МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: **Вітчизняна та світова практика організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб**

зача вищої освіти II рівня, II курсу, ПМУЗ-23-1 групи,
альності 281 «Публічне управління та адміністрування»

тньо-професійна програма «Публічне управління фінансовою діяльністю держави та органів
ого самоврядування»

Мартинов Дмитро Сергійович
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

овий керівник Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

вник освітньо-професійної
рами Долгий Олександр Андрійович д-р наук.держ.упр.
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

ущено до захисту за рішенням кафедри фінансового та податкового права
токол від «__» _____ 2025 р.

дувач кафедри Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 6 08.01.2026 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 09.01.26р. _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 70 4С 11.02.26р. _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Ю.В. Шпак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ М.В. Глух
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О.А. Долгий
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ А.В. Гарбінська-Руденко
(підпис) (ініціали, прізвище)

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		Ю.В. Шпак І.В. Кицх О.А. Данилейко А.В. Гарбінська-Руденко О.В. Черняєва
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	–		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	70		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
70	C	4		Ю.В. Шпак І.В. Кицх О.А. Данилейко А.В. Гарбінська-Руденко О.В. Черняєва

Анотація

Кваліфікаційна робота присвячена комплексному дослідженню організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб в Україні та провідних країнах світу. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу літературних джерел, чинних нормативно-правових актів, міжнародного досвіду розкрити особливості організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб, сформулювати відповідні висновки і запропонувати рекомендації щодо вдосконалення системи оподаткування корпорацій в Україні.

Відповідно до поставленої мети були визначені основні **завдання**:

- розкрити поняття, принципи та види оподаткування юридичних осіб;
- дослідити історичний аспект ролі держави в регулюванні податкових відносин;
- проаналізувати структуру та механізми адміністрування системи оподаткування юридичних осіб в Україні;
- охарактеризувати правове регулювання податку на прибуток підприємств та непрямого оподаткування;
- здійснити порівняльний аналіз систем оподаткування у країнах ЄС, США та Азії;
- вивчити міжнародні механізми уникнення подвійного оподаткування;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення українського податкового законодавства.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб.

Предметом дослідження є організаційно-правові основи оподаткування юридичних осіб, механізми податкового адміністрування, міжнародні стандарти та практика їх застосування.

За результатами дослідження виявлено ключові тенденції розвитку систем корпоративного оподаткування у світі, здійснено комплексний аналіз української системи оподаткування юридичних осіб, обґрунтовано необхідність спрощення системи визначення оподатковуваного прибутку, сформульовано конкретні рекомендації щодо запровадження податкових стимулів для інноваційної діяльності, вдосконалення адміністрування ПДВ та забезпечення стабільності податкового законодавства.

Одержані результати можуть слугувати підґрунтям для розробки рекомендацій щодо реформування податкової системи України, використовуватись у практичній діяльності контролюючих органів та суб'єктів господарювання, а також у навчальному процесі.

Ключові слова: оподаткування юридичних осіб, податок на прибуток підприємств, ПДВ, трансфертне ціноутворення, подвійне оподаткування, податкове адміністрування.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025 р.

Рік захисту роботи: 2025 р.

ABSTRACT

DOMESTIC AND INTERNATIONAL PRACTICE OF ORGANIZATIONAL AND LEGAL REGULATION OF LEGAL ENTITIES TAXATION

The thesis is devoted to a comprehensive study of the organizational and legal regulation of taxation of legal entities in Ukraine and leading countries of the world. The thesis consists of an introduction, three chapters, conclusions, and a list of references.

The purpose of the qualification work is to disclose the features of organizational and legal regulation of legal entities taxation based on analysis of literature, current legislation, and international experience, to formulate relevant conclusions and propose recommendations for improving the corporate taxation system in Ukraine.

In accordance with the goal, the main **tasks** were defined:

- to reveal the concepts, principles and types of legal entities taxation;
- to examine the historical aspect of the state's role in regulating tax relations;
- to analyze the structure and mechanisms of administration of the legal entities taxation system in Ukraine;
- to characterize the legal regulation of corporate income tax and indirect taxation;
- to conduct a comparative analysis of taxation systems in EU countries, USA and Asia;
- to examine international mechanisms for avoiding double taxation;
- to formulate proposals for improving Ukrainian tax legislation.

The object of research is social relations arising in the sphere of organizational and legal regulation of legal entities taxation.

The subject of the study is the organizational and legal framework of legal entities taxation, tax administration mechanisms, international standards and their application.

The study identified key trends in corporate taxation systems development worldwide, conducted comprehensive analysis of the Ukrainian legal entities taxation system, justified the need to simplify the taxable profit determination system, formulated specific recommendations for introducing tax incentives for innovation, improving VAT administration and ensuring tax legislation stability.

The results obtained can serve as a basis for developing recommendations for reforming Ukraine's tax system, be used in practical activities of regulatory authorities and business entities, as well as in the educational process.

Keywords: taxation of legal entities, corporate income tax, VAT, transfer pricing, double taxation, tax administration.

Year of completion: 2025.

Year of defence: 2025.

Зміст

ВСТУП **4**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

1.1. Поняття, принципи та види оподаткування юридичних осіб у сучасній теорії права **6**

1.2. Роль держави в регулюванні податкових відносин з юридичними особами: історичний аспект **13**

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ **19**

2.1. Система оподаткування юридичних осіб: структура, елементи та механізми адміністрування **19**

2.2. Податок на прибуток підприємств: правове регулювання та практика застосування **26**

2.3. Непряме оподаткування юридичних осіб: ПДВ, акцизний податок та інші непрямі податки **32**

РОЗДІЛ 3. СВІТОВА ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ УКРАЇНИ **40**

3.1. Порівняльний аналіз систем оподаткування в країнах ЄС, США та Азії **40**

3.2. Заходи щодо уникнення подвійного оподаткування: міжнародні угоди та їх імплементація **45**

3.3. Пропозиції щодо вдосконалення українського законодавства на основі глобального досвіду **51**

ВИСНОВКИ **56**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **59**

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Оподаткування юридичних осіб становить фундаментальний елемент фінансової системи будь-якої сучасної держави, забезпечуючи левову частку надходжень до бюджетів різних рівнів та виступаючи ключовим інструментом реалізації економічної політики. В умовах глобалізації світової економіки, стрімкої цифровізації бізнес-процесів та посилення міжнародної податкової конкуренції питання ефективного та справедливого оподаткування корпоративного сектору набувають особливої гостроти. Для України, яка перебуває на шляху європейської інтеграції та одночасно здійснює післявоєнну відбудову економіки, розбудова збалансованої системи оподаткування юридичних осіб є критично важливим завданням, що вимагає комплексного наукового осмислення як вітчизняного досвіду, так і передових світових практик.

Сучасні реалії демонструють, що національні податкові системи не можуть функціонувати ізольовано від глобальних процесів. Транснаціональні корпорації активно використовують можливості податкового планування, переміщуючи прибутки між юрисдикціями з різним рівнем оподаткування, що призводить до ерозії податкової бази держав та порушення принципів справедливості. Міжнародне співтовариство відповідає на ці виклики через розробку уніфікованих стандартів, серед яких особливе значення мають ініціативи OECD щодо протидії розмиванню податкової бази (План BEPS), глобальна угода про мінімальний рівень корпоративного оподаткування, а також директиви Європейського Союзу про гармонізацію систем оподаткування дивідендів, відсотків та роялті.

Водночас українська система оподаткування юридичних осіб продовжує стикатися з численними викликами: нестабільність податкового законодавства, складність та непрозорість окремих механізмів адміністрування, затримки у бюджетному відшкодуванні ПДВ, недостатня ефективність податкових стимулів для інноваційної діяльності. Ці проблеми не лише створюють додаткове навантаження на бізнес, але й негативно впливають на інвестиційний клімат, перешкоджаючи залученню необхідних для модернізації економіки капіталів.

Компаративний аналіз світового досвіду організаційно-правового регулювання оподаткування корпорацій дозволяє ідентифікувати найбільш ефективні моделі податкової політики, механізми адміністрування та правові інструменти, адаптація яких до українських реалій може сприяти вдосконаленню національної податкової системи. Особливої уваги заслуговує досвід країн Європейського Союзу, які поєднують національний суверенітет у податковій сфері з координацією на наднаціональному рівні, практика США щодо стимулювання інноваційної діяльності через податкові механізми, а також

підходи азіатських держав до використання податкової політики як інструменту промислового розвитку.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є комплексний аналіз вітчизняної та світової практики організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб з подальшим формулюванням науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи оподаткування корпорацій в Україні на основі передового міжнародного досвіду.

Об'єкт дослідження — суспільні відносини, що виникають у сфері організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб як в Україні, так і на міжнародному рівні.

Предмет дослідження — організаційно-правові основи оподаткування юридичних осіб, механізми податкового адміністрування, міжнародні стандарти корпоративного оподаткування, практика їх застосування у різних правових системах, а також перспективні напрями модернізації вітчизняного законодавства.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Діалектичний метод застосовано для аналізу еволюції податкових систем та їх адаптації до змінних економічних умов. Компаративний метод дозволив здійснити порівняльний аналіз систем оподаткування у країнах ЄС, США та Азії, виявити їх спільні риси та особливості. Формально-юридичний метод використано для тлумачення норм податкового законодавства України та міжнародних актів. Системний метод забезпечив комплексний аналіз податкової системи як цілісного механізму регулювання економічних відносин. Статистичний метод застосовано для обробки даних про податкові надходження та ефективність різних податкових режимів.

Теоретичне значення роботи полягає у систематизації теоретичних підходів до організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб, узагальненні міжнародного досвіду та формуванні концептуальних засад модернізації української податкової системи на основі глобальних стандартів.

Практичне значення одержаних результатів визначається можливістю їх використання у законотворчій діяльності при підготовці змін до Податкового кодексу України, у практичній роботі контролюючих органів при вдосконаленні методів податкового адміністрування, у діяльності суб'єктів господарювання при здійсненні податкового планування, а також у навчальному процесі при викладанні дисциплін податково-правового спрямування.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують вісім підрозділів, висновків та переліку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

1.1. Поняття, принципи та види оподаткування юридичних осіб у сучасній теорії права

Оподаткування суб'єктів господарювання відіграє ключову роль у формуванні публічних фінансів, оскільки саме корпоративний сектор забезпечує стабільне та передбачуване наповнення бюджетів різних рівнів. Ефективність цієї сфери визначає можливості держави реалізовувати економічну та соціальну політику. Теоретичне осмислення механізмів корпоративного оподаткування дозволяє виробити збалансовану податкову політику, здатну узгодити фіскальні очікування держави з економічними реаліями функціонування підприємств.

На сьогодні оподаткування юридичних осіб розуміють як міжгалузевий правовий феномен, який охоплює норми кількох сфер права та формується на стику податкового регулювання, корпоративних відносин та міжнародних стандартів оподаткування. Такий підхід дозволяє забезпечити узгодженість правозастосування та уникнути колізій. Податковий кодекс України визначає податок як обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників згідно з положеннями цього кодексу [5]. Таке трактування підкреслює примусовий характер податкових правовідносин та їхню орієнтованість на створення фінансової бази держави.

Дослідник М.П. Кучерявенко характеризує податкове право як сукупність правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері встановлення, введення та стягнення податків і зборів, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства [19]. Враховуючи наведене, можна стверджувати, що оподаткування корпорацій доцільно розглядати не просто як фіскальний механізм, а як складну систему правовідносин, учасниками яких виступають держава через уповноважені органи та платники податків – підприємства різних організаційно-правових форм.

Конституційну основу оподаткування в Україні сформовано статтею 67 Основного Закону, яка передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [2]. Це конституційне приписання охоплює як фізичних, так і юридичних осіб, створюючи універсальний обов'язок щодо фінансування державних потреб.

Основні засади, на яких ґрунтується оподаткування підприємств, формують логіку побудови всієї податкової системи. Вони визначають межі втручання держави, гарантії для платників та механізми забезпечення справедливого податкового навантаження. Ці засади знайшли відображення як у вітчизняному законодавстві, так і в міжнародних документах. OECD

систематично досліджує питання корпоративного оподаткування, зокрема у звіті «Corporate Tax Statistics 2024» акцентується увага на важливості забезпечення прозорості та справедливості в системах корпоративного оподаткування для підтримки економічного зростання та запобігання розмиванню податкової бази [11]. Такий підхід демонструє сучасне бачення податкової політики як інструменту комплексного економічного регулювання, а не лише збору коштів до бюджету.

Податковий кодекс України закріплює низку фундаментальних принципів, що становлять основу оподаткування корпорацій. Серед них особливого значення набувають засади загальності, які передбачають участь усіх платників у фінансуванні державних видатків, та рівності, що гарантує однаковий підхід незалежно від форми власності чи характеру діяльності. Принцип невідворотності відповідальності забезпечує реалізацію санкцій у разі порушення податкового законодавства, тоді як презумпція правомірності рішень платника захищає інтереси суб'єктів господарювання у ситуаціях неоднозначного трактування норм [5].

Не менш важливим є принцип економічної обґрунтованості, згідно з яким податки мають базуватися на реальних економічних показниках та не можуть встановлюватися довільно [5]. Це свідчить про те, що податкова система повинна враховувати фактичну платоспроможність юридичних осіб та об'єктивні умови їхньої діяльності.

У контексті міжнародних стандартів важливу роль відіграє OECD Model Tax Convention, яка формує базові принципи оподаткування корпорацій у транскордонних відносинах. Згідно з положеннями конвенції, прибуток підприємства договірної держави підлягає оподаткуванню виключно в цій державі, за винятком випадків, коли підприємство провадить діяльність в іншій договірній державі через постійне представництво [6]. Цей підхід є ключовим для уникнення подвійного оподаткування та справедливого розподілу податкових прав між країнами.

Систематизація податків, які сплачують корпорації, здійснюється за різноманітними критеріями. Залежно від рівня бюджету, податки поділяються на загальнодержавні та місцеві. До першої категорії Податковий кодекс відносить податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок та рентну плату, тоді як до другої – податок на майно та єдиний податок [5].

Класифікація за об'єктом оподаткування дозволяє виділити податки на прибуток, податки на майно, податки на операції та ресурсні платежі. Це твердження підкреслює важливість диверсифікації податкової системи для підтримання фіскальної стійкості.

Центральне місце в системі корпоративного оподаткування посідає податок на прибуток підприємств. Відповідно до статті 134 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування виступає прибуток із джерелом походження як в Україні, так і за її межами, який визначається через коригування фінансового результату до оподаткування, встановленого у фінансовій звітності підприємства згідно з національними положеннями бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності [5].

У глобальній практиці спостерігаються різні підходи до встановлення оподатковуваної бази корпорацій. Дослідник R. Salomov у своїй праці «Comparative Analysis of Global Tax Regulations and Corporate Financial Reporting Practices» зазначає, що національні особливості визначення оподатковуваного прибутку призводять до суттєвих відмінностей у податковому навантаженні на корпорації в різних юрисдикціях [31]. Ця обставина створює передумови для податкової конкуренції між державами та стимулює міжнародне податкове планування.

Система податкових пільг та стимулів становить важливий елемент оподаткування юридичних осіб. Українське податкове законодавство передбачає низку пільг для визначених категорій платників та окремих видів діяльності. Зокрема, пільгові режими можуть застосовуватися для підприємств, що провадять інноваційну діяльність, здійснюють інвестиції у пріоритетні галузі або функціонують на територіях, які потребують особливої підтримки [5].

Водночас експерти OECD у звіті «Tax Policy Reforms 2024» застерігають, що надмірне використання податкових пільг здатне ускладнити податкову систему, зменшити податкові надходження та створити можливості для зловживань у сфері податкової оптимізації [12]. Тому сучасна тенденція полягає у скороченні необґрунтованих пільг та забезпеченні прозорості їх надання. Це свідчить про те, що податкова політика повинна балансувати між стимулюванням пріоритетних видів діяльності та збереженням фіскальної ефективності системи.

Податок на додану вартість займає особливе місце в структурі корпоративного оподаткування. Незважаючи на те, що формально ПДВ є непрямим податком, який перекладається на кінцевого споживача, саме юридичні особи виконують функції його адміністрування. Згідно зі статтею 180 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування виступають операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України [5].

