

Міжнародні принципи оподаткування в контексті формування фінансової безпеки України

Податкові принципи протягом тривалого часу визначають підходи до побудови податкової системи, податкової політики уряду країн світу. Податкові принципи, трансформуючись з врахуванням екзо- та ендегенних факторів, направлені на забезпечення максимально повного поповнення доходної частини державного бюджету та виконання урядових функцій, підтримки фінансової держави на основі сформованої податкової довіри.

Проблеми ухилення від сплати на рівні окремої держави, розширення діяльності фізичних та юридичних осіб на міжнародному рівні спричинили об'єднання зусиль міжнародного товариства на основі двосторонніх договорів та діяльності міжнародних організацій. Саме завдяки міжнародним організаціям обговорені та затверджені принципи податкової прозорості, які мають застосовувати уряди країн світу в питанні налагодження довіри між платниками та урядом.

Принципи поділяються на декілька груп для максимального врахування стану та особливостей функціонування окремої податкової системи, гармонізації податкових правил та інструментів підтримки міжнародних податкових відносин, формування передумов мінімізації схем ухилення від сплати податків під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності резидентів та нерезидентів.

Міжнародні принципи оподаткування мають рекомендаційний характер, а для забезпечення фінансової безпеки та контролю, функціонування податкових відносин окремої країни використовуються власні, сформовані та гармонізовані протягом тривалого часу податкові принципи на основі теоретичних та практичних досліджень вчених різних економічних напрямів та шкіл.

Безпекова ситуація на Європейському континенті вимагає збільшення фінансування збройних сил країн Європи, що вимагає від урядів забезпечення податкової прозорості, податкової довіри платників як в окремій країні, так і на міжнародному рівні.

Ключові слова: міжнародні принципи оподаткування; національні принципи оподаткування; податкова прозорість; BEPS; GIFT; національна безпека; податкова довіра.

Актуальність. Принципи оподаткування як фундаментальна основа формування податкових відносин з платниками досліджуються протягом тривалого часу, використовуються як в законодавстві окремих країн, так і на міжнародному рівні, зазнаючи при цьому постійних змін під впливом різних факторів.

Інтенсифікація торгових та сучасних фінансових операцій, трансферне ціноутворення, проблеми подвійного оподаткування, розмиття бази оподаткування, оподаткування транснаціональних компаній, міжнародна міграція капіталів призводять в підсумку до необхідності зміни чинних податкових правил на міжнародному рівні для забезпечення повноти сплати визначених обов'язкових податкових платежів.

Якщо в фінансовій сфері з певною періодичністю, з кінця XIX ст., проводилися світові фінансові конференції з питань зміни основних засад грошово-кредитних відносин, то у сфері оподаткування відносини формувалися переважно на двосторонньому міждержавному рівні, використовуючи національне законодавство та відповідні інструменти прямого та непрямого оподаткування як резидентів, так і нерезидентів. Розширення діяльності компаній, зокрема транснаціональних, зростання міжнародних операцій фізичних осіб останніх 30 років, особливо під впливом інтернет-технологій, поява нових проблем як в нарахуванні, так і сплаті податків, соціальних зборів інших платежів, зумовило необхідність гармонізації міжнародних податкових правил.

Податкові зміни торкаються і інтеграційних об'єднань, зокрема з 1 січня 2024, в межах ЄС, набули чинності нові правила ЄС, які запроваджують базову мінімальну ефективну ставку оподаткування 15 % для транснаціональних компаній, що функціонують у державах-членах ЄС, сукупний фінансовий дохід яких перевищує 750 мільйонів євро на рік. Запровадження єдиних ставок не лише спрощує адміністрування, але і зменшує розбіжності між податковими системами окремих країн.

У сфері боротьби з такою міжнародною проблемою, як ухилення та несплата податків, у світовій податковій практиці почали діяти правила глобальної ініціативи фіскальної прозорості, або GIFT (Global Initiative on Fiscal Transparency), і, що особливо важливо, прийняті принципи прозорості податкової політики та адміністрування – Transparency Principles for Tax Policy and Administration, що стали спробою встановлення єдиних, максимально гармонізованих принципів у податковій сфері на міжнародному рівні.

Однією з причин появи таких міжнародних податкових ініціатив та принципів є забезпечення фінансової безпеки як глобальної, так і національної – загальної економічної безпеки підтримки макроекономічного балансу.

Зміна фінансової логіки міжнародного оподаткування, встановлення податкових принципів прозорості викликає застосування відповідного податкового інструментарію, елементів правового механізму податків, що обумовлює приділення уваги питанням принципів, теорії та практики податкового адміністрування оподаткування представниками різних шкіл та напрямів.

