



6. Селіванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.

Стаття надійшла до редакції 14.05.2013 р.

7. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України : від 24.12.2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим до-

УДК 342.9

Д. В. Кривенко,

науковий співробітник відділу вивчення міжнародного досвіду в сфері оподаткування НДЦ з проблем оподаткування, Національний університет ДПС України

АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ДОСВІД ІТАЛІЇ

У статті розглянуто законодавчу базу адміністративної відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Італії. Визначено загальні засади адміністративної відповідальності юридичних осіб, умови, за яких юридична особа може звільнитися від адміністративної відповідальності, адміністративні штрафні санкції, що можуть бути застосовані до юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Італії.

В статье рассмотрены законодательная база административной ответственности юридических лиц за нарушение налогового законодательства в Италии. Определены общие принципы административной ответственности юридических лиц, условия, при которых юридическое лицо может освободиться от административной ответственности, административные штрафные санкции, которые могут быть применены к юридическим лицам за нарушение налогового законодательства в Италии.

The article contains analysis of legislation base of administrative liability of legal entities for violations of tax legislation in Italy. The article determines main principals of administrative liability of legal entities for violations of tax legislation, circumstances which could realize legal person form liability, administrative penal sanctions which could be imposed to legal person in case of violation of tax law in Italy.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, юридична особа, податкове законодавство, Італія.

Однією з умов побудови ефективної податкової системи в Україні є реформування механізму відповідальності у сфері оподаткування. Законодавцем визначено різні види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, однією з яких є адміністративна. Заходи адміністративної відповідальності у сфері оподаткування мають неабияке значення, оскільки, по-перше, виконують превентивну функцію попередження податкових правопорушень, по-друге, передбачають накладання санкцій за найбільш поширені (адміністративні) правопорушення. Важливим фактором удосконалення інституту адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є вивчення та імплементація зарубіжного досвіду розвинених країн. Аналізуючи зарубіжний досвід, можна простежити тенденцію, що дедалі більше країн, зокрема Італія, на законодавчому рівні закріпили можливість притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Зауважимо, що питання зарубіжного досвіду застосування адміністративної відповідальності до юридичних осіб за порушення податкового законодавства не є предметом активного вивчення серед вітчизняних учених, проте деякими аспектами да-

ного питання займалися В. Б. Авер'янов та Д. М. Лук'янець.

З метою детального аналізу адміністративної відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства в Італії потрібно визначити особливості дослідження даного питання. Зазначимо, що податкова система Італії є надзвичайно складною. Велика кількість податків, порядок обчислення та сплати основних податків, а також відсутність єдиного кодифікованого документа з питань оподаткування роблять італійську податкову систему однією з найбільш складних серед країн Європейського Союзу. Сьогодні податкове законодавство охоплює понад 350 законів, які мають назву «декрети». При цьому потрібно брати до уваги, що питання оподаткування регулюються Конституцією Республіки Італія, у якій визначені основні принципи оподаткування, міжнародними угодами, законами про податки і збори, а також рядом актів президента, уряду, Міністерства економіки і фінансів, представницьких органів влади на місцевому рівні. За ухилення від сплати податків в Італії в основному застосовується адміністративна відповідальність. Кримінальна відповідальність платника податків застосовується, якщо було скоєно ухилення від оподаткування на суму від 200 тис. євро й



доведено прямий умисел [1]. Протидію ухиленню від оподаткування здійснює Агентство податкових надходжень Італії. Агенція є неприбутковою організацією, яка діє з 2001 року з метою забезпечення високого рівня дотримання податкового законодавства шляхом надання допомоги платникам податків та протидії ухиленню від оподаткування. Перебуваючи під контролем Міністерства економіки та фінансів, Агенція діє з повною управлінською та оперативною відповідальністю й має адміністративну, організаційну, бухгалтерську та фінансову автономію. Спрямовуючи свою діяльність на підтримання належного рівня дотримання податкового законодавства, Агенція має право застосовувати заходи адміністративної відповідальності щодо платників податків, які скоїли адміністративні правопорушення [2].

У свою чергу, італійське законодавство не містить єдиного закону, який би закріплював адміністративну відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства та санкції за дані правопорушення. Загальні засади адміністративної відповідальності юридичних осіб визначені в декретах 231/2001 та 269/2003, а адміністративні податкові правопорушення та заходи адміністративної відповідальності – у спеціальному податковому Декреті 471/1997.

