

ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА ИСПАНИИ

Аннотация: В данной работе рассмотрены основные источники налогового права Испании, анализируется их иерархия и особенности. Коротко освещаются принципы налогообложения, перечисляются уровни налоговой системы страны. Автором анализируется законодательство о налогах Испании, проводится сравнение с налоговой системой Российской Федерации.

Ключевые слова: налог, источники налогового права, налоговая система, законодательство о налогах.

Bykova N.V.

SOURCES OF TAX LAW IN SPAIN

Abstract: This paper examines the main sources of tax law in Spain, analyzes their hierarchy and features. The principles of taxation are briefly covered, the levels of the country's tax system are listed. The author analyzes the legislation on Spanish taxes, compares it with the tax system of the Russian Federation.

Keywords: tax, tax law, sources of tax law, tax system, tax legislation.

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 налогообложения².

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 налогоплательщика-

¹ Магистр Налогового института РосНОУ.

² Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. – М.: ЮрИнфоР, 2003. – С.72–73.

ми с учетом правовых традиций и стереотипов поведения людей различных национальностей и социальных групп».³

В Испании налоговые отношения регулируются разветвленной системой источников налогового права. Высшей юридической силой в иерархии источников налогового права Испании обладает Конституция⁴. Содержание финансово-правовых норм в Конституции определяется законодателем исходя из его понимания необходимости регулирования данных отношений на уровне Основного закона государства. Именно на конституционном уровне закрепляются правовые основы налоговой деятельности в Испании и компетенция центральных и местных государственных органов в сфере налоговых отношений.

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.

Ст.31 Конституции особо оговаривает права и обязанности граждан в налоговой сфере: 1. Все участвуют в общественных расходах в соответствии со 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 закона⁵.

Решение Конституционного Суда от 4 февраля 1983 г. подтвердило существование в испанской налоговой системе концеп-

³ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. – С.131.

⁴ Алексеева Т.А. История испанской конституции. М.: Проспект, 2011. С.4.

⁵ Конституция Испании 1978 г. // Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. / М.: Изд-во НОРМА, 2001.

ции 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 льготы⁶. Тот же принцип действует в отношении налогов Автономных сообществ: региональные парламенты должны им руководствоваться так же, как и Генеральные Кортесы Испании.

Важнейшим нормативно-правовым актом в налоговой сфере Испании является Общий налоговый закон 2003 г.⁷. 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.

Среди источников права особое место также занимают договоры (соглашения) об избежании двойного международного налогообложения. Эти договоры имеют преимущественную силу перед внутренним налоговым законодательством, и в случае расхождений между ними применяются нормативные положения договоров.

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. Отметим, что нововведения в налоговой сфере, принимаемые в государ-

⁶ Sentencia 6/1983, de 4 de febrero // «BOE» Supl. al № 58, de 9 de marzo de 1983.

⁷ 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.

ствах 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 связи⁸. По мнению экспертов, данная налоговая ставка не превышала допустимые в ЕС нормы и не приводила к «неоправданно излишним доходам» в результате деятельности корпорации.

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. 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.

Рассмотрим подробнее Общий налоговый закон 2003 г., вступающий в качестве главного регулятора испанской налоговой системы. 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.

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; налого-

⁸ 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.

облагаемая база; налоговые льготы; срок исковой давности по налогам; установление или внесение изменений в 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.

Общий налоговый закон, закрепляющий принципы налоговой системы, определяющий элементы налога и регулирующий налоговые отношения, действует наряду со специальными законами, регулирующими отдельные виды налогов, как подоходное налогообложение граждан⁹, НДС¹⁰ и т.д.

Законодательным собраниям Автономных сообществ разрешается принимать законы в отведенных для них сферах. Они вправе устанавливать новые налоговые положения либо увеличивать налоговую нагрузку. 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 лиц¹¹.

Важным источником налогового права в Испании являются акты делегированного законодательства. Согласно ст.82 Общего

⁹ 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.

¹⁰ Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido// «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.

¹¹ Pérez Royo F. Derecho financiero y tributario. Parte general. Madrid: Lex Nova, 2016. P. 56.

налогового закона, 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, о налоге на доходы физических лиц, налоге на прибыль организаций и налоге на доходы нерезидентов¹², что свидетельствует о важности данного вида нормативно-правовых актов в налоговой сфере.

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., который явился своего рода кодифицирующим пра-

¹² 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.

вовым актом в области налогообложения. Еще одним важным источником налогового права в Испании является Органический закон о финансировании Автономных сообществ 1980 г., регулирующий финансовую систему государства и Автономных сообществ общего режима, с изменениями от 2001 г.

Список использованных источников и литературы

1. Алексеева Т.А. История испанской конституции. М.: Проспект, 2011. 143 с.
2. Конституция Испании 1978 г. // Конституции государств Европы: В 3 тт. Т. 2. / М.: Изд-во НОРМА, 2001.
3. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. – М.: ЮрИнфоР, 2003. – 356 с.
4. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. – 412 с.
5. 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.
6. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificaición parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria // «BOE» №127, de 22 de septiembre de 2015
7. 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.
8. Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido// «BOE» № 312, de 29 de diciembre de 1992.
9. Sentencia 6/1983, de 4 de febrero // «BOE» Supl. al № 58, de 9 de marzo de 1983.
10. Pérez Royo F. Derecho financiero y tributario. Parte general. Madrid: Lex Nova, 2016. P. 56.