

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-47>

УДК 336.227.8

НОВІ ІНІЦІАТИВИ ЄС У СФЕРІ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ БІЗНЕСУ

NEW EU INITIATIVES IN THE FIELD OF BUSINESS TAX HARMONIZATION

Валігура Володимир Андрійовичкандидат економічних наук, доцент,
Західноукраїнський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5114-3886>**Шептак Андрій Богданович**аспірант,
Західноукраїнський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-3653-6383>**Сорока Михайло Васильович**аспірант,
Західноукраїнський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-3427-7328>**Valihura Volodymyr, Sheptak Andrii, Soroka Mykhailo**
West Ukrainian National University

Стаття присвячена новітнім ініціативам Європейського Союзу (ЄС) у сфері гармонізації оподаткування бізнесу. Висвітлено сутність та особливості мінімального оподаткування компаній (Pillar 2), пропозиції про боротьбу з неправомірним використанням підставних організацій для цілей оподаткування (Unshell), нової законодавчої бази для корпоративного оподаткування в ЄС (BEFIT), надбавки на зменшення дисбалансу між борговим та власним капіталом (DEBRA), Директиви про швидке та безпечне звільнення від сплати надлишкових податків у джерела виплати (ініціатива FASTER), системи оподаткування головного офісу для малих і середніх підприємств (HOT), гармонізації трансфертного ціноутворення в ЄС. Проаналізовано вплив таких законодавчих ініціатив на особливості ведення податкової політики в Україні.

Ключові слова: пряме оподаткування, корпоративне оподаткування, ухилення від сплати податків, гармонізація оподаткування бізнесу, мінімальне оподаткування компаній, трансфертне ціноутворення.

The article is devoted to the latest initiatives of the European Union (EU) in the area of business tax harmonization. The author establishes that despite the fact that direct taxation is a matter of fiscal sovereignty of individual EU Member States, the current realities related to tax evasion and obstacles to cross-border activities of business entities are a prerequisite for the active development of business tax harmonization in the Community. The essence and features of the minimum taxation of companies (Pillar 2), proposals to combat the misuse of shell companies for tax purposes (Unshell), and the new legislative framework for corporate taxation in the EU (BEFIT) are highlighted, the Debt-Equity Imbalance Allowance (DEBRA), the Directive on the Fast and Secure Relief from Excessive Withholding Taxes (FASTER initiative), the Head Office Taxation System for Small and Medium Enterprises (HOT), and the harmonization of transfer pricing in the EU. The author analyzes the prerequisites for the introduction of such legislative initiatives, identifies the regulatory documents that regulate them, outlines the range of business entities to which the rules apply, and identifies the general and specific goals achieved as a result of harmonization of certain areas of corporate taxation. The author identifies the impact of such legislative initiatives on the peculiarities of tax policy in Ukraine. It is established that the outlined norms and legislative initiatives are the future sphere of harmonization of tax legislation of Ukraine. It is substantiated that the main positive aspects of such harmonization will be: increased transparency of business operations; reduction of the risks of aggressive tax planning and tax avoidance; increased compliance with tax legislation; increased tax revenues to the budget; promotion of foreign investment; reduction of investors' costs for obtaining tax benefits, etc. The author concludes that the need for such harmonization also has certain negative aspects which should be taken into account in the process of conducting tax policy. Thus, certain provisions may contradict national priorities in the field of taxation, which will prompt a dialogue on postponing the timing of their implementation in national legislation.

Keywords: direct taxation, corporate taxation, tax evasion, harmonization of business taxation, minimum taxation of companies, transfer pricing.

Постановка проблеми. Гармонізація податків це не нове явище для світового фінансового простору загалом та ЄС – зокрема. Вона з'явилася у відповідь на зростаючу податкову конкуренцію між країнами, поширення податкового шахрайства й агресивного податкового планування та покликана сприяти безперешкодному руху капіталу й інших факторів виробництва в межах ЄС. Найбільшою мірою гармонізації піддаються непрямі податки, зокрема ПДВ та специфічні акцизи. Європейська Комісія прийняла ряд директив та інших документів, якими визначено умови такої гармонізації, й уніфіковано основні елементи справляння непрямих податків. З виникненням відповідної потреби окремі аспекти справляння ПДВ та акцизного податку в ЄС продовжують уніфіковуватися. Разом із цим, ще на початку 2000-х років почали закладатися підвалини щодо поширення гармонізації на сферу прямого оподаткування. Так, було прийнято Директиви про відсотки та роялті, про боротьбу з ухиленням від сплати податків, про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських і дочірніх компаній, про злиття і поділ компаній тощо.

Нині європейські інституції висловлюють нові ініціативи у сфері гармонізації оподаткування бізнесу як відповідь на існуючі проблеми з ухиленням від оподаткування та складністю адміністрування податків в межах ЄС. Частина з таких ініціатив уже прийняті за законодавчому рівні, а частина знаходяться на стадії ідей та обговорення і потребують аналізу та оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці гармонізації податків та податкового законодавства присвячено чимало як наукових досліджень, так і практичних розробок. З числа українських науковців, які досліджували питання гармонізації податків протягом останніх п'яти років варто виділити М. Бортнікову та Ю. Чиркову, Н. Головай та С. Бей, О. Десятнюк, Ф. Ткачика та Л. Марченко, О. Марущак. Мінімальну гармонізацію податкового права країн-членів ЄС у сфері прямого оподаткування дослідили Р. Гаврилюк та П. Пацурківський. Т. Латковська і І. Корнієнко обґрунтували напрями гармонізації податку на прибуток до вимог ЄС.