Викладення основного матеріалу. Гармонізація правил у податковій сфері набула особливої актуальності на початку ХХ ст. з розвитком транспортної, логістичної торгової інфраструктури та посиленням міжнародної торгівлі загалом, що здійснювалася зокрема через основні політики «protectionism» та «free trade», тарифного та нетарифного регулювання між окремими країнами світу. Як наслідок, у 1947 році прийнято Генеральну угоду з тарифів та торгівлі як один з перших міжнародних актів гармонізації сфери міжнародного оподаткування, зокрема митної діяльності. Подальші зміни та гармонізація торкалися насамперед митного регулювання, підписання між країнами договорів про уникнення подвійного оподаткування та запровадження пільгових режимів, максимального сприяння тощо. Попри використання міжнародних актів у податковій сфері, розширення географії торгівлі та фінансових інструментів, на національному рівні використовуються насамперед внутрішні правила та принципи оподаткування, що враховують тенденції податкових відносин між резидентами країни та торговими партнерами, особливості податкових режимів для стабільності, безпеки та сталого розвитку країни.

В Україні економічна стабільність і безпека складається з декількох компонентів, зокрема з фінансової безпеки, підтримка якої передбачає визначення та зменшення впливу викликів та потенційних загроз сфери податків:

- низький рівень бюджетної дисципліни, низька інституційна спроможність розпорядників бюджетних коштів розробляти плани діяльності більше як на один рік, обмежені зв'язки між бюджетним плануванням та пріоритетними напрямками розвитку держави;
- значний обсяг дефіциту державного бюджету, що перевищує визначені Бюджетним кодексом України 3 відсотки прогнозного номінального обсягу валового внутрішнього продукту України на відповідний рік, що за фактичної відсутності неборгових джерел його фінансування спричиняє зростання державного боргу та відповідного навантаження на державний бюджет;
- високий рівень «тінізації» економіки;
- втрата доходів бюджету внаслідок поширених явищ «сірого» імпорту та контрабанди, схем ухилення від оподаткування, розмивання бази оподаткування шляхом використання «низькоподаткових» юрисдикцій;
- непослідовність правового регулювання відносин у податковій сфері;
- функціонування системи пенсійного забезпечення в умовах високого демографічного навантаження;
- поширення явища легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом [3].

Визначені податкові загрози, пов'язані не лише з діяльністю резидентів, але і нерезидентів, сформувалися протягом тривалого часу при побудові та трансформації нової національної податкової системи відповідно до нових економічних реалій перехідної економіки.

Відновлення незалежності 1991 року спричинило виокремлення грошово-кредитної та бюджетно-податкової політики уряду, і використання останньої здійснювалося насамперед з метою наповнення дохідної частини бюджету через податки та збори, що були визначені Законом України «Про систему оподаткування» та Декретом КМУ «Про місцеві податки та збори». Нова практика застосування ринкових відносин у діяльності резидентів на внутрішньому ринку та їх зовнішньоекономічної діяльності вплинула на зміну бюджетно-податкової політики, системи та режимів оподаткування, а також кількості податкових принципів, їх змісту, видів:

- принципи побудови та функціонування податкової системи, які відображають насамперед економічну сутність податку (Закон України «Про систему оподаткування в Україні»);
- принципи податкового права або законодавства, які відображають правову основу податків та зборів («Податковий кодекс України»);
- принципи податкової політики уряду («Про основні положення податкової політики»);
- принципи, які використовуються для обґрунтування заходів реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування («Концепція реформування національних доходів») (рис. 1).

Щодо різноманіття підходів до змісту, складу та виду принципів у сфері податків зауважує широке коло українських вчених, виділяючи до п'яти підходів ідентифікації принципів відносно податкової політики, податкової системи, принципів оподаткування [15, с. 35].

Принципи змінювалися з врахуванням специфіки політичних, економічних, соціальних явищ та процесів в Україні, а після підписання договору про асоціацію проводиться поступова гармонізація національних принципів, правил оподаткування до міжнародних, насамперед європейських.

Закон України «Про систему оподаткування в Україні»	Постанова ВРУ «Про основні положення податкової політики» в Україні	Концепція реформування податкової системи України	Податковий кодекс України	Національна стратегія доходів України
1991 рік	1997 рік	2007 рік	2011 рік	2023 рік
Принципи побудови системи оподаткування: стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високо-технологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність	Принципи податкової політики відповідають принципам Закону України «Про систему оподаткування в Україні»	Реформування податкової системи проводитиметься за такими принципами: добровільність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); рівність, недопущення будь-яких проявів дискримінації платників податків; стабільність; стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційно–інноваційної активності; справедливість	Принципи податкового законодавства: загальність оподаткування; рівність; невідворотність настання визначеної законом відповідальності; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів	Заходи реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування, викладені НСДУ, ґрунтуються на принципах: стабільності; нейтральності; справедливості; добросовісності; інтегрованості

Джерело: складено на основі податкового законодавства України [1, 2, 4–6]

Рис. 1. Еволюція сучасних податкових принципів в Україні

До 2011 року застосовувалися принципи побудови системи оподаткування згідно з Законом України «Про систему оподаткування», що відповідали принципам податкової політики, натомість з прийняттям Податкового кодексу почали застосовуватися принципи Податкового законодавства України, які уточнювалися до останнього часу. Так діяла Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, яка надалі трансформувалася в Національну концепцію національних доходів 2023 року з такими стратегічними цілями (надалі Концепція):

- забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні;
- забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної та податкової політики та адміністрування;
- зміцнення доброчесності та довіри до органів контролю через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості та процедур управління;
- підвищення рівня дотримання податкового та митного законодавства платниками податків та органами контролю;
- створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування.

