
ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И НАЛОГОВОГО ФЕДЕРАЛИЗМА В ИСПАНИИ

Надежда Дементьева*

В статье рассматриваются основные аспекты современной налоговой системы и налогового федерализма Испании. Цель новой налоговой реформы, разработанной Экспертной Комиссией в 2014 г., – содействовать тому, чтобы Испания обрела более сбалансированную, эффективную, прозрачную и справедливую налоговую систему как средство выхода из кризиса последних лет.

Изучение вопросов налогового федерализма государства включает оценку всей его налоговой системы. Критериями оценки могут служить эффективность налоговой политики, баланс между обязанностями и доходами всех территориально-государственных образований, налоговая ответственность, предсказуемость и стабильность налогообложения, налоговая децентрализация.

Согласно Г.П. Толстопятенко, налоговый федерализм определяется как «система принципов деятельности и разграничения компетенции органов центральной и региональной власти в сфере налоговых отношений» [4. С. 20].

Анализируя понятие налогового федерализма, С.Г. Пепеляев пишет о рассредоточении управления по разным уровням управления как в федеративных, так в унитарных государствах. Он определяет его как систему распределения полномочий в финансовой сфере между центральными, региональными и местными органами власти любого государства независимо от формы его государственного устройства [3. С. 307].

Нам представляется, что налоговый федерализм – чрезвычайно емкое и лаконичное понятие, обозначающее сложившуюся и находящуюся в постоянном развитии систему распределения налоговых полномочий между центральным, региональным (с уче-

том специфики каждого региона) и местным уровнями власти государства, независимо от формы государственного устройства последнего, направленную на оптимизацию всей его налоговой системы и поддержание общего уровня экономического развития страны, а также механизмы налогового взаимодействия упомянутых территориальных единиц государства [2. С. 34-39].

Представляется, что Испания как государство автономий (ГА), чья форма государственного устройства не вписывается в классические каноны конституционно-правовой науки, является ярким примером государства с активно эволюционирующей системой налогового федерализма [9. С. 22].

Несмотря на проведение с начала 2000-х гг. глубоких реформ(1), напрямую влияющих на всю систему налогового федерализма в стране, исследователи отмечают насущную необходимость более эффективного регулирования всей налоговой системы и разграничения полномочий между Государством и регионами [5. С. 27].

С принятия в 1980 г. одного из основных законов, регулирующих налоговые полномочия регионов Испании, Автономных Сообществ (ААСС), ОЗФАС [10], всеобъемлющая реформа финансирования в стране стала осуществляться практически регулярно с периодичностью в пять лет. Так, реформа 2009 г. не справилась со всеми возложенными

* Дементьева Надежда Алексеевна, аспирант кафедры административного и финансового права МГИМО(У) МИД России.

ми на нее надеждами. Все изъятия предыдущей реформы нацелена исправить реформа 2015 г.

По мнению испанского правительства, на современном этапе налоговая реформа в стране назрела по ряду причин. Главная из них – существенное снижение налоговых поступлений, наблюдавшееся в стране в кризисный период 2008-2013 гг. По уровню собираемости налогов Испания оказалась на одном из последних мест в Европейском Союзе (ЕС). Особенно удручающая ситуация сложилась с собираемостью косвенных налогов, хотя поступления в казну по линии прямых налогов также сократились [12]. По налогам на потребление (НДС и акцизы) относительно ВВП в 2011 г. Испания занимала последнее место среди всех стран-членов ЕС. Ниже среднеесовского располагалось экологическое налогообложение. Что касается имущества, то испанское законодательство предусматривает выше среднеесовского уровень налога на совершение имущественных операций (сделок), но ниже среднеесовского в том, что касается налога на состояние. Налогообложение по Подоходному (НДФЛ) и Корпорационному налогу (КН) в Испании равно или выше, чем в среднем по ЕС. НДС (со ставкой в 21,5%) является одним из трех (НДФЛ, НДС, КН) основных по собираемости налогов государства, находящимся на более низком уровне по сравнению со средним в ЕС.

Налоговая реформа в Испании. 5 июля 2013 г. решением правительства Испании была создана Экспертная Комиссия (далее Комиссия), которой было поручено подготовить комплекс предложений по осуществлению в стране глубокой и всеобъемлющей налоговой реформы. По завершении работы 14 марта 2014 г. министру финансов и государственных администраций К. Монторо был вручен объемный итоговый доклад Комиссии (всего 444 стр.), включавший 125 конкретных предложений для внесения в налоговое законодательство страны с целью его совершенствования и актуализации [13].

