

*Моим родителям и сестре,  
привившим мне упорство в работе,  
интерес к науке и любовь к Испании*

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Настоящая монография является фактически первым в России исследованием особенностей правового регулирования налогообложения в Испании. В работе рассмотрены этапы становления налоговой системы этой страны, принципы и источники налогового права, актуальные как в теоретическом, так и прикладном плане вопросы финансового регулирования. Автором предложена трактовка понятия «налоговый федерализм», на примере Испании определены его характерные черты, отражены принципы и механизм распределения налоговых полномочий между различными уровнями власти.

Российскими специалистами испанская фискальная система рассматривается в большинстве случаев лишь фрагментарно наряду с другими примерами зарубежного налогового опыта. Восполнению данной лакуны в российской правовой литературе и служит данная работа.

Испания представляет собой пример государства, где вопросы распределения налоговых полномочий между различными уровнями власти не теряют своей актуальности со времени принятия в 1978 г. демократической Конституции<sup>1</sup>. Уникальные исторические, политические и социально-экономические факторы обусловили становление и эволюцию имеющейся в этой стране фискальной асимметрии.

Существование в государстве различных налоговых режимов: общего, специального и форального (в двух Автономных сообществах — Стране Басков и Наварре) приводит к многочисленным судебным спорам на государственном уровне о соотношении правовых принципов равноправия, справедливости, достаточности и самостоятельности регионов в налоговой сфере. Подходы к реализации этих принципов во многом определяются испанской правоприменительной практикой. Различия региональных налоговых режимов вызывают ряд

---

<sup>1</sup> См.: Конституция Испании 1978 г. (пер. Пере Романа) // Конституции государств Европы: в 3 т. Т. 2. М. : НОРМА, 2001.

других проблем, в частности, выбор правовой формы законодательного закрепления налоговых норм и средств преодоления конфликта интересов между различными уровнями власти в данной сфере.

Для сглаживания фискальной асимметрии испанский законодатель предпринимает шаги по оптимизации налогообложения и рациональному расщедоточению финансовых потоков. События политической жизни Испании последних лет, главным образом «каталонский кризис» 2017–2018 гг., ставший одним из серьезнейших вызовов для всей государственно-правовой системы страны, подтверждают тезис о сохранении актуальности данных вопросов.

Стабильность налоговой системы Испании будет зависеть от дальнейших шагов испанского законодателя по выравниванию финансовой обеспеченности регионов, достижению более равномерного распределения налогового бремени на территории всего государства, поиску разумного баланса между такими, казалось бы, несовместимыми принципами, как государственная целостность и финансовая автономия регионов. Способствовать этому в значительной мере могут сотрудничество и взаимная налоговая ответственность органов различных уровней власти.

Представляется, что испанский фискальный опыт может быть интересен для такого многосубъектного государства, как Российская Федерация, где модель налогового федерализма нуждается в постоянном совершенствовании.

Помимо научных задач данная монография реализует и учебные цели. В этой связи особое внимание автора было обращено к аутентичным источникам — Конституции и законодательству Испании, отдельным нормам права ЕС, доктринальным и современным научным исследованиям в области правового регулирования налогообложения, правоприменительной практике, релевантным решениям Конституционного Суда Испании и Суда Европейского союза. Особую значимость для понимания специфики налогообложения Испании имеют приложения, в которых приводятся выдержки из наиболее важных для целей настоящей работы судебных решений. При этом дается параллельный русско-испанский перевод текстов решений, что позволит изучающим испанский язык и интересующимся вопросами налогообложения этой страны проводить самостоятельный анализ данных документов.

Выход в свет настоящей работы стал возможным благодаря научному руководству и экспертному наставничеству профессора, доктора юридических наук Г.П. Толстопятенко, чьи концептуальные разработки и новаторские идеи по проблеме налогового федерализма

в отечественной правовой науке легли в основу монографии. Глубокое видение вопросов фискального регулирования и организационная энергия Г.П. Толстопятенко были чрезвычайно востребованными на протяжении всего научно-исследовательского процесса.