Механізм функціонування ПДВ базується на інституті податкового кредиту, який дозволяє платнику віднести до податкового кредиту суми податку, сплачені або нараховані у звітному періоді у зв'язку з придбанням чи виготовленням товарів та послуг [5]. Такий механізм забезпечує податкову

нейтральність для бізнесу, проте водночас формує складну систему контролю та звітності, яка вимагає значних адміністративних ресурсів як від платників, так і від податкових органів.

У контексті європейської інтеграції України набуває актуальності гармонізація національного законодавства з директивами ЄС у податковій сфері. Council Directive 2011/96/EU формує спільну систему оподаткування материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів. Директива передбачає звільнення від утримання податку з прибутку, який дочірня компанія розподіляє своїй материнській компанії [8]. Така норма спрямована на усунення економічного подвійного оподаткування та сприяння транскордонному руху капіталу.

Подібним чином Council Directive 2003/49/EC регулює оподаткування виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями, встановлюючи звільнення таких виплат від оподаткування в державі джерела за умови виконання певних вимог [9]. Ці положення створюють сприятливі умови для інтеграції європейського економічного простору та усунення податкових бар'єрів для транснаціональної діяльності.

У глобальній податковій політиці спостерігається чіткий зсув акцентів у бік боротьби з агресивними схемами мінімізації податків, які дозволяють транснаціональним компаніям переміщувати прибутки в країни з низьким податковим навантаженням. Країни дедалі активніше координують свої дії в межах плану BEPS та інших міжнародних ініціатив. Як зазначається у публікаціях OECD, агресивне податкове планування транснаціональних корпорацій спричиняє значні втрати податкових надходжень для національних бюджетів [10].

План дій BEPS, розроблений як відповідь на ці виклики, охоплює 15 напрямів протидії схемам мінімізації оподаткування. Україна як член Inclusive Framework on BEPS прийняла зобов'язання імплементувати мінімальні стандарти плану, що передбачає суттєві зміни в національному податковому законодавстві та посилення контролю за транскордонними операціями.

Важливим кроком у цьому напрямі стало прийняття Council Directive (EU) 2022/2523 щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для груп багатонаціональних підприємств. Директива встановлює, що ефективна ставка податку групи багатонаціональних підприємств у кожній юрисдикції має становити не менше 15% [7]. Це рішення спрямоване на запобігання податковій конкуренції, яка призводить до «гонки до дна» у сфері корпоративного оподаткування та підриває фіскальну базу держав.

Особливої уваги заслуговує регулювання трансфертного ціноутворення, яке набуває критичного значення для юридичних осіб, що здійснюють операції з пов'язаними особами. Як зазначається у навчальному посібнику Державного

податкового університету, трансфертне ціноутворення є інструментом, за допомогою якого пов'язані особи можуть переміщувати прибутки між юрисдикціями з різними рівнями оподаткування [26]. Це створює ризики для фіскальних інтересів держав та потребує ефективних механізмів контролю.

OECD Transfer Pricing Guidelines формують міжнародні стандарти у цій сфері, базуючись на принципі «витягнутої руки». Відповідно до цього принципу, умови комерційних або фінансових відносин між пов'язаними підприємствами мають відповідати умовам, які існували б між незалежними підприємствами [10]. Українське законодавство імплементувало ці стандарти у розділі V Податкового кодексу, встановивши детальні правила визначення відповідності цін принципу «витягнутої руки».

Видання PwC у своїх аналітичних матеріалах про трансфертне ціноутворення в Україні підкреслює, що вітчизняне законодавство встановлює деталізовані вимоги щодо документування контрольованих операцій, включаючи підготовку майстер-файлу та локального файлу документації з трансфертного ціноутворення [27]. Порушення цих вимог загрожує платникам значними фінансовими санкціями та коригуванням податкових зобов'язань.

Концепція податкової нейтральності становить важливий елемент сучасної теорії оподаткування. Дослідники K. Gajdošová та колеги у статті «Corporate Income Taxation Dynamics» наголошують, що ідеальна податкова система не повинна спотворювати економічні рішення платників податків та впливати на вибір організаційно-правових форм ведення бізнесу [32]. Проте досягнення повної податкової нейтральності на практиці є складним завданням, оскільки податкова політика виконує не лише фіскальну, а й регулюючу функцію, що неминуче впливає на економічні рішення.

Цифровізація економіки створює нові виклики для систем корпоративного оподаткування. Дослідники V. Ceriani та колеги у праці «EU corporate taxation in the digital era» констатують, що традиційні принципи корпоративного оподаткування, що базуються на концепції постійного представництва, не завжди адекватно відображають реалії цифрової економіки [33]. Це стимулювало розробку нових підходів, зокрема концепції «цифрового постійного представництва», яка враховує специфіку ведення бізнесу в цифровому середовищі.

Fordham Journal of Corporate and Financial Law у публікації «Taxing the Digital Giants» аналізує глобальну податкову угоду OECD щодо оподаткування цифрових гігантів. Згідно з новою системою, передбачається перерозподіл права на оподаткування частини прибутку великих транснаціональних корпорацій на користь юрисдикцій, де знаходяться споживачі їхніх товарів та послуг [35]. Це означає революційну зміну в підходах до міжнародного оподаткування, що відходить від традиційного фокусу на місце фізичної присутності підприємства.

Спрощена система оподаткування для малих та середніх підприємств становить окремий інтерес. Податковий кодекс України передбачає можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для визначених категорій платників, проте для юридичних осіб ці можливості є обмеженими порівняно з фізичними особами-підприємцями [5].

Дослідження демонструють, що спрощені системи оподаткування здатні стимулювати розвиток малого та середнього бізнесу шляхом зменшення адміністративного навантаження та скорочення витрат на дотримання податкового законодавства. Водночас О.І. Павлусь у дисертації «Організаційно-правове забезпечення оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні» застерігає, що надмірне спрощення здатне призвести до зловживань та втрати бюджетних надходжень [24]. Це свідчить про необхідність знаходження оптимального балансу між спрощенням та забезпеченням контролю.

Екологічне оподаткування становить важливий елемент системи оподаткування юридичних осіб. Екологічний податок, передбачений Податковим кодексом України, спрямований на стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання природних ресурсів та зменшення негативного впливу на довкілля [5]. Такий підхід корелює з міжнародними тенденціями «зеленого» оподаткування та концепцією сталого розвитку.

European Commission у щорічному звіті «Annual Report on Taxation 2024» акцентує увагу на важливості екологічних податків у досягненні цілей сталого розвитку, зазначаючи, що екологічне оподаткування дозволяє інтерналізувати екстернальні витрати забруднення довкілля та стимулювати перехід до більш екологічних форм господарювання [14]. Це означає, що податкова система може виконувати не лише фіскальну та регулюючу, а й екологічну функцію.

Оподаткування у сфері інтелектуальної власності формує окремий напрям розвитку податкового права. Численні країни впроваджують спеціальні режими оподаткування доходів від об'єктів інтелектуальної власності (patent box режими), які передбачають зниження ставок оподаткування для стимулювання інноваційної діяльності. Проте OECD у своїх рекомендаціях наголошує на важливості дотримання принципу nexus, який передбачає зв'язок між податковими пільгами та фактичними витратами на дослідження та розробки [10]. Цей принцип покликаний запобігти зловживанням та забезпечити, щоб податкові стимули отримували лише ті компанії, які реально провадять інноваційну діяльність.

Питання розподілу податкового тягаря між різними стейкхолдерами компанії становить важливий аспект теорії оподаткування юридичних осіб. Економічна теорія податкової інциденції досліджує, хто фактично несе тягар корпоративного податку – акціонери, працівники чи споживачі. OECD у

документі «Summary of the Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax» зазначає, що розподіл податкового тягаря залежить від еластичності попиту та пропозиції на різних ринках [13]. Це означає, що формальний платник податку не завжди є фактичним носієм податкового тягаря.

У сучасній теорії права дедалі більше уваги приділяється питанням податкової справедливості та етики оподаткування. Це положення набуває особливого значення у контексті протидії агресивним схемам податкового планування та розмежування легітимної оптимізації від протиправного ухилення.

Теоретичним питанням, що викликає дискусії, є співвідношення принципів оподаткування за місцем резидентства та за місцем джерела доходу. Як зазначається у виданні Oxford Academic у статті «Corporate tax reform in the European Union», вибір між цими принципами має значний вплив на конкурентоспроможність національних податкових систем та розподіл податкових надходжень між країнами [34]. Різні країни застосовують різні комбінації цих принципів, що створює складну систему міжнародного оподаткування.

Концепція податкової конкуренції відіграє важливу роль у розвитку теорії оподаткування юридичних осіб. IMF у звіті «Ukraine: Tax Policy Report» аналізує вплив міжнародної податкової конкуренції на національні податкові системи, зазначаючи, що країни вимушені балансувати між необхідністю залучення інвестицій через зниження податкових ставок та потребою у достатніх бюджетних надходженнях [15]. Така конкуренція може мати як позитивні наслідки, стимулюючи ефективність податкових систем, так і негативні, призводячи до ерозії податкової бази.

Нарешті, питання адміністрування податків на юридичних осіб становить важливий теоретичний аспект. Л.М. Касьяненко у колективній монографії «Правове регулювання податкових відносин в Україні» наголошує, що ефективне адміністрування податків вимагає балансу між фіскальними цілями держави та захистом прав платників податків [18]. Це положення особливо актуальне у контексті цифровізації податкового адміністрування та впровадження систем електронного декларування, які одночасно спрощують процедури та підвищують можливості контролю.

1.2. Роль держави в регулюванні податкових відносин з юридичними особами: історичний аспект

Функції держави у регулюванні податкових відносин з корпоративним сектором трансформувалися впродовж віків, відбиваючи динаміку економічних, політичних та соціальних змін у суспільстві. Вивчення історичної траєкторії

дозволяє краще зрозуміти сучасні процеси та сформувати обґрунтовану податкову стратегію.

Історична траєкторія оподаткування корпорацій тісно переплетена з виникненням та розвитком корпоративних форм організації господарської діяльності. М.П. Кучерявенко відзначає, що становлення системи оподаткування юридичних осіб відбувалося поступово, по мірі розвитку торгівлі та формування перших торговельних товариств [19]. У середньовічній Європі податкова система орієнтувалася передусім на фізичних осіб, тоді як торговельні гільдії та цехи сплачували збори, які надавали їм право провадити діяльність на певній території.

Зародження корпоративного оподаткування відбулося у XVII-XVIII століттях з появою великих торговельних компаній, серед яких особливе місце посідала Ост-Індська компанія. Такі корпорації отримували від держави монопольні привілеї та натомість перераховували до державної скарбниці значні кошти. Водночас систематичне оподаткування корпоративних прибутків розпочалося лише в другій половині XIX століття на тлі промислової революції та масового створення акціонерних товариств.

Велика Британія запровадила корпоративний податок у 1842 році як складову загального податку на доходи, ініційованого прем'єр-міністром Робертом Пілом. У Сполучених Штатах федеральний корпоративний податок було встановлено у 1909 році. Міжнародні дослідження констатують, що запровадження корпоративного оподаткування було спричинене потребою у збільшенні бюджетних надходжень для покриття зростаючих державних витрат [32]. Це свідчить про те, що податкова політика завжди балансувала між фіскальними потребами держави та економічними можливостями платників.

Формування системи оподаткування юридичних осіб на українських територіях відбувалося під впливом різноманітних правових традицій, що визначалося належністю цих земель до різних держав. У період Російської імперії функціонувала система промислового оподаткування, яка включала торговельні патенти та промисловий податок. Ці фіскальні обтяження поширювалися як на індивідуальних підприємців, так і на торговельні та промислові товариства.

Значним кроком у розвитку податкового регулювання стало прийняття у 1898 році Положення про державний промисловий податок, яке запровадило прогресивне оподаткування прибутку підприємств. Дослідники характеризують це як перший в Російській імперії нормативний акт, який систематизував підходи до оподаткування юридичних осіб та запровадив єдині принципи визначення оподатковуваного прибутку [21]. Цей документ заклав основи для подальшого розвитку системи корпоративного оподаткування на теренах, що згодом увійшли до складу України.

Радянська епоха характеризувалася докорінно відмінним підходом до податкових відносин. За умов планової економіки та переважання державної власності податки втратили своє класичне призначення. Замість них застосовувалася система відрахувань до бюджету у формі податку з обороту та відрахувань від прибутку державних підприємств. Така модель виключала економічну автономію підприємств та не створювала стимулів для ефективного господарювання.

Здобуття Україною незалежності у 1991 році актуалізувало завдання побудови власної податкової системи, адаптованої до умов ринкової економіки. 25 червня 1991 року було прийнято перший Закон України «Про систему оподаткування», який заклав фундамент сучасної податкової системи, визначивши перелік податків та загальні засади їх справляння.

Початковий період формування податкової системи незалежної України супроводжувався суттєвою нестабільністю та частими законодавчими змінами. Аналітичні матеріали констатують, що податкове законодавство 1990-х років характеризувалося непослідовністю, наявністю численних пільг та можливостей для ухилення від оподаткування [22]. Така ситуація призводила до низької результативності податкової системи та значних фіскальних втрат, що негативно впливало на здатність держави виконувати свої функції.

Важливою віхою у розвитку податкового регулювання стало прийняття у 1997 році Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який систематизував підходи до корпоративного оподаткування. Закон встановив об'єкт оподаткування, процедури визначення валових доходів та валових витрат, систему ставок та пільг. Водночас дослідники відзначають, що цей закон зберігав значну кількість преференцій для окремих категорій платників, що порушувало принцип рівності в оподаткуванні [18]. Це створювало умови для податкової конкуренції між галузями та дискримінації окремих суб'єктів господарювання.

Кардинальна трансформація податкової системи відбулася з прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році. Н.А. Морозова підкреслює, що прийняття Податкового кодексу було спрямоване на систематизацію та уніфікацію податкового законодавства, зменшення кількості податків та спрощення податкового адміністрування [21]. Кодекс консолідував у єдиному документі норми щодо всіх податків та зборів, встановив чіткі процедури адміністрування та механізми захисту прав платників. Це стало поворотним моментом у розвитку вітчизняної податкової системи та наблизило її до європейських стандартів.

Суттєвим аспектом історичної еволюції є трансформація ролі держави від виключно фіскальної функції до комплексного регулювання економічних процесів через податкову політику. Міжнародні дослідження констатують, що у XX столітті податки перетворилися не лише на джерело бюджетних надходжень,

а й на інструмент економічної та соціальної політики держави [11]. Ця трансформація відображає зміну парадигми державного управління від пасивного збору коштів до активного впливу на економічні процеси.

Історична практика демонструє, що ефективність податкової системи значною мірою визначається стабільністю законодавства та передбачуваністю податкової політики. І.О. Умрихіна у монографії «Правове регулювання податкових відносин в Україні» підкреслює, що часті зміни податкового законодавства створюють невизначеність для бізнесу та ускладнюють довгострокове планування [18]. Це твердження підтверджується практикою багатьох країн, де податкова стабільність стала важливим фактором економічного зростання.

У контексті європейської інтеграції України особливого значення набув процес гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, який розпочався з підписанням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у 2014 році. Аналітичні матеріали Dentons зазначають, що гармонізація податкового законодавства є одним з ключових напрямів європейської інтеграції України, що передбачає адаптацію національних норм до директив та регламентів ЄС [36]. Цей процес потребує не лише законодавчих змін, а й трансформації податкової культури та підходів до адміністрування.

Цінним історичним досвідом є податкові реформи 2014-2015 років, проведені за умов економічної кризи та початку збройної агресії Російської Федерації. Ці реформи включали підвищення ставки податку на прибуток з 16% до 18%, запровадження військового збору, модифікацію адміністрування ПДВ. Д.О. Маловіна зазначає, що реформи цього періоду були викликані критичною потребою у бюджетних надходженнях, проте вони також створили додаткове навантаження на бізнес в умовах економічної рецесії [22]. Цей досвід демонструє складність балансування між фіскальними потребами держави та економічними можливостями платників у кризових умовах.