Концепція включає декілька компонентів, серед них податкова та митна політика з економічним підґрунтям та блоки податкового та митного адміністрування, що відображають податкові зміни через призму правової сутності податків та їх сплати. Окреслені нові принципи, які мають бути враховані при виборі заходів або інструментів реформування податкової та митної діяльності, що відрізняються від принципів, використовуваних останніми роками, зокрема в Податковому кодексі. Тобто, принципи зазнали докорінних змін, змістилися акценти з економічної сутності до розуміння податків з боку права, при цьому якщо трансформація принципів податкової сфери до 2023 року здійснювалася з врахуванням насамперед внутрішнього економічного стану України, то нові 5 принципів ілюструють поступову трансформацію та гармонізацію національних принципів до міжнародних.

Національні розбіжності з кількістю та змістом податкових принципів спостерігається і на міжнародному рівні, через відсутність одних концептуальних підходів як до кількості принципів, їх сутності та значення. Столяров В.Ф., Музиченко О.В. досліджуючи принципи оподаткування в окремих національних податкових системах країн з транзитивними економіками, визначили схожість лише окремих або базових принципів формування національних податкових системи країн, які сформувалися після розпаду радянського союзу [17]. Схожу проблематику порушують А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук у питанні використання міжнародного досвіду оподаткування та податкових інструментів та зазначають, що трансформація податкових основ не має відбуватися «сліпо», без врахування національних особливостей, а безпосереднє зближення податкових систем має бути насамперед оптимальним [14, с. 36].

Принципи оподаткування за останні 100 років встановлюються урядами практично усіх країн світу, однак традиційно пов'язують з такими дослідниками, як шотландець Адам Сміт та представник Німеччини Адольф Вагнер [16, 13]. Якщо Адам Сміт як представник класичної політичної економії, прихильник політики «free trade» та «Laissez-faire» визначав насамперед універсальні принципи оподаткування, то Адольф Вагнер не лише класифікував та розширив принципи, але і досліджував питання їх впливу на державні видатки, національний дохід, індустріалізацію. Треба зауважити, що дія, наприклад Закону Вагнера не є універсальною, що прослідковувалося не у всіх країнах світу, що підтверджує складність податкових відносин та політики державних доходів та видатків окремої країни в побудові «держави загального добробуту» та соціально орієнтованої економіки.

Відтак у Німеччині уряд звертає увагу на власні національні наукові розробки та принципи оподаткування, подібно уряд та податкова служба Шотландії, в концепції реформування власної податкової політики на майбутні роки, посиляється як на принципи Адама Сміта, так і враховують реалії сучасних податкових відносин на основі таких принципів, як:

- **пропорційність.** Податки мають стягуватися пропорційно до платоспроможності платників податків. Уряд Шотландії також вважає, що справедлива податкова система повинна бути прогресивною, тобто, що частка сплаченого податку має відображати відносний дохід або багатство платника податків. Крім того, подібні обставини повинні тягнути за собою подібний податковий режим, за відсутності вагомих підстав для протилежного;

- **ефективність.** Податкова система має збалансувати перспективи надходжень до бюджету з потенційною можливістю непередбачуваних поведінкових реакцій. Якщо такі реакції знижують економічну активність, наприклад, податкові зміни спонукають працівників скорочувати робочий час – вони можуть створити економічну неефективність;

- **визначеність.** Платники податків повинні знати, чи зобов'язані вони сплачувати податок, суму, яку потрібно сплатити і коли вона має бути сплачена. Це дозволяє бізнесу та приватним особам планувати та інвестувати з впевненістю. Зміни до податкової системи мають бути обґрунтованими і, за можливості, відповідати передбачуваному фінансовому циклу або опублікованій дорожній карті;

- **зручність.** Податки повинні збиратися в час та спосіб, щоб забезпечити максимальну зручність для платників податків. Податкова політика має бути максимально простою, зрозумілою та прямолінійною, а можливості для спрощення податкової системи мають використовуватися там, де виникають;

- **залучення.** Люди та бізнес мають розуміти податкову систему, а уряди та податкові органи відіграють у цьому критично важливу роль. Тому уряди мають бути відкритими та прозорими щодо податкової політики та своїх рішень [19].

