О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОЛИТИКИ ИТАЛЬЯНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

СОЛОВЬЕВ Иван Николаевич, главный научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: nalogovogoprava@mail.ru

В статье рассматриваются отдельные вопросы государственной политики Итальянской Республики в сфере налогообложения, в частности осуществления налоговым органом индивидуального консультирования налогоплательщиков (рулинга) на основе Устава потребителя, в котором систематизированы и кодифицированы принципы, ранее существовавшие в законодательстве. Исследованы общеевропейские подходы к вопросу оптимизации налогообложения и его разграничения с уклонением от уплаты налогов, а также позиция итальянских законодателей по данному вопросу, основанная как на решениях судов различных инстанций, так и на нормах гражданского и специального налогового законодательства, которая заключается в том, что простое выполнение налогоплательщиком многоходовых финансово-хозяйственных операций, не направленных на какой-либо явный экономический результат, может рассматриваться как подозрение в уклонении от уплаты налогов путем налоговой оптимизации. Кроме того, детально проанализированы полномочия, структура и результаты деятельности Финансовой гвардии — правоохранительного органа, обеспечивающего экономическую и налоговую безопасность итальянского государства и выполняющего весь цикл выявления, пресечения и расследования налоговых преступлений.

Ключевые слова: налоговая система Итальянской Республики, уклонение от уплаты налогов, оптимизация налогообложения, индивидуальное консультирование налогоплательщиков (рулинг), Агентство поступлений, Финансовая гвардия Италии.

CERTAIN IMPOSITION ISSUES OF REPUBLIC OF ITALY'S STATE POLICY

I. N. SOLOVIEV, chief research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, doctor of legal sciences, professor, honored lawyer of the Russian Federation

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: nalogovogoprava@mail.ru

The article considers certain imposition issues of Republic of Italy's state policy, particularly the taxing authorities' individual counseling of taxpayers (ruling) carried out on the basis of the Consumer Charter that's systematized and codified the principles that existed earlier in the legislation. Common European approaches have been studied that addresses optimization issues of taxation and its distinction from tax evasion, as well as the attitude of the Italian legislators on this issue, based both on courts' decisions of various judicial instances, and on civil and the tax legislations' special rules. This attitude is that taxpayer's simple execution of multi-move financial and business operations, not aimed at any direct economic outcome, can be considered as a suspicion of tax evasion by means of tax optimization. In addition, there is the detailed analysis of the powers, the structure and the performance of the Financial Guard which is a law enforcement body providing economic and fiscal security of the Italian state, where the whole cycle of identification, suppression and investigation of tax crimes are concentrated.

Keywords: tax system of the Republic of Italy, tax evasion, tax optimization, individual counseling of taxpayers (ruling), Agency of revenues, Financial Guard of Italy.

DOI: 10.12737/21836

Итальянская Республика относится к группе стран с относительно высоким уровнем налогообложения. Так, в среднем в течение последних лет налоговая нагрузка в этой стране составила 42,2%. Основной акцент в налоговой системе Италии делается на использование прямых налогов. Их доля в доходах бюджетной системы составляет примерно 41—43% всех налоговых поступлений. Доля косвенных налогов ниже — 27%. Соответственно, на долю взносов и отчислений на социальное страхование приходится около 31% доходов.

В Конституции Итальянской Республики 1947 г. заложены основные принципы налогообложения стра-

ны, согласно которым право устанавливать налоги, вводить изменения в порядок их установления и взимания целиком принадлежит парламенту страны как высшему законодательному органу власти. В некоторых случаях и президент страны может вводить налоги своим декретом. Помимо этого, в Конституции закреплены принципы пропорциональности и прогрессивности отчислений.

Основным контролирующим органом в налоговой сфере является Агентство поступлений. Оно обладает широкими полномочиями не только по осуществлению контроля за полнотой, своевременностью и правильно-стью исчисления налогов и проведению соответствую-

щих контрольных мероприятий в данной сфере, но и по даче специальных разъяснений налогоплательщикам, так называемому рулингу (англ. *ruling* — управление, постановление, решение), который применим к конкретному обращению по частной налоговой ситуации. Рассмотрим данное явление более подробно.

Согласно ст. 37а президентского декрета № 600/1973 не могут быть оспорены акты, соглашения, договоренности, в том числе даже не имеющие явных экономических целей, но приводящие в совокупности к получению прибыли. Такую правовую оценку в Италии получают определенные типы поведения, связанные между собой, цель которых состоит в получении выгоды, которой не было бы получено иным способом. Налоговый орган вправе не признать выгоду от таких сделок, применив налог, который фактически был обойден.

С целью предварительного решения задач применения указанной нормы итальянский законодатель предусмотрел особую процедуру разъяснения налогового органа — рулинг.

