

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>  
УДК 342.951:336.225

## К. Л. ПАВЛУНЕНКО

адвокатка, сертифікована аудиторка,  
аспірантка кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків  
e-mail: [katerin09@ukr.net](mailto:katerin09@ukr.net)  
ORCID ID: [https:// orcid.org/0000-0003-3308-280X](https://orcid.org/0000-0003-3308-280X)



# ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ НАЛЕЖНОГО ВРЯДУВАННЯ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ<sup>1</sup>

У статті розглядається актуальна проблема модернізації української системи управління в контексті упровадження принципів належного врядування. Авторка звертає увагу на те, що упровадження сучасних методів і підходів до управління є необхідним кроком для забезпечення ефективної роботи державних структур, а саме податкових органів. Зазначається, що в контексті євроінтеграційних процесів і необхідності адаптації до міжнародних стандартів Україні важливо переглянути свої підходи до управління на всіх рівнях – від національного до місцевого. Це передбачає не лише упровадження нових технологій, але й реформування адміністративних процедур і покращення навичок державних службовців.

**Ключові слова:** адміністрування, належне врядування, податкова реформа, євроінтеграція, управління, принципи, податкові спори, державне управління, місцеве самоврядування, міжнародні стандарти.

**Постановка проблеми.** Нині Україна проходить тернистий шлях, вибудовуючи та захищаючи свої цінності та території. Безумовно, ці періоди є надзвичайно складними для нашої країни, враховуючи процес регенерації після закінчення воєнних дій. Відновлення психічно-морального стану громадян є важливим аспектом у цьому процесі, адже люди потребують підтримки

<sup>1</sup> © Павлуненко К. Л., 2024. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

та часу для відновлення після пережитих травм. Налагодження соціального та економічного добробуту країни також є надзвичайно важливим завданням, яке потребує комплексного підходу та значних зусиль із боку уряду та громадянського суспільства.

Крім того, зміцнення позицій на міжнародній арені є ключовим завданням для України. Це включає активну участь у міжнародних організаціях, розвиток дипломатичних відносин і посилення співпраці з іншими державами. Проте всі ці зміни неможливі без якісної нормативно-правової бази, яка буде відповідати сучасним вимогам і стандартам. Сучасні умови показують неефективність старих методів управління, що зумовлює необхідність проведення адміністративних реформ та оновлення законодавства.

Тому для успішного інтегрування в Європейський Союз Україна має використовувати європейський досвід і впроваджувати найкращі практики в свою систему управління. Правова спільнота з питань публічного адміністрування вважає, що модель «належного врядування» є ефективною та її принципи повинно бути впроваджено в систему державного та місцевого управління. Це включає забезпечення прозорості, підзвітності, участі громадськості у процесах прийняття рішень і впровадження ефективних механізмів контролю.

Усе це в сукупності вимагає належного наукового дослідження й аналізу. Наукові дослідження можуть надати цінну інформацію про те, як найкраще адаптувати європейський досвід до українських реалій і забезпечити стійкий розвиток держави. Залучення міжнародних експертів і консультації з фахівцями з інших країн можуть стати важливим елементом у цьому процесі. Проведення конференцій, семінарів та обговорень за участю вітчизняних і міжнародних фахівців дозволить обмінятися досвідом і напрацюваннями, а також знайти оптимальні шляхи впровадження реформ.

Таким чином, модернізація управлінських процесів, ураховуючи як внутрішні потреби, так і зовнішні виклики, є важливим завданням для України на шляху до євроінтеграції та зміцнення своїх позицій на міжнародній арені [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемою застосування принципів належного врядування займалися багато науковців. Насамперед слід зазначити, що ці принципи ще не отримали офіційного закріплення в українському законодавстві. Тому наші наукові дослідження будуть базуватися на напрацюваннях сучасних учених-адміністративістів. Однак концепція належного врядування та відповідні принципи в умовах євроінтеграційних процесів потребують подальшого дослідження.

У попередніх наших працях досліджувалися питання застосування принципу належного врядування в податкових спорах, зокрема наголошувалося

на особливому становищі судів, на їхніх судових рішеннях, впливі вищезазначеного принципу на податкові спори (врегулювання спору в судовому порядку) загалом [1; 2].

Емпіричну базу дослідження складають результати аналізу системи оподаткування та Податкового кодексу України, а також спостереження за діяльністю податкових органів у контексті здійснення контрольних ними заходів. Використовувалися інформаційні повідомлення з відповідної тематики, розміщені в мережі Інтернет, а також теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-правників із проблем податкового права та економічної науки. До бази дослідження входять чинні закони й інші нормативні акти України, що регулюють правовідносини в досліджуваній сфері, а також документи міжнародних організацій, які сформулювали напрями для впровадження належного врядування, та судова практика.

Для обґрунтування теоретичних висновків і підтвердження достовірності емпіричних результатів дослідження застосовувалися різні методи: аналізу та синтезу, логічний, історико-правовий, системний, функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний, системно-структурний, сходження від абстрактного до конкретного, верифікації гіпотетичних суджень щодо різних аспектів розглядуваної проблеми тощо. Використання зазначеного інструментарію дозволило виявити недоліки податкового законодавства, які сприяють зловживанню правами податковими органами.