Історичний аналіз виявляє також еволюцію підходів до податкового контролю. Якщо на ранніх етапах становлення податкової системи контроль мав переважно репресивний характер, то з часом акцент зміщується на превентивні заходи та сервісне обслуговування платників. Л.М. Касьяненко підкреслює, що сучасна концепція податкового адміністрування передбачає партнерські відносини між податковими органами та платниками податків, де контроль поєднується з наданням консультаційних послуг [18]. Така зміна філософії адміністрування відображає перехід від конфронтаційної моделі до співпраці.

Важливим напрямом історичного розвитку стало формування системи міжнародного податкового співробітництва. Україна поступово інтегрувалася у міжнародну систему обміну податковою інформацією, приєдналася до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, уклала понад 70

конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. В.В. Нікітін у дисертаційному дослідженні «Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів» зазначає, що розвиток мережі міжнародних податкових угод є важливим фактором залучення іноземних інвестицій та інтеграції в глобальну економіку [25]. Це свідчить про те, що податкова політика стала невід'ємною частиною зовнішньоекономічної стратегії держави.

Історія оподаткування юридичних осіб в Україні демонструє поступовий перехід від фіскально орієнтованої моделі до більш збалансованого підходу, що враховує необхідність стимулювання економічного розвитку. Публікації IMF наголошують, що ефективна податкова система повинна забезпечувати баланс між фіскальними потребами держави та створенням сприятливого бізнес-середовища [15]. Досягнення такого балансу залишається ключовим викликом для податкової політики.

Цінним історичним досвідом є також запровадження спеціальних податкових режимів для окремих категорій платників. Зокрема, в Україні функціонувала спрощена система оподаткування для малих підприємств, були створені спеціальні економічні зони з пільговим режимом оподаткування. Водночас практика показує, що надмірне використання преференційних режимів призводило до зловживань, порушення принципу рівності та втрати бюджетних надходжень [24]. Цей досвід підтверджує необхідність виваженого підходу до надання податкових пільг та їх ретельного моніторингу.

Особливої уваги заслуговує історичний досвід реформування системи адміністрування ПДВ. Впровадження електронного адміністрування ПДВ у 2015 році стало важливим кроком у протидії податковим зловживанням. Аналітики відзначають, що система електронного адміністрування значно ускладнила схеми незаконного відшкодування ПДВ та підвищила прозорість податкових операцій [37]. Цей приклад демонструє, як технологічні інновації можуть суттєво підвищити ефективність податкового адміністрування.

Історичний розвиток законодавства про трансфертне ціноутворення в Україні розпочався з запровадження відповідних норм у Податковому кодексі у 2013 році. Навчальний посібник Державного податкового університету зазначає, що впровадження правил трансфертного ціноутворення було викликане необхідністю запобігання переміщенню прибутків у низькоподаткові юрисдикції та забезпечення справедливого оподаткування транснаціональних корпорацій [26]. Це стало відповіддю на глобальні виклики податкової оптимізації та відповідало міжнародним трендам.

Важливою віхою історичного розвитку стало запровадження у 2015 році інституту податкових компромісів, який дозволив врегулювати значну кількість податкових спорів без судового розгляду. Це було інноваційним механізмом, що

сприяв зменшенню навантаження на судову систему та забезпечив швидше вирішення конфліктів між платниками податків та податковими органами [20]. Такий підхід відображає прагнення до створення більш гнучкої та ефективної системи вирішення податкових спорів.

Історична практика виявляє також еволюцію підходів до оподаткування окремих секторів економіки. Зокрема, система оподаткування сільськогосподарських підприємств зазнала численних трансформацій – від повного звільнення до запровадження спеціального режиму у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку, який згодом було скасовано. Дослідники констатують, що нестабільність податкового режиму для аграрного сектору негативно впливала на інвестиційну привабливість галузі [22]. Це підтверджує тезу про важливість стабільності та передбачуваності податкової політики для окремих секторів економіки.

Цінним історичним уроком є досвід податкових амністій, які періодично проводилися в Україні. Податкова амністія 2014-2015 років передбачала можливість легалізації доходів та активів зі сплатою разового збору. Водночас практика показала, що ефективність таких заходів є обмеженою, оскільки вони можуть створювати негативні стимули для сумлінних платників податків [18]. Це свідчить про те, що разові заходи не можуть замінити системних змін у податковій політиці.

Історичний аналіз свідчить про поступову цифровізацію податкового адміністрування. Запровадження системи електронного декларування, електронного кабінету платника податків, автоматизованих систем контролю стало важливим кроком у модернізації податкової системи. Публікації OECD зазначають, що цифровізація податкового адміністрування підвищує прозорість, зменшує витрати на дотримання податкового законодавства та покращує якість обслуговування платників податків [12]. Ця тенденція відображає загальносвітовий тренд цифрової трансформації державного управління.

Особливого значення у історичному контексті набуває досвід податкового регулювання в умовах воєнного стану, запроваджених з 24 лютого 2022 року. Закон України № 2120-IX передбачив, що у період воєнного стану були запроваджені численні податкові пільги та відстрочки, спрямовані на підтримку бізнесу в умовах війни [35]. Цей досвід демонструє здатність податкової системи адаптуватися до надзвичайних умов та підтверджує її роль як інструменту антикризового управління.

Історична ретроспектива показує, що ефективність податкового регулювання значною мірою залежить від рівня довіри між державою та бізнесом. Довіра стає критичним фактором, який визначає рівень добровільного дотримання податкового законодавства та, відповідно, ефективність всієї податкової системи.

Важливим висновком з історичного досвіду є необхідність збалансованості податкової системи. П.В. Коломієць у дослідженні «Правове регулювання податкової безпеки України» зазначає, що надмірне податкове навантаження призводить до тінізації економіки, тоді як занадто низькі податки не забезпечують достатніх бюджетних надходжень для виконання державою своїх функцій [20]. Цей висновок залишається актуальним для сучасної податкової політики, яка постійно шукає оптимальний баланс між цими двома крайнощами.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

2.1. Система оподаткування юридичних осіб: структура, елементи та механізми адміністрування

Система оподаткування корпоративного сектору в Україні являє собою комплексний правовий механізм регулювання фіскальних відносин між державою та суб'єктами господарювання, покликаний забезпечити фінансові потреби публічної влади при одночасному формуванні сприятливого середовища для економічного зростання. Глибоке розуміння архітектури цієї системи, її ключових компонентів та процедур адміністрування дозволяє ефективно виконувати податкові зобов'язання та оптимізувати податкове навантаження в рамках чинного законодавства.

Правовим фундаментом системи оподаткування юридичних осіб в Україні виступає Податковий кодекс України, який регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, визначає вичерпний перелік податків та зборів, порядок їх адміністрування, коло платників, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [5]. Цей кодифікований акт консолідує всі основні норми податкового права та створює єдину регуляторну основу для податкових відносин.

Архітектура системи оподаткування юридичних осіб охоплює три основні рівні: загальнодержавні податки, місцеві податки та спеціальні податкові режими. Стаття 9 Податкового кодексу України встановлює, що до загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на усій території України [5]. До цієї категорії входять податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата за користування надрами та інші природні ресурси.

Місцеві податки встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень [5]. Для корпоративного сектору найбільш релевантними місцевими податками є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плата за землю.

Н.А. Морозова у дослідженні «Особливості оподаткування прибутку підприємств України» відзначає, що система оподаткування юридичних осіб в Україні характеризується поєднанням принципів фіскальної достатності та економічної доцільності, проте потребує подальшого вдосконалення з метою зменшення адміністративного навантаження на платників податків [21]. Це

свідчить про незавершеність реформування податкової системи та необхідність її подальшої модернізації.

Центральним елементом системи оподаткування корпорацій виступає податок на прибуток підприємств. Стаття 133 Податкового кодексу України визначає, що платниками цього податку є суб'єкти господарювання – резиденти України, які здійснюють господарську діяльність як на території України, так і за її межами, та їх відокремлені підрозділи, а також нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійні представництва, та/або отримують доходи з джерелом їх походження з України [5]. Таке визначення кола платників охоплює широкий спектр суб'єктів господарювання та забезпечує всеохопність податкового регулювання.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток, згідно зі статтею 134 Податкового кодексу, становить прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, встановленого у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу [5]. Цей механізм створює зв'язок між бухгалтерським та податковим обліком, водночас передбачаючи можливість їх розбіжності.

Ставку податку на прибуток підприємств статтею 136 Податкового кодексу України встановлено на рівні 18% бази оподаткування. Водночас для окремих видів доходів застосовуються диференційовані ставки. Зокрема, дивіденди, які виплачуються на користь юридичних осіб – резидентів, оподатковуються за ставкою 0 відсотків, тоді як дивіденди на користь нерезидентів підлягають оподаткуванню за ставкою 15 відсотків [5]. Така диференціація спрямована на стимулювання інвестицій всередині країни.

Характерною особливістю українського податку на прибуток виступає система коригувань фінансового результату. Це підвищує витрати на податкову комплаєнс-функцію підприємств.

Статті 138-140 Податкового кодексу встановлюють різниці, на які коригується фінансовий результат до оподаткування. До різниць, що збільшують цей результат, належать витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, суми перевищення фактичних витрат на придбання товарів у фізичних осіб – підприємців над документально підтвердженою сумою таких витрат та інші [5]. Ці норми спрямовані на запобігання зловживанням та забезпечення достовірності податкової звітності.

Податок на додану вартість займає друге за значенням місце серед податків, що сплачуються юридичними особами в Україні. Незважаючи на те, що формально він класифікується як непрямий податок, саме юридичні особи

виступають його адміністраторами та несуть суттєве адміністративне навантаження, пов'язане з його справлянням. Стаття 180 Податкового кодексу встановлює, що об'єктом оподаткування виступають операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, включаючи операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику, на товари, що передаються на умовах товарного кредиту [5].

Ставка ПДВ в Україні становить 20%, що закріплено статтею 193 Податкового кодексу. Поряд з основною ставкою функціонує нульова ставка для операцій з експорту товарів та окремих видів послуг. Податковий кодекс передбачає, що операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються за нульовою ставкою [5]. Така норма забезпечує конкурентоспроможність українських товарів на зовнішніх ринках.

Специфікою адміністрування ПДВ в Україні виступає механізм податкового кредиту. Стаття 198 Податкового кодексу визначає, що до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені або нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів, включаючи їх ввезення на митну територію України, та послуг [5]. Цей механізм гарантує нейтральність ПДВ для платників, оскільки вони фактично перераховують лише різницю між ПДВ, отриманим від покупців, та ПДВ, сплаченим постачальникам.

Значною новацією у сфері адміністрування ПДВ стало запровадження системи електронного адміністрування. Стаття 200-1 Податкового кодексу встановлює, що реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних є обов'язковою умовою для віднесення сум податку до податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування [5]. Ця система покликана протидіяти шахрайським схемам у сфері ПДВ.

Dentons у публікації «Corporate Taxation in Ukraine: What do you need to know?» підкреслює, що електронне адміністрування ПДВ значно підвищило прозорість податкових операцій, проте також створило додаткові виклики для бізнесу, особливо щодо управління грошовими потоками [36]. Це свідчить про необхідність врахування не лише фіскальних, а й економічних наслідків податкових реформ.

Акцизний податок становить ще один важливий компонент системи оподаткування юридичних осіб, що здійснюють виробництво або імпорт підакцизних товарів. Стаття 212 Податкового кодексу України визначає, що платниками акцизного податку є особи, які здійснюють на митній території України операції з реалізації підакцизних товарів, а також операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів [5].

Перелік підакцизних товарів встановлено статтею 215 Податкового кодексу і охоплює спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої,

пиво, тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, пальне, транспортні засоби та кузови до них, електричну енергію. Ставки акцизного податку встановлюються у твердих сумах (специфічні ставки) або у відсотках (адвалорні ставки) [5]. Диференціація ставок дозволяє враховувати специфіку різних товарних груп.

Екологічний податок, регламентований розділом VIII Податкового кодексу України, виступає важливим інструментом екологічної політики держави. Стаття 240 визначає, що платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів під час провадження діяльності яких здійснюються викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів [5]. Такий широкий перелік платників забезпечує всеохопність екологічного оподаткування.

Рентна плата становить ще один елемент податкової системи, що застосовується до підприємств, які використовують природні ресурси. Д.О. Маловіна у дослідженні «Проблеми та недоліки сучасної системи оподаткування України» зазначає, що рентна плата відіграє важливу роль у формуванні бюджетних надходжень, особливо в регіонах з інтенсивним використанням природних ресурсів [22]. Це підкреслює фіскальне значення ресурсних платежів для окремих територій.

Особливої уваги заслуговує спрощена система оподаткування для юридичних осіб. Стаття 291 Податкового кодексу України визначає спрощену систему оподаткування як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених відповідною главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [5].

Водночас можливості застосування спрощеної системи оподаткування юридичними особами є обмеженими. Стаття 291 Податкового кодексу передбачає, що юридичні особи можуть бути платниками єдиного податку третьої групи за умови відповідності певним критеріям, зокрема, обсяг доходу не повинен перевищувати семи мільйонів гривень на рік [5]. О.І. Павлусь зазначає, що для юридичних осіб застосування спрощеної системи не завжди є економічно виправданим, оскільки вони позбавляються можливості формування податкового кредиту з ПДВ [24]. Це створює додаткові витрати для підприємств, які працюють з платниками ПДВ.

Суттєвим аспектом системи оподаткування юридичних осіб виступає механізм трансфертного ціноутворення, регламентований розділом V

Податкового кодексу України. Стаття 39 визначає, що контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток, зокрема господарські операції з пов'язаними особами-нерезидентами та господарські операції з особами, зареєстрованими у державах, включених до переліку низькоподаткових юрисдикцій [5].

PwC у своїх аналітичних матеріалах про трансфертне ціноутворення підкреслює, що українське законодавство передбачає детальні вимоги щодо документування контрольованих операцій, невиконання яких може призвести до значних фінансових санкцій [27]. Платники зобов'язані готувати документацію з трансфертного ціноутворення, що включає звіт про контрольовані операції, глобальну документацію (майстер-файл) та національну документацію (локальний файл) [26]. Така триступенева система документування відповідає міжнародним стандартам ОЕСР.

Механізм адміністрування податків юридичних осіб в Україні реалізується контролюючими органами, до яких належить Державна податкова служба України та її територіальні органи. Стаття 41 Податкового кодексу надає контролюючим органам право проводити камеральні та документальні перевірки платників податків [5]. Ці форми контролю становлять основу системи податкового нагляду.

Камеральна перевірка, згідно зі статтею 76 Податкового кодексу, проводиться посадовими особами контролюючого органу без направлення на її проведення та без будь-якого попередження платника податків і здійснюється виключно в приміщенні контролюючого органу на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях платника, а також даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість [5]. Така форма контролю дозволяє швидко виявляти очевидні помилки та невідповідності у звітності.

Документальна перевірка, відповідно до статті 77 Податкового кодексу, є перевіркою, предметом якої виступає своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками [5]. Ця форма контролю є найбільш глибокою та всеохоплюючою.

Л.М. Касьяненко у колективній монографії «Правове регулювання податкових відносин в Україні» підкреслює, що ефективне податкове адміністрування повинно базуватися на принципах законності, презумпції правомірності рішень платника податків, рівності, відкритості та прозорості [18]. Дотримання цих принципів забезпечує легітимність податкового контролю та довіру до податкової системи.

Важливим компонентом системи адміністрування виступає податкова звітність. Податкова декларація з податку на прибуток підприємств подається щокварталу протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу, а за результатами календарного року – протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року, згідно зі статтею 137 Податкового кодексу [5]. Такі терміни забезпечують баланс між своєчасністю звітування та можливістю підприємств підготувати достовірні дані.

Податкова декларація з податку на додану вартість подається щомісяця протягом 20 календарних днів після закінчення звітного місяця, відповідно до статті 203 Податкового кодексу, причому декларація з ПДВ подається виключно в електронній формі [5]. Обов'язковість електронної форми підвищує оперативність обробки інформації та зменшує адміністративне навантаження.

Суттєвим аспектом системи оподаткування виступає також механізм відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань. Стаття 100 Податкового кодексу передбачає, що у разі загрози виникнення або виникнення надзвичайної ситуації техногенного, природного чи іншого характеру контролюючий орган має право за зверненням платника податків надати відстрочення та/або розстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу [5]. Цей механізм дозволяє підтримати платників у складних економічних умовах.

