

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Кроки України в адаптації українського податкового
законодавства до європейських стандартів»**

Здобувач вищої освіти II курсу,
групи ОММ 23-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Міжнародне оподаткування»

Серебрянський

Давид Святославович

(підпис)

Науковий керівник

A

(підпис)

Андрущенко

Володимир Леонідович,
д.е.н., професор

Гарант освітньо-
професійної програми

Сергій

(підпис)

Лекарь

Сергій Іванович,
д.ю.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри
адміністрування податків

Жанет

(підпис)

Іванишина О.С.,

к.е.н., доцент

Реєстрація № 6 20.01.25

(дата)

(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту

(до захисту, на доопрацювання)

26.12.24

(дата)

A

(підпис)

Результат захисту

90/A/5

/ (оцінка)

07.02.25

(дата)

(підпис)

Голова комісії:

(підпис)

Ю.В. Кушнарѡва

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

(підпис)

С.И. Лекарь

(ініціали, прізвище)

(підпис)

В.Л. Андрущенко

(ініціали, прізвище)

(підпис)

І.А. Прокопенко

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

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 КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст кваліфікаційної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		A
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		[Signatures]
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
4. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

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

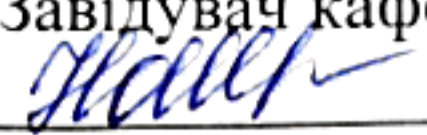
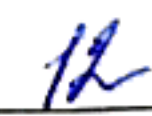
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
90	A	5 (відмінно)	07.02. 2025	Кушнарєва Ю.В. Лекарь С.І. Андрущенко В.Л. Прокопенко І.А. Яруш М.В.

Правила переведенням оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

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

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
 Іванишина О.С.
«»  2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти

Серебрянського Давида Святославовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. **Тема кваліфікаційної роботи:** «Кроки України в адаптації українського податкового законодавства до європейських стандартів».

2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 №1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517.

3. **Строк здачі закінченої роботи** 23.12.2024 р.

4. **Цільова установка**

Мета роботи: поглибити науково-методичні підходи щодо визначення відповідності кроків України в адаптації українського законодавства до європейських стандартів, виявити проблеми та визначити напрмки їх врегулювання.

Об'єкт дослідження: економічні відносини, що виникають в процесі адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Предмет дослідження: науково-методичне забезпечення адаптації українського законодавства до європейських стандартів з урахуванням кроків України щодо гармонізації податкового законодавства зі стандартами ЄС.

Вихідні дані до роботи: Податковий кодекс України, закони України та укази Президента України, нормативні акти КМУ, офіційні дані МФУ, ДПСУ, Комітету ВРУ з питань бюджету, Директиви й рекомендації інституцій ЄС, монографічні дослідження і наукові публікації з питань адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

5. **Перелік графічного матеріалу** – 6 таблиць, 4 рисунків.

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

Розділ 1. Теоретичні засади адаптації податкового законодавства України до європейських стандартів.

1.1. Організаційно-правові засади та принципи європейського податкового законодавства.

1.2. Адаптація вітчизняного податкового законодавства до європейських стандартів складової інтеграційних процесів.

Розділ 2. Аналіз кроків України в адаптації податкового законодавства до європейських стандартів.

2.1. Практичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування.

2.2. Специфіка податкової політики ЄС щодо прямого оподаткування.

Розділ 3. Перспективи вдосконалення вітчизняного податкового законодавства в контексті євроінтеграції.

3.1. Сучасний стан та проблемні аспекти адаптації законодавства України до норм ЄС.

3.2. Податкові пріоритети адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

7. Календарний план виконання роботи.

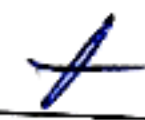
№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.2023	11.11.2023
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.2023	22.12.2023
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.2024	01.03.2024
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	20.05.2024	20.05.2024
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	02.09.2024	02.09.2024
6.	Підготовка III розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	25.11.2024	25.11.2024
7.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	23.12.2024	23.12.2024
8.	Отримання відгуку керівника роботи	26.12.2024	26.12.2024
9.	Перевірка роботи в системі анти плагіат	10.01.2025	10.01.2025
10.	Отримання зовнішньої рецензії	15.01.2025	15.01.2025
11.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	20.01.2025	20.01.2025
12.	Попередній захист роботи	23.01.2025	23.01.2025
13.	Захист кваліфікаційної роботи	07.02.2025	07.02.2025

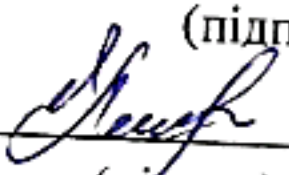
Дата видачі завдання «22» грудня 2023 року.

8. Керівник кваліфікаційної роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти


(підпис) Андрющенко В.
(прізвище, ініціали)


(підпис) Лекар С.І.
(прізвище, ініціали)

Серебрянський

АНОТАЦІЯ

Кроки України в адаптації українського податкового законодавства до європейських стандартів

Метою дипломної роботи є поглиблення науково-методичних підходів визначення відповідності кроків України в адаптації українського законодавства до європейських стандартів, виявлення проблем та перспектив їх врегулювання.

Завдання роботи полягають в аналізі процесів адаптація вітчизняного податкового законодавства до європейських стандартів як складової інтеграційних процесів, з'ясуванні специфічних особливостей податкової політики ЄС щодо гармонізації прямого та непрямого оподаткування, визначенні податкових пріоритетів адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, що виникають в процесі адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Предметом дослідження є науково-методичне забезпечення адаптації українського законодавства до європейських стандартів з урахуванням кроків України щодо гармонізації податкового законодавства зі стандартами ЄС.

За результатами дослідження сформульовані **висновки** щодо подальших кроків адаптації українського податкового законодавства до європейських стандартів.

Одержані результати можуть бути використані при визначенні подальших кроки на шляху виконання завдань України щодо гармонізації податкового законодавства із стандартами та підходами до оподаткування в ЄС та при викладанні навчального курсу «Міжнародне оподаткування».

Дипломна робота містить 60 сторінок, 6 таблиць 4 рисунки, список використаних джерел із 37 найменувань, 3 додатки.

Ключові слова: податкове законодавство, Європейський Союз, гармонізація непрямих податків, гармонізація непрямих податків, євроінтеграція.

Роки виконання дипломної роботи: 2024 – 2025 р.р.

Рік захисту роботи: 2025 р.

SUMMARY

Steps taken by Ukraine to adapt Ukrainian tax legislation to European standards

The purpose of the thesis is to deepen the scientific and methodological approaches to determining the compliance of Ukraine's steps in adapting Ukrainian legislation to European standards, identifying problems and prospects for their resolution.

The objectives of the work are to analyse the processes of adaptation of domestic tax legislation to European standards as a component of integration processes, to clarify the specific features of the EU tax policy on harmonisation of direct and indirect taxation, and to determine the tax priorities for the adaptation of Ukrainian legislation to European standards.

The object of the study is economic relations arising in the process of adaptation of Ukrainian legislation to European standards.

The subject of the study is the scientific and methodological support for the adaptation of Ukrainian legislation to European standards, taking into account Ukraine's steps towards harmonisation of tax legislation with EU standards.

Based on the results of the study, the author formulates conclusions regarding further steps for the adaptation of Ukrainian tax legislation to European standards.

The results obtained can be used to determine the next steps towards fulfilling Ukraine's tasks of harmonising its tax legislation with EU standards and approaches to taxation and in teaching the course 'International Taxation'.

The thesis contains 60 pages, 6 tables, 4 figures, a list of used sources with 37 names, 3 annexes.

Keywords: tax legislation, European Union, harmonisation of indirect taxes, harmonisation of indirect taxes, European integration.

Years of completion of the thesis: 2024 – 2025.

Year of defense of work: 2025

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади адаптації податкового законодавства України до європейських стандартів

- 1.1. Організаційно-правові засади та принципи європейського податкового законодавства.
- 1.2. Адаптація вітчизняного податкового законодавства до європейських стандартів як складова інтеграційних процесів

РОЗДІЛ 2. Аналіз кроків України в адаптації податкового законодавства до європейських стандартів.

- 2.1. Практичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування
- 2.2. Специфіка податкової політики ЄС щодо прямого оподаткування.

РОЗДІЛ 3. Перспективи вдосконалення вітчизняного податкового законодавства в контексті євроінтеграції

- 3.1. Сучасний стан та проблемні аспекти адаптації законодавства України до норм ЄС
- 3.2. Податкові пріоритети адаптації українського законодавства до європейських стандартів

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ATAD – The Anti Tax Avoidance Directive

EU4PFM - Програма ЄС з підтримки системи управління державними фінансами в Україні

GAAR – General Anti-Abuse Rule

OSS - One-Stop Shop

ВРУ – Верховна Рада України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ЄК – Європейська Комісія

ЄС – Європейський Союз

КМУ – Кабінет Міністрів України

МФУ – Міністерство фінансів України

НСД - Національна стратегія доходів до 2030 року

ПДВ – податок на додатку вартість

ТЦУ – трансфертне ціноутворення

УА – Угода про Асоціацію

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Європейська інтеграція зумовлена прагненням народів Європи об'єднатись заради розбудови спільного простору миру, верховенства права, взаєморозуміння, соціальної справедливості, добробуту, комунікації, безпеки та правосуддя а також вільної торгівлі, безперешкодного пересування людей, товарів, послуг і капіталів. Євроінтеграція стала для українського народу цивілізаційним вибором, який ґрунтується на усвідомленні європейської ідентичності та спільної історичної долі з народами Європи. Визначення євроінтеграції як ключової мети Української держави та зовнішньополітичного пріоритету зумовлює необхідність імплементації європейських стандартів та цінностей у всіх сферах життєдіяльності, а саме: забезпечення прав та свобод людини; модернізації на людиноцентристських засадах інститутів публічної влади; покращання інвестиційного клімату; підвищення конкурентоспроможності вітчизняного виробника на європейському ринку; приєднання до структур спільної безпеки тощо. Вирішення поставлених стратегічних завдань передбачає насамперед адаптацію вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу. На цільному місці знаходиться гармонізація саме податкового законодавства із стандартами та підходами до оподаткування в ЄС та країнах-членах ЄС.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Впродовж останнього часу науковцями, практиками та фахівцями в сфері вітчизняного та міжнародного оподаткування приділено достатньо досліджень окремим аспектам адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Зокрема, це праці Андрущенка В. Л., Василика О. Д., Вишневського В. П., Десятнюк О. М., Крисоватого А. І., Соколовської А. М., Тарангул Л. Л., Федосова В. М. та ін. Однак є необхідність більше детально проаналізувати стан, проблеми та перспективи адаптації українського законодавства до європейських стандартів законодавства на тлі динамічних євроінтеграційних процесів і викликів.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є поглиблення науково-методичних підходів щодо визначення відповідності кроків України в адаптації українського законодавства до європейських стандартів, виявлення проблем та перспектив їх врегулювання.

Поставлена мета спрямована на вирішення таких завдань:

- визначити організаційно-правові засади та з'ясувати основні принципи європейського податкового законодавства;
- проаналізувати етапи адаптації українського законодавства до стандартів ЄС як складову інтеграційних процесів;
- оцінити рівень гармонізації непрямого оподаткування в ЄС;
- з'ясувати специфіку податкової політики ЄС щодо прямого оподаткування;
- провести аналіз сучасного стану та проблем з адаптації законодавства України до норм ЄС;
- визначити податкові пріоритети адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, що виникають в процесі адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Предметом дослідження є науково-методичне забезпечення адаптації українського законодавства до європейських стандартів з урахуванням кроків України щодо гармонізації податкового законодавства зі стандартами ЄС.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, теорії податків та напрацювання вчених у сфері вітчизняного податкового законодавства та податкового законодавства держав-членів ЄС. В роботі використано комплекс загальнонаукових та прикладних методів дослідження: методи наукової абстракції, дедукції та індукції, аналізу і синтезу – для розкриття теоретичних положень євроінтеграційних процесів та місця в них України; системно-структурний метод та методи логічного узагальнення – для обґрунтування комплексного підходу до визначення етапів адаптації вітчизняного податкового

законодавства до вимог ЄС; метод аналогій та експертні методи – для обґрунтування концептуальних засад удосконалення процесів адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Інформаційну базу дослідження складають: Податковий кодекс України, закони України та укази Президента України, нормативні акти КМУ, офіційні дані МФУ, ДПСУ, Комітету ВРУ з питань бюджету, директиви й рекомендації інституцій ЄС, монографічні дослідження і наукові публікації з питань адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТІВ

1.1. Організаційно-правові засади та принципи європейського податкового законодавства.