Нормативну базу дослідження складають міжнародні правові акти та законодавство ЄС, міжнародні угоди України, акти національного законодавства, програмні та стратегічні документи, що діють на території України.

**Формулювання цілей.** Метою цього дослідження є комплексне, всебічне дослідження правових основ принципу належного врядування, питання інтерпретації судовими органами, трактування дефініції принципу міжнародними органами та органами ЄС.

**Виклад основного матеріалу.** Досліджуючи цей принцип, варто сказати, що поняття «належне врядування» є багатоаспектним. Адже воно регулює та стандартизує складові, які необхідні для якісного функціонування системи публічної влади. Представники наукової спільноти сходяться на думці, що в національних і міжнародних розробках відсутнє єдине бачення стосовно кількості зазначених принципів [3].

ООН у 1997 р. опублікувала програму «Врядування та сталий людський розвиток» (англ. – «Governance and Sustainable Human Development»), у якій презентувала п'ять принципів належного врядування [4].

**Принцип легітимності та участі** передбачає, що всі особи, які приймають рішення, повинні брати на себе відповідальність за свої дії. Це означає, що як колективні, так і індивідуальні рішення повідомляються, пояснюються та можуть бути санкціоновані. Крім того, існують ефективні засоби захисту від дезадаптації та неправомірних дій місцевої влади, які можуть порушувати громадянські права.

**Принцип напряму** передбачає, що лідери та громадськість мають масштабну довгострокову перспективу належного управління та людського розвитку, а також відчуття того, що такий розвиток є потрібним та обґрунтовано необхідним.

**Принцип продуктивності** має за мету забезпечити, щоб установи та організації намагалися служити всім зацікавленим сторонам та щоб процеси та інституції забезпечували результати, відповідні до потреб суспільства при максимальному використанні ресурсів.

**Принцип підзвітності** передбачає, що особи, які приймають управлінські рішення, підзвітні громадськості та зацікавленим сторонам. Цей принцип базується на прозорості, яка виступає основою цього принципу, а прозорість будується на вільному виборі шляхів надходження інформації.

**Принцип справедливості**, або верховенство права, означає, що всі особи мають однакові та рівні можливості покращити чи підтримати своє самопочуття. Законодавчі рамки також повинні бути справедливими та неупередженими, що, зокрема, стосується законів, які визначають права людини.

Для порівняння, Комітет міністрів Ради Європи у 2008 р. виклав «12 принципів належного врядування» [5]:

1) **чесне проведення виборів, представництво та участь.** Тобто місцеві вибори проводяться відповідно до міжнародних стандартів і національного законодавства, без фальсифікацій. Громадяни активно беруть участь у громадському житті, визначаючи способи своєї участі. Усі чоловіки і жінки мають право голосу, у тому числі через представницькі органи. Участь громадян базується на свободі вираження поглядів і зборів. У прийнятті рішень враховуються голоси всіх, включаючи менш привілейованих. Спроби досягти консенсусу між різними інтересами є завжди чесними і спрямовані на благо всієї спільноти;

2) **реагування.** Закріплення процедури реагування та її адаптація до очікувань і вимог громадян. Державні послуги, запити, скарги мають надаватися в розумні терміни;

3) **ефективність і результативність.** Результати відповідають затвердженим цілям і відзначаються оптимальним використанням наявних ресурсів. Системи управління продуктивністю дозволяють не лише оцінювати, а й під-

вищувати ефективність та якість наданих послуг. Регулярні аудити проводяться для постійного оцінювання та підвищення ефективності системи;

4) **прозорість і відкритість.** Рішення приймаються та виконуються відповідно до встановлених норм і правил. Інформація, яка не класифікується за чітко визначеними критеріями, доступна для публічного ознайомлення відповідно до законодавства (наприклад із метою захисту конфіденційності чи забезпечення справедливості в публічних закупівлях). Результати прийнятих рішень, реалізація політики та інша важлива інформація надаються громадськості з метою забезпечення ефективного відстеження та сприяння діяльності місцевої влади;

5) **верховенство права.** Місцева влада дотримується закону та рішень суду. Правила та положення ухвалюються згідно з процедурами, визначеними законом, та застосовуються безспірно й об'єктивно;

6) **етична поведінка.** Громадське благо має пріоритет перед індивідуальними інтересами. Ефективні заходи приймаються для запобігання та протидії всім формам корупції. Конфлікти інтересів оголошуються своєчасно, і особи, які мають відношення до них, зобов'язані утримуватися від участі у відповідних рішеннях;

7) **компетентність і спроможність.** Державні службовці прагнуть до постійного вдосконалення своїх професійних навичок. При цьому розробляються та застосовуються практичні методи і процедури для покращення цих навичок і досягнення кращих результатів;

8) **інновації та відкритість до змін.** Активно розглядаються нові та ефективні підходи до вирішення проблем і використовуються сучасні методи надання послуг. Готовність до впровадження пілотних проєктів та експериментування з новими програмами, а також усвідомленого перейняття досвіду інших. Створюється сприятливий для змін клімат із метою досягнення найкращих результатів;

9) **стійкість і довгострокова орієнтація.** У поточній політиці враховуються потреби майбутніх поколінь. Ідеться про важливість забезпечення сталого розвитку та збереження ресурсів для майбутніх поколінь. Такий підхід враховує потреби та інтереси не лише сучасного, а й майбутнього покоління, забезпечуючи їм можливість жити у стабільному та благополучному середовищі.