Итальянское налоговое законодательство было существенно изменено положениями Устава потребителя, который систематизировал и кодифицировал принципы, существовавшие в законодательстве и ранее (относительно взаимоотношений налогоплательщика и налогового органа). В особенности это коснулось отношений потребителей (налогоплательщиков) и налоговых органов, которые должны, по замыслу законодателя, основываться на доброй воле и доверии. Кроме того, ч. 2 ст. 1 Закона о правах налогоплательщиков № 212/2000 устанавливает, что отдельные нормы в сфере налогообложения могут подлежать интерпретации.

В соответствии с решением Верховного суда от 10 февраля 2002 г. № 15576 добросовестность и добрая воля во взаимоотношениях налогоплательщика и налогового органа являются фактически проявлением таких правовых принципов налогового права, как возможность уплаты налога, соразмерность налога и его разумность.

Таким образом, Устав, будучи подкрепленным решением Верховного суда, установил принцип дискуссионности отношений налогового органа и налогоплательщика, который сам по себе существовал в налоговом законодательстве с 2000 г.

В связи с этим ч. 2 ст. 10 Устава исключает наложение санкций на налогоплательщика в случаях:

когда налогоплательщик следовал указанию налогового органа;

когда действия налогового органа обусловили нарушение налогоплательщиком законодательства, в том числе в результате, например, ошибок налогового органа.

Однако речь о неприменении санкций идти не может, если в текущий момент налоговый орган осуществляет проверку налогоплательщика.

Право рулинга состоит в возможности налогоплательщика запрашивать мнение налогового органа по той или иной проблеме, связанной с расчетом суммы налога, и получать ответ, влекущий юридически значимые последствия. Необходимо отметить, что случайный характер и несистемность итальянского налогового нормотворчества, привязанные зачастую к электоральному циклу, требуют для обеспечения единообразного применения норм налогового права часто прибегать к интерпретации.

Такая интерпретация поддерживается как доктриной права, так и решениями высших судебных инстанций — Кассационного суда, Конституционного суда, Суда справедливости ЕС. Особенно важна так называемая официальная интерпретация, осуществляемая налоговой администрацией путем издания циркуляров.

Таким образом, рулинг распространен в Италии как специальная процедура в рамках противодействия уклонению от уплаты налогов и осуществляется на основании Устава потребителя, для того чтобы дать возможность в каждом частном случае получить от налоговой администрации решение *ad hoc* (для данного случая) по конкретной проблеме, связанной с интерпретацией норм налогового права.

Обычный рулинг представляет собой консультативную процедуру, целью которой является гарантия исполнения обязанности по уплате налога через обязанность налогового органа предоставлять потребителю (налогоплательщику) всю необходимую информацию для корректного исполнения налоговой обязанности.

Процедура рулинга, предусмотренная ст. 11 Закона № 212/2000, позволяет территориальному органу Агентства поступлений в пределах своей компетенции непосредственно давать разъяснения по каждому конкретному случаю. Решение налогового органа публикуется на официальном сайте налоговой администрации в Интернете, в разделе официальной налоговой документации (www.dt.finanze.it).

В соответствии со ст. 11 Закона № 212/2000 ответ налогового органа должен соответствовать следующим требованиям:

быть письменным и мотивированным;

иметь непосредственное отношение к объекту рулинга и относиться исключительно к заявителю.

Разъяснение, данное региональным налоговым органом, становится обязательным для соблюдения всеми налоговыми органами в Италии. В контексте разъяснения, направленного на предотвращение уклонения от уплаты налога, ответ налогового органа подразумевает, что бремя доказывания ложится на сторону, позиция которой не соответствует вынесенному решению.

Письменная форма является единственным способом подтверждения того, что разъяснение (рулинг) было дано налоговым органом. Любой другой вид

предоставления информации — например устно, не рассматривается как объективный источник официальной информации.

Еще раз следует отметить, что рюлинг является специфическим ответом на конкретный вопрос — и в этом кроется различие между ним и разъяснением общего характера.

При обычном разъяснении налогового органа отсутствие ответа на обращение заявителя означает, в соответствии со ст. 11 Закона № 212/2000, что в случае если налоговый орган не предоставит заявителю ответ в течение 120 (в отдельных случаях — до 240) календарных дней, «позиция заявителя, изложенная в запросе, считается поддержанной налоговым органом». Из этого следует, что любой акт налогового органа, вынесенный не в пользу налогоплательщика, при наличии такого «молчаливого согласия» должен быть признан ничтожным.

Разъяснение налогового органа, выданное налогоплательщику как рюлинг, рассматривается в качестве административной процедуры, посредством которой налогоплательщик в предварительном порядке запрашивает официальное мнение налоговой администрации по «корректной налоговой квалификации» той или иной ситуации для ее взаимовыгодного решения.

Обычно рюлинг подразумевает два уровня администрирования:

- уровень центрального Управления нормативной деятельности и споров Агентства поступлений, выдающего разъяснение в лице территориального органа;
- уровень Консультативного комитета, рассматривающего ситуацию в случае отказа или отсутствия ответа нижестоящего органа.

