Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Стегура Олександр Вікторович

Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Впровадження плану дій BEPS 2 в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку

П.І.Б. наукового керівника Іванишина О. С.

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 99,67 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0,33 %, цитат 3,1 %.

Завідувач кафедри
адміністрування податків О. С. ІВАНИШИНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Впровадження плану дій BEPS 2 в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку»

Здобувача вищої освіти
(магістерського) рівня
II курсу, ОММ-24-1 групи,
спеціальність 071 «Облік і
оподаткування»
освітньо-професійна програма
«Міжнародне оподаткування» — Стегура Олександр Вікторович

підпис

Науковий керівник — Іванишина О.С., к.е.н., доцент

підпис

Гарант освітньо-професійної програми — Лекарь С. І., д.ю.н., професор

підпис

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків протокол від 20.01.26 № 7 — Іванишина О.С., к.е.н., доцент, зав. кафедри

підпис

Ірпінь – 2026

Реєстрація № 11 20.01.26 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.26 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 82/B 05.02.26 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Кошкур Л.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: _____ Лекарь С.Ф.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Іванишина О.С.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Хохленко Ю.Р.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	23		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	9		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційї зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	42		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	82		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
82	4	B	05.02.2026	Макаров С.Л. Іванищенко О.С. Мисіна О.О. Тодаченко Ю.Р. Кассина Н.Е.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ Іванишина О.С.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Стегури Олександра Вікторовича

1. Тема кваліфікаційної роботи **«Впровадження плану дій BEPS 2 в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку»**

2. Затверджена наказом в.о. ректора від «02» грудня 2024 №1794.

3. Строк здачі закінченої роботи – 2212.2025 року.

4. Цільова установка .

Мета дослідження – дослідити принципи та механізми BEPS 2.0, оцінити їхній вплив на національне податкове законодавство та визначити шляхи інтеграції кращих міжнародних практик в систему оподаткування України.

Об'єкт дослідження – міжнародна система оподаткування транснаціональних корпорацій та механізми протидії розмиванню податкової бази.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні аспекти впровадження BEPS 2.0 та глобального мінімального оподаткування в Україні.

5. Вихідні дані до роботи - офіційні дані МФУ, ДПСУ, Директиви й рекомендації інституцій ЄС, план дій BEPS, публікації OECP/G20 щодо Base Erosion and Profit Shifting, аналітичні звіти ЄС, монографії та наукові статті українських вчених щодо впровадження та перспектив розвитку плану дій BEPS 2.

6. Перелік графічного матеріалу – 17 таблиці, 2 додатки.

7. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ГЛОБАЛЬНИЙ КОНТЕКСТ ПЛАНУ ДІЙ BEPS 2.0

1.1. Еволюція міжнародного податкового регулювання та передумови виникнення BEPS 2.0

1.2. Концептуальний аналіз двох компонентів BEPS 2.0 (Two Pillars)

1.3. Роль ОЕСР та міжнародних організацій у формуванні стандартів BEPS 2.0

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ГОТОВНОСТІ УКРАЇНИ ДО ВПРОВАДЖЕННЯ BEPS 2.0

2.1. Оцінка відповідності чинного податкового законодавства України вимогам BEPS 2.0

2.2. Фіскальні наслідки впровадження BEPS 2.0 для України

2.3. Інституційна спроможність та організаційні виклики імплементації BEPS 2.0 в Україні умовах євроінтеграції

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ІМПЛЕМЕНТАЦ BEPS 2.0 В УКРАЇНІ

3.1. Стратегічні варіанти імплементації Pillar Two для України

3.2. Прогнозування впливу Pillar One на бюджет Україн

3.3. Використання BEPS 2.0 як інструменту підвищення інвестиційної привабливості та податкової прозорості

8. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	31.10.2024	31.10.2024
2.	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	30.04.2025	30.04.2025
3.	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	01.09.2025	01.09.2025
4.	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	14.11.2025	14.11.2025
5.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника	22.12.2025	22.12.2025
6.	Отримання відгуку керівника роботи	29.12.2025	29.12.2025
7.	Отримання відгуку з підприємства (зовнішньої рецензії)	15.01.20026	15.01.20026
8.	Попередній захист роботи	20.01.2026	20.01.2026
9.	Допуск роботи зав. кафедри до захисту	23.01.2026	23.01.2026
10.	Захист роботи	05.02.2026	05.02.2026

Дата видачі завдання «05» листопада 2025

Науковий керівник кваліфікаційної роботи _____ Іванишина О.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Лекарь С. І.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ Стегура О.В.
(підпис) (прізвище, ініціали)

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ 7
ВСТУП
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ГЛОБАЛЬНИЙ КОНТЕКСТ ПЛАНУ ДІЙ BEPS 2.0
1.1. Еволюція міжнародного податкового регулювання та передумови виникнення BEPS 2.0 11
1.2. Концептуальний аналіз двох компонентів BEPS 2.0 (Two Pillars) 15
1.3. Роль ОЕСР та міжнародних організацій у формуванні стандартів BEPS 2.0 21
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ГОТОВНОСТІ УКРАЇНИ ДО ВПРОВАДЖЕННЯ BEPS 2.0
2.1. Оцінка відповідності чинного податкового законодавства України вимогам BEPS 2.0 28
2.2. Фіскальні наслідки впровадження BEPS 2.0 для України 34
2.3. Інституційна спроможність та організаційні виклики імплементації BEPS 2.0 в Україні в умовах євроінтеграції 39
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ BEPS 2.0 В УКРАЇНІ
3.1. Стратегічні варіанти імплементації Pillar Two для України 46
3.2. Прогнозування впливу Pillar One на бюджет Україн 49
3.3. Використання BEPS 2.0 як інструменту підвищення інвестиційної привабливості та податкової прозорості 53
ВИСНОВКИ 56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 59
ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

КМУ – Кабінет Міністрів України

ДПСУ – Державна податкова служба України

МФУ – Міністерство фінансів України

ЄК (*European Commission*)– Європейська Комісія

ЄС (*European Union*)– Європейський Союз

МВФ (*International Monetary Fund, IMF*) – Міжнародний валютний фонд

ОЕСР(*OECD –* *Organisation for Economic Co-operation and Development*) – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість (*VAT – Value Added Tax*)

CIT(*Corporate Income Tax*) – податок на прибуток підприємств

КІК (*CFC – Controlled Foreign Companies*)– контрольовані іноземні компанії

ТНК (*MNEs – Multinational Enterprises*)– транснаціональні корпорації

ТЦ (*Transfer Pricing*) – трансфертне ціноутворення

CbCR – Country-by-Country Reporting

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

GloBE Rules –Global Anti-Base Erosion Rules

QDMTT – Qualified Domestic Minimum Top-up Tax

IIR –Income Inclusion Rule

UTPR – Undertaxed Payments Rule

STTR – Subject-to-Tax Rule

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах глобалізації економіки значну увагу привертає питання оподаткування транснаціональних корпорацій, оскільки податкові надходження є ключовим джерелом фінансування державного бюджету та економічної стабільності. Проблема уникнення оподаткування і розмивання податкової бази корпораціями отримала міжнародне значення, що зумовило розробку проекту BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Впровадження BEPS 2.0 передбачає нові правила глобального мінімального оподаткування для багатонаціональних корпорацій, що має суттєво вплинути на податкові надходження та конкурентне середовище.

Актуальність дослідження зумовлена необхідністю аналізу механізмів BEPS 2.0, оцінки їхнього впливу на національну податкову систему та розробки рекомендацій щодо адаптації українського законодавства до міжнародних стандартів. Дане дослідження сприятиме формуванню практичних підходів до удосконалення корпоративного оподаткування в Україні з урахуванням сучасних міжнародних тенденцій.

Стан та ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. В останні роки науковці приділяють значну увагу трансформації податкових систем у контексті цифровізації економіки та впровадження міжнародних ініціатив, таких як BEPS і BEPS 2.0. Досліджується ефективне оподаткування транснаціональних корпорацій та справедливий розподіл податкових прав між країнами.

Єфименко Т., Олейнікова Л. та Свиридовська А. [9] досліджують податкову мобілізацію в Україні в умовах надзвичайних ситуацій, підкреслюючи важливість міжнародних стандартів для стабільності бюджету. Кувалдіна О. [11] аналізує оподаткування ТНК у цифровому середовищі та необхідність адаптації законодавства до нових цифрових доходів.

Музика-Стефанчук О. та Губерська Н. [13] розглядають глобальні ініціативи протидії агресивному податковому плануванню. Дослідження [10; 14] висвітлюють Two-Pillar Solution як ключову частину BEPS 2.0 і роль глобального мінімального податку у зменшенні податкової конкуренції.

Попри значну кількість досліджень, розвиток податкових механізмів у цифровій економіці та реалізація BEPS 2.0 залишаються актуальними та потребують подальшого вивчення.

Мета дослідження – дослідити принципи та механізми BEPS 2.0, оцінити їхній вплив на національне податкове законодавство та визначити шляхи інтеграції кращих міжнародних практик в систему оподаткування України.

Завдання дослідження:

– розкрити поняття BEPS та його ключові принципи;

– дослідити міжнародні стандарти оподаткування транснаціональних корпорацій;

– проаналізувати основні положення BEPS 2.0 та глобального мінімального податку;

– оцінити вплив BEPS 2.0 на податкову систему України;

– визначити практичні рекомендації щодо імплементації міжнародних підходів у національне законодавство.

Об’єкт дослідження –система оподаткування транснаціональних корпорацій та механізми протидії розмиванню податкової бази.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні аспекти впровадження BEPS 2.0 та глобального мінімального оподаткування в Україні.

Методи дослідження – комплекс загальнонаукових (аналіз і синтез, індукція та дедукція, узагальнення) та спеціальних (порівняльно-правовий аналіз, моделювання, системний аналіз) методів наукового пізнання, що дозволяють оцінити вплив міжнародних ініціатив на національне оподаткування.

Науково-практична значимість одержаних результатів полягає у розробці концептуальних підходів до впровадження механізмів BEPS 2.0 в Україні та практичних рекомендацій щодо забезпечення ефективності корпоративного оподаткування, підвищення фіскальної стабільності та конкурентоспроможності економіки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені пропозиції з удосконалення обліку та оподаткування міжнародної електронної комерції можуть бути використані у:

– науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;

– освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Міжнародне оподаткування», «Трасфертне ціноутворення», «Міжнародне право».

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Робота містить 17 таблиць, 2 додатки. Список використаних джерел налічує 33 найменування.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ГЛОБАЛЬНИЙ КОНТЕКСТ ПЛАНУ ДІЙ BEPS 2.0

1.1. Еволюція міжнародного податкового регулювання та передумови виникнення BEPS 2.0

Оподаткування ТНК – це один із центральних елементів міжнародного податкового права, що формувався протягом кількох десятиліть у відповідь на розвиток глобальної економіки. Історія цього процесу включає етапи від простих принципів уникнення подвійного оподаткування до сучасних комплексних механізмів протидії агресивному податковому плануванню.

Історично міжнародне оподаткування почалося з потреби уникнути подвійного оподаткування доходів, що виникають у різних країнах. В середині XX століття формувалися модельні угоди про уникнення подвійного оподаткування: основною ідеєю було розмежувати права оподаткування між країнами джерела доходу та країнами резиденції власника прибутку [6]. При цьому ключовим поняттям стала концепція постійного представництва (permanent establishment) – фізичного місця діяльності, за яким країна могла вимагати сплати податків.