10) **розсудливе управління фінансами.** Витрати узгоджено з вартістю послуг, уникаючи перевищення попиту, зокрема у сфері державних послуг. Управління фінансами проводиться розумно, враховуючи укладання договорів, кредити, оцінку ресурсів і доходів, а також створення резервів. Багато-річні бюджетні плани розробляються з урахуванням консультацій із громад-

ськістю. Ризики адекватно оцінюються і керуються, включаючи публікацію консолідованих рахунків і реалістичний обмін ризиками;

11) **права людини, культурне розмаїття та соціальна згуртованість.** У сфері впливу місцевої влади активно дотримуються, захищаються та реалізуються права людини. Культурне розмаїття розглядається як цінне надбання, вживається постійних зусиль для забезпечення участі кожного в громаді, відчуття належності до неї та уникнення відчуття виключеності. Активно пропагується соціальна згуртованість та інтеграція неблагополучних територій. Забезпечено доступ до основних послуг, зокрема для найбільш незахищених верств населення;

12) **звітність.** Усі особи, які приймають рішення, як колективно, так і індивідуально, є відповідальними за свої дії. Рішення повідомляються, пояснюються і можуть бути санкціоновані. Для захисту від дезадаптації та неправомірних дій місцевої влади, які можуть порушувати громадянські права, існують ефективні засоби захисту.

Безумовно, вони мають спільні риси, адже «державне врядування» апріорі передбачає врегулювання основних сфер життя суспільства (економічної, соціальної, політико-правової, духовної та ін.).

Аналізуючи вищенаведені положення, можна дійти проміжного висновку, що ці принципи мають стати орієнтирами для системи публічної влади, а в контексті нашого дослідження – для податкових органів, включаючи проведення перевірок із комплексним і повним дослідженням даних, належне виконання службовими особами своїх посадових обов’язків, можливість ефективного оскарження громадянами рішень податкового органу тощо.

Нині законодавство України є досить динамічним, зважаючи на стрімкий розвиток суспільних відносин, тож іде постійне напрацювання та оптимізація терміна «належне врядування». Що стосується вітчизняного визначення, то існує певна правова невизначеність не тільки в понятті, проте й у механізмі застосування, адже підходи та методи різняться. Зокрема, Верховний Суд у своїх рішеннях використовує практику Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), зокрема рішення: «Асіміонесе проти Республіки Молдова» [6], «Москаль проти Польщі» [7], «Гаші проти Хорватії» [8], «Графов проти України» [9], «Чакаревич проти Хорватії» [10], «Інтерсплав проти України» [11], «Булвес проти Болгарії» [12], «Бізнес Суппорт центр проти Болгарії» [13], «Серков проти України» [14] та «Рисовський проти України» [15].

Цікаво, що в рішеннях ЄСПЛ, які стосуються зобов’язань владних органів здійснювати належне врядування, наголошується на важливості врахування всіх аспектів цього принципу, що можливе лише за ретельного аналізу всіх обставин справи. Наприклад, у справі «Арзомазова проти Республіки Молдо-

ва» заявницю було позбавлено права власності без компенсації з боку держави за висновками державних органів, які стверджували, що майно було придбано через злочинну діяльність колишнього голови селища [16].

У цій справі ЄСПЛ зосередився на аспектах принципу належного урядування, таких як дотримання власної процедури державними органами та необхідність діяти належним і послідовним чином. Тим не менш у судовій практиці ЄСПЛ наголошується на необхідності відступу від суворого дотримання цього принципу в тому разі, коли існують підстави вважати, що третя особа понесла надмірні тягарі через заходи, які вживаються державними органами для виправлення їхньої помилки. Наприклад, у справі «Москаль проти Польщі» («Moskal v. Poland») ЄСПЛ відзначив, що, хоча важливо дотримуватися загального принципу належного урядування, цей принцип не повинен переважати у випадку, коли зацікавлена особа змушена нести надмірний тягар унаслідок заходів, спрямованих на виправлення допущеної державними органами помилки. Суд підкреслив, що якщо помилка була зумовлена саме діями владних структур, без участі чи вини третіх осіб, слід застосовувати інший пропорційний підхід до визначення, чи не був тягар, який лежить на заявнику, занадто великим [7].

У справі «Рисовський проти України» ЄСПЛ використовує принцип належного урядування як багатоаспектний принцип, що вимагає від держави організувати роботу державного апарату так, щоб забезпечити юридичну визначеність у цивільних правовідносинах, особливо щодо майнових інтересів. Згідно з цим принципом, державні органи мають упроваджувати внутрішні процедури для забезпечення прозорості та ясності їхніх дій, що допомагає в мінімізації ризику помилок [15].