Україна та Європейський Союз в даний час перебувають на новому етапі взаємовідносин, адже наша держава, не дивлячись на повномасштабне вторгнення країни-агресора росії, зробила впевнений крок до членства в ЄС та подала офіційну заяву. Станом на сьогодні Україна отримала погодження Європейської Ради та Європарламенту і має статус держави-кандидата на вступ до ЄС та взяла на себе зобов'язання адаптувати податкове законодавство з урахуванням стандартів ЄС.

Для з'ясування основних напрямків адаптації вітчизняного законодавства до стандартів ЄС необхідно проаналізувати концептуальні засади податкової політики Європейського Союзу та принципи європейського податкового законодавства.

Варто наголосити, що «фундаментом сучасної податкової політики Європейського Союзу, документом, що визначає її філософію та цілі, є Лісабонський договір. Він встановлює функціонування єдиного внутрішнього ринку ЄС – території без внутрішніх кордонів, у якій забезпечений вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу. Положення, що стосуються податків, викладені у Статтях 110-113 Договору. Вони передбачають, що держави-члени не будуть оподатковувати продукти інших держав-членів більше, ніж відповідні власні продукти, не використовуватимуть податки та їх відшкодування для протекціонізму та підтримки експорту»[1].

Важливим аспектом функціонування ЄС є те, що держави-члени мають фіскальний суверенітет. В державах-членах Європейського Союзу

регулювання питань в сфері оподаткування здійснюється органами влади кожної держави-члена ЄС відповідно до її податкової політики та національних пріоритетів. В той же час, кожна держава-член ЄС зобов'язана дотримуватись загальних фундаментальних принципів щодо організації податкової системи та здійснення внутрішньої податкової політики. Такі принципи полягають насамперед в уникненні податкової дискримінації чи/або обмежень вільного руху товарів на внутрішньо європейському ринку. В свою чергу контроль за виконанням даних принципів та перевірку на предмет узгодженості податкової політики держав-членів ЄС з принципами та податковою політикою ЄС здійснюють регулюючі органи ЄС, зокрема Європейська комісія[10].

Так, на Європейську комісію покладаються обов'язки щодо перевірки встановлення різноманітних податкових пільг як окремим суб'єктам підприємницької діяльності, так і секторам економіки а також і громадянам в державах-членах ЄС. Адже основна принципи податкової політики полягають насамперед у недопущенні надання зазначеним суб'єктам несправедливих конкурентних переваг у порівнянні з іншими суб'єктами економіки. Єврокомісія при виявленні таких пільг може вимагати їх скасування та відповідно і компенсацію отриманих вигод. Також Європейська комісія може виступити та вносити пропозиції щодо норм і «конкретних напрямків податкового регулювання, які стосуються функціонування загальноєвропейського ринку і потребують впровадження в усіх країнах ЄС (наприклад, оподаткування транскордонних операцій). Для того, щоб запропоновані ініціативи Європейської комісії щодо податкового законодавства набули чинності необхідна одноголосна згода всіх країн-учасниць. В питаннях, які не стосуються функціонування загальноєвропейського ринку, країнам ЄС надана значна автономія у провадженні внутрішньої податкової політики, наслідком чого є наявність суттєвих відмінностей між податковими системами окремих європейських країн»[10].

Необхідно зазначити, що «принципи ЄС формувались під впливом

спільних цінностей європейських народів історично, мова йде про повагу до людських прав, верховенство права, плюралістичної демократії, співпраці та взаємоповаги»[2, с. 15].

Важливо звернути увагу, що кожен із цих принципів ЄС має перевагу над правом кожної держави-члена ЄС. Таким чином «кожна держава, яка буде діяти за Установчим договором, буде мати певні обмеження, у податковій сфері та інших, адже жоден односторонній акт, який буде прийнятий, не працюватиме, якщо суперечитиме позиції Співтовариства»[9].

Щодо основоположних принципів саме податкового права ЄС, то вони «впливають із Договору про функціонування Європейського Союзу, зокрема, у главі 2 «Положення про оподаткування» 7 розділу «Спільні правила конкуренції, оподаткування та зближення законодавств», а саме мова йде про принцип податкової недискримінації та принцип гармонізації у контексті непрямих податків»[3].

Також необхідно зазначити, що початкову мету принципу гармонізації податкового законодавства ЄС та держав-членів ЄС відображено в ст. 3 Договору про заснування Європейського Союзу. В цій статті мова йде про повноваження ЄС в контексті загальної компетенції щодо гармонізації національного законодавства держав-членів ЄС з метою створення внутрішнього спільного ринку без кордонів для вільного переміщення осіб, капіталу, товарів та послуг.

Особливу увагу приділено саме непрямому оподаткуванню. Так, в Договорі передбачено, що держави-члени ЄС повинні застосовувати цей Договір для забезпечення ефективної роботи внутрішнього ринку.

Принцип гармонізації полягає в зменшенні невизначеності національного законодавства держав-членів ЄС, його оптимізації, формуванні у платників податків високого рівня податкової свідомості та податкової культури. Крім того принцип гармонізації полягає у визначенні ключової ролі людини як основної цінності, яка складає базову місію

даного принципу.

Зазначимо, що в ЄС виокремлюють різні форми гармонізації у сфері оподаткування. Так, існує: повна гармонізація податкового права ЄС; рамкова гармонізація непрямого оподаткування; мінімальна гармонізація щодо прямого оподаткування; гармонізація національних правових систем країн-членів ЄС з правом ЄС тощо.

Статтею 113 Договору про заснування ЄС визначено, що принцип гармонізації проявляється через рамкову гармонізацію. Положення ст.113 Договору надають ЄС можливість ухвалювати рішення у сфері оподаткування таким чином, щоб забезпечити роботу внутрішнього ринку та відповідно убезпечити від спотворення конкуренції. Проте, коли мова йде про гармонізацію саме ПДВ, то це стосується тільки бази оподаткування ПДВ. Ставки податку визначаються національними податковими системами, проте є вимога щодо базової ставки, яка має бути не менше 15%.

Гармонізація оподаткування ПДВ має у країнах-членах ЄС свій історичний розвиток. Саме із цього податку розпочався процес гармонізації непрямого оподаткування в ЄС. Проте в даний час гармонізація не досягнута повною мірою, навіть з урахуванням того, що прийнято шість Директив для врегулювання даної проблематики й усунення внутрішніх юридичних бар'єрів між державами-членами ЄС з метою вільного переміщення товарів, осіб, капіталів та послуг.

На переконання науковців «на сьогодні, більшість держав-членів керуються лише власними інтересами та спостерігається значна недовіра, а спільні цілі виконуються не першочергово за пріоритетністю, непряме оподаткування в ЄС не досягає мети глибокої та вдалої гармонізації»[9]. Тому є необхідно підходити централізовано до оподаткування ПДВ на рівні ЄС та продовжувати насамперед роботу щодо усунення шахрайства та спорів між державами-членами ЄС.

Отже, принципи податкового права ЄС стосуються усіх напрямів в

межах та поза межами простору ЄС, що аргументується повноваженнями, які надаються державам-членам. Принцип гармонізації податкового законодавства Європейського Союзу та держав-членів, за рахунок того, що має різноманітні форми, найкраще демонструє інтеграційні процеси у податковій сфері. При цьому необхідно звернути увагу на те, що податкові повноваження національних органів є певним чином обмежені та не повинні суперечити основним засадам, цінностям та меті створення Європейського Союзу, а саме: «створення ефективного внутрішнього ринку без кордонів із вільним пересуванням осіб, товарів, послуг і капіталу»[7]. Таким чином, інтеграція в ЄС супроводжується також і певними обмеженнями суверенних податкових повноважень.

Перед нашою країною стоїть тепер чимало викликів та зобов'язань, які стосуються зокрема, активізації адаптаційних процесів законодавства Україна до стандартів ЄС, серед яких важливим напрямком ефективної інтеграції в контексті імплементації законодавства, є саме податкове законодавство, без врахування якого успішно завершити євроінтеграційний процес буде не можливо.

1.2. Адаптація вітчизняного податкового законодавства до європейських стандартів як складова інтеграційних процесів.

Становлення та розвиток відносини між Україною та Європейським Союзом розпочинаються в грудні 1991 року. Саме тоді представник головуючої в ЄС країни, а саме Міністр закордонних справ Нідерландів, офіційно визнав незалежність України від імені Європейського Союзу.

Вперше Україна проголосила про намір розбудовувати відносини з ЄС 2 липня 1993 року у Постанові ВРУ «Про основні напрями зовнішньої політики України»[17].

Україна «відповідно до положень статті 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та їх

державами-членами, яка підписана від імені України 14 червня 1994 року та набула чинності у березні 1998 року, взяла на себе зобов'язання вживати заходів для забезпечення того, щоб національне законодавство поступово було приведенне у відповідність до законодавства Європейського Співтовариства, що є важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між Сторонами»[20].

Стратегічний курс України в напрямку європейської інтеграції був надалі підтверджений та розвинутий у «Стратегії інтеграції України до ЄС, яку схвалено 11 червня 1998 року, та Програмі інтеграції України до ЄС, схваленій 14 вересня 2000 року. В ній була проголошена довготермінова стратегічна мета - європейська інтеграція України»[20].

А «відповідно до статті 11 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» однією з основоположних засад зовнішньої політики України є забезпечення інтеграції України в європейський політичний, економічний, правовий простір з метою набуття членства в ЄС»[14].

Україна та ЄС розпочали 5 березня 2007 року переговорний процес щодо укладення нової угоди між Україною та Європейським Союзом.

9 вересня 2008 року відбувся Паризький саміт, на якому Україна та ЄС досягли політичної домовленості щодо укладення майбутньої угоди, яку погодили у форматі «Угоди про асоціацію», що буде здійснюватись на принципах економічної інтеграції та політичної асоціації.

На виконання домовленостей, які були досягнуті в ході Паризького саміту Україна-ЄС, у 2009 році було розроблено та схвалено Порядок денний асоціації, який замінив План дій Україна – ЄС. Він став орієнтиром для проведення в Україні реформ задля імплементації майбутньої Угоди про асоціацію.

19 грудня 2011 року відбувся 15-й Саміт Україна-ЄС в Києві, на якому переговори по майбутній Угоді про асоціацію завершилися. Текст майбутньої Угоди 30 березня 2012 року був парафований главами переговорних команд України та Європейського Союзу.

Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, яку було ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014 [18].

Дана Угода має політичну частину та економічну. Політичну частину Угоди було підписано 21 березня 2014 р., а економічну частину — 27 червня 2014 р. Та 16 вересня 2014 року ВРУ та Європейський Парламент синхронно ратифікували Угоду. Починаючи з 1.11.2014 р. здійснювалося її тимчасове застосування. Повністю набула чинності Угода 1 вересня 2017 р. Даний документ має статус міжнародного, який закріплює на договірно-правовому рівні перехід відносин між Україною та Європейським Союзом від партнерства та співробітництва до політичної асоціації та відповідно до економічної інтеграції.

Угода про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачає адаптацію законодавства України до законодавства ЄС. Така адаптація полягає у зближенні із сучасною європейською системою права, а це в свою чергу забезпечить економічний розвиток нашої держави, і відповідно розвиток підприємницької активності та сприятиме поступовому зростанню добробуту громадян, що приведення його до рівня, який склався у державах-членах Європейського Союзу.

Необхідно зазначити, що в процесі адаптації законодавства України до ЄС було визначено ряд завдань, для вирішення яких була затверджена Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства ЄС (Законом України від 18.03.04 № 1629). Ця Програма визначає «механізм досягнення Україною відповідності правової системи України *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висуваються Європейським Союзом до держав, які мають вступити до нього»[13].