Отже, податкові принципи та політика зазнають постійних змін під впливом різних факторів та формують фінансову безпеку окремої країни, на основі якої вибудовується загальна міжнародна фінансова безпека як інструмент досягнення цілей сталого розвитку країн, підтримки соціальних та екологічних програм тощо. Проте зміни в електронній торгівлі, розширення фінансових операцій резидентами та нерезидентами, зокрема фізичними особами, ускладнюють узгодження податкових систем країн світу, викликають появу нових проблем, вирішення яких здійснюється не на рівні країн, а на основі міжнародних домовленостей і міжнародних організацій, які прямо або опосередковано займаються податковою проблематикою:

- професійні бухгалтерські організації (AICPA, PEFA, IPSAS, INTOSAI);
- міжнародні фінансові організації (IMF, World Bank, OECD);
- міжнародні організації, які займаються виключно вивченням податкової проблематики (IBP, Tax Foundation, ITPA).

Принципам оподаткування приділяється значна увага міжнародними профільними бухгалтерськими організаціями, діяльність яких пов'язана не лише з проблематикою бухгалтерського обліку, але і «податкового обліку», з правилами обрахунку фінансових результатів відповідно до податкових правил і норм. Так Професійна організація AICPA виділяє такі принципи оптимальної податкової політики:

1. Справедливість і справедливості – платники податків, що перебувають в аналогічному стані, мають оподатковуватись однаково;

2. Впевненість – правила оподаткування мають чітко знати, як визначається сума платежу, коли має відбутися сплата податку та як здійснюється сплата;

3. Зручність сплати – сприяти сплаті необхідного податку в той час або таким способом, який найбільш ймовірно зручний для платника податків;

4. Ефективне адміністрування податків – витрати на стягнення податків мають бути мінімальними як для уряду, так і для платників податків;

5. Інформаційна безпека – податкова адміністрація має захищати інформацію платників податків від усіх форм ненавмисного та неналежного розголошення;

6. Простота – прості податкові закони необхідні для того, щоб платники податків розуміли правила та могли їх дотримуватись правильно та економічно ефективно;

7. Нейтральність – важливо звести до мінімуму вплив податкового законодавства на рішення платника податків щодо того, як здійснити певну операцію чи брати участь в операції;

8. Економічне зростання та ефективність – податкова система не має надмірно перешкоджати або зменшувати продуктивні можливості економіки;

9. Прозорість і видимість – платники податків мають знати, що податок існує, як і коли він накладається на них та інших;

10. Мінімальна податкова різниця – структурування податкового законодавства для мінімізації невиконання податкових зобов'язань має важливе значення;

11. Підзвітність перед платниками податків – платникам податків необхідні доступність і видимість інформації про податкове законодавство та його розвиток, зміни та призначення;

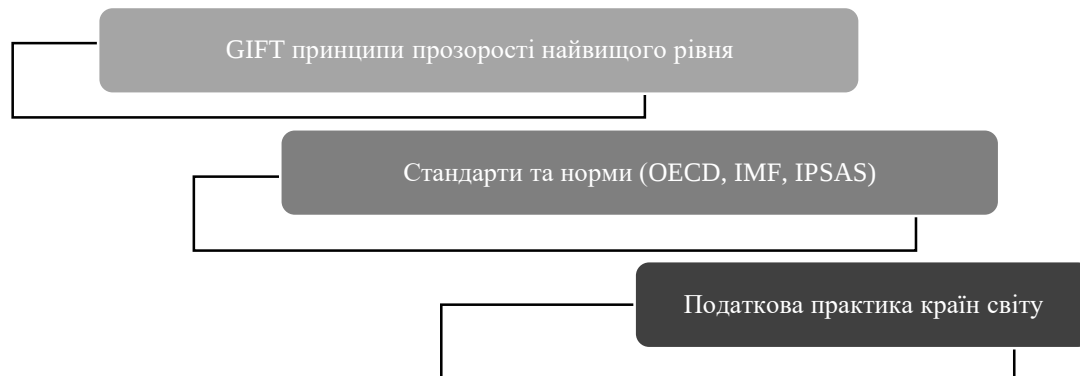
12. Відповідність державним доходам – податкові системи мають мати належний рівень передбачуваності, стабільності та надійності, щоб дозволити уряду визначати час і розмір збору податків [9].

Прослідковується важливість як економічного компонента принципів, так і чітке окреслення правової «природи» принципів та податків через максимальну оптимізацію правових процесів адміністрування податків, вплив яких досліджувалися тривалий час аудиторською компанією «PwC» у щорічному звіті «World Wide Tax Summaries», згідно з яким національна податкова система значно покращила місце в рейтингу завдяки реформам [18]. Важливу роль у регулюванні міжнародних податкових відносин та встановлення наднаціональних принципів оподаткування відіграють світові міжнародні організації, зокрема OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), що в співпраці з IMF, World Bank тривалий період врегульовують та консультують різні аспекти податкової міжнародної діяльності.

У межах досліджень OECD визначено такі принципи оподаткування та політики, які перекликаються з національними принципами, що формувалися з початку 90-х [10]:

- впевненість і простота;
- справедливість;
- ефективність;
- нейтралітет;
- гнучкість.

Одним з ключових інструментів OECD є запровадження GIFT (або Глобальна ініціатива з фіскальної прозорості) для встановлення універсальних правил та принципів податкової прозорості з узгодженням стандартів та норм на рівні окремих організацій та систем оподаткування країн світу (рис. 2).



