нормам Конституции упоминание о «схожей налоговой нагрузке в налоговой сфере», мотивируя это тем, что определять такие аспекты входит в исключительную компетенцию государства[427], которое координирует деятельность государственных финансовых органов «в рамках многосторонней системы сотрудничества и координации, предусмотренный Конституцией»[428].

---

[425] Финансовое право: учеб. / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. Указ. соч. С. 450.

[426] Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE», № 172de 20 de julio de 2006.

[427] В ст.2.1 б) Органического закона о финансировании Автономных сообществ закреплено, что гарантия установления экономического баланса посредством проведения общегосударственной экономической политики, в соответствии со ст. 40.1, 131 и 138 Конституции, принадлежит государству, ответственному за принятие необходимых мер для достижения внутренней и внешней экономической и бюджетной стабильности и обеспечения гармоничного развития различных частей территории Испании.

[428] Sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010. Recurso de inconstitucionalidad 8045-2006. Interpuesto por noventa y nueve Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso en relación con diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» №172, de 16 de julio de 2010.

Данное Решение Суда также касалось другого положения Органического закона о Статуте автономии Каталонии, гласящего, что «государство гарантирует, что применение механизмов бюджетного выравнивания между Автономными сообществами с целью упорядочивания доходов на душу населения, ни в коем случае не повлечет изменений, ухудшающих положение каталонских налогоплательщиков в сравнении с тем, каким оно было до процесса выравнивания». Конституционный Суд постановил, что упомянутое положение будет противоречить Конституции в том случае, если оно представляет собой императивное указание органам государственной власти. Последние, в силу ст.138.1 Конституции, гарантируют эффективное осуществление принципа региональной солидарности в финансовой сфере, заботясь об установлении справедливого и адекватного экономического равновесия между всеми частями испанской территории. Конституционный Суд в то же время согласился с тезисом о том, что более «обеспеченным Автономным сообществам не должен быть нанесен вред в попытке «экономического стимулирования» посредством налоговой политики менее благополучных Автономных сообществ».

Решение Суда также повлияло на попытку расширения Женералитата Каталонии прав в налоговой сфере каталонских местных органов власти. В Решении было признано не соответствующим Конституции положение упомянутого Органического закона, в котором говорилось, что «Женералитат, в рамках, установленных Конституцией и законодательством о местных финансовых органах, может наделять последних полномочиями по установлению и регулированию собственных налогов». Конституционный Суд счел, что в данном случае нарушается принцип равноправия законодательных полномочий местных органов власти государства в целом.

В решении Конституционного Суда №152 от 1988 г.[429] о финансировании жилья впервые стала реализовываться идея «*конституционной (или*

---

[429] Sentencia 152/1988 de 20 de julio // «BOE» № 203, de 24 de agosto de 1988.

институциональной) благонадежности (lealtad institucional)» органов власти Автономных сообществ, вошедшая в разряд принципов испанского налогообложения[430]. В 1990 г. было принято первое Судебное решение о неконституционнности и недействительности закона, нарушающее данный принцип. Решение Конституционного Суда № 204 от 15 декабря 2011 г.[431] раскрыло содержание принципа институциональной благонадежности, указывая на то, что одним из главных его элементов является обязанность информировать региональными органами власти о проводимой ими налоговой политике, что, согласно практике Конституционного Суда, отмечается как необходимый минимум взаимодействия между государством и Автономными сообществами в налоговой сфере. Применительно к Решению о финансировании жилья[432] Автономные сообщества выступали против возможности государством требовать информации, касающейся регионального финансирования, ссылаясь на то, что это является формой контроля с его стороны за деятельностью Автономных сообществ. Однако Конституционный Суд отверг данное заявление в соответствии с требованием систематического обмена информацией для фискальных целей между Автономными сообществами и государством[433].

Ст.209 Органического закона о реформе Статута автономии Каталонии 2006 г.[434] закрепляет принцип «институциональной благонадежности», предполагающий взаимное предоставление требуемой информации органами государственной власти и властей Каталонии с целью установления необходимых механизмов регулирования спорных ситуаций. Посредством данного Закона

---

[430] В свою очередь, Закон № 21 от 2001 г. в мотивировочной части устанавливает принципы, на которых основывается новая система финансирования: всеобщность, стабильность, достаточность, автономия, солидарность, координация, участие Автономных сообществ в Государственном агентстве налогового администрирования и в экономически-административных судах // Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 2001.

[431] Sentencia 64/1990, de 5 de abril. Impugnación, al amparo del art. 161.2 C.E. 125/1985, interpuesta por el Gobierno de la Nación contra el art. 16 del Decreto 151/1984, de 13 de septiembre, de la Junta de Galicia, que establece determinadas subvenciones para el traslado de industrias // «BOE» №109, de 7 de mayo de 1990.

[432] Sentencia 152/1988 de 20 de julio // «BOE» № 203, de 24 de agosto de 1988.

[433] Aja E. Op.cit. P.230.

[434] Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, de 20 de julio de 2006.

предусматривается создание совместной (между государством и регионами) Комиссии по экономическим вопросам, в обязанности которой входит конкретизация, актуализация и контроль за исполнением норм системы государственного и регионального финансирования. К полномочиям данного органа относится: а) согласование объема и условий передачи государственных налогов государством Каталонии; б) регулирование частично переданных государственных налогов и процент участия в доходах государства; в) согласование объемов взносов Каталонии в государственную солидарную налоговую систему и механизма выравнивания финансирования между Автономными сообществами; д) установление механизма сотрудничества между налоговыми администрациями Каталонии и государства; е) обсуждение процента участия Каталонии в территориальном распределении средств структурных европейских фондов.

Перечисленные законодательные принципы в налоговой сфере важны для понимания механизма формирования и функционирования налогового федерализма в Испании. Как отмечает в своем диссертационном исследовании Синицына М.В.: «независимо от того, к какому типу налогового федерализма принадлежит то или иное государство – конкурентного, для которого характерна существенная автономность субъектов, или кооперативного, характеризующегося значительной централизацией налоговых полномочий, – достичь идеально сбалансированного распределения полномочий чрезвычайно сложно, что приводит к фискальным дисбалансам» [435].

К взаимоотношениям между государством и регионами следует отнести «*принцип фискальной взаимной ответственности*» (principio de corresponsabilidad fiscal), введенный Органическим законом 3/1996 о частичном изменении Органического закона о финансировании Автономных сообществ[436] и Законом

[435] Налоговый федерализм в Европейском Союзе: диссертация … канд. юр. наук: 12.00.04 / Синицына Мария Леонидовна – М., 2013. – С. 21.

[436] Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 313, de 28 de diciembre de 1996.

14/1996 о Передаче налоговых платежей[437]. Данный принцип был нацелен на то, чтобы государство как единственный «сборщик налогов», а Автономное сообщество как орган, предоставляющий государственные услуги, рассматривались в качестве двух субъектов, несущих друг перед другом ответственность. Разумеется, это было сделано в целях повышения самостоятельности Автономных сообществ в получении доходов[438]. Нынешняя система финансирования Автономных сообществ еще более расширяет понятие взаимной налоговой ответственности в силу увеличения переданных налоговых платежей от государства Автономным сообществам и увеличения нормативных и административных полномочий в налоговой сфере последних[439].

Принцип автономии и вышеупомянутый *принцип взаимной налоговой ответственности* укрепляются в новой системе посредством увеличения процентов передачи обязательных платежей регионам, а также посредством расширения законодательных полномочий Автономных сообществ, делегирования Автономным сообществам возможностей пересмотра актов регулирования, издаваемых налоговыми администрациями, а также благодаря укреплению сотрудничества между налоговыми органами Автономных сообществ и Государственным Агентством налоговой администрации[440].

Что касается нормативного регулирования местного налогообложения, можно утверждать, что данные полномочия разделены между государством и регионами, в то время как установление местных платежей относится к исключительной компетенции государства.

Местные законодательные собрания в Испании получают основную часть доходов от собственных налоговых и неналоговых платежей и участия в налогах государства и регионов[441]. Муниципальные представительные органы власти

---

[437] Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias // «BOE» № 315, de 31 de diciembre de 1996.
[438] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P.244.
[439] Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local. Op. cit. P.778.
[440] Ibid. P.779.
[441] Конституционный Суд в своем Решении отметил, что принцип достаточности местных органов власти не гарантирует «финансовую экономическую автономию в том смысле, что муниципалитеты располагают

уполномочены самостоятельно принимать решения о необходимости установления налоговых обязательств для реализации одного из важнейших налоговых принципов – *финансовой самостоятельности муниципалитетов*.

В испанской доктрине выделяются два способа гармонизации принципов налоговой автономии местных органов власти, не обладающих нормотворческой компетенцией в налоговой сфере, и принципом верховенства закона: 1) введение государственной властью налогов, оставляя решение об их вступлении в силу и определении некоторых элементов их юридического состава на усмотрение местных органов власти; 2) в отношении налогов, обязательных к установлению, оставить конкретизацию их элементов в рамках, установленных государственным законом. Обычно в законе фиксируются такие элементы состава налога, как налоговая база либо максимальная налоговая ставка. Каждый муниципальный орган сам вправе решать, как воспользоваться своей налоговой автономией. В испанской муниципальной налоговой системе используется обе упомянутые процедуры[442].

Очевидно, что главной предпосылкой для поиска максимально эффективного способа децентрализации полномочий среди органов власти в налоговой сфере должно быть четкое понимание потребностей населения на конкретной территории, для чего весьма востребованным является активное участие в данном процессе региональных и местных органов власти [443].

собственными налоговыми и имущественными средствами, а в том, что они обладают достаточным количеством данных средств» // Sentencia 48/2004, de 25 de marzo de 2004. Cuestiones de inconstitucionalidad 3225/1995, 3226/1995, 268/1998, 3671/1998 y 3730/1998 (acumuladas). Planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña 5/1987, de 4 de abril, de régimen provisional de las competencias de las Diputaciones provinciales, en relación con las Leyes 15/1990, de 9 de julio, de ordenación sanitaria, y 26/1991, de 13 de diciembre, de transferencia de competencias de las Diputaciones provinciales a la Generalidad y a los Consejos comarcales en materia de servicios y asistencia social // «BOE» № 99, del 23 de abril de 2004 г.

[442] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Madrid: Civitas, 2017. P.544.

[443] Tiebout Ch.A. A Pure Theory of Local Expenditures. //The Journal of Political Economy, Vol. 64, №5, 1956. P.11.

§ 3. Порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней в Испании

В подтверждение того, что в трехуровневой налоговой системе Испании государственный уровень требует первоочередного рассмотрения, испанский исследователь Р. Кальво Ортега приводит следующие аргументы: во-первых, государство является носителем центральной законодательной и исполнительной власти, что для подобных политически и фискально– децентрализованных стран, как Испания, чрезвычайно важно; во-вторых, государство осуществляет политическое, экономическое и социальное планирование, несет основную ответственность в области регулирования финансов, что, безусловно, не умаляет и ответственности в данной сфере, региональных и местных органов власти. «Данный процесс осуществляется совместно с Автономными сообществами и местными органами власти. По этой причине им также необходимо иметь собственные источники доходов и располагать собственными налоговыми поступлениями», – подчеркивает Р. Кальво Ортега[444]. Государство также должно гарантировать баланс доходной и расходной части бюджетов и социальную ориентированность бюджетной политики, пропорциональное распределение доходов между региональными и местными бюджетами.

Как отмечалось ранее, Конституция Испании (ст.133) и Общий налоговый закон 2003 г. (ст.4) закрепляют за государством право законодательного учреждения налогов. В силу этого положения в испанской доктрине в период принятия Конституции 1978 г. сложилось понятие так называемых «первичных» и «производных» полномочий в области управления финансов[445]. Первые принадлежат Государству, как носителю национального суверенитета, в то время как у Автономных сообществ и местных органов власти данные полномочия являются «производными».

---

[444] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Op. cit. P. 402.
[445] Sainz de Bujanda F. Lecciones de Derecho Financiero. – Madrid: Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1993. – P. 76-78.

Финансовая независимость, в сущности, означает право на собственные ресурсы и возможность ими распоряжаться[446]. Согласно ст.133.2 Конституции Испании, как Автономные сообщества, так и местные органы власти могут устанавливать и взимать налоги. Однако в отличие от Автономных сообществ местные образования не обладают полнотой налогового нормотворчества: они могут устанавливать налоги или регулировать существенные условия местного налогообложения только в том случае, если это прямо закреплено в законе.

Согласно ст. 149 п.1.14 исключительная компетенция в области государственных финансов принадлежит государству. И хотя данное положение является довольно обширным, из него следует, как и было указано в Решении Конституционного Суда №76 от 14 мая 1992[447], что государство должно в одностороннем порядке регулировать «основные положения кодифицированного права» в области финансов, как, например, положения Общего налогового закона[448] и иных законодательных актов. Именно государство должно обеспечить базовые условия, гарантирующие равенство всех испанцев при исполнении ими своих конституционных обязанностей, как, к примеру, обязанность платить налоги, что было неоднократно подтверждено Конституционным Судом Испании. Следовательно, государство не только компетентно в отношении своих финансовых органов, но и в том, что касается базовых и фундаментальных основ деятельности иных финансовых органов на его территории.

Таким образом, можно заключить, что компетенция Автономных сообществ имеет ограниченный характер: регионы имеют ряд полномочий в финансовой сфере и могут устанавливать собственные налоги, но не могут определять собственные финансовую и налоговую системы[449].

---

[446] Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Op. cit. P.32.

[447] Sentencia 76/1992, de 14 de mayo. Cuestiones de inconstitucionalidad 625/1988, 765/1990 y 766/1990 (acumuladas). Promovidas, respectivamente, por el Juzgado de Instrucción № 11 de Madrid y por el Juzgado de Instrucción № 4 de Alcalá de Henares, en relación, la primera, con el art. 130 de la Ley General Tributaria // «BOE» № 285, de 27 de noviembre de 1992.

[448] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.

[449] García Novoa C. El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios // Revista catalana de dret públic, núm. 46, 2013. – P.112.

Это подтверждает тезис, что Испания, как и, к примеру, Германия, представляет собой пример модель кооперативного или интеграционного, (в отличие от конкурентного налогового)[450], который характеризуется участием всех уровней власти в разделении налоговых полномочий и совместном распределении доходов между ними. С другой стороны, признаком данного типа федерализма также является невысокая степень автономности субъектов и значительное участие государства в управлении региональными финансами[451].

Полномочия по законодательному и административному регулированию, отмене, взиманию и контролю обязательных платежей, поступления от которых пополняют бюджет Автономных сообществ, как и пересмотр нормативно-правовых актов, регулирующих данные налоги, принадлежит государству. Поэтому именно государство определяет законодательные полномочия, которые могут на себя взять Автономные сообщества в отношении каждого из полностью или частично переданных обязательных платежей.

Государство обладает также следующими полномочиями по регулированию финансовой системы Автономных сообществ общего режима:

- Посредством Органического закона оно может вносить изменения в систему пополнения бюджетов Автономных сообществ; устанавливать правила разрешения возможных конфликтов; определять различные формы финансового сотрудничества с Автономными сообществами. Примером может служить принятый Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г.[452].

---

[450] Colino C., Kölling, M. Parallel lives: Unsolved Problems and Reform initiatives in Spanish and German Fiscal Federalism. – P.254. – http://www.academia.edu/

[451] По мнению европейских специалистов, Испания представляет собой страну с высокой степенью самоуправления входящих в нее регионов, в какой-то степени даже более высокой, чем в некоторых федеральных или децентрализованных государствах. Несмотря на это Испания не может похвастаться высоким уровнем разделения государственного управления. Автономные сообщества ограничены в возможностях влияния на национальное правительство. // См. Assembly of European Regions. Study on the state of Regionalism in Europe // Country Report on Spain, 2004 // http://www.aer.eu/fileadmin/user_upload/Commissions/InstitutionalAffairs/EventsAndMeetings/2014/Atelier_Montpellier/2015/Spain.pdf

[452] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

Принятие Органического закона 1980 г. было особенно важно, так как он закрепил основные принципы функционирования финансовой системы государства: достаточность, автономия, невмешательство в процесс распределения ресурсов и регулирование национальной экономики, координация решений органов власти Автономных сообществ с Министерством финансов.

- Для целей достижения общегосударственных задач, государство может принимать законы по гармонизации норм, принимаемых Автономными сообществами в финансовой сфере, что должно быть одобрено обеими палатами парламента абсолютным большинством голосов. Если имеются иные способы разрешения спорной ситуации между центральными органами власти и регионами, нежели внесение изменения их нормативных положений, то государственные органы власти обязаны ими воспользоваться.