Серед здобутків зарубіжних вчених відзначимо дослідження Дж. Хайнса в частині оцінки впливу податкової конкуренції на встановлення мінімальної ставки корпоративного податку [1]. Повноваження ЄС у сфері гармонізації прямого оподаткування дослідив

Г. Кофлер [2]. Однією із найновіших робіт у сфері висвітлення окремих новітніх ініціатив ЄС в частині гармонізації прямих податків є дослідження Е. Гшосманн, Й. Х. Хеккемейер, Дж. М. Мюллер, К Шпенгеля, Дж. Спікс та С. Вікель [3]. Зокрема, зазначені науковці дослідили вплив директиви про мінімальне оподаткування та ініціативу ЄС у сфері встановлення однакового режиму оподаткування для власного капіталу і боргу (DEBRA).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне здобуткам зазначених та інших науковців, які приділили увагу окресленій проблематиці, невирішеним залишається питання висвітлення ініціатив ЄС у сфері гармонізації оподаткування бізнесу, актуальних на теперішній час, із застосуванням комплексного підходу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у висвітленні законодавчих новацій та ініціатив ЄС щодо гармонізації оподаткування бізнесу й обґрунтуванні їх впливу на ведення податкової політики в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. В установчих договорах ЄС не міститься безпосередніх норм щодо необхідності гармонізації прямого оподаткування. Більше того, доктрина податкового права ЄС відносить цю сферу під юрисдикції національного законодавства, характеризуючи її як податковий суверенітет окремих держав. Однак, як стверджують Р. Гаврилюк та П. Пацурківський, «...на пряме оподаткування держав-членів Євросоюзу чинять потужний вплив принципи прямої дії та верховенства права ЄС, фундаментальні потреби розвитку внутрішнього ринку та його економічні свободи, людські права, що одержали легітимне визнання у праві ЄС. Особливо потужною виявилася дія цих чинників на мінімальну гармонізацію податкового права ЄС у сфері прямого оподаткування, починаючи з другої половини 80-х рр. XX ст.» [4]. Таким чином, на сучасному етапі функціонування ЄС з'являється дедалі більше законодавчих норм та ініціатив щодо гармонізації прямих податків і оподаткування бізнесу. Зокрема протягом останніх п'яти років запроваджено законодавчі норми про мінімальне оподаткування компаній (Pillar 2) та боротьбу з неправомірним використанням підставних організацій для цілей оподаткування (пропозиція Unshell). Крім цього, на різних стадіях обговорення, прийняття та введення в дію знаходяться такі ініціативи щодо гармонізації оподаткування бізнесу:

- нова законодавча база для корпоративного оподаткування в ЄС (BEFIT);
- надбавка на зменшення дисбалансу між борговим та власним капіталом (DEBRA);
- Директива про швидке та безпечно звільнення від сплати надлишкових податків у джерела виплати (ініціатива FASTER);
- система оподаткування головного офісу для малих і середніх підприємств (HOT);
- гармонізація трансфертного ціноутворення в ЄС.

Розглянемо детальніше наведені законодавчі новації, ініціативи та пропозиції.

1. *Мінімальне оподаткування компаній (Pillar 2)*. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), G20 та форум з понад 140 країн і юрисдикцій у жовтні 2021 р. прийняли Глобальну угоду з корпоративного оподаткування. Обговорення було зосереджено на двох широких темах: Pillar 1, що стосується часткового перерозподілу прав на оподаткування, і Pillar 2, про мінімальний рівень оподаткування прибутку транснаціональних компаній.

Відповідно до взятих на себе зобов'язань, ЄС запровадив Pillar 2 глобальної угоди до 2024 року, зробивши мінімальне ефективне корпоративне оподаткування реальністю для великих груп компаній, розташованих у ЄС. Так, Рада ЄС 15 грудня 2022 р. прийняла Директиву «Про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для транснаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Євросоюзі» [5].

Правила Директиви застосовуються до будь-якої як національної, так і міжнародної великої групи, з сукупним фінансовим доходом понад 750 мільйонів євро на рік, яка здійснює діяльність у державі-члені ЄС. Відповідно до Інклюзивної рамкової угоди ОЕСР/G20, державні установи, міжнародні або неприбуткові організації, пенсійні або інвестиційні фонди, які є материнськими компаніями транснаціональної групи, не підпадають під дію Директиви щодо Pillar 2.

Ефективна ставка податку розраховується для кожної юрисдикції шляхом ділення суми податків, сплачених компаніями в цій юрисдикції, на їхній кваліфікований дохід. Якщо ефективна ставка податку для компаній у певній юрисдикції є нижчою за мінімальну ставку 15%, то спрацьовують правила Pillar 2, і група повинна сплатити додатковий податок, щоб довести свою ставку до 15%.

За правилами Pillar 2 можуть бути винятки з оподаткування для компаній, які отримують

мінімальні суми доходу. Тобто, коли доходи та прибуток у юрисдикції є нижчими за певну мінімальну суму, то додатковий податок не стягуватиметься з прибутку групи компаній, отриманого в цій юрисдикції, навіть якщо ефективна податкова ставка нижча за 15%. Це виключення відоме під назвою «*de minimis*» [6].