Автор искренне благодарит профессора, доктора юридических наук Е.Ю. Грачеву за крайне ценные советы в процессе работы над монографией. Особая признательность за поддержку и консультационную помощь – профессору, доктору юридических наук И.И. Кучерову.

Важными и полезными были рекомендации отечественных юристов – экспертов в области налогового права А.Р. Батяевой, Н.В. Васильевой, Д.В. Винницкого, Е.В. Килинкаровой, Д.М. Мошковой, Ю.В. Пятковской, И.А. Хавановой, Д.М. Щекина.

Отдельные слова благодарности – профессорско-преподавательскому коллективу международно-правового факультета МГИМО МИД России, прежде всего А.Г. Волеводзу, И.А. Гончаренко, А.А. Малиновскому, Р.А. Шепенко за оказанное содействие в ходе подготовки работы.

Н.А. Дементьева выражает слова искренней признательности испанским юристам, экономистам и историкам права, в частности, Ф. Гарсии Де Кортасару (Fernando García de Cortázar), Х.И. Дель Бурго Тахадуре (Jaime Ignacio del Burgo Tajadura), С. Лаго-Пеньясу (Santiago Lago-Peñas), Ф.Х. Мартину Фернандесу (Francisco Javier Martín Fernández), Х.Л. Орелье Мартинесу (José Luis Orella Martínez), Х. Руису-Уэрте Карбонелю (Jesús Ruiz-Huerta Carbonell) за отзывчивость и личное содействие в анализе актуальных вопросов налогового федерализма Испании. Большое спасибо! ¡Muchas gracias!

## 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 человеческой деятельности<sup>1</sup>.

По мнению испанского профессора Ф. Переса Ройо, для изучения налоговой системы конкретной страны необходимо учитывать ее исторические условия. На примере Испании он отмечает, что «действующая испанская налоговая система, сложившаяся как результат рационального проекта первых лет демократии в стране, не может рассматриваться отдельно от политических условий, сделавших возможным внедрение этой системы, а также от эволюции общества, которое и стало источником требования этого ключевого элемента модернизации»<sup>2</sup>.

Одной из специфических черт налоговой системы Испании является ее децентрализованный характер при разделении на три уровня: государственный, региональный и местный. Членство Испании с 1 января 1986 г. в Европейском союзе (далее – ЕС)<sup>3</sup> также воздействует на развитие налоговой системы этого государства.

Высшим общенациональным органом власти, законодательно устанавливающим налоги в стране, является двухпалатный парламент (Генеральные Кортесы). Оперативное управление налоговой системой обеспечивается Министерством финансов. Контроль за соблюдением налогового законодательства возложен на Государственное агентство налоговой администрации (*Agencia Estatal de Administración Tributaria*)<sup>4</sup> и его региональные управления.

---

<sup>1</sup> См.: Шахматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 19.

<sup>2</sup> Pérez Royo F. Curso de derecho tributario. Parte especial. Madrid: Tecnos, 2019. P. 37. Перевод испанских источников на русский язык в данном случае и далее по тексту – Н.А. Дементьевой.

<sup>3</sup> Вступление и интеграция Испании в ЕС были закреплены Органическим Законом от 2 августа 1985 г. № 10/1985. См.: Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas // «BOE» núm. 189, de 8 de agosto de 1985.

<sup>4</sup> В рамках Государственного агентства налоговой администрации создан обширный банк данных о налогоплательщиках: информация о выплате и получении зарплаты, сведения о деятельности лиц свободной профессии, о недвижимости, о финансовых и валютных операциях, об учредителях акционерных обществ, а также физических лицах. Для получения

Для координации общенациональной финансовой деятельности Министерством финансов и семнадцатью Автономными сообществами<sup>1</sup> был создан Совет по налоговой и финансовой политике (*Consejo de Política Fiscal y Financiera*), в который входят министр финансов Испании и руководители финансовых органов всех испанских регионов<sup>2</sup>.