PwC Tax Summaries у своєму огляді корпоративного оподаткування в Україні зазначає, що українська податкова система характеризується відносно високим рівнем складності, що вимагає від платників податків значних витрат на забезпечення дотримання податкового законодавства [37]. Це підкреслює необхідність подальшого спрощення податкової системи.

Особливої уваги заслуговує система захисту прав платників податків. Стаття 56 Податкового кодексу України встановлює право платника на оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб у порядку, встановленому Кодексом та іншими законами України [5]. Ефективна система захисту прав є необхідною умовою справедливої податкової системи.

Адміністративне оскарження здійснюється шляхом подання скарги до контролюючого органу вищого рівня, тоді як судове оскарження відбувається через звернення до адміністративного суду. Довіра стає критичним фактором добровільного дотримання податкового законодавства.

LIGA:ZAKON у своїх аналітичних матеріалах підкреслює, що судова практика відіграє важливу роль у формуванні правозастосовної практики у сфері оподаткування, оскільки рішення Верховного Суду створюють правові позиції, які враховуються контролюючими органами та платниками податків [30]. Ця обставина підвищує значення судового прецеденту в українській правовій системі.

Важливим елементом системи адміністрування виступає також інститут податкових консультацій. Стаття 52 Податкового кодексу визначає податкову консультацію як роз'яснення контролюючого органу з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства, яке надається у письмовій формі за зверненням платника податків [5]. Цей інститут сприяє правовій визначеності.

І.О. Умрихіна у монографії «Правове регулювання податкових відносин в Україні» зазначає, що інститут податкових консультацій сприяє забезпеченню правової визначеності та зменшенню податкових ризиків для платників податків [18]. Це дозволяє платникам отримати офіційне тлумачення норм до здійснення операцій.

Система оподаткування юридичних осіб в Україні також охоплює механізми міжнародного податкового співробітництва. Україна уклала понад 70 конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, що регулюють оподаткування транскордонних операцій. Ці конвенції базуються на OECD Model Tax Convention та встановлюють правила розподілу податкових прав між країнами [6]. Така мережа договорів забезпечує інтеграцію України у глобальну податкову систему.

Особливої уваги заслуговує режим оподаткування доходів нерезидентів з джерелом походження з України. Стаття 160 Податкового кодексу встановлює, що доходи нерезидентів з джерелом їх походження з України оподатковуються під час їх виплати шляхом утримання податку у джерела виплати [5]. Базова ставка становить 15%, проте конвенціями про уникнення подвійного оподаткування можуть встановлюватися зменшені ставки, що сприяє залученню іноземних інвестицій.

Dentons у своєму аналітичному огляді зазначає, що застосування положень міжнародних податкових договорів вимагає дотримання певних процедурних вимог, зокрема, надання резидентом документального підтвердження свого податкового статусу [36]. Ці вимоги спрямовані на запобігання зловживанням податковими договорами.

Суттєвим аспектом системи оподаткування виступає також інститут податкового планування. Це право випливає з принципу свободи підприємницької діяльності.

Водночас існують межі податкового планування, визначені концепцією зловживання правом. Стаття 14.1.231 Податкового кодексу України встановлює поняття операції, що не відповідає економічному змісту, під якою розуміється операція, яка не мала на меті настання реальних правових наслідків відповідно до закону або правочину чи інша операція, що не мала інших ділових цілей, ніж ухилення від оподаткування або зменшення інших передбачених законом

обов'язкових платежів [5]. Ця норма спрямована на протидію агресивному податковому плануванню.

Юридична газета у публікації «Трансфертне ціноутворення: економічні та правові нюанси» підкреслює, що боротьба з агресивним податковим плануванням є одним з пріоритетів податкової політики як в Україні, так і на міжнародному рівні [28]. Це відображає глобальний тренд посилення податкового контролю.

Система оподаткування юридичних осіб в Україні продовжує трансформуватися під впливом міжнародних тенденцій та внутрішніх економічних реалій. П.В. Коломієць у дисертації «Правове регулювання податкової безпеки України» зазначає, що вдосконалення податкової системи повинно здійснюватися у напрямку забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та створенням сприятливого бізнес-клімату [20]. Досягнення цього балансу залишається ключовим викликом для податкової політики.

2.2. Податок на прибуток підприємств: правове регулювання та практика застосування

Серед прямих податків, що формують фіскальні надходження від корпоративного сектору в Україні, провідну позицію займає податок на прибуток підприємств. Його значення виходить за межі суто фінансової функції: цей податок виступає регулятором економічних процесів, впливаючи на інвестиційну активність та стратегічні рішення суб'єктів господарювання. Нормативна база, що регламентує цей напрям оподаткування, відзначається багаторівневою структурою та значною деталізацією, що вимагає від платників не лише знання законодавчих положень, але й розуміння логіки їх застосування в реальних бізнес-ситуаціях.

Нормативним фундаментом справляння податку на прибуток в українській правовій системі є розділ III Податкового кодексу України. Стаття 133 цього розділу встановлює коло осіб, на які поширюється обов'язок сплачувати даний податок. Законодавець формулює це наступним чином: «платниками податку є: суб'єкти господарювання – резиденти України, які здійснюють господарську діяльність як на території України, так і за її межами, та їх відокремлені підрозділи, які виділені на окремий баланс; нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійні представництва, та/або отримують доходи з джерелом їх походження з України; особи, відповідальні за нарахування та внесення до бюджету податку, сплаченого неприбутковими організаціями у випадках, визначених цим розділом» [5].

Характерною рисою вітчизняного законодавчого підходу є охоплення практично всього спектру організаційно-правових форм комерційної діяльності податковим обов'язком. Водночас, як справедливо відзначає Н.А. Морозова, для

різних категорій платників передбачені специфічні механізми ідентифікації бази оподаткування та розрахунку податкових зобов'язань, що відображає диференційований підхід законодавця [21].

Визначення того, що саме підлягає оподаткуванню, закріплене у статті 134 Кодексу. Об'єктом виступає прибуток, отриманий як на території України, так і за її межами. Принципово важливим є те, що його встановлення відбувається через систему коригувань фінансового результату, який формується за бухгалтерськими стандартами. Іншими словами, «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [5].

Така модель, яку можна охарактеризувати як "book-tax" концепцію, означає, що стартовою позицією для податкових розрахунків служить результат, отриманий за бухгалтерськими правилами. У дослідженні R. Salomov аргументовано показано, що опора на бухгалтерський фінансовий результат дозволяє спростити процедури адміністрування, однак водночас породжує потребу в численних коригуваннях для відображення податкової специфіки [31].

База, що використовується для обчислення суми податку, згідно зі статтею 135 Кодексу, являє собою грошовий вираз об'єкта з урахуванням усіх положень податкового законодавства [5]. Для її визначення бухгалтерський результат трансформується через систему різниць, передбачених статтями 138-140 Кодексу.

Категорія різниць, які збільшують вихідний фінансовий результат, охоплює, зокрема: операції з пов'язаними нерезидентами без належного документального підтвердження; витратні статті, не забезпечені первинними документами; перевищення фактичної вартості придбаних ресурсів над ринковими показниками; недостачі та псування понад встановлені природні норми; результати операцій з фінансовими інструментами тощо [5].

Протилежну дію мають різниці зі статті 140 Кодексу, які зменшують базу оподаткування. До них належать: амортизаційні відрахування, розраховані за податковими правилами; благодійні внески неприбутковим структурам у межах 4% минулорічного прибутку; перенесені збитки минулих періодів та інші позиції [5].

Система різниць становить центральний елемент всього механізму визначення податкового обов'язку, проте її архітектура створює істотні виклики для платників і стає джерелом багатьох конфліктів з податковими органами [16].

Щодо розміру податкового вилучення, то стаття 136 Кодексу встановлює базову ставку на рівні 18% від визначеної бази. Порівняно з європейськими

показниками це доволі помірний рівень. Дослідження K. Gajdošová та співавторів демонструє, що усереднений показник корпоративного оподаткування в межах Європейського Союзу сягає приблизно 21%, при цьому простежується загальна тенденція до його зниження у контексті глобального податкового суперництва [32].

Втім, для специфічних категорій доходів передбачені відмінні ставки. Зокрема, підпункт 136.1.2 статті 136 встановлює нульове оподаткування дивідендів, що спрямовуються резидентським юридичним особам, тоді як дивіденди нерезидентам (за винятком тих, що підпадають під договірні преференції) оподатковуються за ставкою 15% [5].

Суттєвим компонентом системи оподаткування прибутку виступає амортизаційний механізм. Статті 145-148 Кодексу формують правила списання вартості довгострокових активів для податкових потреб. Стаття 145 визначає, що амортизації підлягають інвестиції у: придбання основних фондів та нематеріальних активів для господарських потреб; власне створення основних засобів; поліпшення наявних основних засобів через ремонт, реконструкцію чи модернізацію [5].

Податкове законодавство класифікує основні засоби на п'ять груп із встановленими мінімальними строками експлуатації: перша група охоплює будівлі та споруди (від 10 до 15 років); друга включає транспорт та офісне обладнання (5 років); третя є збірною для активів, не віднесених до інших груп (5 років); четверта призначена для комп'ютерної техніки та телекомунікацій (2 роки) [5].

Dentons у своєму аналітичному матеріалі звертає увагу, що податкова методологія амортизації може суттєво відрізнятися від бухгалтерської, що ускладнює облікові процеси для підприємств [36].

Окремого розгляду потребує проблематика оподаткування взаємодій між пов'язаними суб'єктами. Стаття 14.1.159 Кодексу кваліфікує як пов'язаних таких осіб, взаємовідносини яких здатні модифікувати умови чи економічні наслідки їхньої активності або діяльності представлених ними суб'єктів [5]. До цієї категорії потрапляють, зокрема, учасники з часткою від 20% у статутному капіталі один одного, а також особи у субординаційних відносинах.

Нагляд за трансакціями між пов'язаними особами здійснюється через інститут трансфертного ціноутворення, детально врегульований розділом V Кодексу. Навчальний посібник Державного податкового університету пояснює, що норми трансфертного ціноутворення покликані перешкоджати штучному переміщенню оподатковуваних прибутків до юрисдикцій з пільговим режимом шляхом маніпулювання ціновими параметрами у взаємозалежних операціях [26].

Стаття 39 Кодексу визначає контрольовані операції через два основні критерії: операції з пов'язаними нерезидентами за умови перевищення річного

доходу платника 150 мільйонів гривень та обсягу операцій з окремим контрагентом 10 мільйонів гривень; операції із суб'єктами, локалізованими в низькоподаткових територіях [5].

PwC наголошує, що українське регулювання трансфертного ціноутворення загалом узгоджується з напрацюваннями OECD, хоча існують певні національні особливості, передусім у встановленні переліку контрольованих операцій та документальних вимогах [27].

Платники, які реалізують контрольовані операції, зобов'язані формувати спеціалізовану документацію з трансфертного ціноутворення, включно зі звітом, що подається разом з декларацією. Групи підприємств з консолідованими доходами понад 50 мільйонів євро додатково готують глобальну документацію (майстер-файл) та національну документацію (локальний файл) [5].

Юридична газета відзначає, що правозастосовна практика у сфері трансфертного ціноутворення в Україні перебуває у стадії становлення, і судові прецеденти відіграють значну роль у тлумаченні неоднозначних законодавчих положень [29].

Істотним елементом системи оподаткування прибутку є також податкові преференції. Попри те, що чинний Кодекс містить обмежений перелік пільг порівняно з попереднім законодавством, окремі категорії платників та напрями діяльності все ж користуються преференційними режимами. Стаття 154 Кодексу, зокрема, регламентує особливості для неприбуткових організацій, які за певних умов можуть бути звільнені від податкового обов'язку [5].

Поряд з цим, спеціальне законодавство передбачає податкові стимули для заохочення інноваційної та інвестиційної активності. Д.О. Маловіна справедливо зауважує, що архітектура податкових преференцій має відповідати принципам збалансованості та цілеспрямованості, аби не породжувати необґрунтованих конкурентних переваг для окремих платників та не спричиняти надмірних фіскальних втрат [22].

Часовим вимірюванням для податку на прибуток виступає календарний рік як податковий період, тоді як звітні періоди встановлені поквартально. Стаття 137 Кодексу передбачає, що платники самостійно визначають суму податку на кінець кожного кварталу та подають декларацію протягом 40 днів після завершення кварталу, а за підсумками року – протягом 60 днів [5].

Декларація з податку на прибуток являє собою багатосторінковий документ з детальною інформацією про доходні та витратні статті, коригування, авансові платежі. PwC Tax Summaries констатує, що підготовка декларації потребує значних зусиль та спеціалізованих компетенцій, особливо для великих структур з диверсифікованою діяльністю [37].

Внесення податку здійснюється через авансові платежі впродовж року. Згідно зі статтею 57 Кодексу, платники з річним доходом до двадцяти мільйонів

гривень сплачують податок щокварталу протягом 40 днів після закінчення кварталу, тоді як платники з доходом понад цю суму здійснюють щомісячні платежі у той самий термін [5].

Особливої уваги вимагає регулювання податкового режиму збитків. Стаття 140 Кодексу дозволяє враховувати від'ємні результати минулих періодів для зменшення оподатковуваного прибутку поточного року. Проте існує обмеження: перенесені збитки не можуть зменшити базу поточного року більш ніж на 50% [5].

Важливою складовою системи є також режим оподаткування дивідендних виплат. Стаття 153 Кодексу встановлює спеціальні правила для дивідендів. Як уже зазначалося, дивіденди резидентським юридичним особам оподатковуються за нульовою ставкою, що запобігає подвійному економічному оподаткуванню. Натомість дивіденди нерезидентам обкладаються за ставкою 15%, якщо міжнародна угода не передбачає іншого [5].

Dentons наголошує, що застосування знижених ставок відповідно до міжнародних договорів потребує дотримання певних процедур, зокрема отримання підтвердження резидентського статусу бенефіціара від зарубіжного податкового органу [36].

Окремої уваги потребує податковий режим для нерезидентів, що провадять діяльність в Україні. Стаття 160 Кодексу встановлює, що доходи нерезидентів українського походження оподатковуються під час виплати шляхом утримання податку у джерела виплати [5]. Базова ставка становить 15%, хоча для окремих доходів можуть застосовуватися диференційовані ставки.

Перелік доходів нерезидентів українського походження охоплює: дивіденди; процентні доходи; роялті; орендну плату за використання майна в Україні; винагороди за роботи та послуги на українській території; прибутки від відчуження майна в Україні тощо [5].

В.В. Нікітін у своїй дисертації аргументує, що система оподаткування доходів нерезидентів має забезпечувати рівновагу між фіскальними цілями держави та завданням залучення зарубіжного капіталу [25].

Важливим є також питання податкового режиму постійних представництв нерезидентів. Стаття 133 Кодексу визначає, що нерезиденти, які провадять господарську діяльність через постійні представництва в Україні, є платниками податку на прибуток. Оподаткуванню підлягає прибуток, що генерується таким представництвом від операцій в Україні [5].

Концепція постійного представництва у статті 14.1.193 Кодексу загалом відповідає визначенню з Модельної конвенції OECD. Коментарі OECD пояснюють, що концепт постійного представництва є фундаментальним для розподілу податкових прав між державами та визначення того, чи має країна джерела повноваження оподатковувати прибуток підприємства-нерезидента [6].

Окремого розгляду заслуговує система податкового контролю за коректністю обчислення та внесення податку на прибуток. Контролюючі структури уповноважені проводити камеральні та документальні перевірки. Л.М. Касьяненко обґрунтовує, що результативний податковий контроль має базуватися на ризик-орієнтованому підході, коли ресурси податкових органів концентруються на платниках з підвищеними податковими ризиками [18].

Правозастосовна практика у сфері податку на прибуток в Україні характеризується значною кількістю спірних ситуацій. Публікації LIGA:ZAKON свідчать, що найпоширенішими предметами податкових конфліктів є: визнання витрат у податковому обліку; оподаткування операцій між пов'язаними суб'єктами; застосування правил трансфертного ціноутворення; визначення ринкових цін; питання оподаткування нерезидентів [30].