Тогда как обычное разъяснение применяется как окончательная процедура получения официального мнения налоговой администрации по применению налоговых норм в типичных (подобных) ситуациях, налоговый рюлинг рассматривает возможность применения нормы в ситуациях, в которых согласно ст. 37а президентского декрета № 600/1973 возможно применение механизмов амнистирования («налогового щита»), с учетом того, что ситуация не является фактом уклонения от уплаты налогов.

Запрос налогоплательщика о предоставлении разъяснения (в значении рюлинга) должен соответствовать следующим формальным требованиям:

- содержать идентификационные данные налогоплательщика (или законного представителя);
- указание на место постоянного нахождения для обратной связи с налогоплательщиком;
- подпись налогоплательщика или законного представителя;
- детальное изложение конкретной ситуации;
- предлагаемое налогоплательщиком решение либо модель поведения;
- копию документации (со списком), направляемой в целях обоснования предлагаемого решения.

Как предусматривается ст. 21¹⁰ Закона № 413/1991, сроки ответа налогового органа составляют 60 дней с момента получения запроса налогоплательщика, в случае если в течение этих 60 дней ответ не будет предоставлен налоговым органом, по истечении следующих 60 дней считается, что налоговый орган дал молчаливое согласие на предложенное налогоплательщиком решение.

После изменений законодательства, предусмотренных Декрет-законом от 29 ноября 2008 г. № 185, преобразованным в Закон от 28 января 2009 г. № 2, возникла необходимость внесения изменений в процедурные аспекты налогового рюлинга.

Коротко обобщим основные моменты прежнего правового регулирования рюлинга:

- право на специальное разъяснение (рюлинг), предусмотренное ст. 21 Закона № 413/1991, предоставляется в зависимости от характера (уклонение/ не уклонение) той или иной коммерческой операции;

- двухуровневая система принятия решений территориальным органом и Консультативным комитетом (возможность апелляции).

Отметим, что в 2006 г. Консультативный комитет был ликвидирован, таким образом остался открытым вопрос единообразного применения правил.

Декрет-закон № 185/2008 сгладил различия между ситуациями молчаливого согласия по обычному разъяснению и рюлингу, унифицировав последствия такого «молчания» налогового органа: по истечении 120 дней и дополнительного срока в 60 дней любой налогоплательщик в любом случае получает окончательное решение (одобрение) налогового органа.

Для получения от налоговой администрации одобрения по предлагаемому налогоплательщиком способу решения той или иной проблемы в форме рюлинга существенное значение имеет действительный экономический смысл операции.

Вопрос действительного экономического смысла достаточно хорошо проработан в законодательстве ЕС. Так, Европейский суд справедливости подтвердил в своих решениях следующее:

- для подтверждения того, что операция имеет целью уклонение от уплаты налогов, национальные компетентные органы не обязаны ограничивать себя в своей деятельности одними заранее предопределенными критериями (оценки);

- применяемые меры должны соблюдать пропорциональность по отношению к потенциальной возможности уклонения от уплаты налогов в той или иной операции налогоплательщика;

- операции, призванные закамуфлировать подлинную деятельность, но тем не менее имеющие разовый характер, не повторяющиеся и не имеющие длящегося характера, считаются имеющими экономический смысл;

- если единственная цель операции имеет налоговый характер (экономия или возврат налога), то та-

кая операция не может считаться имеющей действительный экономический смысл.

Верховный суд также разъяснил в ряде своих постановлений некоторые моменты, связанные с применением критерия действительного экономического смысла и недействительности гражданско-правовых сделок:

простая налоговая выгода не является достаточным основанием для признания законной сделки (или ряда сделок), если она не сопровождается действительным экономическим смыслом;

налоговая норма рассматривается как императивная норма, следовательно, ее нарушение может повлечь за собой признание сделки ничтожной (в смысле ст. 1344 Гражданского кодекса Италии);

судье дается право определять в каждом конкретном случае, является ли сделка единичной (отдельной) или входит в комплекс сделок, связанных между собой. Решение судьи не подлежит сомнению со стороны налоговой администрации.

С затронутыми вопросами непосредственно связаны и механизмы оптимизации налогообложения.

Говоря об определении оптимизации налогообложения, американский исследователь Дж. Ю. Стиглиц в своем капитальном труде «Экономика государственного сектора» определяет избежание налогов как «использование возможности всех лазеек в налоговой структуре в результате значительной эрозии налоговой базы». В основе налогового планирования (или, как его еще называют, налогового маневрирования) лежит комплексное применение предусмотренных действующим законодательством налоговых льгот, умелое использование всех пробелов и нечеткостей в законодательстве¹.

С точки зрения других зарубежных специалистов, избежание налогообложения может быть определено скорее не как уловка (волевое поведение) на грани законности, а как естественное поведение, которое классическая экономическая теория эмпирически приписывает человеку, воспринимаемому в качестве экономического субъекта, склонного к такому поведению, которое приводит к минимальным уступкам с его стороны.