- Финансово-бюджетный контроль за деятельностью Автономных сообществ осуществляется Счетной палатой. С другой стороны, правительство должно предупреждать Автономное сообщество о возможных рисках и негативных последствиях несоответствия требованиям бюджетной дисциплины, ставя также в известность о таких случаях Государственный совет по налоговой и финансовой политике[453].

- Государство планирует общегосударственную экономическую деятельность и реализует ее на основании закона. По остальным менее значимым вопросам, государство должно лишь устанавливать основные регулирующие параметры и осуществлять функции координатора[454].

Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г. закрепляет за регионами как налоговые, так и неналоговые виды бюджетных поступлений. Что касается полномочий в налоговой сфере Автономных сообществ, то согласно ст.2.6 и 9 упомянутого Закона, их ограничением выступают существование в той или иной сфере государственных и местных

[453] [Электронный ресурс] // URL: http://www.minhafp.gob.es (дата обращения: 10.10.2017 г.).
[454] Queralt M., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Op. cit. P.102.

налоговых платежей. Ограниченность компетенций Автономных сообществ связана с тем, что правовое регулирование большей части объектов налогообложения входит в компетенцию государства. Несмотря на данные ограничения, Автономные сообщества в рамках своих полномочий обладают компетенцией в получении доходов от собственных налоговых платежей и требования их уплаты.

Доходную часть бюджетов Автономных сообществ составляют:

а) частично или полностью переданные налоговые платежи. С 2002 г. полномочия в отношении данного источника доходов постепенно расширяются. Так, в отношении подоходного налога Автономные сообщества могут регулировать тарифы и некоторые вычеты; в отношении налога на имущество – необлагаемый налогом минимум, тарифы, вычеты и льготы; по налогу на наследование и дарение – вычеты, тарифы, льготы и некоторые вопросы, затрагивающие регулирование и отмену; в отношении налога на передачу имущества и правового оформление документов – определенные ставки налогообложения, вычеты, льготы и некоторые вопросы, затрагивающие регулирование и отмену; в отношении налога на игорный бизнес могут регулироваться практически все существенные элементы юридического состава налога: освобождения и льготы, налоговая база, налоговые ставки, порядок взимания и контроля за сбором;

б) государственное финансирование путем создания специализированных фондов или иных законодательно установленных механизмов[455];

в) бюджетные ассигнования, трансферты из Межтерриториального компенсационного фонда;

[455] Участие в доходах государства через систему Фонда достаточности, о котором договаривается центральное правительство и конкретное Автономное сообщество. Данные ресурсы покрывают разницу между расходами Автономных сообществ и полученными ими доходами от налогов. К тому же для обеспечения предоставления минимальных государственных услуг (в области образования и здравоохранения) Автономным сообществам предоставляются ассигнования из государственного бюджета; в случае повторения ситуации с нехваткой ресурсов через определенное время требуется осуществление пересчета трансфертов из Фонда достаточности.

Ст.2 Общего налогового закона от 2003 г. (в редакции 2015 г.) закрепляет, что основная цель обязательных платежей – получение необходимых доходов для несения общественных расходов, которые также могут служить инструментом общей экономической политики и способствовать реализации принципов и целей, закрепленных в Конституции. В то же время Конституционный Суд в своем Решении от 26 марта 1987 г.[456] указал, что Автономные сообщества могут устанавливать налоги, имеющие главным образом экстрафискальный или регулирующий характер (например, экологические налоги). Целью данных обязательных платежей является не столько создание дополнительного источника финансирования региональных бюджетов, сколько попытка разубедить потенциальных налогоплательщиков совершать определенные негативные для общества действия или, наоборот, поощрять тех, кто старается минимизировать поведение, облагаемое налогом[457].

Автономные сообщества широко воспользовались своими полномочиями по созданию и регулированию собственных налогов (см. Приложение 2 наст. работы). Последним в этом отношении Автономным сообществом было Автономное сообщество Кастилья-и-Леон, когда, последовав за другими регионами, ввело в 2012 г. собственные обязательные платежи. В то же время следует отметить, что общая доходность от данных налогов значительно ниже, чем от переданных или разделенных с государством[458].

До 31 декабря 1996 г. общий режим «переданных налогов» от государства Автономным сообществам во исполнение ст.157 Конституции и в соответствии с требованиями Органического закона о финансировании Автономных сообществ

---

[456] Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo // «BOE» № 89, de 14 de abril de 1987.

[457] Delgado Rivero, F.J., Fernández Llera, R. Impuestos para todos los públicos. Madrid: Pirámide, 2013. P.169.

[458] Собственное налогообложение Автономных сообществ приносит 1,5% от общего количества налоговых доходов и меньше 0,64% неналоговых доходов. А если исключить из данного подсчета налог на топливо, производные от нефти на Канарских о-вах, имеющие в общем достаточно большой вес, то цифры будут значительно ниже. Согласно «Панораме налогообложения Автономных сообществ и форальных территорий 2015 г.» (Panorama de fiscalidad autonómica), разработанной Общим советом экономистов-налоговых консультантов Испании (REAF), взимание собственных налоговых платежей Автономных сообществ составило 2,4% от налоговых доходов регионов, что составило 2 085 млн евро. [Электронный ресурс] // URL: http://reaf-regaf.economistas.es/ (дата обращения 28.02.1987 г.).

от 1980 г.[459] характеризовался следующим: а) данные обязательные платежи формировались как государственные, их установление и регулирование принадлежало государству; б) среди налогов, которые могли подлежать цессии, полностью или частично (в зависимости от объекта налогообложения) могли быть лишь: налог на имущество, на наследование и дарение, на передачу имущества и правовое оформление документов, общее налогообложение розничных продаж, специальные налоги на потребление и налоги на азартные игры; в) государство не только было уполномочено устанавливать и регулировать налог, но и обладало полномочиями по регулированию, отмене, взиманию, контролю и проверке собранных налогов.

Некоторые из упомянутых характеристик, выделенных профессором Х.И. Рубио де Уркия[460], были существенно изменены после вступления в силу Органического Закона по частичному изменению Органического Закона о финансировании Автономных сообществ от 27 декабря 1996 г.[461] и Закона 1996 г. о передаче налоговых платежей от Государства Автономным сообществам от 30 декабря 1996 г.[462]

В новой модели финансирования автономий был взят курс на соответствие «принципу солидарной налоговой ответственности и территориальной подчиненности», согласно которому Автономные сообщества должны были возложить на себя долю ответственности по финансированию собственных бюджетных расходов. Это повлекло увеличение числа переданных обязательных платежей на региональный уровень (НДС, специальные налоги).

Рассматривая хронологический порядок установления собственных налогов Автономными сообществами, следует начать с введения налогов в отношении

---

[459] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.
[460] Rubio de Urquía J.I. Nuevo régimen de Cesión de Tributos. Estudios financieros // Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. – Nº 169. 1997. – P. 3-24.
[461] Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas // « BOE» № 313, de 28 de diciembre de 1996.
[462] Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias //«BOE» № 315, de 31 de diciembre de 1996.

азартных игр. Затем стали устанавливаться налоги на недоиспользованные земельные участки, целью которых было побудить производственное использование городских земель и угодий (оптимальное использование поощрялось налогообложением по нулевой ставке). Третья волна собственного налогообложения Автономных сообществ охватила налоги на пользование водой, тарифы которых были обычно разделены в зависимости от ее целей (для домашнего /промышленного использования). Четвертой и довольно успешной в последнее время областью налогообложения явились экологические налоги (речь идет о налогообложении атмосферного загрязнения, выбросов в море либо реки, скапливаемый мусор в водосливах, продажа пластиковых пакетов).

Некоторыми Автономными сообществами был введен ряд собственных налогов, как, к примеру, налоги на большие коммерческие объекты, на туристическую инфраструктуру, на депозиты кредитных организаций и др. Тенденция введения данных налогов среди Автономных сообществ постоянно расширяется[463].

Введение некоторыми регионами налогов на большие коммерческие площади, в силу того экологического урона, который они причиняют местности вследствие большого скопления транспортных средств на данных территориях, было впервые осуществлено в Автономном сообществе Наварра в 2001 г. Сначала данное решение было опротестовано в Конституционном Суде, но затем последний, после зятяжного периода рассмотрения дела (более 10 лет), разрешил установление данного налога[464]. Аналогичные затянувшиеся решения Конституционный Суд вынес в отношении собственных налогов на большие

[463] Delgado Rivero, F.J., Fernández Llera, R. Impuestos para todos los públicos. Op. cit. P.173.

[464] Sentencia 208/2012, de 14 de noviembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1336-2002. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas; competencias tributarias de la Comunidad Foral de Navarra: impuesto autonómico cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas // «BOE» № 299, de 13 de diciembre de 2012. В решении было закреплено, что «исторические права» *форальных* территорий не должны противоречить Конституции и Органическому закону о финансировании автономных сообществ в том, что касается собственных налоговых платежей Автономных сообществ.

коммерческие объекты Автономных сообществ Каталония и Астурия[465]. Причину изменения позиции Суда исследователи видят в более «щедром» режиме по отношению к пополнениям собственных бюджетов регионов за счет налоговых источников после реформы Органического закона о финансировании Автономных сообществ в 2009 г.[466], способствовавшей разрешению судебных тяжб, которые традиционно сопровождали данную сферу налогообложения. Взимание данного налога было направлено на расширение розничных продаж и установление программ по защите окружающей среды.

В большинстве случаев организации, в обязанности которых входит благоустройство территорий, либо занимающихся пожаротушением, освобождаются от уплаты налога на водоснабжение. Некоторые Автономные сообщества освободили от уплаты данного налога жилые дома, так как вода считается «базовым товаром потребления», в то время как в других Автономных сообществах стала применяться прогрессивная шкала налогообложения при использовании воды в целях более бережного отношения к воде среди населения. Некоторые Автономные сообщества посчитали необходимым облагать налогом недоиспользованные земли.

Каталония с 1997 г. взимает налог, направленный на защиту гражданского населения, т.е. налог, который должны платить с тех объектов, которые могут представлять потенциальную угрозу населению и должны быть обеспечены соответствующими планами гражданской защиты, как, например, аэропорты или электростанции. Каталония также учредила в 2012 г. налог на проживание в

---

[465] Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1772-2001. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico con finalidad extrafiscal y cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas // «BOE» №159, de 4 de julio de 2012; Sentencia 197/2012, de 6 de noviembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1819-2003. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales.// «BOE» №286, de 28 de noviembre de 2012. Конституционный Суд постановил в данных решениях, что совпадений в объектах налогообложения таких налогов, как налог на экономическую деятельность и налог на недвижимость, взимаемых на муниципальном уровне, нет, учитывая, что совпадение объектов налогообложения региональных и муниципальных налогов запрещено ст.6.3 Органического закона о финансировании автономных сообществ 1980 г.

[466] Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

туристических местах, перенимая опыт других Автономных сообществ, которые взимали «экосборы», что в свое время было признано неконституционным[467].

На исторических *форальных* территориях – Стране Басков и Наварре, где вводятся налоги, отличающиеся от тех, что взимаются на территории Автономных сообществ общего режима, также взимается налог на воду и на очистку сточных вод[468]. Эстремадура остается единственным Автономным сообществом, облагающим налогом охотничьи угодья в зависимости от вида охоты и от площади территории, где она осуществляется[469].

Интерес представляет такой налог, как налог на депозиты кредитных организаций. Речь идет об обязательном платеже, который взимают банки, в зависимости от общего объема осуществляемых вкладов на территории Автономных сообществ. Льготы применяются к тем организациям, чьи центральные офисы находятся на территории региона, где взимается налог. Так, в отношении налога на депозиты кредитных организаций Автономного сообщества Эстремадура, Конституционный Суд в Решении от 14 ноября 2012 г.[470] признал его силу, заявив, что он «не перекликается» ни с государственным НДС, ни местным налогом на экономическую деятельность, а также не нарушает принцип территориальности обязательных платежей. В силу данного решения другие Автономные сообщества, такие, как Андалусия, Канарские острова, а чуть позже Каталония и Астурия также решили установить данный налог в пределах своих юрисдикций. На это центральное правительство отреагировало отрицательно, и решило ввести практически идентичный налог на всей национальной территории, что вызвало коллизию в налогообложении. Судебные споры по данному вопросу

[467] Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1894-2002 .Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, reguladora del impuesto sobre depósitos de lasentidades de crédito // BOE № 196 del 28 de noviembre de 2012.
[468] Delgado Rivero F.J. Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. Op. cit. P.180-181.
[469] Ibid. – P. 174-176.
[470] Sentencia 132/2017, de 14 de noviembre de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3277-2017. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea en el Congreso de los Diputados respecto de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 2/2017, de 24 de marzo, de segunda modificación de la Ley 3/2004, de 23 de noviembre, de montes y ordenación forestal. Principio de protección ambiental, competencias sobre montes y aprovechamientos forestales: constitucionalidad de la norma legal autonómica que, de acuerdo con la legislación básica en la materia, suprime el carácter obligatorio de la acotación del pastoreo en los terrenos afectados por un incendio forestal //«BOE» № 299, de 13 de diciembre de 2012.

стали интенсифицироваться (как со стороны государства, так и со стороны Автономных сообществ)[471]. В ожидании Решения Конституционного Суда по данному вопросу, Ф.Х. Дельгадо Ривера писал «разрешение данного спора, которое предполагается в более далеком будущем, свидетельствует о существующей в Испании низкой институциональной благонадежности в такой чувствительной сфере, как налоги»[472].

В 2015 г. Конституционный Суд вынес решение по иску Автономного сообщества Каталония в отношении введенного налога на кредитные операции со стороны государства и постановил[473], что в соответствии со ст.133.1 и 157.3 Конституции государство может не только регулировать собственные обязательные платежи, но и определять «общие рамки всей налоговой системы и разграничение финансовых полномочий Автономных сообществ и государства». Таким образом, Конституционный Суд в своем решении подтвердил возможность государства создавать подобный налог, ссылаясь на нормы Органического закона о финансировании Автономных сообществ, («отдающего предпочтение» установлению данного налога на государственном уровне), а также ст.149.1.14а, в соответствии с которой государство вправе ограничивать компетенцию Автономных сообществ в установлении новых налоговых платежей, если основной целью государства является координация и гармонизация государственной налоговой системы с налоговыми системами Автономных сообществ». Суд отверг претензии Каталонии в отношении того, что тем самым нарушается принцип региональной финансовой автономии, постановив, что создание нового налога возможно на государственном уровне, в силу заявленной цели – гармонизация данной сферы налогообложения.

---

[471] Следует учитывать, что согласно закону, регулирующему депозиты кредитных организаций, изначальная ставка равнялась нулю, что доказывает исключительно политическую коннотацию введения данного налога.

[472] Delgado Rivero F.J. Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. Op. cit. P. 180-181.

[473] Sentencia 26/2015, de 19 de febrero de 2015. Recurso de inconstitucionalidad 1808-2013. Interpuesto por el Parlamento de Cataluña en relación con el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica // «BOE» № 312, de 28 de diciembre de 2012.

Показательным представляется тот факт, что после выборов в Автономном сообществе Каталония 25 ноября 2012 г. рамочный документ достигнутого соглашения Каталонии с государством включал создание таких новых собственных региональных налогов, как налог на банковские депозиты, выбросы загрязняющих газов, производство ядерных отходов, транспортировку товаров наземным транспортом, прохладительные напитки с избыточной концентрацией сахара, на пустующие жилища. Все это свидетельствует о том, насколько подвижна и изменчива система собственных налогов Автономных сообществ[474] в зависимости от политической конъюнктуры в государстве.

Активное обсуждение в Испании вызвало введение каталонскими властями налога на напитки и другие продукты с высоким содержанием сахара[475]. Несмотря на то что данный налог, по заявлениям каталонских властей, имел целью сдерживания населения от чрезмерного потребления сахара и сокращения его использования в соответствии с рекомендациями ВОЗ, эксперты предполагают, что истинной целью установления налога явилось стремление каталонскими властями предварить введение подобного налога на общегосударственном уровне (его изначально планирующееся принятие государством было отложено по политическим причинам). Дело в том, что Автономному сообществу, которому приходится отказываться от учрежденного налога на своей территории, положена компенсация со стороны государства. О введении подобного налога на своей территории задумываются на Канарских островах, в то время как против него выступают в Автономном сообществе Кастилья-и-Леон, специализрующимя на производстве сахара (и опасающемся, что в силу принятия новых мер местные производители будут стараться закупать данный продукт на более дешевых рынках, в частности в Латинской Америке) и Мадриде, где по политическим

[474] Delgado Rivero F.J. Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. Op. cit. P. 184-185.
[475] 8 евроцентов за литр напитка, содержащего от 5-8 гр. сахара на литр и 12 евроцентов в случае более высоких показателей.

