

## ДО ПИТАННЯ ПРО НАЛЕЖНЕ УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

### TO THE ISSUE OF GOOD GOVERNANCE IN TAX AND FISCAL SPHERE

Музика-Стефанчук О.А., д.ю.н., професор,  
завідувач кафедри фінансового права

*Навчально-науковий інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

Пришва Н.Ю., д.ю.н., професор,  
професор кафедри фінансового права

*Навчально-науковий інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

У статті розглядаються положення Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Особлива увага приділяється вимогам щодо співробітництва у сфері оподаткування. Зосереджено увагу на положеннях ст. 349 Угоди. Досліджуються проблеми належного управління у сфері оподаткування.

Наголошується на тому, що у процесі євроінтеграції та адаптації законодавства України до законодавства і вимог ЄС значна кількість проблем пов'язана із податковою сферою (сферою оподаткування).

Актуалізується питання меж міжнародної співпраці. Так, в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС не визначено, як співпрацю не довести на рівень втручання у питання внутрішньої публічної фінансової та іншої політики. Також чітко не визначено, що є свідченням покращення економічних відносин, а саме покращення цих відносин є метою співпраці. Також не визначені часові межі, в яких має забезпечуватися приведення вітчизняного законодавства до відповідності із вимогами належного управління у сфері оподаткування. А в сучасних умовах, коли в Україні діє режим воєнного стану і коли держава отримує, від європейських та інших партнерів фінансову, матеріальну, військову допомогу, вимоги ЄС до України мають бути максимально дотримані.

Аргументується, що належне управління у сфері оподаткування ґрунтується на концепції «належного управління» чи «належного урядування» (good governance). У цьому контексті аналізуються певні напрацювання Світового банку, ООН, ЄС тощо.

Звертається увага на питання належного управління у бюджетно-податковій сфері, зокрема, у контексті державної допомоги держав-членів ЄС.

Наголошується на необхідності та важливості міжнародної допомоги, за рахунок якої нині фінансуються різноманітні видатки бюджетів в Україні. У цьому процесі для донорів допомоги особливо важливо отримувати регулярну інформацію про використання коштів і результати фінансування. Нині донори воліють бачити забезпечення конкретності доступу до фінансових ресурсів (наприклад, через публічні закупівлі), залучення приватних коштів для фінансування публічних потреб (зокрема, завдяки державно-приватному партнерству), а також результати витрачання коштів. При цьому особлива увага також звертається на податкові надходження, наскільки держава створює та забезпечує реалізацію механізмів оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, наскільки співпрацює в інформаційному плані з іншими державами (йдеться, зокрема, про обмін податковою інформацією, про оприлюднення інформації про кінцевих бенефіціарів (вигодонабувачів) доходу).

Акцентується увага на двох принципах прозорості у контексті належного управління, а саме: на принципі прозорості в бюджетно-податковій сфері та принципі прозорості оподаткування.

**Ключові слова:** податки, оподаткування, управління, належне управління, ЄС, бюджет, допомога, бюджетно-податкова сфера, бюджет, видатки бюджетів, прозорість, бенефіціар, публічна фінансова політика, принцип.

The article analyzes the provisions of the EU-Ukraine Association Agreement. Particular attention is paid to the requirements of cooperation in taxation. The author particularly analyzes the provisions of Article 349 of the Agreement. The issues of good governance in the sphere of taxation are investigated.

It is emphasized that during the European integration process and the alignment of the Ukrainian legislation with EU standards, numerous challenges arise specifically in the realm of taxation.

The question of delineating the boundaries of international collaboration is being brought to the forefront. In particular, the EU-Ukraine Association Agreement lacks explicit details on preventing cooperation from reaching the point of meddling in domestic financial and other policies. It also fails to distinctly outline the criteria for improvement of economic relations, which are the primary objective of cooperation. Additionally, there is no specific timeline for aligning national legislation with the standards of good tax governance. Given Ukraine is being under martial law and receiving financial, material, and military support from European and other partners, it is important for Ukraine to adhere EU's requirements as closely as possible. The author makes the assertion that good tax government relies on the principles of «good governance» or «good management». Within this framework, specific initiatives from organizations such as the World Bank, the UN, the EU, and others are also examined.