Необхідно звернути увагу, що ще в 1999 році Кабінет Міністрів України прийняв Постанову № 1496 «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу». Відповідно до положень Постанови,

адаптація законодавства визначається плановірним процесом, який включає три окремих етапи, на кожному з яких досягається певний ступінь відповідності законодавства України законодавству ЄС у визначених Концепцією сферах (дивись таблицю 1.1.)

Таблиця 1.1.

Етапи адаптації законодавства України *acquis* ЄС в «Концепції адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»

Етапи	Зміст та сутнісна характеристика етапів адаптації законодавства
Перший етап	«Розвиток відповідно до вимог, визначених у Декларації, що прийнята Європейською Радою на Копенгагенському саміті у червні 1993 р., правової системи в Україні, яка б сприяла досягненню стабільності у суспільстві, гарантувала верховенство права, права людини і забезпечувала функціонування ринкової економіки. Приведення законодавства України у відповідність з вимогами УПС та інших міжнародних договорів, які стосуються співробітництва України та ЄС. Розвитку законодавства України за визначеними Концепцією або Міжвідомчою координаційною радою пріоритетними сферами у напрямі його поступового зближення із законодавством ЄС»[16].
Другий етап	Процес адаптації законодавства зосереджується на таких завданнях: перегляд законодавства України у сферах, визначених частиною другою статті 51 УПС, з метою забезпечення його приблизної відповідності законодавству ЄС; Правове забезпечення створення зони вільної торгівлі між Україною та ЄС і підготовка до асоційованого членства України в ЄС[16].
Третій етап	Процес адаптації залежатиме від укладення Угоди про асоційоване членство України в ЄС та включатиме період підготовки розширеної програми гармонізації законодавства України із законодавством ЄС з метою забезпечення інтеграції України до спільного ринку ЄС[16].

Складено за даними [16]

Варто зазначити, що на початковому етапі, протягом 2004-2007 років в «Загальнодержавній програмі адаптації законодавства України до законодавства ЄС»[13] було визначено, що пріоритетними сферами, в яких здійснюється адаптація законодавства України, є сфери, що визначені в статті 51 «Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими Співтовариствами і Україною, зокрема, приблизна адекватність законів матиме місце в таких галузях: закон про митницю, закон про компанії, закон про банківську справу, бухгалтерський облік компаній і податки, інтелектуальна власність, охорона праці, фінансові послуги, правила конкуренції, державні

закупки, охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин, навколишнє середовище, захист прав споживачів, непряме оподаткування, технічні правила і стандарти, закони та інструкції стосовно ядерної енергії, транспорт»[20].

Таким чином, адаптація законодавства України до асquis ЄС передбачає також приведення до європейських стандартів і сфери оподаткування. Так, в «додатку XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди Україна зобов'язалася наблизити законодавство до конкретних нормативних актів ЄС», які відображені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Нормативні акти ЄС щодо сфери оподаткування

Директиви Ради ЄС	Назва та зміст Директив Ради ЄС
Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11. 2006 р.	Про спільну систему податку на додану вартість
Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р.	Про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн
Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р	Про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої
Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р.	Про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії
Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р.	Стосовно загальних умов акцизного збору, що скасовує Директиву № 92/12/ЄЕС.
Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р.	Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) та інші акти

Складено за даними: [8, с. 125].

Крім того, відповідно до пункту d статті 22 «Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими Співтовариствами і Україною»[20], співробітництво сторін спрямовується на боротьбу з економічними злочинами, зокрема злочинами у сфері оподаткування.

Частина 2 в свою чергу, присвячена скасуванню мит, зборів й інших податкових платежів. Зазначено, що кожна сторона за пунктом 2 ст. 122 Угоди докладає необхідних зусиль задля забезпечення впровадження міжнародних стандартів регулювання і нагляду у сфері фінансових послуг та відповідно для боротьби з ухиленням від сплати податків та збоїв на всій її території.

На рисунку 1.1. відображено перелік основних нормативно-правових

актів у податковій сфері, норми яких необхідно перенести у вітчизняне законодавство.

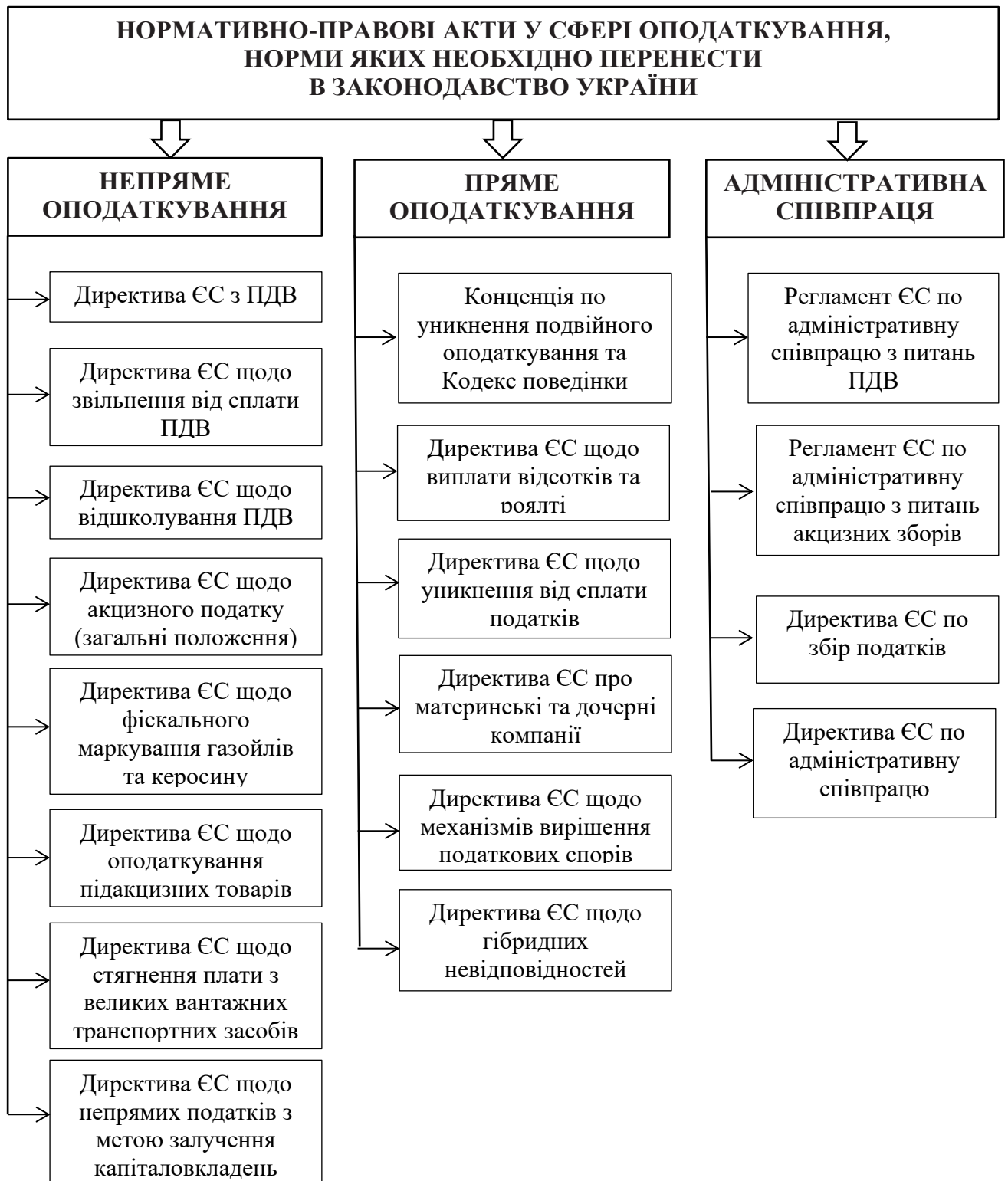


Рис. 1.1. Нормативно-правові акти ЄС щодо оподаткування, норми яких необхідно імплементувати в законодавство України.

Складено за даними [20].

Таким чином, для успішної інтеграції України до ЄС, необхідно виконати ряд завдань щодо адаптації податкового законодавства з стандартами ЄС.

Отже, можемо відсумувати, що інтеграційні зусилля України в напрямку ЄС в даний час – це ключовий елемент вітчизняної зовнішньополітичної стратегії. У цьому контексті гармонізація вітчизняного податкового законодавства із законодавством Європейського Союзу видається важливим завданням, від виконання якого буде залежати в подальшому економічне зростання країни в цілому, адже саме від ефективності податкової системи залежить фінансова стабільність держави та розвиток підприємництва. Тому необхідно провести аналіз кроків України щодо адаптації до європейських стандартів в частині системи оподаткування та визначити перспективи подальших напрямів імплементації кращих традицій та стандартів оподаткування в ЄС у вітчизняне законодавство.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

В даний час, в умовах війни з країною-агресором, українське суспільство продовжує стратегічний напрямок розвитку щодо вступу до ЄС і докладає зусилля для успішної інтеграції з Європейським Союзом. В цьому контексті метою для українців є демократичні свободи, високий рівень соціального захисту, економічний розвиток, особиста безпека.

Для успішної адаптації законодавства України до ЄС було затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Відповідно до положень цієї Програми, адаптація законодавства має проходити в три етапи задля досягнення відповідності законодавства України законодавству ЄС у визначених «статтею 51 «Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими Співтовариствами і Україною сферах»[20].

Для успішної інтеграції до ЄС важливо адаптувати та гармонізувати

податкове законодавство України до стандартів та вимог Європейського Союзу. Дане зобов'язання закріплене в Угоді, а саме в додатку XXVIII, який стосується глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво».

Процес адаптації податкового законодавства України із стандартами ЄС вимагає не тільки технічного узгодження норм податкового законодавства, а й більш глибокого розуміння процесів податкового регулювання в ЄС.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ КРОКІВ УКРАЇНИ В АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТІВ

2.1. Практичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування

В умовах сучасних інтеграційних процесів у Європейському Союзі стандартизація податкової політики відіграє головну роль. В Європейському Союзі головною метою гармонізації податкової політики є забезпечення функціонування єдиного внутрішнього ринку Європейського Союзу, а саме: «території без внутрішніх кордонів, у якій забезпечений вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу», що визначено в Лісабонському договорі, який є фундаментом сучасної податкової політики ЄС та визначає її філософію і цілі»[22].

Варто наголосити, що членство в ЄС зобов'язує країни-члени ЄС дотримуватися загальноприйнятих правил і норм у сфері оподаткування. В свою чергу, на правовому рівні закріплено низку обмежень та вимог, що спрямовані на уникнення податкових бар'єрів, які в свою чергу, можуть перешкоджати цій інтеграції.

Проте, незважаючи на прагнення до уніфікації, все ж таки повної єдності в сфері оподаткування досягти надзвичайно складно. Кожна країна-член ЄС характеризується різноманітними економічними умовами та історично сформованими національними пріоритетами, що вимагає пошуку компромісних рішень між директивами ЄС та національною податковою політикою держав-членів ЄС.

Найбільших успіхів в ЄС досягнуто саме в сфері гармонізації непрямого оподаткування. Європейська Комісія координує та гармонізує законодавство про ПДВ та акцизи, зважаючи на те, що значні відмінності між системами оподаткування та ставками непрямих податків країн-членів ЄС можуть давати підприємцям окремих держав несправедливу перевагу та відповідно

викривлювати конкуренцію на єдиному ринку ЄС.

Основним інструментом для врегулювання питань гармонізації непрямих податків є відповідні Євродирективи. Директиви ЄС «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. Практична імплементація непрямого оподаткування в рамках гармонізованих норм також залишається повноваженням держав-членів ЄС»[22].

Проаналізуємо два основні непрямі податки ЄС: ПДВ та акцизи, а саме зясуємо їх законодавчі рамки, які встановлені EU *acquis*.

Варто зауважити, що практична імплементація непрямих податків в рамках гармонізованих норм та їх адміністрування залишаються повноваженням держав-членів Європейського Союзу.

Положення, які стосуються податків, викладені у статтях 110-113 Лісабонського договору, в яких передбачено, що держави-члени ЄС «не будуть оподатковувати продукти інших держав-членів більше, ніж відповідні власні продукти, не використовуватимуть податки та їх відшкодування для протекціонізму та підтримки експорту. Стаття 113 встановлює, що Рада Європи ухвалюватиме положення, необхідні для гармонізації законодавства щодо непрямого оподаткування – до тої міри, яка необхідна для функціонування внутрішнього ринку та запобігання викривленню конкуренції»[22].