причинам правящая партия регионального парламента не желает вводить новые налоги, ссылаясь на обязательства перед избирателями.

Среди налогов, которые, по всей видимости, в перспективе займут важное место в качестве источников доходов региональных бюджетов – экологические. В начале февраля 2017 г. Европейская комиссия отрицательно охарактеризовала то, что многие из подобных обязательных платежей в Испании «принимаются и применяются на региональном или даже на местном уровне, при высоком разбросе нормативных положений и подходов к их регулированию и взиманию»[476]. По мнению С.Лаго Пеньяса, в рамках экологического налогообложения было бы целесообразным, чтобы «свободное установление на каждой территории экологических налогов основывалась на совместно разработанном государственными и региональными налоговыми администрациями перечне объектов, которые могли бы подлежать налогообложению. Это позволило бы избежать ситуаций с юридической неуверенностью по установлению регионами собственных налогов, а также способствовало бы поиску формул совместного регулирования данной сферы налогообложения»[477].

Согласно ст.10.1 и ст.11 Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г.[478], закрепляющих возможность цессии государственных налогов, Автономным сообществам могут быть переданы: подоходный налог (частично, максимальный лимит передачи – 50%); налог на личное состояние; налог на наследование и дарение; налог на имущественные передачи и правовое оформление документов; НДС (частично, максимальный лимит – 50% от его собираемости), специальные налоги на производство (частично: лимит 58%, за исключением налога на электричество и на

[476] [Электронный ресурс] // URL: http://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/factsheet_es_en.pdf (дата обращения: 10.10.2017 г.).
[477] Lago Peñas S., Vaquero García A. Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada // Fundación Impuestos y Competitividad. – Madrid, 2016. – P. 76.
[478] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) // «BOE» № 236, del 1 de octubre de 1980.

углеводороды); налог на электричество; специальный налог на определенные транспортные средства. Для передачи налога необходимо выполнение двух условий: закрепление данного налога в Статуте автономии соответствующего региона и определение его общей структуры на основании принятия еще одного общегосударственного закона[479], в соответствии с положениями Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г. (ст.10.2)[480]. В 3-м переходном положении Закона устанавливается гарантия финансирования расходов на переданные полномочия, а также полномочия Совета по налоговой и финансовой политике для изучения, выработки и контроля используемых методов для подсчета требуемого субсидирования[481].

В этом отношении представляет интерес вынесенное Решение Конституционного Суда Испании от 10 апреля 2003 г.[482], в котором говорится, что Автономное сообщество Канарские о-ва некомпетентно в регулировании специального налога на определенные виды транспорта на своей территории: он не может рассматриваться ни в качестве налога, подпадающего под Особый экономический и налоговый режим Канарских о-вов, ни в качестве переданного обязательного платежа. Суд постановил, что «недостаточно при предоставлении Автономному сообществу возможности получать доход от сбора определенного налога характеризовать его в качестве окончательно «переданного», если при этом не выполняются в совокупности два требования: прямовыраженное закрепление данного положения в Статуте автономии и существование специального закона, подтверждающего цессию[483].

---

[479] В соответствии со ст.10 Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г.

[480] Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Op. cit. P.253.

[481] Blasco Gutiérrez Ana B. El coste de los servicios transferidos en la financiación de las Comunidades Autónomas // La financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. Compilado y revisado por Romano Velasco J. Universidad de Valladolid, 1995. P.16.

[482] Sentencia 72/2003, de 10 de abril de 2003. Recursos de inconstitucionalidad 2516/94 y37/95, y conflicto positivo de competencia 2517/94 (acumulados). Promovidos por el Gobierno de Canarias contra diversas disposiciones de los Reales Decretos-leyes 4/1994, de 8 de abril, y 10/1994, de 30 de septiembre, de incentivos fiscales para la renovación del parque e vehículos de turismo //« BOE» № 244, de 12 de octubre de 1994.

[483] В этом же решении Конституционный Суд постановил, что государство является единственным «правообладателем» переданного обязательного платежа, в силу чего даже после передачи или уступки его регулирования Автономному сообществу государство в любом случае сохраняет свое право в отношении данного

К примеру, в ст.86.1 Статута автономии региона Кастилья-и-Леон в отношении всех переданных государственных налоговых платежей говорится: «1. Законодательные полномочия и компетенция по регулированию, отмене, взиманию и контролю за сбором налогов, переданных Автономному сообществу Кастилья-и-Леон, как и пересмотр изданных актов в отношении данных налогов, будут осуществляться в соответствии с положениями, установленными в Органическом законе[484], предусмотренном ст.157.3 Конституции с учетом принципа сотрудничества, которое может устанавливаться с государственной администрацией в соответствии с законом, закрепляющим масштаб и условия цессии»[485].

Относительно надбавок к государственным обязательным платежам[486], следует отметить, что в соответствии с законодательством Автономные сообщества могут их устанавливать в отношении переданных налогов (налог на личное состояние, налог на недвижимость и налог на передачу имущества и правовое оформление документов)[487] либо государственных непереданных налогов, которые облагают доход, либо имущество физических лиц, проживающихся/расположенных на территории данного Автономного сообщества[488]. Дополнительные обременения регионов на государственные налоги не могут уменьшать доходность от них в государственную казну и не могут менять природу или структуру данных налогов (ст.12 Органического закона о финансировании Автономных сообществ).

Установление и регулирование данных обременений относится к компетенции Автономных сообществ[489], но рассмотрение спорных вопросов

налога. Согласно ст.89 Общего налогового закона в отношении переданных налогов, государству вверено судебное рассмотрение споров, а также консультирование по данным вопросам.

[484] Ley 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión // «BOE» № 173, de 17 de julio de 2010.

[485] Chamorro y Zarza J.A. Derecho tributario. Parte General. Salamanca: Ratio Legis, 2014. P. 47.

[486] Дополнительное обременение устанавливается на уже существующий объект налогообложения, к которому добавляется определенная налоговая нагрузка, либо дополнительная сумма, которую следует уплатить.

[487] За исключением специальных налогов на углеводороды.

[488] Portillo Navarro, M.J. Manual de Fiscalidad: Teoría y Práctica. Madrid: Tecnos, 2010. P .65.

[489] В целом, у испанских Автономных сообществ достаточно свободы для установления надбавок к налогам государства, и они могли бы служить важным источником пополнения регионального бюджета, но данный

осуществляется на государственном уровне. В равной степени это относится к компетенции судов по экономическим вопросам[490].

Регионам могут быть переданы полномочия, находящиеся в ведении государственных финансовых и налоговых органов. В таком случае они действуют в качестве уполномоченных со стороны государства субъектов по взиманию государственных налогов. После последнего реформирования Органического закона о финансировании Автономных сообществ[491] полномочия последних были расширены в части регулирования определенных аспектов переданных налогов. В частности, полномочия по осуществлению надзорной функции, но с обязательным условием сотрудничества с государственной администрацией.

В своем последнем итоговом докладе Комиссия экспертов по пересмотру модели финансирования Автономных сообществ 2017 г.[492], созданная правительством Испании с целью урегулирования противоречий в фискальной сфере и реформирования испанской налоговой системы и ее оптимизации[493], выступила с рядом предложений в отношении переданных на региональный уровень обязательных платежей, а именно: а) гармонизировать налогооблагаемую

налоговый инструмент не стал пользоваться популярностью в регионах Испании. Интересен случай, где данный способ пополнения региональных бюджетов потерпел фиаско. В январе 1984 г. правительство Сообщества Мадрид решило принять закон, устанавливающий 3%-ю надбавку к подоходному налогу, что привело к массовым протестам в отношении данной меры, носящей «конфискационный характер». Тогда мадридское правительство отменило данный закон, однако впоследствии Конституционный Суд вынес Решение № 150 от 4 октября 1990 г. (в котором отмечалось, что данная надбавка законна. После этого случая надбавки к государственным налогам практически больше не применялись, за исключением государственных сборов на азартные игры // Sentencia del T.C.150/1990. Ley de la Asamblea de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre. Constitucionalidad. Recargo autonómico sobre impuestos estatales // «BOE» № 266, de 06 de octubre de 1990.

[490] Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local. Op. cit. P. 786

[491] Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

[492] Комиссия экспертов была создана по поручению Конференции президентов Автономных сообществ от 17 января 2017 г. Возглавил Комиссию известный испанский специалист в области налогового права профессор М. Гонсалес Санчес. По завершении работы 26 июля 2017 г. был опубликован итоговый доклад Комиссии, включавший предложения для внесения изменений в налоговое законодательство с целью его совершенствования. [Электронный ресурс] //
URL: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf (дата обращения 12.12.2017 г.).

[493] [Электронный ресурс] //
URL: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf (дата обращения 12.12.2017 г.).
http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf) (дата обращения 12.12.2017 г.).

базу и необлагаемый налогом минимум полностью или частично переданных налогов, ограничивая законодательные полномочия регионов определением размеров налоговых ставок или налоговых льгот; б) актуализировать нормативные положения, касающиеся налогов с имущества, устанавливая, помимо прочего, максимальные и минимальные ставки; в) создать единообразный механизм правил по оценке активов таким образом, чтобы установленные критерии, в частности, касающиеся недвижимости, были одинаковыми для разных видов налогов; г) предоставить Автономным сообществам возможность устанавливать региональные ставки НДС и специальных налогов, которые должны регулироваться отдельно от государственных ставок; д) разделять в отчетных налоговых документах и декларациях государственные и региональные ставки совместно регулируемых налогов для обеспечения большей транспарентности сложившейся системы налогообложения.

В представленном докладе также содержится предложение сохранить систему разделенных ставок подоходного налога между государством и регионами[494]. Рекомендовано предоставить Автономным сообществам полномочия по законодательному регулированию переданной им части НДС и специальных налогов совместно с государством, что предоставит регионам дополнительные бюджетные ресурсы, а совместное регулирование позволит гармонизировать существующие налоговые ставки.

Представляется полезной еще одна рекомендация Комиссии экспертов: для сокращения количества споров в сфере регулирования собственных налоговых платежей Автономным сообществам предлагается установить механизм предварительного обсуждения по их введению с центральными властями.

Что касается экологических налогов, то с целью избежания возможных коллизий между региональным налогообложением и государственными налогами, рекомендовано принятие рамочного закона, регулирующего элементы юридического состава налога и определяющего полномочия в зависимости от

[494] В зависимости от Автономного сообщества конечная ставка будет варьироваться от 43,5 до 48%

объекта налогообложения. Предложено сохранить налог на личное состояние[495], где государство должно регулировать единообразную налоговую базу и необлагаемый доходом минимум на всей территории, а полномочия Автономных сообществ ограничились бы установлением ставок налогов и льгот, связанных с личными или семейными обстоятельствами налогоплательщика.

Возникновение конфликтов при разграничении компетенций между Центром и регионами – неизбежно. В Испании в качестве административной инстанции, занимающейся разрешением налоговых споров Органический закон о финансировании Автономных сообществ в ст.23 закрепил создание специальной Арбитражной комиссии (*Junta Arbitraria*), чьи «полномочия направлены на разрешение конфликтов, которые могут возникать по вопросам разграничения компетенций в финансовой сфере или в области разграничения предметов ведения между органами центральной власти и Автономных сообществ по поводу регулирования, контроля, взимания налогов как следствие территориального применения норм и соглашений о передачи государством налогов Автономным сообществам».

Ст.155 Конституции закрепляет механизмы оказания давления на Автономные сообщества в случае невыполнения ими своих конституционных или законодательных обязательств либо если Автономные сообщества своими действиями наносят существенный ущерб общегосударственным интересам. В данном случае правительство уведомляет об этом председателя правительства Автономного сообщества, в случае неполучения ответа, с согласия абсолютного большинства Сената принимает необходимые меры для выполнения регионом указанных обязательств в принудительном порядке.

Нередко возникают споры между органами государственной и региональными властями в отношении территориальной принадлежности налогов и возможного «совпадения» регулируемых объектов налогообложения.

---

[495] Не существует практически ни в одном государстве ЕС.

Показательным представляются в этом отношении Решение № 37 от 26 марта 1987 г. Конституционного Суда Испании[496], в котором Суд разграничил такие понятия как налогооблагаемая материя или (*materia imponible*) и объект налогообложения (*hecho imponible*). Согласно испанскому юристу, Ф. Дельгадо Ривера, «если первая категория является скорее экономической и означает любой источник богатства, дохода или другой элемент экономической деятельности, который законодатель решает охватить посредством налогообложения, то объект налогообложения – это правовая концепция, с которой закон в каждом случае связывает возникновение налогового обязательства и по которому установлен определенный обязательный платеж». Таким образом, согласно Решению Конституционного Суда, возможно совпадение государственных и региональных налогов в отношении одной и той же «налогооблагаемой материи», что, в свою очередь, недопустимо в отношении одно и того же объекта налогообложения. Данное решение Суда предоставило Автономным сообществам определенное «поле для маневра» при введении собственных налогов, которое на практике все же оказался достаточно ограниченным. Причиной тому было то, что государство слишком «ревностно» стало относиться к «покушениям на свое налоговое пространство», прибегая систематически к подаче в суд исков о некомпетентности Автономных сообществ в введении того или иного налога[497]. По мнению профессора Р. Кальво Ортега, разрешаться ситуация о «двойном налогообложении» может посредством охвата более широкого вида налога (государственным) меньшего по уровню (региональных)»[498].

Что касается двойного налогообложения региональных и местных налогов, то изначально Автономным сообществам позволялось устанавливать налоги в отношении налоговой «материи», закрепленной за местными органами власти, если для этого было явно выраженное закрепление в местных нормативно-

[496] Sentencia №37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad número 685/1984// «BOE» № 89, de 14 de abril de 1987.
[497] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Navarra: Thomson Reuters, 2014. P.334.
[498] Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. Ibid. P.334.

правовых актах, а также если Автономными сообществами были предусмотрены соответствующие меры компенсации в пользу местных органов власти в случае бюджетных потерь последними[499].

Органический закон №3 от 2009 г. об изменении Органического закона о финансировании Автономных сообществ[500], целью принятия которого было расширение налоговой автономии регионов и сокращения налоговых споров в этой сфере, закрепил за регионами возможность подвергать налогообложению определенные «материи», закрепленные за местными органами, запрещая лишь обложение налогом одного и того же объекта[501].

В силу многочисленных судебных споров, возникающих при разграничении компетенций в налоговой сфере в Испании, юристы в своем большинстве сходятся во мнении относительно нехватки в Испании механизмов политико-институциональной координации, которые позволили бы запустить процесс обсуждения новой модели регионального финансирования и ее последующего развития[502]. Возможно, активное участие в данном процессе верхней палаты парламента (Сената), остро критикуемого испанским обществом за фактическое копирование полномочий нижней палаты, могло бы содействовать в решении

---

[499] Речь идет, по словам испанского юриста, о так называемой «частичной фискальной интеграции». Это означало фактически запрет Автономным сообществам «покушаться» на местные обязательные платежи: региональные органы власти не были готовы брать на себя местные налогооблагаемые «материи» и одновременно выплачивать компенсацию местным органам власти, учитывая, что регулирование любой сферы уже само по себе является достаточно затратным.

[500] Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.

[501] Часто встречающимся примером подобной «двойственности налогообложения» являются налог на недвижимость и налог на экономическую деятельность, традиционно являющимися чрезвычайно важными для муниципального уровня власти. Так, к примеру, в решении № 289 от 30 ноября 2000 г. Конституционный Суд признал незаконным налог Автономного сообщества Балеарских о-вов о постройках, которые оказывают воздействие на состояние окружающей среды, т.н. «экосбор», именно в силу его двойственного характера: налог, который подразумевался как взимаемый за осуществление наносящих урон экологии работ, на самом деле облагал налогом имущество, находящееся в собственности и его использование, что влияло на состояние окружающей среды. В Решении было сказано, что в данном случае налог пересекается с налогом на недвижимость. Трое судей выразили особое внимание в Решении, заявляя, что в данных налогах налогооблагаемая «материя», а также налогооблагаемая база отличаются. Данный пример демонстрирует всю сложность разграничения понятий «материя» и «объект» налогообложения // Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de inconstitucionalidad 838/92. Promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente // «BOE» № 4, de 4 de enero de 2001.

[502] N.Bosch. Cuestiones pendientes para el futuro Institu d'Economia de Barcelona // La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Perspectivas internacionales, Madrid: Fundación Manuel Giménez Abad. 2010. – P.18.