Деятельность Комиссии протекала в условиях, когда Испания переживала сложный, болезненный и еще не завершившийся процесс бюджетной консолидации как следствие глубокого финансового кризиса.

Конгресс Депутатов окончательно принял три проекта закона (о НДС, НДФЛ и Корпорационном налоге), составляющих налоговую реформу, после внесения некоторых изменений в процессе ее рассмотрения обеими Палатами Парламента. Все измене-

ния вступили в силу 1 января 2015 г. Однако о полноценной реализации реформы можно будет говорить лишь после ноября 2015 года, т.е. по завершении в стране очередных парламентских выборов (2).

Эта налоговая реформа, предложенная Комиссией, призвана играть важную роль в процессе реструктуризации экономики и ускорения её роста в среднесрочной перспективе. По мнению ее авторов, реформа должна, во-первых, внести вклад в процесс финансовой консолидации и, во-вторых, привести к улучшению конкурентоспособности экономики, увеличению сбережений населения и росту занятости.

По замыслу испанских экспертов, налоговая реформа должна укладываться в рамки принятой в 2013 году правительственной программы по обеспечению экономической стабильности. Основной упор бюджетной консолидации предполагается сосредоточить на сокращении государственных расходов, а не на увеличении доходов бюджета путем усиления налогообложения.

Комиссия исходила из того, что ее анализ должен затронуть, во-первых, общую налоговую структуру страны, т.е. всю сферу, регулируемую принципами государственного налогообложения. Во-вторых, Комиссия ставила задачу проанализировать эффективность отдельных налоговых платежей. В-третьих, разрабатываемая Комиссией налоговая реформа не должна нарушить единство финансово-экономического пространства страны.

В выводах Комиссии отмечалось, что эффективность налоговой системы значительно снижается за счет существующих сейчас чрезмерных и необоснованных налоговых освобождений, вычетов, льгот, что усложняет понимание налогового «ландшафта», вносит перекосы в систему и уменьшает ее доходность. В качестве приоритетной задачи были выдвинуты снижения предельных ставок подоходного налога и налога на прибыль.

Условия организации налоговой системы должны соответствовать достаточности налоговых поступлений, то есть поступления должны быть достаточными для покрытия расходной части бюджета. По мнению экспертов, чрезмерная налоговая нагрузка, хотя и приносит дополнительные доходы в казну, чревата снижением хозяйственной активности, падением потребления, снижением жизненного уровня населения, а в дальнейшем экономической стагнацией или рецессией.

Другим условием организации налоговой системы, в соответствии с мнением разработчиков реформы, должна быть рациональность, что предполагает простоту системы, т.е. удобство ее понимания налогоплательщиками, а также отсутствие противоречий и дублирования налоговых платежей.

Система налогов Испании и предлагаемые изменения. Основными налогами в Испании являются: НДС (с его производной – подоходный налог на доходы нерезидентов), НДС и КН. Помимо перечисленных важную роль играют налог на состояние, налог на передачу имущества и правовое оформление документов и налог на наследование и дарение. Налоговая система включает в себя также налог на экономическую деятельность, транспортный налог, а также специальные налоги (налог на топливо и энергию, акцизы на алкогольные напитки и табачные изделия) [6. С. 46]. Доходы государства в Испании от прямых налогов существенно выше, чем от косвенных [9].

Согласно представленному докладу Комиссии, одна из основных проблем налоговой системы заключается в ее низкой эффективности. Предельная ставка налогов в Испании равна или близка к ставкам других стран-членов еврозоны, однако собираемость налогов в Испании составляет 37% доходов ВВП, в то время как в большинстве стран еврозоны налоговая доходность составляет 45%-46% ВВП. Задача предлагаемой реформы не увеличить налоговую доходность «любой ценой», доведя ее до уровня 45% ВВП, а избавиться от тех факторов, которые мешают достичь этих показателей.

Испанская система налогов на *доходы физических лиц* в настоящее время характеризуется наличием высоких предельных ставок налогов, чрезмерным количеством их возможных размеров, многочисленных льгот, вычетов, отсутствием объективности в расчете налогооблагаемого дохода. Предложенная реформа направлена на сокращение льгот и расширение налоговой базы, что позволит снизить тарифные ставки и упростить их применение.