Зазначимо, що податкова система ЄС має два компоненти: прямі та непрямі податки. Політика щодо прямого оподаткування залишається відповідальністю держав-членів ЄС. В той же час політику щодо непрямого оподаткування визначають органи ЄС за умови практичної імплементації на рівні держав-членів ЄС.

Національне законодавство держав-членів ЄС щодо ПДВ базується, насамперед, на Європейській Директиві 2006/112/ЕС «Про спільну систему ПДВ»[22]. Ця директива встановлює принципи ПДВ, які можуть бути імплементовані на рівні національного законодавства різними шляхами.

Директива чітко встановлює також і відступи (derogations), які доступні державам-членам, а також принципи їх застосування. В даний час в ЄС діє перехідна система ПДВ. Ця перехідна система діє на основі оподатковування за країною походження на противагу остаточній системі (definitive system), в якій для більшості транзакцій уже діє принцип країни призначення. Така система є спадком початкового наміру ЄС побудувати саме остаточну систему ПДВ, що базувалася б на принципі країни походження. Від цього принципу відмовилися у 90-х роках минулого сторіччя через те, що не змогли дійти політичної згоди між країнами-членами ЄС.

Директива про ПДВ визначає типи ставок, які повинні застосовувати країни-члени ЄС в залежності від ряду умов:

1. Стандартна ставка.
2. Зменшені ставки.
3. Інші ставки (відступи (derogations) від загальних правил).

Держави-члени ЄС зобов'язані застосовувати стандартну ставку, проте вони можуть самі визначати розмір такої ставки, дотримуючись наступних умов:

- згідно статті 97 Директиви ставка не може бути менше 15% від оподаткованої суми;

- згідно статті 96 Директиви ставка повинна бути однаковою для всіх транзакцій щодо постачання товарів та послуг.

Держави-члени ЄС можуть застосовувати лише дві зменшені ставки за таких умов:

- ставка має бути не менше 5%;
- знижені ставки можуть бути застосовні лише до товарів та послуг, наведених у Додатку III Директиви;

- знижені ставки можуть застосовуватися до послуг і товарів, які вказані не більше ніж у 24-х пунктах Додатку III.

Згідно статті 98 Директиви такими товарами є ті, які забезпечують базові потреби: постачання продуктів харчування, ліків, води, продуктів охорони

здоров'я та гігієни, фармацевтичних продуктів, перевезення осіб та деяких культурних предметів (книг та періодики).

Також, із прийняттям Директиви ЄС 2022/542 від 05.04.2022 р., держави-члени ЄС отримали ще можливість встановлювати ставку, яка нижче 5%, чи/або застосовувати звільнення від ПДВ із можливістю зарахування вхідного податкового кредиту до тих товарів і послуг, які є в окремих пунктах Додатку III (не більше 7 пунктів).

Необхідно звернути увагу на відступи від загальних правил щодо ставок, право на які отримали деякі країни ЄС на перехідний період. Причинами таких відступів - історичні, пов'язані з поступовим приведенням національного податкового законодавства до вимог Директиви про ПДВ. Деякі відступи мають навіть географічний аспект. Згідно статті 104 Угоди деякі держави-члени мають право застосовувати відступи для окремих територій. Прикладом є Греція, яка має право застосовувати ставки, менші на 30% за стандартні на ряді островів та архіпелагів (Північні Егейські (Самос, Кос, Лерос, Лесбос, Хіос), Додеканеси та Кіклади (див. Додаток А).

В даний час на зазначених островах діють ставки ПДВ 4, 9% та 17%, проти основних : 6, 13% та 24%. Греція отримала право на понижені ставки у 2018 році, що було пов'язано з міграційною кризою. Умовою таких відступів було те, що зазначені острови будуть продовжувати приймати біженців із 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»[30]. Також право застосовувати понижені ставки має Португалія для Азорських островів й архіпелагу Мадейри. У двох віддалених гірських комунах Австрії також застосовують другу стандартну ставку, яка нижча за стандартну (19% проти стандартної 20%).

Важливим аспектом є те, що для держав, які на 01.01.2021 застосовували знижені ставки ширше, а ніж це встановлено Директивою 2022/542 (05.04.2022), передбачено перехідний період, який діє до 01.01. 2032 року, чи/або до моменту введення в дію остаточної системи ПДВ.

Директиво. Про ПДВ передбачено також звільнення від ПДВ. Так, в Розділі IX наведено перелік транзакцій, щодо яких країни-члени ЄС:

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

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.»[37]. Необхідно зазначити, що держави-члени ЄС можуть звільняти від ПДВ на індивідуальній основі 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»[37].

За окремими винятками від ПДВ звільняються також операції з постачання товарів покупцям в інших державах-членах ЄС, а також експорт за межі ЄС; обслуговування і заправлення паливом літаків і кораблів міжнародного сполучення та ще ряд інших операцій.

На підставі статті 395 Директиви Держави-члени ЄС можуть отримувати дозвіл на відступ (DEROGATIONS) від спільних правил ПДВ задля спрощення процедури збору податку чи/або запобігання ухиленню та уникненню від сплати ПДВ. При цьому заходи, які направлені на спрощення процедури збору податку не повинні зменшувати податкові надходження держави-члена ЄС.

Законодавство щодо ПДВ в ЄС передбачає ряд спеціальних схем. Вони передбачають для певних видів бізнесу та транзакцій спрощення податкового комплаєнсу.

В ЄС фактично існує три спеціальні схеми для суб'єктів малого бізнесу.

1. Спрощене нарахування та збір ПДВ можливе після консультацій з ПДВ Комітетом Ради Європи, яке передбачає, що може застосовуватись пласка ставка податку до їх обороту, але із втратою права на ПДВ кредит відповідно до ст. 281 Розділу XII «Спеціальні схеми» (flat-rate scheme).

2. Згідно ст.ст. 283-287 Директиви держави-члени ЄС можуть звільняти від ПДВ бізнес, якщо його річним оборотом менше певного. Таке звільнення є добровільним, а малий бізнес може натомість обирати спрощену чи/або звичайну систему податку із graduated tax relief: частковою/ступінчатою податковою пільгою, якщо такі застосовуються у країнах їхньої реєстрації (ці норми були встановлені у 1977 році на підставі Директиви 77/388/ЕЕС[33]. Ці «норми дозволяли державам-членам Європейської Економічної Спільноти (ЄЕС), які станом на 17 травня 1977 року звільняли від ПДВ малий бізнес з річним оборотом понад 5 000 ЄКЮ - зберегти цей ліміт і підвищувати його для збереження реальної вартості, а решті тодішніх держав-членів встановлюють межу у 5 000 ЄКЮ (тепер – євро)»[27]. Для держав, які приєдналися до ЄЕС чи ЄС «після цієї дати, допустимі обмеження річного обороту для звільнення від ПДВ встановлювалися окремо за результатами перемовин про вступ і чинних на момент вступу умов спрощеної системи (за наявності) і становили діапазон від 10 000 ЄКЮ/євро (Греція, Португалія, Польща, та ін) до 37 000 євро (Мальта). 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»[34].

На рис.2.1. відображено показники річних лімітів обороту для звільнення від ПДВ на момент вступу у порівнянні з актуальним лімітом до 31.12.2024 р.

для країн-нових членів ЄС.

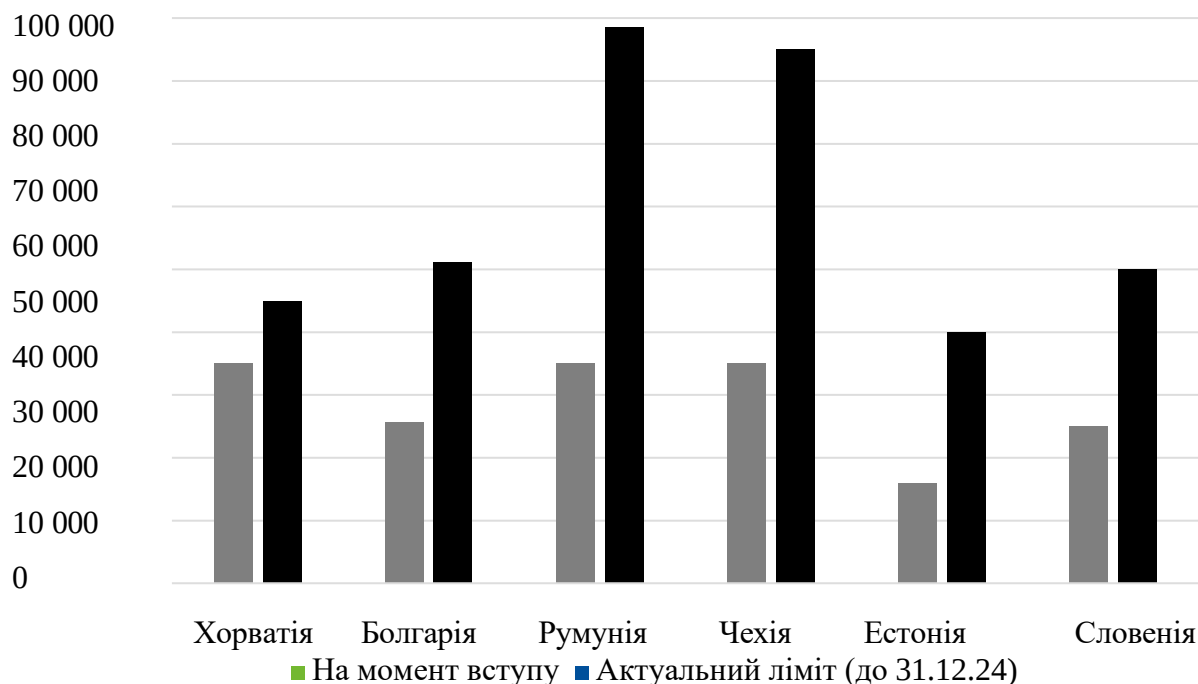


Рис. 2.1. Поріг річного обороту для реєстрації платником ПДВ для деяких держав-членів ЄС.

Складено за даними:[34].

Варто звернути увагу, що всі відповідні дозволи є тимчасовими (строком на 2-3 роки), проте підлягають подовженню окремими рішеннями.

Така схема є застарілою і не зменшує адміністративне навантаження на малий бізнес, адже була розрахована на систему ПДВ за принципом оподаткування у країні походження.

Вона звільняє від ПДВ лише ті компанії, які зареєстровані у тій же країні, де виникає зобов'язання з ПДВ.

Це в свою чергу, ускладнює конкуренцію для малого бізнесу, який зареєстрований в інших країнах, який постачає товари/послуги на ринок держави, яка застосовує звільнення від ПДВ.

В таблиці 2.1. наведено річні ліміти обороту для звільнення від ПДВ для всіх країн-членів ЄС на момент набуття чинності Директиви 77/388/ЕЕС чи/або на момент вступу держави до ЄС та актуальні ліміти станом на 1 квітня 2023 року[28].

Таблиця 2.1.

Річні ліміти обороту для звільнення від ПДВ для країн-членів ЄС

Країна	Дата вступу до ЄС	Початкова межа	Валюта	Ліміти станом на 01.04.2023 EUR
Хорватія	01.07.2013	35 000	EUR	45 000
Болгарія	01.01.2007	25 600	EUR	51 130
Румунія	01.01.2007	35 000	EUR	88 500
Кіпр	01.05.2004	15 600	EUR	15 600
Чехія	01.05.2004	35 000	EUR	85 000
Естонія	01.05.2004	16 000	EUR	40 000
Угорщина	01.05.2004	35 000	EUR	85 000
Латвія	01.05.2004	17 200	EUR	40 000
Литва	01.05.2004	29 000	EUR	55 000
Мальта	01.05.2004	14 600 - 37000	EUR	30 000
Польща	01.05.2004	10 000	EUR	85 000
Словаччина	01.05.2004	35 000	EUR	35 000
Словенія	01.05.2004	25 000	EUR	50 000
Австрія	01.01.1995	35 000	ECU	35 000
Фінляндія	01.01.1995	10 000	ECU	15 000
Швеція	01.01.1995	10 000	ECU	10 000
Португалія	01.01.1986	10 000	ECU	10 000
Іспанія	01.01.1986	10 000	ECU	10 000
Греція	01.01.1981	10 000	EUA[28]	10 000
Данія	01.01.1973	5 000	EUA	5 000
Ірландія	01.01.1973	5 000	EUA	5 000
Бельгія	25.03.1957	5 000	EUA	25 000
Франція	25.03.1957	5 000	EUA	5 000
Німеччина	25.03.1957	5 000	EUA	5 000
Італія	25.03.1957	5 000	EUA	85 000
Люксембург	25.03.1957	5 000	EUA	35 000
Нідерланди	25.03.1957	5 000	EUA	25 000

Складено за даними: Аналіз ЦЕС на основі євродиректив та реєстру дозволів на відступ[34].