столь актуальных в Испании проблем[503], как оптимизация политико-территориального устройства государства, системы его финансирования, а также более четкого закрепления основных вопросов налогового федерализма. Испанскими специалистами отмечается насущная необходимость создания эффективной площадки, где Автономные сообщества могли бы напрямую участвовать в принятии решений, касающихся их полномочий в налоговой сфере (на примере Сената в Германии). Как отмечает специалист испанской налоговой системы Н.Бош, «кроме Совета по налоговой и финансовой политике, в Испании более нет органов, которые бы имели достаточный вес для того, чтобы примирить государственно-территориальные интересы в налоговой сфере»[504].

Среди специальных законодательных актов, регулирующих местное налогообложение Испании, следует выделить Закон № 39 от 28 декабря 1988 г.[505] «О регулировании финансов, находящихся в ведении местных органов власти». Хотя данный нормативно-правовой акт не является достаточно детализированным, он закрепляет структуру местных платежей. Впоследствии каждый муниципальный орган вправе принимать налоговые ордонансы, в которых устанавливаются налоговые ставки и коэффициенты (в пределах, установленных государственными нормами), и в которых закрепляются сборы за предоставление определенных услуг, обозначается применение различных льгот[506].

В статье 2 Закона закреплены следующие виды доходов местных органов власти[507]: доходы от собственного имущества и иные доходы частноправового

---

[503] Даже бывший председатель Сената Испании Х.Лаборда крайне негативно отзывался о верхней палате испанского Парламента, назвав его «худшей креатурой, ссозданной в 1978 г.» // Laborda J.J. La criatura peor diseñada de 1978 // http: politica.elpais.com/politica/2011/11/11/actualidad/1321045100_010379.html (дата обращения: 11.11s.2017)

[504] MadièsT., Lago Peñas S. Decentralización, federalismo fiscal y redistribución internterritrial en España: una panorámica // Docmunto de traballo, №19, 2001.

[505] Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 313, de 30 de diciembre de 1988 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Vigente hasta el 15 de Julio de 2015).

[506] Delgado Rivero F.J. Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. Op. cit. P.187-188.

[507] Испания в административном отношении разделена на 50 провинций, которые, в свою очередь, состоят из муниципалитетов. В Испании местная власть характеризуется разнообразием муниципалитетов в силу их размера, экономической деятельности, географического расположения. Среди регионов, которые имеет наибольшее число

характера; собственные обязательные платежи, разделенные на сборы, специальные сборы (взносы)[508], налоги и надбавки к налогам Автономных сообществ; участие в налоговых платежах государства и Автономных сообществ; субсидии; доходы, полученные в счет взимания государственных пошлин; взимание штрафов; доходы от кредитных операций; другие сборы за использование общественных служб[509].

Хотя в качестве источников доходов местных бюджетов сборы и специальные сборы (взносы) играют гораздо большую роль, чем на государственном или региональном уровнях, все же налоги являются основными источниками бюджетов муниципальной системы. На собственные местные налоги приходится более 50% от общего дохода муниципалитетов. Еще одним важным источником финансирования муниципальных услуг (освещение, снабжение питьевой водой, сбор отходов, парки, полиция и др.) являются безусловные трансферты, передаваемые напрямую от центральных правительств (сумма финансирования зависит от различных критериев, среди которых – масштаб города, количество населения и др.)[510].

Согласно вышеупомянутому Закону 1988 (ст. 38) надбавки к налогам могут быть установлены на собственные налоги соответствующего Автономного сообщества в случаях, прямо предусмотренных в законах, принятых на

муниципалитетов, – Кастилья-и-Леон (2.248), наименьшее – Мурсия (45). Муниципалитеты с большим количеством населения находятся в Мадриде (3.132.463 жителя), с меньшим – в Толедо (Ильян-де-Вакас – всего 6 жителей). 84% муниципиалитетов имеют меньше 5 000 жителей, и в них проживает 13% населения. С другой стороны, 5 крупных городов насчитывают более 250 000 жителей. Следует отметить в качестве муниципальных единиц острова в составе Балеарского или Канарского архипелагов. Среди иных территориальных образований, создание которых не ограничено ст.141.3 Конституции Испании, можно выделить союзы городов, метропольные зоны, комарки, другие объединения муниципалитетов.

[508] Специальные сборы крайне редко взимаются на местном уровне, хотя по мнению некоторых испанских специалистов, они могли бы быть идеальным инструментом для финансирования многочисленных муниципальных нужд. Посредством специальных сборов (взносов), к примеру, граждане-собственники недвижимых объектов оплачивают часть осуществляемых работ муниципальными органами, с тем пониманием, что капитализация производимых улучшений повышает имущество в цене.

[509] Существует ряд муниципальных государственных услуг, за которые закон прямо запрещает взимать сборы. Это касается, например, услуги по надзору за общественным порядком, защите местного населения, предоставлению обязательного образования, уличному освещению и др.

[510] В отличие от трансфертов, местные налоги позволяют органам данного уровня власти реализовывать принцип самостоятельности, столь необходимый для правильного распределения ресурсов между децентрализованными уровнями финансовой системы государства.

региональном уровне[511]. К примеру, муниципальные органы власти наделены полномочиями по установлению надбавок к налогу на экономическую деятельность в том случае, если они будут взиматься с тех же налогоплательщиков и в случаях, когда это закреплено в нормативно-правовом акте, регулирующим данный налог. Также данная надбавка будет заключаться в едином проценте, не превышающем 40% от минимальной ставки налога.

Именно в отношении дискреционных налоговых платежей проявляется налоговая самостоятельность местных органов власти, так как они сами принимают решение о необходимости их взимания. Учитывая ограниченность собственных налоговых ресурсов, муниципальные образования предпочитают их взимать[512]. Местные органы могут передавать данные функции регулирования территориальным единицам, на которые они подразделяются[513].

Интерес представляет следующая норма испанского законодательства: в целях обеспечения гарантированной Конституцией местной автономии, в случае несогласия местными органами власти с порядком разграничения компетенций в налоговой сфере, им предоставляется возможность высказаться против принятых государством или Автономными сообществами соответствующих законодательных норм[514]. Реализовать данное право они могут посредством

---

[511] Sentencia 178/1985 de 19 de diciembre 1985 г. // «BOE» №13, de 15 de diciembre de 1985 г. В решении отменяются положения ст.8 и 9 Закона 24/1983 от 21 декабря 1983 г. о срочных мерах в отношении санации и регулировании местных финансовых органов, допускающий возможность местным законодательным собраниям устанавливать надбавку к подоходному налогу. При вынесении данного решения Конституционный Суд согласился с доводами представителей Каталонии и Страны Басков, заявивших о неконституционности данного положения и нарушении норм Конституции и Органического закона о финансировании Автономных сообществ 1980 г.

[512] Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. Op. cit. P. 542.

[513] Chamorro y Zarza J.A. Derecho tributario. Parte General. –Salamanca: Ratio Legis, 2014. – P. 51.

[514] Такая возможность закреплена в Органическом Законе Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional // «BOE» № 96, de 22 de abril de 1999.
Большинство подобных споров обычно решаются не в пользу муниципалитетов. В качестве примера можно привести спор между 11-ю валенсийскими законодательными собраниями в отношении закона Валенсийского Сообщества № 8 от 3 декабря 1999 г., который упразднил Метропольную зону de l'Horta. Решением № 47 от 2008 г. было установлено, что по причине отмены данного закона, спор утратил предметную суть. Решением № 322 от 2007 г. не был принят иск законодательного собрания г.Толедо, т.к. другие законодательные собрания его не поддержали (обязательное условие для рассмотрения спора). Интересно еще одно Решение № 251 от 13 октября 2009 г.: Законодательное собрание г.Альдеануэва де Эбро и 35 муниципалитетов Ла-Риохи выступили против изменения законодательства в градостроительной сфере данного Автономного сообщества и введения нового Закона № 5 от 2008 г. Истцы считали, что, следуя букве этого закона, любые градостроительные работы стали бы подпадать под общее содержание «работ, регулируемых Автономными сообществами», и тогда строители больше не обращались бы в муниципалитеты за получением лицензий. В данном случае Конституционный Суд вынес

процедуры, именуемой «споры, направленные на защиту муниципальной самостоятельности»[515].

Среди испанских специалистов существует мнение, что созданная система налогообложения, при которой государство само определяет местную налоговую систему, а также объем средств, предаваемых местным органам управления без непосредственного участия последних в данном процессе, напрямую затрагивающим их интересы, представляется достаточно серьезным изъяном всей системы в целом. Так, М. Портильо Наварро считает, что этот факт является «главной причиной ограничения самостоятельности и независимости местных органов власти. Поскольку администрация муниципалитетов не обладает механизмами управления, которые позволили бы оптимизировать процесс сбора налогов, установленная в Испании система финансирования местного самоуправления не обладает достаточной гибкостью. В сложившейся системе налогоплательщики не идентифицируют местные финансовые органы в качестве органа-сборщика налогов, а признают такие полномочия только за государственными органами» [516].

Профессор С. Лаго Пеньяс считает, что система местного самоуправления в Испании переживает на сегодняшний день кризис, прежде всего финансовый. Хотя в период демократии муниципалитеты находились в кризисном состоянии практически всегда, за исключением конца XX в. – начала XXI в., когда они стали получать «сверхприбыль» по причине строительного бума. Реформирование местного самоуправления, предполагающее наделение муниципалитетов большими полномочиями наряду с возложением на них большей ответственности, – по его мнению, – одна из насущных задач страны. Испанский юрист уверен, что на муниципальном уровне не хватает «реформаторского пульса», «так как

Решение, в котором говорилось о необходимости отдельного рассмотрения каждого из возможных случаев при осуществлении таких работ.

[515] El conflicto en defensa de la autonomía local. Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional // «BOE» № 96, de 22 de abril de 1999.

[516] Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Op. cit. P.69.

сегодняшние законодательные нормы остаются теми, что были продиктованы в 80-е гг. прошлого века, и подвергались лишь минимальному пересмотру» [517].

Среди испанских финансистов и юристов высказываются мнения о целесообразности в рамках очередного реформирования налоговой системы расширить налоговые возможности местных органов власти путем принятия англосаксонской системы налогообложения объектов недвижимости, что включало бы, в частности, пересмотр кадастровой базы объектов недвижимости. Во-вторых, предлагается (по аналогии со странами Северной Европы) ввести дополнительный сбор при взимании подоходного налога, что также может стать источником доходов для местных органов власти. В-третьих, представляется возможной передача в ведение местных властей сбора налога на экономическую деятельность (по аналогии с Италией и Францией).

Есть и другие точки зрения. Несмотря на критику недостаточной компетенции местных органов власти, М.А.Мартинес Лаго отмечает, что «муниципалитеты в Испании управляют 60% своих доходов. Это предоставляет местным администрациям достаточно широкие полномочия для реализации своих компетенций, а с другой стороны накладывает на них повышенную ответственность». Позитивным аспектом нынешней организации муниципального финансирования М.А.Мартинес Лаго считает принятие решений на государственном уровне в отношении порядка рационализации распределения ресурсов между бюджетами различных уровней для адаптации к конъюнктурным обстоятельствам[518].

В 2017 г. одновременно с Комиссией экспертов по пересмотру модели финансирования Автономных сообществ была создана другая Комиссия по разработке основ реформирования местного налогообложения[519]. Она

---

[517] Lago Peñas S. Профессор Университета г. Виго. Ответы на поставленные вопросы автором исследования – (Д.Н.А.)

[518] Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Lecciones de derecho financiero y tributario. Madrid: Iustel, 2011. P.115.

[519] Комиссия экспертов по пересмотру испанской модели местного финансирования была учреждена 10 февраля 2017 г. с целью проведения «анализа для последующего формулирования новой модели местного финансирования на основе принципов солидарности, достаточности, равноправия, прозрачности, налоговой совместной ответственности, обеспечения доступа граждан к основным государственным улугам».

представила доклад, где отмечалось, что структура и эволюция муниципальной финансово-бюджетной системы в Испании является чрезмерно сложной из-за существующего асимметричного разнообразия испанских провинций и составляющих их муниципалитетов[520]. Доля доходов местных бюджетов в структуре ВВП страны значительно меньше, нежели в других государствах ЕС[521]. При этом налоговые поступления составляют преобладающую часть доходов местных бюджетов (52,9% по сравнению со средневропейским значением – 38,1%), основными из которых являются доходы от налога на собственность, что позволяет местным органам власти иметь большую налоговую автономию. В качестве позитивной стороны в представленном Докладе отмечается, что благодаря соблюдению на местном уровне бюджетной дисциплины за последние годы наблюдается профицит местных бюджетов (7 млрд. евро за 2016 г.) и меньший уровень кредитной задолженности. В то же время Комиссией были отмечены проблемы в обеспечении устойчивости бюджетной стабильности более чем у 800 испанских муниципалитетов (в основном небольших по численности населения), а также случаи нецелевого расходования бюджетных средств. В выводах Комиссии содержится требование по пересмотру ключевых аспектов финансирования местных органов власти и гарантирования финансовой достаточности местных бюджетов в координации с местными представительными органами власти, хорошо знакомыми с потребностями проживающего на их территории населения. Комиссия также отмечает необходимость гарантии стабильности поступления ресурсов в местные бюджеты, создание справедливой, эффективной и транспарентной системы налогообложения, которая в сочетании с механизмом субвенций дополняла бы бюджетные поступления от собственных источников доходов. Комитет предлагает упорядочить систему муниципалитетов

[Электронный ресурс] URL: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLs/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf // URL: http://www.ine.es; http://www.agenciatributaria.es (дата обращения 10.01.2016 г.).

[520] 814 муницпиев насчитывает меньше 5 тыс. человек.

[521] В 2015 г. составили 6% ВВП, в отличие от среднего 11,1% стран ЕС.

и разделить их на три вида: 1) муниципалитеты, пользующиеся большей автономией и насчитывающие более 20 тыс. чел.; 2) небольшие по численности населения муниципалитеты, насчитывающие менее 20 тыс. чел.; 3) муниципалитеты Мадрида и Барселоны, финансирование которых должно регулироваться отдельно и закрепляться в их собственных Уставах муниципальной автономии (*Cartas de Autonomía Local*).

Исследовав основные аспекты налоговой системы и распределения налоговых компетенций среди территориальных образований различных уровней власти Испании, можно сделать вывод, что это государство представляет собой пример модели кооперативного или интеграционного (в отличие от конкурентного) налогового федерализма, который характеризуется участием всех уровней власти в разделении налоговых полномочий и совместном распределении доходов между ними. С другой стороны, его признаком является также невысокая степень автономности субъектов и значительное участие государства в управлении региональными финансами.

Расширение налоговых полномочий региональных и местных уровней власти и повышение в них налоговой нагрузки, как представляется, должно осуществляться в тесной координации всех участников налогового процесса и сопровождаться усилением контроля со стороны государства за выполнением данных мер. В то же время очевидной становится целесообразность на основе оптимизации системы разграничения налоговых полномочий и налоговых доходов, стимулировать органы власти разных уровней, создавать условия для формирования собственных источников доходов и проводить ответственную финансовую политику в интересах населения.

Заключение

В ходе выполненного диссертационного исследования был проведен комплексный анализ системы налогообложения в Испании, который позволил выявить наиболее характерные черты испанской трехуровневой налоговой системы (общенациональной, региональной, местной) с выделением как общих, так и специфических параметров, определяющих функционирование модели налогового федерализма в стране.

Создание испанскими законодателями в сложнейший период становления государственности (1978 г.) уникальной модели государственного устройства – «государства автономий», в которой сосуществуют и взаимодействуют столь различные (по численности населения, экономическому положению, исторической эволюции) регионы Испании, создало основу современной демократической финансовой и налоговой системы. В то же время процесс формирования национальной финансовой системы, сопровождавший развитие процесса создания Автономных сообществ (*Proceso Autonómico*) в Испании, не был четко урегулирован на конституционном уровне. Это явилось причиной постоянной корректировки государственной финансовой системы с учетом новых экономических и политических требований времени.

Очевидные диспропорции в объеме финансовых и налоговых компетенций различных Автономных сообществ Испании, (главным образом в связи с тем, что *форальные* территории в силу исторических причин пользуются значительно большей автономией в финансовой и налоговой сфере, нежели Автономные сообщества общего режима, а также бюджетные различия среди самих Автономных сообществ общего режима) порождают большое количество предложений о необходимости более справедливого распределения полномочий между различными регионами Испании.

В отношении регионального уровня власти и его финансовых полномочий, можно отметить, что система финансирования Автономных сообществ в Испании

нестабильна: она находится в постоянном развитии и часто подвергается реформированию. До недавнего времени центральное правительство Испании продолжало регулировать и взимать большую часть обязательных платежей, и более половины ресурсов региональных правительств приходились на государственные трансферты.

Реформирование системы финансирования регионов Испании расширило их бюджетные возможности, что, в свою очередь, повлекло укрепление их финансовой самостоятельности и независимости от центральных органов власти.