Таким образом, речь идет об известном издревле феномене, который исходит из самых глубин души «*homo economicus*», из присущего ему стремления к достижению максимальной выгоды при минимальных усилиях. С экономической точки зрения субъект, который стремится снизить бремя налогов, воспринимается отнюдь не в отрицательном свете, а, напротив, как дальновидный «администратор»².

¹ Цит. по: Козырин А. Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушение налогового законодательства: опыт зарубежных стран // Ваш налоговый адвокат. 1998. № 1.

² См.: Де Лева Ф., Эртман М., Фаилла Г. Налоговая оптимизация. Рим, 1998. С. 5.

Однако в узком юридическом смысле важны не столько цели, сколько способы, какими эта экономия достигается. Следовательно, это явление квалифицируется по-разному именно исходя из средств, при помощи которых налогоплательщик сокращает налоговое бремя: если он это делает мошеннически (в большинстве западных стран существует понятие «уклонение от уплаты налогов, совершенное мошенническим путем»), то речь идет о незаконном уклонении от уплаты налогов, а если, напротив, он сокращает базу налогообложения законными путями, то это — избежание налогообложения или снижение выплат.

Разработке основополагающей нормы относительно налоговой оптимизации предшествовали многочисленные аналитические исследования и заключения о противодействии этому явлению, не имевшие по понятным причинам даже незначительных нормативных предписаний, а следовательно, и процессуального значения, а также попытки использования в интересах наиболее полного налогообложения существовавших ранее гражданско-правовых норм.

В частности, для признания тех или иных сделок ничтожными, с вытекающими из этого последствиями для лиц, их заключивших, предлагалось использовать ст. 1344 Гражданского кодекса Италии, регулиющую вопросы, связанные с незаконными сделками. Нарушение законодательства в целом рассматривалось как основной неписаный принцип (по отношению к которому ст. 1344 Гражданского кодекса является всего лишь частным случаем), применимый ко всем отраслям права, в том числе и к налоговому.

В целях эффективного противодействия налоговой оптимизации итальянские правоприменители использовали также и ст. 1418 Гражданского кодекса, в частности говорящую о недействительности договора по причинам его несоответствия закону. Применение в некоторых случаях, связанных с оптимизационными действиями налогоплательщиков, ст. 1344 и связанной с ней ст. 1418 в принципе могло порождать применение санкций за сделки, направленные на осуществление налоговой оптимизации, однако при практическом применении данных норм их действие оказывалось избыточным. Происходило это из-за возможности их расширительного толкования, в результате чего под их действие могли подпадать лица, чьей целью не являлось избежание налогообложения.

Кроме того, применение этих гражданских норм: не позволяло налоговому органу восстановить подлинную картину в сфере налоговых правоотношений; действовало только в отношении контрактных соглашений, без учета невидимых договоренностей.

Другой путь, по которому пошли некоторые суды, предусматривал принятие принципа, выраженного в ст. 20 Единого закона о налоге от 26 апреля 1986 г. № 131, согласно которому «налог применяется в со-

ответствии с его внутренней природой и юридическими последствиями деяний ... если очевидно несоответствие их формы и содержания».

Ориентир для переквалификации деяний субъектов в соответствии с их фактическим содержанием, основанный на указанной ст. 20, был поддержан в некоторых постановлениях Верховного суда, в которых после обнаружения несоответствия цели и формы заключенных сделок (после признания этих сделок незаконным способом избежания уплаты налогов) для отдельных налогоплательщиков были установлены более обременительные налоговые последствия.

Все это обусловило появление ст. 10 Закона от 29 декабря 1990 г. № 408 как нормы, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов широкого спектра действия. Она давала возможность налоговым органам аннулировать налоговые преимущества, полученные с помощью определенных операций, не имеющих действительных экономических причин и совершенных исключительно для того, чтобы получить обманным путем налоговую выгоду. Однако на практике эта норма не имела большого успеха в части отношений налогоплательщика и налоговых органов. Основные причины ее неэффективности заключались в следующем:

- ограниченный перечень обстоятельств, в которых норма применялась (большинство специалистов отмечали, что она направлена на особенные операции предприятия);

- невозможность применения нормы в случае хорошо организованной деятельности по уклонению от уплаты налогов (независимый характер деятельности участников сделки, наличие множественных действий, актов, документов);

- неспособность прогнозирования и охвата своим действием промежуточных форм отношений;

- практическая возможность применения схем для ее обхода.

Тем не менее ее новационность состояла в следующем:

- в уходе от использования термина «обманным путем» (что позволяло давать четкую правовую оценку ранее «неуловимым» отношениям, безупречным с точки зрения гражданского права);

- в разграничении области применения стандарта в области налогов на доходы;

- в признании разновидностью уклонения от уплаты налогов налоговой оптимизации, осуществляемой не через одну операцию, но через ряд волевых действий, скоординированных между собой.