З появою ТНК виникла потреба в регулюванні цін у операціях між пов’язаними підприємствами. У 1970-х – 1990-х рр. Організація економічного співробітництва і розвитку просувала принцип «витягнутої руки» (arm’s length principle), згідно з яким внутрішньофірмові транзакції мають визначатися як ринкові, тобто такі самі, як між незалежними компаніями [27].

Ці рекомендації про трансфертні ціни розвивалися з публікацій 1979 р. та регулярно оновлювалися, стаючи частиною міжнародних стандартів ставлення до прибутку ТНК у різних юрисдикціях.

У 2008–2012 роках зі зростанням глобалізації економіки стає очевидним, що класичні механізми міжнародного оподаткування більше не забезпечують

справедливого розподілу податкових баз. Агресивні схеми, включно із застосуванням нематеріальних активів та інтелектуальної власності, дозволяли ТНК штучно переміщувати прибутки в юрисдикції з низькими ставками, що призводило до значних втрат для державних бюджетів [27].

Це стало каталізатором для розробки Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ОЕСР у 2013 році, затвердженого на рівні G20 у 2015 році. План включав 15 напрямів дій, що спрямовані на усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні, у тому числі: боротьба з гібридними схемами, обмеження вирахування відсотків, посилення правил трансфертного ціноутворення, прозорість через звітність у розрізі країн тощо [22].

У 2016–2017 роках більшість країн приєдналися до Inclusive Framework on BEPS, що дало змогу узгоджувати та імплементувати ці принципи у національні законодавства. Цей етап мав значне значення для зміцнення співпраці між державами щодо податкової прозорості і протидії розмиванню бази оподаткування.

Отже, еволюція правил міжнародного оподаткування ТНК відображає поступовий перехід від простих двосторонніх домовленостей до багатостороннього, комплексного підходу, що охоплює корпоративні структури, трансфертні ціни, контроль за прибутками та інформаційну прозорість.

«Цифрові компанії (наприклад, платформи соціальних мереж, маркетплейси, цифрові послуги) мають здатність створювати значну частину прибутку у країнах, де вони не мають фізичної присутності. Класичні принципи міжнародного оподаткування, включно з правилом постійного представництва, просто не враховують роль цифрової присутності, оскільки економічна діяльність у цифровому середовищі може бути масштабованою без традиційної фізичної бази.

У цифровій економіці значну частину вартості створюють нематеріальні активи, дані користувачів, мережеві ефекти, алгоритми тощо. Ці елементи

важко ідентифікувати у межах класичних податкових правил та принципів трансфертного ціноутворення» [11].

BEPS 1.0 значною мірою зосереджувався на розмиванні бази і переміщенні прибутків, але:

– не вирішив проблему розподілу прав оподаткування у цифровому контексті (тобто коли прибутки виникають у країні без фізичної присутності);

– не адаптував класичні критерії постійного представництва під нові бізнес-моделі цифрових гігантів;

– не запропонував універсального методологічного підходу для прозорого оподаткування цифрової трансакційної вартості.

Це призвело до того, що деякі країни, зокрема Франція та Велика Британія, самостійно впровадили податок на цифрові послуги (DST) як тимчасовий засіб оподаткування цифрового сектору. Це, у свою чергу, створило потенціал для торгових суперечок та ризику взаємних санкцій. Ці заходи були запроваджені саме тому, що BEPS 1.0 не зміг швидко адаптуватися до змін у глобальному бізнес-ландшафті [16].

Основними невирішеними на етапі BEPS 1.0 питаннями залишаються:

а) Визначення податкового місця створення вартості. Традиційні правила прив’язують оподаткування до місця фізичної діяльності. Це працює для класичних виробничих компаній, але не для цифрових платформ, у яких користувачі в країні створюють частину вартості через участь у мережі.

б) Прозорість і звітність цифрових потоків. Хотілось би, щоб BEPS-ініціатива передбачала більш ефективні механізми аналізу та відображення цифрових транзакцій у розрізі країн, але цього не було достатньо.

в) Визначення справедливих методів трансфертного ціноутворення для нематеріальних активів, що є особливо актуально для цифрових компаній, у яких інтелектуальна власність і нематеріальні товари формують левову частку вартості [22].

Таким чином, на наше переконання, хоча BEPS 1.0 зробив значний внесок у гармонізацію міжнародних податкових стандартів, він не вирішив усі питання, що виникли внаслідок цифровізації економіки. Нові виклики вимагають подальшої еволюції міжнародних правил:

– розроблення принципів розподілу прав оподаткування, що враховують цифрову присутність**,**

– удосконалення критеріїв перманентної діяльності для цифрових моделей бізнесу,

– запровадження нових підходів до оцінювання прибутку в умовах високої ролі нематеріальних активів і даних**.**

Ці питання наразі обговорюються в рамках після BEPS 1.0 та BEPS2.0 ініціатив, включно з планами щодо «двох опор» (Two-Pillar Solution)**,** що включають глобальний мінімальний податок та перерозподіл прав оподаткування для цифрових і глобальних компаній.

Відповідно, BEPS 2.0 виник як логічне продовження реформ BEPS 1.0, спрямоване на подолання тих викликів, які не були повністю вирішені попереднім пакетом заходів OECD/G20. Основним завданням другого компонента стало впровадження глобального мінімального податку та механізмів, що обмежують можливості для агресивного податкового планування, пов’язаного з цифровою економікою та інтенсивними міжнародними операціями. BEPS 2.0, зокрема через механізми GloBE Rules і Subject-to-Tax Rule (STTR), має забезпечити мінімальний рівень ефективної ставки оподаткування для великих транснаціональних груп, незалежно від того, де вони здійснюють діяльність [13].

З огляду на це, глобальний контекст BEPS 2.0 включає не лише технічні зміни в правилах оподаткування, але й перегляд самих концепцій податкового суверенітету, розподілу прав оподаткування та ролі цифрових баз даних у визначенні об’єкта оподаткування. Ці передумови підкреслюють необхідність адаптації національних податкових систем до реалій глобального цифрового ринку та створюють основу для подальших

міжнародних узгоджень щодо справедливого і стабільного оподаткування прибутків транснаціональних компаній.

1.2. Концептуальний аналіз двох компонентів BEPS 2.0 (Two Pillars)

Після впровадження BEPS 1.0 у 2013–2015 роках міжнародні податкові правила залишилися неадекватними для сучасної глобальної економіки, особливо у частині цифрових бізнес-моделей та масштабованих нематеріальних активів. Це спричинило роботу OECP/G20 над BEPS 2.0 («two-pillar solution»), метою якої є перерозподіл прав оподаткування та встановлення глобального мінімального податку на прибуток ТНК [6].

BEPS 2.0 – унікальна інновація у сфері міжнародного податкового права, що поєднує економічні, юридичні та політичні рішення для створення більш стабільної та справедливої системи оподаткування транснаціональних корпорацій у цифрову еру.

Pillar One має на меті зміну традиційної парадигми оподаткування, згідно з якою податкові права прив'язувалися до фізичної присутності підприємства. Цей підхід не відображає характер діяльності цифрових бізнесів, у яких значна частина вартості створюється через взаємодію з користувачами та онлайн-продажі без фізичної присутності [30].

Ниже нами наведено порівняльну характеристику за основними критеріями Pillar One vs Pillar Two (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна таблиця Pillar One та Pillar Two

Критерій	Pillar One	Pillar Two
Основна мета	Перерозподіл прав оподаткування на користь країн ринку	Забезпечення мінімального рівня оподаткування прибутку ТНК
Ключова проблема	Відсутність фізичної присутності при значній	Податкова конкуренція та переміщення прибутків у

	економічній діяльності	низькоподаткові юрисдикції
Цільові компанії	Найбільші та найприбутковіші ТНК (глобальна виручка > €20 млрд, маржа > 10%)	Великі МНГ (глобальна виручка ≥ €750 млн)
Основні інструменти	Amount A, Amount B	GloBE Rules, IIR, UTPR
Податковий підхід	Формульний перерозподіл частини надлишкового прибутку	Донарахування «top-up tax» до ефективної ставки 15%
Тип реформи	Реформа розподілу податкових прав	Анти-ерозійна та анти-арбітражна реформа

Джерело: складено автором за даними [11], [30]

Розглянемо більш детально основні інструменти Pillar One та Pillar Two (табл.1.2).

Amount A – це нове податкове право для ринкових юрисдикцій, що дозволяє державам оподатковувати частину прибутку, створеного на їхній економічній території, навіть за відсутності фізичної присутності ТНК. Основні параметри Amount A визначено в табл.2.2.

Таблиця 1.2

Етапи реалізації механізму Amount A у межах Pillar One (BEPS 2.0)

Етапи	Ключові критерії / показники
Етап 1. Визначення кола платників	ТНК з глобальною виручкою понад €20 млрд. Рентабельність (прибуток/виручка) понад 10%.
Етап 2. Визначення надлишкового прибутку	Надлишковий прибуток = Загальний прибуток – 10% від виручки.
Етап 3. Перерозподіл	25% надлишкового прибутку підлягає перерозподілу. Розподіл між юрисдикціями пропорційно доходам, отриманим на їх ринках.

Джерело: складено автором за даними [30]

Отже, країна ринку отримує податкові права не за фактом виробництва, а за фактом споживання та участі користувачів у створенні вартості. Такий механізм зменшує залежність від фізичної присутності, замінюючи її на право оподаткування залежно від ринкової участі – ключовий крок для цифрової економіки.

Amount B не застосовується до діяльності, пов'язаної зі створенням або управлінням стратегічними нематеріальними активами, а також до функцій, що передбачають прийняття ключових управлінських рішень (табл.1.3) [25].

Таблиця 1.3

Концептуальна характеристика механізму Amount B у межах Pillar One (BEPS 2.0)

Елемент аналізу	Зміст
Сутність Amount B	Amount B передбачає встановлення фіксованого (стандартизованого) рівня винагороди для базових маркетингових і дистрибуційних функцій, що здійснюються транснаціональними корпораціями у юрисдикціях ринку
Функції, що охоплюються	– рутинна дистрибуція товарів; – базовий маркетинг; – діяльність з обмеженими ризиками та без використання стратегічних нематеріальних активів
Методологічна основа	Стандартизований підхід до застосування принципу «витягнутої руки» для типових функцій маркетингу та дистрибуції
Наукове та практичне значення	– зменшення кількості податкових спорів між платниками податків і податковими органами; – спрощення процедур трансфертного ціноутворення; – підвищення рівня правової визначеності та передбачуваності податкового регулювання для бізнесу і держави

Джерело: складено автором за даними [25]

Amount B доповнює Amount A, встановлюючи стандартизовану ринкову норму прибутку для базових маркетингових і дистрибуційних функцій, що виконуються в юрисдикціях ринку. Таким чином забезпечується:

– узгоджене застосування принципу «витягнутої руки» для стандартних функцій у локальній економіці;

– зменшення невизначеності щодо трансфертних цін та спірних ситуацій.

У сукупності Amount A та Amount B створюють комплексну схему розподілу прибутку, яка краще відображає економічну реальність та виклики цифрових платформ [23].

Другий компонент BEPS 2.0 – глобальний мінімальний податок, також відомий як Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules. Його ключова мета - забезпечити, щоб великі ТНК сплачували щонайменше 15 % податку на прибуток у кожній країні, де вони діють [30].

На відміну від традиційних правил, які дозволяли компаніям оптимізовувати податкові ставки шляхом переміщення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій, GloBE встановлює «top-up tax» — додатковий податок, що виникає, коли ефективна ставка податку (ETR) в юрисдикції нижча за 15 %. Ці правила вимагають:

– розрахунку ETR в кожній юрисдикції на основі фінансової звітності з певними коригуваннями;

– застосування механізмів, що гарантують, що «top-up tax» буде стягнуто.