Важливо зауважити, що принцип належного урядування стосується й податкових спорів, оскільки платник податків, не маючи власних владних функцій, має обмежену можливість контролювати свого контрагента. Таким чином, він має спиратися на інформацію, яка формується тими ж державними органами. Держава своєю чергою відповідальна за те, щоб протиправно створені юридичні особи не мали можливості отримати державну легалізацію через реєстраційні процедури.

Нерідко на практиці стається так, що фіктивні підприємства отримують дозвіл на діяльність, реєструють свої податкові накладні та навіть отримують ліцензії на діяльність, що свідчить про порушення державою принципу належного урядування [17].

Що ж стосується трактування принципу «належне урядування» «по-українськи», то Верховний Суд висловив наступні позиції. У постанові Верховного Суду від 27 червня 2018 р. № 294/220/14-ц [18], виправлення ми-

нух помилок, що зроблені державними органами, не слід недопустимо втручатися у права осіб, які діяли сумлінно та мали всі підстави вірити в легітимність дій державного органу. Відповідальність за ризик помилки повинна лежати на самій державі, і помилки не можуть бути виправлені за рахунок осіб, які стали їхніми жертвами. У випадку скасування помилково наданого права на майно принцип належного врядування може не тільки зобов'язувати державні органи оперативно виправити свою помилку, але й вимагати відшкодування відповідної компенсації або іншого виду відшкодування від колишнього добросовісного власника. Тобто принцип належного врядування може також передбачати вимогу від державних органів не лише оперативно виправити свої помилки, але й зобов'язувати їх виплатити компенсацію за неправомірне втручання.

Особливу увагу Верховний Суд звертає на дискреційні повноваження органів державної влади. У постанові від 2 липня 2019 р. у справі №910/23000/17 [19] Велика Палата Верховного Суду наголосила на важливості дотримання принципу належного врядування та унеможливлення свавільного використання дискреційних повноважень. Дискреційні повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування означають можливість власноруч визначати форму та зміст управлінського рішення або вибрати один із декількох альтернативних варіантів рішень, кожен з яких є законним. Проте використання дискреційних повноважень не може бути свавільним, а суд повинен мати можливість переглянути прийняте рішення, щоб запобігти свавільним діям в умовах широкої дискреції державного органу.

Суд враховує принцип належного врядування та уникнення свавільного використання дискреційних повноважень. Антимонопольний комітет зобов'язаний ухвалювати рішення, враховуючи конституційний принцип верховенства права, а також забезпечувати юридичну визначеність і запобігати свавіллю, зокрема при вирішенні питань про залучення третіх осіб. Таким чином, дискреційні повноваження Антимонопольного комітету повинні відповідати принципам верховенства права та юридичної визначеності, і вони не повинні використовуватися свавільно.

Щодо дискреційних повноважень органів Державної податкової служби Волинським окружним адміністративним судом була розглянута справа №115377890 від 1 грудня 2023 р. [20] про відмову в реєстрації податкової накладної через те, що платник податку не надав копії документів, таких як первинні документи щодо постачання / придбання товарів / послуг, документи про зберігання та транспортування, навантаження та розвантаження продукції, складські документи (включаючи інвентаризаційні описи), а також



рахунки-фактури / інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності типових форм і галузевої специфіки, інші документи, що підтверджують відповідність продукції (такі як декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачена договором або законодавством. У графі «додаткова інформація» не було вказано, які саме документи повинні бути надані позивачем для реєстрації податкової накладної (далі – ПН).

При вирішенні спору суд урахував висновки щодо застосування норм права, викладені в постанові Верховного Суду від 10 червня 2021 р. у справі № 822/1886/18 [21], відповідно до яких у випадку неконкретизації переліку документів у квитанції про зупинення реєстрації ПН платник податків перебуває у стані правової невизначеності, що позбавляє його можливості надати контрольному органу необхідний у розумінні суб'єкта владних повноважень пакет документів, а для контрольного органу, відповідно, створюються передумови для можливого прояву негативної дискреції – прийняття рішення про відмову в реєстрації ПН.

При ухваленні рішень, які обмежують права платників податків, суб'єкти владних повноважень повинні уникати надмірного формалізму. Обсяг документів, які подаються платниками податку на додану вартість для усунення сумнівів контрольного органу щодо легальності операції, що стала підставою для складення податкової накладної, завжди є унікальним і залежить від організації господарських відносин, змісту договірних угод і законодавчого регулювання. Результати дослідження документів, які підтверджують інформацію в ПН, можуть визначити рішення щодо реєстрації такої ПН в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), навіть якщо реєстрацію було тимчасово зупинено. У випадку відсутності чітких вимог щодо необхідних документів для реєстрації ПН відповідальність за відмову в реєстрації не може бути покладено на платника податку, як це визначено в постанові Верховного Суду від 27 липня 2022 р. у справі № 520/15348/20 [22]. Таким чином, відсутність чіткого переліку документів у квитанції про зупинення реєстрації ПН фактично позбавила платника можливості подати необхідні документи для реєстрації спірної ПН.

