

**СЕЛЕЗЕНЬ П. О.,**

кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник,  
заступник завідувача лабораторії № 1  
(Науково-дослідний інститут  
фінансового права)

УДК 341.244

## **КОНЦЕПЦІЯ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ**

Стаття присвячена характеристиці сучасних викликів реалізації концепції належного управління у сфері оподаткування в контексті взаємовідносин України і Європейського Союзу. Проаналізовано такі виклики у світлі останніх тенденцій еволюції вимог належного управління у сфері оподаткування, концентруючи увагу на прикладі складення Європейським Союзом «чорного» списку третіх держав, які не дотримуються відповідних вимог. Виділено три основні виклики: інституційна конкуренція, відповідність використовуваних критеріїв та їх об'єктивність.

**Ключові слова:** оподаткування, Європейський Союз, офшори, недобросовісна податкова конкуренція, належне управління.

Статья посвящена характеристике современных вызовов реализации концепции надлежащего управления в сфере налогообложения в контексте взаимоотношений Украины и Европейского Союза. Анализируются такие вызовы в свете последних тенденций эволюции требований надлежащего управления в сфере налогообложения, концентрируя внимание на примере составления Европейским Союзом «черного» списка третьих государств, которые не соблюдают соответствующих требований. Выделено три основные вызовы: институциональная конкуренция, применимость используемых критериев и их объективность.

**Ключевые слова:** налогообложение, Европейский Союз, офшоры, недобросовестная налоговая конкуренция, надлежащее управление.

The article is devoted to the characterization of modern challenges in realization of the concept of good governance in tax matters within the context of relations between Ukraine and the EU. The author analyzes these challenges in the light of tendencies within the evolution of demands on good governance in tax matters concentrating his attention on the example of the EU's blacklist of non-cooperative jurisdiction. There are named three such challenges in the article: institutional competition, applicability of proposed criteria and their objective nature.

**Key words:** taxation, European Union, offshore, harmful tax competition, good governance.

**Вступ.** Згідно зі ст. 350 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом (далі – ЄС), Євроатомом і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014 р., кожна зі сторін на засадах взаємності взяла на себе зобов'язання щодо застосування принципів належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципів прозорості, обміну інформації та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени в межах ЄС. У цьому контексті виникає питання щодо змі-



сту концепції належного управління у сфері оподаткування, її особливостей і ключових викликів у контексті сьогодення.

Концепція належного управління у сфері оподаткування не є широко досліджуваним предметом у юридичній науці на сучасному етапі. У різних аспектах її досліджували А. Броцька і С. Гаруфі, А. Бабенко, І. Вальдерам, В. Лімпок, М. Мур. Разом із тим роботи згаданих авторів найчастіше присвячені характеристиці основних елементів відповідної концепції, а не її викликам у контексті сьогодення.

**Постановка завдання.** Метою статті є характеристика сучасних викликів реалізації концепції належного управління у сфері оподаткування в контексті останніх тенденцій її розвитку.

**Результати дослідження.** Концепція «належного управління» активно обговорюється в дискусіях щодо економічного розвитку ще з другої половини 1980-х рр. Її активними захисниками були насамперед Світовий банк і Комісія зі сприяння розвитку ОЕСР. Вони стверджували, що належне фінансове управління та адміністративна дієвість є необхідними передумовами для стійкого розвитку [1, с. 91]. На рівні ООН ідея «належного управління» безпосередньо закріплена 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) [2, с. 7].

Заклик ООН до утвердження концепції «належного управління» на рівні ЄС відображено в Повідомленні Європейської комісії «Сприяючи належному управлінню у сфері оподаткування», оприлюдненому 28.04.2009 р. У ньому Європейська комісія чітко вказує на те, що питанню належного управління у сфері оподаткування надаватиметься політичний пріоритет у діалозі із третіми державами [3, с. 10]. Більше того, Європейська комісія декларувала намір включення положення про належне управління у сфері оподаткування в загальні договори із третіми державами, що мало наслідком закріплення вже не рекомендаційних, а зобов'язальних норм [4, с. 237]. Окрім цієї ініціативи, у відносинах із третіми державами на рівні ЄС пропонувалось здійснити прив'язку рівня дотримання третьою державою вимог належного управління у сфері оподаткування до можливостей отримання нею фінансової підтримки та доступу до ринків ЄС. Ще одним стимулом для третіх держав мала стати пропозиція щодо розробки уніфікованого підходу стосовно держав, які уникали дотримання вимог належного управління у сфері оподаткування.