Зазначимо, що 01.01.2025 року набуває чинності «нова спеціальна схема ПДВ для малого бізнесу , яка більше відповідає новим реаліям єдиного ринку ЄС. Всі держави-члени ЄС отримають право для операцій малого бізнесу із річним оборотом до 85 000 євро застосовувати звільнення від ПДВ. 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»[23].

3. Відповідно до статті 282-292 Директиви про ПДВ передбачено ступінчаті/часткові податкові пільги. Так, держави-члени ЄС можуть запроваджувати для малого бізнесу часткові податкові пільги. Це бізнес, який виходить за рамки критеріїв для повного звільнення від податку. Такий бізнес повинен зареєструватися як платник ПДВ та отримує пільгу на частину обороту. В свою чергу, при збільшенні обороту пільга поступово зменшується якщо буде досягнута встановлена межа.

Також окремо необхідно поаналізувати ПДВ у цифрову епоху (VAT in the Digital Age).

Єврокомісія в грудні 2022 року вийшла із пропозицією осучаснення та цифровізації системи ПДВ з метою зменшення навантаження на бізнес та відповідно запобігання шахрайству .

В даний час Директива «Про ПДВ» не передбачає цифрової звітності.

Діючі системи в країнах-членах ЄС не є гармонізованими і тому це збільшує витрати на дотримання національних вимог в частині звітування транзакцій для тих компаній, які ведуть бізнес у кількох країнах ЄС. Щорічні втрати за даними Єврокомісії становлять від шахрайства з ПДВ оцінюються в 22-27 млрд євро в країнах ЄС.

Саме тому крім держави-члени ЄС отримали від Єврокомісії пропозиції запровадили один з типів цифрової звітності, отримавши дозволи на відступ від загальних правил:

- електронні накладні з погодженням податкового органу, clearance e-invoicing (Італія);
- звітування в режимі реального часу (Іспанія, Угорщина);
- звітування стандарту SAF-T15 (Литва, Польща, Португалія);
- ПДВ лістинг16 (Болгарія, Чехія, Естонія, Хорватія, Латвія, Словаччина).

Із 2024-го року e-invoicing запровадила Франція, також систему автоматизованого ПДВ-лістингу запроваджує Греція [35].

В додатку Б наведено систему ПДВ щодо використання цифрової звітності.

Для врегулювання VAT in the Digital Age Єврокомісія пропонує наступні «зміни:

- 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)»[].

Не менш важливим напрямком сучасної гармонізації ПДВ є адаптація системи ПДВ до економіки платформ[.]

Існуюча система гармонізованої системи ПДВ погано адаптована до економіки платформ. В таблиці 2.2. наведено обсяги транзакцій економіки платформ

Таблиця 2.2.

Обсяги транзакцій економіки платформ у 2019 році, млрд євро.

Сектор	Доходи цифрових платформ	Дохід постачальників платформ (за вирахуванням комісії за посередництво)	Обсяг екосистеми	Дохід
Проживання	6,3	36,9	43,2	3,6
Реклама	32,8	-	32,8	-
Е-Комерція	16,6	93,8	110,4	15,2
Фінанси	0,6	6,7	7,3	3,9
Побутові та професійні послуги	1,4	7,1	8,5	
Нерухомість	0,7	3,8	4,5	
Інше	1,3	11,8	13,1	
Транспорт	7,2	31,0	38,2	3,1
РАЗОМ	66,9	191,1	258,0	25,7

Складено за даними: [35].

Єврокомісія пропонує наступні зміни для адаптації системи ПДВ щодо «економіки платформ:

- з 2025 року посередницькі послуги платформ неплатникам податків кваліфікуватимуться, як посередницькі послуги (а не електронні, як зараз їх розглядають окремі держави-члени). Відповідно, місцем постачання посередницької послуги буде місце постачання самої транзакції між постачальником і споживачем, згідно норм ПДВ Директиви.

- буде запроваджено режим умовного постачальника для транспортного та житлового сегментів економіки платформ. За цим режимом, якщо постачальник послуг не є платником ПДВ, то ПДВ на відповідні транзакції нараховуватиме і сплачуватиме платформа-посередник.

- надалі режим умовного постачальника буде поширений на всі B2B та B2C транзакції щодо постачання товарів, виготовлених в ЄС.

- опційний на сьогодні режим єдиного вікна для імпортерів (Import One Stop Shop, IOSS) стане обов'язковим для постачання окремих категорій імпорту через платформи»[35].

Важлива робота ЄС в сфері VAT in the Digital Age проведена щодо запровадження Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS).

Так, з 01.07.2021 року запроваджено механізм Єдиного вікна та Єдиного вікна для імпортерів. Ці механізми дозволяють бізнесам декларувати та відповідно сплачувати ПДВ без реєстрації у державах-членах призначення із ряду продажів кінцевим споживачам (B2C), таким чином звужуючи кількість сценаріїв, які вимагають реєстрації платника ПДВ у інших державах-членах ЄС.

Таку можливість для B2B транзакцій і раніше давав механізм зворотного нарахування (reverse charge), що покладав обов'язок сплати ПДВ на покупця у країні призначення.

Проте залишається ще ряд сценаріїв, що вимагають реєстрації в країні постачання. Такі сценарії із розвитком електронної торгівлі (зокрема – імпортованими товарами) стають все більш масовими.

Зміни, що пропонується щодо 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, 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»[35].

Ще одним важливим напрямком гармонізації непрямого оподаткування є система акцизних зборів в ЄС для: алкоголю і тютюнових виробів та енергетичної продукції.

Специфічні «положення щодо гармонізації викладені у Директивах для відповідних категорій товарів:

- 2003/96/ЕС (енергетичні продукти та електроенергія);
- 92/83/ЕЕС та 92/84/ЕЕС (алкоголь та алкогольні напої);
- 2011/64/EU (тютюн)»[.]

В свою чергу загальні положення містяться в Директиві «Про акцизи» 2020/262 .

Країни-члени ЄС можуть запроваджувати негармонізовані акцизи також і для інших категорій товарів.

Так, для прикладу в Польщі таких є: акциз на пасажирські авто; збір із солодоців та збір на тару для напоїв. А в Німеччина - акциз на каву.

Варто зазначити, що структуру акцизів на алкоголь та алкогольні напої, а також категорії алкоголю і напоїв, і відповідно базу нарахування акцизів визначає Директива 92/83/ЕЕС. Ця директива містить також спеціальні

положення, а саме: знижені ставки для окремих продуктів та географічних регіонів а також для невеликих пивоварень та гуралень.

Дана Директива доповнювалася тільки три рази, з яких два рази – це акти щодо умов прийому нових держав-членів до ЄС (2003, 2005 роки). А у 2020 році акт рпо Директиву 2020/1151, яка модернізувала положення старої.

Директива 2020/1151, дозволила «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, 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»[35].

Передумовами вказаних вище пільг є належний контроль споживання, виробництва, та запобігання продажу закордон, що здійснюється шляхом реєстрації таких виробників і їх дистиляторів.

Раніше аналогічні правила були передбачені тільки для ферментованих напоїв: пива та вина. Єврокомісія у 2021 р. випустила Регуляцію 2021/2266. Вона встановлює правила сертифікації і самосертифікації малих незалежних виробників алкоголю. Тобто спрощення для малих виробників алкоголю.

Європейське законодавство встановлює тільки мінімальні ставки акцизу, в той час як держави-члени на власний розсуд можуть встановлювати будь-які більші ставки (див. таблицю 2.3.).

Таблиця 2.3

Мінімальні ставки, встановлені Директивою 92/84/ЕЕС

Продукція	Одиниця нарахування акцизу	Мінімальна ставка
Пиво	Гектолітр на градус Плато або 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

Складено за даними: [26]

Директива по оподаткуванню енергії 2003/96/ЄС встановлює мінімальні ставки акцизів для пального та енергоносіїв. Держави-члени ЄС на власний розсуд можуть встановлювати більші ставки. Мінімальні ставки на моторне паливо наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Мінімальні ставки на моторне паливо (Директива по оподаткуванню енергії 2003/96/ЄС)

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

Складено за даними[25]

Також необхідно зазначити, що також встановлюються обов'язкові мінімальні межі ставок акцизів на тютюнові вироби. Їх встановлює Директива 2011/64/EU26. Вони складаються «специфічного компоненту – фіксованої суми на 1000 сигарет, та адвалорного компоненту – відсотку від максимальної роздрібної ціни.

Крім того, визначено, що додатково, акциз повинен становити не менше 90 євро за 1000 сигарет, і не менше 60% середньозваженої роздрібної ціни. Також важливо, що при цьому держави-члени ЄС, які встановлюють акциз більше ніж 115 євро за 1000 сигарет, критерію середньозваженої ціни можуть не дотримуватися.

2.1. Специфіка податкової політики ЄС щодо прямого оподаткування.

Невід’ємним правом кожної країни-члена ЄС є право встановлювати та стягувати податки і впроваджувати податкову політику, керуючись національними інтересами і є атрибутом державності та національного суверенітету.

В свою чергу, ЄС координує та гармонізує податкову політику, яку проводять суверенні держави-члени ЄС на своїй території.

Варто наголосити, що головними принципами існування національних податкових систем держав – членів ЄС є: принцип прозорості, принцип відкритості та принцип простоти адміністрування податків. Реалізація зазначених принципів знаходить своє відображення та проявляється у кількості податків, яка у розрізі країн-членів ЄС коливається від семи до шістнадцяти.

Політика щодо прямого оподаткування, до яких відносять оподаткування доходів, капіталів та майна залишається відповідальністю країн-членів ЄС.

Європейський Союз встановлює тільки окремі гармонізовані стандарти оподаткування фізичних осіб та підприємств з огляду на принципи єдиного ринку Європейського Союзу. Адже подвійне оподаткування доходів фізичних осіб суперечило б одному із принципів ЄС: вільного руху людського капіталу.

До прямих податків в ЄС належать три основні податки:

- корпоративний податок;
- податок на доходи фізичних осіб (особистий податок);
- податок на доходи від продажу майна, спадщини, подарунків.

Податком на майно в країнах ЄС оподатковуються предмети, споживання яких вказує на багатство або на відносну заможність.

Зазвичай оподатковуються фізичні особи, які мають такі предмети розкошу, як нерухомість і транспортні засоби та ювелірні прикраси тощо.

У деяких країнах-членах ЄС податок справляється за прогресивною шкалою та залежить від вартості майна.

Щодо податків на доходи фізичних осіб, то переважно в країнах ЄС його стягують на основі прогресивної шкали оподаткування.

Плоска шкала справляння ПДФО застосовується в Болгарії, Румунії, Литві, Латвії, Чехії, Естонії.

В сфері прямого оподаткування в ЄС можлива тільки часткова гармонізація, яка б сприяла нормальному функціонуванню внутрішнього ринку Європейського Союзу.

У сфері прямого оподаткування ЄС не наділений Установчими договорами прямими повноваженнями. У доктрині податкового права ЄС це називають «суворим винятком суверенітету» [29].

Однак, ця доктрина зауважує, що пряме оподаткування не є "островом поза межами досяжності права ЄС [31].

Насамперед на пряме оподаткування держав – членів ЄС чинять потужний вплив принцип верховенства права ЄС та принцип прямої дії, а також фундаментальні потреби щодо розвитку внутрішнього ринку та відповідно його економічні свободи і людські права, які одержали легітимне визнання у праві ЄС.

У сфері прямого оподаткування найдієвішим з інструментів гармонізації законодавства держав-членів ЄС зарекомендували себе Директиви Ради ЄС.