Джерело: складено на основі GIFT

Рис. 2. Ієрархія податкової практики, стандартів та принципів прозорості згідно з GIFT

На загальних зборах учасників GIFT, в серпні 2022 року, обговорені та чи не вперше прийняті «The Transparency Principles for Tax Policy and Administration», 14 принципів фіскальної прозорості та адміністрування в розрізі рівнів можливого досягнення для урядів країн світу [12].

Політика прозорості GIFT, або принципи податкової прозорості, є важливими в налагодженні мотивації платників сплачувати обов'язкові податкові платежі та водночас зменшувати трансакційні витрати в податковій сфері. Безпосередня податкова прозорість, процедури запровадження нових фіскальних інструментів мають формувати в довгостроковому періоді податкову довіру в економічній системі окремої країни та і в міжнародному оподаткуванні, в якому залучені суб'єкти різних країн, юрисдикцій. Відтак зменшення відмінностей у податковій політиці та інструментах різних країн, при врахуванні даних принципів, може допомогти в гармонізації прямого і непрямого оподаткування, як це здійснюється в митній сфері протягом багатьох років, починаючи з Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947 році).

Отже, прозорість у податковій сфері поряд з традиційними принципами оподаткування стає визначальним драйвером збільшення податкових надходжень, який виділяють та імплементують як на національному рівні, так і міжнародному. 14 принципів податкової прозорості мають різні рівні досяжності та досконалості (від базового до амбітного), що підтверджує складність та різноманітність податкових систем країн світу, варіативність дій урядів у сфері оподаткування. Податкова прозорість означає довіру платників як фізичних, так і юридичних осіб до здійснюваної політики урядом (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи податкової прозорості GIFT

№ з/п	Рівень принципу	Зміст принципу
1	2	3
1	БАЗОВИЙ	Уряди та національні органи влади мають дотримуватися процедур, які визнають право зацікавлених сторін на доступ до інформації, що дозволяє їм робити висновки, брати участь у консультаціях щодо того, чи відповідає податкова система заявленим цілям і чи працює в інтересах суспільства
2	БАЗОВИЙ	Уряди мають своєчасно публікувати чіткі та вимірювані цілі податкової системи, як правило, щорічно на кожний бюджетний та звітний період
3	БАЗОВИЙ	Цілі податкової системи мають підкріплюватися своєчасними та детальними прогнозами майбутніх податкових надходжень на кожний річний бюджетний та звітний період, а також джерелами інформації та припущеннями, що лежать в основі всіх оцінок та прогнозів
4	БАЗОВИЙ	Всі податки та їх адміністративна база мають бути кодифіковані в законі, а зміни в політиці та суттєвому адмініструванні мають вноситися через законодавчий процес, який передбачає відповідні змістовні інституціоналізовані консультації із зацікавленими сторонами та громадянським суспільством
5	БАЗОВИЙ	Платники податків повинні мати доступ до чіткої, безплатної та точної інформації та консультацій, які максимізують їхню здатність дотримуватися податкового законодавства юрисдикції

1	2	3
6	БАЗОВЕ	Усі платники податків мають право на конфіденційність щодо власних справ, якщо конкретні обставини не вимагають іншого
7	БАЗОВИЙ / ПРОМІЖНИЙ	Уряди мають надавати контекстуальну інформацію, необхідну для того, щоб поставити оподаткування в більш широкі фінансові, економічні та соціальні рамки
8	БАЗОВИЙ / ПРОМІЖНИЙ	Уряди мають публікувати щонайменше раз на рік звітність про зібрані податки, що включає обговорення основних відхилень від запланованих у бюджеті сум за видами податків, з посиланням на числові дані та раніше опубліковані бюджети, а також коментарі щодо того, чи успішно податкова система досягла поставлених цілей у світлі цих даних
9	БАЗОВИЙ / ПРОМІЖНИЙ	Податкове адміністрування – державні відносини мають бути підпорядковані верховенству права, а податкові адміністратори мають бути підзвітні виконавчій та/або законодавчій гілкам влади
10	ПРОМІЖНИЙ	Там, де це доречно, уряди повинні співпрацювати з міжнародними та регіональними фінансовими установами та податковими адміністраціями для виконання своїх міжнародних зобов'язань щодо звітності. Загалом вони мають прагнути долучитися до міжнародних зусиль (враховуючи громадянське суспільство), спрямованих на підвищення прозорості надходжень, вдосконалення адміністративної практики та участь у дослідженнях впливу податкової політики в різних країнах і регіонах
11	СЕРЕДНИЙ / РОЗШИРЕНИЙ	Уряди мають оцінити та звітувати про те, якою мірою податки, що є заборгованими за законом, залишаються несплаченими, як перший крок у підготовці оцінки податкового розриву (принцип 14)
12	СЕРЕДНИЙ / РОЗШИРЕНИЙ	Уряди мають прагнути вивчити вплив і оприлюднити інформацію про кількість, сектори та бенефіціарів податкових пільг – таких як пільги, пільги та звільнення – з погляду їх обґрунтування, витрат, вигод та ефективності
13	РОЗШИРЕНИЙ	Дані, що лежать в основі прозорості оподаткування, мають підлягати перевірці незалежною агенцією, яка перевіряє, оцінює та звітує про точність, якість і справедливість цих даних
14	РОЗШИРЕНИЙ / АМБІЦІЙНИЙ	Уряди мають прагнути співпрацювати з міжнародними органами для періодичної оцінки ефективності їх податкової системи шляхом застосування передових інструментів оцінки, таких як аналіз податкових прогалів і оцінка податкових ефектів, а також інформувати про потенційні дискусії щодо реформ