Необхідно зазначити, що можливість притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності в Італії існувала не завжди. Інститут адміністративної відповідальності юридичної особи був запроваджений Декретом № 231/2001 від 08.06.2001 р., до цього до адміністративної відповідальності могли бути притягнені лише керівники, дійсні власники або наймані працівники юридичної особи. До ухвалення вказаного Декрету юридичні особи могли притягатися до цивільної відповідальності згідно зі статтями 196 та 197 Цивільного кодексу Італії.

Стаття 1 Декрету № 231/2001 закріпила, що адміністративні санкції можуть бути застосовані до юридичних осіб, компаній, асоціацій, включаючи тих, що не мають легального статусу й не належать до державних органів і до органів місцевого управління, які відповідно до Конституції Італії виконують адміністративні функції. Підставою притягнення до адміністративної відповідальності юридичної особи є скоєння адміністративного правопорушення фізичною особою, яка є представником, директором або управляючим юридичної особи або одного зі структурних утворень, що має фінансову незалежність, або фізичною особою, яка відповідає за управління та контроль юридичної особи («фізичні особи, які обіймають найвищі посади в компанії» (пункт «а» статті 5 Декрету 231/2001), фізичною особою, яка підпадає під управління або контроль фізичної особи, яка обіймає найвищу посаду («фізичні особи під командуванням інших» (пункт «б» статті 5 Декрету 231/2001)). Необхідно зазначити, що обов'язковою умовою притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності в Італії є вчинення корпоративного проступку (company offence), тобто проступку, пов'язаного з

господарською діяльністю і спрямованого на отримання прибутку, дана вимога є критичною й закріплена у статті 25 Декрету 231/2001 [3].

Адміністративна відповідальність юридичних осіб в Італії є додатковою й не звільняє від відповідальності фізичних осіб, які фактично скоїли правопорушення. Норми Декрету 231/2001 спрямовані на розширення кола відповідальних за скоєння адміністративного правопорушення і передбачають відповідальність двох суб'єктів. Таким чином, метою Декрету 231/2001 є побудова моделі адміністративної відповідальності юридичних осіб з охоронними принципами, але з превентивними функціями: на практиці через запровадження адміністративної відповідальності юридичних осіб Декрет 231/2001 має на меті досягнення організації структури та діяльності юридичних осіб таким чином, щоб забезпечити належні умови охорони суспільних відносин, які охороняються адміністративним правом [4].

Стаття 6 Декрету № 231/2001 визначає випадки, у яких юридична особа може бути звільненою від адміністративної відповідальності, а саме у разі, якщо фізичні особи скоїли правопорушення у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб, а також юридична особа може звільнитися від адміністративної відповідальності у випадку дотримання управлінської моделі попередження адміністративного правопорушення. Побудова управлінської моделі попередження адміністративного правопорушення полягає у вжитті заходів превентивного характеру посадовими особами, які спрямовані на прийняття й ефективне впровадження «моделей організації та управління» з метою попередження адміністративних правопорушень.

Управлінська модель повинна відповідати таким умовам:

- визначення вичерпної кількості правопорушень, щодо яких здійснюється нагляд;
- встановлення конкретного впливу на планування та реалізацію управлінських рішень щодо профілактики правопорушень;
- створення незалежного підрозділу з контролю та протидії адміністративним правопорушенням;
- визначення відповідних методів управління фінансовими ресурсами з метою запобігання скоєнню адміністративних правопорушень;
- застосування дисциплінарної відповідальності у випадку недотримання умов управлінської моделі [5].

Стаття 9 Декрету 231/2001 визначає, які заходи адміністративної відповідальності можуть застосовуватися до юридичної особи. Ці санкції мають як матеріальний, так і заборонний характер. Основним заходом адміністративної відповідальності є штраф, який повинен бути економічно обґрунтованим і залежати від тяжкості вчиненого проступку. Декретом 231/2001 обмежено накладання адміністративних штрафів у розмірі до 1,5 млн євро. Штрафні санкції можуть бути зменшені у зв'язку з пом'якшувальними обставинами. У випадку, якщо правопорушник діяв у власних інтересах або в інтересах третіх осіб, юридична особа отримала міні-



мальний прибуток від здійсненого правопорушення і збитки держави є мінімальними, за рішенням суду розмір штрафних санкцій може бути зменшеним удвічі.

Серед заборонних санкцій найбільш тяжкими є: позбавлення ліцензії та концесії; обмеження права підписання договорів з органами державної влади; позбавлення права вести господарську діяльність; позбавлення державних позичок та грантів з вимогою їх повернення, якщо такі надавалися; заборона рекламування товарів і надання рекламних послуг. До юридичних осіб застосовуються адміністративні заборонні санкції у випадку, якщо існують серйозні підстави вважати, що адміністративний проступок, який вчинила юридична особа, є тяжким, і наявні істотні та специфічні обставини, що є передумовами можливості скоєння адміністративного правопорушення юридичними особами повторно. Також заборонні санкції можуть застосовуватися на вимогу обвинувачення, навіть у формі превентивних заходів у процесі проведення розслідування [6].