Несмотря на эту положительную для Испании тенденцию, действующие ограничения на установление собственных налогов регионами значительно снизили эффективность как в части собираемости налогов, так и для достижения целей налогового регулирования. Собственные налоги Автономных сообществ формируют незначительную часть доходов региональных бюджетов по сравнению с обязательными платежами, переданными им государственным уровнем власти, либо разделенными с ним. Это свидетельствует о недостаточной гибкости налоговой системы государства и сохраняющейся высокой доли ее централизации, несмотря на значительную государственно-территориальную децентрализацию государства в целом. В то же время очевидно, что на региональном и местном уровнях власти в Испании необходимо более активно формировать собственный налоговый потенциал, собственные источники доходов в целях саморазвития и проведения финансовой политики в интересах местного населения. При последовательном выполнении данных условий будет повышаться эффективность децентрализованной системы управления и развития налогового федерализма в государстве.

Финансовая компетенция местных органов власти в Испании характеризуются традиционным дефицитом бюджетных ресурсов и налоговых поступлений. Ситуация, при которой государство само определяет порядок функционирования местной налоговой системы, а также суммы финансовых средств для передачи местным органам власти, необходимые для осуществления

их полномочий, без непосредственного участия последних в данном процессе, представляется существенным изъяном испанской налоговой системы.

Благодаря закреплению на конституционном уровне таких важных принципов, как обеспечение равенства и гарантии прав автономий, государству необходимо создать основы для того, чтобы каждый уровень власти представал перед гражданами как ответственный участник налогового процесса и механизма распределения доходов. В данном отношении в Испании очевидно требуется большая институциональная определенность в разграничении полномочий между различными уровнями власти. Активно ведется дискуссия о необходимости расширения компетенции верхней палаты Генеральных Кортесов (Сената) для решения таких насущных проблем испанской государственности, как оптимизация политико-территориального устройства государства, системы его финансирования, а также вопросов налогового федерализма.

В диссертации были рассмотрены ключевые элементы налогового федерализма Испании – распределение полномочий в налоговой сфере между различными уровнями власти и управления, принципы налоговой и финансовой децентрализации, а также способы гармонизации налогового законодательства. Это подтверждает обоснованность применения термина «налоговый федерализм» к Испании, формально не являющейся федерацией, и доказывает возможность рассмотрения вопросов налогового федерализма в отношении государств, где существует децентрализация налоговых компетенций среди органов различных уровней власти независимо от их формы государственного устройства.

Исследовав основные аспекты испанской системы налогообложения, можно сказать, что Испания представляет собой пример модели кооперативного или интеграционного налогового федерализма, который в то же время от других государств с подобной формой налогового федерализма отличает региональная налоговая асимметрия.

Проведенное исследование показало обоснованность и целесообразность дальнейшего реформирования правового регулирования налогообложения в

Испании путем упрощения ее налоговой системы, создания условий для более равномерного распределения налогового бремени, выправления дисбаланса бюджетной системы, главным образом, региональной и местной, характеризующейся несоответствием расходных обязательств и доходных полномочий. Важным направлением финансовой реформы является оптимизация инструментов межбюджетного регулирования – вертикальной сбалансированности и горизонтальной гармонизации.

Для исправления существенного вертикального налогового дисбаланса, а также устранения изъянов налоговой системы в 2017 году началось обсуждение очередной налоговой реформы в стране, результаты которой еще предстоит оценить испанским налогоплательщикам в последующие годы. Можно предположить, что в результате предстоящей реформы государство обретет более сбалансированную, эффективную и справедливую налоговую систему, основанную на предоставлении большей финансовой самостоятельности региональным и местным органам власти при условии соблюдения ими строгой бюджетной дисциплины.

Представляется, что результаты исследования вопросов налогового федерализма и особенностей правового регулирования налогообложения в Испании могут быть полезны и для Российской Федерация. Опыт Испании вполне применим в современных условиях России, если его, разумеется, не копировать, а рассматривать через призму эффективности правовых механизмов разграничения компетенции центральных и региональных органов власти.

Список источников и литературы

I. Нормативно-правовые акты

а) Международные документы и нормативно-правовые акты ЕС

1. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation // OJ L 336, 1977, P. 15-20.
2. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares concerning Companies of Different Member States // OJ. L 225, 1990. P. 1-5.
3. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries in Different Member States // OJ L 225, 1990, P. 6-9.
4. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // OJ L 347, 2006, P. 1-118.
5. Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // OJ L 076, 1992. P. 1–13.
6. Regulation (EU) 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code // OJ L 269, 2013 p. 1–101.
7. Protocol on the Convergence Criteria (Maastricht Treaty) // OJ C 310, 2004.
8. Acta relativa a las condiciones de adhésión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados // DO L 302, 1985.
9. Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 // «BOE» № 300, del 15 de diciembre de 1979.

б) Законодательство Испании

10. Constitución Española // «BOE» № 311, del 29 de diciembre de 1978.

Конституция Испании (переводы на русский язык):

11. Конституция Испании 1978 г. //Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. (Пер. Пере Романа) / – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 840 с.
12. Конституция Испании // Конституции зарубежных стран // Сборник / Сост. В.Н.Дубровин – М.: «Юрлитинформ», 2003. – 336 с.
13. Испания. Конституция и законодательные акты (Пер.: Борисов Э.М., Ильинская Т.И.). – М.: Прогресс, 1982. – 352 с.
14. Código de Leyes Políticas. – Madrid: Aranzadi, 2015. – 1000 p.
15. Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional // «BOE» № 239, de 05 de octubre de 1979.
16. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco // «BOE» № 306, de 22 de diciembre de 1979.
17. Ley Orgánica 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 236, de 1 octubre 1980.
18. Ley Orgánica 1/1981, de 6 abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia (RCL 1981, 990) // «BOE» №101, de 28 abril 1981.
19. Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra // «BOE» № 195, de 16 de agosto de 1982.
20. Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid // «BOE» № 51, de 1 de marzo de 1983.
21. Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto de Autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas // «BOE» № 189, de 8 de agosto de 1985.
22. Ley 3/1989, de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal //«BOE» № 60, de 10 de Marzo de 2012.
23. Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución //« BOE» № 308, de 24 de diciembre de 1992.
24. Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta // «BOE» № 62, de 14 de marzo de 1995.

25. Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla // «BOE» № 62, de 14 de marzo de 1995.
26. Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional // «BOE» № 96 de 22 de abril de 1999.
27. Ley Orgánica 7/2001, de 27 diciembre. Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas // «BOE» № 313, de 31 diciembre 2001.
28. Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de Reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana // «BOE» № 86, de 11 de abril de 2006.
29. Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña // «BOE» № 172, del 20 de julio de 2006.
30. Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears // «BOE» № 52, del 01 de Marzo de 2007.
31. Ley Orgánica 2/2007, de 19 marzo, del Estatuto de Autonomía de Andalucía (RCL 2007, 548) // «BOE» № 68, del 20 marzo de 2007.
32. Ley Orgánica 5/2007, de 20 abril, del Estatuto de Autonomía de Aragón (RCL 2007, 822) // «BOE» № 294, del 8 diciembre de 2007.
33. Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León // «BOE» № 288, de 1 de Diciembre de 2007.
34. Ley Orgánica 6/2013 de 14 de noviembre de creación de la Autoridad Independiente Responsabilidad Fiscal // «BOE» № 274, de 15 de noviembre de 2013.
35. Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940 // «BOE» №80, de 22 de diciembre de 1940.
36. Ley de 17 de julio de 1945, de Bases de Régimen Local // «BOE» №172, de 18 de julio de 1945.

37. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1963.
38. Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario // «BOE» №142, de 13 de junio de 1964.
39. Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-fiscal de Canarias // «BOE» № 176, de 24 de julio de 197.
40. Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local // «BOE» № 280, de 21 de noviembre de 1975.
41. Ley 3/1981, de 12 de febrero, sobre Centros de Contratación de Cargas en Transporte Terrestre de Mercancías // «BOE» № 107, de 04 de Mayo de 2012.
42. Ley 4/1982, de 31 de marzo, que modifica y cumplimenta la Ley 3/1981, de Centros de Contratación de Cargas de Transportes Terrestres de Mercancías // «BOE» № 100, de 26 de abril de 2012.
43. Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales // «BOE» № 305, de 22 de diciembre de 1983.
44. Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas // «BOE» № 311, de 29 de diciembre de 1983.
45. Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterritorial // «BOE» № 80, de 3 de abril de 1984.
46. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local // «BOE» № 80, de 03 de abril de 1985.
47. Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido // «BOE» № 190, de 9 de agosto de 1985.
48. Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas // «BOE» № 312, de 30 de diciembre de 1985.
49. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones // «BOE» № 303, de 19 de diciembre de 1987.
50. Ley 25/1988, de 29 de julio, de carreteras // «BOE» № 182, de 30 de julio de 1988.

51. Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 313, de 30 de diciembre de 1988.
52. Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos // «BOE» № 90, del 15 de abril de 1989.
53. Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 // «BOE» № 311, de 28 de diciembre de 1990.
54. Ley 28/1990, de 26 de diciembre por la que se aprubeba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Navarra // «BOE» № 310, de 27 de Diciembre de 1990.
55. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1991.
56. Ley 12/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio // «BOE» № 136, de 7 de junio de 1991.
57. Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias // «BOE» № 137, de 8 de junio de 1991.
58. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido // «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.
59. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales // «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.
60. Ley 19/1994, de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias // «BOE» № 161, de 07 de julio de 1994.
61. Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la Comunidades Europeas // «BOE» № 301, de 17 de diciembre de 1991.
62. Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria // «BOE» № 168, de 14 de julio de 1992.

63. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales // «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.
64. Ley 22/1930, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la función pública y de la Protección por Desempleo //«BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1993.
65. Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social //«BOE» № 313, de 31 de diciembre de 1994.
66. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social // «BOE» № 315, de 31 de diciembre de 1996.
67. Ley 50/1997, de 14 de diciembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal // «BOE» № 274, de 16 de noviembre de 1977.
68. Ley 21/2001, de 27 diciembre que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía // BOE № 12, del 17 de junio de 2002.
69. Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial // «BOE» № 313, de 31 de diciemre de 2001.
70. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social // «BOE» № 313, de 31 de diciembre de 2001.
71. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco // «BOE» № 124, de 24 de mayo de 2002.
72. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo //«BOE» № 307, de 24 de diciembre de 2002.
73. Ley 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales Canarias // «BOE» № 127, de 28 de mayo de 2003.
74. Ley 25/2003 de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la CA de Navarra // «BOE» № 169, de 16 de Julio de 2003.

75. Ley 38/2003, de 17 de noviembre, Ley General de Subvenciones // «BOE» № 276, de 18 de noviembre de 2003.
76. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // BOE» № 302, de 18 de diciembre de 2003.
77. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio // «BOE» № 285, de 29 de noviembre de 2006.
78. Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público // «BOE», № 89, de 13 de abril de 2007.
79. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias // «BOE» № 305, de 19 de diciembre de 2009.
80. Ley 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Castilla y León de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión // «BOE» № 173, de 17 de julio de 2010.
81. Ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF y el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, y otras normas tributarias; Ley 27/2014 de 7 de noviembre de impuesto de Sociedades // «BOE» № 288, de 28 de noviembre de 2014.
82. Ley 28/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificaición del Régimen Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras que entraron en vigo el 1 de enero de 2015 // «BOE» № 288, de 28 de noviembre de 2014.

83. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificaicón parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» № 127, de 22 de septiembre de 2015.
84. Ley 1/2004, de 25 de febrero, de Ordenación de los Cuerpos y Escalas de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos // «BOPV» № 45, de 05 de Marzo de 2004 y «BOE» № 279, de 19 de Noviembre de 2011.
85. Ley 19/2017, de 6 de septiembre, del referéndum de autodeterminación // «DOGC» № 7449A, de 6 de septiembre de 2017. Preámbulo.
86. Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalidad // «DOGC», № 7426 del 3 de Agosto de 2017.
87. Real Decreto s/n de 6 de marzo 1919 // Gazeta de Madrid № 66, de 7 de marzo de 1919.
88. Real Decreto de 9 de Junio de 1925// La Gaceta del Norte del 12 de junio de 1925, s/n. Reglamento del Concierto económico con las Provincias Vascongadas de 24 de diciembre de 1926.
89. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones // «BOE» № 275, del 16 de noviembre de 1991.
90. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añandido y modifica otras normas tributarias // «BOE» № 314, del 31 de diciembre de 1992.
91. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados // «BOE» № 251, del 20 de octubre de 1993.
92. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados // «BOE» №148, de 22 de junio de 1995.

93. Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Reglamento de los Impuestos Especiales // «BOE» № 179, de 28 de julio de 1995.
94. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario // «BOE» № 58, de 8 de marzo de 2004.
95. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales // «BOE» № 59, de 9 de marzo de 2004.
96. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedade // «BOE» № 61, de 11 de marzo de 2004.
97. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes // «BOE» № 62, del 12 de marzo de 2004.
98. Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes // «BOE» № 188, de 5 de agosto de 2004.
99. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas // «BOE» № 78, del 31 de marzo de 2007.
100. Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Estabilidad Presupuestaria de las Entidades Locales // «BOE» № 264, de 3 de noviembre de 2007.
101. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente // «BOE» № 292, de 4 de diciembre de 2009.
102. Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido

y al Impuesto General Indirecto Canario // «BOE» № 311, de 29 de diciembre de 2006.

103. Orden de 28 de julio de 1998 por la que se aprueba el modelo 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguros y se modifica la Orden de 22 de enero de 1997 por la que se aprueba el modelo 420 de declaración-liquidación del Impuesto sobre las Primas de Seguros // «BOE» № 182, de 31 de julio de 1998.

в) Законодательство Российской Федерации

104. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. // Российская газета № 237 от 25 декабря 1993 г (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ)
105. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №46-ФЗ (ред. от 14.11.2017) // СЗ РФ, 03.08.1998, № 31 (с последующими изменениями и дополнениями).
106. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 28.12.2017) // СЗ РФ, 07.08.2000, №32 (с последующими изменениями и дополнениями).
107. Бюджетный Кодекс Российской Федерации// СЗ РФ, 31.07.1998, № 31 (с последующими изменениями и дополнениями).
108. Закон РФ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». 06.10.2003, №131-ФЗ (ред. 06.03.2018) // Российская газета. 08.10.2003, №202.

Судебные решения

а) Решения Суда ЕС

109. Joined cases C-41 to 44-70 – International Fruit Company and others v Commission of the European Communities. 13.5.1971 // V.C.: Journal du droit international, 1972, P. 687-693.

110. C-265/95 – Commission of the EU v French Republic. 09.12.1997 // OJ C 09.12.199, P. 1.
111. C-171/02 – Commission of the EU v Portuguese Republic. 29.04.2004 // OJ C 169, 13.07.2002, P. 19.
112. Case C-463/05 – Commission of the EU v Kingdom of the Netherlands. 26/05/2005// OJ C 48, 25.2.2006, P. 19–19.
113. C-88/03 – Portuguese Republic v Commission of the European Communities. 06.09.2006 // OJ C 261, 28.10.2006, P. 1.
114. Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 // Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros // OJ C 285, 08.11.2008, P. 6
115. C-154/08 – Commission of the EU v Kingdom of Spain. 12.11.2009 // OJ C 11, 16.01.2010, P. 2.
116. Asuntos acumulados C-472/09 P, C-473/09 P. Diputación Foral de Guipúzcoa and Gobierno Vasco v Commission of the EU 28 de julio de 2011 // OJ C 298, 08.10.2011, P.4. C-127/12. Commission of the EU v Kingdom of Spain. 03.09.2012 // OJ C 126, 28.04.2012, P.9.
117. C-269/09 – Commission of the EU v Kingdom of Spain. 12.07.2012 // OJ C 287, 22.09.2012, P. 2.
118. C-269/09 Commission of the EU v Kingdom of Spain. 12.07.2012 // OJ C 287, 22.09.2012, p.12.C-64/11 - Commission of the EU v Kingdom of Spain. 25.04.2013 // OJ C 171, 15.06.2013, P. 2.
119. C-82/12 – Transportes Jordi Besora S.L. v Generalitat de Catalunya. 14.04.2014 // OJ C 138, 12.05.2012, P. 2.
120. C-471/09 Comunidad Autónoma de la Rioja contra Territorio Histórico de Vizcaya v Diputación Foral de Vizcaya y otros. Auto del Tribunal de Justicia (Sala quinta) 16.10.2014 // OJ C 298, 08.10.2011, P. 4.