На жаль, такі випадки непоодинокі, органи державної влади на сьогоднішній день не мають належної правової визначеності та усталеної судової практики, що призводить до відсутності однозначності, зрозумілості та узгодженості. Задля врегулювання цих питань потрібно почати з якісного нормативно-правового регулювання. «Вартовими змін» мають бути всі гілки державної влади. Проте громадянське суспільство своєю чергою теж має виявити готовність до таких змін та сприяти їм. Адже в процесі створення довгострокової

стратегії розвитку важливо мати чітке уявлення та розуміння історичних, культурних і соціальних запитів, які становлять основу майбутньої перспективи. Це необхідно для забезпечення більш ефективного та якісного управління. Суспільство має виразити свої ініціативи та вподобання, вибудовуючи своєрідний діалог із державними органами.

**Висновки.** Отже, сформулюємо основні висновки та рекомендації. Принцип належного врядування має посідати чільне місце у функціонуванні органів державної влади. Упровадження моделі належного (доброго) врядування (Good Governance) спрямовано на комплексне реформування всієї сфери публічного управління в напрямку демократизації та упровадження міжнародних стандартів управлінської практики. Це включає в себе забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності в діяльності державних органів.

Ефективна реалізація цієї моделі в Україні можлива лише за умови системного реформування гілок державної влади, які зараз потерпають від юридичної невизначеності, ізоляції від суспільства, низької ефективності та продуктивності. Реформування має охоплювати всі рівні влади, починаючи від центрального та до місцевого, забезпечуючи прозорість і відкритість у діяльності державних органів. Це передбачає створення нових, більш прозорих процедур для ухвалення рішень, а також забезпечення громадського контролю над виконанням їх.

Таким чином, адаптація принципів належного (доброго) врядування має спрямовуватися на розширення участі громадянського суспільства у процесі управління з метою максимального врахування економічних, соціальних і політичних потреб усіх соціальних груп при ухваленні рішень. Громадянське суспільство повинне мати реальні інструменти впливу на процеси прийняття рішень, що забезпечить більшу довіру до органів влади та підвищить рівень легітимності їх дій. Цього можна досягти через активну участь громадян у консультаціях, публічних обговореннях та інших формах взаємодії з владою.

Ця модель повинна бути комплексною, багаторівневою і передбачати механізми зворотного зв'язку між владою, суспільством та індивідом. Механізми зворотного зв'язку, такі як громадські слухання, консультативні ради та регулярні опитування населення, дозволять владі отримувати своєчасну інформацію про реальні потреби та проблеми громадян, що сприятиме прийняттю більш обґрунтованих та ефективних рішень. Крім того, такі механізми забезпечать громадянам можливість висловлювати свої думки та пропозиції щодо роботи державних органів, що підвищить їхню відповідальність і підзвітність перед суспільством.

Упровадження цієї моделі також вимагає розроблення й упровадження нових підходів до підготовки державних службовців, з акцентом на підвищенні їхніх компетентності, етики та відповідальності. Державні службовці повинні бути готові до роботи в умовах прозорості та відкритості, здатні ефективно комунікувати з громадськістю та враховувати її інтереси у своїй діяльності. Для цього необхідно розробити і впровадити програми підвищення кваліфікації, які б включали навчання сучасних методів управління, принципів етики та комунікації з громадськістю.

Також важливо упроваджувати новітні технології у сферу державного управління, що сприятиме підвищенню прозорості та доступності інформації для громадян. Використання електронного врядування, створення відкритих баз даних, онлайн-платформ для подання запитів і скарг, а також інші інноваційні рішення допоможуть зробити діяльність державних органів більш прозорою та підзвітною.

Важливо також розвивати партнерські відносини між державними органами, бізнесом і громадянським суспільством для вирішення спільних проблем і досягнення суспільних цілей. Це може включати спільні проекти, консультації та обмін інформацією, що сприятиме більш ефективному вирішенню проблем і підвищенню рівня довіри між усіма учасниками процесу управління.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Павлуненко К. Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини. *Право України*. 2020. №4. С. 115–126.
2. Павлуненко К. Правова природа податкової інформації та її оцінка у податкових спорах / Верховний Суд України. 2022. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_prezent/2022\\_07\\_04\\_Pavlynenko.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Pavlynenko.pdf) (дата звернення: 07.08.2024).
3. Дніпров О. Принципи належного урядування в сучасній системі адміністративного права України. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. №1. С. 114–118. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2021/1/20.pdf> (дата звернення: 07.08.2024).
4. Montana State University. Principles of good governance. URL: <https://www.montana.edu/extension/localgov/resourcesandhandouts/referencedocuments/Principles%20of%20Good%20Governance.pdf> (дата звернення: 07.08.2024).
5. 12 Principles of Good Governance. *Council of Europe*: офіційний сайт. URL: <https://www.coe.int/en/web/centre-of-expertise-for-multilevel-governance/12-principles> (дата звернення: 07.08.2024).
6. Рішення Європейського Суду з прав людини «Асіміонесе проти Республіки Молдова» від 07.01.2020. *ECHR: Ukrainian Aspect*. 2020. URL: <https://www.echr.com.ua/translation/sprava-asimionese-proti-respubliki-moldova/> (дата звернення: 07.08.2024).