Авторы реформы проявили осторожность в том, что касается налогового режима в части подоходного налогообложения в отдельных ААСС. Они предложили, в частности, «провести углубленный обзор отчислений», применяемых ААСС с целью достижения большего единообразия и упрощения налоговых сборов по этой статье на территории всей страны.

Что касается *налога на состояние*, то Комиссия, следуя примеру ряда стран ЕС, предложила полностью от него отказаться как в силу небольших объемов его собираемости, так и негативного воздействия на сбережения.

В то же время Комиссия предлагает сохранить налог на *наследование имущества* в целях сохранения равных возможностей и социальной справедливости налоговой системы на территории всей страны. В настоящее время в различных ААСС Испании существует различная ставка налога на наследование. По этой причине Комиссией предлагается создание единого минимального налогообложения в части наследования на всей территории Испании в целом. Налоговые ставки должны быть снижены и располагаться в пределах 4% – 10%.

В 2011 году в Испании выручка с НДС в процентах от ВВП в относительном выражении было самой низкой из 27 стран ЕС. Вследствие этого было решено повысить налоговую ставку НДС. На сегодняшний день по этому показателю Испания располагается среди «середняков» ЕС. Показательно, что большинство исключений и льгот, связанных с уплатой НДС в Испании, диктуется соответствующими нормативами ЕС. В предлагаемой Комиссией реформе ставится вопрос об отмене льгот в части уплаты НДС. В случае одобрения предложений Комиссии по реформе, правительству Испании придется обратиться в ЕС с просьбой об отмене льготного налогообложения в части НДС на территории Испании.

Испания характеризуется налоговой системой, где многие вопросы *социального налогообложения* не только выше, чем в среднем по ЕС, но и в значительно большей степени, чем в других странах еврозоны, ложатся бременем на предпринимателей. Важнейшим в этом вопросе является необходимость увеличения налоговой отдачи. По мысли авторов реформы, это будет возможно за счет налогообложения исключительно фондов заработной платы [13. С. 14].

Одной из особенностей испанской налоговой системы является сложность и относительно низкий уровень ее *акцизного и экологического* налогообложения, которому Комиссия уделила особое внимание. В частности, предлагается повысить акциз на табак и алкоголь, чтобы его уровень сравнялся с налоговыми ставками других стран ЕС. В результате потребление табачных изделий и спиртных напитков должно, по мнению Комиссии, уменьшиться. Комиссия видит не-

обходимость разделения налога на углеводороды на налог на собственно потребление энергии и налог на выброс двуокиси углерода, что соответствовало бы директивам Евросоюза по налогообложению в области энергетики. В том, что касается налога на электроэнергию, Комиссия предлагает исчислять этот налог исходя исключительно из объемов потребления электричества в киловатт/часах, что повлечет за собой повышение энергосбережения. Было также предложено упразднить многочисленные экологические налоги, устанавливаемые самостоятельно ААСС.

Оптимизация налогового федерализма в Испании. Испания является одним из государств-членов ОЭСР с наиболее широкой децентрализацией административных, в т.ч. налоговых полномочий. Семнадцать ААСС обладают правом пользоваться предоставленными налоговыми полномочиями со стороны центрального правительства либо учреждать собственные налоги (3), объект налогообложения которых не может совпадать с объектом, регулируемым государством или местными органами власти [7. С. 318]. В этом проявляется конституционно гарантируемая финансовая независимость регионов государства, которая, в сущности, означает право на собственные ресурсы (4) и возможность ими распоряжаться [9. С. 32].

Правительство Испании поручило Комиссии проанализировать, как предлагаемая реформа способна повлиять на существующую в целом систему регионального финансирования при сохранении единства внутреннего рынка, а точнее определить оптимальные параметры системы налогового федерализма в стране.

Согласно выводам Комиссии, по состоянию на 2013-2014 гг., уровень децентрализация государственных расходов и доходов является в Испании очень высоким, что влечет за собой налоговую дифференциацию между различными ААСС. Последняя может разрушить единство внутреннего рынка и негативно сказаться на поведении налогоплательщиков в вопросах потребления, сбережений, ведения бизнеса и приобретения активов.

Что касается подоходного налога, то существующий в настоящее время объем, переданный ААСС в размере 50% [11], представляется Комиссии приемлемым. Комиссия выступила сторонницей передачи налога на наследование и дарение в ведение ААСС. Однако государство должно определить как нижнюю, так и верхнюю планку этого налога.