б) решения испанских судов:

121. Sentencia nº 111/1983 de Tribunal Constitucional (далее – TC), del 2 de Diciembre de 1983 // «BOE» № 298, de 14 de deciembre de 1983.
122. Sentencia nº 182/1997 del TC, de 28 de Octubre de 1997 // BOE» № 285, de 28 de octubre de 1997.
123. Sentencia 32/2011 del TC, de 17 de marzo de 2011 // «BOE» № 86, de 11 de abril de 2011.
124. Sentencia 59/2017 del TC, de 11 de mayo de 2017 // «BOE» №142, de 15 de junio de 2017.
125. Sentencia 6/1983 del TC, de 4 de febrero de 1983 // «BOE» Supl. al № 58, de 9 de marzo de 1983.
126. Sentencia 185/1995 del TC, de 14 de diciembre de 1995 // «BOE» №11, de 12 de enero de 1996.
127. Sentencia 104/2000 del TC, de 13 de abril 2000 // «BOE» №119, de 18 de mayo 2000.
128. Sentencia 34/1999 del TC, de 22 de marzo de 1999 // «BOE» №100, de 27 abril de 1999.
129. Sentencia 31/2011 del TC, de 17 de marzo de 2011 // «BOE» № 86, de 11 de abril de 2011.
130. Sentencia 68/2007 del TC, de 28 de marzo de 2011 // «BOE» № 100, de 26 abril de 2007.
131. Sentencia 31/2010 del TC, de 28 de junio de 2010 // «BOE» № 172, de 16 de julio de 2010.
132. Sentencia 114/2017 del TC, de 17 de octubre de 2017 // «BOE» № 256, de 24 de octubre de 2017.
133. Sentencia 109/2004 del TC, de de 30 de junio de 2004 //«BOE» № 180, de 17 de julio de 2004.
134. Sentencia 31/2010 del TC de 28 de junio de 2010 // «BOE» № 172, 16 de julio de 2010.

135. Sentencia 204/211 del TC de 15 de diciembre // «BOE» № 9, de 11 de enero 2012.
136. Sentencia 208/2012 del TC de 14 de noviembre de 2012 // «BOE» № 299, de 13 de diciembre de 2012.
137. Sentencia 122/2012 del TC, de 5 de junio de 2012 // «BOE» № 159, de 4 de julio de 2012.
138. Sentencia 197/2012 del TC, de 6 de noviembre de 2012 // «BOE» № 286, de 28 de noviembre de 2012.
139. Sentencia 2010/2012 del TC, de 14 de noviembre de 2012 // «BOE» № 196, del 28 de noviembre de 2012.
140. Sentencia 132/2017 del TC, de 14 de noviembre de 2017 //«BOE» № 299, de 13 de diciembre de 2012.
141. Sentencia 26/2015 del TC, de 19 de febrero de 2015 // «BOE» № 312, de 28 de diciembre de 2012.
142. Sentencia 72/2003 del TC, de 10 de abril de 2003 // «BOE» № 244, de 12 de octubre de 1994.
143. Sentencia 48/2004 del TC de 25 de marzo de 2004 // «BOE» № 99, de 23 abril de 2004.
144. Sentencia 186/1993 del TC, de 7 de junio de 1993 // «BOE» № 159, de 5 de julio de 1993.
145. Sentencia 31/2010 del TC, de 28 de junio de 2010 // «BOE» № 172, de 16 de julio de 2010.
146. Sentencia 96/2002 del TC, de 25 de abril de 2002 //«BOE» № 122, de 22 de mayo de 2002.
147. Sentencia 14/1998 del TC, de 22 de enero de 1998 // «BOE» № 47, de 24 de febrero de 1998.
148. Sentencia Constitucional Nº37/1981 del TC, de 16 de Noviembre de 1981 // «BOE» № 285, de 28 de noviembre de 1981.
149. Sentencia 152/1988 del TC, de 20 de julio de 1988 // «BOE» № 203, de 24 de agosto de 1988.

150. Sentencia número 37/1987 del TC, de 26 de marzo de 1987 // «BOE» № 89, de 14 de abril de 1987.
151. Sentencia 1774/2000 de 29 de marzo 2000 // TSJ Comunidad de Madrid.
152. Sentencia 1143/1998 de 30 de junio de 1998 // TSJ Comunidad Valenciana.

Монографии

а) на русском языке:

153. Алексеева Т.А. История испанской конституции. – М.: Проспект, 2011. – 298 с.
154. Баранова К.К. Бюджетный федерализм и местное самоуправление в Германии. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 235 с.
155. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами Европейского Союза: сравнительно-правовое исследование– М.: Волтерс Клувер, 2007. – 192 с.
156. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Норма, 2002. – 144 с.
157. Волкова Г.И. Испания: государство автономий и проблема территориальной целостности / Г.И. Волкова. – М.: Макс Пресс, 2011. — 328 с.
158. Волкова, Г.И. Дементьев, А.В. Политическая история Испании / Г.И. Волкова, А.В. Дементьев. – М.: Высшая школа, 2007. - 192 с.
159. Волосюк О.В. Внешняя политика Испании в XVIII веке: становление испано-русских отношений. – М.: РУДН, 2011. – 630 с.
160. Грачева Е. Ю. Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // Очерки бюджетно-право- вой науки современности: монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. — М.: Харьков: Право, 2012. — С. 162–211.
161. Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. – М.: Статут, 2009. – 1055 с.
162. Годме П.М. Финансовое право. – Москва: Прогресс, 1978. – 428 с.

163. Давид Р. Основные правовые системы современности. – М.: Прогресс, 1988. – 400 с.
164. Енгибарян Р.В. Конституционное развитие в современном мире: основные тенденции. – М.: НОРМА, 2010. – 496 с.
165. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.
166. Капустин А.Я. Европейский Союз: интеграция и право. – М.: РУДН, 2000. – 434 с.
167. Керимов Д.А. Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. М.: Аванта+, 2001. – 559 с.
168. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 112 с.
169. Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. – М.: ЦППИ, 2009. – 182 с.
170. Конституционно-правовые основы судебной власти в зарубежных странах: коллективная монография; [И.А.Ракитская и др.]; под ред. К.В.Карпенко. – М.: МГИМО-Университет, 2017. — 325 с.
171. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
172. Кремянская Е.А. Теория и практика федерализма: сравнительно-правовое исследование. – М.: МГИМО-Университет, 2015. – 145 с.
173. Ландабасо А.И. Экономика современной Испании: проблемы и перспективы развития / А. Ландабасо. - Одинцово: Одинцовский гуманитарный ин-т, 2012. – 226 с.
174. Лейбо Ю.И. Научно-практический комментарий к главе 2 Конституции Российской Федерации «Права и свободы человека и гражданина» / Ю.И.Лейбо, Г.П.Толстопятнеко, К.Э. Экшатйн; под ред. К.Э.Экштайна. – М.: Изд-во ЭКОМ, 2000. – 448 с.

175. Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество. – М.: Арена, 1993. – 320 с.
176. Павлов Е.Я., Лейбо Ю.И., Спронова М. А. и др.; под ред. К.В. Карпенко. Правительство в зарубежных странах: коллективная монография. – М.: МГИМО, 2016. – 369 с.
177. Петрова Г.В. Общая теория налогового права. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. – 224 с.
178. Пожарская С.П. Испания: долгий путь к государству автономий (1977–2007) // Испанский альманах. Вып. 2: История и современность / отв. ред. С.П.Пожарская; сост. И.Ю.Медиков. – М.: Наука, 2010.
179. Решетников Ф.М. Правовые системы стран мира. – М.: Юридическая литература, 1993. – 254 с.
180. Романова Г.С. Пособие по страноведению (Испания). – РИО МГИМО, 1985. – 50 с.
181. Савин В.А. Система органов власти и управления Испании. – М.: МГИМО, 1982. – 81 с.
182. Соколова Э.Д. Правовые основы финансовой системы России / Соколова Э.Д.; Отв. ред.: Грачева Е.Ю. – М.: Юриспруденция, 2006. – 112 с.
183. Социально-экономические и политико-идеологические процессы в Испании на рубеже 70-80х гг.: сборник научных трудов / Под ред. Д.Д. Прыгова. – М: МГИМО, 1981.
184. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П.Толстопятенко. – М.: Норма, 2001. – 328 с.
185. Трунин И. Межбюджетные трансферты в Российской Федерации. – М.: ИЭПП, 2000. – 189 с.
186. Фарукшин М.Х. Современный федерализм: российский и зарубежный опыт. – Казань: изд-во Казанского ун-та, 1998. – 334 с.
187. Федерализм в России и Канаде: курс лекций / Кабышев С.В., Лексин И.В., Элдер Д. и др. – М.: Формула права, 2009. – 308 с.

188. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с.
189. Хартли Т.К. Основы права Европейского Сообщества. Введение в конституционное и административное право Европейского Сообщества. – М.: Юнити, 1998. – 703 с.
190. Хохлов И.И., Сидорова Е.А. Наднациональность в политике Европейского Союза. – М: Международные отношения, 2014. – 304 с.
191. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Междунар. отношения, 2014. – 823 с.
192. Шахмаметьев А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 214 с.
193. Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. – М.: Статут, 2006. – 303 с.
194. Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в КНР. – М.: Муравей, 2001. – 200 с.
195. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. – М.: Статут, 2004. – 414 с.
196. Шепенко Р.А. Очерк налогового права Грузии: опыт исследования публичных финансов в условиях реализаци принципа самоопределения народов – М.: МГИМО-Университет, 2017. – 322 с.
197. Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам / Под ред. С.Г. Пепеляева. –М.: Статут, 2012. – 684 с.
198. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. –М.: Статут, 2007. – 236 с.
199. Энтин М.Л. Суд Европейских Сообществ: правовые формы обеспечения западноевропейской интеграции. – М., 1987. – 176 с.
200. Энтин М.Л. Право Европейского Союза. Новый этап эволюции: 2009 – 2017 годы. – М.: АКСИОМ, 2009. – 300 с.

б) на испанском языке:

201. Aja. E. El estado autonómico. Federalismo y hechos diferenciales. – Madrid: Alianza, 2003. – 357 p.
202. Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. – Madrid: Alianza Editorial, 2014. – 408 p.
203. Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Parte general. – Bilbao: Deusto Publicaciones, 2008. – 374 p.
204. Anderson G. Una visión general del federalismo fiscal. – Madrid: Marcial Pons, 2010. – 50 p.
205. Bayona de Perogordo J.J., Soler Roch M.T.: Materiales de Derecho financiero. – Alicante: Librería Coompás, 1997. – 456 p.
206. Caamaño F. Democracia federal. Apuntes sobre España. – Madrid: Turpial, 2014. – 299 p.
207. Carrera, A. Federalismo fiscal en Latinoamérica. Una revisión de la práctica a través de la teoría. El caso de México. Ponencia presentada en el 3er Congreso Internacional del Centro Latinoamericano para la Administración del Desarrollo (CLAD). – Madrid, España. 1998.
208. Chamorro y Zarza J.A. Derecho tributario. Parte General. – Salamanca: Ratio Legis, 2014. – 413 p.
209. Contipelli E. Asimetrías en el federalismo fiscal y solidaridad. – Granada: Comares, 2015. – 141 p.
210. De Castro y Bravo F.: Compendio de Derecho Civil. – Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1964.
211. Del Burgo J.I. Introducción al estudio del amejoramiento del fuero // Pamplona: Departamento de presidencia, 1987. 342 p.
212. Delgado Rivero F.J., Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos. – Madrid: Grupo Anaya, 2013. – 312 p.
213. Domínguez del Brio F. La descentralización óptima. – Barcelona: Instituto de Economía del FERT, 1980. – 467 p.

214. El blindaje de las normas forales fiscales. Criado Gámez J.M. (dir.). – Madrid: Iustel, 2011. – 270 p.
215. Estudios económicos. Propuestas para la reforma de la financiación autonómica. – Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2013. – 364 p.
216. Ferreiro Lapatza J.J. Instituciones de Derecho Financiero, 1ª edición – Madrid: Marcial Pons, 2010. – 379 p.
217. De la Fuente A., Gundín M. La financiación regional en España y en cuatro países federales // Fundación Caixa Galicia, 2008. – 288 p.
218. Fuentes-Quintana E. (dir). El desarrollo económico de España: Juicio crítico del Informe del Banco Mundial. – Madrid: Ediciones Castilla, 1963. – 260 p.
219. García Morillo J. La democracia en España. – Madrid: Alianza Editorial, 1996. – 448 p.
220. Gonzalo y González L. Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local. – Madrid: Editorial Dykinson, 2006. – 786 p.
221. Huesca Boadilla R. (coord.). Comentarios a la nueva Ley General Tributaria. – Pamplona: Aranzadi, 2004. – 1453 p.
222. Lago Montero J.M. El poder tributario de las Comunidades Autónomas. – Pamplona: Aranzadi, 2000. – 264 p.
223. Lago Peñas S., Vaquero García A. Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad. 2016. – 96 p.
224. La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Perspectivas internacionales / López Laborda J., Kölliing M., Knüpling F. (eds.). – Madrid: Fundación Manuel Giménez Abad. 2010. – P. 223.
225. Manual del estado español. 1999 / Dir.: Pérez de Lama E. – Madrid, 1999. – 715 p.
226. Martin-Bejarano Arianes A. Régimen fiscal de la Empresa. – Madrid: Tecnos, 2012. – 105 p.
227. Martín Queralt J. Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. – Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973 –337 p.

228. Moreno L. La federalización de España. Poder político y territorio. – Madrid: Siglo XXI editores, 1997. – 195 p.
229. Musgrave A.R. Hacienda Pública. Teórica y Aplicada. – Madrid: McGraw-Hill Interamericana, 1992. – 800 p.
230. Peña Velasco G. de la, Falcón y Tella R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales). – Madrid: Iustel, 2013. – 456 p.
231. Pérez Tapias J.A. Invitación al federalismo. España y las razones para un Estado plurinacional. – Madrid: Editorial Trotta, 2013.
232. Pérez Zúñiga J.M. Categorías tributaries. Principios Generales de Imposición en España y América Latina. – Lisboa: Editorial Juruà, 2017. – 119 p.
233. Peña Velasco de la, Falcón G. y Tella, R., Marínez Lago M. Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales). – Madrid: Iustel, 2013. – 479 p.
234. Pi y Margall, F. La reacción y la revolución // Publicaciones de La Revista Blanca. – Barcelona, 1854. – 438 p.
235. Sevilla Segura J. V. Financiación autonómica. Problemas y propuestas // Exlibris Ediciones. 2005. 124 p.
236. Sevilla Segura José V. Lecciones sobre Financiación Pública de Estados Descentralizados. – Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014. – 343 p.
237. Tejerizo López. La Financiación Territorial en los Estados Decentralizados: un estudio comparado. – Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009. – 160 p.

в) на английском языке и французском языках:

238. Baimbridge M., Whyman Ph. Fiscal Federalism and European Economic Integration // Routledge, 2007. – 217 p.
239. Boadway R., Watts R. Fiscal Federalism in Canada // Queen’s University Kingston, 2000. – 25 p.
240. Bosch N., Dran J. Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada // Edward Elgar Publishing Ltd, 2008. – 257 p.

241. Crónica Tributaria, №50. – Madrid: Universidad Complutense, 1984. – 60 p.
242. Elazar, Daniel J. Federalism and the way to peace. – Canada, Ontario, Institute of intergovernmental Relations, Queen's University Kingston, 1994. – 170 p.
243. Kletzer K. / Hagen J. Monetary Union and Fiscal Federalism. – Center for European Integration Studies. Working Paper. January 2000. – 38 p.
244. Managing Fiscal Decentralization / By A. Ehtisham, V. Tanzi. L. – Routledge, 2002. – 20 p.
245. Musgrave A. R. The Theory of Public Finance. – New York, 1959. – 664 p.
246. Oates. W.E. Fiscal Federalism. – New York, 1972.
247. Oates W. E. Studies in Fiscal Federalism. – Massachusetts, 1991.
248. Pierre-Joseph, Proudhon. Du Principe fédératif et de la nécessité de reconstituer le Parti de la Révolution / E.Dentu, 1863. – 324 p.
249. Proudhon P. Principle of Federation. – University of Toronto Press, 1980. – 136 p.
250. Rodden J., Eskeland G., Litvack J. Fiscal Decentralization and the Challenge of hard budget Constrains. – Massachusetts, 2003. – 487 p.
251. Shah A.A. Global Dialogue on Federalism. Volume 4. The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives. – London: Mc-Gill-Queen’s University Press, 2007. – 440 p.
252. Vaneecloo C., Badriotti A., Fornasini M. Fiscal Federalism in the European Union and its Countries. – Brussels, 2006. – 132 p.
253. Watts, R. Comparing Federal Systems in the 1990s. – Ontario: McGill-Queen University, 1999. – 232 p.