Їх ухвалення можливе лише за умови одноголосного ухвалення за їх голосування. Проте їх ухвалення стає все більш проблемнішим.

Саме тому цих директив не так багато (див. рис.2.2.)

Директиви є обов'язкові для держав-членів ЄС у сфері передбачених в них цілей, які повинні бути досягнуті країнами-членами.

В той же час за державами-членами ЄС залишається свобода вибору форм та методів імплементації даних директив у національне законодавство.

Необхідно зазначити, що фундаментальними універсальними цілями директив щодо гармонізації прямого оподаткування є запобігання ухиленню від сплати податків та уникнення оподаткування, а також захист людських прав та

основоположних економічних свобод на внутрішньому ринку ЄС платників податків.

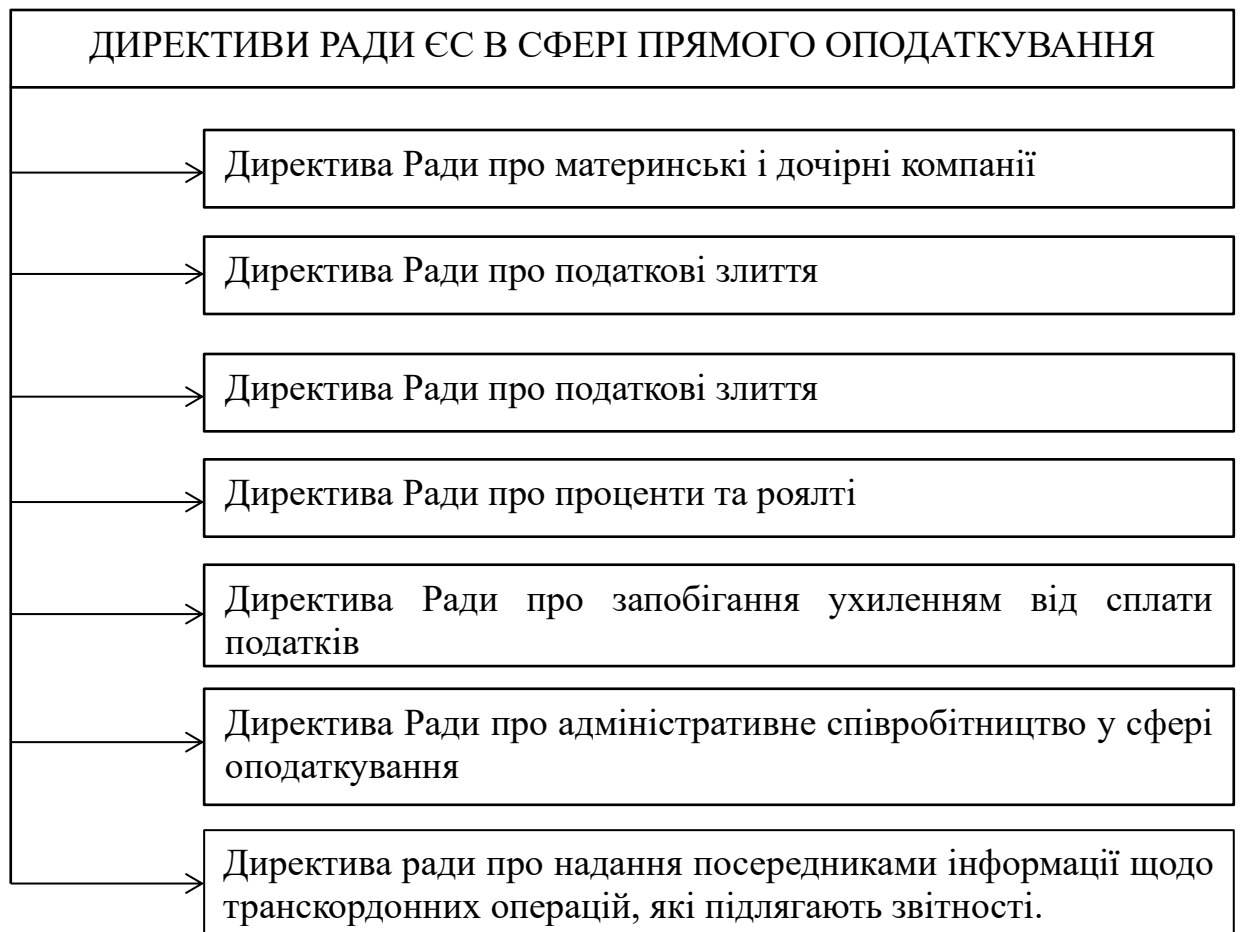


Рис. 2.2. Директиви Ради Європейського Союзу щодо прямого оподаткування.

Складено за даними [31].

Саме тому Рада ЄС має ряд Директив, що регламентують правила налагодження адміністративного співробітництва та в сфері боротьби з ухиленням від сплати податків.

Виконання таких Директив та їх інтеграція в локальне національне законодавство їх положень необхідне для всіх країн-членів ЄС.

Важливою подією в даній сфері стало прийняття 14 грудня 2022 року «Директиви Ради (ЄС) 2022/2523 щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для груп багатонаціональних підприємств та великих вітчизняних груп у Союзі» [37].

Даною Директивою (п. 15 ст. 3) запроваджено «режим глобального мінімального податку»: мінімальну ставку податку – 15%, яка визначена G20 країн BEPS та Інклюзивною групою ОЕСР, що базується на основі балансу між ставками корпоративного податку, які закріплені в усьому світі.

Визначено, що у випадку, якщо ефективна податкова ставка групи ТНК буде нижче за мінімальну ставку податку (15%), має бути розподілений додатковий податок між підприємствами групи ТНК для того, щоб відповідати ставці 15%.

Режим «глобального мінімального податку» передбачає його застосовування до ТНК із сукупним доходом більше 750 мільйонів євро незалежно від місця здійснення компанією господарської діяльності.

10.04.2024 р. Європейський парламент ухвалив резолюцію щодо пропозиції по Директиві про трансфертне ціноутворення («Директива про ТЦУ»).

Положення Директиви про ТЦУ пропонується застосовувати з 1.01.2025р., тому держави-члени ЄС мають імплементувати їх до 31.12. 2024 р.

Варто зауважити, що Резолюції Європейського парламенту не мають обов'язкової сили для Європейської комісії та Ради ЄС, однак при прийнятті нових правил мають враховуватись.

Резолюція містить наступні «пропозиції»:

- використання методу пропорційного розподілу на користь всіх держав-членів ЄС як рішення для боротьби з ухиленням від оподаткування та забезпечення мінімального рівня ефективного оподаткування для МГК;
- посилення на узгодженість Директиви про ТЦУ з Настановами ОЕСР з ТЦУ (2022) та надання права Європейській комісії приймати акти для зміни Директиви про ТЦУ з урахуванням змін до Настанов ОЕСР з ТЦУ;
- спільний підхід держав-членів ЄС до вимог до документації з ТЦУ;
- відновлення експертного форуму (Європейський форум з ТЦУ), який надаватиме консультації та допомогу в оцінці необхідності внесення змін до Директиви про ТЦУ;

– перегляд Директиви про ТЦУ після набуття чинності Директивою про ведення бізнесу в Європі: основи оподаткування доходів (BEFIT)»[].

Пріоритетним напрямом у сфері адаптації прямого оподаткування є положення Директив ЄС щодо боротьби з ухиленням від сплати податків (The Anti Tax Avoidance Directive) - ATAD 1 та ATAD 2.

Україна також долучається до цих процесів. Важливим аспектом є впровадження таких нових інструментів, як GAAR (General Anti-Abuse Rule) - загальне правило протидії ухиленню від сплати податків; hybrid mismatch rules - антигібридні правила, які дозволять в Україні більш ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків.

Необхідно звернути увагу на те, що з 2024 р. для податкових резидентів ЄС почали застосовуватися вже норми ATAD 3, які передбачають запобігання зловживанню підставними компаніями в сфері оподаткування. Так, ATAD 3 націлена на боротьбу із структурами, що не мають реальної економічної присутності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.

Податкова політика ЄС базується на забезпеченні функціонування єдиного ринку ЄС, як території без кордонів, де забезпечено вільний рух осіб, товарів, послуг і капіталу.

Європейська Комісія здійснює координацію та гармонізацію непрямих податків (ПДВ та акцизів), які можуть мати значний вплив на єдиний ринок і створювати перешкоди для вільного руху товарів і послуг, тим самим викривлюючи ринкові стимули і відповідно конкуренцію.

Основним інструментом для гармонізації податків є відповідні Євродирективи. Директиви ЄС становляють як загальні принципи і рамки застосування непрямих податків, так і окремі відступи (derogations), чи винятки, які дозволені країнам-членам ЄС за відповідних обставин.

В рамках гармонізованих норм практична імплементація непрямих

податків та адміністрування залишаються повноваженням держав-членів Європейського Союзу.

Для держав-членів ЄС політика щодо прямого оподаткування залишається їх відповідальністю. ЄС встановлює тільки окремі гармонізовані стандарти щодо оподаткування підприємств і фізичних осіб, виходячи з принципів єдиного ринку ЄС.

РОЗДІЛ 3.

ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

3.1. Сучасний стан та проблемні аспекти адаптації законодавства України до норм ЄС.

Українське суспільство на сьогоднішній день, в умовах війни з росією, вважає інтеграція з Європейським Союзом стратегічним напрямком розвитку держави. Україна повинна для досягнення повноцінного членства в ЄС вжити заходів щодо адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, в тому числі і в податковій сфері.

Процес адаптації законодавства України до стандартів ЄС є тривалим та складним. Він включає насамперед узгодження правових норм та еволюційне налаштування правової системи та охоплює різні сфери, включаючи приведення у відповідність до законодавства ЄС вітчизняної податкової системи.

Проаналізуємо виконання положень Угоди про асоціацію протягом 2014 — 2022 та визначимо досягнення і проблемні аспекти адаптації податкового законодавства до вимог ЄС.

ГО «УЦЄП» представила ґрунтовний моніторинговий звіт за 2014-2022 роки, який передбачає оцінки прогресу України щодо виконання зобов'язань, які чітко прив'язані до статей Угоди, а також її додатків та положень інших міжнародних договорів, які зазначені в Угоді[21].

Насамперед проведемо аналіз в сфері непрямого оподаткування, а саме: «дотримання загального режиму (умов) акцизу, зокрема в частині встановлення переліку «підакцизних товарів» Імплементация статті 1 Директиви Ради 2008/118/ ЄС від 16.12.2008 року»[21]. Проведений аналіз показав, що в цілому «імплементация законодавства перебуває на високому рівні, національний перелік підакцизних товарів хоча є ширшим, ніж у ЄС (внаслідок включення до

нього автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, та транспортних засобів для перевезення вантажів), але приведений у формальну відповідність з *acquis* ЄС»[21].

Щодо гармонізації акцизів на алкоголь та алкогольних напоїв в частині окремих положень «Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої»[21], то в цій сфері комплексну імплементацію майже завершено. Це підтверджується Законом України від 30.11.2021 р. № 1914-IX[], яким проведена у відповідність до «ст. 3 Директиви 92/83/ЄЕС зміна одиниць виміру ставки акцизу на пиво в залежності від фактично міцності готово продукції (з «1 л готово продукції» на «за 1 л 100-відсоткового спирту», зміни внесено до підпункту 215.3.1 ПКУ)»[21].

Варто звернути увагу, що за інформацією МФУ, відомством у серпні 2024 року було спрямовано офіційним листом № 25010-11-3/17291 повторно порівняльні таблиці щодо імплементації Директиви 2011/64/ЄС для передачі в ЄС для отримання відповідно оцінки і висновку від Сторони ЄС[6]..

Відбувається також уніфікація структури акцизів на тютюнові вироби, та поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби відповідно до окремих положень Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21.06. 2011 р. «Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби».

Слід відзначити, що практична імплементація вітчизняного законодавства перебуває на високому рівні. В даний час Україна чекає від європейської сторони на оцінку виконання зобов'язань щодо імплементації положень Директиви Ради № 2011/64/ЄС.

Крім того, за інформацією МФУ, під час проведення 7-го засідання Комітету асоціації між ЄС та Україною було зазначено про необхідність в отриманні відповідних висновків від Сторони Європейського Союзу [5].