Концептуальна характеристика механізмів Pillar Two: IIR та UTPR (BEPS 2.0) викладено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Механізм Pillar Two: IIR та UTPR (BEPS 2.0)

Елемент аналізу	Зміст
Income Inclusion Rule (IIR)	Механізм застосовується на рівні материнської компанії. Якщо дочірня компанія сплачує податок нижче мінімальної ефективної ставки (15%), материнська компанія донараховує різницю у своїй юрисдикції.
Undertaxed Payments Rule (UTPR)	Виконує функцію «страхового механізму», якщо IIR не застосовується. Забезпечує донесення мінімального податку шляхом обмеження податкових відрахувань або додаткового податкового навантаження в інших юрисдикціях групи.
Метод розрахунку	Top-up tax = (15% – ETR) × GloBE Income; визначення ETR здійснюється на рівні юрисдикції.
Наукове та практичне значення	Запобігання використанню низькоподаткових юрисдикцій для оптимізації податків; Гарантування мінімального податкового навантаження на глобальному рівні; Підвищення податкової справедливості у цифровій економіці.

Джерело: складено автором за даними [23

Отже, IIR та UTPR доповнюють одна одну, забезпечуючи ефективне застосування глобального мінімального податку 15% незалежно від структури групи.

IIR – це основний механізм GloBE, який застосовується до батьківської компанії групи (ultimate parent entity). Це стимулює групи уникати використання юрисдикцій з низькими ставками, оскільки будь-який «недоплатлений» податок буде компенсовано в країні головного офісу.

UTPR – це додаткова «запасна» норма дії для стягнення top-up tax, коли IIR не може бути застосована повністю. UTPR гарантує, що механізм глобального мінімального податку не має «дір» у застосуванні, якщо мультинаціональна група штучно розподіляє прибуток у низькоподаткові юрисдикції [28].

Отже, до наукових та практичні наслідки BEPS 2.0 можна віднести:

Раціоналізація податкових прав. BEPS 2.0 переставляє акценти з традиційних фізичних критеріїв присутності на економічну присутність і ринкову участь, що є критично важливим для сучасної цифрової економіки.

Мінімізація податкових арбітражів. Визначення глобального мінімального податку знижує стимули для переміщення прибутку до юрисдикцій з низькими податковими ставками, що сприяє запобіганню податковій конкуренції «до дна»» та сприяє справедливішому податковому режиму.

Виклики для реалізації. Попри консенсус, механізми Pillar One і Pillar Two залишаються складними для імплементації. Це потребує від корпорацій обширної інформаційної звітності, значних даних про фінансові потоки та адаптації внутрішніх систем [17].

Таким чином, BEPS 2.0 представляє собою новий етап у розвитку міжнародного податкового права:

– Pillar One - інноваційний механізм перерозподілу частини прибутку ТНК на користь країн ринку через Amount A та Amount B, що враховує цифрову участь і ринкову присутність без фізичної бази.

– Pillar Two - встановлення глобального мінімального оподаткування (15 %) через GloBE Rules, IIR та UTPR, яке покликане зменшити стимул для агресивного податкового планування і переміщення прибутків у юрисдикції з низькими ставками [28].

Ці механізми фундаментально змінюють логіку міжнародного оподаткування, перетворюючи її з локально-орієнтованої моделі на більш універсальну, прозору та економічно обґрунтовану систему.

1.3. Роль ОЕСР та міжнародних організацій у формуванні стандартів BEPS 2.0

Ключову роль у формуванні нової архітектури глобальної податкової системи відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку, яка стала центральною інституцією з розробки та координації Плану дій BEPS, зокрема його другої фази — BEPS 2.0.

ОЕСР історично виконує функцію розробника міжнародних податкових стандартів, що знаходять відображення в Модельній податковій конвенції, Керівних принципах з трансфертного ціноутворення та численних рекомендаціях щодо податкової політики. Саме на базі цих документів упродовж десятиліть формувалася система двосторонніх податкових угод і принципів розподілу податкових прав між державами. Проте до середини 2010-х років стало очевидним, що існуюча система не здатна ефективно протидіяти агресивному податковому плануванню з боку великих транснаціональних корпорацій, особливо в умовах цифровізації економіки [22].

Відповіддю на ці виклики стало ухвалення у 2013 році Плану дій BEPS, який охоплював 15 заходів, спрямованих на протидію розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків у низькоподаткові юрисдикції. Важливою інституційною інновацією цього етапу стало створення у 2016 році Inclusive Framework on BEPS, що забезпечив участь у процесі розробки стандартів не лише країн-членів ОЕСР, а й держав з різним рівнем економічного розвитку на засадах рівноправності [24].

Саме в межах Inclusive Framework було визнано, що заходи BEPS 1.0 не повністю вирішують проблеми оподаткування цифрової економіки та глобальної мобільності прибутку. Зокрема, збереження прив’язки податкових прав до фізичної присутності та відсутність глобального мінімального рівня оподаткування створювали умови для подальшого ухилення від оподаткування. У результаті в 2019–2020 роках під егідою ОЕСР та за політичної підтримки країн G20 було започатковано розробку

двокомпонентного підходу BEPS 2.0, який став новим етапом глобальної податкової реформи [23].

Роль OECP у цьому процесі полягає не лише в ініціюванні реформ, а й у формуванні методологічної та технічної бази для їх реалізації. Організація розробляє модельні правила, коментарі до них, інструкції щодо адміністрування, а також здійснює координацію між державами з метою забезпечення узгодженості національних підходів. Таким чином, OECP фактично виступає «нормативним центром» глобальної податкової політики, формуючи стандарти soft law, які, хоча й не є юридично обов'язковими, мають значний вплив на національні податкові системи.

Особливістю BEPS 2.0 є його виразний політичний характер, адже реалізація двох компонентів потребує компромісу між інтересами країн з розвиненою економікою, юрисдикцій-експортерів капіталу та країн-ринків, включно з державами, що розвиваються. У цьому контексті OECP виконує функцію платформи для досягнення консенсусу, мінімізуючи ризики фрагментації міжнародної податкової системи та запровадження односторонніх податкових заходів, таких як податки на цифрові послуги [7].

Ключовим інституційним механізмом реалізації Плану дій BEPS, зокрема його другої фази, є Inclusive Framework on BEPS**,** створений під егідою OECP та G20. Цей формат співпраці є унікальним з огляду на те, що він забезпечує рівноправну участь понад 135 юрисдикцій у розробці та впровадженні міжнародних податкових стандартів, незалежно від їх членства в OECP чи рівня економічного розвитку [26]. Такий підхід спрямований на досягнення глобального консенсусу та запобігання фрагментації міжнародної податкової системи.

Inclusive Framework функціонує на засадах консенсусу, що означає необхідність узгодження позицій широкого кола держав з різними фіскальними інтересами. У процесі розробки BEPS 2.0 це виявилося особливо складним, оскільки компоненти Pillar One та Pillar Two по-різному впливають на країни-експортери капіталу, юрисдикції з низьким рівнем

оподаткування та країни-імпортери капіталу. ОЕСР у цьому контексті виконує роль нейтрального координатора, який забезпечує аналітичне обґрунтування запропонованих рішень та сприяє пошуку компромісних моделей оподаткування [23].

Важливою особливістю стандартів BEPS 2.0 є їх нормативна гнучкість**.** На відміну від міжнародних договорів, правила BEPS не мають прямої юридичної обов'язковості, однак їх імплементація стає фактично необхідною з огляду на ризик застосування компенсаційних механізмів з боку інших юрисдикцій. Наприклад, у межах Pillar Two невпровадження кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку (QDMTT) може призвести до того, що додатковий податок буде стягуватися в інших країнах через механізми IIR або UTPR, що фактично обмежує податковий суверенітет держави.

ОЕСР також розробляє детальні технічні інструменти для реалізації BEPS 2.0, зокрема модельні правила GloBE, коментарі до них, адміністративні керівництва та шаблони звітності. Ці документи спрямовані на забезпечення уніфікованого підходу до розрахунку ефективної ставки оподаткування, визначення податкової бази та застосування механізмів додаткового оподаткування [27]. Така уніфікація є критично важливою для мінімізації ризику подвійного оподаткування та адміністративних спорів між юрисдикціями.

Окрему увагу в межах BEPS 2.0 ОЕСР приділяє підтримці країн, що розвиваються, та держав з перехідною економікою. Для таких країн характерними є обмежені адміністративні ресурси та недостатній рівень інституційної спроможності для впровадження складних податкових механізмів. З цією метою ОЕСР у співпраці з іншими міжнародними організаціями розробляє програми технічної допомоги, навчальні матеріали та аналітичні інструменти, які мають на меті спростити процес імплементації стандартів BEPS 2.0 [32].

Таким чином, Inclusive Framework on BEPS виступає не лише майданчиком для узгодження податкової політики, але й ключовим інституційним механізмом трансформації глобальної системи оподаткування. Через поєднання політичного діалогу, технічної експертизи та інструментів «м'якого права» ОЕСР забезпечує поступове, але системне впровадження BEPS 2.0 у національні податкові системи.

Важливим аспектом формування та впровадження стандартів BEPS 2.0 є тісна взаємодія ОЕСР з іншими міжнародними та наднаціональними інституціями, зокрема Європейським Союзом, Міжнародним валютним фондом (МВФ) та Світовим банком. Така міжінституційна координація зумовлена складністю глобальної податкової реформи та необхідністю узгодження податкових, фінансових і макроекономічних підходів у різних країнах світу.

Європейський Союз відіграє особливу роль у процесі імплементації BEPS 2.0, оскільки на відміну від ОЕСР, рекомендації якої мають характер «м'якого права», ЄС володіє наднаціональними повноваженнями щодо ухвалення обов'язкових для виконання нормативно-правових актів. Саме тому стандарти BEPS 2.0, розроблені під егідою ОЕСР, у межах ЄС трансформуються у юридично зобов'язуючі норми через директиви та регламенти. Найяскравішим прикладом цього процесу є ухвалення у 2022 році Директиви ЄС щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для великих транснаціональних груп, яка імплементує Pillar Two в правову систему держав-членів ЄС [6].

Роль ЄС у цьому контексті полягає не лише в імплементації стандартів BEPS 2.0, але й у їх подальшій інституціоналізації. Європейська комісія здійснює контроль за своєчасним та коректним впровадженням директив у національні законодавства держав-членів, а також координує застосування механізмів IIR, UTPR та QDMTT з метою запобігання викривленням конкуренції на внутрішньому ринку. Таким чином, ЄС фактично виступає

«каталізатором» глобальної податкової реформи, перетворюючи міжнародні домовленості на реальні правові норми з прямим фіскальним ефектом.

Паралельно з ЄС важливу роль у процесі реалізації BEPS 2.0 відіграють Міжнародний валютний фонд та Світовий банк. МВФ зосереджується переважно на макрофіскальному аналізі наслідків впровадження глобального мінімального податку, оцінюючи його вплив на доходи бюджету, інвестиційні потоки та податкову конкуренцію між державами. У своїх аналітичних звітах МВФ наголошує, що Pillar Two здатен зменшити стимули до переміщення прибутку та стабілізувати податкові надходження, особливо для країн з відкритою економікою [7].

Світовий банк, у свою чергу, зосереджується на наданні технічної допомоги та зміцненні інституційної спроможності країн, що розвиваються та мають перехідну економіку. У співпраці з OECP він підтримує розробку практичних інструментів імплементації BEPS 2.0, сприяє підготовці податкових органів та фінансових відомств до адміністрування складних механізмів глобального мінімального оподаткування. Така підтримка є особливо важливою для країн, які не мають достатнього досвіду в адмініструванні транснаціонального корпоративного оподаткування.