7. Рішення Європейського Суду з прав людини «Москаль проти Польщі» від 15.09.2009 (№ 10373/05). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ES001177?hide=true> (дата звернення: 07.08.2024).
8. Рішення Європейського Суду з прав людини «Гаші проти Хорватії» від 13.12.2007 (№ 32457/05). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-84005%22%5D%7D>] (дата звернення: 07.08.2024).
9. Рішення Європейського Суду з прав людини «Графов проти України» від 15.09.2022 (№ 4809/10). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_e18](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e18) (дата звернення: 07.08.2024).
10. Рішення Європейського Суду з прав людини «Чакаревич проти Хорватії» від 26.04.2018 (заява № 48921/13). URL: [https://court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/rizne/Guide\\_Article%201\\_ECHR\\_Ukrainian.pdf](https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/rizne/Guide_Article%201_ECHR_Ukrainian.pdf) (дата звернення: 07.08.2024).
11. Рішення Європейського Суду з прав людини «Інтерсплав проти України» від 09.01.2007 (заява № 803/02). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_194](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194) (дата звернення: 07.08.2024).
12. Рішення Європейського Суду з прав людини «Булвес» АД проти Болгарії» від 22.01.2009 (заява № 3991/03). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553> (дата звернення: 07.08.2024).
13. Рішення Європейського Суду з прав людини «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії» від 18.03.2010 (заява № 6689/03). URL: <https://shieldlaw.com.ua/tag/biznes-support-tsentr-proty-bolgariyi/> (дата звернення: 07.08.2024).
14. Рішення Європейського Суду з прав людини «Серков проти України» від 07.07.2011 (заява № 39766/05). URL: [https://court.gov.ua/userfiles/file/court\\_gov\\_ua\\_sud5010/Konvenciya\\_z\\_prav/st\\_%201%20protokol/SERKOV.pdf](https://court.gov.ua/userfiles/file/court_gov_ua_sud5010/Konvenciya_z_prav/st_%201%20protokol/SERKOV.pdf) (дата звернення: 07.08.2024).
15. Рішення Європейського Суду з прав людини «Рисовський проти України» від 20.10.2011 (заява № 29979/04). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_854](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854) (дата звернення: 07.08.2024).
16. Рішення Європейського Суду з прав людини «Арзомазова проти Республіки Молдова» від 04.08.2020 (заява № 38639/14). URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_ESPL\\_08\\_09\\_2020.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_ESPL_08_09_2020.pdf) (дата звернення: 07.08.2024).
17. Задорожний О. Взаємовідносини з фіктивним контрагентом: практичні аспекти відстоювання прав платників податків через призму застосування практики ЄСПЛ. *Національна асоціація адвокатів України*. 2017. 14 лип. URL: <https://unba.org.ua/publications/print/2533-vzaemovidnosini-z-fiktivnim-kontragentom-praktichni-aspekti-vidstoyuvannya-prav-platnikov-podatkov-cherez-prizmu-zastosuvannya-praktiki-espl.html> (дата звернення: 07.08.2024).
18. Постанова Верховного Суду від 28.06.2018 у справі № 294/220/14-ц. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/75099222> (дата звернення: 07.08.2024).
19. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 02.07.2019 у справі № 910/23000/17. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/82998256> (дата звернення: 07.08.2024).

20. Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 01.12.2023 № 140/23304/23. URL: <https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/115377890/> (дата звернення: 07.08.2024).
21. Постанова Верховного Суду від 10.06.2021 у справі № 822/1886/18. URL: [https://protocol.ua/ua/postanova\\_kas\\_vp\\_vid\\_10\\_06\\_2021\\_roku\\_u\\_spravi\\_822\\_1886\\_18](https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_10_06_2021_roku_u_spravi_822_1886_18) (дата звернення: 07.08.2024).
22. Постанова Верховного Суду від 27.07.2022 у справі № 520/15348/2020. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105444235&red=1000034942058b6871b2220904b748cfdd375f&d=5> (дата звернення: 07.08.2024).