Крім того, компанії можуть виключити з розрахунку податку на прибуток суму доходу, яка становить щонайменше 5% вартості матеріальних активів та 5% фонду оплати праці. Це називається «*substance carve-out*» (виключення доходу на основі субстанції). Політичним обґрунтуванням вилучення субстанції є виключення фіксованої суми доходу, пов'язаного з матеріальною присутністю та діяльністю, наприклад, будівлями та людьми. Це загальний аспект політики корпоративного оподаткування в усьому світі, який спрямований на заохочення інвестицій в економічну діяльність транснаціональних компаній у певній юрисдикції. Таке виключення дає змогу зосередити увагу на так званих надприбутках, наприклад, пов'язаних з нематеріальними активами, які є більш вразливими до податкового планування.

Наразі Україна не ратифікувала правила ОЕСР Pillar 2. Однак країна активно інтегрується в міжнародну спільноту, прагне стати членом ЄС і ОЕСР, співпрацює з міжнародними фінансовими організаціями та залучає інвестиції. Усе це є передумовою впровадження у майбутньому правил Pillar 2. Основні переваги впровадження мінімального корпоративного оподаткування пов'язані зі збільшенням прозорості функціонування бізнесу та зменшенням ризиків агресивного податкового планування і уникнення оподаткування. Своєю чергою, це сприятиме залученню іноземних інвестицій, нівелює регуляторні бар'єри цього процесу та зробить Україну привабливішою для ведення бізнесу.

2. *Боротьба з неправомірним використанням підставних організацій для цілей оподаткування (пропозиція Unshell)*. 22 грудня 2021 р. Європейська Комісія представила ключову ініціативу, спрямовану на боротьбу зі зловживанням підставними компаніями в податкових цілях. Метою пропозиції Unshell є унеможливлення того, щоб суб'єкти господарювання в ЄС, які не ведуть економічної діяльності або ведуть її мінімально, не могли отримати жодних податкових переваг і не створювали фінансового тягаря для платників податків.

Запропоновані заходи встановлюють стандарти прозорості щодо використання підставних компаній, щоб податковим органам було легше виявляти зловживання. Це полегшує національним податковим органам виявлення суб'єктів господарювання, які існують лише на папері, за допомогою кількох об'єктивних критеріїв, пов'язаних з доходами, персоналом та приміщеннями.

Зазначена ініціатива на законодавчому рівні реалізована шляхом прийняття пропозиції COM (2021) 565 до Директиви Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС [7]. Пропозиція запроваджує систему фільтрації суб'єктів господарювання, яка складається з низки тестів, що враховують: тип доходу, який отримують суб'єкти; частку доходу, яка отримана через іншу юрисдикцію; якою мірою управління та адміністрування передано на аутсорсинг.

Суб'єкти господарювання мають проходити перевірку на відповідність цим критеріям щорічно, в рамках подання річної податкової декларації. Ті, що не пройдуть перевірку, будуть зобов'язані подавати до податкових органів «суттєву інформацію» у своїй податковій декларації. Вона включатиме, наприклад, інформацію про приміщення, банківські рахунки та податкове резидентство директорів і співробітників компанії. Якщо буде встановлено, що «суттєвої інформації» недостатньо, податкові органи будуть змушені обмінюватися інформацією, і суб'єкти господарювання можуть зіткнутися з податковими наслідками.

Україна, як країна-кандидат на вступ до ЄС, зобов'язана гармонізувати своє податкове законодавство з положеннями Директив Ради ЄС. На теперішній час спостерігається високий рівень імплементації законодавства про міжнародне співробітництво у сфері оподаткування і він продовжує підвищуватися. Так, 20.03.2023 р. Верховна рада України прийняла Закон № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» [8]. За рахунок цього закону заходи щодо реалізації пропозиції Unshell фактично поширюються на Україну. Це забезпечує не тільки гармонізацію податкового законодавства України до стандартів ЄС, а й по суті запроваджує найкращі міжнародні практики щодо обміну

інформацією у сфері оподаткування, забезпечує підвищення рівня дотримання податкового законодавства, в тому числі правил про оподаткування контрольованих іноземних компаній. Застосування правил Unshell дасть змогу виявляти активи, що не задекларували платники податків, та схеми ухилення від сплати податків, що своєю чергою підвищує потенціал податкових надходжень до бюджету.

3. *Бізнес у Європі: система оподаткування прибутку (BEFIT)*. 2 вересня 2023 р. Європейська Комісія прийняла пропозицію «Бізнес в Європі: система оподаткування» (BEFIT) [9]. Це пропозиція стосується формування нової законодавчої бази для корпоративного оподаткування в ЄС. Вона передбачає запровадження спільних правил обчислення прибутку до оподаткування членів групи транснаціональних компаній, які працюють на внутрішньому ринку. Загальна мета пропозиції спростити правила оподаткування та забезпечити рівні умови для бізнесу в ЄС. Рамкова основа ґрунтується на міжнародних розробках у сфері корпоративного оподаткування, таких як інклюзивний дворівневий підхід ОЕСР/G20, і відображає реалії сучасної економіки.

Загальний концепт пропозиції BEFIT представлено на рис. 1.

Нові правила будуть обов'язковими для транснаціональних компаній, що діють в ЄС, з річним сукупним доходом не менше 750 мільйонів євро. Компанії, розташовані в ЄС зі штаб-квартирою в третій країнах-членах повинні мати річний сукупний дохід не менше 50 мільйонів євро принаймні за два з останніх чотирьох фінансових років, або не менше 5% від загального доходу групи. Це гарантує, що вимоги пропозиції є пропорційними до її переваг.

Невеликі групи можуть скористатися цією пропозицією, якщо вони готують консолідовану фінансову звітність. Цей варіант може бути особливо цікавим для груп малих та середніх підприємств, які здійснюють транскордонну діяльність, оскільки вони можуть мати менше ресурсів для дотримання вимог кількох національних систем корпоративного оподаткування.