The focus is placed on the aspect of good governance in the fiscal sphere, especially state aid from EU member states.

Also, it is pointed on the necessity and importance of international financial assistance, which currently funds various expenses in Ukrainian budgets. In this process, providing regular updates on fund utilization and financing outcomes is crucial for aid donors. Donors would like to see the specific details on accessing financial resources (such as public procurement), mobilizing private funds for public needs (via public-private partnerships), and demonstrating the results of using the funds. Special consideration is also given to tax revenues, evaluating the state's establishment and implementation of mechanisms for taxation both for individuals and legal entities, and its collaboration on information exchange with other states.

The author underscores two transparency principles within the framework of good governance: transparency in the fiscal sphere and transparency in taxation.

**Key words:** taxes, taxation, good governance, EU, budget, aid, budgetary and taxation sector, budget, budgetary expenses, transparency, beneficiary, public fiscal policy, principle.

У процесі євроінтеграції та адаптації законодавства України до законодавства і вимог ЄС значна кількість проблем пов'язана із податковою сферою (сферою оподаткування). Варто звернутися до ст. 349 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка передбачає: Сторони співробітничать (хоча, на наш погляд, коректніше – співпрацю-

ють. – *Авт.*) з метою покращення належного управління у сфері оподаткування (good governance in tax matters) з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Це означає, що сторони мають співпрацювати у сфері управління публічними фінансами, зокрема, у галузі оподаткування.

Проте не зрозуміло, де межі такої співпраці? Як співпрацю не довести на рівень втручання у питання внутрішньої публічної фінансової та іншої політики?

Передбачено, що сторони мають співробітничати з метою покращення економічних відносин. Дійсно, досить прогресивне положення, проте для України воно перетворилося у дещо інше. Так, задля «поліпшення» економічних відносин, наша держава вимушена пристати на вимоги ЄС щодо підвищення тарифів, продажу земель, вивезення чорнозему, утилізації відходів тощо. Такі вимоги мають бути виконані, оскільки Україна отримує все новіші зобов'язання, після отримання чергового траншу від МВФ. Проголосивши даної норми є також те, що в ній не визначені часові межі, в яких має забезпечуватися приведення вітчизняного законодавства до відповідності із вимогами належного управління у сфері оподаткування. А в сучасних умовах, коли в Україні діє режим воєнного стану і коли держава отримує, від європейських та інших партнерів фінансову, матеріальну, військову допомогу, вимоги ЄС до України мають бути максимально дотримані.

Належне управління у сфері оподаткування ґрунтується на концепції «належного управління» чи «належного урядування» (good governance), що активно розробляється з кінця 80-х рр. XX ст. Так, у 1989 р. було опубліковано дослідження Світового банку, де містився такий висновок: економічна допомога є марною, якщо нею не керують і її не контролюють публічні інституції, що працюють належним чином. Згодом, визначили, що належне фінансове управління та адміністративна дієвість є необхідними передумовами для стійкого розвитку. На рівні ООН ідея «належного управління» отримала своє безпосереднє закріплення в Монтеррейському консенсусі, прийнятому за результатами Міжнародної конференції з фінансування розвитку (18–22.03.2002 р.): «Належне управління є істотним для стійкого розвитку» (п. 11) [1; 2, с. 3].