Научные статьи

а) публикации на русском языке:

254. Авилова А.В., Прохоренко И.Л. Испания на выходе из кризиса: материалы / И.Л. Прохоренко, А.В. Авилова, Э.Г. Ермольева, В.М Давыдов и др. // Латинская Америка. 2015. № 5. С. 90-102.

255. Альварес М.Г. О передаче полномочий центральной власти субъектам федерации Испании // Конституционное Совещание. Информационный бюллетень, 1993. № 2. С. 91-102.
256. Аникеева Н.Е. Испания – государство автономий в объединенной Европе» // Современная Европа. 2007. № 1. С. 94-96.
257. Ашмарина Е.М. Некоторые вопросы разграничения налоговой компетенции // Государство и Право, 2002. № 12. С. 48-54.
258. Банхаев Ф.Е. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. 2001. № 2. С. 135-137.
259. Бусыгина И.М. Практика территориально-политического строительства в Испании и России: попытка сравнительного анализа // Казанский федералист, 2003. № 3. С. 32–33.
260. Веремеенко И.И. К вопросу о предмете финансового права // Актуальные вопросы административного и финансового права: сборник научных трудов. Вестнк МГИМО Университета, 2004. С. 5-20.
261. Винницкий Д.В. Доктрина финансового права и основные вопросы развития международного налогового права // Очерки финансово-правовой науки современности. Москва–Харьков: «Право», 2011. С. 400–424.
262. Гарсия Альварес, М. Конституционный статус испанской автономии // Народный депутат. 1993. № 4. С. 56– 57.
263. Гончаренко И.А. Основы налоговой системы Великобритании // Актуальные вопросы административного и финансового права: Сборник научных трудов. – МГИМО МИД России, 2002. С. 32–52.
264. Грачева Е.Ю. К вопросу о сущности финансового права // Проблемы теории права и государства, истории политико-правовой мысли. Сборник работ учеников, друзей, коллег профессора О.Э. Лейста. – Алматы, 2005. С.166–168.

265. Грачева Е.Ю. Обеспечение публичных интересов в условиях рынка как важнейшая цель государственного финансового контроля // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2001. С. 53-62.
266. Данилевич И.В. Испанский опыт федерализма // Проблемы федерализма: российский и мировой опыт. М., 2003. С. 219-249.
267. Захаров А.С. Налоговая политика ЕС. Правовые основы // Закон. 2007. № 9. С. 71-84.
268. Зотова З.М. Федеративное устройство России: две позиции // Полис. 1998, № 3. С. 204-2919.
269. Каспэ С.И. Суррогат империи: о природе и происхождении федеративной политической формы // Полис. 2005. № 4. С. 5-52.
270. Кожановский А.Н. Испания: этнический фактор и административные границы // Общественные науки и современность. 2002. № 6. С. 78-89;
271. Кутафин О.Е. Конституция и проблемы ее реализации // Российский конституционализм: проблемы и решения. Материалы Международной конференции. Изд-во ИГиП РАН, 1999. С. 35-38.
272. Кутафин О.Е. Шахрай С.М. Конституционное правосудие в системе российского федерализма // Государство и право. – М.: Наука, 2004, № 1. – С. 112-114.
273. Малиновский А.А. «История и методолгия юридической науки»: дискуссионные вопросы преподавания курса в современном вузе // Право и Управление XXI век. 2012. № 4(25). С. 55-57.
274. Мачехин В.А. О понятии "двойное неналогообложение" / Мачехин В.А., Устюгова А.Д. // Экономика.Налоги.Право. 2017. № 1. С. 139-143.
275. Молчаков Н.Ю. Контуры теории регионалисткого государства: европейский опыт/ Н.Ю.Молчаков // Евразийский юридический журнал. 2017. №9 (112). С. 67-71.
276. Немова Л.А. Канада: Фискальный федерализм и социальная политика // США-Канада: экономика, политика, культура. № 1. 2000. С. 38–53.

277. Нотин С.А. Решения суда ЕС в области налогообложения // Актуальные вопросы административного и финансового права. Сборник научных трудов. МГИМО, 2004. С. 110–120.
278. Рефьюз Р.У. Финансирование правительственных расходов. Сравнительный анализ систем фискального федерализма в различных странах // Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. Материалы российско-американских семинаров. Агентство США по международному развитию, 1996, С. 332-340.
279. Румянцев А.Г. Гармонизация налоговых систем стран – членов Европейского Союза // Экономика и жизнь. 1995. № 29. С. 22–35.
280. Садков В.Г., Аронов Д.В. Бюджетно-налоговый федерализм в Российской Федерации и налоговая политика // Налоги. 2007. № 18. С. 10-14.
281. Синельщикова И.Г., Тесленко А.Ю. Некоторые аспекты автономизации в Испании // Латинская Америка. 1997. № 6. С. 40-47.
282. Скрпиченко С.Д. Испания: политико-территориальная организация в контексте конституционного строя // Латинская Америка. 2002. №7. С. 73-81.
283. Субботин В.Н., Хорошев С.В. Проблемы построения налоговой политики государства и ее эволюция // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. №7. С. 1–17.
284. Сулейманов М.М. Проблемы и перспективы формирования эффективной модели налогового федерализма в России // Налоговая политика. 2013. № 25 (533). С. 65-71.
285. Темкин В.А. Республика 1873 года – высшая точка развития испанского республиканского федерализма // Проблемы испанской истории. 1987. Наука. С. 195-208.
286. Туровский Р.Ф. Баланс отношений «центр-регионы» как основа территориально-государственного строительства // Мировая экономика и международные отношения. 2003. № 12. С.11–12.

287. Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41-51.
288. Хаванова И.А. Фискальный суверенитет и налоговое соревнование государств // Правовое развитие России: принципы, стратегии, механизмы: материалы Всерос. науч.-практ. конф. «Правовые чтения на Большом Каретном — 2014» (30 октября 2014 г.) / под ред. О. Ю. Рыбакова; ВГУЮ (РПА Минюста России). — М.: ВГЮУ (РПА Минюста России), 2015. С. 173–181.
289. Хенкин С.М. Государство автономий: проблемы и перспективы / С.М. Хенкин // Пространство и время в мировой политике и международных отношениях: материалы 4 Конвента РАМИ. Т. 7: Испания и Латинская Америка в мировой политике / под ред. А.В. Шестопала, Л.С. Окуневой, С.М. Хенкина. – М.: МГИМО-Университет, 2007. С. 29-34.
290. Чиркин В.Е. Модели современного федерализма: сравнительный анализ // Государство и право. 1994. № 8-9. С. 150-158.
291. Чижов А.С. Основные модели федеративного устройства. // Вопросы национальных и федеративных отншений. Сборник научных статей. РАГС, 2010. С. 107-123.
292. Шахмаметьев А.А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения // Право. 2004. № 1. С. 63-78.
293. Шахмаметьев А.А. Международно-правововые источники в системе правового регулирования таможенно-тарифных отношений // Гражданское право. 2007. № 2. С. 19-31.
294. Шахмаметьев А.А. Финансовые инструменты в правовом механизме использования таможенных режимов // Внешняя торговля, 1996. № 9. С. 10-11.
295. Шмакова С.А. Теоретические основы бюджетного федерализма // Сибирский Юридический Вестник. 2005. № 3. С. 32-38.

296. Шепенко Р.А. НДС и акцизы: правовые основы гармонизации в Андском сообществе и ЕС // Налоги и финансы. 2010. № 3. С. 44–48.
297. Шепенко Р.А. Правовое регулирование методов устранения двойного налогообложения // Очерки финансово-правовой науки современности. – Москва- Харьков: «Право». 2011. С. 475–489.
298. Энтин Л.М. Лиссабонский договор и реформа правовой системы ЕС: квалификационные особенности и управление развитием // Право и управление. XXI век. 2012. № 2. С. 25–31.
299. Яговкина В.А. Финансовый контроль за деятельностью государственных и муниципальных учреждений // Финансовое право, 2012. № 2. С. 13–15.

б) публикации на английском и испанских языках:

300. Adame Martínez F.D. Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades autónomas para el quinquenio 1997-2001// RVHP, № 28, 1997. P. 50-63.
301. Albi Ibañez E. El federalismo fiscal. Fiscalidad y Empresa familiar // Instituto de la Empresa familiar, № 51. 1978. P. 43-86.
302. Albiñana Garcia-Quintana C. // Sistema Tributario Español y Comparado. – Madrid: Tecnos. 1986. P.139-156.
303. Arranz Martín T. La financiación de las Comunidades Autónomas: cronología de eventos // La financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. Compilado y revisado por Romano Velasco J. – Universidad de Valladolid, 1995. P. 490-505.
304. Barier-Gauchard A. Fiscal Federalism, Discipline and Selection Adverse in the EU: lessons From a Theoretical Model // Economics Bulletin. 2005. Vol. 5. No.11. P. 1-8.
305. Bermann G.A. Taking Subsidiarity Seriouly: Federalism in the European Community and the United States // Colum. L. Rev. Vol. 94, № 2 (Mar, 1994). P. 412-438.

306. Blasco Gutiérrez Ana B. El coste de los servicios transferidos en la financiación de las Comunidades Autónomas // La financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. Compilado y Crónica Tributaria, № 50. Madrid: Universidad Comlutense. 1984. P. 1-50.
307. Boadway R., Watts R.L. Fiscal Federalism in Canada, the USA and Germany // Working Paper. Queen's University, 2004(6). P. 623-645.
308. Bosch.N. Cuestiones pendientes para el futuro Institu d'Economia de Barcelona // La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Perspectivas internacionales. Madrid: Fundación Manuel Giménez Abad, 2010. P. 1-19.
309. Fernández T.R. Autonomía y sistema de fuentes // La constitución las fuentes del Derecho, vol. 2. Madrid: DGGE, IEF, 1979. P. 20-25.
310. Fernández Cuevas A. El sistema normativo de las Comunidades Autónomas, referencia particular a los aspectos financieros // La constitución las fuentes del Derecho. Madrid, vol. 2: DGGE, IEF, 1979. P. 1-5.
311. Fuentes-Quintana, E. Los principios del reparto de la carga tributaria en España // Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No 41 (1961). P. 161-298.
312. García Roca J. Asimetrias autnómicas y principio constitucional de solidaridad // Revista vasca de administración pública, № 47, 2, 1997. P.45-96.
313. Girón Requera, E. La financiación autonómica del sistema constitucional español // Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005. P. 253-279.
314. Halberstam D. Comparative Federalism and the Role of the Judiciary // The Oxford Hadbook of Law and Politics. 2008. P. 1-7.
315. Inman R.P., Rubinfeld D.L. Fiscal Federalism in Europe. Lessons from the United States Experience. Elsevier Science Publishers, B.V., 1992. P. 654-660.
316. Lagos Rodriguez, M.G. La descentralización de las funciones económicas en el sector público español y la teoría del federalismo fiscal // I Congreso de Ciencia Regional de Andalucía «Andalucía en el umbral del siglo XXI».

317. Martín Queralt J. La Constitución española y el Derecho Financiero, HPE, № 63, 1980. P. 11-28.
318. Melguizo A., Esteso P. Haciendas locales y Presupuestos del Estado: Análisis y valoración de la Ley de Presupuestos para 1985 // Hacienda Pública Española, № 90. 1984. P. 40-53.
319. Mitxelena Camiruaga C. Descentralización fiscal y cohesión territorial en España // Principios. 2006. №4. P. 70-73.
320. Pérez de Ayala, J.L. La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario // Revista de finanzas y hacienda pública. 1980. № 65-66.
321. Perez Royo F. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria // Hacienda pública Española. 1972. № 14. P. 207-208.
322. Pérez Royo F. Desarrollo y Evolución del Estado Autonómico: El Proceso Constituyente y el Consenso Constitucional // Hernández Lafuente, Adolfo. El Funcionamiento del Estado Autonómico. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas. 1999. P. 50–67.
323. Propuestas para la reforma de la financiación autonómica // Revista del Instituto de Estudios Económicos. 2013. №№1 y 2. P. 27-54.
324. Ruiz-Huerta Carbonell J. Política fiscal y gasto público: consideracones sobre la suficiencia y las carencias de los pilares del Estado de Bienestar en España // Gaceta sindical: reflexión y debate. 2017. № 28. P. 113-134.
325. Rubio de Urquía J.I. Nuevo régimen de Cesión de Tributos. Estudios financieros. // Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. Nº 169. 1997. P. 3-24.
326. Tiebout Ch.A. A Pure Theory of Local Expenditures. // The Journal of Political Economy, 1956. Vol. 64, No. 5. P. 25-28.
327. Oates W.E. An Essay on Fiscal Federalism. // Journal of Economic literature. Vol. 37. P. 1120-49.
328. Oates W.E. Decentralization of the public Sector: an Overview // Decentalization, Local Governments and Markets. Oxford University Press, 1990. P. 45-78.

329. Oates Warren E. Fiscal Decentralization and Economic Development // National Tax Journal, 1993. Vol 46. № 2. P. 237-430.
330. Watts R. Federalism, Federal Political Systems and Federations // Annual Review of Political Science. vol. 1. 1998. P. 117-137.

Диссертационные исследования

331. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 56 с.
332. Волкова Г.И. Региональный автономизм в полиэтнической стране (на примере Испании 70-90-х годов XX века): автореф. дисс. … канд. социол. наук / Волкова Галина Иванова. – М, 2000. – 28 с.
333. Гончаренко И.А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС: дисс. … канд. юрид. наук / Гончаренко Илья Арнольдович. – М., 2001. – 160 с.
334. Кремянская Е.А. Проблемы и перспективы развития федерализма в Российской Федерации: дисс. … канд. юрид. наук / Кремянская Елена Александровна. – М, 2003. – 225 с.
335. Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Мачехин Виктор Александрович. – М., 2002. – 23 с.
336. Павлов Е.Я. Конституционно-правовой механизм осуществления внешней политики Российской Федерации: дисс. … докт. юрид. наук / Павлов Евгений Яковлевич, – М., 2004. – 317 с.
337. Петрова Г.В. Налоговые правоотношения: теория и практика правового регулирования: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Петрова Галина Владиславовна. – М., 2004. – 54 с.
338. Синицына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: дис. … канд. юрид. наук / Синицына Марина Леонидовна. – М., 2013. – 210 с.

339. Столповская Н.Б. Конституционно-правовое регулирование разграничения предметов ведения и полномочий органов государственной власти Российской Федерации, и субъектов Федерации в сфере налоговых и бюджетных отношений (на примере центрального федерального округа): автореферат дис. … канд. юрид. наук / Столповская Наталия Борисовна. – Белгород, 2008. – 22 с.
340. Суханова Е.В. Правовое регулирование налогообложения в Португальской Республике: автореферат дис. ... кандидата юрид. наук / Суханова Елена Владимировна. – М., 2013. – 26 с.
341. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (Проблемы теории и практики): дисс. … докт. юрид. наук / Толстопятекно Геннадий Петрович. – М., 2001. – 317 с.
342. Утешев Р.Р. Правовые основы бюджетного федерализма в РФ и Канаде: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Утешев Рустам Ринатович. – М., 2004. – 26 с.
343. Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дисс. … докт. юрид. наук. – М., 2016 г. – 415 с.
344. Шепенко Р.А. Правовое регулирование налоговой системы Китайской народной республки: дисс. … докт. юрид. наук. – М., 2005 г. – 367 с.
345. Шугаев А.А. Бюджетно-налоговый федерализм в Российской Федерации и США: сравнительно-правовой аспект: автореферат дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. / Шугаев Александр Андреевич. – М., 2009 г. – 32 с.
346. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. / Щекин Денис Михайлович. – М., 2001 г. – 200 с.
347. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой анализ): автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Яговкина Вита Александровна. – М., 2003. – 24 с.