Механізм дії пропозиції представлено на рис. 2.

У процесі ведення податкової політики України необхідно враховувати положення, які висловлені у пропозиції BEFIT. Так, з моменту прийняття пропозиції у вигляді директиви її

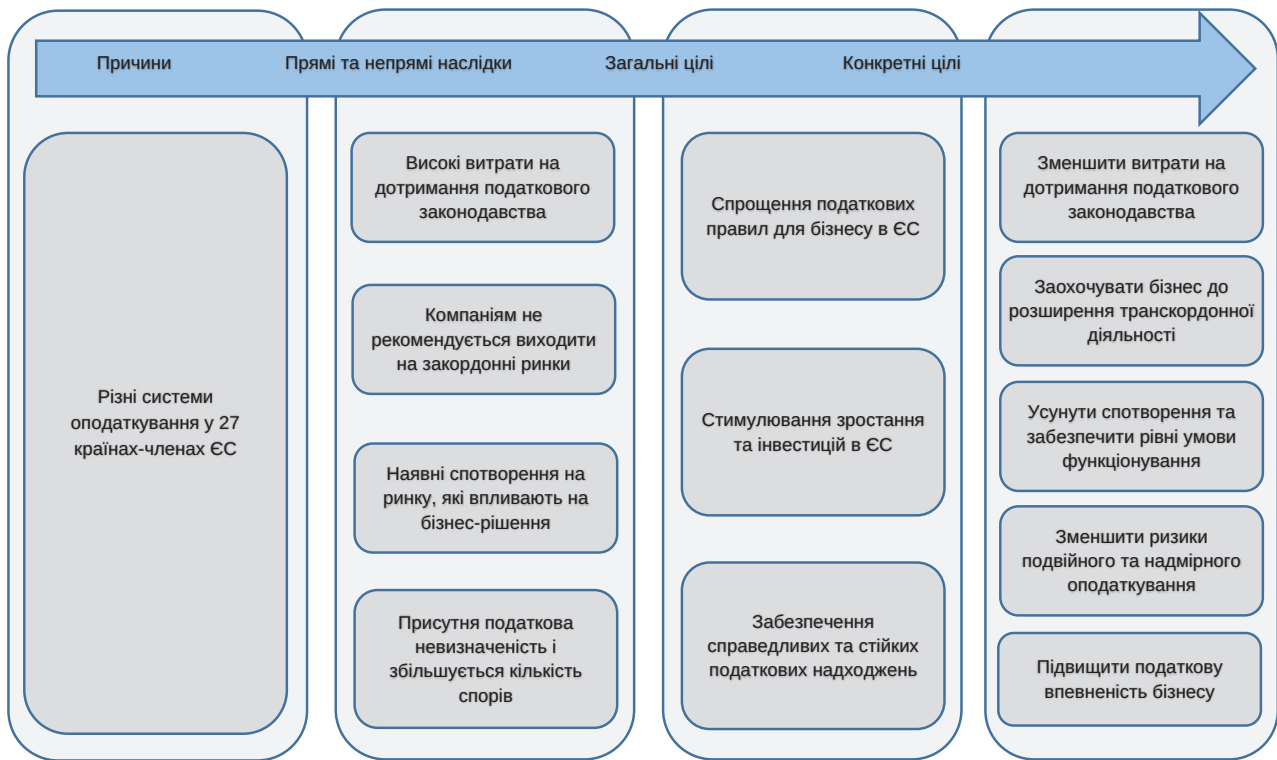


Рис. 1. Загальний концепт пропозиції BEFIT

Джерело: складено автором за [10]

норми фактично будуть поширюватися на дочірні підприємства (що функціонують в країнах ЄС) транснаціональних компаній, які є резидентами України. Тому постає необхідність гармонізації законодавства України, в частині розрахунку бази оподаткування податку на прибуток підприємств, до правил пропозиції BEFIT.

4. *Надбавка на зменшення дисбалансу між борговим та власним капіталом (DEBRA).* У травні 2022 р. Європейська Комісія представила пропозицію DEBRA – законодавчу ініціативу, спрямовану на зменшення податкових викривлень між боргом і власним капіталом за допомогою двох заходів, які застосовуються незалежно один від одного: надбавки на власний капітал та обмеження на відрахування відсотків. Згідно з пропозицією, DEBRA застосовуватиметься до всіх платників податків, які підлягають оподаткуванню корпоративним податком у державі-члені ЄС, включаючи податкових резидентів, які не є членами Співтовариства, але мають постійне представництво в ЄС. Однак фінансові компанії не підпадають під дію директиви. Згідно з пропозицією, очікувалося, що держави-члени приймуть DEBRA в національне законодавство до 31 грудня 2023 р. і будуть

застосовувати її положення з 1 січня 2024 р. Однак станом на початок 2025 р. директива так і не прийнята, а 16 січня 2025 р. рішенням Європейського Парламенту [11] було внесено поправки до законодавчої ініціативи.