Судова практика відіграє суттєву роль у формуванні уніфікованого підходу до застосування податкових норм. Верховний Суд у своїх рішеннях неодноразово артикулював правові позиції щодо спірних аспектів оподаткування прибутку. Зокрема, Верховний Суд наголошував, що витрати можуть бути визнані у податковому обліку за умови їх обґрунтованості, документального підтвердження та зв'язку з господарською активністю платника [30].

І.О. Умрихіна у своїй монографічній праці підкреслює, що забезпечення правової визначеності та передбачуваності у сфері оподаткування прибутку є критично важливою передумовою створення сприятливого середовища для інвестицій [18].

Важливим контекстом є також глобальні тенденції трансформації систем корпоративного оподаткування. European Commission у своєму щорічному звіті констатує, що численні країни переосмислюють архітектуру корпоративного оподаткування з метою забезпечення конкурентоспроможності та відповідності новітнім міжнародним стандартам, включно з глобальним мінімальним податком [14].

Для України, яка рухається шляхом інтеграції у європейський економічний простір, принципово важливо забезпечити узгодженість національної системи оподаткування прибутку з міжнародними нормами. П.В. Коломієць наголошує, що реформування системи оподаткування прибутку має здійснюватися з урахуванням потреби у забезпеченні достатніх фіскальних надходжень, підтримки економічного розвитку та створення привабливих умов для інвестицій [20].

2.3. Непряме оподаткування юридичних осіб: ПДВ, акцизний податок та інші непрямі податки

Непряме оподаткування корпоративного сектору в Україні становить фундаментальний елемент фіскальної архітектури держави, забезпечуючи левову частку доходів центрального бюджету. Специфіка цієї категорії податків полягає у тому, що їхній тягар економічно переноситься на кінцевих споживачів продукції та послуг, проте саме суб'єкти господарювання виконують роль збирачів і адміністраторів таких платежів. Це породжує для юридичних осіб істотне адміністративне та організаційне навантаження, що виходить за межі простої сплати податкових сум.

Серед непрямих податків домінуючу позицію займає податок на додану вартість, який є критично важливим як з погляду обсягів бюджетних надходжень, так і з позиції адміністративної складності. Нормативне регулювання ПДВ здійснюється розділом V Кодексу. Стаття 180 визначає об'єкт оподаткування як «операції платників податку з: а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту; б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу; в) ввезення товарів на митну територію України; г) вивезення товарів за межі митної території України; е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом» [5].

Н.А. Морозова обґрунтовано зауважує, що експансивне трактування об'єкта оподаткування ПДВ дозволяє охопити практично весь спектр операцій з передачі товарів та надання послуг на українській території, що зумовлює суттєві фіскальні надходження [21].

Коло платників ПДВ визначається статтею 180 Кодексу через два ключові критерії: «будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього Кодексу; особа, у якої обсяг оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, визначений за правилами бухгалтерського обліку, протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 мільйон гривень (без урахування податку на додану вартість)» [5].

Імперативна реєстрація у статусі платника ПДВ після досягнення порогового показника операцій породжує певні ускладнення для малого та середнього бізнесу, адже передбачає організацію деталізованого обліку трансакцій та систематичне подання звітних документів. О.І. Павлусь аргументовано констатує, що поріг реєстрації платником ПДВ в Україні є порівняно невисоким відносно європейських параметрів, що призводить до включення у систему ПДВ значного масиву дрібних підприємств [24].

Розмір податкового вилучення ПДВ встановлено статтею 193 Кодексу на позначці 20% від бази оподаткування. Поряд із базовою ставкою функціонує нульова ставка для експортних операцій. Підпункт 195.1.1 статті 195 встановлює, що «операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються за нульовою ставкою» [5].

Використання нульової ставки при експорті має принципове значення для забезпечення конкурентних позицій українських експортерів на зовнішніх ринках. Водночас, як фіксують публікації PwC, процес отримання бюджетної компенсації ПДВ при експорті нерідко супроводжується істотними часовими затримками та потребує подолання численних процедурних перешкод [37].

Центральним механізмом функціонування ПДВ виступає інститут податкового кредиту. Стаття 198 Кодексу встановлює, що «до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; ґ) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України» [5].

Інститут податкового кредиту забезпечує економічну нейтральність ПДВ для суб'єктів господарювання, оскільки підприємства мають можливість компенсувати ПДВ, сплачений при закупівлі ресурсів, за рахунок ПДВ, отриманого від клієнтів. Проте, як зауважує Д.О. Маловіна, право на податковий кредит може бути реалізоване виключно за умови дотримання певних вимог, зокрема наявності коректно оформлених податкових накладних та фактичного отримання товарів чи послуг [22].

Істотною інновацією у царині адміністрування ПДВ стало впровадження системи електронного адміністрування, передбаченої статтею 200-1 Кодексу. Ця стаття встановлює, що «реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних є обов'язковою умовою для віднесення сум податку до податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування такого податку» [5].

Архітектура електронного адміністрування ПДВ включає декілька взаємопов'язаних компонентів: Єдиний реєстр податкових накладних, де фіксуються всі податкові накладні; електронний кабінет платника ПДВ; рахунки платників у системі електронного адміністрування, на які акумулюються кошти

для реєстрації податкових накладних. Dentons у своєму аналітичному дослідженні констатує, що система електронного адміністрування ПДВ істотно ускладнила схеми протиправного відшкодування ПДВ, проте водночас створила певні труднощі для сумлінних платників, зокрема у сфері управління фінансовими потоками [36].

Процедура реєстрації податкових накладних передбачає, що платник здійснює реєстрацію податкової накладної або розрахунку коригування у Єдиному реєстрі не пізніше 15 календарних днів після виникнення податкових зобов'язань [5]. При цьому реєстрація можлива виключно за наявності адекватної суми коштів на рахунку платника в системі електронного адміністрування.

Суттєвим питанням є процес бюджетної компенсації ПДВ. Стаття 200 Кодексу встановлює, що «у разі якщо за результатами звітного (податкового) періоду сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, така різниця підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України, крім випадків, коли платник податку подає заяву про бажання залишити таку різницю без відшкодування» [5].

Втім процедура бюджетної компенсації ПДВ часто характеризується значними часовими затримками та вимагає проходження камеральних або документальних перевірок. Публікації LIGA:ZAKON фіксують, що питання своєчасної компенсації ПДВ залишається однією з найгостріших проблем для експортерів та інших платників, у яких утворилася від'ємна різниця [30].

Особливої уваги потребує оподаткування ПДВ трансакцій з нерезидентами. Стаття 208 Кодексу встановлює, що «у разі отримання послуг від нерезидента податкові зобов'язання та податковий кредит виникають у особи-отримувача таких послуг» [5]. Цей механізм, ідентифікований як reverse charge, спрямований на забезпечення оподаткування послуг, наданих нерезидентами на українській території.

Акцизний податок посідає другу позицію за значущістю серед непрямих податків в Україні. Нормативне регулювання акцизного податку здійснюється розділом VI Кодексу. Стаття 212 визначає платників як: «а) особи, які здійснюють на митній території України операції з реалізації підакцизних товарів (продукції), у тому числі алкогольних напоїв та тютюнових виробів, вироблених на митній території України з давальницької сировини, власності на яку набуто з порушенням законів України; б) особи, які здійснюють на митній території України виробництво підакцизних товарів (продукції), у тому числі з давальницької сировини; в) особи, які здійснюють імпорт підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; г) особи, які здійснюють імпорт підакцизних товарів (продукції) у митному режимі реімпорту; ґ) суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів (продукції)» [5].

Перелік товарів, що підлягають акцизному обкладенню, визначено статтею 215 Кодексу і охоплює: етиловий спирт та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнову продукцію, тютюн та промислові замінники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; легкові автомобілі, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли; електричну енергію [5]. Важливо зазначити, що встановлення переліку підакцизних товарів базується на фіскальних міркуваннях, а також на меті регулювання споживання окремих категорій товарів, що становлять загрозу для здоров'я населення або навколишнього середовища [16].

Ставки акцизного податку встановлюються у фіксованих сумах (специфічні ставки) на одиницю реалізованих підакцизних товарів у гривнях та копійках або у процентах до обороту з реалізації підакцизних товарів (адвалорні ставки). Для окремих категорій товарів застосовуються комбіновані ставки, що включають як специфічний, так і адвалорний компонент [5].

Характерною рисою акцизного оподаткування є вимога маркування окремих видів підакцизних товарів марками акцизного податку. Стаття 229 Кодексу встановлює, що «марки акцизного податку підлягають наклеюванню на споживчу упаковку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що виробляються на митній території України та/або імпортуються на митну територію України» [5]. Система маркування спрямована на протидію нелегальному обігу підакцизних товарів та забезпечення повноти справляння акцизного податку.

Dentons наголошує, що виробництво та обіг підакцизних товарів підлягають посиленому нагляду з боку податкових та інших контролюючих структур, що породжує додаткові вимоги до ліцензування та дотримання спеціалізованих процедур [36].

Особливої значущості набуває акцизне оподаткування пального. Стаття 229 Кодексу встановлює спеціалізовані правила оподаткування операцій з пальним, включаючи механізм електронного адміністрування реалізації пального. Кодекс встановлює, що «облік операцій з пальним та електронне адміністрування реалізації пального здійснюється в автоматизованій системі обліку та контролю за обігом пального» [5].

Екологічний податок, попри те, що не завжди класифікується як непрямий податок, фактично перекладається на споживачів через ціноутворення на товари та послуги. Нормативне регулювання екологічного податку здійснюється розділом VIII Кодексу. Стаття 240 визначає платників як «суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на

території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: а) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; б) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; в) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); г) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); ґ) тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк» [5].

Об'єктами екологічного оподаткування виступають, відповідно, обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферу, скидаються у водойми, обсяги відходів, що розміщуються, та обсяги радіоактивних відходів. Ставки екологічного податку встановлюються у гривнях за тонну забруднюючої речовини або відходів певного класу небезпечності [5].

Д.О. Маловіна слушно зауважує, що екологічний податок виконує не лише фіскальну, а й регулюючу функцію, стимулюючи суб'єктів господарювання до впровадження екологічно чистих технологій та зменшення негативного впливу на довкілля [22].

European Commission у звіті «Annual Report on Taxation 2024» акцентує зростаючу роль екологічного оподаткування у досягненні цілей сталого розвитку, підкреслюючи, що екологічні податки дозволяють інтерналізувати екстернальні витрати забруднення та створюють економічні стимули для переходу до більш екологічних форм виробництва та споживання [14].

Рентна плата за експлуатацію надр для видобування корисних копалин являє собою ще один елемент системи непрямого оподаткування. Нормативне регулювання рентної плати здійснюється розділом IX Кодексу. Стаття 252 встановлює, що «платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання – користувачі надр, які видобувають корисні копалини на підставі спеціальних дозволів на користування надрами відповідно до закону» [5].

Об'єктом оподаткування рентною платою є обсяг реалізованих корисних копалин, видобутих із надр на території України, в межах її континентального шельфу та виключної економічної зони. Ставки рентної плати встановлюються диференційовано залежно від виду корисної копалини та умов видобутку [5].

Характерною рисою рентної плати є те, що вона відображає принцип компенсації суспільству за використання невідновлюваних природних ресурсів, які є власністю Українського народу згідно з Конституцією України. І.О. Умрихіна обґрунтовує, що рентна плата за експлуатацію надр забезпечує справедливий розподіл між суспільством та користувачами надр економічної ренти, що виникає від експлуатації природних ресурсів [18].

Плата за землю, що охоплює земельний податок та орендну плату за землю, попри належність до місцевих податків, також має характеристики непрямого оподаткування, адже в багатьох випадках перекладається на споживачів. Нормативне регулювання плати за землю здійснюється розділом XIII Кодексу та Земельним кодексом України [5].

Платниками земельного податку виступають власники земельних ділянок та землекористувачі. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Ставки земельного податку встановлюються у процентах від нормативної грошової оцінки та диференціюються залежно від призначення та місцезнаходження земельної ділянки [5].

О.І. Павлусь аргументує, що плата за землю є суттєвим джерелом доходів місцевих бюджетів та одночасно стимулює раціональне використання земельних ресурсів [24].

Митні платежі, попри те, що не завжди розглядаються як складова національної податкової системи, також відіграють значну роль у непрямому оподаткуванні юридичних осіб, що провадять зовнішньоекономічну діяльність. До митних платежів належать мито, акцизний податок при імпорті підакцизних товарів, ПДВ при імпорті товарів. Нормативне регулювання митних платежів здійснюється Митним кодексом України [5].

Дослідження K. Gajdošová та співавторів демонструє, що митні платежі виконують як фіскальну, так і протекціоністську функцію, захищаючи внутрішній ринок від недобросовісної конкуренції з боку імпортних товарів [32].

Важливим аспектом непрямого оподаткування є адміністративний тягар, який воно створює для юридичних осіб. На відміну від прямих податків, де платник сплачує податок зі свого доходу або майна, при непрямому оподаткуванні юридичні особи виступають податковими агентами, які акумулюють податок від імені держави. Це вимагає організації деталізованого обліку операцій, своєчасного подання звітності та перерахування зібраних сум до бюджету.

PwC Tax Summaries наголошує, що витрати на дотримання податкового законодавства (compliance costs) для платників ПДВ є істотними і включають витрати на організацію обліку, підготовку звітності, навчання персоналу та взаємодію з податковими структурами [37].

Особливої уваги потребує проблематика податкових спорів у царині непрямого оподаткування. Найпоширенішими предметами конфліктів є: право на податковий кредит з ПДВ, бюджетне відшкодування ПДВ, класифікація товарів для цілей акцизного оподаткування, визначення бази оподаткування. Публікації LIGA:ZAKON фіксують, що судова практика у сфері ПДВ є найбільш динамічною і формує важливі правові позиції щодо застосування норм податкового законодавства [30].

Верховний Суд України у своїх рішеннях неодноразово акцентував, що право на податковий кредит з ПДВ виникає за умови реального здійснення господарської операції та її підтвердження належним чином оформленими документами. При цьому платник податків не повинен нести негативних наслідків недобросовісної поведінки його контрагентів, якщо сам він діяв добросовісно та не міг знати про порушення з боку постачальників [30].

Суттєвим є також питання цифровізації адміністрування непрямих податків. Поряд із системою електронного адміністрування ПДВ, впроваджуються електронні системи нагляду за обігом підакцизних товарів, електронні акцизні накладні, електронна звітність. Л.М. Касьяненко обґрунтовує, що цифровізація податкового адміністрування підвищує прозорість податкових операцій, зменшує можливості для зловживань, але також вимагає значних інвестицій у технологічну інфраструктуру як з боку держави, так і з боку платників [18].

У контексті європейської інтеграції України особливої значущості набуває гармонізація системи непрямого оподаткування з європейськими стандартами. ЄС має чітко розроблену систему ПДВ, врегульовану низкою директив, зокрема Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. Публікації KPMG констатують, що гармонізація українського законодавства з ПДВ з європейськими нормами є необхідною передумовою для подальшої економічної інтеграції з ЄС [38].

Суттєвим аспектом є також глобальні тенденції у царині непрямого оподаткування цифрової економіки. Багато країн запроваджують спеціалізовані правила оподаткування ПДВ електронних послуг, що надаються нерезидентами. Україна також імплементувала такі правила, встановивши, що нерезиденти, які надають електронні послуги споживачам в Україні, повинні реєструватися платниками ПДВ та сплачувати податок [5].

Дослідження V. Ceriani та співавторів «EU corporate taxation in the digital era» демонструє, що оподаткування цифрової економіки створює нові виклики для систем непрямого оподаткування, оскільки традиційні принципи, засновані на фізичній присутності, не завжди адекватно застосовуються до цифрових трансакцій [33].

Таким чином, система непрямого оподаткування корпоративного сектору в Україні являє собою складну та багатокомпонентну структуру, що охоплює ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, рентну плату та інші непрямі податки. Результативне адміністрування цих податків вимагає як від держави, так і від платників істотних зусиль щодо забезпечення дотримання законодавства, організації обліку та звітності. Подальше вдосконалення системи непрямого оподаткування має здійснюватися у напрямку спрощення

адміністративних процедур, підвищення прозорості та передбачуваності податкової системи, гармонізації з міжнародними стандартами.