Учебные пособия, справочные издания, словари

а) на русском языке:

348. Актуальные проблемы сравнительного, зарубежного и российского конституционного права: сб. науч. трудов / [науч. ред. И.А.Ракитская; отв. ред. Н.Ю.Молчаков]. — М.: МГИМО–Университет, 2017. – 674 с.
349. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 тт. – Учебник. – М. Юридическая литература, 1981. –354 с.
350. Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. – М.: ИКД "Зерцало-М", 2003. – 608 с.
351. Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации. М.: ИНФРА-М, 2013. 783 с.
352. Бахрах Д.Н. Административное право / Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Учебник. 3-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2008. – 816 с.
353. Белов В.А., Прошунин М.М. Финансово-правовые институты зарубежных стран. – М.: НИЦ Инфра-М, 2012. – 299 с.
354. Волкова Г.И., Дементьев А.В. Испания. Учебный испанско-русский лингвострановедческий словарь-справочник. Учеб. пособие. – М.: Высш. шк., 2006. – 656 с.
355. Гончаренко И.А. Сравнительное налоговое право. Особенная часть: Учебное пособие / И.А. Гончаренко. – М.: ПолиграфМастер, 2012. – 88 с.
356. Гоначаренко И.А. Правовое регулирование налогообложения разработки месторождений нефти и газа в Российской Федерации и зарубежных странах: Учебное пособие / МГИМО МИД России. – М.: Статут, 2009. – 204 с.
357. Грачева Е.Ю. Налоговое право: учебник / Е.Ю.Грачева, М.Ф.Ивлиева, Э.Д.Соколова. – М.: Юрист, 2005. – 223 с.
358. Дёмин А.В. Налоговое право России. Учебное пособие / А.В. Дёмин. – М.: Юрлитинформ, 2006. – 424 с.

359. Европейское право. Учебник / Под ред. Л.М.Энтина. – М.: Юрист, 2001. – 456 с.
360. Исаев М.А. История государства и права зарубежных стран: учебник для бакалавров. – М.: Изд-во Юрайт, 2012. – 959 с.
361. Испанско-русский юридический словарь / Под ред. Е.Р.Шубиной. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 484 с.
362. История внешней политики Испании Аникеева Н.Е., Ведюшкин В.А., Волосюк О.В., Медников И.Ю., Пожарская С.П. – М.: Международные отношения, 2013. –504 с.
363. Козырин А.Н. Административное право зарубежных стран: Учебное пособие / Под ред. проф. А.Н. Козырина. – М.: "СПАРК", 1996. – 229 с.
364. Конституционное право зарубежных стран: Учебник / Под общ. ред. Баглая М.В., Лейбо Ю.И., Энтина Л.М. – М.: Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 976 с.
365. Килинкарова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарова. — М.: Юрайт, 2015. — 354 с.
366. Кутафин О.Е. Основы государства и права: Учеб. пособие для поступающих в юридические вузы / Под ред. академика О.Е. Кутафина. М.: Юрист, 2000. – 416 с.
367. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
368. Кучеров И.И. Международное налоговое право (академический курсе). – М.: ЮрИнфоР, 2007. – 452 с.
369. Маклаков В.В. Конституционное право зарубежных стран. Общая часть – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 896 с.
370. Марченко М. Н. Теория государства и права: учебник. М.: Проспект, 2011. – 640 с.

371. Налоговое право. Особенная часть. Учебник для вузов / Под ред. Пепеляева С.Г. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С. 736.
372. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – 974 с.
373. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Л.Н. Лыкова, И.С. Букина. – М.: Юрайт, 2016. – 429 с.
374. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
375. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 2000. – 496 с.
376. Петрова Г.В. Международное финансовое право: Учебник для вузов. – М.: Юрайт, 2011. – 457 с.
377. Право Европейского Союза. Новый этап эволюции: 2009-2017 годы. Учебное пособие. Л.М.Энтин. – М.: МГИМО, 2009. –224 с.
378. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
379. Тедеев, А. А. Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. М.: Юрайт, 2017. – 499 с.
380. Умнова И.А. Конституционные основы современного российского федерализма. Учебно-практическое пособие. – М.: Дело, 1998. – 280 с.
381. Федерализм: теория и история развития (сравнительно-правовой анализ): Учеб. пособие / Отв. ред. М.Н. Марченко. – М.: Юрист, 2000. – 344 с.
382. Федерализм: теория, институты, отношения (сравнительно-правове исследование) / Отв. ред. Б.Н. Топорнин. – М.: Юрист, 2001. – 376 с.
383. Финансовое право. Учебник /Отв. ред. Е.Ю.Грачева. Г.П.Толстопятенко. – М.: Проспект, 2004. – 536 с.
384. Финансовое право: учебник / под ред. О.Н.Горбуновой. –2-е изд., перераб, и доп. – М.: Юрист, 2000. – 495 с.

385. Финансовое право: учебник / И. Г. Ленева, А. Ю. Ильин, М. Н. Кобзарь-Фролова, В. А. Яговкина, др.; под редакцией И.И. Кучерова. – М.: Эксмо, 2011. – 340 с.
386. Финансовое право. Учебное пособие / О.А. Ястребов, А.Р. Батяева, Е.В. Муратова, С. А. Капустин. – М.: РУДН, 2011. – 240 с.
387. Химичева Н.И., Покачалова Е. В. Финансовое право / Отв. ред. д. ю. н., проф. Н.И. Химичева. – М.: Норма, 2005. — 464 с.
388. Налоги и налогообложение: учебное пособие/ Е.В. Шевелева, А.А. Крестьянскова. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2006. – 52 с.
389. Шепенко Р.А. Конспект лекций по курсу «Международные налоговые правила»: учебн. пособие. – М.: МГИМО-Университет, 2011. – 120 с.

б) на иностранных языках:

390. Alarcón García G. Manual del sistema fiscal español. – Madrid: Ediciones Paraninfo, 2005. – 576 p.
391. Calvo Ortega R. Curso de derecho financiero. – Navarra: Thomson Reuters, 2014. – 657 p.
392. Cubero Truyo, Antonio M., García Berro F. Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, 2ª edición. – Sevilla: Mergablum, 2005.
393. Ferreiro Lapatza, J.J. Curso de Derecho Financiero español. – Madrid: Pons, 2000. – 3 tomos: 344 p., 217 p., 146 p.
394. Guía Fiscal. Gabinete jurídico del CEF. – Madrid: Centro de Estudios Financieros. 2015. – 582 p.
395. La Reforma Tributaria. / Martín Fernández J. (coord.). – Valencia: Tirant lo Blanch, 2015. – 225 p.
396. Martín Queralt J., Lozano Serrano C., Poveda Blanco F. Derecho Tributario. – Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. – 576 p.

397. Martínez Lago M.A., García de la Mora L. Lecciones de derecho financiero y tributario. – Madrid: Iustel, 2011. – 510 p.
398. Pérez Royo F. Derecho financiero y tributario. Parte general. – Madrid: Lex Nova, 2016. – 608 p.
399. Práctica Fiscal para abogados. – Madrid: Wolters Kluwer, 2017. – 600 p.
400. Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas fiscales (I y II). – Murcia: DM, 2003. – 155 p.
401. Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. – Madrid: Editorial Tecnos, 2008. – 480 p.
402. Romano Velasco J. La financiación de las comunidades autónomas. Análisis y orientación desde el federalismo fiscal. – Universidad de Valladolid, – 1995. – 244 p. // El federalismo fiscal canadiense: interés del modelo para España – 2014. – P.55-80.
403. Sainz de Bujanda F. Lecciones de Derecho Financiero. – Madrid: Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1993. – 104 p.
404. Stanford Encyclopedia of Philosophy. – Stanford: Stanford University, 2007.
405. The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy. Urban Institute Press. 2005.

Интернет-ресурсы

406. http://www.agenciatributaria.es – Agencia Estatal de Administración Tributaria (Государственное агентство налоговой администрации).
407. http.:www.airef.es – Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (Независимый орган по проверке исполнения налоговых обязательств).
408. http://www.boe.es – Boletín Oficial del Estado (Официальный государственный бюллетень).
409. http://www.ief.es – Instituto de Estudios Fiscales (Институт налоговых исследований).
410. http://www.ine.es – Instituto Nacional de Estadística (Национальный институт статистики).
411. http://www.minhap.gob.es – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (Министерство финансов и публичной администрации).

412. http://www.tcu.es – Tribunal de cuentas (Счетная Палата)

413. http://www.gencat.es – Generalitat de catalunya (Женералитат Каталонии – Автономный правительственный орган).

414. http://www.xunta.es – Xunta de Galicia (Правительство Галисии).

415. http://www.navarra.es – Gobierno de Navarra (Правительство Наварры).

416. http://www.euskadi.es – Gobierno Vasco (Правительство Страны Басков).

417. http://www.zec.org/ – Zona especial de Canarias (Особая экономическая зона Канарские о-ва).

418. http://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database.htm (База ОЭСР фискальной децентрализации).

419. http://www.calrenet.eu/ – Conference of European Regional Legislative Assemblies (Конференция европейских региональных законодательных ассамблей).

420. http://www.airef.es – Autoridad independiente de Responsabilidad Fiscal (независимый налоговый орган).

421. http://www.ieb.ub.edu/es/2012022056/federalismo-fiscal/ – Instituto de Economía de Barcelona. Cátedra de Federalismo Fiscal (Экономический институт Барселоны. Кафедра налогового федерализма).

422. http://www.britannica.com – Виртуальная энциклопедия «Британника».

423. http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com – Виртуальная энциклопедия «Хуридика».

Приложение 1

<table>
<tr><th>Реформа</th><th>1845</th><th>1900</th><th>1940</th><th>1957</th><th>1964</th><th>1977 и др.</th><th>Актуальная система налогов</th></tr>
<tr><td colspan="8">Прямые обязательные платежи</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Налог на недвижимость, обрабатываемые земли и скот</td><td colspan="3">Сборы с сельскохозяйственного и животноводческого производства.
Налогообложение городского имущества.</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Налог на промышленное производство, торговлю и трудовую деятельность</td><td colspan="2">Налог на торговую и промышленную деятельность и полученную от них прибыль</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>Ипотечный налог</td><td colspan="2">Налог на имущественные права и передачу имущества</td><td>Налог на имущественные права (переходящие в порядке наследования)</td><td>Общий налог на наследуемое имущество</td><td>Налог на наследование</td><td>Налог на наследование и дарение</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td rowspan="2"></td><td colspan="2" rowspan="2">Сбор с движимого имущества (с 3 тарифами)</td><td colspan="2">Налог на индивидуальные «результаты трудовой деятельности»</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">Налог на личное состояние</td></tr>
<tr><td></td><td>Налог на профессиональную и артистическую деятельность</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>Всеобщий налог на доходы физических лиц + Дополнительный обязательный платеж на прибыль</td><td colspan="2">Налог на доходы от капитала</td><td colspan="2">Налог на доходы физических лиц</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">Сбор с денежных доходов</td><td rowspan="2">Налог на прибыль юридических лиц

+ Налог на неделимую недвижимость, полученную юридическими лицами в порядке наследования</td><td colspan="2" rowspan="2">Налог на прибыль акционерных обществ и предприятий</td><td colspan="2">Налог на прибыль организаций</td></tr>
<tr><td>Реформа налога на деятельность акционерных обществ (1995г.)</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td rowspan="2">Специальные сборы за аренду помещений</td><td>Налог с личных свидетельств и документов</td><td colspan="2">Единый налог на доходы и имущество</td><td>Общий налог на доходы физических лиц</td><td colspan="2">Налог на доходы нерезидентов (98г.)</td></tr>
<tr><td></td><td>Кадастровый сбор</td><td></td><td>Налог на повышение пенсионных выплат, семейных субсидий, титулы и регалии</td><td></td><td>Специальный налог на имущество физических лиц (до 2008 г.)</td><td>Налог на имущество</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>Сбор на сверхприбыль от военных операций</td><td></td><td></td><td>Налог на личный автотранспортное средство</td><td>Транспортный налог</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td colspan="8">Косвенные обязательные платежи</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="7">Таможенные пошлины</td></tr>
<tr><td></td><td>Акцизные сборы</td><td>Налоги на потребление</td><td>Сбор на пользование и потребление</td><td>Общий налог на потребление</td><td colspan="2">Налог на торговлю предприятий</td><td>Налог на добавленную стоимость</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>Налог на выпуск ценных бумаг и операции с ними</td><td>Налог на ценные бумаги</td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>Налог на нефть, газ, электричество</td><td>Гербовый сбор</td><td>Налог на переход имущественных прав</td><td colspan="2">Общий налог на передачу имущества и на правовое оформление документов</td><td>Налог на передачу имущества и на правовое оформление документов</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>Налогообложение пассажиро- и грузоперевозок</td><td>Транспортный налог</td><td></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td colspan="2">Налог на предметы роскоши</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td>Компенсационные налоги</td><td colspan="3">Специальные налоги</td></tr>
</table>

Источник: Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Madrid: Editorial Tecnos, 2008.

Приложение 2.

Наименование Автономного сообщества	Собственные региональные налоги
Андалусия	Налог на недоиспользованные земли. Налог на выбросы газов в атмосферу. Налог на выбросы в прибрежные воды. Налог на хранение опасных отходов. Налог на хранение радиоактивных отходов. Налог[522] на улучшение очистительных материалов гидравлической инфраструктуры в интересах всего Автономного сообщества. Налог на депозиты клиентов в кредитных организациях. Налог на одноразовые пластиковые пакеты.
Арагон	Налог на загрязнение воды. Экологический налог на выбросы загрязняющих веществ в атмосферу. Налог на причиняемый ущерб окружающей среде большими коммерчискими площадями.
Астурия	Налог на влияние использования воды на окружающую среду. Налог на определенные виды деятельности, которые влияют на окружающую среду. Налог на недоиспользованые земляные участки или сельскохозяйственные угодия. Налог на большие торговые предприятия. Налог на депозиты в финансово-кредитных организациях. Налоговая добавка при пониженных ставках налога на экономическую деятельность. Налог на азартную игру бинго.
Балеарские острова	Налог на очистку воды. Налог на выигрыши в азартную игру бинго.
Канарские острова	Специальный налог на виды топлива, производные от нефти. Налог на отходы. Налог на табачные изделия. Налог на причиняемый ущерб окружающей среде большими коммерчискими объектами. Налог на причиняемый ущерб окружающей среде определенными видами деятельности.

[522] В испанской законодательной практике иногда используются устаревшие наименования обязательных платежей. К примеру, “canon” полагаем правильно перевести как «оброк» (Д.Н.А.).

	Налог на депозиты клиентов в финансово-кредитных учреждениях, расположенных на Канарских островах.
Кантабрия	Налог на сточные воды. Налоговая добавка при пониженных ставках Налога на экономическую деятельность. Налог на хранение отходов в мусорохранилищах.
Кастилья-и-Леон	Налог на уничтожение отходов в мусорохранилищах. Налог на воздействие на окружающую среду, вызванную использованием воды в водохранилищах, ветряными системами, либо объектами передачи электрической энергии высокого напряжения.
Кастилья-Ла-Манча	Налог на определенные виды деятельности, имеющие отрицательное воздействие на окружающую среду. Налог на ветряные сооружения.
Каталония	Водный налог. Налог на большие коммерческие учреждения. Налог на контролируемое использование муниципальных отходов. Налог на сжигание муниципальных отходов. Налог на контролируемое использование отходов от строительства. Налог на контролируемое использование промышленных отходов. Налог на обеспечение защиты гражданского населения. Налог на пребывание в туристических местах. Налог на депозиты в кредитных организациях. Налог на выбросы оксидов азота в атмосферу, вызванные коммерческой авиацией. Налог на выбросы газов и частиц в атмосферу, вызванные производством. Налог на производство электрической энергии ядерного происхождения. Налог на предоставление электронных коммуникационных услуг, расширение аудиовизуального сектора и культурное цифровое распространение.
Эстремадура	Налог на уборку и облагораживание территорий. Налог на охотничьи угодья. Налог на объекты, влияющие на окружающую среду. Налог на депозиты клиентов в финансово-кредитных учреждениях. Налог на уничтожение отходов в мусорохранилищах.
Галисия	Налог на уборку и облагораживание территорий. Налог на игру бинго. Налог на загрязнение окружающей среды.

	Налог на ущерб окружающей среде, причиненный использованием воды из водохранилищ. Налог на ветряные сооружения. Компенсационный экологический горнорудный налог.
Сообщество Мадрид	Налог на очистительные сооружения. Налог на установление специального оборудования авторизированных гостиницах и ресторанах. Налог на хранение отходов. Налоговая надбавка (налог на экономическую деятельность).
Ла-Риоха	Налог на уборку и облагораживание территорий. Налог на большие коммерческие предприятия. Налог на уничтожение отходов в мусорохранилищах. Налог на визуальное воздействие при использовании электрической энергии или стационарных телефонных, или телематических коммуникационных сетей. Налоговая надбавка при пониженных ставках налога на экономическую деятельность.
Валенсия	Налог на уборку и облагораживание территорий. Налог на определенные виды деятельности, влияющие на окружающую среду. Налог на уничтожение отходов в мусорохранилищах.
Мурсия	Налог на уборку и облагораживание территорий. Налог на выигрыши в игру бинго. Налог на аккумулирование или хранение отходов. Налог на загрязнение прибрежных вод. Налог на выбросы загрязняющих газов в атмосферу. Налоговая добавка при пониженных ставках налога на экономическую деятельность.

Источник: http://www.minhap.gob.es/ Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas**.**