Отже, положення Декрету № 231/2001 визначають загальні засади адміністративної відповідальності юридичних осіб, умови, за яких юридична особа може звільнитися від адміністративної відповідальності (побудова управлінської моделі), адміністративні санкції, які можуть бути застосовані до юридичних осіб.

Для гармонійного поєднання положень Декрету № 231/2001, що передбачають адміністративну відповідальність юридичних осіб, та податкових декретів, які містять адміністративні санкції за порушення податкового законодавства, був ухвалений Декрет 269/2003 від 30.09.2003 р. Стаття 7 Декрету 269/2003 має обмеження «лише у випадку застосування адміністративних санкцій до юридичних осіб» і передбачає, що адміністративні санкції, які накладаються за правопорушення, пов'язані з фінансовою звітністю компанії або іншої організації зі статусом юридичної особи, застосовуються до юридичної особи. Частиною 3 статті 7 закріплено, що положення даної статті поширюється на Декрет 471/1997 [7].

Декрет № 471/1997 «Про податкові санкції за порушення законодавства щодо прямих податків, зборів та ПДВ» був ухвалений 18.12.1997 р. і складається з чотирьох розділів. Перший розділ передбачає застосування адміністративної відповідальності в результаті неподання податкової декларації, навіть якщо це був непрямий умисел. У другому розділі передбачено накладання адміністративної відповідальності в разі подання завідома неправдивих даних у податковій декларації або податковій (бухгалтерській) звітності, а саме: подання податкової декларації з заниженим податковим зобов'язанням; порушення порядку ведення податкової (бухгалтерської) звітності, що призвело до заниження податкового зобов'язання; подання відомостей, які незаконно збільшують суму бюджетних відшкодувань платників податків. За зазначені правопорушення передбачається накладання адміністративних штрафів, еквівалентних від 100 до

200 % від суми заниженого податкового зобов'язання або суми надмірного бюджетного відшкодування. Наприклад, відповідно до статті 6 Декрету 471/1997 за порушення податкового законодавства, що регулює порядок нарахування та сплати ПДВ, до правопорушника може застосовуватися адміністративний штраф у розмірі від 100 до 200 % податкового зобов'язання, мінімальна сума становить 258 євро, а максимальна – 10 тис. євро. Цей адміністративний штраф застосовується у випадку, якщо: задеклароване податкове зобов'язання з ПДВ є меншим за те, що визначене в результаті проведення перевірки; був виявлений факт умисного зменшення податкового зобов'язання шляхом подання неправдивих відомостей у податковій декларації; унаслідок проведеної перевірки було виявлено завищення суми бюджетного відшкодування. Третьою та четвертою частиною Декрету 471/2001 передбачається адміністративна відповідальність платників податків за неподання декларації про доходи, які були отримані за кордоном [8].

Зазначимо, що в Декреті № 471/1997 немає норми, яка б передбачала умови звільнення платника податків від адміністративної відповідальності, проте, беручи до уваги положення Декрету № 231/2001, можемо з впевненістю сказати, що юридична особа може бути звільненою від адміністративної відповідальності у випадку побудови управлінської моделі, описаної раніше.

Ураховуючи зазначене, можемо зробити висновок, що в Італії існує досить розвинений механізм притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. Незважаючи на те, що декрети, які закріплюють адміністративну відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення, і декрети, які запроваджують штрафні санкції за скоєння даних правопорушень, не кодифіковані в єдиний нормативно-правовий акт, проте вони гармонійно взаємодіють між собою. Крім законодавчого визначення загальних засад адміністративної відповідальності юридичних осіб, італійський законодавець також установив, за яких підстав юридична особа може звільнитися від адміністративної відповідальності, що вказує на ліберальність механізму адміністративної відповідальності юридичних осіб.

Ураховуючи італійський досвід запровадження адміністративної відповідальності юридичних осіб за порушення податкового законодавства та беручи до уваги той факт, що в Україні велика кількість адміністративних правопорушень у сфері оподаткування скоюється саме юридичними особами, вважаємо за потрібне законодавчо закріпити можливість притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення. Ці дії будуть мати як превентивний, так і відновлюваний ефект і позитивно вплинуть на забезпечення високого рівня дотримання податкового законодавства в Україні.