РОЗДІЛ 3. СВІТОВА ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ УКРАЇНИ

3.1. Порівняльний аналіз систем оподаткування в країнах ЄС, США та Азії

Компаративне дослідження податкових систем корпоративного сектору у різних регіонах планети уможливлює ідентифікацію передових практик та векторів еволюції податкового регулювання, що може стати підґрунтям для модернізації вітчизняної податкової архітектури України. Кожна юрисдикція демонструє власну специфіку, детерміновану історичною траєкторією розвитку, економічними пріоритетами та політичними завданнями, проте простежуються і спільні характеристики, що відображають глобальні процеси у царині корпоративного оподаткування.

Податкова архітектура корпоративного сектору в країнах Європейського Союзу відзначається значною варіативністю, попри зусилля щодо уніфікації податкового законодавства на рівні ЄС. Дослідження K. Gajdošová та співавторів «Corporate Income Taxation Dynamics: A Comparative Analysis of Selected European Union Countries» демонструє, що попри загальні засади, закріплені у директивах ЄС, національні системи корпоративного оподаткування зберігають істотні розбіжності у ставках, базі оподаткування та податкових преференціях [32].

Розміри корпоративного податку у державах-членах ЄС коливаються від 9% в Угорщині до 25,8% у Франції (з урахуванням додаткових зборів). Усереднений показник корпоративного податку в ЄС станом на 2024 рік перебуває на рівні близько 21%. Звіт OECD «Corporate Tax Statistics 2024» констатує, що упродовж останніх двох декад простежується загальна тенденція до зниження розмірів корпоративного податку в країнах OECD, що відображає посилення глобального податкового суперництва [11].

Характерною рисою європейської податкової архітектури є значна увага до питань уніфікації та координації національних податкових політик. Council Directive 2011/96/EU встановлює спільну систему оподаткування материнських компаній та дочірніх підприємств. Директива встановлює, що «прибуток, який дочірня компанія розподіляє своїй материнській компанії, звільняється від утримання податку у джерела виплати, за умови що материнська компанія володіє щонайменше 10% статутного капіталу дочірньої компанії протягом безперервного періоду не менше одного року» [8]. Ця норма спрямована на усунення подвійного економічного оподаткування дивідендів у межах ЄС.

Council Directive 2003/49/EC регулює оподаткування виплат відсотків та роялті між асоційованими компаніями. Директива передбачає, що «виплати відсотків або роялті, що виникають у державі-члені, звільняються від будь-яких податків на такі виплати, включаючи податки, що утримуються у джерела виплати, якщо бенефіціарним власником відсотків або роялті є компанія іншої держави-члена» [9]. Це положення сприяє вільному руху капіталу та технологій у межах єдиного ринку ЄС.

Публікація Oxford Academic «Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned?» констатує, що європейська система корпоративного оподаткування стикається з численними викликами, включаючи агресивне податкове планування транснаціональних корпорацій, податкову конкуренцію між державами-членами та необхідність адаптації до цифровізації економіки [34].

Суттєвою інновацією у європейській податковій архітектурі є запровадження глобального мінімального податку. Council Directive (EU) 2022/2523 імплементує глобальну податкову угоду OECD/G20 щодо забезпечення мінімального рівня оподаткування на рівні 15% для великих транснаціональних корпорацій. Директива встановлює, що «ефективна ставка податку групи багатонаціональних підприємств у кожній юрисдикції не повинна бути нижчою за 15%. Якщо ефективна ставка податку є нижчою, держави-члени мають право застосувати додатковий податок (top-up tax) для досягнення мінімального рівня» [7].

European Commission у звіті «Annual Report on Taxation 2024» акцентує, що запровадження глобального мінімального податку є історичним досягненням міжнародного податкового співробітництва, яке покладе край гонці до дна у сфері корпоративного оподаткування [14].

Особливої уваги заслуговує досвід окремих європейських держав. Німеччина, найпотужніша економіка ЄС, має багатокомпонентну систему корпоративного оподаткування, що охоплює федеральний корпоративний податок (Körperschaftsteuer) за ставкою 15%, додатковий внесок солідарності (Solidaritätszuschlag) у розмірі 5,5% від суми корпоративного податку та муніципальний торговельний податок (Gewerbesteuer), ставка якого варіюється залежно від муніципалітету. Сукупне податкове навантаження становить близько 30-33% [32].

Франція, традиційно держава з високим рівнем оподаткування, здійснила істотне зниження ставки корпоративного податку – з 33,3% у 2017 році до 25% у 2022 році. V. Ceriani у дослідженні «EU corporate taxation in the digital era» аргументує, що зниження ставки корпоративного податку у Франції було складовою більш широкої стратегії підвищення конкурентоспроможності французької економіки та залучення зарубіжних інвестицій [33].

Ірландія демонструє одну з найнижчих ставок корпоративного податку в ЄС – 12,5% на торговельний дохід (trading income). Ця низька ставка перетворила Ірландію на привабливу юрисдикцію для розміщення європейських штаб-квартир транснаціональних корпорацій, передусім у сфері технологій та фармацевтики. Проте ірландська модель піддається критиці за сприяння агресивному податковому плануванню. Дослідження фіксують, що Ірландія зобов'язалася запровадити ставку корпоративного податку 15% для великих корпорацій з доходом понад 750 мільйонів євро відповідно до глобальної податкової угоди [11].

Нідерланди, попри номінальну ставку корпоративного податку 25,8%, часто критикуються за створення умов для агресивного податкового планування через розгалужену мережу податкових договорів та сприятливий режим для холдингових компаній. Grant Thornton у своєму аналітичному огляді констатує, що нідерландський уряд вжив заходів для протидії податковим зловживанням, включаючи запровадження податку на утримання у джерела виплати на дивіденди та роялті, що виплачуються у низькоподаткові юрисдикції [39].

Система оподаткування корпорацій у Сполучених Штатах Америки демонструє власні унікальні характеристики. До 2017 року США мали одну з найвищих номінальних ставок корпоративного податку серед розвинених держав – 35% на федеральному рівні плюс податки штатів. Проте податкова реформа 2017 року (Tax Cuts and Jobs Act) знизила федеральну ставку до 21%, що наблизило американську систему до середніх показників інших розвинених держав [31].

Суттєвою характеристикою американської системи є використання так званого «worldwide taxation system» у модифікованій формі. До реформи 2017 року американські корпорації сплачували податок з прибутку, отриманого в усьому світі, з можливістю отримання кредиту на іноземні податки. Реформа 2017 року запровадила елементи територіальної системи, звільнивши від оподаткування дивіденди, отримані від іноземних дочірніх компаній, за умови володіння щонайменше 10% голосуючих акцій [35].

Fordham Journal of Corporate and Financial Law у публікації «Taxing the Digital Giants: What the OECD Global Tax Deal Means for the U.S.» констатує, що податкова реформа 2017 року також запровадила спеціальні режими оподаткування доходів від нематеріальних активів (GILTI – Global Intangible Low-Taxed Income та FDII – Foreign-Derived Intangible Income), спрямовані на стимулювання розміщення інтелектуальної власності у США [35].

Американська система також характеризується складністю та множинністю рівнів оподаткування. Поряд із федеральним корпоративним податком, більшість штатів справляють власні корпоративні податки зі ставками від 0% до 11,5%. Деякі штати, такі як Техас, Невада, Південна Дакота, Вайомінг

та Вашингтон, взагалі не мають корпоративного податку на прибуток, що створює значну податкову конкуренцію між штатами [31].

R. Salomov у дослідженні «Comparative Analysis of Global Tax Regulations and Corporate Financial Reporting Practices» аргументує, що американська система корпоративного оподаткування є однією з найскладніших у світі, що створює значні витрати на дотримання податкового законодавства для корпорацій [31].

Азіатські держави демонструють широке різноманіття підходів до оподаткування корпорацій, відображаючи різні рівні економічного розвитку та державної політики. Китай, друга за величиною економіка планети, має ставку корпоративного податку 25%, проте передбачає численні пільги для стимулювання пріоритетних галузей економіки, таких як високі технології, дослідження та розробки, охорона навколишнього середовища [32].

Характерною рисою китайської системи є значна роль податкових стимулів у залученні інвестицій та розвитку певних регіонів. Спеціальні економічні зони та зони високих технологій користуються зниженими ставками корпоративного податку (15%). Дослідження фіксують, що китайська модель використання податкових стимулів є прикладом активної промислової політики, що сприяла швидкому економічному зростанню країни [11].

Сінгапур, один з провідних фінансових центрів Азії, має номінальну ставку корпоративного податку 17%, проте ефективна ставка часто є нижчою завдяки численним пільгам та стимулам. Сінгапур застосовує територіальну систему оподаткування, за якою іноземні доходи, отримані та виплачені за межами Сінгапуру, не підлягають оподаткуванню. Публікації KPMG констатують, що сінгапурська податкова система характеризується простотою, прозорістю та ефективністю адміністрування, що робить її привабливою для міжнародного бізнесу [38].

Гонконг, особливий адміністративний район Китаю, має одну з найпростіших та найбільш конкурентних податкових систем у світі. Ставка корпоративного податку становить 16,5%, а система оподаткування є територіальною – оподатковується лише прибуток, отриманий від джерел у Гонконзі. Відсутність податку на дивіденди, податку на приріст капіталу та податку на додану вартість робить Гонконг привабливою юрисдикцією для холдингових компаній та регіональних штаб-квартир [32].

Японія, третя за величиною економіка світу, має багатокомпонентну систему корпоративного оподаткування, що охоплює національний корпоративний податок, префектурний податок та муніципальний податок. Загальна ефективна ставка становить близько 30%, що є однією з найвищих серед розвинених держав. Проте уряд Японії поступово знижує ставки для підвищення конкурентоспроможності японської економіки [11].

Південна Корея має ставку корпоративного податку, що варіюється від 10% до 25% залежно від розміру оподатковуваного прибутку. Корейська система також передбачає численні податкові стимули для дослідницької діяльності, інвестицій у обладнання та створення робочих місць. Дослідження констатують, що південнокорейська модель поєднує елементи ринкової економіки з активною державною підтримкою стратегічних галузей через податкові стимули [32].

Індія має складну та багаторівневу систему корпоративного оподаткування. Базова ставка корпоративного податку становить 30% для існуючих компаній та 25% для компаній, що виникли після 1 жовтня 2019 року. До цього додаються додаткові збори (surcharge) та освітній збір (cess), що може підвищити ефективну ставку до 35%. Проте уряд Індії запровадив альтернативну систему оподаткування зі ставкою 22% (плюс додаткові збори) для компаній, які відмовляються від використання більшості податкових пільг [31].

Компаративний аналіз систем оподаткування ПДВ також виявляє істотні розбіжності. Країни ЄС застосовують уніфіковану систему ПДВ з мінімальною стандартною ставкою 15% (встановленою директивами ЄС), проте фактичні ставки варіюються від 17% в Люксембурзі до 27% в Угорщині. Усереднена ставка ПДВ в ЄС становить близько 21% [14].

США є однією з небагатьох розвинених держав, які не застосовують ПДВ на федеральному рівні. Натомість більшість штатів справляють податок з продажу (sales tax) зі ставками від 0% до 7,25% на рівні штату, до якого додаються місцеві податки. Загальна ставка може досягати 10-11% у деяких юрисдикціях. Принципова відмінність між ПДВ та податком з продажу полягає в тому, що останній справляється лише на рівні кінцевого споживання, тоді як ПДВ стягується на кожному етапі виробничо-збутового ланцюга з механізмом податкового кредиту [31].

Азіатські держави широко застосовують ПДВ або аналогічні податки на споживання. Китай має ставку ПДВ 13% для більшості товарів, знижені ставки 9% та 6% для окремих категорій товарів та послуг. Японія застосовує податок на споживання (consumption tax) за ставкою 10%, який був підвищений з 8% у 2019 році. Сінгапур має одну з найнижчих ставок податку на товари та послуги (GST) – 8%, яка планується до підвищення до 9% [32].

Суттєвим аспектом компаративного аналізу є системи податкового адміністрування. Скандинавські держави (Данія, Швеція, Норвегія) є лідерами у впровадженні цифрових технологій у податковому адмініструванні. Естонія запровадила повністю електронну систему податкового адміністрування, де всі декларації подаються онлайн, а взаємодія з податковими органами відбувається через електронні канали. Звіт OECD «Tax Policy Reforms 2024» констатує, що цифровізація податкового адміністрування знижує витрати на дотримання

податкового законодавства, підвищує ефективність збору податків та зменшує можливості для ухилення від оподаткування [12].

Суттєвою тенденцією у світовій практиці є також розвиток систем трансфертного ціноутворення. Більшість розвинених держав імплементували у своє законодавство стандарти OECD Transfer Pricing Guidelines. Проте існують відмінності у деталях застосування, пороговіх значеннях для контрольованих операцій та вимогах до документування. Публікація PwC констатує, що глобалізація бізнесу та зростання частки нематеріальних активів у створенні вартості роблять трансфертне ціноутворення одним з найскладніших та найбільш спірних питань міжнародного оподаткування [27].

Компаративний аналіз також виявляє різні підходи до оподаткування дивідендів. Деякі країни (наприклад, Естонія) не оподатковують нерозподілений прибуток корпорацій, а податок виникає лише при розподілі дивідендів. Інші країни застосовують класичну систему подвійного оподаткування (оподаткування прибутку на рівні корпорації та дивідендів на рівні акціонерів) з механізмами пом'якшення через податкові кредити або знижені ставки [11].

OECD у звіті «Summary of the Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax» констатує, що різноманітність національних податкових систем відображає різні історичні, економічні та політичні контексти, проте глобалізація економіки вимагає більшої координації та гармонізації податкових політик для запобігання негативним наслідкам податкової конкуренції [13].

3.2. Заходи щодо уникнення подвійного оподаткування: міжнародні угоди та їх імплементація

Феномен подвійного оподаткування виникає у ситуаціях, коли ідентичний дохід підлягає податковому вилученню у двох або більше юрисдикціях, що породжує надмірний податковий тягар для платників та гальмує транскордонну економічну активність. Механізми запобігання подвійному оподаткуванню становлять фундаментальний елемент міжнародного податкового права та відіграють критично важливу роль у розвитку міжнародної торгівлі та інвестиційних потоків.

В.В. Нікітін у дисертаційному дослідженні «Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів» аргументує, що подвійне оподаткування може мати юридичний характер, коли ідентичний дохід оподатковується в руках однієї особи у двох юрисдикціях, або економічний характер, коли ідентичний дохід оподатковується в руках різних осіб [25].

Провідним інструментом запобігання подвійному оподаткуванню виступають двосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, переважна більшість яких базується на OECD Model Tax Convention. Модельна

конвенція встановлює, що «основною метою податкових договорів є усунення подвійного оподаткування шляхом розподілу податкових прав між договірними державами та забезпечення механізмів вирішення спорів щодо застосування договору» [6].

OECD Model Tax Convention закріплює базові засади розподілу податкових прав. Стаття 7 Конвенції передбачає, що «прибуток підприємства договірної держави оподатковується лише в цій державі, якщо тільки підприємство не здійснює підприємницької діяльності в іншій договірній державі через розташоване там постійне представництво. Якщо підприємство здійснює підприємницьку діяльність таким чином, прибуток підприємства може оподатковуватися в іншій державі, але лише в тій частині, яка відноситься до цього постійного представництва» [6].

Концепт постійного представництва є центральним для розподілу податкових прав між державами. Стаття 5 OECD Model Tax Convention визначає постійне представництво як «постійне місце ведення бізнесу, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства». До постійного представництва відносяться, зокрема, місце управління, філія, офіс, фабрика, майстерня, шахта, нафтова або газова свердловина, кар'єр або будь-яке інше місце видобування природних ресурсів [6].

Втім концепція постійного представництва стикається з викликами в умовах цифровізації економіки. Дослідження V. Ceriani «EU corporate taxation in the digital era» констатує, що традиційна концепція постійного представництва, що базується на фізичній присутності, не завжди адекватно відображає реалії цифрової економіки, де підприємства можуть генерувати значні доходи в юрисдикції без будь-якої фізичної присутності там [33].