DEBRA містить так зване «правило дідуся», що дозволяє державам-членам, які вже застосовують надбавку на власний капітал відповідно до національного законодавства, відкласти застосування положень законодавчої ініціативи. Надбавка на власний капітал має на меті вирівняти податковий режим для боргових зобов'язань та власного капіталу, дозволяючи компаніям вираховувати умовну відсоткову ставку для власного капіталу, забезпечуючи податкову вигоду, у порівнянні з відсотковими платежами за борговими зобов'язаннями. Пропозиція передбачає, що надбавка на власний капітал дорівнює базі пільг, помноженій на умовну процентну ставку (стаття 4 DEBRA). База для розрахунку складається з річного приросту власного капіталу, який визначається як різниця між рівнем чистого капіталу на кінець поточного та попереднього податкових періодів. У цьому контексті під чистим капіталом розуміється власний капітал компанії за вирахуванням участі в капіталі асоційованих підприємств та власних

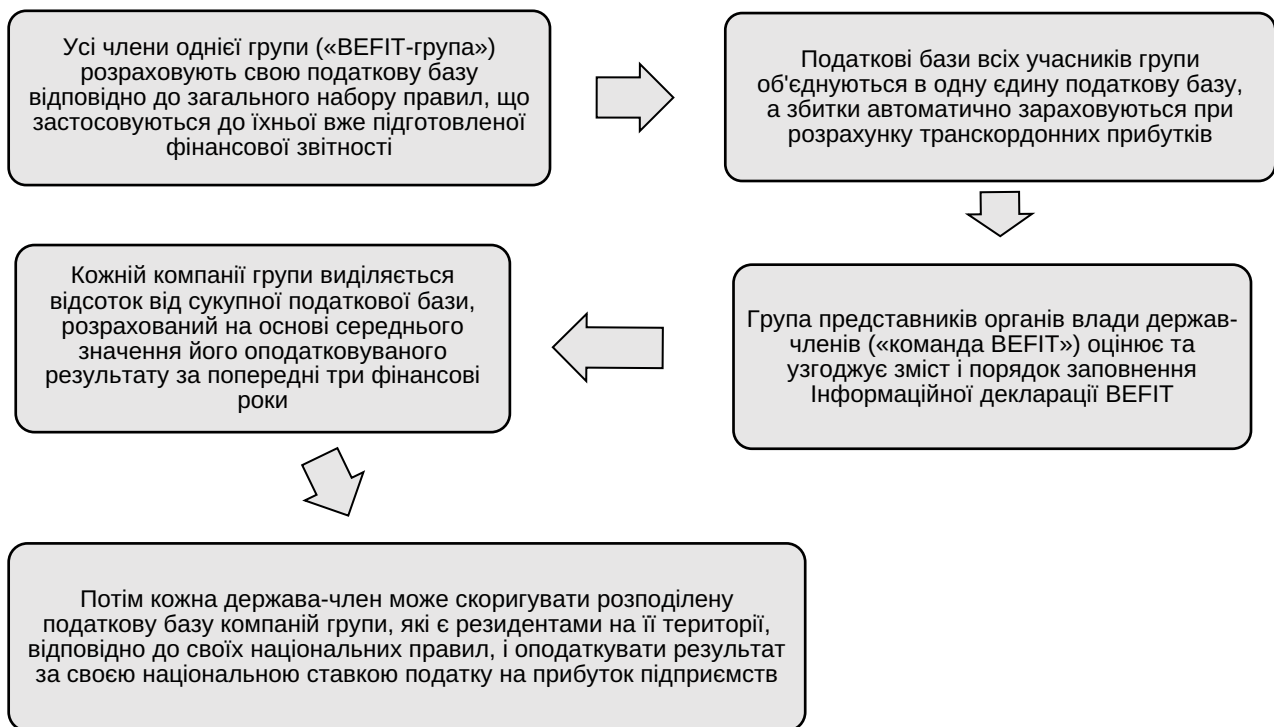


Рис. 2. Механізм дії пропозиції BEFIT

Джерело: складено автором за [10]

акцій. Умовна відсоткова ставка складається з двох компонентів: безризикової відсоткової ставки та премії за ризик. Безризикова ставка залежить від валюти і відображає термін погашення 10 років станом на 31 грудня року, що передує відповідному податковому періоду. Пропозиція містить посилання на відповідну процентну ставку, опубліковану Європейським управлінням страхування та професійних пенсій (EIOPA). Для розрахунку умовної процентної ставки до безризикової ставки додається премія за ризик у розмірі 1% [3, с. 5].

До пропозиції DEBRA кілька країн-членів ЄС вже запровадили надбавку на власний капітал, щоб пом'якшити дисбаланс між борговим та власним капіталом. Станом на 2022 р. Бельгія, Кіпр, Італія, Мальта, Польща та Португалія пропонують надбавку на власний капітал. Ці режими містять ті самі елементи, що й DEBRA, а саме: визначення бази резервування, умовну процентну ставку, ліміти вирахування умовних процентів та перенесення надлишкових умовних процентів на майбутні періоди. Однак конкретний дизайн цих елементів, наприклад, розмір умовної процентної ставки, у більшості країн відрізняється від DEBRA [3, с. 6].

В Україні відсутній механізм вирівнювання дисбалансу між фінансуванням за рахунок

власного та боргового капіталу. Відповідно, після прийняття законодавчої ініціативи DEBRA в ЄС, постане необхідність імплементації її норм в українському податковому законодавстві. Тому, на теперішньому етапі доцільно розглянути досвід функціонування надбавки на власний капітал, тих країн ЄС, де вона застосовується, з метою її запровадження в українській фіскальній практиці. Це дасть змогу відтермінувати положення DEBRA при вступі України в ЄС.

5. Директива про швидке та безпечне звільнення від сплати надлишкових податків у джерела виплати (ініціатива FASTER). В умовах діючого законодавства при здійсненні транскордонних інвестицій багато країн ЄС справляють податки на дивіденди від акцій та відсотки від облігацій, що виплачуються інвесторам, які проживають за кордоном, у джерела виплати. Однак інвестори також змушені сплачувати податок на той самий дохід у країні свого проживання.