Для комплексного розуміння інституційного механізму формування та реалізації стандартів BEPS 2.0 доцільно систематизувати роль ключових міжнародних організацій, залучених до цього процесу. Узагальнення їх функцій, інструментів впливу та значення для національних податкових систем, зокрема України, подано в таблиці 1.5, що дозволяє наочно відобразити багаторівневу архітектуру глобальної податкової реформи [19].

Таблиця 1.5.

Роль міжнародних організацій у формуванні та імплементації стандартів BEPS 2.0

Міжнародна організація	**Основні функції у межах BEPS 2.0**	**Інструменти впливу**	**Значення для України**
OECP	Розробка концепції	Модельні правила	Методологічна

(OECD)	BEPS 2.0; формування Pillar One та Pillar Two; методологічне забезпечення	GloBE, коментарі, адміністративні керівництва, звіти	база для імплементації; участь України в Inclusive Framework
G20	Політична підтримка глобальної податкової реформи; легітимація BEPS 2.0	Політичні декларації, рішення самітів	Підвищення глобальної обов'язковості стандартів
Inclusive Framework on BEPS	Узгодження стандартів між понад 135 юрисдикціями; контроль імплементації	Peer review, багатосторонні домовленості	Платформа для інтеграції України у глобальну податкову систему
Європейський Союз (ЄС)	Трансформація Pillar Two у обов'язкове право ЄС	Директива ЄС щодо глобального мінімального податку	Орієнтир для гармонізації податкового законодавства України
МВФ та Світовий банк	Аналітична та технічна підтримка країн	Оцінка фіскального впливу, технічна допомога	Підтримка інституційної спроможності України

Джерело: складено автором за даними [6,7]

Для України взаємодія ОЕСР з ЄС, МВФ та Світовим банком має стратегічне значення. По-перше, євроінтеграційний курс держави передбачає поступову гармонізацію податкового законодавства з правом ЄС, а отже — неминуче врахування стандартів BEPS 2.0, імплементованих у директивах Європейського Союзу. По-друге, участь України в Inclusive Framework on BEPS та співпраця з міжнародними фінансовими організаціями створюють інституційну основу для адаптації глобальних податкових правил до національних економічних умов [20].

У практичному вимірі це означає, що Україна має розглядати імплементацію BEPS 2.0 не лише як формальне виконання міжнародних зобов'язань, а як інструмент захисту власної податкової бази та підвищення прозорості податкової системи. Запровадження механізмів Pillar Two, зокрема

QDMTT, дозволить уникнути втрати податкових надходжень на користь інших юрисдикцій, тоді як орієнтація на стандарти ЄС сприятиме зміцненню інвестиційної довіри та інтеграції України до єдиного європейського економічного простору.

Таким чином, координація дій ОЕСР, Європейського Союзу, МВФ та Світового банку формує комплексну інституційну екосистему реалізації BEPS 2.0, у межах якої Україна виступає не пасивним реципієнтом стандартів, а потенційним активним учасником глобальної податкової реформи.

РОЗДІЛ 2.
СУЧАСНИЙ СТАН ГОТОВНОСТІ УКРАЇНИ ДО ВПРОВАДЖЕННЯ BEPS 2.0

2.1. Оцінка відповідності чинного податкового законодавства України вимогам BEPS 2.0

Україна у 2020–2025 роках здійснила суттєвий прогрес у наближенні податкового законодавства до стандартів BEPS 1.0, що створює інституційну та нормативну базу для подальшої адаптації до BEPS 2.0. Водночас, наявні структурні обмеження Податкового кодексу України свідчать про неповну готовність до імплементації нової архітектури міжнародного оподаткування.

Запровадження правил КІК стало одним із ключових елементів імплементації BEPS 1.0 в Україні [15]. Вони спрямовані на запобігання відкладенню оподаткування прибутків, що акумулюються в іноземних низькоподаткових структурах, але фактично контролюються резидентами України.

Важливим індикатором фактичної імплементації правил контрольованих іноземних компаній в Україні є не лише наявність відповідних норм у Податковому кодексі України, а й масштаби їх практичного застосування та фіскальні результати. Аналіз статистичних даних Державної податкової служби України щодо подання звітності про контрольовані іноземні компанії та сум визначених податкових зобов’язань дає змогу оцінити реальний рівень залучення українських резидентів до механізмів податкової прозорості, а також ефективність правил КІК як інструменту протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон у межах реалізації Плану дій BEPS 1.0 (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні статистичні показники застосування правил КІК

(Україна, 2022–2024)

Показник	Значення
Загальна кількість КІК-звітів (2022–2024)	58 220
Кількість звітів за 2024 рік	19 162
Частка фізичних осіб-контролерів	~98 %
Частка юридичних осіб-контролерів	~2 %
Основні країни реєстрації КІК	Польща 23 %; Кіпр 10 %; США 10 %; Велика Британія 10 %; Естонія 9 %
Податкові зобов'язання контролерів (2022–2024)	~4,9 млрд грн
Податкові зобов'язання за 2024 рік	~2,9 млрд грн

Джерело: складено автором за даними [9]

Дані табл.2.1. демонструють реальний фіскальний ефект імплементації правил КІК у вигляді додаткових податкових надходжень до бюджету. Правила КІК не лише функціонують у законодавчій площині, але й активно застосовуються українськими резидентами, що підтверджується значною кількістю поданих звітів. Велика частка поданої звітності фізичними особами (98 %) свідчить про активність українських інвесторів та підприємців у володінні іноземними структурами. Прибуток КІК приносить істотні надходження до бюджету, що робить цю норму важливим елементом боротьби з розмиванням податкової бази.

Разом з тим, правила КІК орієнтовані на резидентів-фізичних та юридичних осіб, а не на великі транснаціональні групи в розумінні Pillar Two, що обмежує їхню безпосередню застосовність до GloBE.

Обмеження відрахування відсотків (interest limitation rules)

ПКУ передбачає обмеження на віднесення відсоткових витрат до складу податкових витрат, що відповідає Action 4 Плану BEPS [21]. Ці правила мають на меті запобігти штучному виведенню прибутку через надмірне боргове фінансування.

Значення для BEPS 2.0:

– зменшення можливостей для зниження податкової бази;

– узгодженість з антиерозійною логікою Pillar Two;

– формування культури аналізу фінансових потоків у групах компаній.

Водночас, зазначені обмеження не спрямовані на досягнення мінімальної ефективної ставки оподаткування, що є ключовою метою GloBE Rules.

Звітність у розрізі країн (Country-by-Country Reporting, CbCR)

Запровадження CbCR є найбільш системно важливим кроком України у контексті підготовки до BEPS 2.0 [21]. Вона забезпечує податкові органи інформацією про:

– розподіл доходів, прибутків та податків між юрисдикціями;

– економічну присутність групи;

– структуру транснаціональних корпоративних груп.

Роль у BEPS 2.0: CbCR є інформаційною основою для:

– розрахунку ефективної податкової ставки (ETR);

– ідентифікації низькоподаткових юрисдикцій;

– потенційного застосування IIR та UTPR.

В межах імплементації стандартів BEPS Action 13 (Country-by-Country Reporting, CbCR) Україна розпочала застосовувати механізм звітності про діяльність міжнародних груп компаній згідно з вимогами Податкового кодексу та міжнародних угод. Перші CbC-звітності українських материнських компаній були подані за 2022 фінансовий рік, що стало фактичним стартом практичного застосування цієї норми у сфері трансфертного ціноутворення та податкової прозорості (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Статистичні показники впровадження Country-by-Country Reporting (CbCR) в Україні

Показник	Значення
Рік початку фактичного подання CbC-звітів в Україні	2022 фінансовий рік
Кількість українських материнських компаній, що подали CbC-звіти за 2023 рік	5 платників податків
Загальна кількість компаній, охоплених CbC-звітами українських груп	143 компанії
Основна юрисдикція діяльності компаній у складі звітів	Україна (переважна більшість)
Кількість іноземних юрисдикцій, від яких Україна отримала CbC-звіти в межах автоматичного обміну	21 юрисдикція
Нормативна база впровадження CbCR в Україні	Стаття 39 ПКУ (BEPS Action 13)
Функціональне призначення CbCR	Оцінка глобального розподілу доходів, прибутків і податкових зобов’язань МГК

Джерело: складено автором за даними [9]

Таким чином, наведені статистичні дані таблиці свідчать, що, попри відносно обмежену кількість українських материнських компаній, які підпадають під вимоги CbCR, Україна вже інтегрована до глобальної системи автоматичного обміну податковою інформацією. Отримання CbC-звітів від іноземних юрисдикцій суттєво розширює аналітичні можливості податкових органів та створює інформаційну основу для майбутнього застосування механізмів Pillar One і Pillar Two у межах BEPS 2.0. Водночас, нами визначено та систематизованоосновні прогалини та суперечності ПКУ щодо Pillar One та Pillar Two, з їхніми наслідками (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Основні прогалини ПКУ щодо Pillar One та Pillar Two

Напрям	Прогалина / Суперечність	Наслідки / Ризики
Pillar One	Відсутність концепції оподаткування без фізичної присутності (ПКУ базується на постійному представленні)	Україна не може претендувати на частину надлишкового прибутку великих ТНК без фізичної присутності
	Відсутність формульного розподілу прибутку	– Немає правових підстав для участі в глобальному механізмі Amount A – Ризик фіскальної маргіналізації країни
Pillar Two	Відсутність механізму розрахунку ефективної ставки оподаткування (ETR)	– Відсутність поняття «top-up tax» – Неможливість донарахувати податок до мінімального рівня 15%
	Неімплементованість IIR та UTPR	– Неможливість стягнення «недоплаченого» податку з іноземних прибутків українських груп – Неможливість протидії використанню низькоподаткових юрисдикцій
	Колізія між GloBE Rules та національними податковими пільгами	– Механізм top-up tax нейтралізує національні пільги – Стає сумнівною ефективність податкового стимулювання

Джерело: складено автором за даними [1,6]

Отже, за даними таблиці 2.1 можна зробити такі висновки щодо основних прогалин та суперечностей ПКУ щодо Pillar One слід віднести:

1. Відсутність концепції оподаткування без фізичної присутності

Податковий кодекс України базується на традиційному підході до визначення податкової юрисдикції через поняття постійного представництва [21]. Податкове законодавстов Укрїани не містить механізмів, аналогічних Amount A, які дозволяли б Україні претендувати на частину надлишкового

прибутку великих ТНК, що отримують значні доходи від українського ринку без створення постійного представництва [25].

2. Відсутність формульного розподілу прибутку

Українське законодавство повністю спирається на принцип «витягнутої руки». Натомість Pillar One впроваджує елементи формульного розподілу прибутку, що є концептуально новим підходом для ПКУ.

Основнимим прогалинамии та суперечностми ПКУ щодо Pillar Two є:

1. Відсутність механізму розрахунку ефективної ставки оподаткування (ETR)

ПКУ не передбачає розрахунку ефективної податкової ставки на рівні юрисдикції, що є центральним елементом GloBE Rules [23]. Основні неділоки: відсутність поняття «top-up tax»; відсутність процедур донарахування податку до мінімального рівня 15%.

2. Неімплементованість IIR та UTPR

Чинне податкове законодавство України не містить норм, які можна було б ідентифікувати як аналоги Income Inclusion Rule або Undertaxed Payments Rule [22]. Тому, виникають проблеми що справляння ДПС України недоплачених» податків з іноземних прибутків українських груп та протидії використанню низькоподаткових юрисдикцій іноземними МНГ.