Податкова прозорість підвищує відповідальність не лише платників, але насамперед державних органів, їх політику у сфері оподаткування, в якій уряд перетворюється з фіскала та збирача обов'язкових платежів у суб'єкта-мотиватора, який забезпечує прозорість: податкового адміністрування; розподілу пільг; використання коштів бюджетів усіх рівнів.

Принципи прозорості не підміняють принципи, що вписані національним законодавством, а допомагають у виборі податкових інструментів, які використовуються відносно фізичних та юридичних осіб, резидентів та нерезидентів (Е-резидентів). У межах співпраці з International Business Council (IBC) та World Economic Forum (WEF) у питанні визначення Total Tax Contribution Framework (загального податку) компанія «PwC», у власних дослідженнях, об'єднує податкову прозорість та адміністрування у Tax Transparency and Tax Sustainability Reporting 2024, що підтверджує глобальність проблеми податкової прозорості [11].

Консультанти ж неурядової організації «The Tax Foundation», що вже 85 років є провідною некомерційною організацією з питань податкової політики США і проводить дослідження у сфері податків та податкової політики, наголошують саме на дефініції «податкова політика», яка повинна призвести до збільшення темпів економічного зростання з виділенням базових принципів, що зокрема частково корелюють з принципами Національної стратегії доходів України [8]:

- **простота** – податкові кодекси повинні бути легкими для дотримання платниками податків, а для урядів – для адміністрування та виконання;
- **прозорість** – податкова політика має чітко визначати, що платники податків мають сплачувати та коли. Слід уникати приховування податкового тягаря в складних структурах. Крім того, будь-які зміни до податкового кодексу повинні вноситися з ретельним розглядом, внесенням інформації та відкритими слуханнями);
- **нейтралітет** – податки не мають ані заохочувати, ані перешкоджати прийняттю особистих або ділових рішень. Метою податків є отримання необхідних доходів, а не сприяння чи покарання певних

галузей, видів діяльності та продуктів. Мінімізація податкових преференцій розширює базу оподаткування, щоб уряд міг отримати достатній дохід за нижчими ставками);

- **стабільність** – платники податків заслуговують на послідовність і передбачуваність податкового кодексу. Урядам слід уникати прийняття тимчасових податкових законів, враховуючи податкові канікули, амністії та зміни заднім числом, і прагнути створити стабільні джерела доходів.

Принципи є не лише запорукою забезпечення оптимальної податкової політики, але і, на думку аналітиків The Tax Foundation, передбачають варіативність у виборі податкових інструментів (обґрунтована політика і недосконала політика податкова політика) впливу як на внутрішніх суб'єктів економіки США, так зовнішніх агентів. Україна є членом більшості міжнародних організацій усіх трьох рівнів та бере участь у багатьох проєктах та практиках. Після підписання договору про асоціацію Україна взяла на себе обов'язки щодо приєднання до широкої групи міжнародних нормативних документів у податковій сфері:

- Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS) або Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки;
- «Base erosion and Profit Shifting» (BEPS);
- «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA);
- MLI – Multilateral Instrument (MLI) – багатостороння конвенція боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування тощо.

Застосування останніми роками на міжнародному рівні нових підходів (BEPS) до фінансової безпеки, запровадження глобальних податків, контроль за електронними трансакціями, вимагає відповідних механізмів забезпечення прозорості в податковій політиці, які сформулюють мотивацію сплачувати податки за таких умов. Тобто, посилення фіскальних інструментів впливу на міжнародному рівні на платника компенсуються саме податковою прозорістю, хоча кожна країна має національну практику забезпечення прозорості у сфері податків. Так початок воєнних дій у 2014 спричинив появу в Україні нового незапланованого обов'язкового платежу – військового збору, який водночас має фіскальний бік, але і мотиваційний – підвищення фінансування війська в час агресії, що не викликає критики з боку суспільства і зменшує протидію запровадженню суспільством. Підвищення ставки з 2025 року до 5 % суспільством сприймається виважено та з розумінням, хоча виявлені вузькі місця у використанні коштів.