Кроме того, говоря о государственной политике в сфере оптимизации налогов, отметим, что в практике итальянских налоговых органов существует особенная тенденция выявления и последующего признания двух важных фактов:

- отсутствия экономического смысла тех или иных операций налогоплательщика;

- получения незаконной налоговой выгоды.

Таким образом, простое выполнение многоходовых операций, не направленных на какой-либо явный экономический результат, может рассматриваться как подозрение в уклонении от уплаты налогов путем налоговой оптимизации.

Применяемая при этом концепция настолько тонка в смысловом понимании, что над трактовкой термина «экономическая целесообразность» можно рассуждать почти бесконечно, и как следствие ставить под сомнение вопрос получения налогоплательщиком незаконной налоговой выгоды.

В особенности действительную экономическую целесообразность можно создать искусственно, обойдя некоторые административные ограничения, например, путем введения в бизнес-процесс группы компаний, обосновав это мотивом снижения затрат на управление и т. д.

Уточнение действительных экономических целей охватывается «правом на пересмотр» фактических обстоятельств, нормативно закрепленным за налоговым органом, для случаев обоснования субъектами предпринимательской деятельности тех или иных своих действий, в том числе эффективной экономической деятельности.

Главным элементом доказывания является окончательное подтверждение факта получения налоговой выгоды в виде неуплаченных сумм налогов, достигнутой путем построения искусственной схемы взаимоотношений с другими лицами.

При таком положении дел финальная экономическая цель может заключаться в признании факта построения искусственной схемы путем выполнения заранее спланированных действий, указанных в ст. 2729 Гражданского кодекса, и норм по проведению проверок налоговыми органами в отношении подтверждения налоговой базы по налогу на прибыль (доход) (п. «d» ст. 39¹ президентского декрета № 600/1973).

Присутствие налоговой выгоды является обязательным, но не единственным признаком деятельности по уклонению от уплаты налогов, потому что налоговая выгода может быть результатом и законной оптимизации налогов субъектом налогообложения.

Существенным условием является дефект в части отсутствия экономической целесообразности операций налогоплательщика (завышение оценки управленческих или иных расходов, например).

Еще одним важным признаком является перевод (на другое лицо) обязанностей, установленных налоговым законодательством, с целью избежания негативных налоговых последствий.

В то же время итальянские налоговые и судебные органы признают, что нельзя повсеместно применять критерий наличия налоговой экономии как признак уклонения от уплаты налога. Аргумент лежит на поверхности — налоговая экономия может возникать и из законных действий налогоплательщика, руковод-

ствующегося «доброй волей» в момент осуществления налоговой оптимизации.

Таким образом, отсутствие экономической целесообразности операций является ключевым, «абсорбирующим» признаком по отношению к остальным признакам незаконной налоговой оптимизации. При таком подходе признается влияние «субстанционального» подхода к пониманию налоговых явлений, что проявляется в возможности структурировать налогообложение налогоплательщика исходя из его платежеспособности.

При отсутствии комплексной оценки каждого отдельного случая и анализа операций налогоплательщика, происходящих в течение некоторого отрезка времени, налоговый орган может быть вынужден проверять и оценивать не весь процесс деятельности налогоплательщика, а только отдельные эпизоды. Поэтому многим итальянским юристам и налоговым консультантам представляется, что в свете общеевропейского и прецедентного подхода необходимо переориентировать критерии проведения налогового расследования прежде всего на путь выявления скрытых целей налогоплательщика.

Ориентируясь на «маяк» экономической целесообразности, следует заметить, что факт уклонения от уплаты налогов должен в первую очередь быть установлен, документально оформлен и юридически признан налоговым органом. А это происходит тогда, когда типичное поведение субъекта, осуществляемое для достижения определенных целей, признается «прикрытием» по отношению к другим, более конкретным целям, либо напротив, частью более масштабной деятельности.

В связи с этим уклонение от уплаты налогов чаще всего принимает одну из двух следующих форм:

1) отклонение от обычных условий сделки или обычного поведения субъектов или несовпадение действий с обычным поведением хозяйствующего субъекта. Например, если цель «естественного» на первый взгляд слияния предприятий — экономический рост этих фирм, охват новых рынков сбыта не подтверждается действительными результатами проведенного слияния, есть шанс доказать существование иных действительных экономических причин. Сюда традиционно относят и немотивированную ликвидацию недавно образованной организации;

2) общее несоответствие отдельных действий налогоплательщика заявленным целям. В этом случае отдельные операции, казалось бы, не связанные между собой, в комплексе позволяют судить о том, что субъектом преследуется одна главная цель — уклонение от уплаты налогов.