3. Колізія між GloBE Rules та національними податковими пільгами

Українська податкова система містить значну кількість галузевих та інвестиційних пільг, які можуть знижувати ефективну ставку оподаткування нижче 15% [26, 28]. Тому виникає ризик щодо потенційний конфлікту:

– у разі впровадження Pillar Two такі пільги фактично нейтралізуватимуться через механізм top-up tax;

– це ставить під сумнів ефективність національної політики податкового стимулювання.

Отже, Україна перебуває на проміжному етапі готовності до BEPS 2.0. Імплементація ключових інструментів BEPS 1.0 створила необхідну інституційну основу, насамперед у частині прозорості та антиерозійних

заходів. Однак концептуальні новації Pillar One та Pillar Two потребують глибокого перегляду фундаментальних засад ПКУ [6].

Подальша адаптація вимагатиме: відмови від виключно фізичного критерію податкової присутності; запровадження механізмів формульного розподілу прибутку; створення правової бази для глобального мінімального оподаткування.

Без таких змін Україна ризикує залишитися пасивним учасником нової міжнародної податкової архітектури, не реалізувавши свій фіскальний потенціал як значної ринкової юрисдикції [13, 29].

2.2. Фіскальні наслідки впровадження BEPS 2.0 для України

Імплементація двокомпонентного рішення BEPS 2.0 матиме безпосередній вплив на податкову систему України через зміну розподілу податкових надходжень та забезпечення мінімального ефективного оподаткування ТНК.

За моделями ОЕСР та аналітичними оцінками для країн, що розвиваються, запровадження Pillar Two забезпечує:

– зростання надходжень від корпоративного податку на 5–7 % від базового рівня CIT для великих міжнародних груп [24].

– формування додаткової податкової бази у вигляді коригування податкових зобов’язань за принципом Income Inclusion Rule (IIR) та Under Taxed Payments Rule (UTPR).

Для України це може означати додаткові надходження від транснаціональних груп, які раніше оптимізували ефективні ставки податку через юрисдикції з низьким оподаткуванням. За оцінкою Міністерства фінансів України, впровадження глобального мінімального податку потенційно може збільшити надходження до державного бюджету на 2–3 млрд грн щорічно, залежно від структури транснаціональних прибутків та розподілу прав оподаткування [10].

Pillar One передбачає перерозподіл надлишкового прибутку найбільших ТНК на користь країн ринку, що в Україні реалізується через визначення Amount A та Amount B. Основні фіскальні ефекти включають:

1. Збільшення податкових надходжень від великих цифрових та споживчих корпорацій, які реалізують значні продажі на внутрішньому ринку, але раніше не сплачували податок у повному обсязі.

2. Підвищення справедливості податкового навантаження, оскільки частина прибутку компаній з високою рентабельністю буде перерозподілена на користь країни ринку [25].

3. Адміністративне навантаження на ДПС, яке полягає у контролі відповідності декларацій, визначенні надлишкового прибутку та взаємодії з податковими органами інших юрисдикцій.

Аналітичні моделі OECP свідчать, що для країн з відкритою економікою та значною присутністю цифрових компаній перерозподіл Amount A може збільшити податкові надходження до бюджету на 0,5–1 % від ВВП, що для України відповідає приблизно 30–60 млрд грн [25].

За прогнозами аналітиків OECP, країни, що застосовують GloBE Rules, можуть очікувати додаткових надходжень на рівні 0,3–0,7 % ВВП, що для України становить приблизно 18–42 млрд грн щорічно, залежно від масштабів присутності великих ТНК [26].

Щодо оцінки потенційних додаткових надходжень для України, то вона є складною і залежить від кількох факторів:

1. Наявність ТНК-резидентів: Кількість великих українських груп, чий консолідований дохід перевищує 750 млн євро, і які мають низькооподатковувані дочірні компанії за кордоном.

2. Застосування QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax): Якщо Україна запровадить власний внутрішній мінімальний податок (QDMTT) за правилами GloBE, вона зможе стягувати додатковий податок з низькооподаткованого прибутку іноземних ТНК, отриманого в Україні, ще до

того, як це зробить материнська юрисдикція. Це є базовим інструментом для захисту національної податкової бази [23].

3. Структура прибутку: Рівень оподаткування іноземного прибутку українських ТНК та внутрішнього прибутку іноземних ТНК (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Оцінка фіскальних наслідків різних сценаріїв імплементації правил GloBE в Україні

Сценарій	**Механізм**	**Потенційний ефект для України**
Сценарій 1 (Захисний)	Введення QDMTT	Україна отримує право стягувати Top-up Tax з іноземних ТНК, які працюють в Україні, запобігаючи витоку податків до їхніх материнських юрисдикцій (наприклад, ЄС, де GloBE вже діє).
Сценарій 2 (Агресивний)	Застосування IIR	Україна отримує Top-up Tax із низькооподаткованих закордонних дочірніх компаній українських ТНК (з доходом > €750 млн).
Сценарій 3 (Пасивний)	Україна не імплементує GloBE	Інші країни (де розміщені материнські компанії ТНК, що працюють в Україні) стягуватимуть Top-up Tax (через UTPR), забираючи потенційні податкові надходження України.

Джерело: складено автором за даними [28]

Навіть за консервативними оцінками, впровадження QDMTT, за яким країна зберігає право на додаткове оподаткування прибутку на своїй території, є економічно обґрунтованим і може принести десятки мільйонів євро додаткових надходжень, особливо від великих транснаціональних груп, які історично користувалися податковими пільгами в Україні [10].

Вплив GloBE Rules буде нерівномірним і найбільше торкнеться тих секторів, які історично використовували спеціальні податкові режими або пільги, що призводили до ЕСО нижче 15%.

У контексті імплементації BEPS 2.0 особливої уваги потребує оцінка впливу правил Pillar Two на спеціальні податкові режими, що застосовуються в ІТ-секторі України. Насамперед ідеться про режим «Дія Сіті» та модель використання фізичних осіб–підприємців (ФОП), які суттєво знижують ефективне податкове навантаження. Аналіз їх сумісності з правилами глобального мінімального оподаткування дозволяє оцінити потенційні ризики втрати конкурентних переваг та фіскального суверенітету держави. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Оцінка впливу правил Pillar Two (GloBE) на спеціальні податкові режими ІТ-сектору України

Податковий режим	**ЕСО (до GloBE)**	**Фіскальний ризик (Top-up Tax)**	**Інвестиційний вплив**	**Регуляторні та правові ризики**	**Загальна оцінка сумісності з Pillar Two**
Резиденти «Дія Сіті» (ПнВК 9%)	≈ 9 % [4]	*Високий.* Для ТНК з доходом > €750 млн різниця між 15 % та 9 % (6 %) підлягає стягненню через IIR або UTPR; у разі запровадження QDMTT — стягується в Україні	*Негативний для великих ТНК.* Зменшення податкової привабливості режиму для міжнародних груп	*Середній.* Потреба адаптації режиму «Дія Сіті» до GloBE Rules, ризик втрати конкурентної нейтральності	*Обмежена.* Сумісний лише за умови QDMTT або трансформації стимулів
ФОП (єдиний податок 5 %)	Не застосовується (поза GloBE) [5]	*Відсутній.* ФОП не є об’єктом Pillar Two	*Нейтральний/ опосередкований* Прямого впливу немає	*Підвищений.* Ризик перекваліфікації відносин у межах боротьби з BEPS	*Формально сумісний***,** але зростають комплаєнс-ризики

Джерело: складено автором за даними [31]

Дані таблиці свідчать, що правила Pillar Two створюють асиметричний вплив на спеціальні податкові режими ІТ-сектору України. Найбільш уразливим є режим «Дія Сіті» для великих транснаціональних груп, оскільки його ключова конкурентна перевага у вигляді зниженої ефективної ставки фактично нівелюється механізмами глобального мінімального оподаткування. Водночас модель використання ФОП формально не підпадає під дію GloBE Rules, однак у середньостроковій перспективі може зазнати посиленого регуляторного тиску в межах загальної політики протидії агресивному податковому плануванню.

Таблиця 2.6

Вплив правил GloBE та Pillar Two на аграрний сектор, експортерів та інвестиційні стимули в Україні

Сектор / категорія	**Особливості податкових пільг**	**Потенційний вплив BEPS 2.0 (GloBE, Pillar Two)**	**Механізми адаптації / компенсації**
Аграрний сектор	Податкові пільги на землю, звільнення від ПДВ для певних операцій, субсидії	ЕСО може бути нижче 15% через пільги; без адаптації підпадає під Top-up Tax	Використання Substance-Based Income Exclusion (SBIE), що виключає прибуток, пов'язаний з реальними активами та зарплатою в Україні, з бази Top-up Tax
Експортери	Пільги для експортно-орієнтованих ТНК, низькоподаткові структури, офшори	Підвищене оподаткування за кордоном (IIR) або в Україні (QDMTT); можливі додаткові податкові зобов'язання	Реструктуризація ланцюжків постачання, репатріація прибутку, оптимізація податкової структури відповідно до GloBE Rules
Інвестиції / Індустріальні парки	Податкові стимули зі ставкою CIT < 15%	Стимули стають неефективними для міжнародних інвесторів, підпадають під GloBE	Перегляд інвестиційних стимулів: перехід до інвестиційних податкових кредитів, грантів, підтримки інфраструктури, сумісної з правилами GloBE

Джерело: складено автором за даними [9], [12], [24]

Попри потенційні фіскальні вигоди, імплементація BEPS 2.0 для України пов’язана з низкою системних викликів:

– необхідність розробки детальних процедур адміністрування Pillar One та Pillar Two;

– підвищене навантаження на аналітичні та ІТ-структури ДПС, які повинні обробляти великі масиви даних;

– потреба у міжнародному координаційному механізмі для розрахунку і узгодження надлишкового прибутку та коригування ефективних ставок податку [9].

Водночас успішна інтеграція стандартів BEPS 2.0 створює можливості для збільшення прозорості податкової системи, мінімізації податкової ерозії та підвищення прогнозованості бюджетних надходжень.

Отже, імплементація Pillar One та Pillar Two призведе до збільшення податкових надходжень від великих транснаціональних груп, насамперед цифрових та споживчих компаній. Pillar One забезпечить перерозподіл надлишкового прибутку на користь юрисдикцій ринку, а Pillar Two – мінімальну ефективну ставку CIT 15 %, що знизить стимули до використання низькоподаткових юрисдикцій. Для реалізації цих ефектів необхідне підвищення адміністративної та інституційної спроможності податкових органів, включно з міжнародною координацією та розвитком ІТ-інфраструктури.

2.3. Інституційна спроможність та організаційні виклики імплементації BEPS 2.0 в Україні в умовах євроінтеграції

Імплементація стандартів BEPS 2.0 має комплексний характер і передбачає не лише формальне внесення змін до податкового законодавства, але й наявність інституційної спроможності держави забезпечити їх ефективне адміністрування. У цьому контексті вагомого значення набувають участь країни в міжнародних податкових ініціативах, рівень розвитку

адміністративної та інформаційної інфраструктури податкових органів, а також координаційна роль центральних органів виконавчої влади у сфері фінансової політики. Україна протягом останніх років здійснила суттєві кроки у цьому напрямі в межах BEPS 1.0, що створює інституційну основу для подальшої адаптації до стандартів Pillar One та Pillar Two [4].

Україна є повноправним учасником OECP /G20 Inclusive Framework on BEPS з 2017 року, взявши на себе зобов'язання щодо імплементації мінімальних стандартів Плану дій BEPS, зокрема у сферах протидії шкідливим податковим практикам, запобігання зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування, підвищення прозорості та удосконалення процедур вирішення податкових спорів [21].

