

Семчик О. О.,
канд. юрид. наук., с.н.с.,
старший науковий співробітник відділу
проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
ім. В.М. Корецького НАН України

ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ЯК ПРИНЦИП ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена дослідженню принципу транспарентності публічної фінансової діяльності як елементу партисипативної демократії на рівні міжнародних стандартів та українського законодавства. Висвітлено зв'язок між нормами, що закріплюють правові основи транспарентності в міжнародних нормативно-правових актах із нормами галузевого законодавства. На основі вивчення міжнародного досвіду застосування директив з податкової транспарентності, запропоновано шляхи врахування такого досвіду при удосконаленні чинного податкового законодавства.

Ключові слова: принцип транспарентності, бюджетна система, бюджетний процес, податкова прозорість

Статья посвящена исследованию принципа транспарентности публичной финансовой деятельности как элемента партисипативной демократии на уровне международных стандартов и украинского законодательства. Освещены связи между нормами, закрепляющими правовые основы транспарентности в международных нормативно-правовых актах с нормами отраслевого законодательства. На основе изучения международного опыта применения директив по налоговой транспарентности, предложены пути использования такого опыта при совершенствовании действующего налогового законодательства.

Ключевые слова: принцип транспарентности, бюджетная система, бюджетный процесс, налоговая прозрачность

The article is devoted to the analysis of transparency principle of public financial activity as a constituent of participatory democracy in Ukraine. Links between norms which define legal grounds of transparency in international legislation and norms of Ukrainian budget legislation are analyzed. Key elements of the transparency principle of public financial activity are defined. The role of the transparency principle within principles of budget system and principles of budget process is described. Based on the study of international experience in the field of tax transparency, were proposed the ways of using this experience for the current tax legislation improvement.

Keywords: transparency principle, budget system, budget process, tax transparency

Постановка проблеми. Перед Україною як державою, що інтегрується у європейське співтовариство, постають нові завдання та виклики, які стосуються усіх сфер суспільних відносин. Не є виключенням і сфера здійснення публічної фінансової діяльності, регулювання якої має свої особливості у кожній конкретній державі, а також свою специфіку на наднаціональному рівні. У світі широко поширеною є практика забезпечення участі громадянського суспільства в управлінні державними справами, в тому числі і у сфері публічної фінансової діяльності. З цією метою державами застосовуються різні механізми та інструменти. В першу чергу, до таких інструментів слід віднести оцінку транспарентності публічної фінансової діяльності як на рівні держави за участі інститутів громадянського суспільства, так і на міжнародному рівні за сприяння та участі міжнародних інституцій.

Оскільки із розвитком новітніх технологій виникають нові можливості для ознайомлення із значними масивами інформації та здійснення їх аналізу, і відповідно, більш доступного сприйняття такої інформації населенням, все більшої ваги набуває розвиток соціального діалогу між державою та суспільством у різних сферах. Така взаємодія проявляється через ряд механізмів, до яких належить в тому числі контроль за

прозорістю, публічністю, відкритістю та доступністю інформації щодо формування, розподілу та використання публічних фондів коштів.

Україна перебуває у стані створення необхідних передумов для надання доступу громадськості до партисипативної участі у публічному управлінні. У європейських країнах така тенденція набула значного поширення маючи на меті досягнення вищої ефективності та результативності такого управління. У такому контексті взаємодія громадянського суспільства та держави будується на основі постійно існуючого правового зв'язку між ними та має наслідком вплив громад на прийняття управлінських рішень державного та місцевого значення, що підтримуються більшістю населення держави або певною територіальною громадою. Таким чином демократичний розвиток будь-якої держави передбачає розробку дієвих механізмів залучення населення до участі у її діяльності.

Виклад основного матеріалу. Партисипативність здійснення публічного управління передбачає реалізацію комплексної ефективної взаємодії влади та суспільства через інструменти та механізми концепції транспарентної діяльності органів виконавчої влади [1]. Така концепція закладена в основу розробки нормативних актів багатьох країн і сьогодні має тенденцію до розширення географії її застосування.

Правові основи прозорості публічних фінансових ресурсів та підзвітності органів управління в Україні закладаються через закріплення у нормах конституційного, фінансового та інформаційного законодавства відповідних положень. Зокрема, у Конституції України закріплено наступні положення: 1) держава відповідає перед людиною за свою діяльність (ст.3); 2) регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені (ч. 4 ст. 95); 3) Кабінет Міністрів України має оприлюднити звіт про виконання Державного бюджету України, що подається до Верховної Ради України (ст. 97); Державний бюджет України затверджується виключно законом України (ст. 92), і відповідно має бути

офіційно оприлюднений (ст. 94). Надалі положення цих норм розвиваються на рівні галузевого законодавства.