Судебная система Испании имеет разветвленную структуру. На всю территорию страны распространяется юрисдикция Генерального совета судебной власти — коллегиального органа по вопросам оптимизации судебной системы в стране; Конституционного Суда, рассматривающего дела о соответствии норм Конституции Испании, споры по разграничению полномочий между органами власти и вопросы, касающиеся автономии региональных и местных органов власти; Верховного Суда — главного судебного органа, в компетенцию которого входят все вопросы, за исключением подведомственных Конституционному Суду; Национальной судебной палаты (*Audiencia Nacional*)<sup>3</sup>. В ведение последней входит рассмотрение особо тяжких видов преступлений: терроризм, организованная преступность, наркотрафик, противоправные деяния против Короны, преступления в области финансов, а также способные нанести существенный урон национальной экономике или иметь негативные последствия для более чем одного Автономного сообщества. Во главе судебных органов Автономных сообществ стоят региональные Высшие суды (*Tribunal Superior de Justicia*), которые формируются из трех палат: 1) по гражданским и уголовным делам, 2) по административным делам, 3) по социальным вопросам. На ступень ниже расположены провинциальные суды (коллегиальные судебные органы в столицах каждой провинции), суды первой инстанции и мировые судьи (один судья в каждом муниципалитете).

Для разрешения споров в налоговой сфере особое место отведено административно-экономическим судам, не входящим в общую судебную

---

информации необходимо обоснование. Передавать огласке данные о лицах, обратившихся за информацией, запрещено. Существуют также региональные базы налоговых данных.

<sup>1</sup> Статья 137 Конституции Испании гласит: «Территориальное устройство государства включает муниципалитеты, провинции и учреждаемые Автономные сообщества». См.: Конституция Испании 1978 г. (пер. Пере Романа).

Все Автономные сообщества и названия их органов власти отражены в лингвострановедческом словаре-справочнике: *Волкова Г.И., Дементьев А.В.* Испания. М.: Высшая школа, 2006. С. 160–162. См. также: *Волкова Г.И.* Испания: Государство автономий и проблема территориальной целостности. М.: МАКС Пресс, 2011.

<sup>2</sup> Совет по налоговой и финансовой политике создан в соответствии со ст. 3 Органического закона от 22 сентября 1980 г. № 8/1980 «О финансировании Автономных сообществ». См.: *Ley Orgánica 8/1980, de 22 septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas* // «BOE» núm. 236, de 1 octubre de 1980.

<sup>3</sup> Судебный орган, не имеющий аналога в других странах.

систему и структурно подчиняющимся Министерству финансов. Они выполняют административные функции и состоят из центрального суда со штаб-квартирой в Мадриде, а также судов в регионах и в некоторых муниципалитетах с высокой деловой активностью и значительным количеством населения. В задачу административно-экономических судов входит рассмотрение ходатайств в хозяйственно-административной сфере в отношении решений, вынесенных территориальными органами государственной власти, органами власти Автономных сообществ (при условии, что это предусмотрено Статутами Автономии) и налоговыми органами. Рассмотрение ими вопросов в налоговой сфере является важным условием для дальнейшей передачи дел на рассмотрение в суд.

### 1. Историческая ретроспектива становления налоговой системы

Известный исследователь, автор истории испанской налоговой системы Х.Л. Перес де Айала в своих рассуждениях о соотношении «идеальных», «эмпирических» и «исторических» налоговых систем утверждает, что «любая налоговая система неизбежно является продуктом сложных комбинаций теоретических принципов и исторических факторов»<sup>1</sup>. Он убежден, что это особенно применимо к Испании. Другой испанский специалист Г. Аларкон Гарсия также рассматривает исторические условия своей страны в качестве определяющих факторов в процессе формирования 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, чтобы избежать возникновения социальных конфликтов, необходимо найти «золотую середину» между фискальными требованиями со стороны государства и способностью как экономики, так и населения страны выдержать налоговое бремя<sup>2</sup>.