Також у ст. 41 Хартії основних прав Європейського Союзу від 7 грудня 2000 р. передбачено, що кожна людина має право на неупереджений, справедливий розгляд її справи упродовж розумного строку інститутами і органами ЄС. Дане право передбачає, зокрема: право кожної людини висловити свою думку, до того як до неї персонально будуть застосовані заходи, які можуть спричинити несприятливі для неї наслідки; право кожної людини на доступ до матеріалів, що стосуються її, при дотриманні законних інтересів, конфіденційності, професійної та комерційної таємниці; обов'язок адміністративних органів мотивувати прийняті рішення. Кожна людина має право на відшкодування Співтовариством шкоди, заподіяної його інститутами або його службовцями при виконанні ними своїх обов'язків, відповідно до загальних принципів права держав-членів. Кожна людина може звертатися до інституцій ЄС однією з офіційних мов договорів і має отримати відповідь тією ж мовою.

Вважається, що «належне управління» є суспільною цінністю, яку влада бажає досягти задля забезпечення добробуту своїх громадян. Це співпраця багатьох сторін, які беруть участь у процесі управління публічними справами, – органів влади між собою, а також влади та громадськості. Це процес поєднання влади та відповідальності у суспільстві. На відміну від публічного управління, яке займається імплементацією вже прийнятих рішень, «належне урядування (управління)» опікується політикою участі у прийнятті рішень та прозорості процесу їх прийняття. Воно наближає владу до потреб окремої громади, тим самим підвищує ефективність діяльності публічної влади [3, с. 7].

Рівень «належного управління» розкривається через такі показники: забезпечення політичної прозорості та участі усіх громадян; забезпечення ефективного та результативного надання публічних послуг; підтримка здоров'я та добробуту громадян; створення сприятливого клімату для сталого економічного зростання [4].

Основними вимогами Світового банку до систем урядування й адміністрування в країнах-одержувачах економічної допомоги є: участь громадян і відповідальність (voice and accountability); політична стабільність і відсутність насильства (political stability – absence of violence); ефективність уряду (government effectiveness); якість регуляторної політики (regulatory quality); верховенство права (rule of law); контроль корупції (control of corruption) [2, с. 4].

«Належне управління» постає в якості ефективної форми участі громадськості в діяльності публічної влади, у процесі вироблення та ухвалення управлінських рішень, здійснення контролю за діяльністю органів влади, встановлення належного рівня координації та співпраці між владою і громадськістю на принципах партнерських взаємин «суб'єкт – суб'єкт». Завдяки цьому органи влади: покращують якість публічно-правових рішень через більш повне врахування потреб населення, альтернатив та можливих наслідків рішень; підвищують рівень довіри до органів публічної влади та рівень легітимності публічно-правових рішень; забезпечують готовність населення до належного виконання публічно-правових рішень. Натомість, наслідками відмови від комунікації із громадським сектором та його відсторонення від формування політики стають: перетворення громадського сектору на альтернативу та конкурента владного сектору як у соціальній, так і у політичній сферах; негативний вплив на рівень підтримки владних інститутів з боку населення; підірвані легітимності публічних рішень та зниження готовності населення до їх виконання [3, с. 9].

Також у контексті нашого дослідження варто звернути увагу на належне управління у бюджетно-податковій сфері. Відповідно до ст. 263 Угоди про асоціацію, що має назву «Прозорість»: «Кожна Сторона забезпечує прозорість у сфері державної допомоги. Для цього кожна Сторона щорічно надсилає іншій Стороні повідомлення про загальний обсяг, види та галузевий розподіл державної допомоги, яка може вплинути на торгівлю між Сторонами. Відповідні повідомлення повинні містити інформацію стосовно цілей, форми, обсягу та бюджету, відомства, що надає допомогу та, коли це можливо, одержувача допомоги. Для цілей цієї статті будь-яке надання допомоги в розмірі меншому, ніж 200 000 євро для одного підприємства протягом трирічного періоду, не потребує повідомлення. Таке повідомлення вважається надісланим, якщо воно надіслане іншій Стороні або якщо відповідна інформація розміщується в мережі Інтернет на веб-сайті з вільним доступом до 31 грудня наступного календарного року». Ми не одноразово наголошували на необхідності та важливості міжнародної допомоги, за рахунок якої нині фінансуються різні видатки бюджетів. Наші донори відповідно прагнуть отримувати регулярну інформацію. Давно відійшли у минуле описові звіти про використання коштів; нині донори воліють бачити забезпечення конкурентності доступу до фінансових ресурсів (наприклад, через публічні закупівлі), залучення приватних коштів для фінансування публічних потреб (зокрема, завдяки державно-приватному партнерству), а також результати витрачання коштів. При цьому особлива увага також звертається на податкові надходження, наскільки держава створює та забезпечує реалізацію механізмів оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, наскільки співпрацює в інформаційному плані з іншими державами (йдеться, зокрема, про обмін податковою інформацією, про оприлюднення інформації про кінцевих бенефіціарів (вигодонабувачів) доходу).