У деяких працях принципи прозорості і підзвітності визначаються як тотожні. У такому трактуванні мається на увазі, що існує: а) підзвітність органів перед громадянами; б) підзвітність органів виконавчої влади перед законодавчою гілкою влади (*ex ante* – попередня підзвітність та *ex post* – наступна підзвітність), що передбачає подання проекту бюджету на розгляд представницького органу, а також подання звітів щодо виконання бюджету; в) звітування в межах системи органів виконавчої влади; г) проведення зовнішнього аудиту діяльності відповідних органів [2]. Проте прозорість і підзвітність не можна вважати ідентичними виходячи із наведеної характеристики видів підзвітності. Це пов'язано із тим, що прозорість передбачає вільний доступ до інформації, доступність викладу інформації, а також прозорість процесу прийняття рішень щодо бюджетів як на державному, так і на місцевому рівнях тощо.

Тому видається, що роль універсального поняття, яке б відобразило різні аспекти принципів публічності, прозорості, підзвітності та обміну інформацією є поняття транспарентності публічної фінансової діяльності. Доцільність його використання обумовлена як усталеною практикою застосування цього поняття до досліджуваних вище явищ у європейських країнах, так і етимологічною складовою. У тлумачному словнику під транспарентністю розуміється якість держави бути траспарентною, а саме: надавати відкрити, чітку, прозору, повну, легко доступну та зрозумілу, ясну інформацію щодо своєї діяльності [3].

Це поняття охоплює собою відкритість і доступність бюджетних документів та звітів, прозорість бюджетного процесу, підзвітність органів державної влади та органів місцевого самоврядування; залучення громадськості до участі у прийнятті бюджетних рішень через інструменти у проведення слухань з питань прийняття бюджету, електронних петицій, «бюджетів участі» тощо. При цьому по відношенню до публічної фінансової діяльності у бюджетній сфері транспарентність тісно пов'язана із періодичністю та

циклічність бюджетного процесу, оскільки очевидно має включати також елемент своєчасності надання доступу до інформації у ході діяльності уповноважених органів. Такий підхід кореспондує із темпоральними основами фіскальної транспарентності, що прописані у Кодексі фіскальної транспарентності [4], розробленому МВФ. Відтак, Кодексом закріплено положення щодо необхідності публікування фіскальних звітів на періодичній, регулярній, своєчасній основі. Саме тому дотримання законодавчим органом строків визначених бюджетним законодавством для кожної стадії бюджетного процесу. Чинне бюджетне законодавство закріплює принцип публічності та прозорості бюджетної системи, який тлумачиться як інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів [5]. Дотримання цього принципу передбачає: обов'язкове оприлюднення інформації щодо проекту закону про Державний бюджет, опублікування у ЗМІ затвердженого закону, доведення до громадськості звітів про його виконання, публікацію інформації про місцеві бюджети та звітів щодо їх виконання. При цьому встановлюються вимоги до змісту інформації, яка має бути оприлюднена. Також ці положення набули свого розвитку у Законі України «Про відкритість використання публічних коштів» [6].

У спеціальних дослідженнях наводиться думка щодо необхідності відмежування принципів бюджетної системи і бюджетного устрою від принципів бюджетного процесу, і саме до системи останніх відносити принципи публічності і прозорості, який стосується рішень і заходів, які зумовили появу показників дохідної і видаткової частини бюджету [7]. Пустовіт Ю. В. у своїй праці зазначає, що у системі принципів бюджетного права варто виокремлювати принципи використання фінансових ресурсів, до яких в т.ч. належать принцип публічності та прозорості та принцип прозорості фінансової звітності й урахування раніше використаних коштів [8]. Токарева К.О., в свою чергу, принцип публічності пропонує

відносити до принципів формування бюджету з огляду на те, що за рахунок коштів, акумульованих у бюджеті відповідного рівня має відбуватися задоволення публічного інтересу, а саме інтересу держави та територіальних громад [9]. З наведеного, видно, що правознавці розглядають у досить звуженому формулюванні аналізовані принципи. Надаючи їм характеристику варто звернути увагу на змістовні елементи кожного із понять, що використані при формулюванні принципу. Тлумачний словник у зміст поняття «публічний» закладає наступне розуміння: 1) – такий, що стосується людей в цілому чи значної частини спільноти; 2) для використання чи на користь усіх; 3) такий, що відбувається по відношенню до спільних справ 4) відкритий для людей (в контексті доступу до інформації) [3]. З огляду на зміст поняття «прозорість» можна сформулювати наступне її розуміння у контексті поширення інформації – це чіткість її викладу та здатність без змін передавати інформацію, відсутність неясності щодо процесів, які є предметом аналізу. Відтак, наведені вище думки щодо усіченого використання цих термінів для характеристики бюджетних принципів, наводить на думку, що і публічність, і прозорість мають бути наявними як щодо інформації, поданої у вигляді бюджетних показників та звітів на всіх етапах бюджетного процесу, так і щодо процедур, які здійснюються уповноваженими органами для реалізації наданих їм повноважень у межах бюджетної діяльності. Таким чином, доцільного розглядати їх як принципи, що застосовуються як до бюджетної системи, так і до бюджетного процесу і на стадії формування, і на стадії розподілу, і на стадії використання коштів публічних фондів, і у процесі звітування за результатами виконання бюджетів. Тому, принцип транспарентності більш повною мірою відображає суть процесів надання громадськості доступу до інформації щодо бюджетної діяльності.