Концентрація уваги Європейської комісії в контексті імплементації концепції належного управління у сфері оподаткування як на державах-членах ЄС, так і на третіх державах актуалізує необхідність установлення чітких вимог відповідного концептуального підходу. Основні змістові вимоги належного управління у сфері оподаткування зводяться до принципів прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції [3, с. 5].

У грудні 2012 р. Європейська комісія прийняла дві рекомендації, спрямовані на конкретизацію вимог щодо належного управління у сфері оподаткування (щодо податкового планування й заходів, спрямованих на сприяння третім державам в утвердження мінімальних стандартів належного управління у сфері оподаткування) [5; 6].

У першій із них як інструменти боротьби з агресивним податковим плануванням державам-членам ЄС рекомендувалось включати в договори про уникнення подвійного оподаткування положення про можливість звільнення доходу від оподаткування в державі джерела лише за умови його фактичного оподаткування в державі резидентства отримувача. Крім того, державам-членам ЄС пропонувалось запровадити загальну норму про запобігання уникненню від оподаткування.

Друга рекомендація Європейської комісії стосувалась не стільки «внутрішніх» інструментів безпосередньої протидії уникненню від оподаткування в межах ЄС, скільки посиленню впливу вимог належного управління у сфері оподаткування щодо третіх держав через чітке визначення його вимог. Негативним стимулом для третіх держав щодо дотримання вимог таких мінімальних стандартів є включення їх до національних «чорних» списків, що зумовлюватиме погіршення умов економічного співробітництва таких держав із європейськими партнерами, зокрема через можливість розірвання укладених раніше договорів про уникнення подвійного оподаткування із державами-членами ЄС.



Мінімальні стандарти належного управління у сфері оподаткування передбачають такі критерії [7, с. 20–21]:

I. Щодо наявності інформації: власність і персональна інформація відповідних структур і механізмів доступна компетентним органам; забезпечення надійного ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання та збереження відповідних документів; банківська інформація доступна всім клієнтам-власникам рахунків.

II. Щодо доступу до інформації: компетентні органи третіх держав володіють необхідними повноваженнями для отримання та передавання інформації, яка є предметом запиту відповідно до угоди про обмін інформацією, від будь-якої особи в межах їхньої територіальної юрисдикції, яка володіє такою інформацією чи контролює її; права й гарантії, які надаються особам у запитуваній третій державі, повністю сумісні з вимогою ефективності обміну податковою інформацією.

III. Обмін інформацією: механізм обміну інформацією із державами-членами повинен здійснюватися ефективно; мережа механізмів обміну інформацією третіх держав охоплює всі держави-члени ЄС; договірні механізми обміну інформацією із третіми державами повинні містити відповідні положення для забезпечення конфіденційності інформації, одержуваної від держав-членів; механізм обміну інформацією із третіми державами повинен базуватися на повазі прав і гарантій як платників податків, так і третіх осіб; треті держави надають інформацію своєчасно згідно з вимогами відповідних договорів із державами-членами.

У червні 2015 р. Європейська комісія здійснила черговий крок у напрямі інтенсифікації процесу імплементації мінімальних стандартів належного управління у сфері оподаткування, у т.ч. і третіми державами. Вона виокремила п'ять основних напрямів реформування механізму корпоративного оподаткування в межах ЄС, одним із яких є досягнення подальшого прогресу в контексті забезпечення прозорості у сфері оподаткування як у державах-членах ЄС, так і в третіх державах.

Такий напрям подальшої роботи передбачає розробку на рівні ЄС власного «чорного» списку держав, які не дотримуються мінімальних стандартів у сфері оподаткування, на базі національних списків відповідних третіх держав, складених державами-членами ЄС. Згаданий список «пропонує державам-членам прозорий інструмент для порівняння їхніх національних списків і вдосконалення їхніх підходів до юрисдикцій, які не співпрацюють у відповідному контексті у випадку необхідності» [8, с. 12–13]. Крім того, Європейська комісія декларує намір розробки в майбутньому єдиного підходу для держав-членів ЄС у частині контрзаходів стосовно тих третіх держав, які не дотримуються мінімальних стандартів належного управління у сфері оподаткування.