Проте все ще зберігаються окремі методологічні питання, які потребують «узгодження:

- встановлення для цілей справляння акцизного збору механізму обрахунку довжини сигарет нестандартних розмірів, що передбачена пунктом 2 статті 3 Директиви 2011/64/ЄС;

- часткова відповідність механізму розрахунку середньозваженої роздрібно ціни продажу сигарет (пункт 14.1.227- 1 ПКУ, норма набирає чинності з 1 січня 2025 року) вимогам статті 8.2 Директиви 2011/64/ЄС» [21].

Зауважимо, що 05.02.2019 р. від ЄС надійшли зауваження, та було ремендовано враховуються всі податки при розрахунку середньозваженої роздрібної ціни. Однак, Урядом хоч і була здійснена спроба усунути зазначений недолік в законопроекті від 15.09.2020 р., № 410, він не був підтриманий ВР України. Крім того, проект із законодавчими альтернативами було знято з розгляду 06.09.2022 р. ВР України. Зазначимо, що строки імплементації не визначено відповідно до ст.8 Директиви 2011/64/ЄС згідно Додатку XXVIII до Угоди про Асоціацію. Графік імплементації має встановлюватись окремо.

Найбільш значною подією щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства з акцизів на тютюнові вироби стало перенесення, з 01.05.2022 р. (попередньо з 01.01.2023 р.), «на виробників та імпортерів обов'язку сплати акцизного податку за ставкою 5% з реалізації суб'єктами господарювання роздрібно торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин що використовуються в електронних сигаретах (Закони України від 30.11.2021 року № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» та від 21.04. 2022 року № 2218-IX «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік»»)[21].

Однак необхідно звернути увагу на те, що зазначена новація не охоплюється УА.

Що стосується оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії, це процес регламентовано Директивою Ради від 27.10.2003 р. № 2003/96/ЄС. Варто відзначити, що зближення України та ЄС в даному під

секторі оподаткування продуктів енергії й електроенергії є на рівні просунутого.

Однак, у відповідності з Планом заходів Уряду щодо виконання УА відповідно до постанови КМУ від 25.10.2017 р. № 1106 передбачено розробку у термін до 31.12.2021 р. «відповідного законопроекту щодо приведення національного законодавства з питань оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії у відповідність з вимогами Директиви Ради 2003/96/ ЄС, але цього не відбулося. За інформацією Міністерства фінансів України»[6].

Також зазначимо, що в «розділі 16 «Оподаткування» частини II Опитувальника Європейської Комісії задля формування висновків в частині надання Україні статусу кандидата на вступ до ЄС було надано роз'яснення щодо переліку підакцизних енергетичних товарів, бази оподаткування, звільнень, особливі режими тощо згідно листа від 25.04.2022 № 25010-11-3/8483»[21]. Однак якщо проаналізувати положення Директиви Ради 2003/96/ЄС відповідно Додатку XXVIII (28) до Угоди про Асоціацію, то там зазначено, що цей процес відбувається поступово, виходячи із майбутніх потреб України.

Слід також проаналізувати дотримання при звільненнях від ПДВ та акцизного податку кількісних обмежень щодо товарів, які ввозяться особами, що подорожують з 3-х країн (на алкоголь і алкогольні напої, інші, ніж неігристе вино і пиво). Так, імплементація положення щодо таких осіб передбачена «Розділом 3 Директиви Ради 2007/74/ ЄС від 20.12.2007 року та Регламентом Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009 року»[21].

В цій частині комплексного перенесення положень акту ЄС до вітчизняного законодавства не відбулося. При цьому, «Митний кодекс України (статті 269, 282, 287, 370, 374, 376 та 380), закони України «Про гуманітарну допомогу» та «Про Митний тариф України» мають ряд диспозицій, що лише частково враховують вимоги положень розділів I та II Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 та розділу 3 Директиви Ради 2007/74/ЄС[21].

Отже, для повноцінної імплементації податкового законодавства в частині непрямого та прямого оподаткування необхідно внести ряд змін.

3.2. Податкові пріоритети адаптації українського законодавства до європейських стандартів.

Україна отримала статус кандидата до вступу в ЄС та має продовжувати здійснювати адаптацію законодавства до вимог ЄС. Як країна-кандидат, що претендує на членство в ЄС, Україна повинна зробити ряд євроінтеграційних кроків, зокрема і шляхом внесення необхідних змін до чинного податкового законодавства. податкові зміни, які необхідні Україні для вступу в ЄС[12].

Кожне положення правового акту Європейського Союзу має бути імplementоване належним чином в національне законодавство кожної із країн-члена ЄС, ти самим забезпечуючи однакове застосування тих положень оподаткування, що гармонізовані на рівні ЄС.

Як ми зазначали у попередніх розділах, податкова політика ЄС складається з 2-х компонентів: прямого оподаткування (залишається виключною відповідальністю держав-членів ЄС) та непрямого оподаткування (впливає на вільний рух товарів та свободу надання послуг на єдиному ринку ЄС). Крім того існують також правила адміністративної співпраці. Вони забезпечують належне функціонування податкової системи.

Для подальшого успішного забезпечення застосування імplementованого законодавства ЄС Україні «необхідно:

- змінити вартісну межу щодо ввезення товарів без оподаткування митними платежами у ручні поклажі та/або у супроводжуваному багажі на рівні 430 євро через пункти пропуску, відкриті для повітряного і морського сполучення, та на рівні 300 євро через інші пункти пропуску (чинні норми відповідно 1000 та 500 євро);

- додати до переліку товарів, що звільняються від оподаткування, сигари, одночасно встановивши спеціальні відповідні обмеження (щодо маси цигарок

та сигар);

- вдвічі збільшити період, протягом якого товари у зв'язку з переселенням на постійне місце проживання в Україну ввозяться без оподаткування митними платежами, – до 12 місяців (чинна 6 місяців);

- встановити правило комбінації типів алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що підлягають звільненню від оподаткування (сукупною вартістю не більше 45) єврата додати до переліку пільгових товарів «етиловий спирт із вмістом алкоголю 80% або більше» [11];

- удосконалити норму щодо звільнення від сплати податків визначеного обсягу пального, що ввозиться окремо (в переносному контейнері, але не більше 10 літрів) для кожного автотранспорту»[12].

Частина цих змін міститься в законопроекті № 5810, який зареєстрований у ВРУ 20.07.2021 р., проте досі перебуває на розгляді у профільному комітеті.

Також не повною мірою врегульоване питання гармонізації законодавства зі спільною системою ПДВ. Директива Ради ЄС від 27.11.2006 року 2006/112/ЄС, 13-та Директива Ради 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року . Так, ще з 2014 року до законодавства України не було перенесено жодного положення 13-ї Директиви Ради 86/560/ЄЕС в частині заходів для відшкодування ПДВ суб'єктам оподаткування, що не є зареєстровані на території України. Проте позитивним моментом є те, що графік імплементації зазначено.

Потрібно звернути увагу на те, що адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу недостатньо, так як потрібно розбудовувати ще й адміністративний потенціал податкової адміністрації задля застосування таких норм. Також мають бути прийняті важливі ІТ-рішення. Зокрема, ДПС України «зобов'язана підключитися до:

- Спеціальної захищеної мережі CCN/CSI - спільної ІТ-платформи для здійснення обміну податковою інформацією компетентними органами ЄС;

- ІТ-систем для автоматичного збору та обміну податковою інформацією: даними з державних реєстрів про заробітну плату та доходи резидентів інших країн-членів, дані фінансових установ про рахунки, даними

платіжних компаній про операції, інформацією з електронних платформ про доходи продавців тощо;

- VIES (Системи обміну інформацією про ПДВ) для підтвердження ідентифікаційних номерів платників ПДВ економічних операторів, зареєстрованих у ЄС для транскордонних операцій;

- E-commerce та One-Stop Shop (OSS), що спрощує до 95% зобов'язань із ПДВ для транскордонних продавців онлайн, оскільки дозволяє їм реєструватися платником ПДВ в електронній формі в одній державі-члені;

- Відшкодування ПДВ;

- Системи моніторингу за переміщенням акцизних товарів контролю (EMCS) - це система контролю за переміщенням підакцизних товарів (алкоголю, тютюну та енергоносіїв). Понад 100 тис. економічних операторів сьогодні використовують систему, і вона є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами ЄС»[12].

Важливою подією та черговими кроками щодо адаптації законодавства України до вимог ЄС стало прийняття Національної стратегії доходів до 2030 року (НСД) [36].

Ціллю НСД є забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності у період дії воєнного стану і після його припинення, удосконалення процесів, зокрема податкового адміністрування, адаптації національного податкового законодавства України до законодавства ЄС

Гармонізація податкового законодавства України із законодавством ЄС є надзвичайно важливою для виконання НСД та необхідною умовою задля сталого розвитку України та інтеграції в європейську спільноту. Варто відзначити певний прогрес щодо приведення податкового законодавства України у відповідність до директив ЄС щодо адміністративного співробітництва в оподаткуванні. Також розширюються можливості для співпраці щодо міжнародного обміну інформацією відповідно до директиви DAC7.

Команди МФУ та ДПСУ за підтримки Проєкту EU4PFM працюють щодо зміцнення потенціалу ДПС України та впровадженням кращих практик ЄС

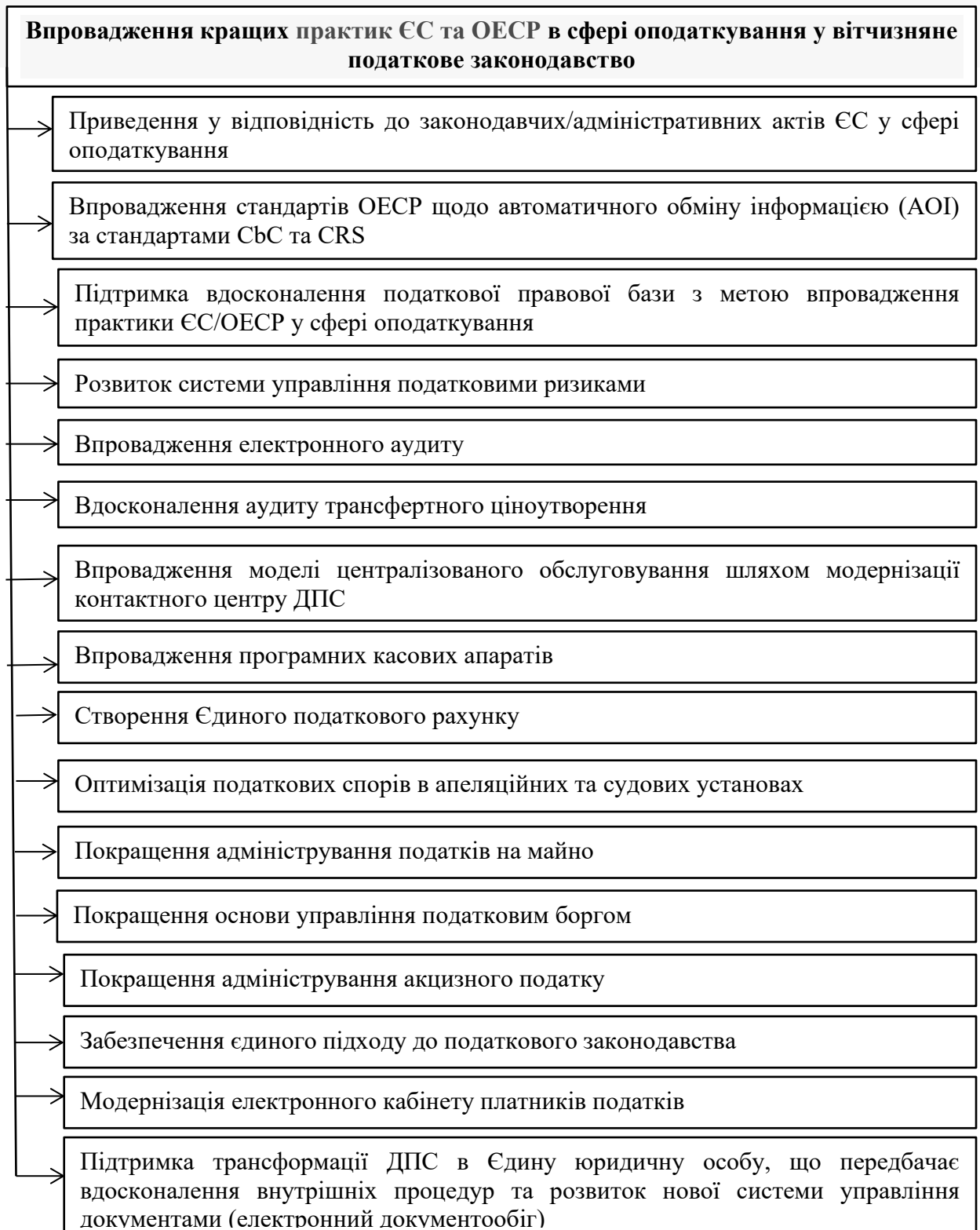


Рис. 3.1. Досягнуті результати та напрями впровадження стандартів ЄС та ОЕСР в сфері оподаткування у вітчизняне податкове законодавство.