Законная налоговая экономия определяется как такое поведение субъектов, которое соответствует закону по своей природе и не имеет целей уклонения от уплаты налогов или, согласно определению, данному ст. 37bis президентского декрета

№ 600/1973, «...когда между различными правоотношениями, предусмотренными налоговой системой, налогоплательщик выбирает менее обременительный вариант поведения». Это является выражением принципа, общего для всех налоговых систем развитых стран, которые позволяют налогоплательщику «настроить» свой бизнес менее обременительно с точки зрения уплачиваемых налогов. Следовательно, налогоплательщик не в коей мере не может быть ограничен в выборе между двумя вариантами, которые законодательство предоставляет в распоряжение субъекта.

Отсюда следует еще один важный вывод: не может быть запрещен выбор модели поведения в пользу менее обременительного, из числа возможных, предложенных налоговым законодательством налогоплательщику. Среди заменимых правовых инструментов, которые рассматриваются с точки зрения системы как относительно равнозначные, обычно приводятся примеры избрания вида юридического лица при его регистрации, или выбор между возможностью уступки акций (долей) в обществе или замены стороны в отдельных договорах и т. п. С одной оговоркой — без злоупотребления свободой сделок, которое, с точки зрения налогового органа, должно быть выявлено и доказано для подтверждения наличия манипуляций, попыток обхода налоговых норм формально легальными способами.

В случае обнаружения фактов, сделок, каких-либо официальных документов, которые свидетельствуют о наличии у субъекта, их совершившего, явной экономической цели, охватываемой положениями ст. 37bis, проблем не возникает.

Таким образом, операции субъекта налогообложения трактуются однозначно в том случае, если, например, за налоговой экономией в размере 100 тыс. евро стоит действительная экономическая выгода в размере, равном 100 тыс. евро.

В реальности сложности с подсчетом налоговой выгоды, полученной незаконным путем, всегда подталкивали итальянскую налоговую администрацию к толкованию норм в расширительном смысле, что позволяло признавать уклонением любые подозрительные операции.

Вопрос более подробной интерпретации, тем не менее, до сих пор остается неразрешенным и открытым. Суд ЕС по данному вопросу подтверждает следующие принципы:

злоупотребление должно составлять основную цель или одну из основных целей, и понятие уважительной причины налоговой экономии должно интерпретироваться как выходящее за пределы только налоговых отношений, подразумевая компенсацию потерь в «горизонтальной плоскости»³;

³ См., например, решение от 17 июля 1997 г. по делу Leurg-Bløem.

можно с уверенностью говорить о злоупотреблениях при заключении сделок с заинтересованностью, несмотря на формальное применение права ЕС и национальных норм права, направленных на противодействие уклонению, которые будут противоречить этим (национальным) положениям.

Подводя небольшой итог сказанному, отметим, что нормы итальянского законодательства о налоговой оптимизации выглядят сбалансированными как по своей эффективности, так и по степени соблюдения прав и интересов добросовестных налогоплательщиков. Они позволяют практически без труда соответствовать все более ужесточающимся нормам ЕС и ОЭСР в данной сфере. Сегодня фактически подходит к завершению формирование системы мер по координации налоговой политики государств, входящих в международные союзы или объединения, посредством выравнивания налоговых ставок и устранения двойного налогообложения. Причиной этому стало отставание международных принципов, используемых налоговыми юрисдикциями, от стремительно и в большинстве случаев негативно меняющейся экономической ситуации.

Государства больше не хотят оставлять без внимания не только факты, но и возможности и методы налоговой оптимизации и посредством внутригосударственных мер и механизмов межгосударственного сотрудничества осуществляют координацию политики по устранению этих механизмов из своего правового поля. Кроме того, эксперты все чаще приходят к выводу о том, что различные налоговые условия способны стать одним из существенных факторов экономического развития как отдельных регионов и юрисдикций, так и стран в целом. А недобросовестная конкуренция в данном сегменте приводит к нарушению не только регионального, но и международного экономического баланса.

Наиболее эффективным государственным органом, стоящим на страже налоговых и финансовых интересов Итальянской Республики, является Финансовая гвардия (*Guardia di Finanza*). Согласно законодательному декрету от 19 марта 2001 г. № 68 Финансовая гвардия является частью вооруженных сил государства. Она оказывает помощь в поддержании порядка и общественной безопасности, контролирует границы. Кроме того, Финансовая гвардия: выполняет функции по обеспечению экономических интересов государства на море; сотрудничает с международными и иностранными правоохранительными органами в сфере борьбы с экономическими преступлениями. Ее сотрудники прикомандированы к дипломатическим и консульским представительствам Италии за рубежом.

Помимо общих нормативных актов Финансовая гвардия руководствуется директивами Министерства экономики и финансов. Директивы определяют политические приоритеты и стратегические цели, которые должны быть достигнуты. Например, в

2008 г. Финансовой гвардии было поручено усилить работу в следующих сферах:

- а) борьбы с уклонением от уплаты налогов;
- б) контроля за государственными расходами, особенно в секторе здравоохранения;
- в) борьбы с подделкой товарных знаков и интеллектуальным пиратством;
- г) борьбы с повышением потребительских цен.