Для вирішення цієї проблематики OECD розробила нові підходи в рамках Pillar One глобальної податкової угоди. Публікація Fordham Journal констатує, що Pillar One передбачає перерозподіл частини прибутку великих транснаціональних корпорацій на користь юрисдикцій ринку, незалежно від наявності фізичної присутності, на основі формульного розподілу [35].

OECD Model Tax Convention також встановлює правила оподаткування окремих категорій доходів. Стаття 10 регулює оподаткування дивідендів, передбачаючи, що «дивіденди, які виплачуються компанією – резидентом однієї договірної держави резиденту іншої договірної держави, можуть оподатковуватися в цій іншій державі. Однак такі дивіденди також можуть оподатковуватися в договірній державі, резидентом якої є компанія, що виплачує дивіденди, але якщо бенефіціарний власник дивідендів є резидентом іншої договірної держави, податок не повинен перевищувати: а) 5 відсотків валової суми дивідендів, якщо бенефіціарний власник є компанією, яка безпосередньо

володіє щонайменше 25 відсотками капіталу компанії, що виплачує дивіденди; б) 15 відсотків валової суми дивідендів в усіх інших випадках» [6].

Стаття 11 OECD Model Tax Convention регулює оподаткування відсотків, а стаття 12 – роялті. Загальний підхід полягає в тому, що ці доходи оподатковуються, в першу чергу, в державі резидентства отримувача, проте держава джерела може також оподатковувати такі доходи, але з обмеженнями у ставках, встановлених договором [6].

Україна активно розбудовує мережу договорів про уникнення подвійного оподаткування. Станом на 2024 рік Україна уклала понад 70 таких договорів з країнами різних регіонів світу. Переважна більшість українських податкових договорів базується на OECD Model Tax Convention, хоча деякі договори відображають також елементи UN Model Tax Convention, яка надає більші податкові права країнам джерела доходу [25].

Податковий кодекс України встановлює, що «якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору» [5]. Це положення забезпечує пріоритет міжнародних договорів над національним законодавством у сфері оподаткування.

Для застосування преференцій, передбачених податковими договорами, платники податків повинні дотримуватися певних процедурних вимог. Зокрема, нерезидент, який претендує на застосування зниженої ставки податку або звільнення від оподаткування, повинен надати довідку про податкове резидентство, видану податковим органом країни його резидентства. Dentons констатує, що довідка про резидентство є ключовим документом для підтвердження права на застосування пільг за податковим договором [36].

Втім застосування податкових договорів може бути обмежене антизловживальними положеннями. Стаття 29 OECD Model Tax Convention містить principal purposes test (PPT), відповідно до якого «пільга за договором не надається щодо доходу або капіталу, якщо, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, є обґрунтованим висновок, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-якої домовленості або транзакції, що призвела до цієї пільги» [6].

Україна імплементувала це положення через приєднання до Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI) у 2018 році. Публікації LIGA:ZAKON констатують, що MLI дозволяє швидко імплементувати антизловживальні положення у мережу двосторонніх податкових договорів без необхідності окремих двосторонніх переговорів з кожною країною-партнером [30].

Суттєвим механізмом уникнення подвійного оподаткування є також Mutual Agreement Procedure (MAP), передбачена статтею 25 OECD Model Tax Convention. MAP дозволяє платнику податків звернутися до компетентного органу договірної держави, якщо він вважає, що дії однієї або обох договірних держав призводять або можуть призвести до оподаткування, що не відповідає положенням податкового договору [6].

В.В. Нікітін аргументує, що процедура взаємної угоди є суттєвим інструментом вирішення міжнародних податкових спорів, оскільки вона дозволяє компетентним органам договірних держав досягти згоди щодо застосування договору без необхідності судового розгляду [25].

Поряд із двосторонніми договорами, існують також багатосторонні інструменти запобігання подвійному оподаткуванню. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, розроблена OECD та Радою Європи, встановлює рамки міжнародного співробітництва у податковій сфері, включаючи обмін інформацією, одночасні податкові перевірки та допомогу у стягненні податкових боргів. Україна ратифікувала цю Конвенцію у 2014 році, що істотно розширило можливості для міжнародного податкового співробітництва [25].

Суттєвим аспектом запобігання подвійному оподаткуванню є також методи усунення подвійного оподаткування, передбачені статтею 23 OECD Model Tax Convention. Існують два основні методи: метод звільнення (exemption method) та метод кредиту (credit method). Метод звільнення передбачає, що «якщо резидент договірної держави отримує дохід або володіє капіталом, які, відповідно до положень цього Договору, можуть оподатковуватися в іншій договірній державі, перша згадана держава звільняє такий дохід або капітал від оподаткування». Метод кредиту передбачає, що «якщо резидент договірної держави отримує дохід, який може оподатковуватися в іншій договірній державі, перша держава дозволяє відрахування від податку на дохід цього резидента суми, що дорівнює податку на дохід, сплаченому в цій іншій державі» [6].

Переважна більшість українських податкових договорів передбачають метод кредиту для усунення подвійного оподаткування. Стаття 16 Податкового кодексу України встановлює, що «якщо резидент України отримує доходи з джерел за межами України, суми податків, сплачені за кордоном, зараховуються при сплаті ним податку в Україні, але не більше суми податку, що підлягає сплаті в Україні» [5].

Особливої уваги потребує питання оподаткування нерезидентів. Council Directive 2011/96/EU встановлює спеціалізовані правила щодо оподаткування дивідендів у межах ЄС, спрямовані на усунення подвійного економічного оподаткування. Директива передбачає, що «прибуток, який дочірня компанія розподіляє своїй материнській компанії, звільняється від утримання податку» за

умови дотримання певних вимог щодо мінімального періоду володіння та частки участі [8].

Аналогічно, Council Directive 2003/49/EC передбачає звільнення від утримання податку у джерела виплати для відсотків та роялті, що виплачуються між асоційованими компаніями різних держав-членів ЄС. Директива встановлює, що «виплати відсотків або роялті, що виникають у державі-члені, звільняються від будь-яких податків на такі виплати, якщо бенефіціарним власником є компанія іншої держави-члена або постійне представництво такої компанії» [9].

Для України, яка прагне інтеграції в Європейський Союз, гармонізація національного законодавства з цими директивами є суттєвим завданням. Проте повна імплементація можлива виключно після набуття членства в ЄС. Публікації Grant Thornton констатують, що до того часу Україна може використовувати двосторонні податкові договори для забезпечення режиму, максимально наближеного до європейських стандартів [39].

Суттєвим аспектом запобігання подвійному оподаткуванню є також протидія treaty shopping – практиці використання податкових договорів для отримання необґрунтованих податкових переваг. Action 6 Плану BEPS присвячений запобіганню зловживанням податковими договорами. OECD рекомендує включення до податкових договорів limitation on benefits (LOB) provisions та principal purposes test (PPT) [10].

Публікація Юридичної газети «Трансфертне ціноутворення в Україні: судові тренди» констатує, що українські суди все частіше застосовують доктрину substance over form при розгляді спорів щодо застосування податкових договорів, досліджуючи економічну сутність транзакцій, а не лише їх юридичну форму [29].

Суттєвою інновацією у сфері запобігання подвійному оподаткуванню є також запровадження обов'язкового арбітражу для вирішення спорів щодо застосування податкових договорів. Стаття 25(5) OECD Model Tax Convention передбачає, що «якщо компетентні органи не можуть досягти згоди протягом двох років від початку процедури взаємної угоди, невирішені питання повинні бути передані на арбітраж, якщо платник податків про це просить» [6].

MLI також містить положення про обов'язковий арбітраж як опцію, яку країни можуть обрати при приєднанні до Конвенції. Україна поки що не обрала цю опцію, проте, як констатують експерти, запровадження обов'язкового арбітражу могло б істотно підвищити ефективність вирішення міжнародних податкових спорів та надати додаткову правову визначеність для інвесторів [25].

Особливої уваги потребує питання оподаткування постійних представництв. Стаття 7 OECD Model Tax Convention встановлює принцип «витягнутої руки» для визначення прибутку, що відноситься до постійного

представництва. Відповідно до цього принципу, «постійне представництво розглядається як окреме та незалежне підприємство, що здійснює такі самі або подібні види діяльності за таких самих або подібних умов» [6].

Втім застосування цього принципу на практиці створює істотні труднощі, передусім щодо розподілу витрат головного офісу, визначення внутрішніх процентів та роялті. OECD розробила деталізовані керівні принципи щодо атрибуції прибутку постійним представництвам (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments), які допомагають у вирішенні цих питань [10].

Суттєвим аспектом є також запобігання подвійному неоподаткуванню. OECD у своїх публікаціях констатує, що податкові договори повинні запобігати як подвійному оподаткуванню, так і подвійному неоподаткуванню, яке виникає внаслідок використання гібридних інструментів, гібридних суб'єктів господарювання та інших схем податкового планування [10].

Action 2 Плану BEPS присвячений нейтралізації впливу гібридних інструментів та суб'єктів господарювання. Рекомендації включають запровадження правил, які б забезпечували, що трансакції з використанням гібридних інструментів не призводять до подвійного вирахування витрат або вирахування витрат без включення відповідного доходу до оподаткування [10].

Україна розпочала імплементацію цих рекомендацій через зміни до Податкового кодексу, зокрема запровадження правил controlled foreign companies (CFC) та обмежень на вирахування відсотків. Публікації PwC констатують, що імплементація стандартів BEPS вимагає істотних змін до національного законодавства та створення відповідних адміністративних процедур [27].

Суттєвим інструментом запобігання подвійному оподаткуванню є також advance pricing agreements (APA) – попередні цінові угоди, які дозволяють платникам податків отримати від податкових органів підтвердження щодо методології трансфертного ціноутворення до здійснення контрольованих операцій. APA можуть бути односторонніми (з податковим органом однієї країни), двосторонніми (з податковими органами двох країн) або багатосторонніми [26].

Податковий кодекс України передбачає можливість укладення попередніх цінових угод, проте на практиці цей інструмент використовується рідко через складність процедури та тривалість розгляду. Публікації LIGA:ZAKON констатують, що розвиток практики APA в Україні міг би істотно знизити кількість спорів щодо трансфертного ціноутворення та забезпечити правову визначеність для платників податків [30].

Особливої уваги потребує питання автоматичного обміну податковою інформацією як інструменту запобігання ухиленню від оподаткування через використання офшорних структур. Common Reporting Standard (CRS),

розроблений OECD, встановлює глобальний стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Україна приєдналася до CRS та розпочала обмін інформацією з 2019 року [11].

В.В. Нікітін аргументує, що автоматичний обмін податковою інформацією істотно ускладнює можливості ухилення від оподаткування через приховування доходів в офшорних юрисдикціях та створює додаткові стимули для добровільного декларування доходів [25].

Суттєвим є також питання вирішення спорів щодо застосування положень про трансфертне ціноутворення. Action 14 Плану BEPS присвячений покращенню ефективності механізмів вирішення податкових спорів. Рекомендації включають забезпечення доступу до процедури взаємної угоди, своєчасне вирішення справ, запровадження обов'язкового арбітражу та періодичний моніторинг ефективності MAP [10].

Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальні стандарти Action 14, що передбачає вдосконалення процедур вирішення спорів та забезпечення ефективної реалізації права платників податків на звернення до процедури взаємної угоди.

3.3. Пропозиції щодо вдосконалення українського законодавства на основі глобального досвіду

Компаративне дослідження світового досвіду організаційно-правового регулювання оподаткування корпоративного сектору уможливлює формулювання комплексу рекомендацій щодо модернізації української податкової системи. Ці пропозиції ґрунтуються на передових міжнародних практиках та враховують специфіку українського економічного та правового середовища.

1. Вдосконалення системи корпоративного оподаткування

Передусім, доцільно розглянути можливість подальшої оптимізації системи визначення оподатковуваного прибутку. Світовий досвід, зокрема естонська модель, демонструє, що податкова система може бути істотно спрощена через усунення розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком. Важливо зазанчити, що багатокомпонентна система коригувань фінансового результату породжує істотне адміністративне навантаження на платників та призводить до численних податкових спорів [16].

Пропонується поступово скорочувати кількість різниць, що збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, з метою зближення податкового обліку з бухгалтерським. Це могло б охоплювати:

- Визнання для податкових потреб всіх обґрунтованих та документально підтверджених витрат, понесених у зв'язку з господарською діяльністю, без додаткових обмежень;
- Уніфікацію правил амортизації для податкових та бухгалтерських потреб;
- Усунення непрямих методів визначення доходів та витрат, крім випадків виявлення умисних порушень.

Дослідження K. Gajdošová констатує, що держави з більш простими системами корпоративного оподаткування демонструють вищі показники добровільного дотримання податкового законодавства та нижчі витрати на податкове адміністрування [32].

2. Розвиток системи податкових стимулів для інноваційної діяльності

Глобальний досвід, передусім практика країн ЄС та Азії, демонструє результативність цільових податкових стимулів для заохочення досліджень та розробок. Пропонується запровадити в Україні систему податкових кредитів на дослідження та розробки (R&D tax credits), за зразком систем, що функціонують у Великій Британії, Франції, Нідерландах та інших розвинених державах.

Така архітектура могла б передбачати:

- Можливість вирахування з податку на прибуток певного відсотка (наприклад, 25-30%) від витрат на дослідження та розробки;
- Можливість перенесення невикористаного податкового кредиту на майбутні періоди;
- Спрощену процедуру підтвердження кваліфікованих витрат на R&D.

European Commission у звіті «Annual Report on Taxation 2024» констатує, що податкові стимули для досліджень та розробок є результативним інструментом підвищення інноваційної активності та конкурентоспроможності економіки [14].

3. Вдосконалення системи адміністрування ПДВ

Попри те, що Україна досягла істотного прогресу у впровадженні електронного адміністрування ПДВ, система все ще потребує модернізації. За досвідом європейських держав, пропонується:

- Запровадити автоматичне поповнення рахунків платників ПДВ в системі електронного адміністрування за рахунок сплаченого ПДВ, щоб зменшити проблематику блокування податкових накладних;
- Розширити використання технології pre-population податкових декларацій, коли контролюючий орган автоматично заповнює декларацію на основі наявних даних про операції платника;
- Запровадити систему split payment для окремих категорій операцій, коли ПДВ автоматично перераховується на окремий рахунок контролюючого органу при здійсненні платежу.

Публікації KPMG констатують, що багато європейських держав експериментують з різними механізмами удосконалення системи ПДВ, спрямованими на зменшення розриву у надходженнях ПДВ (VAT gap) та протидію шахрайським схемам [38].

4. Прискорення процедур бюджетного відшкодування ПДВ

Досвід країн ЄС демонструє, що швидке та передбачуване відшкодування ПДВ є критично суттєвим для підтримки експортерів та підприємств з високою часткою придбань, що підлягають оподаткуванню ПДВ. Пропонується:

- Запровадити автоматичне відшкодування ПДВ для платників з низьким рівнем ризику без проведення попередніх перевірок;
- Встановити чіткі часові межі для проведення камеральних перевірок (не більше 30 днів) та документальних перевірок (не більше 60 днів) з автоматичним відшкодуванням ПДВ у разі перевищення цих строків;
- Запровадити систему рейтингування платників ПДВ з диференційованим підходом до адміністрування залежно від рівня ризику.

Dentons констатує, що затримки у відшкодуванні ПДВ створюють істотне фінансове навантаження на бізнес, передусім для експортоорієнтованих підприємств, та негативно впливають на інвестиційний клімат [36].

5. Розширення можливостей застосування спрощеної системи оподаткування юридичними особами

За досвідом багатьох європейських держав, спрощені системи оподаткування для малих підприємств сприяють розвитку малого бізнесу та зменшують витрати на дотримання податкового законодавства. Пропонується:

- Підвищити порогові значення для застосування спрощеної системи оподаткування юридичними особами;
- Розширити перелік видів діяльності, для яких може застосовуватися спрощена система;
- Запровадити можливість добровільного застосування загальної системи оподаткування для платників єдиного податку, які прагнуть формувати податковий кредит з ПДВ.

О.І. Павлусь аргументує, що збалансована система спрощеного оподаткування може стимулювати легалізацію діяльності малих підприємств та розвиток підприємництва [24].