І тут ми зіштовхуємося з певними термінологічними проблемами, пов'язаними із перекладом українською мовою деяких термінів, що використовуються у європейському фінансовому законодавстві. Як зазначає В.Л. Форсюк, якщо говорити про принцип прозорості

(transparency), то варто розрізняти «fiscal transparency» та «tax transparency», оскільки вказані принципи в контексті міжнародного права та права ЄС відрізняються насамперед за змістом та сферою застосування. Отже, «tax transparency» – це податкова прозорість, прозорість оподаткування; «fiscal transparency» – це принцип прозорості в бюджетно-податковій сфері (варто згадати такі документи: Кодекс належної практики із забезпечення прозорості у грошово-кредитній та фінансовій політиці: Декларація принципів від 26 вересня 1999 р., розроблені МВФ у 1999 р.; Керівництво із забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері (Manual on Fiscal Transparency), розроблене МВФ у 2007 р., яке містить Кодекс із належної практики забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) і Посібник із забезпечення прозорості доходів від природних ресурсів (Guide on Resource Revenue Transparency). Є також Глобальний форум транспарентності та обміну інформації для податкових цілей (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), який був створений в рамках діяльності ОЕПС на початку 2000-х рр. та реорганізований у 2009 р., його члени виявили бажання впроваджувати єдині стандарти прозорості та обміну інформацією для податкових цілей. І саме прозорість у бюджетно-податковій сфері є ключовим елементом належного управління, покликано забезпечити макроекономічну стабільність і ріст економік [6, с. 225–226]. Тобто належне управління у сфері оподаткування, передбачене ст. 349 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, також певною мірою корелюється зі ст. 263 цієї ж Угоди. Більше того, ці статті мають нерозривний зв'язок і доповнюють одна одну.

Враховуючи викладене вище, вважаємо, що основними аспектами належного управління у сфері оподаткування є такі:

- верховенство права, законність (це загалом те, на чому має ґрунтуватися будь-яка сфера публічної фінансової політики, зокрема й сфера оподаткування);

- підзвітність (означає те, що органи публічної фінансової політики, передусім органи виконавчої влади на чолі із Кабінетом Міністрів України, мають бути готові до відстоювання своїх програм і дій у процесі реформування податкової системи; мають бути чітко визначені мета і завдання таких реформ, напрями їх реалізації, заходи відповідальності до посадових осіб, з вини яких той чи інший етап реформи не відбувся, або ж не досягнуто намічених результатів. Мають бути визначені реальні відповідальні особи);

- прозорість (дії та рішення Уряду мають бути відкритими, до їх обговорення має активно залучатися громадськість; і таке залучення не повинне бути як «для галочки». Співпраця з іноземними колегами не повинна бути в пріоритеті. Дійсно, зарубіжний досвід багато в чому для України є корисний, проте на сьогодні виходить так, що частину державних посад займають іноземці, які у спрощеному порядку отримали громадянство; ці особи впроваджують в Україні досвід своїх держав, не враховуючи при цьому особливостей українських реалій. Вважаємо, що таких осіб варто залучати в якості радників, експертів);

- результативність й ефективність (ці аспекти є доволі складними, оскільки в Україні результати реформ ззовні непомітні; навпаки – життя середньостатистичного українця за останні 4–5 років значно погіршилося, зменшилися реальні доходи. Тому про ефективність публічного