Не удивительно, что на сегодняшний день Финансовая гвардия является наиболее уважаемым и хорошо оснащенным правоохранительным органом страны. Центральный аппарат ведомства — Генеральное командование, которое определяет стратегические задачи, курирует работу руководителей структурных подразделений службы, осуществляет общую внутриведомственную и межведомственную координацию.

Подчеркнем, что Финансовая гвардия является единственным видом военно-полицейских сил Италии, находящимся в прямом подчинении министра экономики и финансов. Обладая двойственным статусом — как вид полицейских сил страны, так и род войск вооруженных сил (ВС), представляет собой единственный род войск, не входящих в иерархическую вертикаль Министерства обороны Италии.

Вплоть до 2010 г. законодательство предусматривало, что должность главнокомандующего Финансовой гвардии должна занимать корпусным генералом ВС Италии иных видов войск. Согласно же закону от 3 июня 2010 г. № 79 эту должность было разрешено занимать и корпусным генералам собственно Финансовой гвардии.

29 апреля 2016 г. главкомом Финансовой гвардии был назначен генерал Джорджо Тоски (1954 г.р.), корпусный генерал Финансовой гвардии, представитель третьего поколения династии гвардейцев — дед был в звании инспектора, отец — генерал, сын — офицер. Имеет три высших образования по специальностям: юриспруденция, экономика и бизнес, а также финансово-экономическая безопасность.

Говоря о штатной численности Финансовой гвардии, отметим, что в настоящее время корпус насчитывает 68 134 военнослужащих, распределенных следующим образом: 3225 офицеров; 23 602 инспектора (прапошики); 13 500 совринтендантов (сержантов) и 27 807 рядовых.

Персонал распределен между двумя контингентами: так называемый земной, включающий большую часть военнослужащих, в том числе и воздушное подразделение, и морской, включающий специализированный персонал, занятый в морской службе Финансовой гвардии. Это разделение, ныне реализуемое двумя различными (хотя и параллельными) видами профессионального становления, начиная с момента поступления на службу, уходит корнями в период существования Таможенной гвардии Сардинского королевства. В тот период, в отсутствие учебной базы, в гвардию призы-

вались лица, уже прошедшие военную службу на суше или на море и подлежащие призыву в ВС в случае войны в соответствующие подразделения.

По состоянию на сегодняшний день основными задачами Финансовой гвардии Италии являются:

- налоговый контроль, противодействие уклонению от уплаты налогов;

- надзор за акцизами и противодействие подделке акцизных марок;

- таможенный контроль и противодействие контрабанде, нелегальной миграции и наркотрафику;

- контроль за расходованием государственных средств, надзор за законностью при проведении государственных закупок, размещения заказов, проведения торгов;

- контроль в сфере азартных игр и противодействие организованной преступности;

- противодействие фальшивомонетничеству;

- предотвращение и противодействие мошенничеству в системе Евросоюза;

- защита патентов, авторских прав, в том числе защита национальной продукции и итальянских торговых марок;

- противодействие сетевому мошенничеству, ростовщичеству и незаконному строительству;

- защита культурного и археологического наследия Италии;

- организация взаимодействия с иными правоохранительными, контрольными органами страны.

Помимо этого Финансовая гвардия участвует в обеспечении общественного порядка и общественной безопасности, работе круглосуточной службы доверия «117», противодействии нелегальной миграции, борьбе с незаконным оборотом наркотических и психотропных веществ, спасательных мероприятиях на море и в горах, миротворческих миссиях и др.

Структурно ведомство состоит из шести межобластных командований, одного инспекторского управления подготовки кадров, 20 областных командований, одного командования специальных отделов, одного воздушно-морского центрального командования, 20 отделов технической, тыловой и административной поддержки и 102 командований провинций.

В свою очередь командование специальных отделов координирует деятельность следующих трех подразделений Финансовой гвардии Италии:

- командования защиты государственных финансов, которое проводит изучение расходования государственного бюджета и бюджетов муниципалитетов, а также изучает факты мошенничества как в стране, так и в рамках Евросоюза, на основании проводимой всесторонней аналитической работы разрабатывает планы («проекты») мероприятий для территориальных подразделений ведомства;

- командования защиты экономики. К задачам данного подразделения относится защита государственных сбережений, движения внутригосударственных

денежных потоков, финансовых рынков, в том числе посредством борьбы с нецелевым использованием государственных средств, противодействия отмыванию незаконно полученных доходов, а также организованной преступности в экономической сфере. Для выполнения указанных задач предназначены подразделения по валютным преступлениям и центральная следственная служба по противодействию организованной преступности;

- командования специальных подразделений, которое напрямую взаимодействует с региональными властями, парламентскими комиссиями по расследованию, Верховным комиссаром по предотвращению и противодействию коррупции и другим незаконным явлениями, а также другими органами власти.