Приєднання більшості країн до нових податкових договорів та угод підвищує як міжнародну фінансову безпеку, так і безпеку на національному рівні, яка є однією із компонентів економічної безпеки в Україні поряд з виробничою, демографічною, енергетичною, зовнішньоекономічною, інвестиційно-інноваційною, макроекономічною, продовольчою, соціальною. Фінансова безпека, що становить собою такий стан фінансової системи країни, що забезпечує створення необхідних фінансових умов для постійного соціально-економічного розвитку країни, забезпечує її стійкість до фінансових шоків та дисбалансів, створюються умови для збереження цілісності та єдності фінансової системи країни [7]. Міжнародними організаціями здійснюються кроки по зменшенню протиріч між внутрішніми правилами та міжнародними для підтримки фінансової безпеки, однак приклад Німеччини та Шотландії свідчить про застосування власних, напрацьованих роками принципів, що забезпечать національну ефективність податків як таких.

Висновки. Фінансова безпека є актуальною як для країн зі сталими політичними, економічними та соціальними інститутами, так і для країн з перехідною економікою, що активно розвиваються. Запровадження правил податкової прозорості свідчить про появу в міжнародній практиці міжнародних акторів нових зловживань у податковій сфері, починаючи від традиційного відмивання коштів до застосування різних видів офшорних практик, криптовалют, розмивання бази оподаткування окремих податків, використання неприбуткових організацій у податкових аферах.

Фінансова безпека країни у XXI столітті не базується виключно на власній національній податковій системі та політиці, але і враховує практику застосування найбільш ефективних міжнародних підходів до побудови глобальних правил та інструментів для забезпечення податкової довіри, боротьби як з податковими правопорушеннями, формування передумов зменшення тіньового сектору економіки загалом, виявлення кінцевих бенефіціарів або і спонсорів тероризму, інших порушників, завдяки співпраці різних міжнародних організацій, зокрема ATF (The Financial Action Task Force).

Перспективи подальших досліджень. Запровадження міжнародних принципів GIFT відображає їх важливість у формуванні такої інституції, як податкова довіра між урядом як окремої країни, платниками-резидентами, так і нерезидентами. Трансформація національних принципів у податковій сфері є об'єктивним явищем, яке, починаючи від Закону України «Про систему оподаткування» до сучасних концепцій останніх років, супроводжується застосуванням нових підходів до реформування податкової системи, врахування нових міжнародних принципів оподаткування для забезпечення передумов поповнення доходної частини бюджетів та підтримки фінансової безпеки країни. Визначення оптимальних, виокремлених на рівні міжнародних організацій та двосторонніх договорів принципів податкової політики, системи оподаткування, адміністрування стане в найближчий період чи не головними завданнями урядів країн в Європі, в час збільшення фінансування національних збройних сил практично усіх європейських країн і збереження належної соціально-економічної підтримки населення.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про систему оподаткування : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.
3. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 11 серпня 2021 року «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року» : Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#Text>.
4. Про основні положення податкової політики : Постанова Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
5. Концепція реформування податкової системи : Розпорядження КМУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80#Text>.
6. Національна стратегія доходів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text>.
8. Principles of Sound Tax Policy [Electronic resource]. – Access mode : <https://taxfoundation.org/taxedu/principles/>.
9. Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals [Electronic resource]. – Access mode : https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1778&context=aicpa_guides.
10. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Electronic resource]. – Access mode : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf.
11. Tax Transparency and Tax Sustainability Reporting 2024 [Electronic resource]. – Access mode : https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/esg-tax/tax-transparency-and-tax-sustainability-reporting.html?WT.mc_id=GMO-TRS-CLM-FY25-TIWM-TIWM-C-T34-CI-TAX-ART-GMOTRU000145-EN-WEBPG-T1.
12. Transparency Principles for Tax Policy and Administration [Electronic resource]. – Access mode : <https://fiscaltransparency.net/tax-transparency-principles/>.
13. Wagner A. Finanzwissenschaft / A.Wagner. – Leipzig, 1890. – 815 p. [Electronic resource]. – Access mode : https://books.google.com.ua/books?id=JethvwEACAAJ&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false.
14. Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : моногр. / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук ; за ред. д.е.н., проф. А.І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.
15. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / під редакцією д.е.н., проф. Ю.Б. Іванова, д.е.н., проф. І.А. Майбутова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.
16. Сміт А. Про багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А.Сміт // Наш формат, 2018. – 756 с.
17. Столяров В.Ф. Принципи оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками / В.Ф. Столяров, О.В. Музиченко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_7_8.
18. Світовий податковий рейтинг країн [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://taxsummaries.pwc.com/>.
19. Стратегія податкової політики уряду. – Шотландія, грудень 2024. – 48 с.