Для усунення цієї проблеми у червні 2023 р. було висунуто Пропозицію про Директиву щодо швидшого та безпечнішого повернення надлишкових податків у джерела виплати, а вже 10 грудня 2024 р. така Директива [12] була остаточно прийнята. Держави-члени мають ухвалити та опублікувати до 31 грудня 2028 р. закони, підзаконні акти

та адміністративні положення, необхідні для виконання цієї Директиви.

Основна сутність Директиви зводиться до трьох нововведень, які стосуються запровадження таких положень: загального цифрового сертифіката податкового резидента ЄС; двох прискорених процедур, які доповнюють існуючу стандартну процедуру відшкодування; стандартизованого зобов'язання щодо звітності.

Загальний цифровий сертифікат податкового резидента ЄС зробить процедури отримання податкових пільг швидшими та ефективнішими. Директива передбачає застосування процедур «звільнення від оподаткування у джерела» та «швидкого відшкодування», які зроблять процес надання допомоги швидшим і більш гармонізованим у всьому ЄС. Країни ЄС зможуть обирати, яку процедуру використовувати, в тому числі комбінувати обидві. Стандартизоване зобов'язання щодо звітності дасть змогу національним податковим адміністраціям перевіряти право на знижену ставку та виявляти потенційні зловживання. На сертифікованих фінансових посередників будуть покладені зобов'язання повідомляти про виплату дивідендів або відсотків відповідним податковим адміністраціям, щоб останні могли відстежити транзакцію. Зокрема, великі фінансові посередники ЄС будуть зобов'язані приєднатися до національного реєстру сертифікованих фінансових посередників. Цей реєстр також буде відкритим для фінансових посередників з країн, що не входять до ЄС, та менших фінансових посередників з ЄС на добровільних засадах.

Прийняття зазначеної Директиви зумовлює не тільки необхідність гармонізації податкового законодавства України у сфері уникнення подвійного оподаткування з її нормами, а й створює правове поле для сертифікації українських фінансових посередників, навіть до вступу України в ЄС. Обидва із зазначених процесів мають ряд потенційних переваг. Так, електронний сертифікат та цифрові підходи спрощують процедури й скорочують затрати інвесторів на отримання податкових пільг. Разом із цим, для фінансових посередників передбачається спрощення звітності, вони інтегруються в спільний реєстр та покращується взаємодія з клієнтами.

6. Система оподаткування головного офісу для малих і середніх підприємств (НОТ). Усі підприємства, які працюють на внутрішньому ринку ЄС, стикаються з важливими наслідками, що виникають через відмінності

національних податкових систем. Труднощі з транскордонною діяльністю можуть мати особливо невеликі компанії. Вони підлягають оподаткуванню в кількох державах-членах коли мають постійне представництво або дочірню компанію в іншій державі-члені.

Для зменшення витрат на дотримання податкового законодавства 12 вересня 2023 р. Європейська Комісія подала пропозицію щодо створення системи оподаткування головного офісу (НОТ) для малого бізнесу. Відповідно до НОТ, мікропідприємства та малі і середні підприємства, які працюють виключно через постійні представництва, зможуть продовжувати застосовувати свої національні правила корпоративного оподаткування – тобто правила, з якими вони вже найбільш знайомі – при розширенні своєї діяльності за кордоном. Вони також зможуть подавати єдину податкову декларацію в державі-члені, де розташований їхній головний офіс, а не окремі податкові декларації в різних державах-членах. Це зменшить витрати на дотримання законодавства та усуне важливий бар'єр для транскордонної діяльності малих компаній на єдиному ринку ЄС. Пропозиція підлягає спеціальній законодавчій процедурі, що вимагає одностайної підтримки в Раді ЄС, після консультацій з Європейським Парламентом та Європейським економічним і соціальним комітетом.

Загальний концепт пропозиції НОТ представлено на рис. 3.

Аналіз ймовірного впливу НОТ на розвиток малого бізнесу в Україні дає можливість виділити як позитивний, так і негативний моменти. Серед позитивів варто виділити те, що після набуття Україною членства в ЄС малий бізнес отримає спрощення у звітуванні і сплаті податків. Однак до вступу європейські компанії можуть залишити український ринок, адже умови адміністрування податків на території ЄС будуть простішими, ніж в третій державі-члені.

7. Гармонізація трансфертного ціноутворення в ЄС. В ЄС правила трансфертного ціноутворення між державами-членами наразі не гармонізовані законодавчими актами. Усі держави-члени мають національне законодавство, яке відповідає принципу витягнутої руки, але його застосування відрізняється. Крім того, відрізняються між державами-членами й визначення асоційованих підприємств і поняття контролю, які є передумовами для застосування трансфертного ціноутворення. Деякі держави-члени застосовують поріг у