Воздушно-морское центральное командование осуществляет организацию, координацию и контроль оперативной, тыловой и административной деятельности Финансовой гвардии и состоит из:

- оперативного командования, которое осуществляет патрулирование морского пространства на большом удалении от берега;

- тылового командования, которое отвечает за снабжение, техническое обеспечение и административную поддержку;

- командования по подготовке специалистов, которое осуществляет деятельность по специальной (профильной) подготовке сотрудников, прошедших общую подготовку.

Дополнительно в структуру Финансовой гвардии Италии входят миссии, постоянные и временные представительства за границей и в международных организациях.

В повседневной работе особую роль играет технологическое обеспечение Финансовой гвардии. В распоряжении Корпуса Финансовой Гвардии согласно годовому отчету за 2015 г. находятся 14 самолетов, 80 вертолетов, а также 14 единиц морского флота.

Проводимые Финансовой гвардией расследования отличаются комбинацией юридической техники расследований с детальным изучением бухгалтерских, банковских и финансовых документов налогоплательщиков. При выявлении случаев уклонения от уплаты налогов применяется риск-ориентированный подход, проводится экономический мониторинг и анализ рисков. Отдельное внимание уделяется организованному и международному уклонению от уплаты налогов. В последнее время основные усилия Финансовой гвардии направлены на расследования в отношении активов, перемещенных или находящихся на территориях с привилегированными налоговыми режимами.

Кроме того, особое внимание уделяется теневой экономике и нелегальной трудовой деятельности, поскольку в данных сферах не только нарушаются соответствующие нормы трудового законодательства или коммерческого права, но и происходит массовое

уклонение от уплаты налога на доходы с физических лиц, а также налога на прибыль и НДС.

Финансовая гвардия обладает полномочиями по проведению налоговых проверок. Их цель — профилактика и пресечение нарушений налогового законодательства, борьба с теневой экономикой и налоговыми мошенничествами. При проведении проверок Финансовая гвардия имеет право доступа в помещения, используемые с целью предпринимательской деятельности. С помощью таких полномочий осуществляются эффективный контроль и проверка счетов, активов и фактов, имеющих непосредственное отношение к уплате налогов. При этом в соответствии с Законом № 212/2000 неотъемлемой частью такой деятельности является соблюдение прав налогоплательщиков.

Согласно годовому отчету Корпуса финансовой гвардии за 2015 г. в сфере нарушений налогового законодательства и уклонения от уплаты налогов было проведено 514 308 территориальных контрольных мероприятий, а также 85 373 налоговые проверки и 19 858 расследований, в том числе 747 расследований в области международного налогообложения. При этом выявленная по результатам проверок сумма сокрытых налогов за 2015 г. составила 1 130 329 172 евро⁴.

Следует признать, что таких результатов Финансовой гвардии Италии удастся добиться отнюдь не за счет сговорчивости или пугливости итальянских

налогоплательщиков, а как раз за счет того, что весь цикл выявления, пресечения и расследования налоговых преступлений сосредоточен в одном государственном органе, имеющем весьма высокую репутацию и заслужившем своей работой уважение итальянского общества.

Таким образом, отсутствие ведомственных барьеров, необходимости проведения многочисленных согласований рабочих вопросов, бесконечной пересылки материалов из одного ведомства в другое делает систему противодействия налоговой преступности эффективной, а также существенно снижает коррупционные риски в данной сфере.

В заключение отметим, что быть налогоплательщиком в Италии — далеко не простое дело. Так, только ежегодно в конце лета 20 млн итальянских налогоплательщиков в общей сложности выполняют свыше 400 налоговых обязательств (171 — для индивидуальных предпринимателей, ремесленников и торговцев; 167 — для самостоятельно занятых лиц и дипломированных специалистов; 156 — для компаний с ограниченной ответственностью; 125 — для компаний без прав юридического лица; 113 — для отдельных работников по найму и пенсионеров).

В связи с этим премьер-министр Италии Маттео Ренци отметил, что на налогоплательщиках и налоговых агентах лежит огромная нагрузка, и если будет снижен уровень бюрократии, обеспечена эффективность налогов и разъяснено трудовое законодательство, то страна сможет выйти из экономического кризиса, который является не только итальянским кризисом, но и европейским.

⁴ См.: Rapporto Annuale 2015. Guardia di Finanza. URL: <http://www.gdf.gov.it/ente-editoriale-per-la-guardia-di-finanza/pubblicazioni/il-rapporto-annuale/anno-2015> (дата обращения: 23.05.2016).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Rapporto Annuale 2015. Guardia di Finanza. URL: <http://www.gdf.gov.it/ente-editoriale-per-la-guardia-di-finanza/pubblicazioni/il-rapporto-annuale/anno-2015> (дата обращения: 23.05.2016).

Козырин А. Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушение налогового законодательства: опыт зарубежных стран // Ваш налоговый адвокат. 1998. № 1.

Де Лева Ф., Эртман М., Фаилла Г. Налоговая оптимизация. Рим, 1998.