Станом на 2023 рік Inclusive Framework об'єднує понад 135 юрисдикцій, які спільно беруть участь у розробці та впровадженні глобальної податкової реформи, включно з двокомпонентним рішенням BEPS 2.0 [24]. Участь України в цьому форматі забезпечує доступ до механізмів peer review, технічної допомоги та обміну кращими практиками, що є критично важливим для держав з перехідною економікою.

Аналітично важливо зазначити, що Україна приєдналася до Політичної декларації щодо Pillar One та Pillar Two у 2021 році, тим самим задекларувавши підтримку глобального мінімального податку та реформи розподілу прав оподаткування [26]. Хоча безпосередня імплементація Pillar One та Pillar Two ще не здійснена, участь у процесі формування правил свідчить про інституційну інтегрованість України в глобальну податкову архітектуру.

Ключовою передумовою імплементації BEPS 2.0 є наявність адміністративних і інформаційних ресурсів, здатних забезпечити обробку великих масивів даних щодо діяльності транснаціональних груп компаній.

По-перше, Державна податкова служба України вже адмініструє складні інструменти податкового контролю, запроваджені в межах BEPS 1.0, зокрема правила контрольованих іноземних компаній, трансфертне ціноутворення та

звітність у розрізі країн (CbCR). Станом на 2024 рік Україна отримує CbC-звіти в межах автоматичного обміну інформацією з понад 20 іноземних юрисдикцій, що суттєво розширює інформаційну базу для аналізу глобального розподілу доходів і прибутків міжнародних груп [9].

По-друге, впровадження CbCR створило методологічну та технічну основу для майбутньої реалізації Pillar Two, оскільки обидва механізми базуються на юрисдикційному підході до аналізу доходів, прибутків і податкових зобов'язань. За оцінками ОЕСР, саме країни, які вже мають досвід роботи з CbCR, демонструють вищий рівень готовності до застосування GloBE Rules [23].

По-третє, в Україні сформовано аналітичну інфраструктуру у сфері міжнародного оподаткування через спеціалізовані підрозділи ДПС, співпрацю з Міністерством фінансів, а також участь у міжнародних проєктах технічної допомоги (ОЕСР, Світовий банк, ЄС). Це дозволяє поступово переходити від формального контролю до ризик-орієнтованого аналізу, що є необхідним для застосування складних механізмів IIR та UTPR.

Центральну роль у формуванні державної політики щодо BEPS 2.0 відіграє Міністерство фінансів України, яке здійснює координацію міжнародних зобов'язань, бере участь у роботі Inclusive Framework та відповідає за підготовку концептуальних змін до податкового законодавства. Саме Мінфін виступає ключовим інституційним посередником між рекомендаціями ОЕСР та національною правовою системою [10].

Державна податкова служба України, у свою чергу, є основним органом практичної реалізації стандартів BEPS. Статистичні дані свідчать, що лише у сфері правил КІК у 2022–2024 роках було подано понад 58 тис. звітів, а сума визначених податкових зобов'язань перевищила 4,9 млрд грн, що демонструє здатність податкових органів адмініструвати складні міжнародні інструменти [8]. Аналогічна логіка застосовуватиметься і до Pillar Two, де роль ДПС полягатиме у зборі інформації, розрахунку ефективних ставок та координації з іншими юрисдикціями.

Узагальнюючи, можна стверджувати, що інституційна готовність України до імплементації BEPS 2.0 є частковою, але системно сформованою. Наявність міжнародних зобов'язань, функціонуючих механізмів обміну інформацією та практики адміністрування складних податкових інструментів дозволяє розглядати подальшу імплементацію Pillar One та Pillar Two як еволюційний процес, а не як радикальний розрив з існуючою моделлю податкового регулювання.

Імплементація Плану BEPS 2.0, особливо його Компоненту II (Pillar Two), є одним із найскладніших завдань для української податкової системи з огляду на її інтеграцію до ЄС та складність самих правил GloBE. Правила GloBE, розроблені OECP, є безпрецедентно складними. Вони вводять нові податкові концепції, механізми розрахунку та термінологію, що створює значні юридичні виклики при їх впровадженні в Україні.

Правила Pillar Two вимагають розрахунку ефективної ставки оподаткування (ECO) на рівні кожної юрисдикції, використовуючи спеціально визначений «прибуток GloBE» та «покриті податки», які часто відрізняються від національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового прибутку [22].

Окрім того, ПКУ використовує національні стандарти бухгалтерського обліку, тоді як GloBE вимагає використання Міжнародних стандартів фінансової звітності або загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) для визначення GloBE-прибутку. Необхідно чітко прописати правила переходу та коригування.

Слід зазначити, як країна-кандидат, Україна прагне узгодити своє законодавство з Директивою ЄС щодо Pillar Two (2022/2523) [15]. Ця Директива має бути імплементована без суттєвих відхилень. Це накладає жорсткі часові рамки та обмежує гнучкість України у виборі механізмів імплементації, оскільки будь-які національні адаптації повинні відповідати вимогам ЄС (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Вимоги GloBE Rules та виклики їх імплементації в податкове законодавство України

Проблемна Сфера	Вимога GloBE Rules	Виклик для України
База розрахунку	Розрахунок прибутку за стандартами МСФЗ/GAAP	Необхідність встановлення складних правил трансформації даних національного обліку в GloBE-прибуток.
Пріоритетність	Застосування IIR (Income Inclusion Rule)	Необхідність прописати пріоритетність застосування цих нових правил над існуючими положеннями ПКУ, зокрема щодо Податку на виведений капітал (ПнВК) чи спеціальних режимів.
Санкції та процедури	Специфічні процедури звітування (GloBE Information Return)	Створення нового розділу в ПКУ, що регулює адміністрування та відповідальність за невиконання вимог GloBE.

Джерело: складено автором за даними [15]

Складність GloBE Rules може призвести до значної податкової невизначеності для ТНК. Нечітке або помилкове перенесення міжнародних норм у національне законодавство створить ризик подвійного оподаткування або, навпаки, необґрунтованих податкових спорів між ДПС та платниками податків [15].

Потреба в зміцненні адміністративної спроможності податкових органів України

Навіть ідеально прописаний закон буде неефективним, якщо податкові органи не матимуть можливості його адмініструвати. Pillar Two вимагає від ДПС інструментів, знань та технологій, яких наразі може бракувати.

1. Людські ресурси та експертиза

Адміністрування GloBE потребує висококваліфікованих фахівців, здатних:

– Аналізувати складні структури ТНК: Визначати кінцевого власника, консолідовану групу та розподіл прибутку між юрисдикціями.

– Розуміти МСФЗ/GAAP: Проводити податкові перевірки на основі міжнародних стандартів фінансової звітності.

– Перевіряти GloBE-звіти: Аналізувати GloBE Information Returns, які містять величезні обсяги фінансових даних.

Необхідна масштабна програма навчання персоналу ДПС із залученням міжнародних експертів (ОЕСР, ЄС), а також підвищення заробітної плати для залучення та утримання податкових фахівців [17].

2. Технологічна готовність та обмін Інформацією

GloBE Information Return — це комплексний стандартизований звіт. Ефективне адміністрування вимагає:

– Створення ІТ-інфраструктури: Розробка або адаптація внутрішніх ІТ-систем ДПС для прийому, обробки та аналізу великих масивів даних, що містяться у GloBE-звітах.

– Автоматичний Обмін Інформацією: Потреба в повноцінній участі в міжнародних механізмах автоматичного обміну інформацією (наприклад, Country-by-Country Reporting, що є попередником GloBE), оскільки для розрахунку Top-up Tax потрібні дані про діяльність ТНК в інших країнах.

3. Ефективна координація

Успішна імплементація вимагає тісної координації між Міністерством фінансів (розробка політики), ДПС (адміністрування) та, що важливо, Національним банком та Держстатом (збір та обробка даних).

Отже, імплементація BEPS 2.0 в Україні є необхідною умовою євроінтеграції та захисту національної податкової бази. Головні виклики лежать у площині правової адаптації (узгодження національних правил обліку зі стандартами GloBE та Директивою ЄС) та організаційної модернізації (забезпечення ДПС кваліфікованими кадрами та сучасною IT-інфраструктурою). Без усунення цих викликів ризик низької ефективності правил і зростання податкових спорів є надзвичайно високим.

РОЗДІЛ 3.
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ BEPS 2.0 В УКРАЇНІ

3.1. Стратегічні варіанти імплементації Pillar Two для України

Вибір стратегії імплементації Компоненту II (Pillar Two) є критичним політичним рішенням для України. Воно має балансувати між фіскальною вигодою (збільшенням податкових надходжень), збереженням конкурентоспроможності (особливо в IT-секторі) та дотриманням євроінтеграційних зобов'язань. Ключові механізми GloBE Rules — IIR), UTPR та QDMTT - формують основу для моделювання стратегічних сценаріїв.

Зважаючи на нагальну необхідність захисту податкової бази та прагнення до європейських норм, для України доцільно розглянути три основні стратегічні сценарії (табл. 3.1):

1. Сценарій «Повної імплементації» (QDMTT, IIR та UTPR)
2. Сценарій «Захисної імплементації» (QDMTT)
3. Сценарій «Відкладеної імплементації» (Невтручання).

Таблиця 3.1

Стратегічні сценарії імплементації Компоненту II (Pillar Two) в Україні

Стратегічний сценарій	Ключові механізми	Характеристика сценарію	Потенційні переваги	Основні ризики та обмеження
Сценарій «Повної імплементації»	QDMTT, IIR, UTPR	Повне впровадження всіх механізмів GloBE Rules відповідно до стандартів OECD та ЄС	Максимальний захист податкової бази; зростання податкових надходжень; повна відповідність євроінтеграційним зобов'язанням	Ризик зниження інвестиційної привабливості; зростання податкового навантаження, зокрема для IT-сектору; висока складність адміністрування
Сценарій «Захисної імплементації»	QDMTT	Впровадження лише кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку	Збереження податкових надходжень в Україні; обмеження втрат бюджету через оподаткування в інших юрисдикціях; помірний вплив на бізнес	Часткова невідповідність повним стандартам Pillar Two; обмежений ефект для транснаціональних груп
Сценарій «Відкладеної імплементації» (невтручання)	Відсутні	Відмова від негайного впровадження механізмів Pillar Two	Тимчасове збереження податкової конкурентоспроможності; мінімізація адміністративного навантаження	Втрата податкових надходжень на користь інших країн; ризик невиконання євроінтеграційних зобов'язань; ослаблення податкового суверенітету

Джерело: складено автором за даними [25]

Таким чином, вибір сценарію імплементації Pillar Two для України має базуватися на балансі між фіскальними інтересами держави, підтримкою конкурентоспроможності національної економіки та виконанням міжнародних і євроінтеграційних зобов'язань.

З метою оцінки можливих шляхів адаптації податкової системи України до вимог BEPS 2.0 доцільно розглянути альтернативні сценарії імплементації

правил Pillar Two, які різняться за рівнем фіскальної ефективності, складністю впровадження та відповідністю євроінтеграційним зобов'язанням держави. Порівняльний аналіз сценаріїв «повної імплементації», «захисної імплементації» та «відкладеної імплементації» дозволяє обґрунтувати оптимальну стратегію дій для України з урахуванням як короткострокових бюджетних інтересів, так і довгострокових інституційних та репутаційних факторів. Результати такого порівняння узагальнено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика сценаріїв імплементації правил BEPS 2.0 (Pillar Two) в Україні

Критерій	**Сценарій 1 (Повний)**	**Сценарій 2 (Захисний, QDMTT)**	**Сценарій 3 (Відкладений)**
Фіскальна Вигода	Максимальна	Оптимальна (захист бази)	Негативна (втрата податків іншим країнам)
Складність Впровадження	Висока	Середня	Низька (але високі втрати)
Відповідність ЄС	Повна	Достатня (як перший крок)	Недотримання зобов'язань
Рекомендований	Довгострокова мета	Критично необхідний перший крок	Неприйнятний

Джерело: складено автором за даними [23]

На наше перконання, сценарій 2 (Імплементація QDMTT) є найбільш стратегічно виправданим як перший, невідкладний крок. Він захищає національну податкову базу та готує ґрунт для можливої повної імплементації IIR та UTPR у довгостроковій перспективі.