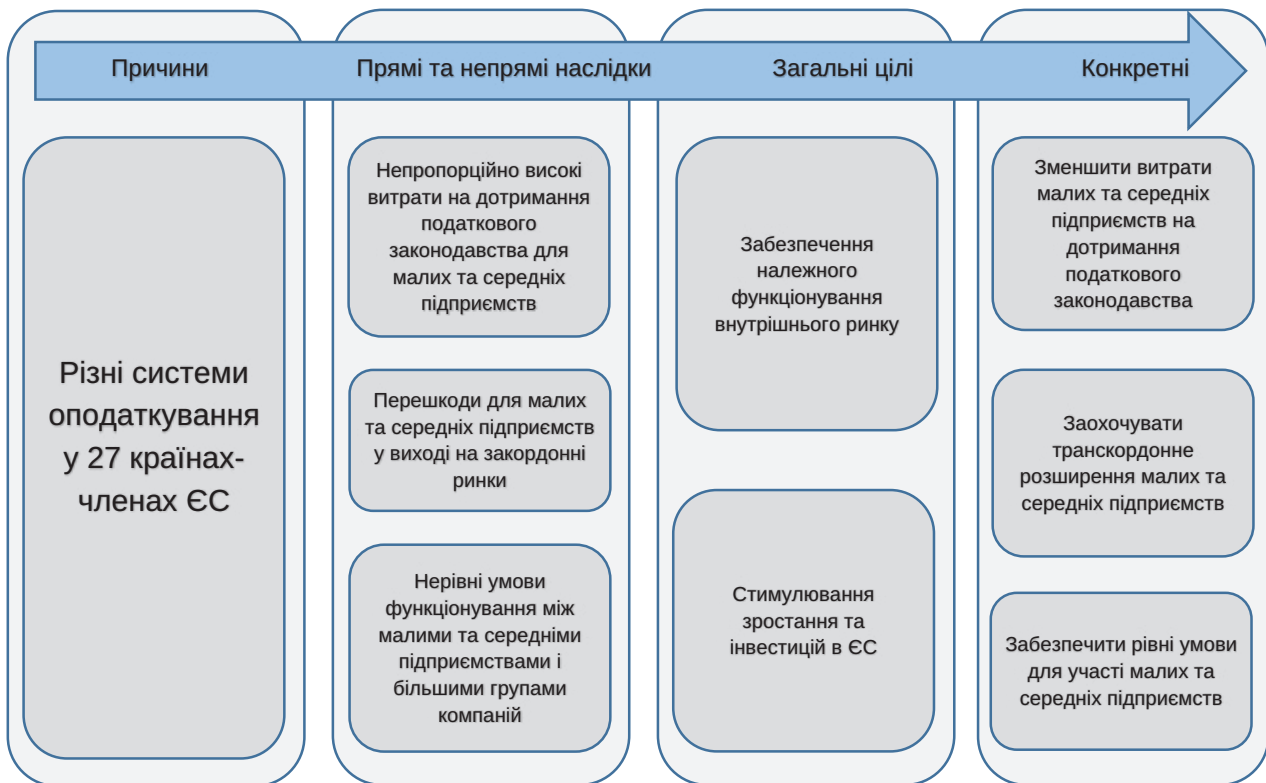


Рис. 3. Загальний концепт пропозиції NOT

Джерело: складено автором за [13]

25% акцій, щоб визначити, чи відповідає критерій контролю, тоді як інші застосовують поріг у 50%. Складність правил трансфертного ціноутворення також спричиняє й інші проблеми, зокрема:

- переміщення прибутку та ухилення від сплати податків, оскільки трансфертними цінами можна легко маніпулювати для переміщення прибутку та використовувати їх у схемах агресивного податкового планування;

- судові процеси та подвійне оподаткування, оскільки трансфертне ціноутворення є більш суб'єктивним, ніж інші сфери оподаткування, і, отже, чутливе до суперечок, причому податкові органи не завжди мають спільну інтерпретацію;

- високі витрати на дотримання нормативних вимог, які пов'язані з тим, що підприємствам доводиться визначати, які ціни можна вважати справедливими, проводити дослідження, а також збирати, зберігати та оновлювати відповідну документацію.

У вересні 2023 р. Європейська Комісія запропонувала нові правила для гармонізації трансфертного ціноутворення та забезпечення спільного підходу до вирішення проблем трансфертного ціноутворення [14]. Пропозиція спрямована на:

- включення принципу «втягнутої руки» та ключових правил трансфертного ціноутворення в законодавство ЄС;

- роз'яснення ролі і статусу Рекомендацій ОЕСР з трансфертного ціноутворення;

- створення можливостей встановлення загальних обов'язкових правил щодо конкретних аспектів трансфертного ціноутворення в межах ЄС.

У Податковому кодексі України присутні норми щодо трансфертного ціноутворення, які базовані на Рекомендаціях ОЕСР та принципі «втягнутої руки». Однак після законодавчого закріплення цієї пропозиції у вигляді директиви, її норми стануть предметом імплементації в законодавство України.

Висновки. Незважаючи на те, що сфера прямого оподаткування належить до фіскального суверенітету окремих держав-членів ЄС, сучасні реалії, пов'язані з ухиленням від оподаткування та зумовлені перешкодами для транскордонної діяльності суб'єктів господарювання, є передумовою активного розвитку гармонізації оподаткування бізнесу в Співтоваристві. Найновішими законодавчими нормами та ініціативами в цій сфері є: мінімальне оподаткування компаній (Pillar 2), пропозиція про боротьбу з неправомірним використан-

ням підставних організацій для цілей оподаткування (Unshell), нова законодавча база для корпоративного оподаткування в ЄС (BEFIT), надбавка на зменшення дисбалансу між борговим та власним капіталом (DEBRA), Директива про швидке та безпечне звільнення від сплати надлишкових податків у джерела виплати (ініціатива FASTER), система оподаткування головного офісу для малих і середніх підприємств (HOT), гармонізація трансфертного ціноутворення в ЄС.