Процесс унификации испанской налоговой системы начался по историческим меркам довольно поздно. Попытки ее «рационализации» или «упорядочивания» восходят к началу первой половины XIX в. В это время в Испании (со значительным отставанием от других стран) требовалось создать налоговую систему, соответствующую «либеральному

---

<sup>1</sup> *Pérez de Ayala J.L.* La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario // Revista de finanzas y hacienda pública. 1980. N 65–66. P. 207.

<sup>2</sup> См.: *Alarcón García G.* Manual del sistema fiscal español. Madrid: Civitas ediciones, 2008. P. 203–204.

государству»<sup>1</sup>. Поэтому в период правления Р.М. Нарваэса<sup>2</sup>, одновременно с принятием новой Конституции 1845 г.<sup>3</sup>, пришедшей на смену Конституции 1837 г.<sup>4</sup>, была законодательно закреплена необходимость проведения давно назревшей налоговой реформы. Это можно объяснить тем, что налоговая система в современном ее понимании в Испании не существовала, а лишь представляла собой устаревшую схему обложения граждан «королевской податью». Причем она не была единообразной для всех частей государства и отличалась степенью власти и влияния монарха на той или иной территории.

Продолжительный этап с 1845 г. до реформы 1977 г. испанские исследователи именуют периодом преобладания «кастильской» (или латинской) модели налоговой системы<sup>5</sup>, сформировавшейся под влиянием французской правовой мысли в таких странах, как Испания, Италия и Португалия. Основной целью была попытка оградить налогоплательщика от «чрезмерных притязаний» финансовых органов власти, а также стремление расширить налогообложение с имущества граждан. Считалось, что налоги должны быть максимально простыми, не создающими привилегий для отдельных социальных групп или категорий лиц и не отличающимися по территориальному принципу. Реформирование «кастильской» модели в соответствии с новыми требованиями времени привело к созданию так называемой «европейской» налоговой модели, что предполагало достижение налоговой гармонизации, социально-экономической направленности действующих принципов налогообложения, развитие личного налогообложения<sup>6</sup>.

Проводившиеся в XIX–XX вв. реформы преследовали зачастую не долгосрочные, а лишь конъюнктурные цели: снять наиболее острые противоречия в финансовой сфере и повысить количество налоговых поступлений в государственную казну путем полного или частичного видоизменения отдельных видов и групп налогов.

Историческая эволюция системы налогов в Испании с XIX по XXI вв. представлена в табл. 1.

<sup>1</sup> См.: *Pérez Royo F. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos, 2019. P. 39.

<sup>2</sup> Нарваэс, Рамон Мария (1800–1868 гг.) — генерал, испанский государственный деятель. В 1843–1868 гг. неоднократно возглавлял правительство Испании.

<sup>3</sup> *Constitución de la monarquía española*. Madrid: Imprenta nacional, 1845. 22 p.

<sup>4</sup> *Constitución de la monarquía española, promulgada en Madrid a 18 de junio de 1837 / impresa de orden de S.M. la Reina Gobernadora*. Madrid: Imprenta Nacional, 1837. 25 p.

<sup>5</sup> См.: *Fuentes Quintana E., Comín F. Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas*. Barcelona: Crítica, 1990. P. 353–451.

<sup>6</sup> См.: *Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas fiscales (I y II)*. Murcia: DM, 2003. P. 25.