Згаданий Європейською комісією список держав, які не дотримуються мінімальних стандартів у сфері оподаткування передбачав його формування на основі узагальнення відповідних національних списків держав-членів ЄС. Конкретна держава включалась до такого списку в тому випадку, якщо її було згадано більше ніж 10 державами-членами ЄС у їхніх національних списках держав, які не співпрацюють належним чином у сфері оподаткування.

Із використанням такого критерію було складено список із тридцяти держав, який і було представлено в червні 2015 р. Практика зі складення списку «чорних» юрисдикцій з боку ЄС як одна з ініціатив у межах політики поширення мінімальних стандартів у сфері оподаткування серед третіх держав викликала неоднозначну реакцію світового співтовариства. Основними контраргументами проти подібної практики загалом і критеріїв відбору конкретних держав, які потрапили в «чорний» список, зокрема, стали такі:

1. Підходи ОЕСР і ЄС у контексті боротьби із недобросовісною податковою конкуренцією на прикладі практики складення «чорних» списків не є ідентичними, що може призводити до зниження рівня узгодженості й ефективності зусиль розвинених держав у відповідному контексті.

Із моменту схвалення на рівні ОЕСР доповіді «Недобросовісна податкова конкуренція. Зростаюча глобальна проблема» у квітні 1998 р. в її межах проводилась системна та послідовна робота щодо узагальнення наявної практики держав світового співтовариства, виокрем-



лення на цій основі негативних підходів до боротьби з ними, зокрема шляхом оприлюднення «чорних» списків держав, які використовують недобросовісні методи податкової конкуренції на міждержавному рівні. На цьому шляху ОЕСР удалося досягнути значного прогресу в частині утвердження стандартів прозорості й відкритості. Так, на основі розробленої у 2002 р. модельної угоди станом на перше півріччя 2015 р. вдалося укласти більше ніж 200 договорів із обміну податковою інформацією, а в липні 2014 р. Рада ОЕСР затвердила Стандарт із автоматичного обміну фінансовою інформацією у сфері оподаткування, який має стати значним досягненням на шляху подолання проблеми недобросовісної податкової конкуренції.

Разом із тим прийняття Європейською комісією власного «чорного» списку може негативно вплинути на реалізацію ініціатив ОЕСР щодо боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією. Юрисдикції, які в різний час перебували в «чорному» списку ОЕСР, провели значну роботу із забезпечення відповідності встановленим стандартам цієї організації з тим, щоб бути виключеними із відповідного списку. Включення їх до нового «чорного» списку породжує питання стосовно того, наскільки необхідним було узгодження зі стандартами ОЕСР у сфері забезпечення прозорості й відкритості, якщо вони не забезпечують від негативних наслідків включення до «чорного» списку ЄС.

Директор Центру ОЕСР із податкової політики та адміністрування П. Сен-Аман і голова секретаріату Глобального форуму із прозорості й обміну інформацією з метою оподаткування М. Батія акцентують у цьому контексті увагу на тому, що ЄС імплементував підхід ОЕСР і Глобального форуму із прозорості й обміну інформацією у принципі належного управління у сфері оподаткування й тому розробка «чорного» списку юрисдикцій без однозначного врахування критерію відповідності стандартам ОЕСР і Глобального форуму з прозорості й обміну податковою інформацією щодо прозорості й відкритості є «невдалим» кроком [9].

2. Включення окремих держав до «чорного» списку та невключення інших викликало питання стосовно обґрунтованості й об'єктивності підходу ЄС.