Зважаючи на євроінтеграційні прагнення України, окреслені норми та законодавчі ініціативи є майбутньою сферою гармонізації податкового законодавства України. Основними позитивними моментами такої гармоні-

зації стане: збільшення прозорості функціонування бізнесу; зменшення ризиків агресивного податкового планування і уникнення оподаткування; підвищення рівня дотримання податкового законодавства; зростання податкових надходжень до бюджету; сприяння залученню іноземних інвестицій; зниження затрат інвесторів на отримання податкових пільг тощо. Разом із цим, необхідність такої гармонізації має й певні негативні моменти, які необхідно враховувати у процесі ведення податкової політики. Так, окремі норми можуть суперечити національним пріоритетам у сфері оподаткування, що спонукатиме до діалогу про відстрочення термінів їх імплементації в національне законодавство.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. James R. Hines Jr. Evaluating Tax Harmonization. *National Bureau Of Economic Research. Working Paper 31900*. 2023. URL: <https://www.nber.org/papers/w31900> (дата звернення: 12.02.2025).
2. Kofler G. EU Power to Tax: Competences in the Area of Direct Taxation. In C. HJI. Panayi, W. Haslehner, & E. Traversa (Eds.). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. 2020. P. 11–50.
3. Gschossmann E., Heckemeyer J. H., Müller J. M., Spengel C., Spix J., Wickel S. The EU's New Era of "Fair Company Taxation": The Impact of DEBRA and Pillar Two on the EU Member States' Effective Tax Rates. *Discussion Paper No. 24-014. ZEW – Centre for European Economic Research*. 2024. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4774613> (дата звернення: 12.02.2025).
4. Гаврилюк Р., Пацурківський П. Принципи гармонізації податкового права ЄС. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2024. № 1. С. 37–50.
5. Council Directive (EU) 2022/2523 of 15 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02022L2523-20221222> (дата звернення: 12.02.2025).
6. Minimum Corporate Taxation. An EU Directive ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/minimum-corporate-taxation_en (дата звернення: 12.02.2025).
7. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj/eng> (дата звернення: 12.02.2025).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text> (дата звернення: 12.02.2025).
9. Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) COM/2023/532 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52023PC0532> (дата звернення: 12.02.2025).
10. Commission staff working document impact assessment report Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023S-C0308&%3Bqid=1700565612918> (дата звернення: 12.02.2025).
11. European Parliament legislative resolution of 16 January 2024 on the proposal for a Council directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes (COM(2022)0216 – C9-0197/2022 – 2022/0154(CNS)). URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=EP%3AP9_TA%282024%290006 (дата звернення: 12.02.2025).
12. Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes ST/10058/2024/INIT. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32025L0050> (дата звернення: 12.02.2025).
13. Commission staff working document impact assessment report. Accompanying the document Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises,

and amending Directive 2011/16/EU SWD/2023/302 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023SC0302&%3Bqid=1700563024642> (дата звернення: 12.02.2025).

14. Proposal for a Council Directive on transfer pricing COM/2023/529 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2023:0529:FIN> (дата звернення: 12.02.2025).

REFERENCES:

1. James R. Hines Jr. (2023) Evaluating Tax Harmonization. *National Bureau Of Economic Research. Working Paper 31900*. Available at: <https://www.nber.org/papers/w31900> (accessed February 12, 2025).

2. Kofler G. (2020) EU Power to Tax: Competences in the Area of Direct Taxation. In C. HJI. Panayi, W. Hasleher, & E. Traversa (Eds.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, pp. 11–50.

3. Gschossmann E., Heckemeyer J. H., Müller J. M., Spengel C., Spix J. & Wickel S. (2024) The EU's New Era of "Fair Company Taxation": The Impact of DEBRA and Pillar Two on the EU Member States' Effective Tax Rates. *Discussion Paper No. 24-014. ZEW – Centre for European Economic Research*. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4774613> (accessed February 12, 2025).

4. Gavrylyuk R. & Paczurkivskij P. (2024) Принципы гармонизації податкового права ЄУ [Principles of harmonization of EU tax law.]. *Zovnishnya torgivlya: ekonomika, finansy, pravo*, no. 1, pp. 37–50 (in Ukrainian).

5. Council Directive (EU) 2022/2523 of 15 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02022L2523-20221222> (accessed February 12, 2025).

6. Minimum Corporate Taxation. An EU Directive ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/minimum-corporate-taxation_en (accessed February 12, 2025).

7. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj/eng> (accessed February 12, 2025).

8. Verkhovna Rada of Ukraine. (2023). On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on Implementation of the International Standard for Automatic Exchange of Information on Financial Accounts: Act No. 2970-IX, March 20). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text> (accessed February 12, 2025) (in Ukrainian).

9. Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) COM/2023/532 final. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52023PC0532> (accessed February 12, 2025).

10. Commission staff working document impact assessment report Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023SC0308&%3Bqid=1700565612918> (accessed February 12, 2025).

11. European Parliament legislative resolution of 16 January 2024 on the proposal for a Council directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes (COM(2022)0216 – C9-0197/2022 – 2022/0154(CNS)). Available at: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=EP%3AP9_TA%282024%290006 (accessed February 12, 2025).

12. Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes ST/10058/2024/INIT. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32025L0050> (accessed February 12, 2025).

13. Commission staff working document impact assessment report. Accompanying the document Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU SWD/2023/302 final. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023SC0302&%3Bqid=1700563024642> (accessed February 12, 2025).

14. Proposal for a Council Directive on transfer pricing COM/2023/529 final. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2023:0529:FIN> (accessed February 12, 2025).