В отношении права ААСС устанавливать собственные налоги, Комиссия предлагает разработать процедуру их рассмотрения в рамках важного консультативного органа налоговой системы Испании (Совет по налоговой и финансовой политике) с тем, чтобы вводимые региональными властями налоги не дублировали национальные и не препятствовали свободному передвижению товаров, услуг и капиталов.

Членство Испании в ЕС, ОЭСР и других международных организаций, обусловило необходимость учитывать рекомендации этих организаций Комиссией в том, что касается основных направлений налоговой реформы страны.

Значительное число предложений и замечаний, выдвинутых международными организациями в адрес налоговой системы Испании, свидетельствует о действительно существующих в ней изъянах, требующих исправления. Основные замечания можно свести к следующему: 1) слишком значительная доля налогов Испании приходится на доходы физических и юридических лиц, в то время как налоги на потребление занижены; 2) при сравнительно высоких номинальных ставках налогообложения в Испании практикуется значительное число льгот, вычетов, налоговых освобождений, в результате чего налоговая система страдает непоследовательностью и аморфностью; 3) «лакуной» в налоговой системе Испании является экологический налог, отличающийся непродуманностью и неточностями.

Международные эксперты практически единодушно указывают на систему социального налогообложения как изъян налоговой системы Испании. Как уже отмечалось, налоговая система социально ориентирована и основная тяжесть выполнения социальных программ правительства, в отличие от ряда других западноевропейских стран, преимущественно возлагается на предпринимателей. Несмотря на это обстоятельство, органы социального обеспечения страны сталкиваются с фактически перманентным дефицитом денежных средств, который государство вынуждено компенсировать за счет других доходных статей бюджета. По этой причине международные эксперты предлагают испанскому руководству снизить налоговое давление на бизнес-сообщество в части социальных выплат, что должно содействовать большей заинтересованности предпринимателей в расширении бизнеса и создании новых рабочих мест.

Выводы: Основная цель реформы, предложенная Комиссией, заключается в проведении налоговой консолидации и восстановлении экономики страны.

Успех предлагаемых преобразований будет во многом зависеть от следующих факторов: соблюдения налоговой дисциплины; утверждения четких и упорядоченных норм налогообложения при одновременном отказе от многочисленных освобождений и льгот; отказа от налогового поощрения отдельных отраслей экономики или отдельных групп населения; перехода налогового бремени от прямого к косвенному налогообложению; расширения перечня товаров и услуг, подлежащих стандартной ставке НДС; усиления эффекта экологических налогов; более эффективной борьбы с налоговым мошенничеством. Комиссия также рекомендует более тщательным образом проанализировать все варианты передачи налоговых полномочий в ведение ААСС.

Можно предположить, что в результате осуществления реформы, предложенной Комиссией испанских экспертов, страна обретет более упрощенную, прозрачную, сбалансированную, эффективную, экономически оправданную налоговую систему, отвечающую интересам всех регионов государства, а также содействующую экономическому и социальному прогрессу страны в целом. Однако окончательная реализация реформы во многом зависит от результатов общенациональных парламентских выборов, намеченных на ноябрь 2015 года.

ПРИМЕЧАНИЯ

(1) В 2001 г. завершился процесс передачи полномочий всем ААСС в таких важных областях, как образование и здравоохране-

ние, с передачей соответствующих финансовых ресурсов. Существенно повысился процент участия регионов во взимании НДС. В 2006-2007 гг. подверглись реформе многие Статуты об Автономии ААСС.

(2) Реформа имеет хорошие перспективы в том случае, если правящая в настоящее время правоцентристская Народная партия удержится у власти. В случае же победы Испанской социалистической рабочей партии или коалиции с участием таких новых политических образований протестного электората как «Подemos» или «Сьюдаданос», начатая реформа может подвергнуться изменениям, быть приостановлена или вовсе повернута вспять.

(3) Ст.157 Конституции определяет источники финансовой системы региональных органов власти, к которым относятся налоги, полностью или частично передаваемые государством; обременения с государственных налогов и другие формы участия в государственных налогах; собственные налоги, сборы и специальные взносы; средства, передаваемые из Компенсационного межтерриториального фонда и других поступлений из Государственного бюджета; прибыль от собственного имущества и поступления частного характера; прибыль от кредитных операций.