6. Імплементація стандартів BEPS

Україна має продовжити послідовну імплементацію стандартів BEPS, передусім:

- Удосконалення правил трансфертного ціноутворення відповідно до найновіших керівних принципів OECD;
- Запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC rules) з урахуванням міжнародного досвіду;

- Розвиток системи автоматичного обміну податковою інформацією;
- Вдосконалення антизловживальних положень у податковому законодавстві.

Публікації PwC констатують, що послідовна імплементація стандартів BEPS сприятиме зміцненню міжнародної репутації України як надійного партнера у податковій сфері [27].

7. Цифровізація податкового адміністрування

За досвідом скандинавських держав та Естонії, пропонується:

- Розширення функціональності електронного кабінету платника податків з можливістю отримання всіх податкових послуг онлайн;
- Запровадження системи автоматичного заповнення податкових декларацій на основі даних, наявних у контролюючих органів;
- Розвиток систем аналітики великих даних (big data) для виявлення податкових ризиків;
- Запровадження мобільних додатків для взаємодії з податковими органами.

Звіт OECD «Tax Policy Reforms 2024» констатує, що цифровізація податкового адміністрування знижує витрати на дотримання податкового законодавства як для платників, так і для податкових органів [12].

8. Вдосконалення системи вирішення податкових спорів

За міжнародним досвідом, пропонується:

- Розширення повноважень досудових процедур врегулювання податкових спорів;
- Запровадження інституту податкового омбудсмена з реальними повноваженнями;
- Розвиток практики попередніх податкових рулінгів та advance pricing agreements;
- Забезпечення ефективної реалізації процедури взаємної угоди (MAP) за податковими договорами.

Л.М. Касьяненко аргументує, що ефективна система вирішення податкових спорів є критично важливою для створення передбачуваного податкового середовища [18].

9. Гармонізація з європейським податковим законодавством

У контексті європейської інтеграції України пропонується:

- Поступова гармонізація правил оподаткування ПДВ з європейськими директивами;
- Імплементація положень директив щодо оподаткування дивідендів, відсотків та роялті між асоційованими компаніями;
- Адаптація національного законодавства до глобального мінімального податку;

- Участь у європейських ініціативах щодо оподаткування цифрової економіки.

10. Підвищення стабільності та передбачуваності податкового законодавства

Одним з найсуттєвіших викликів української податкової системи є часті зміни законодавства. Пропонується:

- Запровадити мораторій на зміни основних елементів податків протягом певного періоду (наприклад, 3 роки);
- Забезпечити публічне обговорення всіх суттєвих змін податкового законодавства з участю бізнес-спільноти;
- Запровадити обов'язкову оцінку регуляторного впливу для всіх змін податкового законодавства;
- Встановити принцип, що зміни податкового законодавства можуть набувати чинності лише з початку нового бюджетного року.

Імплементація цих рекомендацій має здійснюватися поступово, з урахуванням фіскальних можливостей держави та пріоритетів економічної політики. Водночас системний підхід до вдосконалення організаційно-правового регулювання оподаткування юридичних осіб на основі передового міжнародного досвіду сприятиме створенню більш ефективної, справедливої та конкурентоспроможної податкової системи в Україні.

ВИСНОВКИ

Дослідження організаційно-правових основ оподаткування юридичних осіб дозволяє сформулювати низку важливих висновків та узагальнень, які мають як теоретичне, так і практичне значення для вдосконалення вітчизняної податкової системи.

Оподаткування корпоративного сектору є надзвичайно складним та багатовимірним явищем, яке виходить далеко за межі простого вилучення частини доходів підприємств на користь держави. Це потужний інструмент економічної політики, що безпосередньо впливає на інвестиційну привабливість країни, темпи економічного зростання, структурні трансформації в економіці та конкурентоспроможність національного бізнесу на світових ринках. Ефективна система оподаткування юридичних осіб має забезпечувати баланс між фіскальними інтересами держави та потребами бізнесу в стабільному, передбачуваному та справедливому податковому середовищі.

Аналіз історичного розвитку податкових відносин переконливо демонструє, що роль держави в регулюванні оподаткування постійно еволюціонувала від примітивних форм вилучення данини до складних багаторівневих систем, що базуються на принципах справедливості, законності та економічної ефективності. Українська податкова система успадкувала чимало елементів радянської моделі, але протягом останніх десятиліть пройшла значний шлях трансформації у напрямку європейських стандартів. Водночас цей процес супроводжувався численними проблемами: частими змінами законодавства, непослідовністю реформ, збереженням надмірно фіскального підходу до оподаткування.

Сучасна система оподаткування юридичних осіб в Україні є достатньо розгалуженою та включає як прямі податки, серед яких провідну роль відіграє податок на прибуток підприємств, так і непрямі податки, зокрема ПДВ та акцизний податок. Кожен з цих податків має свою специфіку, власні механізми обчислення та сплати, особливості адміністрування. Проте загальною проблемою залишається недостатня стабільність податкового законодавства, що створює ризики для довгострокового планування бізнесу та негативно впливає на інвестиційний клімат.

Податок на прибуток підприємств, незважаючи на численні реформи, продовжує викликати обґрунтовану критику з боку бізнес-спільноти. Складність механізму визначення об'єкта оподаткування, наявність численних різниць між бухгалтерським та податковим обліком, обмеженість можливостей для податкового стимулювання інноваційної діяльності — все це знижує ефективність даного податку як регулятора економічних процесів. Водночас експеримент з альтернативною системою оподаткування виведених капіталів,

запроваджений для окремих категорій платників, демонструє певні позитивні результати та заслуговує на подальше вивчення з точки зору можливого розширення сфери застосування.

Система непрямого оподаткування, яка формує левову частку податкових надходжень до бюджету, також потребує вдосконалення. Механізм адміністрування ПДВ, незважаючи на запровадження електронного адміністрування, продовжує залишатися джерелом проблем для сумлінних платників через затримки у відшкодуванні податку. Акцизне оподаткування, хоча і виконує важливу фіскальну та регулятивну функцію, потребує більш виваженого підходу до встановлення ставок з урахуванням економічних реалій та необхідності протидії тіньовому обігу підакцизних товарів.

Компаративний аналіз міжнародного досвіду свідчить про відсутність єдиної універсальної моделі оподаткування юридичних осіб. Країни Європейського Союзу демонструють різноманітні підходи до встановлення ставок корпоративного податку, визначення податкової бази, надання податкових стимулів. Водночас спостерігається чітка тенденція до координації податкової політики на наднаціональному рівні через систему директив та угод про уникнення подвійного оподаткування. Досвід США цікавий з точки зору використання податкових механізмів для стимулювання досліджень і розробок, підтримки малого та середнього бізнесу. Азіатські країни, особливо Сінгапур та Гонконг, демонструють ефективність моделі низького оподаткування та створення комфортних умов для бізнесу як способу залучення іноземних інвестицій.

Глобалізація економіки та розвиток цифрових технологій породжують нові виклики для національних податкових систем. Транснаціональні корпорації отримують додаткові можливості для агресивного податкового планування та переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції. Міжнародне співтовариство активно шукає відповіді на ці виклики через ініціативи OECD, зокрема План BEPS та глобальну угоду про мінімальне оподаткування. Україна, прагнучи інтегруватися у світову економіку та виконати зобов'язання у рамках Угоди про асоціацію з ЄС, має послідовно імплементувати ці міжнародні стандарти у національне законодавство.

На основі проведеного дослідження можна сформулювати декілька ключових напрямів вдосконалення системи оподаткування юридичних осіб в Україні. По-перше, необхідно забезпечити стабільність податкового законодавства, запровадивши мораторій на зміни до Податкового кодексу, за винятком випадків, коли такі зміни покращують становище платників або зумовлені міжнародними зобов'язаннями України. По-друге, доцільно спростити механізм обчислення податку на прибуток, максимально наблизивши правила податкового обліку до норм бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів

фінансової звітності. По-третє, потрібно розширити систему податкових стимулів для інноваційної діяльності, капітальних інвестицій, створення нових робочих місць.

Також критично важливо вдосконалити адміністрування ПДВ, забезпечивши автоматичне та своєчасне відшкодування податку добросовісним платникам, що матиме позитивний вплив на їх фінансовий стан та дозволить вивільнити обігові кошти. Необхідно продовжити цифровізацію податкового адміністрування, розвиваючи електронні сервіси для платників та використовуючи сучасні інформаційні технології для аналізу податкових ризиків та виявлення недобросовісних платників.

Особливу увагу слід приділити розвитку системи міжнародного податкового співробітництва, укладенню нових та оновленню існуючих угод про уникнення подвійного оподаткування, приєднанню до міжнародних ініціатив з обміну податковою інформацією. Це дозволить не лише захистити національну податкову базу від розмивання, але й покращить міжнародний імідж України як надійного партнера.

Важливим напрямом є також вдосконалення системи податкових консультацій та роз'яснень для платників, забезпечення єдності правозастосовчої практики контролюючих органів та судів. Це сприятиме зменшенню кількості податкових спорів та створенню більш комфортних умов для ведення бізнесу.

Розвиток системи оподаткування юридичних осіб має відбуватися не лише шляхом адаптації зарубіжних практик, але й з урахуванням національних особливостей, стратегічних пріоритетів економічного розвитку України, необхідності забезпечення соціальної справедливості. Податкова система має стати не лише ефективним інструментом наповнення бюджету, але й каталізатором економічного зростання, стимулом для модернізації виробництва, розвитку інноваційних технологій, створення високооплачуваних робочих місць.

Проведене дослідження підтверджує, що створення ефективної системи оподаткування юридичних осіб є комплексним завданням, яке потребує координації зусиль законодавців, контролюючих органів, представників бізнесу та наукової спільноти. Лише системний підхід, що поєднує забезпечення фіскальних інтересів держави, створення комфортних умов для розвитку бізнесу та впровадження передових міжнародних практик, дозволить побудувати таку модель корпоративного оподаткування, яка відповідатиме викликам сучасності та сприятиме сталому розвитку української економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр;

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17;

3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15;

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 ;

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. Ст. 174. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20;

6. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2024 Edition). Paris: OECD Publishing, 2024. URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm;

7. Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. Official Journal of the European Union. L 328, 22.12.2022. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2523;

8. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. Official Journal of the European Union. L 345, 29.12.2011. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32011L0096;

9. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. Official Journal of the European Union. L 157, 26.06.2003. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32003L0049;

10. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm;

11. OECD (2024). Corporate Tax Statistics 2024. Paris: OECD Publishing, 2024. URL: https://www.oecd.org/en/publications/corporate-tax-statistics-2024_9c27d6e8-en.html;

12. OECD (2024). Tax Policy Reforms 2024: OECD and Selected Partner Economies. Paris: OECD Publishing, 2024. URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2024_c3686f5e-en.html;

13. OECD (2024). Summary of the Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax. Paris, January 2024. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf;

14. European Commission (2024). Annual Report on Taxation 2024. Directorate-General for Taxation and Customs Union. Brussels, 2024. URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1;

15. IMF (2020). Ukraine: Tax Policy Report. IMF Staff Country Reports, No. 2020/302. Washington: International Monetary Fund, 2020. URL: https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2020/302/article-A001-en.xml;

16. Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг): монографія / за ред. О. А. Музики-Стефанчук. Серія «Наукова школа фінансового права імені Лідії Воронової». Київ: АртЕк, 2024. 304 с. URL: https://law.knu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/04/podatkove-planuvannia_2024.pdf

17. Греца, Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: монографія. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2021. 320 с. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38528/1/Монографія%20Греца%20Я.В.pdf;

18. Умрихіна, І. О., Касьяненко, Л. М. Правове регулювання податкових відносин в Україні: монографія. Дніпро: ДНУВС, 2024. 280 с. URL: https://rep.dnuvs.ukr.education/bitstreams/095af879-d24d-42a3-b015-db3e9245fb96/download ;

19. Кучерявенко, М. П. Податкове право України: підручник. Київ: Правова єдність, 2013. 512 с. URL: http://megalib.com.ua/book/117_Podatkove_pravo_Ykraini.html ;

20. Коломієць, П. В. Правове регулювання податкової безпеки України: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. Дніпро, 2024. 420 с. URL: https://dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Doktorski%20specializovani%20vceni%20radi/ ;

21. Морозова, Н. А. Особливості оподаткування прибутку підприємств України. Вісник Харківського національного економічного університету. 2023. № 1. С. 45-52. URL: http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/8023/1/ ;

22. Малована, Д. О., Старкова, Ю. Проблеми та недоліки сучасної системи оподаткування України. Економіка та суспільство. 2024. Вип. 59. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/3485/3414/ ;

23. Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf ;

24. Павлусь, О. І. Організаційно-правове забезпечення оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: дисертація. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 220 с. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/16495/1/Павлусь%20О.І..pdf ;

25. Нікітін, В. В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. Дніпро, 2021. 210 с. URL: https://dduvs.edu.ua/wp-content/uploads/files/Structure/science/rada/new_d0872702/38_5/a.pdf ;

26. Трансфертне ціноутворення: навчальний посібник. Ірпінь: Державний податковий університет, 2020. 180 с. URL: https://dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Naukova%20biblioteka/Navcalno-metodicna%20literatura/T/Transfertne_Cinoutvorenna.pdf ;

27. Трансфертне ціноутворення в Україні: що треба знати бізнесу? PwC Ukraine, 2024. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/transfertne-tsinoutvorennia-v-ukraini.html ;

28. Трансфертне ціноутворення: економічні та правові нюанси. Юридична Газета, 2024. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/transfertne-cinoutvorennya-ekonomichni-ta-pravovi-nyuansi.html ;

29. Трансфертне ціноутворення в Україні: судові тренди. Юридична Газета, 2025. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/transfertne-cinoutvorennya-v-ukrayini-sudovi-trendi.html ;

30. Трансфертне ціноутворення в Україні: останні зміни та актуальні вимоги 2025 року. LIGA:ZAKON, 2025. URL: https://biz.ligazakon.net/analitycs/234433_transfertne-tsnoutvorennya-v-ukran-ostann-zmni-ta-aktualn-vimogi-2025-roku ;

31. Salomov, R. Comparative Analysis of Global Tax Regulations and Corporate Financial Reporting Practices. International Journal of Business Studies. 2024. Vol. 8, No. 2. URL: http://eprints.umsida.ac.id/14591/1/ ;

32. Gajdošová, K. et al. Corporate Income Taxation Dynamics: A Comparative Analysis of Selected European Union Countries. Journal of Risk and Financial Management. 2024. Vol. 17, No. 6, 251. URL: https://www.mdpi.com/1911-8074/17/6/251 ;

33. Ceriani, V. et al. EU corporate taxation in the digital era. CEPS Study. Brussels: Centre for European Policy Studies, 2023. URL: https://www.ceps.eu/ceps-news/eu-corporate-taxation-in-the-digital-era/ ;

34. Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned? Yearbook of European Law. 2024. Volume 43. URL: https://academic.oup.com/yel/article/doi/10.1093/yel/yead006/7286495 ;

35. Taxing the Digital Giants: What the OECD Global Tax Deal Means for the U.S. Fordham Journal of Corporate and Financial Law, 2024. URL: https://news.law.fordham.edu/jcfl/2024/10/08/taxing-the-digital-giants-what-the-oecd-global-tax-deal-means-for-the-u-s/ ;

36. Corporate Taxation in Ukraine: What do you need to know? Dentons, 2024. URL: https://www.dentons.com/en/insights/articles/2024/july/2/ukraine-corporate-taxation ;

37. Ukraine – Corporate – Taxes on corporate income. PwC Tax Summaries, 2025. URL: https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/taxes-on-corporate-income ;

38. EU Direct Tax Newsletter: 2024 year-end state of play. KPMG Euro Tax Flash, 2025. Issue 553. URL: https://kpmg.com/xx/en/our-insights/eu-tax/etf-553-eu-direct-tax-initiatives-2024-year-end-state-of-play.html ;

39. EU Direct Tax Newsletter. Grant Thornton, 2025. URL: https://www.grantthornton.ie/insights/factsheets/eu-direct-tax-newsletter/ ;

40. E-News from KPMG's EU Tax Centre, Issue 190. KPMG EU Tax Centre, 2024. URL: https://kpmg.com/xx/en/our-insights/eu-tax/e-news-190.html .