управління, зокрема у сфері оподаткування є вельми сумнівною. Та попри це належне управління має спрямовуватися на позитивний результат; має покращуватися процес надання публічних послуг платникам податків. Відмітимо, що позитивними зрушеннями є запровадження в Україні електронного урядування, схвалено Концепцію створення та функціонування інформаційної системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів (розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 вересня 2012 р. № 634-р), Концепцію створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» (розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. № 1007-р), Концепцію реформування законодавства у сфері використання інфраструктури відкритих ключів та надання електронних довірчих послуг (наказ Міністерства юстиції України від 10 квітня 2013 р. № 668/5), Концепцію створення, функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» (розпорядження Кабінету Міністрів України від 7 серпня 2013 р. № 587-р). Попри це проблемою лишається практична реалізація програм цих концепцій, тобто Уряд не забезпечує відповідність намічених планів, очікуваних і отриманих результатів. Після схвалення названих стратегічних документів Уряду знадобилось майже 10 років, аби затвердити Національну стратегію доходів. Так, наприкінці грудня 2023 р. Уряд затвердив Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки [5], виконавши зобов'язання України за Меморандумом з Міжнародним валютним фондом. Цим документом визначено план зміцнення фінансової системи держави, удосконалення процедур податкового адміністрування, зокрема: забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС і виконання міжнародних зобов'язань України в частині податкової політики та адміністрування; зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління; підвищення рівня дотримання податкового законодавства платниками податків та контролюючими органами; створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування);

- готовність реагувати (тобто органи перш за все виконавчої влади мають оперативно реагувати на зміни в економіці, у фінансовій сфері та вживати заходів, спрямованих на підтримку громадян, вітчизняних виробників. І знову ж таки – Уряд має бути готовий нести відповідальність за свою діяльність, особливо у випадках настання кризових явищ);

- далекоглядність (означає, що органи, які формують та реалізують публічну фінансову політику, тісно взаємодіючи між собою, повинні передбачати результати своєї діяльності/бездіяльності; мають прораховувати ймовірні втрати платників податків і держави та вживати всі можливі заходи, аби уникати критичних кризових ситуацій. На жаль, на сьогодні вельми сумнівно стверджувати про далекоглядність органів публічної влади, задіяних у сфері оподаткування. Зауважимо, що в умовах воєнного стану вкрай складно планувати на далеку перспективу, і це також слід враховувати).

Маємо констатувати, що Україна хоча й прагне до впровадження концепції «good governance» у сфері оподаткування, декларує свої дії у цьому напрямі, проте реально положення даної концепції у практичній діяльності органів виконавчої влади не реалізуються повною мірою.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Можливість застосування ЄС до України контрзаходів у зв'язку з недотриманням вимог неналежного управління у сфері оподаткування. <http://www.appu.org.ua/news/-05028/>.
2. Чад Роланд. Good Governance. Рамки для впорядкування доброго урядування. [http://agree-europe.de/images/Expertenbeitraege/Expertenbeitrag\\_Czada\\_UKR.pdf](http://agree-europe.de/images/Expertenbeitraege/Expertenbeitrag_Czada_UKR.pdf).
3. Волинець С.С. Розвиток громадянського суспільства як чинник впровадження принципів «належного урядування» в Україні.

Аспекти публічного управління. 2016. № 37-38. С. 5–11.

4. Huther J., Shah A. Applying a Simple Measure of Good Governance to the Debate on Fiscal Decentralization. P. 1–5. [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContent Server/IW3P/IB/2000/02/24/000178830\\_98111703530240/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2000/02/24/000178830_98111703530240/Rendered/PDF/multi_page.pdf).

5. Національна стратегія доходів на 2024–2030 роки, схвалена Кабінетом Міністрів України 27 грудня 2023 р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf).

6. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2021. 302 с.