Для забезпечення ефективного адміністрування GloBE Rules (зокрема QDMTT) необхідна розробка окремого, комплексного розділу в Податковому кодексі України (ПКУ), який має охоплювати такі ключові аспекти:

1. Нормативне визначення та адаптація

Впровадження термінології GloBE: Чітке визначення термінів «Ефективна ставка оподаткування», «GloBE-прибуток», «Покриті податки», «ТНК-група» та «Кінцева материнська компанія» з прямим посиланням на Модельні правила ОЕСР [23].

Правила розрахунку QDMTT: Встановити механізм розрахунку та стягнення внутрішнього додаткового податку, який повинен бути повністю синхронізований із правилами GloBE, щоб його визнавали інші юрисдикції як кваліфікований (QDMTT).

2. Адміністративні та звітні вимоги

Обов'язок Подання GloBE Information Return (GIR): Запровадити обов'язок для великих українських та іноземних ТНК, що працюють в Україні, подавати стандартизований звіт GIR [17].

Інтеграція звітів: Створення механізмів для використання інформації з GloBE-звіту для цілей національного оподаткування, а також забезпечення обміну цією інформацією з іншими юрисдикціями в рамках міжнародних угод [3].

Регулювання «Дія Сіті»: Законодавче вирішення проблеми низької ЕСО (9%) резидентів «Дія Сіті». Можливе рішення: виключення цих компаній з групи ТНК через підвищення порогу або використання інвестиційних податкових кредитів (замість прямого зниження ставки), які можуть бути сумісними з GloBE Rules.

3. Вирішення конфліктів та перехідні положення ПКУ

Правила переходу: Чітке визначення того, як нові правила застосовуватимуться до наявних податкових структур та угод, що містять низькі ставки.Пріоритетність: Встановлення пріоритету застосування правил GloBE (наприклад, QDMTT) над іншими положеннями ПКУ для забезпечення їхньої ефективності.

Таким чином, стратегія України має бути сфокусована на швидкій імплементації QDMTT для захисту національної бази та подальшій підготовці правової та адміністративної бази для повної участі в глобальній податковій реформі.

3.2. Прогнозування впливу Pillar One на бюджет Україн

Оцінка потенційних змін у податкових надходженнях від великих цифрових компаній після введення Amount A.

Згідно з офіційними оцінками OECP, фіскальний ефект від впровадження Amount A є значним:

– Глобальний обсяг перерозподілу: Загальна сума прибутку, що підлягає перерозподілу між юрисдикціями в рамках Amount A, оцінюється в межах 125 – 250 млрд євро щорічно [22].

– Розмір надприбутку: Amount A застосовується до 25% того прибутку, який перевищує 10% від доходу (тобто до надприбутків).

Прогнозований Вплив на Україну

Хоча OECP не публікувала точних, деталізованих даних щодо надходжень для кожної країни індивідуально, загальні моделі та аналіз консалтингових компаній дозволяють зробити такі висновки:

1. Позитивний чистий ефект: Україна, будучи країною ринку та споживання, увійде до групи юрисдикцій, які чисто виграють від імплементації Amount A. Це означає, що збільшення надходжень від іноземних ТНК, які працюють в Україні, перевищить будь-яке потенційне зменшення надходжень від українських ТНК (яких, за критеріями Amount A, вкрай мало) [22].

2. Прогноз надходжень: За оцінками фінансових аналітиків, для невеликих та середніх країн ринку приріст податкових надходжень від Amount A може становити від 0.5% до 2% від загальних надходжень від податку на прибуток корпорацій (ПнП) [18]. Зважаючи на те, що надходження ПнП в Україні до повномасштабного вторгнення становили десятки мільярдів гривень, це може потенційно додати сотні мільйонів гривень до державного бюджету, переважно за рахунок оподаткування прибутків великих цифрових гігантів, які раніше сплачували мінімальні податки (табл. 3.3).

Хоча точні цифри для України будуть відомі лише після ратифікації Багатосторонньої конвенції (MLC) та її першого року дії, на основі глобальних фіскальних моделей OECP, Україна має всі підстави очікувати позитивний чистий фіскальний ефект від імплементації Amount A. Цей приріст буде критично важливим для збільшення державних доходів у післявоєнний період.

Таблиця 3.3

Фіскальна позиція України в межах Pillar One (Amount A) глобальної податкової реформи BEPS 2.0

Показник	Статус України	Фіскальний результат	Примітки
Кількість ТНК-донорів	Мала (близько 100–200 ТНК у світі)	Незначні втрати	Україна має дуже мало ТНК, які відповідають критеріям Amount A (€20 млрд доходу), тому втрати її податкової бази мінімальні.
Кількість ТНК-платників	Велика	Значний приріст	Україна є країною ринку для більшості глобальних цифрових і споживчих ТНК.
Заміна DST	Скасування «податку на Google»	Компенсація	Надходження від Amount A замінять певний дохід, який генерувався через національний Податок на цифрові послуги (DST), але, ймовірно, перевищать його

Джерело: складено автором за даними [33]

Рекомендації щодо переговорної позиції України у багатосторонніх угодах ОЕСР.

Успіх України в отриманні частки Amount A залежить від її активної та чіткої позиції в міжнародному співробітництві.

1. Активна участь у Багатосторонній Конвенції (MLC)

– «Ратифікація MLC: Першочерговим завданням є прискорення внутрішніх процедур, необхідних для підписання та ратифікації Багатосторонньої конвенції, що впроваджує Amount A. Це забезпечить Україні статус повноправної країни ринку, що має право на перерозподілену податкову базу.

– Взаємодія з ОЕСР: Підтримка постійного діалогу з Секретаріатом ОЕСР та Інклюзивної рамки щодо BEPS для забезпечення того, щоб особливості українського ринку (наприклад, визначення «кінцевого

споживача» у цифровому просторі) були належним чином враховані при імплементації» [33].

2. Законодавча підготовка

– Скасування податку на цифрові послуги (Digital Services Tax — DST): Правила Pillar One вимагають від країн, що приєднуються до MLC, скасувати або не запроваджувати односторонні податки на цифрові послуги (DST). Україна має бути готова скасувати свій власний «податок на Google» (DST) по відношенню до ТНК, на які поширюється Pillar One, оскільки Amount A замінює такі односторонні заходи. Це має бути чітко артикульовано в перехідних положеннях ПКУ.

– Адаптація правил трансфертного ціноутворення (Amount B): Pillar One також передбачає спрощення та стандартизацію підходу до оподаткування базових маркетингових та дистрибуційних функцій (Amount B). Україна має інтегрувати цей спрощений підхід до ПКУ, що зменшить адміністративне навантаження на ДПС та бізнес у сфері трансфертного ціноутворення.

Таким чином, впровадження Pillar One є переважно фіскально вигідним для України, оскільки збільшує її права оподаткування прибутку іноземних ТНК, згенерованого на її ринку. Успіх цієї ініціативи вимагає активних дипломатичних зусиль (ратифікація MLC) та узгодження національного законодавства (скасування DST для компаній Amount A та імплементація Amount B). Таким чином, Pillar One зміцнює фіскальний суверенітет України в оподаткуванні цифрової економіки.

3.3. Використання BEPS 2.0 як інструменту підвищення інвестиційної привабливості та податкової прозорості

Глобальна податкова реформа BEPS 2.0 є не лише фіскальним інструментом, а й політичним. Участь України в цій ініціативі, особливо в умовах євроінтеграції та післявоєнної відбудови, стає потужним чинником, що впливає на її міжнародний імідж, інвестиційну привабливість та формування довгострокової податкової політики.

У сучасному світі, де інвестори керуються не лише низькими податковими ставками, а й прогнозованістю та стабільністю правового поля, участь у BEPS 2.0 є прямим сигналом про надійність юрисдикції.

1. Зниження податкових ризиків для ТНК

Міжнародні транснаціональні корпорації (ТНК) прагнуть уникнути ситуацій, коли їхній прибуток оподатковується двічі або, навпаки, коли вони потрапляють під несподівані податкові перевірки через використання агресивних схем.

– Прогнозованість правил: Імплементація GloBE Rules (Pillar Two) створює міжнародно визнаний «правило мінімальної ставки». Для інвестора, який знає, що його прибуток буде оподаткований мінімум на 15% десь у світі, важливо, що ця ставка буде забезпечена в прозорий спосіб. Україна, імплементуючи QDMTT, забирає це право на оподаткування собі, усуваючи ризик непередбачуваного оподаткування в країні материнської компанії [22].

– Спрощення трансфертного ціноутворення (Amount B): Імплементація спрощеного підходу до оподаткування рутинних маркетингових функцій (Amount B, Pillar One) зменшить кількість податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення, що є одним із найбільших джерел невизначеності для іноземного бізнесу в Україні [25].

2. Демонстрація фіскальної прозорості та прихильності до стандартів ЄС

– Боротьба з «податковими гаванями»: Участь у BEPS 2.0 демонструє готовність України боротися з розмиванням податкової бази та переміщенням

прибутків, що є позитивним фактором для інституційних інвесторів, які дотримуються принципів ESG (Environmental, Social, and Governance).

– Інтеграція в «Білий список»: Активна участь у BEPS є однією з вимог для виключення України з будь-яких міжнародних «сірих» чи «чорних» списків юрисдикцій, що не співпрацюють у податковій сфері. Це критично важливо для євроінтеграційних процесів, оскільки членство в ЄС вимагає повної відповідності податковим стандартам [14].

Таблиця 3.4

Вплив ключових інструментів BEPS 2.0 на інвестиційну привабливість України

Фактор BEPS 2.0	**Вплив на інвестиційну привабливість**
QDMTT (Pillar Two)	Стабільність оподаткування. Гарантує, що податок сплачується в Україні, а не в іншій юрисдикції, що підвищує прогнозованість.
Amount A (Pillar One)	Рівні правила гри. Забезпечує, що місцевий бізнес не конкурує з глобальними гігантами, які уникають податків, створюючи справедливіші умови.
Міжнародний Обмін	Зниження ризиків. Демонструє відповідність міжнародним стандартам прозорості (CRS, CbCR), що є вимогою для великих міжнародних фондів.

Джерело: складено автором за даними [31]

Виклики BEPS 2.0 змушують Україну переосмислити свої інструменти стимулювання інвестицій та податкової конкуренції.

1. Переорієнтація інвестиційних стимулів

– Відмова від низьких ставок. Довгострокова політика повинна визнати, що прямі податкові пільги у вигляді зниження ставки ПнП нижче 15% (наприклад, у спеціальних економічних зонах чи індустріальних парках) більше не є ефективними для ТНК, на яких поширюються правила GloBE.

– Перехід до сумісних стимулів: Державна політика має бути переорієнтована на інструменти, які є сумісними з GloBE Rules, зокрема:

– Інвестиційні податкові кредити (Qualified Refundable Tax Credits - QRTC): Грошові виплати або кредити, які не знижують ефективну ставку оподаткування, але стимулюють капітальні вкладення [19].

– Неподаткові стимули: Адміністративне спрощення, державні гарантії, інфраструктурна підтримка та кваліфікована робоча сила.