Оприлюднення «чорного» списку ЄС викликало хвилю незгоди з боку низки юрисдикцій, які потрапили до нього. Так, міністр фінансів Бермудських островів Б. Річардс звертає увагу на те, що Бермудські острови включені до 11 держав, які станом на грудень 2014 р. не співпрацюють у сфері оподаткування належною мірою, але частина таких держав-членів ЄС не мають об'єктивних підстав для того, щоб включати Бермудські острови до національних «чорних» списків на поточний момент, а відтак і немає підстав для включення їх до аналогічного списку ЄС. Ключовим у цьому контексті є те, що на Бермудські острови поширюється дія Конвенції ОЕСР і Ради Європи про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р., а участь у ній низкою держав розглядається як один із критеріїв для виключення із національного «чорного» списку, зокрема намір використання саме такого критерію задекларували на початку 2015 р. Італія та Іспанія. Більше того, Італія раніше офіційно повідомила про виключення Бермудських островів із власного «чорного» списку. З іншого боку, Бельгія, яка включила Бермудські острови у свій «чорний» список, раніше не дотрималась своєї обіцянки й не надіслала необхідних документів для підписання з метою виключення із відповідного списку [10]. Отже, з урахуванням викладеного Бермудські острови не мали б бути включені до «чорного» списку ЄС з урахуванням рівня їх міжнародного співробітництва у сфері оподаткування на момент оприлюднення відповідного списку. Крім того, Б. Річардс висловлює також сумнів в об'єктивності встановлення порогу 10 держав для включення до «чорного» списку, оскільки жодного обґрунтування цього показника не існує.

Не менш критичним є і головний міністр Гернсі Джонатан Ле Ток: «Це є приклад довільного підходу й узгодженого використання «чорних» списків, які міжнародні стандарти мали б замінити, тому мені здається, що відповідна практика суперечить тому, що Європейська комісія, власне, намагається здійснити в частині податкової прозорості» [11]. На його думку, Гернсі не мав би бути в «чорному» списку ЄС, оскільки включений у національні аналоги такого списку лише в дев'яти випадках, а вирішальним став факт включення в польський «чорний» список острова Сарк, за який у контексті оподаткування Гернсі не несе відповідальності взагалі [12].



З іншого боку, С. Гундар звертає увагу на те, що «чорний» список ЄС часто критикують через відсутність у ньому Люксембургу, який останніми місяцями мав низку суперечливих домовленостей у сфері оподаткування із багатонаціональними компаніями, зокрема, згідно з доповіддю, компанія Волмарт (Walmart) у Люксембурзі сплачувала у вигляді податків лише близько 1 відсотка зі своїх 1,3 млрд дол. США прибутків у 2010–2013 рр. [13]. Привертає до себе увагу і той факт, що «чорний» список із самого початку не передбачав можливості включення в нього держав-членів ЄС, оскільки мав застосовуватись лише для оцінювання третіх держав щодо дотримання вимог належного управління у сфері оподаткування. У такий спосіб ні Нідерланди, ні Ірландія, ні Люксембург не потрапили до відповідного списку ЄС, незважаючи на розпочаті проти них Європейською комісією розслідування щодо недобросовісної податкової конкуренції [14]. Із подібних міркувань позиція Європейської комісії в цьому випадку часто характеризується як приклад політики «подвійних» стандартів.

3. «Чорний» список ЄС не передбачає врахування результатів альтернативних підходів до оцінювання рівня прозорості й відкритості юрисдикцій.

Згідно з результатами дослідження Мережі податкової справедливості, відображених в Індексі фінансової закритості (Financial Secrecy Index) за 2013 р., серед 82 юрисдикцій до десяти найбільш закритих включено Швейцарію, Люксембург, Гонконг, Кайманові острови, Сінгапур, США, Ліван, Німеччину, Джерсі, Японію (наведені в порядку зниження їхньої фінансової закритості) [15]. На думку Д. Лімана, «ігнорування ЄС альтернативного, більш досконалого та значно задовільнішого Індeksu фінансової закритості, запропонованої Мережею податкової справедливості, є дивним в одному стосунку – справжньої наукової складової Індeksu, але менш дивним в іншому стосунку», зважаючи на те, що в 20 лідерів відповідного рейтингу згадано п'ять британських залежних і заморських територій (Кайманові острови, Джерсі, Бермудські острови, Гернсі, Британські Віргінські острови) та три держави-члени ЄС (Люксембург, Німеччина, Австрія) [16, с. 9–10]. У цьому випадку необхідним є додаткове обґрунтування факту надання пріоритету Європейською комісією при складенні «чорного» списку формальним критеріям, які не завжди дають змогу об'єктивно відображати дійсний стан справ.