Варто відзначити, що у іноземному бюджетному законодавстві існують приклади віднесення до принципів бюджетної системи саме принципу транспарентності. Так, Бюджетний кодекс Республіки Казахстан [10] серед принципів бюджетної системи держави виокремлює такий принцип, який передбачає обов'язкове опублікування нормативних правових

актів у галузі бюджетного законодавства Республіки Казахстан, затверджених (уточнених, скоригованих) бюджетів і звітів щодо їх виконання, стратегічних планів та звітів щодо їхньої реалізації, щодо формування та щодо використання Національного фонду республіки Казахстан, за виключенням відомостей, що становлять державну чи іншу охоронювану законом таємницю, а також обов'язкову відкритість бюджетного процесу для суспільства та засобів масової інформації.

Отже, до основних елементів принципу транспарентності публічної фінансової діяльності у бюджетній сфері можна віднести: чіткість визначення предметів відання, функцій і повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування у ході здійснення публічної фінансової діяльності у бюджетній сфері; відкритість та прозорість процедур, які виконуються у межах бюджетного процесу; відкритість даних щодо бюджетних показників та ходу бюджетного процесу, достовірність та доступність інформації із зазначених питань, наявність доступно викладених аналітичних матеріалів тощо.

Зважаючи на поширення практики забезпечення транспарентності бюджетної діяльності в т.ч. шляхом надання громадськості доступу до інформації у електронному форматі, варто враховувати позитивні напрацювання міжнародних організацій щодо підвищення рівня бюджетної транспарентності у різних країнах світу. Так, важливими є ініціативи наприклад, Міжнародного Бюджетного Партнерства, завданням якого є співпраця з громадянським суспільством по всьому світу щоб завдяки аналізу бюджету та бюджетного процесу досягти підвищення ефективності управління та зниження рівня бідності. Останніми доробками організації стали уточнення визначення «загальнодоступності бюджетних документів», задля відображення зміни шляхів поширення для публічного доступу інформації, що стосується бюджетної діяльності через зростаючу практику використання офіційних веб-сайтів для надання громадськості доступу до такої інформації. Крім того, у рамках її діяльності були розроблені пропозиції щодо перегляду показників транспарентності, які включають активну участь

громадських організацій у здійсненні моніторингу та нагляду за дотриманням цього принципу, базуючись на досягненнях Глобальної Ініціативи забезпечення фінансової прозорості через дотримання принципів участі громадян у цьому процесі. Видається, що позитивні надбання нормативного визначення правових засад забезпечення прозорості у бюджетній сфері мають бути впроваджені і в Україні, особливо на місцевому рівні.

Поряд із забезпеченням прозорості у бюджетних відносинах, багато країн світу вживають заходів до забезпечення принципу податкової прозорості, який також є складовою принципу прозорості публічної фінансової діяльності. Поняття податкової прозорості є значною мірою розробленим у європейському законодавстві, і регулюється низкою Директив ЄС. Зазначене поняття у широкому сенсі можна визначити як принцип публічної фінансової діяльності, який у своїй основі спрямований на забезпечення обміну інформацією між державами для унеможливлення ухилення платниками податків від виконання свого конституційного обов'язку.

Європейська комісія пропонує наступні шляхи надання допомоги країнами для забезпечення податкової прозорості: розповсюдити дію механізмів, визначених ОЕСР на всі податки і збори; запровадити обов'язковий обмін інформацією щодо відшкодування нерезидентам податків, яке здійснюється національними податковими органами; надати можливість адміністративним структурам інших країн брати участь у адміністративних розслідуваннях на території іншої країни; спростити та раціоналізувати процедури надання країнами взаємної допомоги [11].

18 березня 2015 р. Європейська комісія представила Пакет заходів із забезпечення податкової прозорості прозорості прозорості [12], який містить положення щодо посилення контролю за спробами уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків. Цей пакет заходів, зокрема, передбачає введення щоквартального автоматичного обміну інформацією між державами-членами, враховуючи приписи їхнього національного законодавства. Зміна правового регулювання

буде здійснюватися шляхом внесення змін до діючої системи норм, які регулюють питання забезпечення податкової транспарентності, і зокрема, шляхом доповнення Директиви про адміністративне співробітництво.