## REFERENCES

1. Pavlunenko, K. (2020). Znachennia i rol akta podatkovoi perevirky ta yoho vplyv na podatkovii pravovidnosyny [The meaning and role of the tax audit act and its impact on tax legal relations]. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 4, 115–126 [in Ukrainian].
2. Pavlunenko, K. (2022). Pravova pryroda podatkovoi informatsii ta yii otsinka u podatkovykh sporakh [Legal nature of tax information and its assessment in tax disputes]. *The Supreme Court of Ukraine*. [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_prezent/2022\\_07\\_04\\_Pavlynenko.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Pavlynenko.pdf) [in Ukrainian].
3. Dniprov, O. (2021). Pryntsyipy nalezhnoho uriaduvannia v suchasni systemi administratyvnoho prava Ukrainy [Principles of proper governance in the modern system of administrative law of Ukraine]. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo – Entrepreneurship, economy and law*, 1, 114–118. <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2021/1/20.pdf> [in Ukrainian].
4. Montana State University. (n.d.). Principles of good governance. <https://www.montana.edu/extension/localgov/resourcesandhandouts/referencedocuments/Principles%20of%20Good%20Governance.pdf>
5. Council of Europe. (n.d.). 12 Principles of Good Governance. <https://www.coe.int/en/web/centre-of-expertise-for-multilevel-governance/12-principles>
6. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny «Asimionese proty Respubliky Moldova» vid 07.01.2020. (2020). [Decision of the European Court of Human Rights «Asimionese v. Republic of Moldova» dated January 07, 2020]. *ECHR: Ukrainian Aspect*. <https://www.echr.com.ua/translation/sprava-asimionese-proti-respubliki-moldova> [in Ukrainian].
7. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny «Moskal proty Polshchi» vid 15.09.2009 (10373/05). (2009). [Decision of the European Court of Human Rights «Moskal v. Poland» dated September 15, 2009]. <https://ips.ligazakon.net/document/ES001177?hide=true>
8. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Gashi proty Khorvatii” vid 13.12.2007 (32457/05). (2007). [Decision of the European Court of Human Rights “Gashi v. Croatia” dated December 13, 2007]. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-84005%22%7D>
9. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Hrafov proty Ukrainy” vid 15.09.2022 (№ 4809/10). (2022). [Decision of the European Court of Human Rights “Grafov v. Ukraine” dated September 15, 2022]. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_e18#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e18#Text) [in Ukrainian].

10. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Chakarevych proty Khorvatii” vid 26.04.2018 (48921/13). (2018). [Decision of the European Court of Human Rights “Cakarević v. Croatia” dated April 26, 2018 (application No. 48921/13)]. [https://court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/rizne/Guide\\_Articte%20\\_ECHR\\_Ukrainian.pdf](https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/rizne/Guide_Articte%20_ECHR_Ukrainian.pdf) [in Ukrainian].
11. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Intersplav proty Ukrainy” vid 09.01.2007 (803/02). (2007). [Decision of the European Court of Human Rights “Intersplav v. Ukraine” dated January 9, 2007 (Application No. 803/02)]. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_194#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text) [in Ukrainian].
12. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Bulves” AD proty Bolharii” vid 22.01.2009 (3991/03). (2009). [Decision of the European Court of Human Rights “Bulves” AD v. Bulgaria” dated January 22, 2009 (Application No. 3991/03)]. <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553> [in Ukrainian].
13. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Biznes Suport Tsentr proty Bolharii” vid 18.03.2010 (6689/03). (2010). [Decision of the European Court of Human Rights “Business Support Center v. Bulgaria” dated March 18, 2010 (application No. 6689/03)]. <https://shieldlaw.com.ua/tag/biznes-suport-tsentr-proty-bolgariyi/> [in Ukrainian].
14. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Serkov proty Ukrainy” vid 07.07.2011 (39766/05). (2011). [Decision of the European Court of Human Rights “Serkov v. Ukraine” dated July 07, 2011 (application No. 39766/05)]. [https://court.gov.ua/userfiles/file/court\\_gov\\_ua\\_sud5010/Konvenciya\\_z\\_prav/st\\_%201%20protokol/SERKOV.pdf](https://court.gov.ua/userfiles/file/court_gov_ua_sud5010/Konvenciya_z_prav/st_%201%20protokol/SERKOV.pdf) [in Ukrainian].
15. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Rysovskiy proty Ukrainy” vid 20.10.2011 (29979/04). (2011). [Decision of the European Court of Human Rights “Rysovsky v. Ukraine” dated October 20, 2011 (application No. 29979/04)]. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_854](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854) [in Ukrainian].
16. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny “Arzomazova proty Respubliki Moldova” vid 04.08.2020 (38639/14). (2020). [Decision of the European Court of Human Rights “Arzomazova v. Republic of Moldova” dated August 4, 2020 (application No. 38639/14)]. [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_ESPL\\_08\\_09\\_2020.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_ESPL_08_09_2020.pdf) [in Ukrainian].
17. Zadorozhnyi, O. (2017, July 14). Vzaïemovidnosyny z fiktyvnym kontrahentom: praktychni aspekty vidstoiuvannia prav platnykiv podatkov cherez pryzmu zastosuvannia praktyky YeSPL [Relations with a fictitious counterparty: practical aspects of defending the rights of taxpayers through the prism of applying the practice of the ECtHR]. *Natsionalna asotsiatsiia advokativ Ukrainy – National Association of Lawyers of Ukraine*. <https://unba.org.ua/publications/print/2533-vzaemovidnosini-z-fiktivnim-kontrahentom-praktichni-aspekti-vidstoyuvannya-prav-platnykiv-podatkov-cherez-prizmu-zastosuvannya-praktiki-espl.html> [in Ukrainian].
18. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 28.06.2018 u spravi №294/220/14-ts. (2018). [Resolution of the Supreme Court dated June 28, 2018 in case No. 294/220/14-ts]. <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/75099222> [in Ukrainian].
19. Postanova Velykoi Palaty Verkhovnoho Sudu vid 02.07.2019 u spravi №910/23000/17. (2019). [Resolution of the Grand Chamber of the Supreme Court dated July 2, 2019 in case No. 910/23000/17]. <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/82998256> [in Ukrainian].