2. Інтеграція міжнародних стандартів у ПКУ

– Принцип "GloBE First": Довгострокова політика має передбачати, що норми міжнародного податкового права (BEPS 1.0 та 2.0) інтегруються до ПКУ як пріоритетні для великих ТНК. Це вимагає регулярного оновлення законодавства відповідно до нових директив ОЕСР та ЄС.

– Зміцнення Податкової Дипломатії: Формування сильної та професійної команди для представництва інтересів України в ОЕСР та ЄС. Необхідно лобіювати такі рішення, як вигідне трактування правил для українських індустрій (наприклад, IT-сектор) та швидке підписання та імплементація MLC

Таким чином, участь України в BEPS 2.0 перетворює податкову реформу на потужний інструмент геополітичного та економічного вибору. Вона не просто збільшує бюджетні надходження, але й встановлює Україну як прогнозовану, надійну та прозору юрисдикцію, що відповідає європейським стандартам. Це є необхідною умовою для залучення довгострокових інвестицій, критично важливих для відновлення та сталого економічного розвитку країни.

ВИСНОВКИ

1.Еволюція міжнародного податкового регулювання показала, що глобальна економіка потребує постійного оновлення правил оподаткування. Зростання транснаціональних корпорацій, цифровізація бізнесу та переміщення прибутків у юрисдикції з низьким оподаткуванням спричинили необхідність створення нових механізмів контролю. BEPS 1.0 заклав основу для боротьби з агресивним податковим плануванням, але не враховував сучасні цифрові моделі, що використовують нематеріальні активи.

2.Суть та структура BEPS 2.0 полягає у запровадженні комплексної системи:

Pillar One забезпечує перерозподіл надлишкового прибутку великих корпорацій у країни, де вони отримують дохід, навіть без фізичної присутності, через механізми Amount A та Amount B. Це сприяє більш справедливому розподілу податкових надходжень та зменшує конфлікти між країнами щодо права оподаткування.

Pillar Two встановлює глобальний мінімальний податок на прибуток (15 %) через систему правил GloBE (IIR, UTPR та QDMTT), що зменшує стимули для переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції та запобігає гонці податкових пільг.

3.Стан адаптації України до стандартів BEPS 2.0 характеризується поступовим впровадженням базових елементів:

Україна прийняла правила контролю за КІК, автоматичний обмін інформацією через CbCR та обмеження відрахування відсотків, що створює фундамент для інтеграції з глобальними стандартами.

Водночас країна поки що не запровадила повноцінних механізмів Pillar One, таких як формульний розподіл прибутку та оподаткування без фізичної присутності, а також Pillar Two у формі IIR та UTPR, що є ключовими для повної реалізації концепції BEPS 2.0.

4.Чинне податкове законодавство України частково відповідає стандартам BEPS, однак не є повністю готовим до BEPS 2.0. Імплементація інструментів BEPS 1.0 (правила КІК, CbCR, обмеження відрахування відсотків) створила інституційну та інформаційну основу для податкової прозорості та протидії розмиванню податкової бази. Водночас Податковий кодекс України не містить ключових елементів Pillar One та Pillar Two, зокрема механізмів формульного розподілу прибутку, розрахунку ефективної ставки оподаткування та справляння top-up tax.

5.Фіскальний ефект від імплементації BEPS 2.0 для України є потенційно позитивним. За оцінками міжнародних організацій і національних органів влади, впровадження Pillar Two може забезпечити зростання надходжень від податку на прибуток корпорацій, а Pillar One — перерозподіл частини надлишкового прибутку великих цифрових і споживчих ТНК на користь України як країни ринку. Водночас реалізація цих ефектів можлива лише за умови активної участі України в багатосторонніх механізмах ОЕСР та належної правової адаптації.

6.Найбільш уразливими до впливу Pillar Two є спеціальні податкові режими, насамперед в ІТ-секторі. Режим «Дія Сіті» для великих транснаціональних груп втрачає свою податкову привабливість у зв’язку з нейтралізацією пільг через механізм глобального мінімального податку. Це вимагає перегляду підходів до інвестиційного стимулювання та переходу від знижених ставок до інструментів, сумісних з GloBE Rules (інвестиційні податкові кредити, гранти, інфраструктурна підтримка).

7.Інституційна спроможність України до імплементації BEPS 2.0 є сформованою, але недостатньою для повної реалізації стандартів. Участь у Inclusive Framework on BEPS, функціонування автоматичного обміну податковою інформацією та практика адміністрування КІК і CbCR свідчать про наявність базових інституційних передумов. Водночас Pillar Two вимагає суттєвого посилення аналітичної, кадрової та ІТ-спроможності Державної

податкової служби, а також чіткої координації з Міністерством фінансів та міжнародними партнерами.

8.Оптимальною стратегією для України є поетапна імплементація Pillar Two із пріоритетом QDMTT. Запровадження кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку дозволяє захистити національну податкову базу та запобігти витоку податкових надходжень до інших юрисдикцій без різкого погіршення інвестиційного клімату. Повна імплементація IIR та UTPR має розглядатися як середньо- та довгострокова ціль після належної правової та організаційної підготовки.

9.BEPS 2.0 може стати інструментом підвищення інвестиційної привабливості України. Участь у глобальній податковій реформі сигналізує міжнародним інвесторам про прозорість, передбачуваність і відповідність європейським стандартам. В умовах післявоєнної відбудови це є важливим фактором залучення довгострокових інвестицій та зміцнення фіскального суверенітету держави.

Отже, імплементація BEPS 2.0 для України має розглядатися не лише як виконання міжнародних зобов’язань, а як стратегічний елемент модернізації податкової системи, спрямований на захист податкової бази, підвищення прозорості та інтеграцію до європейського економічного простору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

2. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 15.07.2021 № 1667-IX https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text

3. Єфименко Т. І., Олейнікова Л. Г., Свиридовська А. О. Мобілізація внутрішніх доходів держави в надзвичайних ситуаціях: протидія розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Фінанси України.* 2023. № 8. С. 7-37. DOI: https://doi.org/10.33763/finukr2023.08.007

4. Захаров Д. М. Значення впровадження «двоступеневого рішення» (Two-Pillar Solution) для міжнародної системи оподаткування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* 2024. № 1 (57). С. 20–24. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-20-24

5. Кувалдіна О. О. Проблеми оподаткування податком на прибуток в умовах цифрової економіки та BEPS. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2020. Вип. 34. С. 128-132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2020_34_23 (дата звернення: 25.06.2025)

6. Лоскоріх Г., Перчі О. Глобальні податкові ініціативи BEPS 2.0 та їх імплементація в Україні: вплив на податкову і бюджетну системи. *Ефективна економіка.* 2025. № 7. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.74

7. Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л. План дій BEPS та міжнародні заходи протидії агресивному податковому плануванню. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2025. Вип. № 02. С. 659-664. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.98

8. Орлов І. В., Захаров Д. М., Федорова О. С. Механізми протидії розмиванню податкової бази в умовах глобалізації: аналіз концепції Two-Pillar Solution. *Актуальні питання економічних наук.* 2025. Вип. 12. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.15701012

9. Державна податкова служба України. Інформація щодо обміну Country-by-Country Reports.

10. Міністерство фінансів України. *Імплементація Плану дій BEPS в Україні: офіційні матеріали та роз'яснення*. https://mof.gov.ua/uk/beps-440

11. Zhengyang Fan. The challenges and proposed solutions of the taxation of digital economy. International Journal of Law www.lawjournals. Volume 7, Issue 4, 2021, Page No. 06-11. URL: https://www.lawjournals.org/assets/archives/2021/vol7issue4/7-3-39-837.pdf

12. Demydenko, L., Kucherov, I. BEPS 2.0 and the Future of the Ukrainian Tax System. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 2024. URL: https://fkd.org.ua/

13. Devereux, M., Vella, J. Implications of Digitalisation for International Corporate Tax Reform. *British Tax Review*, 2018. URL: https://www.tax.org.uk/british-tax-review

14. European Commission. Code of Conduct Group (Business Taxation) Assessment Criteria.URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/corporate-taxation/code-conduct-business-taxation_en (дата звернення: 22.06.2025)

15. European Commission. Council Directive (EU) 2022/2523 of 15 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups in the Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj

16. European Commission. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. 2018. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147

17. IMF. Administering the Global Minimum Tax. Fiscal Affairs Department, Working Paper, 2023. URL: https://www.imf.org/en/Publications/WP

18. IMF. International Corporate Tax Reform: Pillar One of the OECD/G20 Framework. 2022. URL: https://www.imf.org/en/Topics/Tax-Policy

19. IMF. The Role of Tax Policy in Economic Recovery. Fiscal Affairs Department, Working Paper, 2024. URL: https://www.imf.org/en/Publications

20. KPMG. BEPS 2.0: Global Minimum Tax and Pillar One Overview. International Tax Series, 2022–2024. URL: https://kpmg.com/global/en/home/insights/2021/10/beps-2-0.html

21. OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm

22. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – BEPS Action 1 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-1-digital-economy.htm

23. OECD. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD Publishing, 2021. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm

24. OECD. Inclusive Framework on BEPS: Progress Report 2022. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-2022.pdf

25. OECD. Pillar One – Amount A: Marketing and Distribution Profits Safe Harbour and Amount B. 2022–2023. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-a-and-b.htm

26. OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 2021. October 8. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm

27. OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2022. RL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines.htm

28. PricewaterhouseCoopers (PwC). OECD Pillar One and Pillar Two: Policy and Implementation Challenges. Global Tax Policy Report, 2023.URL: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/beps.html

29. Schön, W. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation*, 2019. URL: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation

30. LegalClarity. What Is BEPS 2.0? Explaining Pillar One and Pillar Two. December 4, 2025. URL: https://legalclarity.org/what-is-beps-2-0/

31. OECD. Ukraine Country Programme. URL: https://www.oecd.org/en/about/programmes/oecd-ukraine-country-programme.html

32. OECD. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/oecdg20-inclusive-framework-members- joining-statement-on-two-pillar-solution-to-addresstax-challenges-arising-from- digitalisation-october-2021.pdf

33. Shurub, V., & Tkachenko, T. *Fiscal Implications of BEPS 2.0 Pillars for Emerging Economies*. Scientific Journal, 2024.

Додаток А


Сценарії імплементації Правил GloBE для Украаїни
Сценарій «Повної імплементації» (QDMTT, IIR та UTPR)
Суть: Україна впроваджує повний набір правил GloBE.
QDMTT забеопечує право стягувати додатковий податок з низькооподаткованіх бнутріцніх прибутків великих ТНК. IIR дозолає оподатковувати низколитатковаваний прибуток украніськйх ТНК за кордоном. UTPR слугує "запобжїком"
Фіскальний ефект:
Максимальна вигода. Україна отримує право стягувати Top-up Tax як з вихідного, так і з вхідного прибутку
Сценарій «Захисної імплементації» (QDMTT)
Суть: Україна імплементує лише Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)
Це дозволає Україні стягувати Top-up Tax з низькоподатчованого прибутку іноземних ТНК, отримаіного на території Україній, перш ніх це зроблять інші юрисдйкції через IIR чі І..
Фіскальний ефект:
Оптимальна вигода. Зевицає чашональлқ податкову базу від "витоку" до інших краін
Сценарій «Відкладеної імплементації» (Невтручання)
Суть: Україна не імплементує жодних правил GloBE.
Пупьова або негативна вигода, Низькооподатковані прибутки ТНК будуть оподатковувуатися іншимй краінами
Фіскальний ефект:
Нулова або негативна вигода. Нйзькооподатковані прибутки ТНК будуть оподатковуватися іншимй краінами