Відтак, у правовому регулюванні податкової прозорості в Україні потрібно виділити три основні напрямки правотворчої діяльності: 1) інтеграція у систему протидії юрисдикціям, які відмовляються співпрацювати у сфері запобігання ухилення від оподаткування шляхом приєднання до виконання європейських директив у сфері податкової прозорості; 2) створення правових передумов для розвитку міжнародного співробітництва із країнами у сфері надання (отримання) інформації щодо платників податків, а також у сфері забезпечення належної сплати податків і зборів; 3) на законодавчому рівні закріплення правових гарантій прав інвесторів щодо унеможливлення змін у податковому та митному законодавстві на період реалізації ними інвестиційних проектів за умовами укладених договорів; одночасно передбачити гарантії виконання такими суб'єктами господарювання своїх інвестиційних зобов'язань якщо умовою їх здійснення є надання державою певних преференційних умов, зокрема у сфері оподаткування; 4) дотримання принципу справедливої податкової конкуренції.

Висновки. Враховуючи євроінтеграційний вектор розвитку нашої держави, можна дійти висновку, що в Україні мають бути розроблені нормативно-правові акти, які сприятимуть імплементації міжнародних вимог щодо забезпечення податкової прозорості в українське законодавство. Такі заходи є необхідними для створення прозорих умов діяльності платників податків, забезпечення стабільності правового регулювання і у кінцевому рахунку покращення інвестиційного клімату у державі. Таким чином, важливо досягти не лише декларативного відображення європейських принципів у податковому законодавстві України, а й створити таку систему правових норм із закріпленням ціннісних категорій, у якій вони могли б розвиватись зважаючи на потреби суспільства.

Отже, забезпечення усіх складових транспарентності публічної фінансової діяльності дозволить на належному рівні інтегрувати в українське законодавство міжнародні стандарти забезпечення права на вільний доступ до інформації та участі громадськості в управлінні державними справами з метою підвищення ролі та якості надання публічними органами сервісних послуг, а також забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

Література:

1. Кайль Я.Я., Епинина В.С. Зарубежный опыт партисипативной ориентации публичного управления // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – №2. – 2013. – С.42.
2. Білінський Д.О. Про правові засади функціонування публічної фінансової системи України // Науково-інформаційний вісник. – №12. – 2015. – С. С.78.
3. Webster's New world dictionary of the American language/ Editor in Chief David B. Guralnik. – Prentice hall press.
4. The Fiscal Transparency Code. – International Monetary Fund. – 2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>
5. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року з наст. змінами і доп. // ВВР. – 2010. – № 50-51. – Ст.572
6. Законі України «Про відкритість використання публічних коштів» від № 183-VIII від 11 лютого 2015 р. // ВВР. – 2015. – №16. – Ст.109.
7. Ніщимна С.О. Принципи публічної фінансової діяльності в Україні : монографія / С. Ніщимна. - Чернігів: ЧДІЕУ, 2013. – С.293; Бак Н. А. Прозорість бюджетного процесу як фактор підвищення ефективності бюджетного менеджменту в Україні / Н. А. Бак // Економіка : реалії часу. – № 1 (11). – 2014. – С.44.
8. Пустовіт Ю.Ю. Принципи бюджетного права України в умовах євроінтеграції – Дис. на здобуття наук. ступ. к.ю.н.: спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Пустовіт Юлія Юріївна. – Ірпінь, 2015. – С.150.
9. Токарева К.О. Структура бюджету : фінансово-правовий аналіз. – Дис. на здобуття наук. ступ. к.ю.н.: спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Катерина Олегівна Токарева. – Харків, 2015. – С. 32.

10. Бюджетний кодекс Республіки Казахстан від 04 грудня 2008 р. №95-IV// [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30364477#pos=18;-206.

11. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А.С. Захаров. – М : ВолтерсКлувер, 2010. – 656 с.

12. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance. – Brussels, 18.3.2015. – COM (2015) 136 final. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf

УДК 336.22

Скапоущенко О. Д.,
аспірант кафедри адміністративної діяльності
Національної академії внутрішніх справ

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОРЯДКУ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України, визначаються правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. Наголошено, що в умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні електронне адміністрування податків набуває особливого значення. Запропоновано власне бачення стану правового забезпечення порядку електронного адміністрування податків в Україні.

Ключові слова: правові засади, порядок електронного адміністрування, податки, доктринальні дослідження.

В статье на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины, определяются правовые основы порядка электронного администрирования налогов в Украине. Отмечено, что в условиях динамических