20. Rishennia Volynskoho okruzhnoho administratyvnoho sudu vid 01.12.2023 № 140/23304/23. (2023). [Decision of the Volyn District Administrative Court dated December 1, 2023 No. 140/23304/23]. <https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/115377890> [in Ukrainian].
21. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 10.06.2021 u spravi № 822/1886/18. (2021). [Resolution of the Supreme Court dated June 10, 2021 in case No. 822/1886/18]. [https://protocol.ua/ua/postanova\\_kas\\_vp\\_vid\\_10\\_06\\_2021\\_roku\\_u\\_spravi\\_822\\_1886\\_18](https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_10_06_2021_roku_u_spravi_822_1886_18) [in Ukrainian].
22. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 27.07.2022 u spravi № 520/15348/2020. (2022). [Resolution of the Supreme Court of July 27, 2022 in case No. 520/15348/2020]. <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105444235&red=1000034942058b6871b2220904b748cfdd375f&d=5> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 09.08.2024

Стаття пройшла рецензування: 23.08.2024

Стаття рекомендована до опублікування: 05.09.2024

### K. L. PAVLUNENKO

lawyer, certified auditor, graduate student of the Department of Financial Law Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

## SOME ISSUES OF THE APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF PROPER GOVERNMENT IN THE RESOLUTION OF TAX DISPUTES

**Problem setting.** Modern conditions demonstrate the ineffectiveness of old management methods, which necessitates administrative reforms and updating legislation. Therefore, for successful integration into the European Union Ukraine should use European experience and implement best practices in its management system, which requires proper scientific research.

**Recent research and publication analysis.** The problem of applying the principles of good governance has been studied by many scientists. First of all, it should be noted that these principles have not yet been officially enshrined in Ukrainian legislation. Therefore, our scientific research will be based on the work of modern scientists.

**Paper objective.** The purpose of this article is an integrated and comprehensive study of the legal foundations of the principle of good governance, the question of interpretation by judicial authorities, the interpretation of the definition of the principle by international bodies and EU bodies.

**Paper main body.** The concept of “good governance” is multifaceted, because it regulates and standardizes the components that are necessary for the high-quality functioning of the public authority system. The principles of “good governance” defined

in 1997 in the UN program “Governance and Sustainable Human Development” are the principles of legitimacy, direction, productivity, accountability, and justice. In 2008 the Committee of Ministers of the Council of Europe laid out “12 principles of good governance”.

These principles should become guidelines for the public authority system, including inspections with comprehensive and complete research of data, proper performance of official duties by officials, the possibility for citizens to effectively challenge the decisions of the tax authority, etc. The principle of good governance also applies to tax disputes, since the taxpayer, not having his own power functions, has a limited ability to control its counterparty.

In order to settle these issues, it is necessary to start with high-quality legal regulation. All branches of government should be “Guardians of change”. However, civil society, in turn, should also show readiness for such changes and contribute to them.

**Conclusion of the research.** The implementation of “good governance” model is aimed at the comprehensive reform of the entire sphere of public administration in the direction of democratization and the introduction of international standards of management practice. This includes ensuring transparency, accountability and efficiency in the activities of state bodies. This model should be comprehensive, multi-level and provide feedback mechanisms between the government, society and the individual. Feedback mechanisms, such as public hearings, advisory council’s regular population surveys, will allow the authorities to receive timely information about the real needs and problems of citizens, which will contribute to making more informed and effective decisions.

The implementation of this model also requires the development and implementation of new approaches to the training of civil servants, with an emphasis on increasing their competence, ethics and responsibility.

### **Short abstract for an article**

**Abstract.** The actual problem of modernization of the Ukrainian management system in the context of implementing the principles of good governance is considered in the article. The author draws attention to the fact that the introduction of modern methods and approaches to management is a necessary step to ensure the effective work of state structures, namely tax authorities. It is noted that in the context of European integration processes and the need to adapt to international standards it is important for Ukraine to review its approaches to management at all levels, from national to local. It involves not only introducing new technologies, but also reforming administrative procedures and improving the skills of civil servants.

**Key words:** good governance, administrative reform, European integration, governance, management principles, tax disputes, public administration, local government, modernization, international standards.



---

Article details:

Received: 09 August 2024

Revised: 23 August 2024

Accepted: 05 September 2024

**Рекомендоване цитування:** Павлуненко К. Л. Деякі питання застосування принципу належного врядування при вирішенні податкових спорів. *Економічна теорія та право*. 2024. №3 (58). С. 87–103. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>.

**Suggested citation:** Pavlunenko, K. L. (2024). Deiaci pytannia zastosuvannia pryntsypu nalezhnoho vriaduvannia pry vyrishenni podatkovykh sporiv [Some issues of the application of the principle of proper government in the resolution of tax disputes]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 3(58), 87–103. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87> [in Ukrainian].