**Висновки.** Концепція належного управління у сфері оподаткування в порядку денному ЄС постала в контексті подолання негативних наслідків глобальної економічної кризи та передбачала утвердження принципів прозорості, обміну інформацією й добросовісної податкової конкуренції. На прикладі оприлюдненого в червні 2015 р. «чорного» списку ЄС можна виокремити ключові виклики реалізації концепції належного управління в сфері оподаткування: 1) наявність різних центрів прийняття рішень (ЄС, ОЕСР, ООН); 2) підхід ЄС до виокремлення третіх держав, які не дотримуються стандартів належного управління у сфері оподаткування, має ґрунтуватись на використанні максимально об'єктивних і належних критеріїв; 3) механізм відбору критеріїв для формування списку держав, які не дотримуються вимог належного урядування у сфері оподаткування, має наділятися інклюзивним характером згідно із засадничими принципами концепції належного урядування у сфері оподаткування.

#### Список використаних джерел:

1. Ling J. The EU's New Approach to Global Governance / J. Ling // *China International Studies*. – 2013. – March/April. – Pp. 90–108.
2. Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development (Monterrey, 18-22 March 2002) [Electronic resource]. – UN, 2003. – 23 p. – Access of mode : <http://www.un.org/esa/ffd/monterrey/MonterreyConsensus.pdf>.
3. Promoting Good Governance in Tax Matters: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, COM(2009) 201, 28.04.2009 [Electronic resource]. – 14 p. – Access of mode : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52009DC0201>.
4. Human Rights and Taxation in Europe and the World / Ed. by G. Koffler, M. Poiares Maduro, P. Pistone. – Amsterdam: IBFD, 2011. – 556 p.



5. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – 6 p. – Access of mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf).
6. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 regarding measures intended to encourage third to apply minimum standards of good governance in tax matters, C(2012) 8805 [Electronic resource]. – 8 p. – Access of mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8805\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_en.pdf).
7. Бабенко А.Ю. Адміністративно-правовий елемент концепції належного урядування у контексті її впливу на розвиток взаємовідносин ЄС з третіми державами / А.Ю. Бабенко // Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі : зб. матер. Наук-практичн. круглого столу, 22.11.2013 р. / Міндоходів України, Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2013. – С. 18–22.
8. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, COM(2015) 302 final, 17.06.2015 [Electronic resource]. – 15 p. – Access of mode : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302.pdf).
9. Saint-Amans P. EU Commission's Announcement on Non-cooperative jurisdictions: Letter to Global Forum members / P. Saint-Amans, M. Bhatia [Electronic resource] / OECD. – Access of mode : <http://www.oecd.org/tax/transparency/eucommissionsannouncementonnon-cooperativejurisdictionlettertogloballforummembers.htm>.
10. Richards B. The European Commission's List of "Uncooperative" Jurisdictions: Ministerial Statement to the House of Assembly, 19th June 2015 [Electronic resource] / B. Richards. – Access of mode : <http://www.parliament.bm/uploadedFiles/Content/Home/The%20European%20Commissions%20List%20of%20Uncooperative%20Jurisdictions%20-%20Et%20Richards%20-%20June%2019%202015.pdf>.
11. Jersey could be tainted by Guernsey's place on EU blacklist [Electronic resource] / Jersey Evening Post. – Access of mode : <http://jerseyeveningpost.com/news/2015/06/19/1358061/>.
12. Houlder V. Tax blacklist provokes offshore fury [Electronic resource] / V. Houlder // Financial Times. – Access of mode : <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/23f1cffa-1696-11e5-9883-00144feabdc0.html>.
13. Goundar S. UK-linked tax havens on new EC blacklist / S. Goundar [Electronic resource] // Tax Journal. – Access of mode : <http://www.taxjournal.com/tj/articles/uk-linked-tax-havens-new-ec-blacklist-25062015>.
14. Bowers S. Tax haven blacklist omits Luxembourg as Brussels announces reform plans [Electronic resource] / S. Bowers, A. Neslen. – Access of mode : <http://www.theguardian.com/world/2015/jun/17/luxembourg-tax-haven-blacklist-brussels-european-commission>.
15. Financial Secrecy Index 2013 / Tax Justice Network [Electronic resource]. – Access of mode : <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/introduction>.
16. Leeman J. The EU, Tax Justice and the Modernization of Less Developed Countries / J. Leeman [Electronic resource]. – 28 p. – Mode of access : [http://www2.euromemorandum.eu/uploads/ws3\\_leaman\\_the\\_eu\\_tax\\_justice\\_and\\_development\\_final.pdf](http://www2.euromemorandum.eu/uploads/ws3_leaman_the_eu_tax_justice_and_development_final.pdf).