(4) Следует отметить, что ААСС широко воспользовались своими полномочиями по созданию и регулированию собственных налогов, что закреплено Конституцией 1978 г. Одним из последних (2012 г.) в создании собственных налогов было АС Кастилья и Леон. Тем не менее, общая налоговая собираемость от данных налоговых платежей значительно меньше, чем от переданных или разделенных с государством налогов.

Литература:

1. Белов В.А., Прошунин М.М. Финансово-правовые институты зарубежных стран. М., 2011.
2. Дементьева Н.А. Понятие налогового федерализма в доктрине и законодательстве Испании // Финансовое право. 2014. № 2.
3. Пепеляев С.Г. Налоговое право. М., 2004.
4. Толстопятенко Г.П. Европейский налоговый федерализм. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001.
5. Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal. Madrid, 2014.
6. Alarcón García G. Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico. Madrid, 2008.
7. Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Parte general. Bilbao, 2008.
8. Pérez Tapias J.A. Invitación al federalismo. España y las razones para un Estado plurinacional. Madrid, 2013.
9. Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas Fiscales. Murcia, 2003.
10. Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas. // BOE 1 octubre 1980, № 236. (Органический Закон от 22 сентября 1980 г. о финансировании Автономных Сообществ).

11. Ley 22/2009 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 19 diciembre 2009, Nº305. – (Закон от 18 декабря 2009, посредством которого регулируется система финансирования автономных сообществ общего режима и городов со Статутами об автономии, а также изменяются некоторые налоговые нормы).

12. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>

13. minhap.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx

ISSUES OF REFORMING THE CONEMPORARY TAX SYSTEM AND TAX FEDERALISM IN SPAIN

The paper analyzes the main aspects of the Spanish contemporary tax system, as well as the problems of fiscal federalism in Spain. The tax reform developed by the Expert Commission in 2014 is intended to contribute to a more balanced, efficient, transparent and equitable tax system in Spain as a tool to overcome the latest crisis.

Nadezda Dementieva – Research Student, Department of Administrative and Financial Law, MGIMO (University) under the Ministry for Foreign Affairs of Russia. II Secretary of the Ministry for Foreign Affairs of Russia.

Ключевые слова:

налоговая система Испании, налоговый федерализм, налоги, децентрализация, Автономные Сообщества, Статут об автономии.

Keywords:

Spanish tax system, tax federalism, taxes, decentralization, Autonomous Communities, Statute on autonomy.

References:

1. Belov A.A., Proshunin M.M. Finansovo-pravovye instituty zarubezhnykh stran. [Legal financial institutions of foreign countries]. Moscow, 2011.
2. Dementieva N.A. Poniatie nalogovogo federalizma v doctrine i zakonodatelstve Ispanii [The notion of fiscal federalism in Spanish doctrine and legislation] // Finansovoe pravo [Financial law]. 2014. № 2.
3. Pepeliaev S.G. Nalogovoe Pravo [Tax law]. Moscow, 2004.
4. Tolstopiatenko G.P. Evropeiskij nalogovyj federalizm. Sravnitelno-pravovoe issledovanie [European fiscal federalism. Comparative Law research]. Moscow, 2001.
5. Aja E. Estado Autonómico y Reforma Federal [State of Autonomies and the Federal Reform]. Madrid, 2014.
6. Alarcón García G. Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico [Manual on the Spanish fiscal system: a systematic and practical compilation]. Madrid, 2008.
7. См: Atxabal Rada A. Derecho financiero y tributario. Parte general [Financial and fiscal law]. Bilbao, 2008.
8. Delgado Rivero F.J. Fernández Llera R. Impuestos para todos los públicos [Taxes for all audiences]. Madrid, 2013.
9. Pérez Tapias J.A. Invitación al federalismo. España y las razones para un Estado plurinacional [Invitation to federalism. Spain and the reasons for a plurinational State]. Madrid, 2013.
10. Portillo Navarro M.J., Martínez Serrano A. Sistemas Fiscales [Fiscal systems]. Murcia, 2003.
11. Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas [Law on financing the Autonomous Communities] // BOE 1 octubre 1980 [Official State Bulletin, 1 october 1980]. № 236.
12. Ley 22/2009 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 [Law which regulates the financial system of the Autonomous Communities of common regime and cities with autonomous status] // BOE 19 diciembre 2009 [Official State Bulletin, 19 december 2009]. № 305.
13. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>
14. minhap.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx