

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Наближення параметрів податкової системи України
до стандартів ЄС»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»



(підпис)

Баранов
Владислав Віталійович

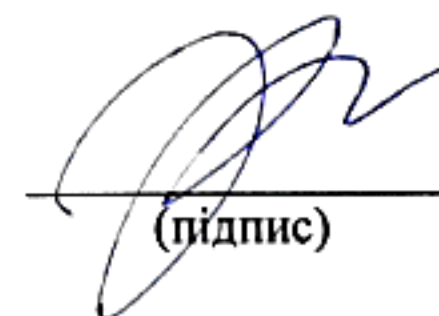
Науковий керівник



(підпис)

Іванишина
Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми



(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 19 15.04.2024 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 76/С/4 09.02.2024 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис] К. І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)

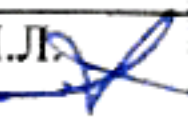
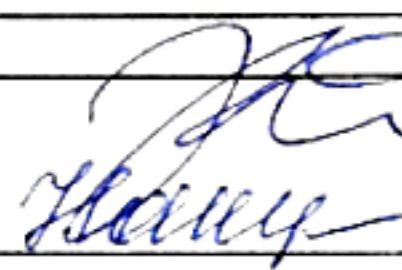
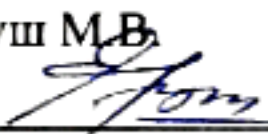
[підпис] О. С. Іванишина
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Т. В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

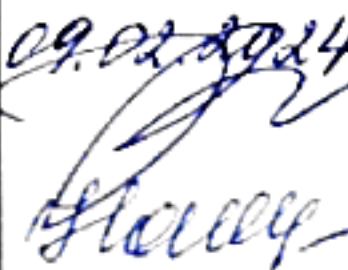
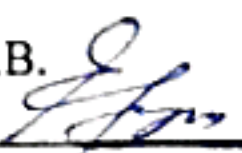
Секретар комісії:

[підпис] М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30		19	
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10		8	
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5		4	
4. Рецензент	від 0 до 5		4	
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50		35	
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповіль	від 0 до 10	7		Романов І.Л. 
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Швабій К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Тучак Т.В. 
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	41		Яруш М.В. 
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	76		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
76	C	4 (добре)	09.02.2024 	Романов І.Л.  Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В.  Яруш М.В. 

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

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

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

« 16 » 01 2022

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Баранову Владиславу Віталійовичу**

1. Тема кваліфікаційної роботи

«Наближення параметрів податкової системи України до стандартів ЄС»

2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254

3. Строк здачі закінченої роботи – 08.02.2024

4. Цільова установка – дослідження параметрів податкової системи України та можливості наближення її до стандартів ЄС.

Метою кваліфікаційної роботи є розкриття проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС, визначення напрямів їх вирішення.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є податкове законодавство України.

Предметом дослідження є процес гармонізації податкового законодавства України до стандартів ЄС.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 7 таблиць, 7 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом)
1. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС
 2. Система непрямого оподаткування ЄС (податок на додану вартість, акцизний податок)
 3. Політика країн ЄС щодо прямого оподаткування
 4. Стейкхолдери, які зацікавлені в наближенні параметрів податкового законодавства України до стандартів ЄС
 5. Оцінка стану імплементації актів права ЄС в частині оподаткування
 6. Напрями вирішення існуючих проблем в податковій сфері на сучасному етапі розвитку фінансової системи
 7. Гармонізація податкового законодавства України до ЄС в контексті реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06.23
5.	Підготовка IV-VII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11.23
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01.24
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16.01.24
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.01.24
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.02.24

Дата видачі завдання «__16__» __січня__ 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи


(підпис)

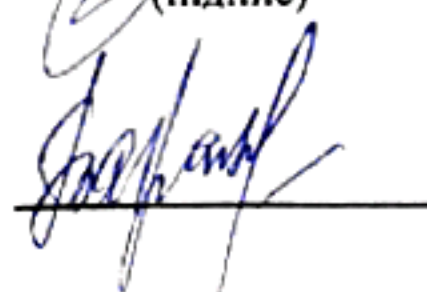
Іванишина О.С.
(прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти
(підпис)



Баранов В.В.

АНОТАЦІЯ

«Наближення параметрів податкової системи України до стандартів ЄС»

Мета роботи – розкриття проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС, визначення напрямів їх вирішення.

Завданнями роботи є: визначити проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС; дати оцінку системі непрямого оподаткування; визначити напрямки удосконалення діяльності ДПС України; вивчити європейський досвід щодо прямого оподаткування; виокремити стейкхолдерів, які зацікавлені в наближенні параметрів податкового законодавства України до стандартів ЄС; дати оцінку стану імплементації актів права ЄС в частині оподаткування (ACQUIS ЄС); визначити напрями вирішення існуючих проблем в податковій сфері на сучасному етапі розвитку фінансової системи; проаналізувати гармонізацію податкового законодавства України до ЄС в контексті реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року.

Предметом дослідження є процес гармонізації податкового законодавства України до стандартів ЄС.

Об'єктом дослідження є податкове законодавство України.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо напрямків з перспектив наближення параметрів податкового законодавства України до законодавства ЄС, що можуть бути використані у: науково-дослідній сфері для здійснення подальших наукових розробок щодо проблеми дослідження, та освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податкова політика держави».

Дипломна робота містить: 83 сторінки, 7 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел з 32 найменувань.

Ключові слова: ухилення від сплати ПДВ, бюджетне відшкодування ПДВ, СМКОР, податкові перевірки, ризикоорієнтованість.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

« Approximation of the parameters of Ukraine's tax system to EU standards»

The purpose of the work is studying to reveal the problems of harmonization of tax legislation of Ukraine and the EU, to identify areas for their solution.

The objectives of the work are: to identify the problems of harmonization of tax legislation of Ukraine and the EU; to assess the system of indirect taxation; to identify areas for improvement of the State Tax Service of Ukraine; to study the European experience in direct taxation; to identify stakeholders interested in bringing the parameters of Ukrainian tax legislation closer to EU standards; to assess the state of implementation of the EU taxation acquis (EU ACQUIS); to identify ways to solve existing problems in the tax area at the current stage of development of the financial system; to analyze the harmonization of Ukraine's tax legislation with the EU in the context of the implementation of the National Revenue Strategy until 2030.

The subject of research is the process of harmonization of Ukrainian tax legislation with EU standards.

The object of research is tax legislation of Ukraine.

According to the results of the research recommendations on the directions of approximation of the parameters of the tax legislation of Ukraine to the EU legislation, which can be used in: the research area for further scientific developments on the research problem, and the educational process - in the study and teaching of the discipline "State Tax Policy".

The obtained results can be used taking into implementation of functional tasks by specialized structural units of the STS of Ukraine and the service as a whole.

Thesis contains 83 pages, 7 tables, 7 figures, a list of used sources of 32 titles.

Key words: VAT evasion, budgetary VAT refund, SCOR, tax audits, risk management.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень та скорочень	7
Вступ	8
1. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС	10
2. Система непрямого оподаткування ЄС	16
2.1. Податок на додану вартість	18
2.2. Акцизний податок	29
3. Політика країн ЄС щодо прямого оподаткування	35
4. Стейкхолдери, які зацікавлені в наближенні параметрів податкового законодавства України до стандартів ЄС	42
5. Оцінка стану імплементації актів права ЄС в частині оподаткування	44
6. Напрями вирішення існуючих проблем в податковій сфері на сучасному етапі розвитку фінансової системи	49
7. Гармонізація податкового законодавства України до ЄС в контексті реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року	55
Висновки	72
Список використаних джерел	76
Додатки	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ЄС	Європейський союз
ПДВ	Податок на додану вартість
АП	Акцизний податок
ПКУ	Податковий кодекс
ЄК	Європейська комісія
ЄЕС	Європейська Економічна Спільнота

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На даний час оподаткування вважається найбільш важливим засобом вітчизняної соціально-економічної політики, який дає можливість належним чином розподіляти прибуток та стимулювати зростання рівня інвестиційної привабливості тощо. Сучасна глобалізація світових процесів потребує поглиблення співробітництва у будь-яких сферах, важливу роль у яких відіграє саме гармонізація податкової політики. Загальновідомо, що на даний час у вітчизняній системі правовідносин в сфері оподаткування лежить здебільшого фіскальна функція, що, на превеликий жаль, практично не дозволяють активізувати розвиток підприємництва. Передбачені Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом напрями гармонізації податкової системи України з вимогами Європейського Союзу мають передусім опиратися на зміни у нормативно-правових актах, які ухвалюються уповноваженими на це відповідними інституціями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику, пов'язану із недоліками вітчизняного податкового законодавства та можливостями його гармонізації з вимогами Європейського Союзу досліджували такі науковці як Г. Білецька [1], М. Долощук [20], С. Данілов [8], А. Максименко [10], Я. Пухальська [23], М. Тюріна [26], Т. Чернадчук [27], В. Юрченко [29] та інші. Проте, не зважаючи на достатню велику кількість напрацювань різними науковцями даної проблематики, на сьогоднішній день через доволі динамічний розвиток як держави загалом, так і її податкового законодавства зокрема, потребує більш детальнішого дослідження визначення напрямів вирішення проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС.

Мета і завдання дослідження.

Метою дослідження є розкриття проблем гармонізації податкового законодавства України та ЄС та визначення напрямів їх вирішення.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішити такі завдання:

- визначити проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС;
- дати оцінку системі непрямого оподаткування;
- визначити напрямки удосконалення діяльності ДПС України;
- вивчити європейський досвід щодо прямого оподаткування ;
- виокремити стейкхолдерів, які зацікавлені в наблизенні параметрів податкового законодавства України до стандартів ЄС;
- дати оцінку стану імплементації актів права ЄС в частині оподаткування (ACQUIS ЄС);
- визначити напрями вирішення існуючих проблем в податковій сфері на сучасному етапі розвитку фінансової системи;
- проаналізувати гармонізацію податкового законодавства України до ЄС в контексті реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року.

Об’єкт дослідження: податкове законодавство України.

Предмет дослідження – процес гармонізації податкового законодавства України до стандартів ЄС.

Методи дослідження становлять сучасні методи пізнання: аналізу та узагальнення, формально-логічний, порівняльно-правовий, системно-структурний, статистичний.

Аналіз сучасного стану податкового законодавства, яким регулюється справляння податків як в Україні так і в країнах ЄС, здійснено за допомогою формально-логічного методу.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені напрямки з перспектив наблизення параметрів податкового законодавства України до законодавства ЄС можуть бути використанні у:

- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблеми дослідження;
- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податкова політика держави».

1. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС

В умовах розвитку ринкової економіки України та процесів євроінтеграції нашої держави виникає потреба перегляду особливостей функціонування податкової системи України. Хоча на сьогоднішній день було проведено багато реформ, але проблеми все ще виникають щодо ефективності функціонування податкової системи України, зумовлені недосконалістю законодавства України та неактуальними підходами стосовно справляння податків. рядку. Проблема побудови ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних в Україні. Її вирішення має здійснюватися шляхом вивчення та аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого в світі досвіду в сфері оподаткування [23].

Відповідно до приписів ст. 1 Конституції України, Україна є соціальною правовою державою [1]. Отже, її податкова система має від- повідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, відповідного перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень. Основним шляхом узгодження податкових правових норм України та Європейського Союзу є адаптація – процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України європейському праву [8, с. 183]. Питання реформування та гармонізації податкової політики загострюються в період імплементації податкової політики України до податкових стандартів Європейського союзу. Тому є важливим виявлення проблемних питань пов'язаних з гармонізацією податкової політики держави. Разом з тим актуалізується питання вивчення факторів, що обумовлюють формування та реалізацію податкової політики і впливають на основні показники її ефективності. Оскільки вдале використання інструментів податкової політики сприятиме подоланню фінансової кризи, подальшому

економічному зростанню, розвитку підприємств України різних галузей [26, с.214].

Гармонізація вітчизняного податкового законодавства до вимог Європейського Союзу також зумовлена євроінтеграційними процесами, що відбуваються в Україні. Крім того, закріплення її як обов'язку, згідно з Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та Європейського Союзу, передбачає не тільки спрямування, прагнення Української держави до створення політичної асоціації та економічної інтеграції з Європейського Союзу, але й сприяє здійсненню системних реформ, зокрема розвитку і зміцненню демократичних інститутів [6, с. 5].

Адаптацію національного законодавства до законодавства міжнародних організацій здійснюють уповноважені органи державної влади за принципами правотворчості, планування, координації та контролю. Адаптація є складовою частиною інтеграційних процесів, передумовою гармонізації національного законодавства із законодавством міжнародних організацій. Це еволюційний процес, що поділяється на декілька етапів, які йдуть послідовно, у кожного з цих етапів є певний ступінь відповідності національного законодавства міжнародно-правовим нормам і стандартам [8, с. 184].

Процесу гармонізації вітчизняної податкової бази до вимог законодавства європейських країн притаманний досить довготривалий та систематичний характер, внаслідок чого стає можливо забезпечити більш кращі умови для співпраці нашої країни з країнами- членами ЄС, а також забезпечити достатній рівень інвестиційної привабливості України загалом. Визначивши європейські напрями свого розвитку, Україна зобов'язалася розвиватися на правових засадах, що потребує систематичного реформування, зокрема у соціально-економічних, правових та інституційних аспектах, що суттєво залежить від відповідного управління податковою сферою.

Податкова система України має бути гармонізованою із європейськими податковими системами. З цього приводу В. Юрченко зазначає, що «гармонізація оподаткування в ЄС – це процес, який має конкретні напрями

розвитку, свою динаміку. Європейські країни роблять спробу оптимізувати оподаткування (впроваджувати нові податкові технології на основі самооподаткування, підтримувати високий рівень соціальних стандартів тощо). Загальні тенденції оподаткування, що склалися в Європейському Союзі, мають стати орієнтиром для процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС. Наразі очевидно, що Україні необхідно швидше приєднатися до цього процесу, а ті сфери, які поки що найменш гармонізовані в ЄС, розвивати за власним «фіскальним сценарієм», тобто відповідно до моделі бюджетно-податкової політики, яку здійснює держава. Загальними пріоритетами повинні стати зменшення обтяжливості вітчизняної податкової системи, подальше скорочення податків та платежів, вирівнювання диспропорцій в оподаткуванні, зосередження на використанні інноваційних методів адміністрування, обмеження економічно необґрунтованих преференцій в оподаткуванні, удосконалення податкових інструментів стимулювання підприємництва, формування податкової культури та психологічного сприйняття бізнесом та населенням дій держави у сфері податкової політики. Процес адаптації вітчизняної податкової системи до європейських стандартів повинен мати еволюційний характер і напередодні нової хвилі світової фінансової кризи базуватися на економічній і політичній стабільності в країні» [29, с. 89–90]. Такий процес включає в себе стандартизацію систем, коінтеграцію інституцій і гармонізацію підходів до сталого соціально-економічного розвитку країн [8, с. 185].

Реформування податкової політики в рамках інтеграційних процесів повинно відбуватися поступово, враховуючи особливості національної економіки. Податковий кодекс України встановлює перелік податків, який в основному відповідає європейським стандартам, але така сама по собі відповідність аж ніяк не гарантує Україні ефективність податкової системи, оскільки важливу роль відіграють окремі питання, які формують податкову політику. Ці питання є основними проблемами на шляху гармонізації податкової політики, а саме: питання структури податків, рівня та

диференційованості ставок в різних галузях економіки, переліків та правил надання пільг окремим галузям та підприємствам, адміністрування податків як на державному та і на мікрорівні та проблеми низької якості законодавчо-нормативної бази, яка інколи суперечить законам та нормативно-правовим актам суміжних галузей [26, с. 215].

Попри доволі активні намагання покращити вітчизняну законодавчу базу в сферу оподаткування, на сьогоднішній день існує ще чимало проблем, які необхідно більш ґрунтовно дослідити. Варто зазначити, що більшість науковців схиляється до думки, що вітчизняна нормативно-правова база в сферу оподаткування є найбільш складною у державно-правовій системі загалом. Водночас, їй притаманний досить нестабільний характер. Однак, зважаючи на вже існуючий багаторічний досвід його правозастосування, внесення будь-яких законодавчих змін в сфері оподаткування, неодноразово викликають появу нових проблем.

Загалом, європейські стандарти регулювання податкових правовідносин засновані на:

- «ліберальному податковому законодавстві для малого бізнесу у більшості країн;
- наявності податкових пільг та знижок за умови прибутковості; адаптивному звільненні від оподаткування новостворених підприємств строком до 6 місяців;
- значній кількості вільних економічних зон;
- наявності декількох офшорних зон, які водночас є одними з найбільших у світі;
- спрощеній процедурі відносин з податковими органами: абсолютно весь документооборот проходить в електронному режимі» [6, с. 54].

Тюріна М.С. зазначає, що «до основних факторів, які мають вплив на податкову політику та відрізняють податкову політику України від європейських країн, ті що треба враховувати йдучи по шляху гармонізації податкової політики України в рамках інтеграційних процесів можна віднести:

- загальний стан економіки країни;
- структурні та основоположні зрушення в економіці;
- спрямованість соціально-економічної політики уряду;
- стан і структуру державного управління;
- стабільність внутрішньополітичної ситуації;
- взаємовідносини із сусідніми країнами» [26, с. 216].

В контексті інтеграції до європейського співтовариства важливу роль на шляху реформування відіграють принципи податкового законодавства, адже це основоположні або фундаментальні засади законодавства, на підставі яких відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів. Безперечно, принципи є основою формування податкового законодавства. Закріплені у ПКУ принципи стають орієнтиром як для самого кодексу, так і для інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини в сфері оподаткування (Додаток). Наявність системи принципів є важливою передумовою для збалансування або точніше узгодження актів податкового законодавства, вони дозволяють уникнути колізій, а у випадку їх наявності норми-принципи виступають як приписи вищого рівня [27, с. 69].

Серед найбільш вагомих проблем в сфері оподаткування в Україні варто виокремити наступні:

–переважання в сучасних умовах здебільшого фіскального, а не регулюючого значення податків;

–існування доволі багато нормативно-правових актів, які відносяться до інших сфер права, проте більш-менш налагоджують систему податкових відносин;

–брак належних правових гарантій для бідь-якого учасника в системі податкових відносин.

Системні проблеми, які перешкоджають імплементації актів ЄС, полягають у необхідності:

- здійснення та оновлення офіційного перекладу положень директив;
- проведення перемовин стосовно перехідного періоду щодо імплементації

Директиви про материнські та дочірні компанії та Директиви про проценти та роялті;

- експертної консультаційної підтримки під час розробки, внесення змін до законодавства України;

- розробки змін до профільного законодавства в тих випадках, де податкове законодавство є похідним;

- актуалізації положень європейського законодавства з урахуванням внесених змін, а також своєчасного здійснення офіційного перекладу таких змін;

- імплементатії профільного законодавства (зокрема, приведення у відповідність із законодавством ЄС митних правил, окремих правил, пов'язаних із галузевими особливостями, наприклад, такими як постачання електроенергії та газу).

Щодо актів ЄС сфери «Акцизний податок» проблеми полягають у наступному:

- «забезпечення доопрацювання інформаційно-телекомунікаційної системи Державної податкової служби України у контексті імплементатії норм директив ЄС щодо функціонування електронної системи контролю за рухом підакцизних товарів (EMCS);

- експертної консультаційної підтримки під час внесення змін до законодавства України в контексті оподаткування акцизним податком, а також наборі та підвищенні кваліфікації кадрів, які будуть залучені до процесу імплементатії;

- проведення консультацій з інституціями ЄС щодо відтермінування ключових питань оподаткування продуктів енергії;

- для зменшення інтеграційних шоків для українського бізнесу, та запобігання зростанню євроскептицизму необхідний системний аналіз можливостей відступів (derogations) та спеціальних схем, в першу чергу у непрямих податках, які можуть бути застосовні до українського бізнесу і які мають бути ініційовані українською стороною та погоджені Європейською Радою» [9].

Таким чином, поточними проблемами реалізації податкової політики в Україні залишаються складність і суперечливість податкового законодавства, запровадження численних змін до податкового законодавства, надмірне податкове навантаження платників податків, скорочення ділової активності суб'єктів господарювання, численні конфлікти між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, значна тінізація економіки тощо. Намір України інтегруватися в Європейський економічний і політичний простір зумовлює необхідність не лише адаптації національного законодавства до вимог ЄС, але і його гармонізації та об'єднання [23].

2. Система непрямого оподаткування ЄС

Головною метою гармонізації податкової політики держав-членів ЄС є забезпечення функціонування єдиного внутрішнього ринку ЄС – території без внутрішніх кордонів, у якій забезпечений вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу.

Негармонізовані непрямі податки, які, за своєю суттю, є надбавкою до кінцевої ціни для споживача, можуть мати значний вплив на єдиний ринок, створюючи перешкоди для руху товарів та послуг, викривлюючи ринкові стимули, та конкуренцію.

Тому Європейська Комісія координує та гармонізує політику держав-членів щодо непрямих податків, а саме – податку на додану вартість, та акцизів. Основним інструментом для цього є відповідні Євродирективи, які встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, а також окремі відступи (derogations), або винятки із загальних рамок, дозволені державам-членам ЄС за відповідних обставин, та механізми узгодження таких винятків і відступів.

Непрямі податки – ПДВ та акцизи, є основним податковим джерелом наповнення бюджетів країн ЄС (13,8% від ВВП у 2021 році) (рис.2.1).

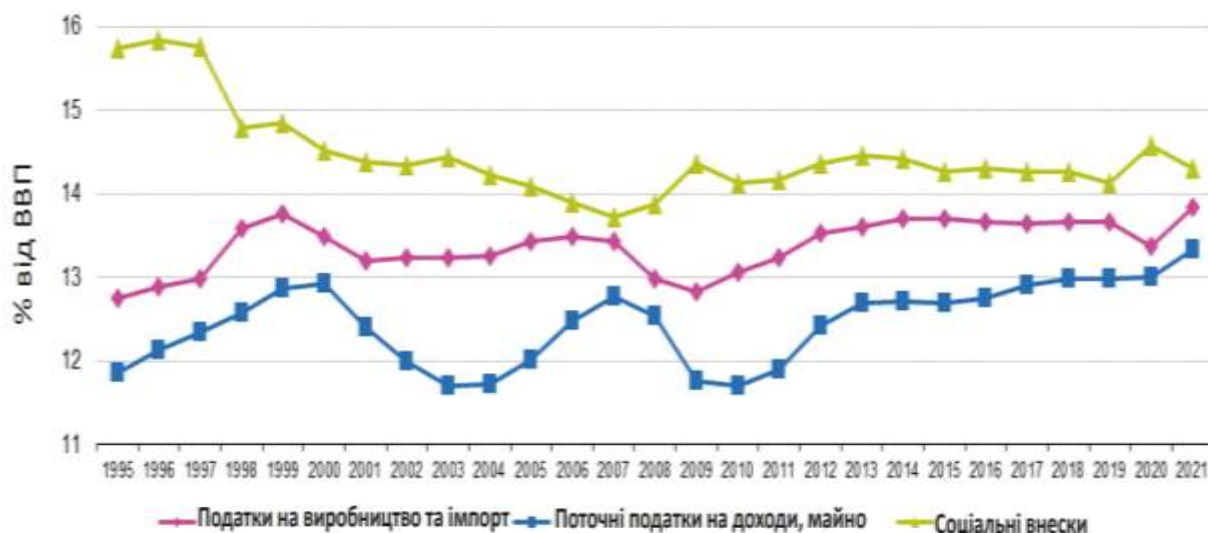


Рис.2.1. Динаміка основних складових податкових надходжень в ЄС, % від ВВП, 1995-2021 [18]

Практична імплементація непрямого оподаткування в рамках гармонізованих норм, адміністрування податків – залишаються повноваженням держав-членів ЄС.

Водночас політику щодо непрямого оподаткування визначають органи Євросоюзу. Непрямі податки встановлюються у вигляді надбавки до ціни, що сплачується покупцями товарів та послуг, а в бюджет вносяться продавцями або виробниками. Відтак значні відмінності між системами та ставками непрямих податків держав-членів давали б підприємцям окремих країн несправедливу перевагу та викривлювали б конкуренцію на єдиному ринку ЄС.

Тому Європейська Комісія координує та гармонізує законодавство про податок на додану вартість та акцизи. Основним інструментом для цього є відповідні Євродирективи, які встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, а також окремі відступи (derogations), або винятки із загальних рамок, дозволені державам-членам ЄС за відповідних обставин.

В кваліфікаційній роботі нами зосереджено увагу на двох основних непрямих податках ЄС: ПДВ та акцизах, і дослідимо їх законодавчі рамки, встановлені EU acquis, для кращого розуміння існуючого простору та обмежень для реалізації національної податкової політики в контексті гармонізації української податкової системи із вимогами ЄС.

2.1.Податок на додану вартість

Національне законодавство держав-членів щодо податку на додану вартість базується, перш за все, на Європейській Директиві 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ. Євродиректива встановлює принципи системи ПДВ, які можуть бути імplementовані різними шляхами на рівні національного законодавства. Євродиректива чітко встановлює відступи (derogations), доступні країнам-членам, і принципи їх застосування.

На сьогодні у ЄС діє так звана перехідна система ПДВ, на противагу остаточній (definitive system), в якій для більшості транзакцій уже діє принцип країни призначення, але окремі транзакції досі оподатковуються за країною походження. Це є спадком початкового наміру ЄС побудувати остаточну систему ПДВ, що базувалася б на принципі країни походження, від якого відмовилися у 90-х роках через неможливість дійти політичної згоди між державами-членами.

Гармонізований рівень ставок є однією із ключових запорук функціонування внутрішнього безбар'єрного ринку ЄС без викривлень конкуренції.

Директива про ПДВ визначає типи ставок, які повинні застосовувати держави-члени залежно від ряду умов (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Типи ставок, визначені Директивою про ПДВ [5]

Типи ставок	Характеристика
стандартна ставка	Держави-члени зобов'язані застосовувати стандартну ставку, але можуть самі визначати її розмір, дотримуючись таких умов: - не може бути менше 15% від оподаткованої суми (Стаття 97); - повинна бути однаковою для усіх транзакцій з постачання товарів та послуг (Стаття 96).
зменшені ставки	- Держави-члени можуть застосовувати щонайбільше дві зменшені ставки на таких умовах: - не менше 5%; - застосовуються лише до товарів та послуг, наведених в Додатку III* Євродиректив.
інші ставки - відступи (derogations)	Багато країн ЄС отримали право на тимчасові відступи від загальних правил на перехідний період, переважно з історичних причин, з метою поступового приведення національного податкового законодавства у відповідність до вимог Директиви про ПДВ

Варто зазначити, що знижені ставки можуть застосовуватися до товарів та послуг, вказаних не більше ніж у 24-х пунктах Додатку III (здебільшого товари та послуги, які вважаються забезпеченням базових потреб – постачання продуктів харчування, води, ліків, фармацевтичних продуктів, продуктів охорони здоров'я та гігієни, перевезення осіб та деяких культурних предметів (книг та періодики) (Стаття 98).

Також, із прийняттям Директиви 2022/542 від 05.04.2022, держави-члени отримали можливість встановлювати ставку нижче 5%, або застосовувати звільнення від ПДВ з можливістю зарахування вхідного податкового кредиту до товарів та послуг з окремих пунктів Додатку III (всього не більше 7 пунктів).

Крім того, окремі держави-члени мають право на застосування відступів від загальних правил щодо ставок для окремих територій (Стаття 104).

Деякі відступи встановлені географічно. Найцікавішим прикладом в контексті України є Греція, яка має право застосовувати ставки, що на 30% менші за стандартні ставки материкової частини країни, на ряді островів та архіпелагів, таких, як Північні Егейські (Лерос, Лесбос, Хіос, Самос, Кос), Кіклади та Додеканеси. Всі ці острови розташовані у Егейському морі, більшість – у безпосередній близькості до Туреччини (Додаток Б).

На сьогодні на зазначених островах чинні ставки 4, 9 та 17%, проти материкових ставок ПДВ 6, 13 та 24% відповідно.

Вперше право на понижені ставки Греція отримала у 2018 році, мотивуючи зниження міграційною кризою, за умови, що зазначені острови будуть продовжувати приймати біженців з третіх країн.

Застосування понижених ставок мало оцінюватися кожні 6 місяців, однак у 2021-му році грецький парламент зафіксував постійні знижені ставки для 5 Північних Егейських островів.

Португалія має право застосовувати понижені ставки для Азорських островів та архіпелагу Мадейри.

Австрія має право застосовувати у двох віддалених гірських комунах другу стандартну ставку, що є нижчою за стандартну австрійську, втім на сьогодні це «символічне» зниження до 19% проти стандартної ставки 20%.

Також важливо, що для країн, які станом на 01.01.2021 застосовували знижені ставки ширше, ніж встановлено Директивою 2022/542 від 05.04.2022, передбачений перехідний період – до 1 січня 2032 року, або до моменту введення в дію остаточної системи ПДВ, залежно від того, що відбудеться раніше.

Держави-члени також можуть отримувати від Європейської Ради дозвіл на відступ від спільних правил ПДВ на підставі Статті 395 ПДВ Директиви задля спрощення процедури збору ПДВ, або запобігання ухиленню та уникненню від сплати податку.

Для цього держави-члени подають заяву Єврокомісії, яка може відхилити запитуваний відступ, або подати пропозицію на затвердження Європейською Радою.

При цьому заходи, спрямовані на спрощення процедури збору ПДВ не повинні зменшувати податкові надходження держави-члена.

Варто також зазначити, що Розділ IX Євродирективи наводить широкий перелік транзакцій, щодо яких держави-члени:

- зобов'язані застосовувати звільнення від ПДВ;
- можуть звільняти від ПДВ на власний розсуд, за визначених умов;
- можуть залишати вибір щодо звільнення від ПДВ за підприємцями.

Так, обов'язкове звільнення від ПДВ стосується постачання ряду товарів та послуг в інтересах суспільства: державних поштових послуг, державних, або аналогічних медичних послуг, стоматології, постачання товарів та послуг, безпосередньо пов'язаних із соціальною допомогою та підтримкою, освіти, в т.ч. і приватних репетиторських послуг, що стосуються шкільної чи університетської програми, некомерційної діяльності державних (суспільних) органів телебачення та радіомовлення, культурних заходів, що проводяться державними установами, та ін.

Також держави можуть на індивідуальній основі звільняти від ПДВ транзакції недержавних установ щодо аналогічних транзакцій, якщо виконуються такі умови:

- неприбутковість та реінвестування прибутку в покращення послуг;
- ціни на товари/послуги встановлюються чи обмежуються державою, або є нижчими за аналогічні ціни комерційних установ;
- звільнення не створює викривлень ринку, що погіршують позицію комерційних установ.

Від ПДВ звільняються також (за окремими винятками) операції з постачання товарів покупцям у інших країнах у межах ЄС, експорт за межі ЄС, обслуговування та заправлення паливом кораблів та літаків міжнародного сполучення та ряд інших операцій.

Слід наголосити, що Європейське законодавство щодо ПДВ передбачає ряд спеціальних схем, які мають на меті спрощення податкового комплаєнсу для певних видів бізнесу та транзакцій.

На сьогодні в ЄС фактично існує три спеціальні схеми для малого бізнесу (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Спеціальні схеми для малого бізнесу [5]

Схеми	Характеристика
Спрощене нарахування та збір ПДВ	Держави-члени можуть після консультацій з ПДВ Комітетом Ради Європи запроваджувати спрощені процедури нарахування та збору ПДВ для малих підприємств, такі, як застосування пласкої ставки податку до їх обороту із втратою права на ПДВ кредит (flat-rate scheme) (стаття 281 Розділу XII "Спеціальні схеми"). Детальний опис схеми пласкої ставки наведений у розділі 3.6.2 "Спеціальна схема для фермерів».
Звільнення від ПДВ (статті 283-287 ПДВ Директиви)	Держави-члени можуть звільняти від ПДВ бізнес із річним оборотом менше певного. Звільнення від ПДВ є добровільним, малі бізнеси можуть натомість обрати спрощену або звичайну систему ПДВ із частковою/ступінчатою податковою пільгою (graduated tax relief), якщо такі застосовні у країнах їхньої реєстрації.

Ступінчасті/часткові податкові пільги (статті 282-292 ПДВ Директиви)	Держави-члени можуть запроваджувати часткові податкові пільги для малого бізнесу, який виходить за рамки критеріїв для повного звільнення від ПДВ. Такий бізнес повинен реєструватися платником ПДВ і отримує пільгу на частину обороту. Зі збільшенням обороту пільга поступово зменшується до досягнення встановленої межі. На сьогодні лише декілька країн застосовують такі пільги.
--	---

З огляду на недостатність таких обмежень, більшість держав зверталися в подальшому до Єврокомісії за дозволами про підвищення межі річного обороту для малого бізнесу. Відтак найбільші межі річного обороту станом на 1 квітня 2023 року були у Чехії, Угорщини, Італії та Польщі – 85 000 євро, та у Румунії 88 500 євро (рис.2.1). Усі відповідні дозволи, затверджені рішеннями Ради Європи, є тимчасовими, на строк 2-3 роки, і підлягають подовженню окремими рішеннями (Додаток А).

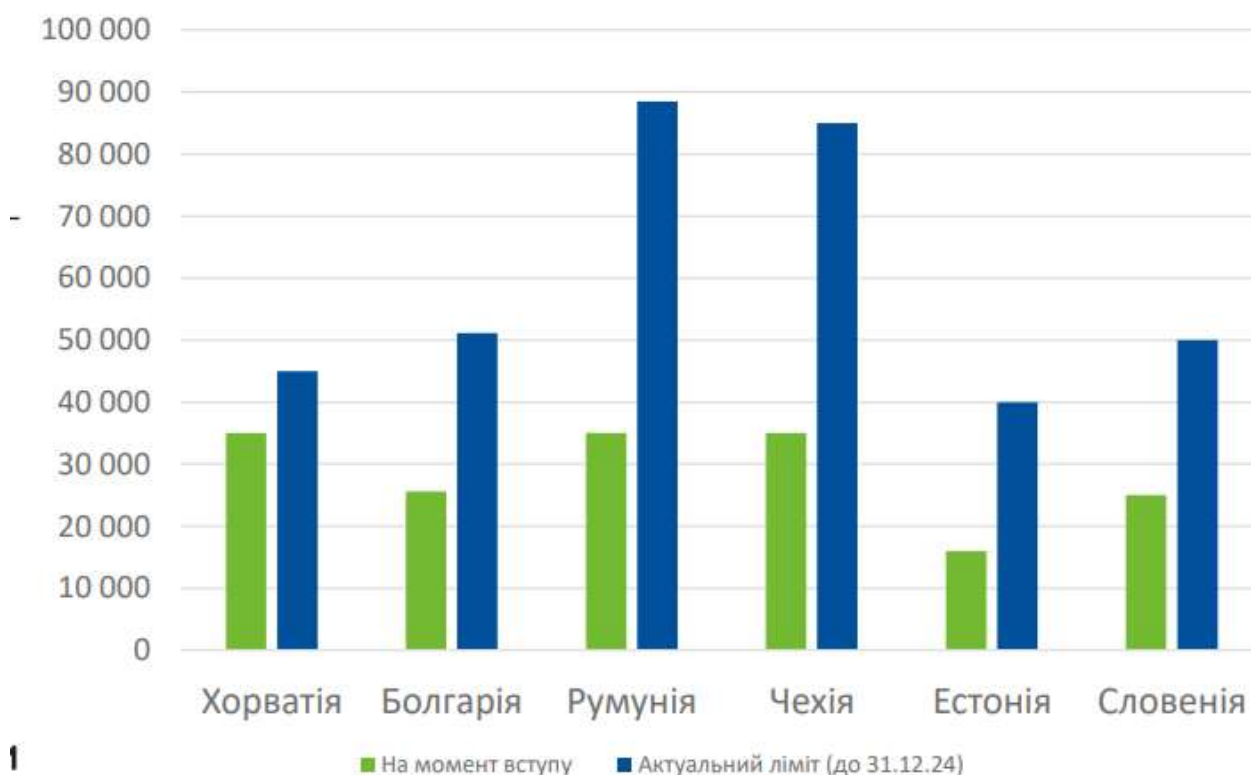


Рис.2.1. Поріг річного обороту для реєстрації платником ПДВ для нових держав-членів, євро [5]

Існуюча схема є застарілою та не зменшує адміністративне навантаження на малий бізнес, оскільки була розрахована на систему ПДВ за принципом оподаткування у державі походження.

Так, вона звільняє від ПДВ лише компанії, зареєстровані у тій же країні, де виникають ПДВ зобов'язання. Це ускладнює конкуренцію для малого бізнесу, зареєстрованого в інших країнах, що постачає товари/послуги на ринок країни, що застосовує звільнення від ПДВ.

З 1 січня 2025 року набуде чинності нова спеціальна схема ПДВ для малого бізнесу, яка більше відповідає новим реаліям єдиного ринку ЄС.

Всі держави-члени отримають право застосовувати звільнення від ПДВ для операцій малого бізнесу з річним оборотом до 85 000 євро. Таке звільнення буде застосоване також для малого бізнесу, що зареєстрований в інших країнах ЄС, якщо його сукупний річний оборот у всіх країнах ЄС становитиме менше 100 000 євро. Також нові правила передбачають єдине вікно в країні реєстрації для звільнення від ПДВ, та спрощену звітність.

Спеціальна схема для фермерів

Держави-члени можуть застосовувати для малих фермерів схему пласкої ставки (flat rate scheme) замість ПДВ (статті 295-305 ПДВ Директиви). Основною метою схеми є зменшення адміністративного навантаження з відносним збереженням нейтральності оподаткування та запобіганням схем ухилення від податків.

Схема пласкої ставки може застосовуватися до: рослинництва (вирощування зернових, овочі, фруктів, квітів та декоративних рослин, виноградарства, вирощування грибів, спецій, посівного матеріалу та розплідництва), тваринництва, лісівництва, рибальства та вирощування риби, молюсків, жаб; а також до сільськогосподарських послуг, таких як польові роботи, пакування, обробка та зберігання урожаю, оренда та техобслуговування сільгосптехніки, обробка полів, та іригація.

ПДВ директива рекомендує дозволяти схему пласкої ставки малим фермерам у випадках, коли застосування стандартного ПДВ або спеціальних схем для малого бізнесу може «спричинити складнощі», та виключати з цієї схеми окремі категорії фермерів та надавачів аграрних послуг, для яких стандартне ПДВ або спеціальні схеми для малого бізнесу не мають створити

істотних адміністративних складнощів. При цьому фермерські підприємства можуть обирати одну з вищезгаданих схем на свій розсуд (Стаття 296 ПДВ Директиви).

Фермери, які вирішили перейти на схему пласкої ставки, звільняються від ПДВ. Натомість, щоб компенсувати втрату вхідного податкового кредиту, до їхніх операцій застосовується пласка ставка, розрахована для агросектору на основі національних статистичних рахунків за попередні три роки. Ставка базується на секторальних таблицях «витрати-випуск», що показують витрати фермерських підприємств, оподатковані ПДВ [5].

Пласка ставка додається фермерами до продажів, в такому разі їхні покупці включають ставку до свого ПДВ-кредиту на підставі накладних, виданих фермерами, а фермери залишають отримані кошти у якості компенсації сплаченого вхідного ПДВ. Альтернативно, покупці фермерської продукції видають накладні фермерам, що далі є підставою для відшкодування ПДВ державою.

Фермери мають право на відшкодування ПДВ за пласкою ставкою. Аналогічно, імпортери з країн ЄС, що застосовують пласку ставку, можуть подаватися на відшкодування суми компенсації ПДВ від держави-члена експортера.

Компенсація ПДВ за пласкою ставкою не може перевищувати суму вхідного ПДВ фермерів.

Пласка ставка не застосовується до продажів особам, звільненим від ПДВ, або іншим фермерам, що застосовують схему.

Відповідні пласкі ставки повідомляються державами-членами Єврокомісії, яка слідкує за тим, аби схема не використовувалася для прихованого субсидіювання аграрної галузі.

Маржинальну схему можуть обрати бізнеси, які торгують товарами, що були у вжитку, антикваріатом, виробами мистецтва та колекційними предметами (Статті 311-325 та 342-343).

За цією схемою дилери сплачують ПДВ з різниці між ціною купівлі та

продажі, тобто з маржі, тоді як самі транзакції не підлягають нарахуванню ПДВ та не дають право на податковий кредит.

У разі, якщо ПДВ був сплачений при придбанні (наприклад у автора роботи або продавця на загальній системі ПДВ), дилер може не застосовувати спеціальну схему до відповідних товарів, і застосовувати натомість стандартні норми щодо ПДВ.

Цифровізація системи ПДВ

У грудні 2022 року Єврокомісія вийшла із пропозицією осучаснення і цифровізації системи ПДВ для зменшення навантаження на бізнес та запобігання шахрайству – «VAT in the Digital Age».

Пропозиція, що вже пройшла перші слухання робочої групи Європарламенту з непрямого оподаткування, і має значні шанси на ухвалення, включає у себе проєкт змін до ПДВ Директиви та двох пов'язаних регуляцій, які адресують три важливі проблеми європейської системи [5].

Вимоги цифрової звітності (DRR)

На сьогодні ПДВ Директива не передбачає цифрової звітності. Ряд держав-членів отримали від Єврокомісії дозволи на відступ від загальних правил та запровадили один з типів цифрової звітності:

- електронні накладні з погодженням податкового органу, clearance e-invoicing (Італія);
- звітування в режимі реального часу (Іспанія, Угорщина);
- звітування стандарту SAF-T (Литва, Польща, Португалія);
- ПДВ лістинг¹⁶ (Болгарія, Чехія, Естонія, Хорватія, Латвія, Словаччина)

Із 2024-го року e-invoicing запровадить Франція, також систему автоматизованого ПДВ-лістингу запроваджує Греція.

E-invoicing та звітування транзакцій у режимі реального часу є системами неперервного контролю транзакцій, а SAF-T та ПДВ-лістинг є системами періодичного контролю транзакцій. Відповідно, вони мають різну вартість податкового комплаєнсу.

Згідно дослідження, підготованого для Єврокомісії, річна вартість податкового комплаєнсу для мікробізнесу становить від 200 євро для систем періодичного контролю до 500 євро для неперервного контролю. Для більших компаній така вартість складає від 2 000 євро до 15 000 євро у випадку систем e-invoicing.

Але найбільша проблема полягає у тому, що всі діючі на сьогодні системи не є гармонізованими, що збільшує витрати на дотримання національних вимог щодо звітування транзакцій для компаній, що ведуть бізнес у кількох країнах ЄС. За тими ж оцінками, втрати мультинаціональних компаній через фрагментацію систем звітності з ПДВ, сягають 1,6 млрд євро і зростатимуть із запровадженням таких систем іншими країнами.

Негармонізованість національних систем разом із застарілою системою звітування про транзакції між країнами всередині єдиного ринку (recapitulative statements) також ускладнюють боротьбу з податковим шахрайством, зокрема – карусельними схемами із залученням компаній із кількох держав-членів. Щорічні втрати від такого шахрайства з ПДВ в країнах ЄС оцінюються в 22-27 млрд євро.

Пропоновані ЄК зміни передбачають:

- на першому етапі – запровадження стандартизованих вимог до цифрового звітування транзакцій без попередньої авторизації транзакцій податковими органами, запровадження стандартизованих електронних інвойсів для транзакцій B2B та B2G між країнами всередині єдиного ринку ЄС (intra-community transactions) без умови прийняття інвойсів отримувачами;
- на другому етапі, з 2028 року – обов’язкове використання стандартизованих електронних інвойсів, обов’язкове цифрове звітування транзакцій (DDR) із відмовою від теперешньої системи звітування транскордонних транзакцій між державами-членами ЄС з агрегацією у розрізі контрагентів (recapitulative statements).

З 1 липня 2021 року у ЄС набули чинності зміни з пакету «ПДВ електронної комерції»². Зокрема, знижено до 10 000 євро ліміт обороту для

застосування принципу країни призначення для дистанційних продажів всередині ЄС, в тому числі телекомунікаційних та електронних послуг, та припинено звільнення від ПДВ імпорту вартістю менше 22 євро.

Водночас, були запроваджені механізми Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS) та згаданого вище Єдиного вікна для імпортерів. Ці механізми дозволяють бізнесам декларувати та сплачувати ПДВ з ряду продажів кінцевим споживачам (B2C) без реєстрації у державах-членах призначення, звужуючи таким чином кількість сценаріїв, що вимагають реєстрації платника ПДВ у інших державах-членах ЄС (для B2B транзакцій таку можливість і раніше давав механізм зворотного нарахування - reverse charge, який покладав обов'язок сплати ПДВ на покупця в країні призначення) [5].

Однак залишається ряд сценаріїв, які вимагають реєстрації у країні постачання, і які стають все більш масовими із розвитком електронної торгівлі, зокрема – імпортованими товарами.

Відтак, пропоновані зміни пакету «ПДВ у цифрову епоху» передбачають:

- розширення схеми Єдиного вікна на: постачання товарів з подальшим встановленням чи збіркою, продажі на бортах літаків та кораблів, постачання енергоносіїв та внутрішнє постачання товарів;
- продавці вживаних товарів, що застосовують Маржинальну схему (див. п. 3.5.3), зможуть на вибір реєструватися через схему Єдиного вікна та декларувати і сплачувати ПДВ для транскордонних продажів;
- обов'язкове (замість опційного) застосування механізму зворотного нарахування ПДВ;
- розширення схеми єдиного вікна для транскордонного переміщення власних товарів між країнами ЄС та для послуг, що надаються постачальниками з поза меж ЄС усім особам, що не є платниками ПДВ.

2.2. Акцизний податок

Загальні правила, викладені у Директиві про акцизи 2020/262, встановлюють механізм відкладених обов'язків зі сплати акцизу («duty suspension arrangement»), що застосовується до виробництва, обробки, тримання, зберігання та переміщення підакцизних товарів.

Оновлена Директива збільшує свободу обігу акцизних товарів, відпущених у споживання на єдиному ринку ЄС. Зокрема, вона цифровізує контроль обігу товарів між державами-членами у випадку, коли акциз вже сплачений у країні відправника, як це вже відбувалося з товарами з відкладеним акцизом.

Для товарів зі сплаченим акцизом із 13 лютого 2023 року застосовується спрощений електронний адміністративний документ, для товарів у режимі відкладеного акцизу – звичайний електронний адміністративний документ. Також до кінця 2023 року діє перехідний інструмент – паперовий спрощений документ для відвантажень, що відбулися до 13 лютого 2023.

Для комерційних транзакцій акциз сплачується у країні споживання. Для цього підакцизні товари можуть транспортуватися з однієї держави-члена в іншу з призупиненням сплати мита, доки вони не досягнуть кінцевого пункту призначення.

Для випадку, коли товари були відпущені для споживання (зі сплатою мита) в одній державі-члені, та переміщені для споживання в іншу державу-члена, передбачена система відшкодування для уникнення подвійного оподаткування.

Для дистанційної торгівлі (продаж споживачу в іншій державі-члені) застосовний принцип оподаткування у країні призначення, податкові зобов'язання зі сплати акцизу виникають у продавця, подвійне оподаткування уникається завдяки механізму відшкодування.

Всі операції до випуску підакцизних товарів та сплати акцизного збору відбуваються на акцизному складі.

Акцизний збір нараховується в момент, коли підакцизні товари випускаються для споживання.

Під випущеними для споживання товарами розуміється:

- вибуття підакцизних товарів із режиму відкладених обов'язків;
- зберігання підакцизних товарів поза механізмом призупинення сплати мита, якщо акцизний збір не стягувався відповідно до чинних положень законодавства ЄС та національного законодавства;
- виробництво, включаючи переробку, підакцизних товарів поза режимом відкладених акцизів;
- імпорт підакцизних товарів, за винятком випадків, коли підакцизні товари поміщено під режим відстрочення сплати мита одразу після імпорту.

Платниками акцизу є:

- авторизовані економічні оператори – склади, які повинні відповідати ряду критеріїв;
- авторизовані економічні оператори – зареєстровані вантажоотримувачі;
- інші особи, що відпускають підакцизні товари.

Застосовується акциз, чинний на момент відпуску товарів у країні відвантаження [5].

Кожна держава-член ЄС сама визначає правила щодо виробництва та обігу підакцизних товарів. Правила щодо переміщення товарів з відкладеним акцизом є наступними:

- дозволене переміщення товарів з акцизного складу чи точки імпорту на інші склади, до зареєстрованого товароотримувача, або точки вивозу з ЄС;
- вимагається унікальний ідентифікаційний номер зареєстрованого відправника чи вантажоотримувача, гарантія від акцизного складу чи відправника (за винятком переміщення енергоресурсів трубопроводами), супровідний електронний документ системи акцизного руху та контролю (EMCS), або альтернативний паперовий документ у разі недоступності системи.

Також директива встановлює звільнення від акцизів для окремих споживачів (таких, як дипломатичні та міжнародні установи) та спеціальні схеми для окремих випадків, таких як транспортування енергоносіїв морем.

У випадках, коли підакцизні товари, випущених для споживання у одній

державі-члені, комерційно транспортуються до іншої держави-члена, акциз сплачується у країні призначення. Сертифікований отримувач вантажу є відповідальним за сплату акцизу, надає до відправки вантажу гарантію на випадок несплати акцизу, погоджується на будь які перевірки та зобов'язаний відзвітувати протягом 5 днів після отримання вантажу. Вантаж так само повинен супроводжуватися електронним документом системи акцизного руху та контролю.

Держави-члени можуть на свій розсуд встановлювати:

- національні вимоги щодо фіскального маркування чи ідентифікації підакцизних товарів;
- звільняти малих виноробів (у межах 1000 гектолітрів на рік) від багатьох контрольних процедур;
- встановлювати власні правила щодо функціонування дьюті-фрі торгівлі у морських та повітряних портах (до моменту встановлення єдиних правил ЄС);
- запроваджувати спеціальні механізми, для товарів, що використовуються у будівництві та утриманні транскордонних мостів.

Директива також уповноважує ЄК ухвалювати підзаконні акти та імплементуючі акти, які:

- встановлюють ліміти часткових природних втрат підакцизних товарів (зокрема, 0% для тютюну);
- встановлюють процедури обігу електронними адміністративними документами та їх форму [5].

Акцизи на алкоголь регулюються двома основними законодавчими актами.

1. Директива 92/83/ЄЕС описує структуру акцизів на алкоголь та алкогольні напої, категорії алкоголю та напоїв, що підлягають акцизам, та базу нарахування акцизів. Також ця директива містить спеціальні положення, такі як знижені ставки для невеликих пивоварень та гуралень, окремих продуктів і географічних регіонів.

Ця Директива після ухвалення у 1992-му році доповнювалася лише тричі, з них два рази – актами щодо умов прийому до ЄС нових держав-членів (2003,

2005 роки) та у 2020 році, Директивою 2020/1151, що модернізувала положення старої Директиви.

Ці останні зміни були спрямовані на спрощення адміністрування акцизів, перш за все – для малого бізнесу. Зокрема було:

1) гармонізовано методологію вимірювання частки сухих речовин (degree Plato);

2) підвищено межу міцності «слабоалкогольного» пива (до якого застосовуються знижені ставки акцизів);

3) гармонізовано правила звільнення від акцизів денатурованого алкоголю;

4) дозволено державам-членам:

- встановлювати знижені акцизи для алкоголю, що виробляється в малих обсягах незалежними малими виробниками. Статус незалежного малого виробника підтверджується річним сертифікатом, що видається державою-членом, при цьому задля зменшення адміністративного навантаження держави-члени можуть дозволяти самосертифікацію виробників. Також держави-члени зобов'язані визнавати такі сертифікати, видані іншими членами ЄС;

- встановлювати знижені ставки для фруктового етилового спирту, що виготовляється на гуральнях виробників фруктів;

- звільняти від акцизів або встановлювати знижені ставки для обмеженого обсягу виробництва традиційного/регіонального алкоголю з фруктового етилового спирту, що виготовляється із фруктів, які вирощуються та постачаються фізичними особами із земельних ділянок у їхньому володінні. Передумовами таких пільг є належний контроль виробництва, споживання та запобігання продажу закордон, зокрема шляхом реєстрації таких виробників та їх дистиляторів. Аналогічні правила були передбачені раніше лише для ферментованих напоїв, таких як пиво та вино.

Також Єврокомісія випустила у 2021-му році Регуляцію 2021/226623, яка встановлює правила сертифікації та самосертифікації малих незалежних виробників алкоголю.

2. Директива 92/84/ЄЕС встановлює мінімальні ставки для категорій

підакцизного алкоголю та знижені ставки для окремих регіонів Греції, Італії та Португалії. Європейське законодавство встановлює лише мінімальні ставки акцизу, відтак держави-члени можуть встановлювати будь-які більші ставки на власний розсуд (табл.2.3).

Таблиця 2. 3

Мінімальні ставки, встановлені Директивою 92/84/ЄЕС [5]

Продукція	Одиниця нарахування акцизу	Мінімальна ставка
Пиво	Гектолітр на градус Плато АБО	EUR 0,748
	Гектолітр на градус чистого алкоголю	EUR 1,87
Вино (в т.ч. ігристе)	Гектолітр продукції	EUR 0
Проміжні продукти	Гектолітр продукції	EUR 45
Спирти	Гектолітр чистого алкоголю	EUR 550

На сьогодні є два чинних рішення Єврокомісії, які дозволяють Франції 24 та Португалії 25 застосовувати знижені ставки акцизу (нижчі за мінімальні ставки згідно Директиви 92/84/ЄЕС) для рому, що виготовляється в окремих регіонах цих країн. Ці рішення цікаві мотиваційними частинами, наведеними у преамбулах, як прикладами ефективної аргументації отримання пільгового режиму на єдиному ринку ЄС, а також прикладами контролю з боку ЄК над збереженням конкурентної рівноваги на єдиному ринку.

Франція та Португалія ще з середини 2000-х років звертаються до Єврокомісії за дозволами на відповідні відступи від загальних правил та подовженням дії цих дозволів. Так, Франція має дозвіл на застосування ставки акцизу до 50% меншої за встановлену Директивою 92/84/ЄЕС на ром, що виготовляється у Гваделупі, Французькій Гвіані, Мартініку та на Реюньйоні з місцевої цукрової тростини, з річною квотою 153 тис. гектолітрів чистого спирту.

Франція обґрунтовує потребу у відступах тим, що гуральні зазначених

віддалених регіонів, з огляду на малий місцевий ринок, можуть розвиватися, лише маючи доступ до материкового ринку, (на який припадає 65% продажів). Водночас на конкурентність їхнього традиційного рому негативно впливає два фактори: високі податки та висока собівартість.

Більше податкове навантаження на пляшку напою спричинене високим вмістом спирту у ромі (до 59°) та традиційно великою тарою. Висока собівартість спричинена, зокрема, малими розмірами гуралень та впливом топографії та віддаленості регіонів на собівартість вирощування сировини та інших інгредієнтів. На основі заявки Франції Єврокомісія дійшла висновку, що з огляду на підвищені витрати виробників та помірковану квоту, фіскальна перевага від зниження акцизів для рому не зашкодить внутрішньому ринку ЄС, однак сприятиме розвитку віддалених регіонів Франції.

Також Франція повинна подати моніторинговий звіт до ЄК за два роки до наступного перегляду рішення, аби ЄК могла дослідити, чи зберігаються передумови для продовження дозволу на відступ. Дані, які має містити моніторинговий звіт, розкриваються у додатках до рішення, і включають компоненти собівартості, такі як вартість цукрової тростини та логістики, а також інформацію про всі інші пільги та субсидії, що надаються державою виробникам.

Аналогічний підхід тимчасових дозволів на відступи від єдиних податкових правил з подовженням дозволів на основі ґрунтовного моніторингу чітко встановлених критеріїв застосовується до переважної більшості інших відступів у системі непрямих податків єдиного ринку ЄС [5].

Тютюнові вироби

Директива 2011/64/EU встановлює обов'язкові мінімальні межі ставок акцизів на тютюнові вироби, які складаються із специфічного компоненту – фіксованої суми на 1000 сигарет, та адвалорного компоненту – відсотку від максимальної роздрібної ціни. Додатково, акциз має становити не менше 90 євро за 1000 сигарет, та не менше 60% середньозваженої роздрібної ціни. При цьому держави-члени, які встановлюють акциз понад 115 євро за 1000 сигарет,

можуть не дотримуватися критерію середньозваженої ціни.

Енергетика

Мінімальні ставки акцизів для пального та енергоносіїв встановлює Директива по оподаткуванню енергії 2003/96/ЄЕС (табл.2.4). Держави-члени можуть встановлювати більші ставки на власний розсуд.

Таблиця 2.4

Мінімальні ставки для моторних палив у ЄС [5]

Паливо	Одиниця нарахування акцизу	Ставка
Бензин зі свинцем	Євро за 1000 літрів	421
Бензин без свинцю	Євро за 1000 літрів	359
Дизель	Євро за 1000 літрів	330
Керосин	Євро за 1000 літрів	330
Скраплений газ	Євро за 1000 кг	125
Природний газ	Євро за гігаджоуль	2,6

Для порівняння, з 1-го липня чинні ставки акцизу на бензини та дизельне пальне в Україні становитимуть 175 євро за 1000 літрів, на скраплений газ – 129,5 євро за тисячу літрів.

Отже, сьогодні важливим є детальний аналіз відповідних Директив ЄС у сфері акцизного оподаткування із виокремленням тих їх положень, що мають обов'язковий характер, та положень, які дають змогу державам-членам самостійно вирішувати певні питання щодо оподаткування гармонізованих підакцизних товарів. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів, електроенергії, маркування нафтового газу і гасу та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС із метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

3. Політика країн ЄС щодо прямого оподаткування

Політика щодо прямого оподаткування залишається відповідальністю держав-членів ЄС. До прямих податків належить оподаткування доходів, багатства та капіталу (в т.ч. майна) – особистих, та корпоративних. Євросоюз встановлює лише окремі гармонізовані стандарти оподаткування підприємств та фізичних осіб з огляду на принципи єдиного ринку ЄС (наприклад, подвійне оподаткування доходів фізичних осіб всередині ЄС суперечитиме принципу вільного руху людського капіталу), а держави-члени вживають спільних заходів, щоб запобігти податковій оптимізації та подвійному оподаткуванню.

У сфері прямого оподаткування в ЄС прийняті три основні директиви ЄС:

1. Про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів (30.11.2011, № 2011/96/ЄС), директива про материнські компанії.

2. Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, розділу, передачі активів і обміну акціями по відношенню до компаній різних держав-членів (19.10.2009, № 2009/133/ЄС), директива про злиття.

3. Про загальну систему оподаткування процентів та роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями різних держав-членів (26.04.2004, № 2004/66/ЄС), директива про проценти.

Головними пріоритетами нинішньої політики гармонізації податків у ЄС є усунення неефективних елементів податкових систем та відмова від номінального податкового суверенітету держав-членів ЄС (рис. 3.1).



Рис.3.1.Пріоретите оподаткування в країнах ЄС [24]

Податкова конкуренція, особливо в частині корпоративного оподаткування, не дає можливість країнам-членам ЄС сповна скористатися перевагами єдиного ринку. У зв'язку з цим, їм важливо домогтися, хоча б частково, гармонізації систем прямого оподаткування, особливо корпоративного податку.

Таким чином, податкова конкуренція може підвищити загальну конкурентноздатність країн ЄС. З іншого боку податкова конкуренція загрожує зниженням доходів бюджетів членів ЄС.

Незважаючи на податкову конкуренцію у сфері прямого оподаткування, за роки від створення ЄС відбулись істотні зміни в структурі оподаткування, викликані розвитком інформаційних національних компаній, лібералізацією ринків капіталів.

Всі ці фактори привели до поступового зменшення податкового тягря з мобільних факторів (капітал) на немобільні (робоча сила).

Тобто в умовах, коли країни ЄС змушені конкурувати одна з одною за

мобільні фактори і знижувати податкове навантаження, а згодом компенсувати за рахунок підвищення податкового навантаження на робочу силу, відбувається перетікання капіталу в країни з більш сприятливим податковим кліматом.

Більше того, одні країни-члени ЄС сплачують податки в країнах з низькими ставками, а користуються суспільними благами в країнах з високими ставками оподаткування. Така податкова конкуренція називається «шкідливою податковою конкуренцією» [32].

Попри достатньо низькі ставки корпоративного податку в країнах-членах, ЄС стикнувся з тим, що окремі транснаціональні компанії або зовсім не платять корпоративний податок, або сплачують його за вкрай низькими ставками. Крім того, шкідлива податкова конкуренція між країнами-членами ЄС негативно впливає на інші країни, які входять до ЄС, на світові ціни, обмінні курси тощо.

В останні роки навіть з'явився термін «агресивне податкове планування». Агресивне податкове планування визначається як поведінка, за якої використовуються технічні аспекти податкових систем або невідповідність між двома і більше податковими системами для зниження податкових зобов'язань. До методів агресивного податкового планування відносять:

- трансфертне ціноутворення;
- зловживання з угодами щодо усунення подвійного оподаткування;
- штучна заборона щодо створенню постійного представництва в країні;
- податкові рішення [20].

Про роль трансфертного ціноутворення, усунення подвійного оподаткування, вплив податкових гаваней і офшорних компаній в ухиленні від сплати податків йдеться у наступних темах.

Європейська комісія у 2016 році опублікувала звіт про результати дослідження агресивного податкового планування в усіх країнах ЄС. Метою дослідження було виявити показники, які дають можливість застосовувати агресивне податкове планування. Дослідження показало, що у всіх держав-членів ЄС розмивання податкової бази відбувається за рахунок фінансових

видатків (відсотків).

У 13-ти державах виявлені зловживання з оподаткування дивідендів.

У 14 країнах ЄС не дотримувались правил CFC (Controlled Foreign Company), спрямованих на боротьбу з агресивним податковим плануванням. В усіх країнах ЄС, крім Данії, Іспанії, Угорщини, не дотримувались правила відповідності податкової кваліфікації компанії в країні походження і за кордоном.

В усіх 14-ти країнах ЄС, які не дотримувались правил ЄС, компанії мали можливість переводити прибуток в дочірні компанії з низьким рівнем оподаткування.

Принагідно варто відмітити, що питання податкової гармонізації та податкової конкуренції піднімаються не тільки в рамках країн ЄС. У 1998 році у рамках ОЕСР було проведено дослідження та виявлено 47 країн з потенційно шкідливими податковими режимами, а ще 35 країн були віднесені до податкових гаваней. У 2004 році цей список скоротився до 5. [20]

Таким чином, після дослідження агресивного податкового планування, 28 січня 2016 року Європейська комісія опублікувала Пакет заходів по боротьбі з ухиленням від сплати податків, який був включений у порядок денний із символічною назвою «Справедливе корпоративне оподаткування в Європейському Союзі». Пакет містить конкретні заходи щодо запобігання агресивному податковому плануванню, підвищення податкової прозорості та створення рівних умов для всіх підприємств ЄС [32]. Зокрема:

- прийняття Директиви по боротьбі з ухиленням від сплати податків і рекомендації з питань договорів по недопущенню подвійного оподаткування;
- пропозиція по директиві щодо введення так званої «звітності по країнах» (country-by-country reporting CbCR);
- вироблення стратегії зовнішньої комунікації з третіми країнами [32].

Метою дослідження було також виявлення моделей (схем) агресивного податкового планування у всіх країнах-членах ЄС і на підставі цього визначення показників, які допускають таке планування. Дослідження,

проведене у всіх країнах-членах ЄС, дало можливість виявити слабкі місця в корпоративному оподаткуванні, які і використовуються для агресивного податкового планування. Серед них:

- офшорна структура для кредитного фінансування;
- структура з гібридними утвореннями;
- структура для безпроцентного фінансування позик та ін;
- структура для фінансування гібридного кредиту.

На підставі цих моделей були визначені індикатори, тобто особливості податкової системи, яка сприяє агресивному податковому плануванню.

Директива ATAD (The Anti Tax Avoidance Directive) [30] стала другою головною частиною Пакету заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків у п'яти ключових сферах за допомогою таких правил:

1. Правило, що обмежує вирахування відсотків за позиками (правило EBITDA).
2. Правило про вихід із компанії.
3. Загальне правило проти ухилень (GAAR).
4. Правило контрольованої іноземної компанії (CFC або KIK), що належить до якісно нового принципу обміну податковою інформацією між державами, банками та податковими органами.
5. Правило гібридних невідповідностей (hybrid mismatch) [25]. Перше правило означає, що компанія створює дочірню компанію в країнах з низьким рівнем оподаткування і надає їм позику. Компанія відшкодовує високі проценти дочірній компанії з низькими процентами оподаткування. Свою базу оподаткування компанія зменшує за рахунок виплати високих процентів, а дочірня компанія збільшує свою базу оподаткування і оподатковує за низькими ставками.

Директива передбачає, що проценти можуть бути виключені з прибутку в розмірі не більше 30 відсотків прибутку за вирахуванням процентів, податків, амортизації.

Правило про вихід із компанії передбачає, що компанія розробляє новий

дороговартісний продукт і переносить його в країну з низьким рівнем оподаткування. У платника в цьому випадку оподатковується вартість переданих активів за ринковою вартістю.

Правило проти зловживань має на увазі перекриття всіх схем по ухиленню від сплати податку.

Правило контрольованої іноземної компанії визначає умови, за яких прибуток не оподатковується в державі-члені та не звільняється від оподаткування в цій державі за певних умов, а саме платник самотійно, або разом з асоційованими підприємствами володіє більше 50% права голосу в організації, або більше 50% її капіталу, або має право на 50% і більше прибутку. Правило гібридних невідповідностей не допускає подвійного виключення з бази процентів від позик.

Мається на увазі, що компанії з двох країн ЄС створюють нове підприємство в одній із держав. Беруть позику та сплачують проценти і ці сплачені проценти виключають з бази оподаткування компанії в обох країнах.

Діюча податкова система в країнах ЄС була розроблена майже 100 років тому. З розвитком глобальних економік і багатонаціональних корпорацій, розвитком цифрової економіки у компаній з'являються нові можливості для мінімізації податків за рахунок ерозії податкової бази, перетікання прибутку в країни з низькими ставками оподаткування, а також з тим, що додана вартість не оподатковується в країні, де вона створена. 2013 року затверджено План дій по боротьбі з базовою ерозією і перетіканням прибутків (BEPS), в якому передбачено 15 конкретних заходів по недопущенню мінімізації податків [31].

У пакет заходів по боротьбі з ухиленням від сплати податків (BEPS) були включені заходи по обміну інформацією, зокрема про трансфертне ціноутворення транснаціональних корпорацій, місцеву документацію і звіти країн.

Так, материнська компанія транснаціональної компанії, яка створена в ЄС, дохід якої сягає 750 млн євро і більше, буде надавати інформацію про виручку, прибуток, сплачений податок на прибуток, чисельність працюючих,

матеріальні активи кожної компанії. Ця інформація надсилається в податкові органи країн, де транснаціональна компанія є резидентом або має об'єкти оподаткування в даній країні.

На даному етапі пріоритетом ЄС та Європейської комісії є підвищення податкової прозорості у сфері корпоративного оподаткування з метою встановлення тісного взаємозв'язку між оподаткуванням та реальною економічною діяльністю. У зв'язку з цим, Комісія вважає вкрай важливими пропозиції щодо автоматичного обміну інформацією в частині рішень по забезпеченню прозорості оподаткування.

Це дасть можливість виявляти практику ухилення від сплати податків та нагально вживати заходів (на рік втрати від використання агресивного податкового планування оцінюють в 50-75 млрд євро).

Європейська комісія підкреслювала, що основною метою введення прозорого оподаткування є недопущення ситуації, коли європейські компанії та громадяни, які «грають чесно», змушені платити більш високі податки через компанії, які всіляко уникають сплати податку на прибуток.

Гармонізації податкових систем може сприяти податкова конкуренція, так званий ефект спонтанної гармонізації, коли не потрібно штучно зближувати ставки податків. Але такий ефект спонтанної гармонізації характерний для сусідніх країн. Навіть створення єдиного ринку не потребує гармонізації.

Більше того, податкова конкуренція приводить до зниження ставок податків, зниження податкового тиску і росту економіки країн. Однак перетікання прибутку з одної країни в іншу через низькі ставки оподаткування (агресивне податкове планування) приводить до втрат близько 50-75 млрд євро щорічно, що вимагає проведення в рамках ЄС гармонізації податкової системи хоча б через встановлення мінімальних ставок оподаткування прибутку корпорацій.

4. Стейкхолдери, які зацікавлені в наближенні параметрів податкового законодавства України до стандартів ЄС

З метою реалізації заходів щодо наближення податкового законодавства до стандартів ЄС потрібно виділити ряд зацікавлених сторін (стейкхолдерів), кожна з яких у певній мірі має заінтересованість в цьому для інтеграції України в євроспільноту та побудові європейської системи оподаткування.

Відповідно до Угоди про асоціацію та зазначених вище директив Кабінет Міністрів України (передусім Міністерство фінансів України) зацікавлений у розробці необхідних змін до нормативно-правових та законодавчих актів з питань податкового законодавства. Після сформованих обґрунтованих пропозицій до законодавства, що зазнали обговорення з головними зацікавленими сторонами, які в подальшому будуть реалізовувати ці зміни – платниками податків, зміни передаються до головного законодавчого органу – Верховною Радою України, яка покликана здійснювати прийняття. Наприклад, це стосується правового механізму та ставок податків.

Міністерство юстиції України, як орган виконавчої влади, зацікавлений у проведенні регулярних оцінок та експертних висновків щодо відповідності реалізації прийнятих законодавчих норм до норм права ЄС. В цьому випадку мова йде про ступінь наближення не лише прописаних та прийнятих законодавчих норм, але й їх безпосередню реалізацію з однієї сторони органами виконавчої влади, серед яких Міністерство фінансів України, з іншого – платниками податків. Саме подібний аналіз може показувати відсутність абсолютної ідентичності українських реалій до євростандартів, що потребуватиме про передбачення певного перехідного періоду. Такий підхід виправдовуватиметься до затвердження України членом ЄС.

Наступною зацікавленою стороною у ланцюжку реалізації кроків щодо імплементації директив є органи виконавчої влади – Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України. Завдяки зусиллям Міністерства фінансів і Державної податкової служби, Україна досягла значного прогресу у впровадженні міжнародних стандартів прозорості та

обміну інформацією у сфері оподаткування.

Чи не головною зацікавленою та ключовою стороною є платники податків, які є «виконавцями» законодавчих змін податкового спрямування, від дисциплінованою та доброчесною поведінки яких по суті й залежить ефективність імплементації норм відповідно до стандартів ЄС.

Українські законодавці зазначають, що адаптація до багатьох аспектів європейського податкового законодавства не може бути швидкою, оскільки вимагатиме відповідної розбудови української судової системи. Тому починати треба з того, у чому Україна вже має результат, наприклад, з електронної звітності та системи реєстрації податкових накладних.

Органами виконавчої влади на регулярній основі проводяться заходи для платників податків інформаційно-роз'яснювального характеру, зокрема з питань європейської гармонізованої системи непрямих податків (ПДВ та акцизів). Особливу увагу приділяється механізмам погодження відступів, спеціальним схемам для малого бізнесу, фермерів, малих виробників алкоголю та ініціативам, які проходять погодження та суттєво змінять податкову систему ЄС найближчими роками. Таким чином, складну і важливу частину Директиви ЄС про адміністративну співпрацю успішно імplementовано до Податкового кодексу України.

Отже, для повноцінного наближення українського законодавства до стандартів ЄС кожним зі стейкхолдером внесено значні зміни до національного законодавства, підвищення компетентності в інформаційних технологіях та адміністративних процедурах Державної податкової служби.

За даними Європейської комісії, Україна вже досягла значного прогресу в гармонізації законодавства у сфері непрямого оподаткування із законодавством ЄС. Цей прогрес є свідченням зусиль, докладених під час виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Однак вимоги до держав-членів виходять далеко за межі очікувань асоційованих партнерів. Тому необхідна подальша гармонізація з Директивою ЄС про ПДВ і законодавством щодо акцизних зборів.

5. Оцінка стану імплементації актів права ЄС в частині оподаткування

Станом на сьогодні, Україна наблизила своє податкове законодавство до права ЄС на 89 % відповідно до показників «Пульсу Угоди».

До даного розділу включені наступні сфери:

09.10 Загальне

09.20.10 Податок на прибуток

09.20.20 Корпоративний податок

09.20.30 Усунення подвійного оподаткування

09.30.10 Податок з обороту / ПДВ

09.30.20 Акцизний податок

09.30.30 Податки на капітал та операції з цінними паперами

09.30.40 Індивідуальні податкові пільги

09.40 Інші податки

09.50 Запобігання ухиленню від сплати податків та уникненню оподаткування



Рис.5.1. Статистична інформація щодо імплементації переговорного розділу [9]

Делегований Регламент Комісії (ЄС) 2022/2300/ЄС від 30 серпня 2022 р. доповнює Регламент (ЄС) 2021/847 Європейського Парламенту та Ради положеннями про створення системи моніторингу та оцінки програми Fiscalis

для співпраці у сфері оподаткування. Положення Угоди між Україною та ЄС про участь України у програмі ЄС для співробітництва в галузі оподаткування «Fiscalis» (ратифіковано Законом України від 29 червня 2023 р. № 3177-IX) містять положення Регламенту 2022/2300/ЄС [9].

Акти права ЄС сфер «Податок на прибуток», «Податки на капітал та операції з цінними паперами», «Індивідуальні податкові пільги», «Інші податки» не потребують імплементації.

Корпоративний податок: Директива 2022/2523/ЄС про встановлення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі (Pillar Two) встановлює правила для забезпечення мінімального рівня ефективного корпоративного оподаткування для великих багатонаціональних груп, що діють на єдиному ринку. Директива стосується узгодження підходів щодо оподаткування великих міжнародних бізнес-груп в умовах цифрової економіки та направлена на протидію розмиванню бази оподаткування (запровадження Глобальних правил протидії розмиванню бази оподаткування (GloBE)), що забезпечить додаткові податкові надходження до бюджету. Директива Pillar Two не імplementована до національного законодавства України.

Законодавство з питань податку на прибуток підприємств не повністю відповідає принципам Директиви 2011/96/ЄС про материнські та дочірні компанії. Директивою передбачено звільнення від оподаткування виплат дивідендів у державі-члені ЄС, які сплачуються дочірніми компаніями своїм материнським компаніям з іншої держави-члена ЄС. Реалізація Директиви пов'язана із втратами доходів бюджету у сумі більш ніж 1,7 млрд грн. (при відновленні економічної активності українських компаній до довоєнного рівня) [9].

Переглянутий Кодекс поведінки стосується імплементації Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб 90/436/ЄЕС від 23 липня 1990 р. (Арбітражної конвенції). З метою ефективної імплементації Арбітражної конвенції Кодексом поведінки

встановлюються детальніші правила для платників податків. Арбітражна конвенція ЄС не поширює свою дію на Україну. У цілому положення Податкового кодексу України не суперечать змісту статей Кодексу поведінки. Імплементація можлива після вступу України до ЄС.

Директива Ради 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 р. про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, поділу, часткового поділу, передачі активів та обміну акціями стосовно компаній різних держав-членів і до перенесення зареєстрованого офісу SE (Європейська компанія) або SCE (Європейське кооперативне товариство) між державами-членами не імплементована.

Усунення подвійного оподаткування: Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 р. про механізми вирішення податкових спорів у ЄС запроваджено з метою посилення правил щодо прозорості, уникнення подвійного оподаткування та з огляду на необхідність удосконалення чинних механізмів податкових спорів не імплементована до національного законодавства України. З огляду на те, що вона поширює дію виключно на держави-члени ЄС та буде застосовуватися після приєднання України до ЄС, імплементація директиви здійснюватиметься в звичайному режимі. При цьому імплементація зазначеної Директиви потребує додаткового аналізу правозастосування загальних норм законодавства ЄС та приведення термінології українського законодавства у відповідність до її положень.

Законодавство з питань податку на прибуток підприємств не повністю відповідає принципам Директиви 2003/49/ЄС про проценти та роялті. Директивою передбачено звільнення процентів та роялті від податків, що стягуються з цих платежів у державі-члені ЄС, якщо бенефіціаром платежів відсотків або роялті є компанія з іншої держави-члена ЄС. Реалізація Директиви пов'язана із втратами доходів бюджету у сумі більш ніж 4 млрд. грн. (при відновленні економічної активності українських компаній до довоєнного рівня) [9].

Податок з обороту/ПДВ: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість (далі – Директива 2006/112/ЄС) майже повністю імплементована в Розділі V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України). Разом з тим, деякі статті Кодексу потребують гармонізації із законодавством ЄС у майбутньому, зокрема, у тих випадках, коли існує ризик подвійного оподаткування або неоподаткування податком на додану вартість.

Директива Ради 2008/9/ЄС від 12 лютого 2008 р., що встановлює детальні правила відшкодування податку на додану вартість, передбаченого Директивою 2006/112/ЄС, платникам податків, які не зареєстровані в державі-члені відшкодування, але засновані в іншій державі-члені не імплементована до національного законодавства країни. У цій директиві детально визначено правила повернення податку на додану вартість, передбачені статтею 170 Директиви 2006/112/ЄС.

Акцизний податок: більшість положень податкового законодавства України у сфері оподаткування акцизним податком відповідають вимогам директив ЄС, визначених Додатком XXVIII до Глави 4 «Оподаткування»

Розділу V «Економічне та галузеве співробітництво». У національне законодавство було імплементовано положення наступних директив ЄС у сфері оподаткування акцизним податком, зокрема:

1) Директиви 2003/96/ЄС щодо віднесення до переліку підакцизних товарів електроенергії – Закон України від 28 грудня 2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»;

2) Директиви 92/83/ЄЕС щодо гармонізації класифікації виноробної продукції; встановлення ставки акцизного податку на пиво у гривнях за градус міцності;

3) Директиви 2011/64/ЄС щодо поступового підвищення специфічних ставок акцизного податку на сигарети і сигарили та відповідного мінімального акцизного податкового зобов'язання до досягнення у 2025 р. рівня,

еквівалентного 90 євро за 1000 шт; впровадження механізму середньозваженої роздрібної ціни продаж сигарет з 1 січня 2025 р. та дотримання частки акцизного податку у ній на рівні не менше 60 % [9].

Листом Представництва України при ЄС від 20 грудня 2022 р. повідомлено про те, що доопрацьоване податкове законодавство щодо Директиви Ради 2011/64/ЄС відповідає на поставлені завдання ЄС. Таким чином, у контексті імплементації Угоди про асоціацію з ЄС, процес обговорення акцизних податків на тютюнові вироби можна вважати закритим.

Запобігання ухиленню від сплати податків та уникненню оподаткування: метою Директиви 2016/1164/ЄС про протидію ухиленню від оподаткування є забезпечення мінімального рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Україна впровадила у національне законодавство певні глобальні стандарти оподаткування щодо подолання ухилення від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. Оскільки директиви щодо боротьби з ухиленням від сплати податків реалізують окремі кроки плану дій BEPS, важливу частину з них вже інтегровано в українське законодавство.

В Україні відсутні правила щодо податку на вихід з юрисдикції, які еквівалентні правилам, зазначеним у Директиві про протидію ухиленню від оподаткування. Досі не впроваджено загальне правило протидії зловживанням (GAAR), що є частиною цієї Директиви.

Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю встановлює правила та процедури, згідно з якими держави-члени повинні співпрацювати для цілей обміну інформацією, що має значення для адміністрування та забезпечення виконання національного законодавства держав-членів про податки. В частині адміністративної співпраці досягнуто певного рівня імплементації. У повному обсязі імплементація Директиви про адміністративну співпрацю можлива після приєднання України до ЄС.

Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави. Повна імплементація

податкового законодавства ЄС потребуватиме внесення подальших змін до законодавства. Для успішного наближення Україні потрібно слідувати плану дій BEPS (певну частину якого уже впроваджено в українське законодавство), а також обов'язково імплементувати Директиву щодо боротьби з ухиленням від сплати податків та Директиву про адміністративне співробітництво. Слідування усім вище перерахованим заходам сприятиме забезпеченню функціонування єдиного внутрішнього ринку, у якому функціонує вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу. Оскільки без справної податкової політики це не буде можливим.

6. Напрями вирішення існуючих проблем в податковій сфері на сучасному етапі розвитку фінансової системи

Набуття Україною статусу країни-кандидата до Європейського Союзу відкриває не лише ряд можливостей, а й ставить перед нашою державою багато викликів та завдань, що стосуються зовнішнього податкового середовища, перш за все це стосується особливостей реалізації податкової політики.

Податкова політика ЄС розглядається як суміш двох компонентів: прямого оподаткування, яке підпадає під відповідальність держав-членів і залишається в їх компетенції, і непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і надання послуг на одному спільному ринку. Крім того, існують правила адміністративної співпраці, які забезпечують належне функціонування системи оподаткування. Україна вже включила до свого національного законодавства певні всесвітні і, відповідно, європейські стандарти в області оподаткування для боротьби з ухиленням від сплати податків і уникненням подвійного оподаткування. Важливо відзначити, що європейське законодавство у цій галузі більш вимогливе, і потребує подальшої

імплементції, наприклад, введення Директиви щодо механізмів вирішення податкових спорів у Європейському Союзі.

Адаптація податкового законодавства України у відповідності до європейських стандартів – це лише один аспект. Також необхідно розширювати адміністративні можливості податкової адміністрації для ефективного застосування цих норм. Додатково, треба впровадити інформаційні технологічні рішення (табл.6.1).

Таблиця 6.1

**Основні нормативно-правові акти ЄС у сфері оподаткування,
норми яких необхідно перенести в українське законодавство [21]**

Непряме оподаткування	Пряме оподаткування	Адміністративна співпраця
Директива ЄС з ПДВ	Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та Кодекс поведінки	Регламент ЄС про адміністративну співпрацю з питань ПДВ
Директива ЄС щодо звільнення від сплати ПДВ	Директива ЄС щодо виплат відсотків та роялті	Регламент ЄС про адміністративну співпрацю з питань акцизних зборів
Директива ЄС щодо відшкодування ПДВ	Директива ЄС щодо ухилення від сплати податків	Директива ЄС про збір податків
Директива ЄС з акцизного податку (загальні положення)	Директива ЄС про материнські та дочірні компанії	Директива ЄС про адміністративну співпрацю
Директива ЄС щодо фіскального маркування газойлів та керосину	Директива ЄС щодо механізмів вирішення податкових спорів	
Директива ЄС щодо оподаткування підакцизних товарів	Директива ЄС щодо гібридних невідповідностей	
Директива ЄС щодо стягнення плати з вантажних транспортних засобів		
Директива ЄС щодо непрямих податків з метою залучення капіталовкладень		

Наприклад, Державна податкова служба України повинна бути підключена до таких систем, наприклад як Спеціальна захищена мережа CCN/CSI (інформаційна платформа для обміну податковою інформацією між

відповідними органами ЄС), Система обміну інформацією про ПДВ, відома як VIES (використовується для перевірки ідентифікаційних номерів платників ПДВ, які мають реєстрацію у ЄС і здійснюють міжнародні операції), Система контролю за переміщенням акцизних товарів (EMCS) (служить для нагляду за переміщенням акцизних товарів, таких як алкоголь, тютюн та енергоносії (використовується понад 100 тисячами економічних операторів і є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між країнами-членами ЄС) та інші [21].

У 2023 році передбачено ряд новацій податкового законодавства (рис. 6.1).

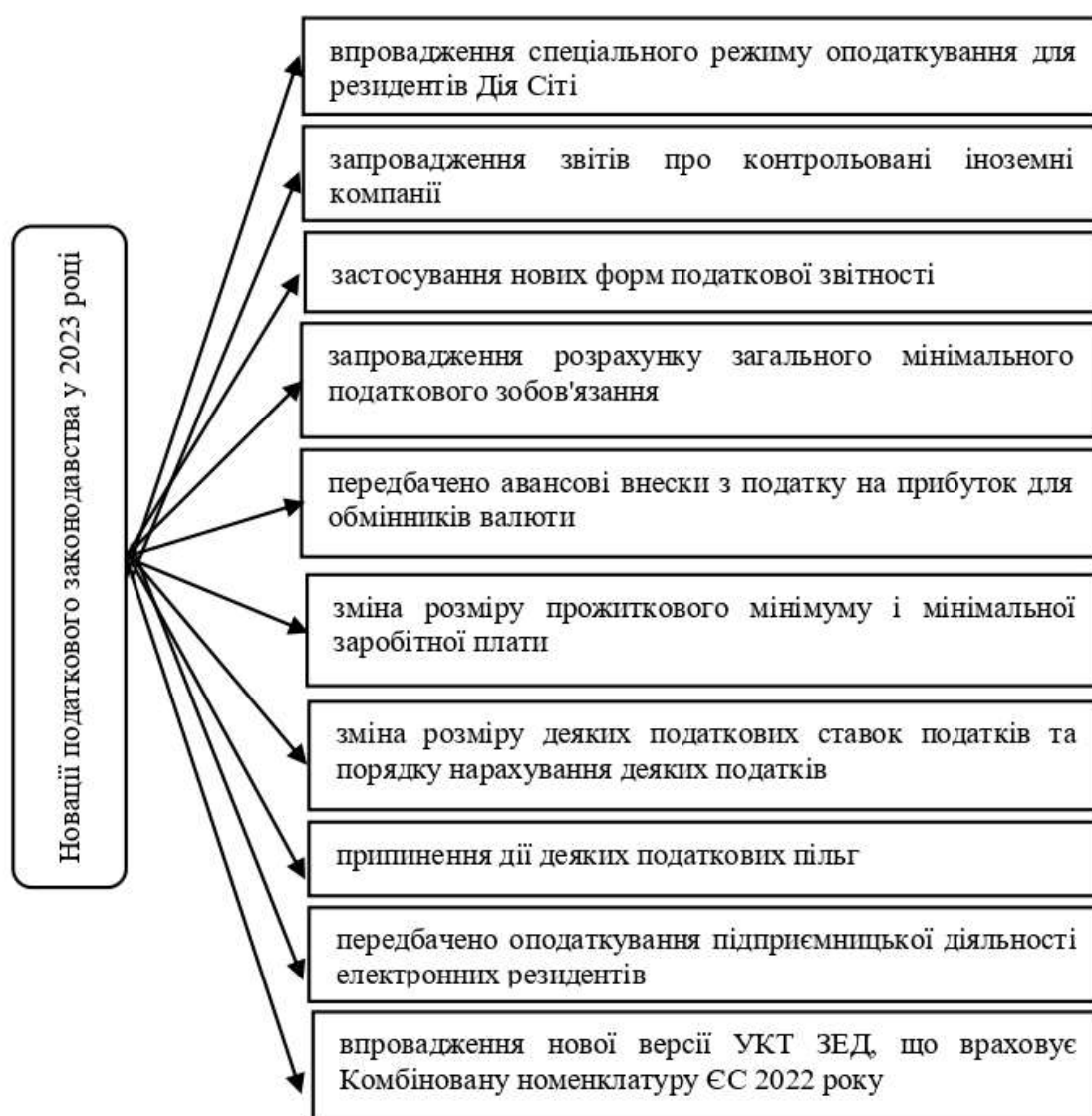


Рис.6.1. Основні новації та перспективи законодавства України у 2023 році

Джерело: складено за даними [22]

Позитивним кроком у напрямі підготовки змін до податкового законодавства України в контексті його гармонізації з рекомендаціями/стандартами ЄС є доступ до інформаційної платформи IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) [12]. Це також є одним із кроків до нашої перемоги, адже доступ до високоякісних досліджень та незалежних податкових знань створюють додаткові можливості для податкових практиків, адже за допомогою даної інформаційної платформи можна отримувати найбільш актуальну інформацію про міжнародні правила оподаткування, багатосторонні чи двосторонні податкові угоди, особливості національного податкового законодавства країн світу. Важливим кроком у напрямі створення потужних податкових органів європейського зразка є участь України в програмі ЄС Fiscalis, що націлена на співробітництво в податковій сфері [29]. Першочергово програма направлена на підтримку податкових органів, покращення податкового адміністрування та передбачає досягнення ряду цілей (рис. 6.2).



Рис.6.2. Можливості для учасників програми ЄС Fiscalis для співробітництва в податковій сфері

Джерело: складено за даними [13]

Війна здійснила суттєвий вплив на фінансову систему. Відповідно для забезпечення економічного зростання, реалізації європейського курсу та

пришвидщення відновлення важливою є виважена податкова політика. Тому можна виділити ряд першочергових завдань в контексті побудови податкової системи з урахуванням вимог до інтеграції України у світову економіку та закріплення її статусу як надійної податкової юрисдикції (рис. 6.3).



Рис.6.3. Цілі та завдання трансформації політики України в контексті подальшої інтеграції у світову економіку на основі Проекту Плану відновлення України

Джерело: складено за даними [22]

Таким чином, імплементація міжнародних принципів фінансової політики у трансформації українського податкового законодавства є важливою в контексті забезпечення здійснення податкової політики в Україні, яка є досить складною та суперечливою, що характеризується надмірним податковим навантаженням на платників податків та зниженням рівня ділової активності суб'єктів господарювання. Зміст останніх реформ в сфері оподаткування країн ЄС передбачає стимулювання залучення інвестицій у розвиток стартапів з інноваційними технологіями, в передові комунікаційні бізнес-одиниці, у захист навколишнього природного середовища – все це може слугувати позитивним прикладом для запозичення та впровадження у практичну діяльність в Україні з метою стимулювання відновлення економіки.

Отже, оскільки вагомим інструментом забезпечення належного соціально-економічного розвитку України виступає фінансова політика, важливим для підвищення рівня її результативності є врахування специфіки сучасних умов військового стану та забезпечення комплексного розвитку всіх її складових, зокрема і податкової. Модернізація податкової політики з урахуванням зарубіжного досвіду із належним рівнем адаптивності до вітчизняних реалій сприятиме зниженню рівня макроекономічних ризиків та пришвидшенню відновлення. Посилення фіскальної ефективності податків, розвиток податкових органів шляхом їх наближення до європейського зразка, подальше розширення податкової бази, зниження ступеня ухилення та вдосконалення структури оподаткування шляхом імплементації міжнародних принципів фінансової політики в процесі трансформації українського податкового законодавства з врахуванням особливостей вітчизняної податкової системи сприятиме забезпеченню збалансованого та стійкого економічного розвитку.

7. Гармонізація податкового законодавства України до ЄС в контексті реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року

В Національній стратегії доходів до 2030 року в одній із стратегічних цілей визначено - забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної і податкової політики та адміністрування.

Заходи реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування, викладені в НСДУ, ґрунтуються на принципах: стабільності, нейтральності, справедливості, доброчесності, ефективності, розвитку. Слід зазначити, що саме принцип інтегрованості, передбачає «максимальне наближення політики і адміністрування до вимог міжнародних стандартів та забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із членства України у міжнародних організаціях є запорукою тісної інтеграції України у світову економіку» [14].

В НСДУ зазначено, що під час її формування стратегічними орієнтирами слугували різні документи, одним із них була Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII.

Також реформи податкового адміністрування та податкової політики, викладені в цій НСДУ, враховують процес зближення України з Європейським Союзом на рівні законодавства [4]. Передбачається, що конкретні терміни виконання цих заходів будуть оновлюватися для узгодження із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС після його затвердження.

Вивчаючи НГСДУ нами визначено основні напрямки щодо перспектив гармонізації податкового законодавства України до стандартів ЄС. До них можна віднести наступні:

1. Удосконалення адміністрування акцизного податку

Стратегічна мета удосконалення адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в

електронних сигаретах, а також пального і спирту етилового – це підвищення рівня контролю за дотриманням платниками акцизного податку вимог податкового законодавства та законодавства в сфері обігу підакцизних товарів шляхом налагодження ефективної системи простежуваності обігу таких підакцизних товарів, забезпечення його підзвітності та прозорості, що дозволить підвищити рівень платіжної дисципліни та сплати акцизного податку до бюджету і впровадити дієві заходи, спрямовані на виявлення порушень в цій сфері та вжиття відповідних заходів реагування. Необхідність впровадження функціонування електронної системи простежуваності за обігом підакцизних товарів викликана також необхідністю дотримання вимог директив Європейського Союзу в частині обігу підакцизних товарів, зокрема до Директив 2020/262/ЄС, 2014/40/ЄС, Імплементацийного Регламенту Комісії (ЄС) № 2018/574 [14].

Очікується, що вдосконалення методів адміністрування та контролю із застосуванням електронної простежуваності за рухом основних категорій таких товарів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах) та подальше удосконалення існуючих систем автоматизованого контролю за обігом пального та спирту етилового дасть змогу:

- отримати більш досконалу для цілей належного обліку пального та спирту етилового інформаційну Систему електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕА РПІСЕ), яка функціонує в Україні з 2019 року;

- забезпечити ефективний аналітичний інструмент для своєчасного виявлення та реагування на ризики відображення безтоварних та фіктивних операцій з паливом, зниження акцизного податку з пального та спирту етилового;

- побудувати систему простежуваності за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах;

- ідентифікувати і відстежити переміщення алкогольних напоїв,

тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, від виробника/імпортера до кінцевого продавця у роздрібній мережі із використанням даних касових апаратів (РРО/ПРРО);

–залучати споживачів для очищення ринку від фальсифікату, які матимуть можливість безпосередньо отримати інформацію про товар за допомогою мобільного застосунку, а також звернутися до правоохоронних або контролюючих органів у разі виявлення фальсифікату;

–аналізувати та перевіряти ланцюги постачання з метою кращого виявлення фактів торгівлі нелегальними підакцизними товарами;

–впровадити ризик-орієнтований підхід до здійснення контрольно-перевірочної роботи в цій сфері;

–покращити ефективність адміністрування акцизного податку та відповідно збільшити надходження до бюджету.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реалізацію удосконалення адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, а також пального і спирту етилового розпочато у 2023 році і її впровадження відбуватиметься поетапно до 2026 року із поступовою розробкою нормативно-правової бази та розробки програмного забезпечення.

Це передбачає виконання таких заходів:

1. Протягом 2024–2025 року: розробка проєктів законодавчого акта та підзаконних нормативно-правових актів, необхідних для впровадження законодавчого регулювання з питань відображення в автоматизованій системі контролю за обігом пального і спирту етилового (СЕА РПСЕ) даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій, а також надання можливості та встановлення порядку коригування контролюючими органами відображених платниками акцизного податку в СЕА РПСЕ даних щодо залишків пального та спирту етилового, у разі виявлення їх невідповідності за результатами контрольно-перевірочних заходів.

2. Протягом 2024–2025 років: розробка, тестування та впровадження ІТ-

рішень для впровадження удосконаленої автоматизованої системи контролю за обігом пального і спирту етилового [14].

3. Протягом 2024–2025 років: розробка підзаконних актів, необхідних для впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність), відповідно до прийнятого Закону України від 29 червня 2023 року № 3173-IX, зокрема:

- Порядку маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (спільно: Мінфін, Мінцифри, Мінагрополітики, Мінекономіки, Мін'юст, ДПС);

- Технічних вимог щодо функціонування Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (Мінцифри);

- Технічних вимог (стандартів) до захисного елемента (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС);

- Порядку ведення Єдиного реєстру обладнання (спільно: Мінфін, Мінекономіки, Мінагрополітики, Мінцифри, Мін'юст, ДПС);

- Порядку створення та функціонування Електронної системи (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС);

- Форми витягу та порядок його формування (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінагрополітики, Мінфін);

- Форми акцизного електронного документу та порядку його складання (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС) [14].

4. Протягом 2024–2025 років: розробка, тестування ІТ-рішень, необхідних для функціонування Електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв та рідин, що використовуються в електронних сигаретах.

5. Постійно, починаючи з 2025 року:

- підтримання комунікації із зовнішніми зацікавленими сторонами,

експертним середовищем, платниками податків тощо шляхом проведення роз'яснювальної кампанії, навчальних семінарів для працівників ДПС та популяризації застосування сучасних методів і підходів до цифровізації контролю за обігом підакцизних товарів (одночасно з виконанням заходів, передбачених підрозділами «Перегляд організаційної структури ДПС» та «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).

2.Інтеграція інформаційно-комунікаційних систем ДПС із системами ЄС

Україна підписала угоду з Європейським Союзом про участь у програмі «Цифрова Європа» (2021–2027), яка спрямована на розширення співробітництва між ЄС та Україною у питаннях оподаткування, таких як боротьба з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним плануванням оподаткування, сприяння обміну інформацією та адміністративному співробітництву, а також передбачає надання Україні підтримки у розробці та функціонуванні центральних ІТ-систем згідно із вимогами ЄС.

Стратегія ІТ ЄС у питаннях, що стосуються оподаткування, базується на Податковому пакеті, який у 2020 році ухвалила Європейська Комісія. Пакет посилює боротьбу з податковими зловживаннями, допомагає податковим адміністраціям йти в ногу з економікою, що постійно розвивається, та полегшує адміністративний тягар для громадян і компаній. Він також забезпечує покращення співпраці з країнами, що не є членами ЄС, та посилює підтримку Єврокомісії країнам, що розвиваються [14].

Загальні напрямки Стратегії ІТ для податкових органів ЄС передбачають:

- створення кращих та більш зв'язаних ІТ-систем, які підтримують податкові органи у впровадженні законодавства ЄС та боротьбі з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та уникненням оподаткування;
- обмін досвідом та навчання для підвищення ефективності та зменшення адміністративного тягара для громадян та підприємств у транскордонних операціях;
- підтримка конкурентоспроможності, інновацій та нових економічних

моделей в ЄС;

- розширення правил європейської податкової прозорості на цифрові платформи та обмін інформацією про доходи, отримані продавцями на цих платформах;

- покращення співробітництва з країнами, що не належать до ЄС, та підтримка країн, що розвиваються, у питаннях оподаткування.

Реформи, які необхідні для вирішення визначених проблем:

У періоді з 2024 по 2030 роки, будуть здійснюватися заходи щодо інтеграції інформаційно-комунікаційних систем Державної податкової служби України із системами ЄС, зокрема:

1. Забезпечення інтеграції з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів,

2. Підключення України до системи безпекового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС,

3. Інтеграція із системою транскордонних онлайн-продажів B2C, центральною електронною системою платіжної інформації «Central Electronic System of Payment information» (CESOP) для виявлення можливого шахрайства з ПДВ в електронній комерції, що здійснюється продавцями, створеними в інших державах-членах чи країнах, що не входять до ЄС,;

4. Інтеграція з європейською системою моніторингу руху акцизних товарів – «Excise Movement and Control System» (EMCS).

Конкретні терміни виконання цих заходів будуть узгоджуватися із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження[14].

3.Приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС

Україна в рамках євроінтеграційного курсу зобов'язана буде забезпечити узгодженість національного законодавства із п'ятьма Директивами Ради ЄС у сфері корпоративного оподаткування, які визначають:

1. правила оподаткування дивідендів, що застосовуються до

материнських компаній та дочірніх компаній із різних держав-членів ЄС «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);

2. правила оподаткування, що застосовуються до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями із різних держав-членів ЄС «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);

3. правила оподаткування, що застосовуються до злиття, поділу, частковий поділ, передачу активів та обмін акціями стосовно компаній із різних держав-членів ЄС тощо «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);

4. правила протидії практикам ухилення від сплати податків «Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків» щодо впровадження відповідних правил Україною);

5. правила щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп в межах ЄС «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення» щодо впровадження відповідних правил Україною;

При розробці та вдосконаленні податкової політики країни-члени ЄС також повинні враховувати інші правила, які можуть впливати на корпоративне оподаткування, зокрема, правила щодо:

– державної допомоги;

– вирішення спорів «Вирішення спорів: застосування процедури взаємного узгодження» щодо впровадження відповідних правил Україною;

– адміністративного співробітництва у галузі оподаткування, зокрема щодо обміну податковою інформацією «Обмін інформацією для податкових цілей» щодо впровадження відповідних правил Україною) [14].

4. Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій

Проблеми, які потребують вирішення:

Директива про материнські та дочірні компанії (Директива Ради ЄС 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів») вимагає звільнення від оподаткування дивідендів, що виплачуються дочірніми компаніями материнським компаніям у межах ЄС, за умови дотримання певних умов, таких як відсутність звільнення такого доходу від оподаткування на рівні компанії-одержувача та певний мінімальний рівень володіння. Згідно з податковим законодавством України дивіденди, що виплачуються юридичними особами-резидентами іншим юридичним особам-резидентам, звільняються від сплати ПнП, тоді як дивіденди, що виплачуються юридичним особам-нерезидентам, підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидентів у джерела виплати. Дивіденди, отримані від нерезидентів, не включаються в об'єкт оподаткування платника ПнП в Україні за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 % протягом календарного року та такий нерезидент не входить (не зареєстрований) у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій) для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів).

Директива про відсотки та роялті (Директива Ради ЄС 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів») вимагає, щоб транскордонні виплати відсотків та роялті між компаніями групи, розташованими в ЄС, не підлягали оподаткуванню, за умови, що отримувач є бенефіціарним власником такого доходу та відповідності мінімального рівня володіння. Податкове законодавство України передбачає утримання податку на доходи нерезидента з процентів, дивідендів

та роялті з джерелом виплати з України за загальною ставкою 15 %. Однак договори про уникнення подвійного оподаткування передбачають випадки, коли ця ставка може бути нижчою. Тоді, за дотримання низки вимог, визначених Податковим кодексом України та відповідною угодою, податковий агент при виплаті застосовує таку знижену ставку.

В таблиці 7.1 наведені історичні данні щодо розміру податку з доходів нерезидентів з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС, у вигляді дивідендів, роялті та процентів, сплачених податковими агентами за період 2020–2022 років (за даними податкової звітності з ПнП). За порівняльними показниками цього періоду (і при збереженні такої ж економічної активності українських компаній), реалізація Директиви про материнські та дочірні компанії була б пов'язана із втратами доходів бюджету у сумі більш ніж 3,8 млрд грн, а у випадку із Директивою про відсотки та роялті такі втрати перевищили б 1,7 млрд гривень.

За досвідом країн, що приєдналися до ЄС (розширення ЄС, яке відбувалося у 2004-му, 2007-му, 2013-му роках) Україні доцільно вести перемовини щодо перехідного періоду для імплементації їх вимог.

Таблиця 7.1.

Розмір податку з доходів нерезидентів, утриманий з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС за період 2020–2022 років (млрд грн) [14]

Назва країни	Дивіденди		Роялті		Проценти	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Кіпр	1 379,8	3 149,2	99,8	140,8	488,3	722,0
Німеччина	678,0	678,6	31,7	25,0	62,0	34,3
Нідерланди	238,8	243,5	8,3	19,1	88,9	229,7
Австрія	256,1	205,0	10,4	3,3	13,5	10,1
Словаччина	4,6	166,1	1,3	0,6	0,8	2,2
Франція	57,7	63,9	9,7	21,0	17,0	11,4
Данія	28,0	63,2	15,0	13,9	7,8	4,7
Чехія	31,5	33,5	8,2	9,7	3,1	5,2

Угорщина	2,0	62,9	5,8	1,7	4,0	2,5
Польща	61,6	0,0	18,0	36,5	14,0	13,5
Люксембург	39,0	15,8	3,3	219,3	82,0	123,5
Португалія	0,0	52,2	0,5	0,4	0,0	1,1
Словенія	13,7	28,6	0,5	0,6	2,1	2,3
Литва	11,5	17,4	0,5	1,6	11,0	12,2
Швеція	8,6	17,9	5,3	5,7	4,5	4,3
Італія	15,5	7,2	3,8	3,6	0,3	0,3
Латвія	6,2	12,6	4,5	2,2	22,4	19,3
Бельгія	3,0	5,9	0,2	0,5	1,5	2,5
Фінляндія	3,0	4,5	5,0	5,4	2,4	3,0
Ірландія	6,7	0,5	150,1	164,4	1,6	3,3
Болгарія	2,8	0,9	0,0	0,2	0,1	3,1
Мальта	0,0	2,8	1,7	3,4	248,5	159,9
Естонія	0,5	1,9	2,5	6,3	8,7	9,6
Румунія	0,0	0,9	0,2	0,4	0,4	0,7
Іспанія	0,5	0,0	1,7	1,6	0,0	0,0
Хорватія	0,0	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0
Греція	0,0	0,0	1,5	1,7	2,3	0,5
Всього в ЄС:	2 849,1	4 835,1	389,4	689,2	1 087,2	1 381,0
В середньому	3 842,1		539,3		1 234,1	
Великобританія	125,8	78,9	135,5	185,7	324,3	443,8

Директива про злиття (Директива Ради ЄС 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 року «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, поділу, частковий поділ, передача активів та обмін акціями стосовно компаній різних держав-членів і до перенесення зареєстрованого офісу SE (Європейська компанія) або SCE (Європейське кооперативне товариство) між державами-членами») має на меті усунути бар'єри для транскордонних реорганізацій шляхом забезпечення відстрочки сплати податків на прибуток і приріст капіталу при злитті, передачі активів, поділі та обміні акціями між пов'язаними суб'єктами господарювання в межах ЄС. В Україні діють норми, що регулюють податкові наслідки корпоративних реорганізацій, але вони не встановлюють правила щодо оподаткування транскордонних реорганізацій, оскільки такі визначення наразі відсутні в цивільному та господарському праві України. Транскордонна передача активів у межах однієї компанії може

оподатковуватися ПнП за правилами оподаткування постійних представництв нерезидентів. Тому, впровадження цієї Директиви має відбуватися згідно з із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

Реформи, які необхідні для вирішення визначених проблем:

Заходи щодо приведення правил оподаткування ПнП в Україні у відповідність до законодавства ЄС будуть визначатися Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження. При цьому:

1. Податкове законодавство щодо дивідендів, відсотків та роялті, що сплачуються між тісно пов'язаними компаніями будуть поступово приводитися у відповідність до директив ЄС. Надання пільг на участь у капіталі, а також звільнень для пасивних доходів, які застосовуються для країн-членів ЄС, буде предметом перемовин при узгодженні зазначеного Графіку (більш довгостроковою реформою, враховуючи оціночну вартість таких пільг).

2. Розробка податкових правил щодо транскордонних корпоративних реорганізацій, які діють у ЄС, має синхронізуватися із змінами щодо юридичного визначення таких реорганізацій в розумінні права ЄС у цивільному та господарському праві України. Робота по належній імплементатії цих правил вимагає залучення з боку Мінфіну експертизи міжнародних партнерів з розвитку.

5. Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків

Проблеми, які потребують вирішення:

ATAD (Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку, Директива про боротьбу з ухиленням від сплати податків – Anti Tax Avoidance Directive) прийнята з метою впровадження Плану дій BEPS.

Метою цієї Директиви є забезпечення мінімального рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Документом передбачено

п'ять юридично обов'язкових заходів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування.

Міністерство фінансів на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2023 № 189 «Про затвердження Порядку проведення первинної оцінки стану імплементації актів права Європейського Союзу (acquis EC)» здійснив первинну оцінку стану (селф-скринінг) відповідності законодавства України положенням ATAD. Результати селф-скринінгу засвідчили, що в національному законодавстві частково враховані:

– вимоги статті 4 ATAD щодо обмеження вирахування відсотків («interest limitation rules» згідно Дії 4 «Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат» Плану дій BEPS) – у пунктах 140.1–140.3 статті 140 Податкового кодексу України (як правила «тонкої капіталізації»);

– вимоги статей 7–8 ATAD щодо правил стосовно контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) (згідно Дії 3 «Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній» Плану дій BEPS) – у статті 39-2 Податкового кодексу України [14].

– Натомість не імplementовані у законодавстві України:

– вимоги статті 5 ATAD щодо оподаткування приросту капіталу при виведенні активів («exit taxation rule»);

– вимоги статті 6 ATAD щодо застосування загального правила протидії ухиленню від сплати податків (або загальне правило протидії зловживанням) («General anti- abuse rule», GAAR);

– вимоги статті 9 ATAD щодо нейтралізацій наслідків застосування гібридних розбіжностей («hybrid mismatches rules», згідно Дії 2 «Нейтралізація наслідків гібридних податкових систем» Плану дій BEPS).

Нижче наводиться оцінка переваг подальшого (поступового) наближення вимог податкового законодавства України до ATAD.

1. Удосконалення правила щодо обмеження вирахування відсотків:

Невідповідність положенням статті 4 ATAD полягає в тому, що діючі в

Україні правила «тонкої капіталізації» є більш м'якими порівняно з європейським і загальносвітовим стандартом. Чинне правило, що базується на співвідношенні боргу до власного капіталу в поєднанні з правилом фіксованого співвідношення, є неефективним через його конструктивні особливості та дуже вузьку сферу застосування. Проведений порівняльний розрахунок ДПС за даними 2021 року свідчить про те, що сума коригувань, які мали б зробити платники податків в Україні за правилами АТАД є більшою у порівнянні з сумою коригувань, які вони зробили згідно з чинними правилами. По обраному колу платників збільшення коригування прогнозується на суму 7,3 млрд грн або в 4,5 рази (табл.7.2).

Водночас, розрахунок ДПС здійснено в загальній сумі без виокремлення фінансових витрат за категоріями резидентів та нерезидентів, оскільки фінансова та податкова звітність не відокремлює інформацію щодо процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з нерезидентами.

Таблиця 7.2.

**Прогнозний вплив на бюджет щодо коригування відповідно до пункту
140.2 статті Податкового кодексу України за 2021 рік
платниками ПнП, які отримали дохід понад 40 млн грн [14]**

Показники	Сума
Всього по Україні*:	
кількість суб'єктів господарювання, які мають дохід 40 млн грн	24 894,0
з них кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати	4 814,0
загальна сума фінансових витрат, млрд грн	169,7
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та при цьому мають довгострокові зобов'язання	2 583,0
сума довгострокових зобов'язань, млрд грн	936,4
сума фінансових витрат, млрд грн	140,0
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та мають довгострокові зобов'язання, та у яких фінансові витрати перевищують показник EBITDA	295,0
загальна їх сума фінансових витрат, млрд грн	20,1
загальна сума фінансових витрат, які перевищують EBITDA, млрд грн	9,4
з таких суб'єктів господарювання фактично здійснили коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України	

кількість суб'єктів господарювання	35
сума коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, млрд грн	2,1
Вплив зміни правил з чинних на відповідне правило АТАД, млрд грн	7,3

* Дані обраховано на базі інформації за 2021 рік (не враховано суб'єктів господарювання, які звітували по скорочених формах статистичної інформації, оскільки вона не містить дані щодо фінансових витрат).

6. Удосконалення правил оподаткування КІК:

Правила КІК відрізняються в різних країнах, оскільки їхня структура змінювалася з часом, а країни прагнули гармонізувати законодавство шляхом міжнародної координації, наприклад, в рамках ЄС або ОЕСР. Україна запровадила правила щодо оподаткування КІК Законом України від 16 січня 2020 року № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [3], які набрали чинності з 1 січня 2022 року.

Результати звітування про КІК в Україні

Згідно з українським законодавством, контролюючі особи (юридичні та фізичні особи) зобов'язані щорічно звітувати про існуючі КІК, незалежно від наявності оподатковуваного прибутку.

За інформацією ДПС за звітні періоди 2020–2021 роки до органів ДПС подано 202 декларації, в яких відображено дохід від ліквідації КІК. Загальна сума задекларованого доходу – 45,0 млрд грн, сплати ПДФО – 0, військовий збір – 672,6 млн гривень. При цьому із загальної суми задекларованого доходу активів у вигляді грошової вимоги – 39 осіб на суму 10 751,1 млн гривень.

Хоча першим звітним періодом в Україні мав би бути 2022 рік, контролюючим особам було дозволено подати звіт за 2022 рік разом зі звітом за 2023 рік, тобто у 2024 календарному році. Цей графік імплементації дає українським контролюючим особам час для підготовки перших звітів про КІК.

Чинні в Україні правила щодо КІК поєднують положення двох підходів до визначення об'єкту оподаткування (передбачені підпунктами (а) та (б) пункту 2 статті 7 АТАД) і дозволяють ширші звільнення. Такі звільнення, що

застосовуються при коригуванні доходу КІК (який відноситься до оподаткованого прибутку КІК), роблять українські правила КІК м'якшими та менш ефективними, ніж правила згідно АТАД. Отже, проблеми перенесення прибутку резидентами через застосування КІК залишаються для України лише частково вирішеними, створюючи численні можливості податкового арбітражу, а також призводячи до зменшення податкових надходжень до бюджету України. Відповідно, в рамках євроінтеграційного руху України, українські правила КІК повинні бути приведені у відповідність із АТАД [14].

2. Запровадження загального правила протидії ухиленню від сплати податків:

Загальне правило спрямоване на боротьбу з податковими зловживаннями, які не врегульовані спеціальними положеннями, не обмежуючи при цьому застосування таких спеціальних положень. АТАД вимагає застосування GAAR (General Anti-Abuse Rule) до операцій, які не є реальними (фіктивними), в іншому випадку платник податків повинен мати право обирати найбільш ефективну з точки зору оподаткування структуру для своїх комерційних справ. Оцінюючи, чи слід вважати операцію реальною, держави-члени можуть враховувати всі відповідні економічні причини, включаючи фінансові показники. Правило GAAR вимагає від держав-членів для цілей розрахунку зобов'язань за ПВК не брати до уваги операцію або серію операцій, основною метою або однією з основних цілей яких є отримання податкової переваги, що суперечить меті або цілям застосовного податкового законодавства, і які, з огляду на всі відповідні факти та обставини, є фіктивними.

В Україні GAAR не впроваджено, водночас передбачені окремі спеціальні правила, спрямовані на протидію ухиленню від сплати податків, а саме:

– «норми щодо тесту основної мети («Principle Purpose Test», PPT), який передбачений Багатосторонньою конвенцією щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, яка ратифікована Україною. Цей тест застосовується в першу чергу податковим агентом при наданні

нерезидентам переваг (наприклад, застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидентів) за угодами про уникнення подвійного оподаткування.

– норми щодо розумної економічної причини (ділової мети), які застосовуються згідно з правилами трансфертного ціноутворення (виключно щодо контрольованих операцій з нерезидентами) для цілей ПнП. Обов'язок доведення обставин, покладається на контролюючий орган» [14].

З огляду на набуття Україною статусу кандидата на вступ до ЄС, Україні потрібно запровадити загальне правило протидії ухиленню від сплати податкових платежів у відповідності до ATAD. Це дасть можливість для нашої країни протидіяти практикам розмивання податкової бази, що використовують різні особливості системи оподаткування, для яких не визначено спеціальних правил. Як наслідок, це сприятиме вирівнюванню конкурентних умов ведення бізнесу та має збільшити податкові надходження від платників в довгостроковій перспективі.

Реформи, які необхідні для вирішення визначених проблем:

«Відповідно до рекомендацій Щорічного звіту Європейської Комісії щодо розширення ЄС для України (глава 16), запровадження загального правила протидії зловживанням (GAAR) та імплементація директиви ATAD в цілому є найвищим пріоритетом у сфері прямого оподаткування. Очікується, що із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку:

1. Протягом 2024 року: буде завершена робота по розробці відповідних змін до законодавства. При цьому Мінфін розглядає поступове запровадження всіх п'яти обов'язкових заходів ATAD, виходячи з їх важливості для України. Конкретні терміни набуття чинності змінами будуть залежати, в тому числі від Графіку виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС.

2. Протягом 2024–2026 років в Україні буде побудована модель оцінки ефективності правил BEPS на національному рівні, відповідно до Дії 11 Плану дій BEPS» [14].

Всі ці реформи на переконання розробників стратегії містять подальші реформи податкової та митної систем і завдяки якому Україна має стати більш

фінансово незалежною.

Проте на наше переконання для розробки такого документа потрібно було залучити фахівців та науковців. Вважаємо, що розробник повинні були проводити відкриті обговорення з бізнесом та громадським сектором. та врахувати їх пропозицій, як це було зроблено під час прийняття ПКУ.

ВИСНОВКИ

1. На даний час намагання нашої держави інтегруватися у Європейський Союз вважається найважливішою сферою її зовнішньої політики, а гармонізація законодавчого забезпечення є потрібним та неминучим процесом. Безумовно, що забезпечення високого рівня ефективності діяльності податкової системи є найважливішим елементом подальшого економічного зростання країни в цілому. Водночас ефективність механізмів адміністрування податків впливає на фінансову забезпеченість країни та розвиток підприємництва. Прийняття свого часу Податкового кодексу України слід вважати досить вагомим кроком у процесі реалізації податкового реформування і покращення податкового законодавчого забезпечення задля його гармонізації з європейськими вимогами, адже саме податкове право наша держава зобов'язалася першочергово адаптувати європейського права. Проте, на сьогоднішній день триває удосконалення податкового законодавчого забезпечення, адже його гармонізація з ЄС є вагомим та надтерміновим завданням для нашої держави. Варто зазначити, що досі залишається важливо вирішити проблему, пов'язану із стабільністю податкового законодавчого забезпечення.

Тому, беручи до уваги все вище зазначене, можна дійти висновку, що гармонізація системи податкових правовідносин з вимогами ЄС досить сильно впливає на розвиток підприємництва і економічне зростання держави загалом. Через це, на нашу думку, в даному напрямі досить важливо провести аналіз практики європейських реформ, що слід вважати перспективним напрямом подальших досліджень.

2. В роботі зроблено огляд чинної системи ставок ПДВ, механізмів отримання звільнень від ПДВ та відступів від загальних правил, які можуть бути застосовані на перехідний період після вступу держави до ЄС, а також тих, які застосовують держави-члени.

Національне законодавство держав-членів базується на Європейській Директиві 2006/112/ЕС про спільну систему ПДВ, яка встановлює, зокрема:

- ставки;
- звільнення від ПДВ;
- відступи (derogations);
- спеціальні схеми (малий бізнес, фермери, б/в товари та інше).

В дипломній роботі розглянуто спеціальні схеми, передбачені у ЄС для малого бізнесу та фермерів, зокрема механізму пласкої ставки (flat rate), який не має аналогу в чинній українській податковій системі.

Визначено, що європейська система ПДВ наразі проходить реформування, метою якого є адаптація до цифрової економіки, зокрема зростання ролі цифрових платформ, що виступають посередниками між постачальниками і споживачами, та зростання обсягів цифрових послуг.

Однією із ключових змін є запровадження гармонізованих вимог цифрового звітування транзакцій (DRRs) та стандартизованих електронних інвойсів. Іншою важливою зміною є розширення механізмів, які дозволяють платникам ПДВ, що постачають товари та послуги в більш ніж одній державі-члені, реєструватися платником ПДВ лише один раз, через Єдине вікно (One Stop Shop). Також європейське ПДВ рухається до остаточної (definitive) системи, у якій всі операції оподатковуються за місцем постачання.

3.Європейський союз має гармонізовану систему акцизних зборів для енергетичної продукції, алкоголю та тютюнових виробів. Специфічні положення щодо гармонізації структури акцизних зборів викладені у Директивах для відповідних категорій товарів:

- 92/83/EEC18 та 92/84/EEC19 (алкоголь та алкогольні напої);
- 2003/96/EC (енергетичні продукти та електроенергія);
- 2011/64/EU (тютюн).

Загальні положення, які застосовуються до товарів, що підлягають оподаткуванню акцизним збором відповідно до законодавства ЄС, викладені в Директиві про акцизи 2020/26220.

Держави-члени можуть також запроваджувати негармонізовані акцизи для інших категорій товарів (п.3 Статті 1 Директиви про акцизи), прикладами таких

є збір із солодоців, збір на тару для напоїв, акциз на пасажирські авто (Польща), акциз на каву (Німеччина).

4. Політика щодо прямого оподаткування (доходів, капіталу, майна) залишається відповідальністю держав-членів ЄС. Євросоюз встановлює лише окремі гармонізовані стандарти оподаткування підприємств та фізичних осіб з огляду на принципи єдиного ринку ЄС – так, подвійне оподаткування доходів фізичних осіб всередині ЄС суперечило б принципу вільного руху людського капіталу.

5. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави. Повна імплементація податкового законодавства ЄС потребуватиме внесення подальших змін до законодавства. Для успішного наближення Україні потрібно слідувати плану дій BEPS (певну частину якого уже впроваджено в українське законодавство), а також обов'язково імплементувати Директиву щодо боротьби з ухиленням від сплати податків та Директиву про адміністративне співробітництво. Слідування усім вище перерахованим заходам сприятиме забезпеченню функціонування єдиного внутрішнього ринку, у якому функціонує вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу. Оскільки без справної податкової політики це не буде можливим.

6. 14 грудня 2023 року Рада ЄС ухвалила історичне рішення про початок переговорного процесу щодо вступу України до Європейського Союзу. Відповідно Нацстратегія враховує кроки, які Україна має пройти на шляху до європейської інтеграції та передбачає адаптацію податкового та митного законодавства до стандартів Європейського Союзу. Зазначена інтеграція вимагає змін теперішньої конфігурації функціонування систем. До основних змін стосовно наближення параметрів податкового законодавства до стандартів законів ЄС можна віднести: запровадження європейських правил оподаткування податком на прибуток підприємств (зокрема, щодо оподаткування роялті); гармонізація законодавства про ПДВ з директивами ЄС, зокрема – мінімізація пільг з ПДВ, гармонізація ставок та адміністрування цього

податку; підвищення акцизів на пальне, алкоголь, тютюнові вироби до мінімального рівня ставок, який діє в ЄС.

7.3 огляду на статус України, як кандидата на вступ до ЄС, особливо важливо, щоб у якнайширшого кола українських полісімейкерів, експертів та підприємців було системне розуміння європейської гармонізованої системи оподаткування та вектору її реформування – задля легшої інтеграції до єдиного ринку ЄС на умовах, що забезпечать швидкий розвиток українського бізнесу, економіки, та зростання добробуту українців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/466-20>
4. 14 грудня 2023 року Європейська Рада прийняла рішення відкрити переговори з Україною про вступ до ЄС. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/12/14/european-council-conclusionson-ukraine-enlargement-and-reforms/>
5. Аналітична записка. Гармонізація податкової політики з ЄС. рамки та можливості для України. Центр економічної стратегії. URL: <https://ces.org.ua/harmonizing-taxes-with-the-eu-brief/>
6. Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія. Київ : Алерта, 2012. 222 с.
7. Бортнікова М.Г., Чиркова Ю. Л. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС. Економіка та суспільство. №53 / 2023. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/2694/2608/>
8. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 6. С. 183–187. DOI: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.6.32>
9. Звіт за результатами проведення первинної оцінки стану імплементації актів права європейського союзу (ACQUIS ЄС) URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/Zvit_UA.pdf
10. Максименко А. В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама. Економічний аналіз. 2016. № 1. С. 51–56.
11. Міністерство фінансів України отримало доступ до однієї з найбільших баз даних податкової інформації. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/ministerstvo_finansiv_ukraini_otrimalo_dostup_do_odniiei_z_naibishikh_baz_dan-

ikh_podatkovoi_informatsii-3676. 27

12. Міністр фінансів Сергій Марченко підписав угоду про участь України в програмі ЄС Fiscalis для співробітництва в податковій сфері. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/ministr-finansiv-serhii-marchenko-pidpysav- uho-du-pro-uchast-ukrainy-v-prohrami-ies-fiscalis-dlia-spivrobitnytstva-v-po-dat-kovii-sferi>.

13. Міністр фінансів Сергій Марченко підписав угоду про участь України в програмі ЄС Fiscalis для співробітництва в податковій сфері. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/ministr-finansiv-serhii-marchenko-pidpysav- uho-du-pro-uchast-ukrainy-v-prohrami-ies-fiscalis-dlia-spivrobitnytstva-v-po-dat-kovii-sferi>.

14. Національна стратегія доходів до 2030 року схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р URL : <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-rozpoviv-pro-natsionalnu-stratehiiu-dokhodiv-do-2030-roku>

15. Олексієнко Д.В. Імплементація міжнародних принципів фінансово політики у трансформації українського податкового законодавства. Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Том 21. Вип. 3 (52). URL: <http://rinek.onu.edu.ua/article/view/275806/275056>

16. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/441268.html>

17. Офіційний сайт Європейського Союзу URL :https://european-union.europa.eu/contact-eu_uk

18. Офіційний сайт Євростат URL: <https://ec.europa.eu/eurostat>

19. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <https://www.mof.gov.ua/>

20. Податкове право країн ЄС : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

21. Податкові зміни, що необхідні Україні для вступу в ЄС. URL: https://biz.ligazakon.net/news/212565_podatkov-zmni-shcho-neobkhdn-ukran-dlya-vstupu-v-s

22. Проект Плану відновлення України. Матеріали робочої групи «Функціонування фінансової системи, її реформування та розвиток». Національна рада з відновлення України від наслідків війни. URL: <https://www.kmu.gov.ua>.

23. Пухальська Я. В., Прохорчук Н. О. Основні недоліки податкової системи України. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/57.pdf>

24. Саенко А. Податок на прибуток в ЄС / А. Саенко. URL: <http://pravo.ua/article.php?id=10007501>

25. Стадник М. В. Оподаткування за міжнародними правилами: ключові положення АТАД II. НДІ фіскальної політики. Наука оптимальних податкових рішень. URL: <https://www.ndifp.com/1356/>

26. Тюріна М. М. Ефективність податкової політики України в рамках інтеграційних процесів. Економіка і суспільство. 2018. Випуск 18. С. 213–218.

27. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства : окремі питання. Актуальні питання вітчизняної юридичної науки : матер. Третьої Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Суми, 14–15 квітня 2016 р.). Суми : ШНАУ, 2016. С. 68-71.

28. Щодо основних новацій та перспектив податкового законодавства у 2023 році. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/644122.html>.

29. Юрченко В. В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка. 2013. № 12. С. 87–98.

30. Directive (EU) 2016/1164. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC

31. International collaboration to end tax avoidance. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

32. Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017. S. 23