Складено за даними: [4]

Потребує постійної експертної підтримки приведення акцизного оподаткування України у відповідності зі стандартами ЄС.

Є потреба також у надання експертної допомоги у розробці додаткових положень для реалізації Директиви про боротьбу з ухиленням від сплати податків, а також сприяння діалогу з бізнесом та експертами щодо цих реформ.

В цьому контексті важливим напрямком кроком на шляху адаптації вітчизняного податкового законодавства до стандартів ЄС є робочий план EU4PFM (Програма ЄС з підтримки системи управління державними фінансами в Україні) на 2025 рік[32].

Таким чином, можна зробити висновки, що гармонізація системи податкових правовідносин з вимогами ЄС в Україні відбувається належним чином, проте потребують вирішення ще ряд завдань.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.

Інтеграція України до Європейського Союзу є ключовим елементом національної зовнішньополітичної стратегії.

Важливим чинником, який забезпечує економічний розвиток країни, є ефективність системи оподаткування.

Гармонізація податкової системи з вимогами ЄС є необхідною умовою успішного вступу України до європейської спільноти.

Процес адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС є тривалим та вимагає вирішення цілого ряду завдань.

В Угоді про асоціацію з ЄС визначено напрями гармонізації податкового законодавства України з європейськими стандартами.

Цей процес вимагає оновлення нормативно-правової бази в сфері оподаткування

Процес наближення системи оподаткування України до стандартів ЄС вимагає тривалих та послідовних реформ, що забезпечить сприятливі умови для співпраці з державами-членами ЄС.

Незважаючи на активні зусилля щодо вдосконалення податкової системи України та адаптації вітчизняного податкового законодавства до стандартів та кращих практик ЄС, залишається ще чимало проблем, які потребують вирішення.

ВИСНОВКИ

Проведене в дипломній роботі дослідження кроків України щодо адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС дозволило зробити наступні висновки та пропозиції.

На сьогодні інтеграційні зусилля України в напрямку ЄС – це ключовий елемент її зовнішньополітичної стратегії. На шляху реалізації євроінтеграційного вектора руху України важливим завданням є гармонізація національного законодавства із законодавством ЄС.

Аналіз оцінки прогресу України у виконанні набору зобов'язань в сфері адаптації податкового законодавства до вимог ЄС показав, що вони мають чітку прив'язку до статей Угоди про асоціацію України з ЄС, додатків до Угоди та положень інших міжнародних договорів.

ЄС, який має власну економічну зону, встановлює більшістю директивами про непряме оподаткування рівні умови для компаній з усіх країн-членів ЄС, насамперед у частині ПДВ та акцизів. Саме тому, в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС містяться положення про гармонізацію ПДВ та акцизних тарифів.

Аналіз законодавства України щодо ПДВ виявив лише незначні невідповідності Директиві Європейського Союзу «Про ПДВ». Щодо акцизного податку, - Україна також зробила низку кроків для виконання своїх зобов'язань.

З'ясовано, що є також директиви ЄС, які виходять за межі Угоди про асоціацію з ЄС. Вони регулюють в тому числі і адміністрування акцизних податків: створення мережі акцизних складів, що відповідають юридичним та технічним вимогам ЄС, проте не встановленню ставок. Дана вимога принципово важлива задля запобігання обігу й виробництва контрафактів та підробок на єдиному ринку ЄС.

В сфері прямого оподаткування основний принцип ЄС – це баланс між стандартами оподаткування юридичних та фізичних осіб.

З'ясовано, що серед найважливіших заходів - запобігання ухиленню від

сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з цим Україні необхідно імплементувати ряд директив ЄС в цій сфері у національне законодавство.

Проведений аналіз відповідності податкового законодавства вимогам ЄС показав, що Україна вже впровадила у національне податкове законодавство певні європейські стандарти щодо подолання ухилення від сплати податків та щодо уникнення подвійного оподаткування.

Визначено, що право ЄС у даній сфері є більш вимогливим та потребує подальшої імплементації. Насамперед це стосується Директиви про механізми вирішення податкових спорів у ЄС.

З'ясовано, що незважаючи на те, що членство в ЄС вимагає також і певної взаємної інтеграції в сфері взаємодії податкових органів.

Податкові органи всіх країн-членів співпрацюють щодо обміну інформацією та проведенням спільних заходів контролю й сприянню стягненню податкових боргів. Така тісна співпраця відіграє важливу роль для виявлення і зменшення податкового шахрайства. Україна також долучається до впровадження стандарту автоматичного обміну інформацією як щодо підготовки законопроектів, так щодо розробки необхідних ІТ-рішень.

Встановлено, що повна імплементація устрою Європейського Союзу щодо адміністративного співробітництва потребує внесення подальших змін до законодавства, яке має включати покладення на бізнес зобов'язань щодо збору і надання даних, які необхідні для подальшого обміну між компетентними органами країн-членів ЄС. Такі дані включають інформацію про заробітну плату й доходи резидентів інших країн-членів; інформацію з державних реєстрів; дані про операції, що надають платіжні компанії та інформацію з електронних платформ щодо доходів продавців.

З'ясовано, що Україна досягла значного прогресу щодо імплементації міжнародних стандартів обміну інформацією для податкових цілей. Це підвищить рівень адміністративної співпраці між податковими органами держав-членів Європейського Союзу та України і тим самим сприятиме

запобіганню ухиленню від сплати податків та зборів.

Встановлено, що, незважаючи на виконання Україною завдань щодо впровадження європейських стандартів у сфері оподаткування, залишається ще низка невирішених проблем, що виникають в процесі безпосереднього здійснення вказаного процесу адаптації.

Адаптація податкового законодавства України до EU *acquis* передбачена в Національній стратегії доходів до 2030.

Для успішного вступу України до європейської спільноти на шляху адаптації податкового законодавства до вимог та стандартів ЄС, необхідно продовжувати роботу за такими напрямками:

- впроваджувати стандарти ОЕСР в сфері автоматичного обміну інформацією (AOI), а саме за стандартами CbC та CRS;
- здійснювати підтримку вдосконалення податкової правової бази задля впровадження практики ЄС у сфері оподаткування;
- продовжувати розвивати систему управління податковими ризиками;
- забезпечувати провадження електронного аудиту;
- продовжувати вдосконалювати аудит трансфертного ціноутворення;
- шляхом модернізації контактного центру ДПС України здійснювати впровадження моделі централізованого обслуговування платників;
- робота щодо впровадження програмних касових апаратів;
- забезпечення створення Єдиного податкового рахунку;
- продовжувати роботу щодо оптимізації податкових спорів в апеляційних і судових установах;
- продовжувати роботу щодо покращення адміністрування податків на майно;
- робота в напрямку покращення основи управління податковим боргом;
- продовжувати покращувати адміністрування акцизного податку;

- забезпечити єдиний підхід до податкового законодавства;
- здійснювати модернізацію електронного кабінету платників податків;
- здійснювати підтримку трансформації ДПС у Єдину юридичну особу, а саме: вдосконалення внутрішніх процедур і відповідно розвиток нової системи електронного документообігу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гармонізація податкової політики з ЄС. Рамки та можливості для України. Аналітична записка Центру економічної інтеграції. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/>.
2. Договір про Європейський Союз. Збірник актів європейського права. Ред. журн. «Право України». Київ, 2013. № 1. С. 15.
3. Договір про заснування Європейської Спільноти від 25.03.1957. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017.
4. Досягнуті результати – Податкова сфера. URL: <https://eu4pfm.com.ua/novyny/dosiahnuti-rezultaty/dosiahnuti-rezultaty-podatкова-sfera/?lang=uk>.
5. Звіт щодо виконання УА за II квартал 2022 року - <https://mof.gov.ua/uk/vikonannja-ugodi-pro-asociaciju>.
6. Звіт щодо виконання УА за III квартал 2022 року - <https://mof.gov.ua/uk/vikonannja-ugodi-pro-asociaciju>.
7. Історія формування Європейського Союзу. URL: http://www.lsej.org.ua/12_2021/106.pdf.
8. Коссе Д.Д. Правовий режим оподаткування в умовах адаптації українського законодавства до принципів ЄС. Часопис Київського університету права – 2018. – №4 – с. 121-125.
9. Красько, В. (2024). Принцип гармонізації податкового права ЄС й інші засади податкової системи ЄС та їх вплив на Україну крізь призму інтеграції. *Молодий вчений*, 5 (129), 93-96. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2024-5-129-25>.
10. Пахненко О. М., Семеног А. Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. *Ефективна економіка*. № 12, 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5317>.
11. Положення статей 25-27 Глави 6 Регламенту Ради (ЄС) №

1186/2009.

12. Присяжна Людмила. 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.

13. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text>.

14. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України від 1 липня 2010 року, № 2411-VI в редакції від 31.03.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17#Text>.

15. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615/98#Text>.

16. Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Постанова КМУ від 16 серпня 1999 р. № 1496 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF#Text>.

17. Про основні напрями зовнішньої політики України: Постанова Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3360-12#Text>.

18. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: ЗАКОН УКРАЇНИ від від 16.09.2014, № 1678-VII.

19. Програма інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00#Text>.

20. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Ратифіковано Законом № 237/94-ВР від 10.11.94 . URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012#Text.

21. Україна та Угода про асоціацію: моніторинг виконання 2014 — 2022. Оподаткування. <https://www.kas.de/documents/270026/22934445/UA>.

22. Article 26, Treaty on the Functioning of the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.

23. Council Directive (EU) 2020/285 of 18 February 2020 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises and Regulation (EU) No 904/2010 as regards the administrative cooperation and exchange of information for the purpose of monitoring the correct application of the special scheme for small enterprises, <http://data.europa.eu/eli/dir/2020/285/oj>.

24. COUNCIL DIRECTIVE 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.

25. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

26. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages.

27. European Currency Unit.

28. European Unit of Account (EUA) - Європейська грошова одиниця (ЄГО), яка використовувалася в Європейських Співтовариствах з 1975 по 1979 рік, коли вона була замінена за паритетом на ЄКЮ, у свою чергу, за паритетом у 1999 році на євро.

29. Lyons, 1995, с. 27; Thiel, 2002, с. 21; Kokott & Henze, 2005, с. 67; De Hosson, 2006, с. 294.

30. News.gtp.gr. URL: <https://news.gtp.gr/2021/06/25/parliament-approves-permanent-vat-reduction-for-5-greek-islands/>.

31. Opinion of AG Tesauro in Decker, 1997, с. 17; Lenaerts, 2009–10, с. 1338.

32. Search Results for: приведення податкового законодавства України у відповідність до EU acquis . URL: <https://eu4pfm.com.ua/>

33. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL:

<http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/oj>.

34. VAT derogations schedule, 01.04.2023. URL:, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-05/vat_index_derogations_2023_en.pdf.

35. VAT in the Digital Age Executive Summary, European Commission Report, p.8.

36. Відбулася зустріч міжнародного експерта EU4PFM Паулюса Маяускаса з заступником міністра фінансів України Світланою Воробей. <https://eu4pfm.com.ua/news/komponent-eu4pfm>.

37. Гармонізація податкової політики з ЄС. Рамки та можливості для України. Аналітична записка. *Центр економічної стратегії*. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/garmonizacziya-podatkov%D1%97-politiki-z-%D1%94s.-ramki-ta-mozhливosti-dlya-ukra%D1%97ni-4.pdf>.