Таблица 1

Этапы развития системы налогов в Испании<sup>1</sup>

Реформа					Современная система налогов
1845	1900	1940	1957	1964	
<b>Прямые обязательные платежи</b>					
Налог на недвижимость, обрабатываемые земли и скот	Сборы с сельскохозяйственного и животноводческого производств +				
Налогообложение городского имущества					
Налог на промышленное производство, торговлю и трудовую деятельность	Налог на торговую и промышленную деятельность и полученную от них прибыль				
Ипотечный налог	Налог на имущество на имущественные права и передачу имущества	Налог на имущество-венные права, переходящие в порядке наследования		Общий налог на наследуемое имущество	Налог на наследование и дарение
	Сбор с движимого имущества (с 3 тарифами)	Налог на индивидуальные результаты трудовой деятельности			
		Налог на профессиональную и творческую деятельность			

<sup>1</sup> См.: Portillo Navarro M.J. Manual de fiscalidad: teoría y práctica. Madrid: Tecnos, 2008.



Косвенные обязательные платежи						
Таможенные пошлины						
Акцизные сборы	Налоги на потребление	Сбор на пользование и потребление	Общий налог на потребление	Налог на торговлю предприятий	Налог на добавленную стоимость	
		Налог на выпуск ценных бумаг и операции с ними	Налог на ценные бумаги			
	Налог на нефть, газ, электричество	Гербовый сбор	Налог на переход имущественных прав	Общий налог на передачу имущества и правовое оформление документов	Налог на передачу имущества и правовое оформление документов	
	Налогообложение пассажира и грузов перевозок	Транспортный налог				
			Налог на предметы роскоши			
			Компенсационные налоги	Специальные налоги		

Отправной точкой развития испанской налоговой системы в XIX в. послужила первая значимая реформа 1845 г. — так называемая «реформа Мона — Сантьяна»<sup>1</sup>. За основу была взята французская система налогообложения, действовавшая с 1798 г., главным образом в том, что касалось деления налогообложения на прямое и косвенное, а также взимания налогов с имущества. Реформа предполагала введение единой налоговой системы на территории страны и преследовала три цели: 1) избавиться от чрезмерного количества налогов, общая собираемость которых была весьма низкой, и заменить их более упрощенной системой налогообложения; 2) добиться увеличения поступлений в государственную казну; 3) упорядочить систему специальных налоговых режимов на территории всей страны. Принципы, на которых базировалась реформа, заключались в унификации и гармонизации существующего многообразия региональных налогов и упрощении их взимания и регулирования, а также сочетании косвенного налогообложения с прямым.

В соответствии с новым законодательством 1845 г. налог на недвижимость, обрабатываемые земли и скот взимался из расчета общей квоты с населения каждой провинции, а уже в рамках последней распределялся среди индивидуальных налогоплательщиков. Проблема заключалась в отсутствии в Испании земельного кадастра (он появился лишь век спустя) в целях определения налоговой базы для последующего распределения общей квоты. Это приводило к сокрытию многих объектов налогообложения, преимущественно крупными землевладельцами, распространению мошенничества и неравному распределению налогового бремени. В это время впервые был введен налог на промышленность и торговлю, чья ставка определялась в зависимости от конкретного вида деятельности и численности населения на территории, где располагался тот или иной хозяйственный объект. Ипотечный налог и налог на аренду жилья заложили основу для последующего развития территориального налогообложения. Причем в отсутствие еще не созданного реестра на собственность министерство финансов стало взимать плату за предоставление услуг по регистрации сделок с недвижимостью. Налог на аренду жилья, эквивалентный французскому налогу «на окна и двери», облагал лишь «внешние признаки богатства».

Сохранялись такие косвенные налоги, как гербовый сбор, налоги на потребление крепких спиртных напитков, на вино, оливковое

---

<sup>1</sup> По имени министра финансов Испании А. Мона-и-Менéndеса (1801–1882 гг.) и члена кабинета министров Р. де Сантьяна Гонсалеса (1791–1863 гг.). Последний стал впоследствии управляющим испанского эмиссионного банка Сан Фернандо (предшественник Центробанка Испании).