References:

1. *Podatkovyi kodeks Ukrainy*, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Verkhovna Rada Ukrainy, *Pro systemu opodatkuвання*, Zakon Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
3. Verkhovna Rada Ukrainy, *Pro rishennia Rady natsionalnoi bezpeky i oborony Ukrainy vid 11 serpnia 2021 roku «Pro Stratehiu ekonomichnoi bezpeky Ukrainy na period do 2025 roku»*, Ukaz Prezydenta Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#Text>
4. Verkhovna Rada Ukrainy, *Pro osnovni polozhennia podatkovoi polityky*, Postanova Verkhovnoi Rady Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-%D0%B2%D1%80#Text>
5. KМУ, *Kontseptsiiia reformuvannia podatkovoi systemy*, Rozporiadzhennia KМУ, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80#Text>
6. Ministerstvo finansiv Ukrainy, *Natsionalna stratehiia dokhodiv Ukrainy*, [Online], available at: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf
7. Ministerstvo ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy, *Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii shchodo rozrakhunku rivnia ekonomichnoi bezpeky Ukrainy*, Nakaz Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text>
8. *Principles of Sound Tax Policy*, [Online], available at: <https://taxfoundation.org/taxedu/principles/>
9. *Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals*, [Online], available at: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1778&context=aicpa_guides
10. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Online], available at: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf

11. *Tax Transparency and Tax Sustainability Reporting 2024*, [Online], available at: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/esg-tax/tax-transparency-and-tax-sustainability-reporting.html?WT.mc_id=GMO-TRS-CLM-FY25-TIWM-TIWM-T34-CI-TAX-ART-GMOTRU000145-EN-WEBPG-T1
12. *Transparency Principles for Tax Policy and Administration*, [Online], available at: <https://fiscaltransparency.net/tax-transparency-principles/>
13. Wagner, A. (1890), *Finanzwissenschaft*, Leipzig, 815 p., [Online], available at: https://books.google.com.ua/books?id=JcthvWEACAAJ&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
14. Krysovatyi, A.I., Melnyk, V.M. and Koshchuk, T.V. (2014), *Podatkovi transformatsii v YeS ta podatkova polityka Ukrainy v konteksti yevrointehratsii*, monohr., in d.e.n., prof. A.I. Krysovatyi (ed.), TNEU, Ternopil, 236 p.
15. Ivanov, Yu.B. and Maiburov, I.A. (ed.) (2010), *Podatkova polityka: teoriia, metodolohiia, instrumentarii*, navchalnyi posibnyk, VD «INZhEK», Kh., 492 p.
16. Smit, A. (2018), *Pro bahatstvo narodiv. Doslidzhennia pro pryrodu ta prychyny dobrobutu natsii*, Nash format, 756 p.
17. Stoliarov, V.F. and Muzychenko, O.V. (2010), «Pryntsyipy opodatkuvannia v natsionalnykh podatkovykh systemakh krain z tranzytivnymy ekonomikamy», *Efektivna ekonomika*, No. 7, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_7_8
18. «Svitovi podatkovyi reitynh krain», [Online], available at: <https://taxsummaries.pwc.com/>
19. *Stratehiia podatkovoi polityky uriadu* (2024), Shotlandiia, hruden, 48 p.

Юрківський Олександр Йосипович – кандидат економічних наук, доцент кафедри міжнародних відносин і політичного менеджменту Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0003-0297-2519>.

Наукові інтереси:

- міжнародне оподаткування;
- міжнародні відносини та політика;
- сучасні економічні теорії;
- управлінський облік.

E-mail: yurkivsky@gmail.com.

Литвинчук Оксана Валеріївна – кандидат філософських наук, доцент кафедри міжнародних відносин та політичного менеджменту Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-5370-1674>.

Наукові інтереси:

- міграційна політика;
- міграційні процеси;
- євроінтеграційні процеси;
- державне управління міграційними процесами.

E-mail: kgn_lov@ztnu.edu.ua.

Yurkivskyi O.Y., Lytvynchuk O.V.

International taxation principles in the context of financial security of Ukraine

Tax principles have been determining approaches to the construction of the tax system and tax policy of governments around the world for a long time. Transforming with due regard to exogenous and endogenous factors, tax principles are aimed at ensuring the fullest possible replenishment of the state budget revenues and fulfillment of government functions, as well as at supporting a financial state based on the established tax trust.

The problems of tax evasion at the level of a single state and the expansion of the activities of individuals and legal entities at the international level have led to the unification of efforts of the international community on the basis of bilateral agreements and the activities of international organizations. Thanks to international organizations the principles of tax transparency have been discussed and approved, and should be applied by governments around the world in building trust between taxpayers and governments. The principles are divided into several groups to maximize the consideration of the state and peculiarities of the functioning of a particular tax system, harmonize tax rules and instruments to support international tax relations, and create preconditions for minimizing tax evasion schemes in the course of foreign economic activity of residents and non-residents.

International taxation principles are of a recommendatory nature, and to ensure financial security and control, functioning of tax relations of a particular country, its own tax principles, formed and harmonized over time, are used on the basis of theoretical and practical research of scientists of different economic directions and schools.

The security situation on the European continent requires an increase in funding for the armed forces of European countries, which requires governments to ensure tax transparency and taxpayer confidence both in a particular country and internationally.

Keywords: international taxation principles; national taxation principles; tax transparency; BEPS; GIFT; national security; tax trust.

Стаття надійшла до редакції 28.01.2025.