

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Економічний факультет

УДК: 336.22.477

ПОГОДЖЕНО

Декан економічного факультету
_____ Андрій МУЗИЧЕНКО

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри фінансів
_____ Наталія ШВЕЦЬ

“ ____ ” _____ 2025 р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему **«Розвиток оподаткування в Україні в умовах глобалізації»**

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Освітня програма «Фінанси і кредит»

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Гарант освітньої програми

К.е.н., доцент _____ Вікторія КОСТЮК

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

К.е.н., доцент _____ Інна ДОЛЖЕНКО

Виконав

_____ Денис КОРОБКА

КИЇВ – 2025

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри фінансів

Д.е.н., проф. _____ Наталія ШВЕЦЬ
“ _____ ” _____ 2024 року

ЗАВДАННЯ

**ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТУ
КОРОБКІ Денису Ростиславовичу**

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Освітня програма «Фінанси та кредит»

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи **«Розвиток оподаткування в Україні в умовах глобалізації»**

затверджена наказом ректора НУБіП України від “16” жовтня 2024 р. №1854 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру _____

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: система оподаткування України, структура доходів державного бюджету, частка податкових надходжень у ВВП, офіційні звіти ДПС, рейтинги, аналітичні огляди.

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні основи оподаткування в умовах глобалізації.
2. Аналіз розвитку оподаткування в Україні в умовах глобалізації.
3. Пріоритетні напрями розвитку оподаткування в Україні в умовах глобалізації.

Дата видачі завдання “ _____ ” _____ 20__ р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи _____ Інна ДОЛЖЕНКО

Завдання прийняв до виконання _____ Денис КОРОБКА

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	5
1.1 Сутність податкової глобалізації та етапи її розвитку.....	5
1.2 Особливості еволюції національних систем оподаткування в умовах глобалізації	11
1.3 Розвиток міждержавного співробітництва в податковій сфері в умовах глобалізації	16
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	23
2.1 Оцінка фіскального та регулюючого потенціалу оподаткування в Україні	23
2.2 Вплив глобалізації на ефективність функціонування системи оподаткування в Україні	28
2.3 Аналіз конкурентоспроможності оподаткування в Україні	35
Висновки до розділу 2.....	41
РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	43
3.1 Розвиток адміністрування податків в Україні в умовах глобалізації та цифровізації економіки	43
3.2 Імплементация плану дій BEPS в Україні та оцінка його наслідків.....	50
3.3 Шляхи гармонізації оподаткування в Україні з податковим законодавством ЄС у Національній стратегії доходів (НСД).....	56
Висновки до розділу 3.....	63
ВИСНОВКИ	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	66
ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Розвитку світової економіки та економіки України як її невід'ємної частини на сучасному етапі притаманне поглиблення процесів глобалізації, котрі, в свою чергу, призводять до зростання взаємозалежності національних економік та інтеграції фінансових, торговельних і податкових систем. В таких умовах питання ефективної організації оподаткування набуває особливої актуальності, адже саме податкова система є важливим інструментом державного регулювання соціально-економічних процесів, забезпечення фінансової стабільності та стимулювання економічного розвитку.

Глобалізація створює як нові можливості для розвитку національних економік, так і суттєві виклики для податкової політики. Для України, яка активно інтегрується у світовий економічний простір та прагне гармонізувати податкову політику згідно європейських стандартів, ці питання набувають особливої ваги. Реформування податкової системи, імплементація міжнародних ініціатив, участь у міжнародному обміні податковою інформацією, а також реалізація положень Національної стратегії доходів – це ключові напрями, що формують сучасну податкову політику держави.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування пріоритетних напрямів розвитку оподаткування в Україні в умовах глобалізації. Для досягнення поставленої мети у роботі виконано такі завдання:

- з'ясувати сутність податкової глобалізації та дослідити і охарактеризувати етапи її розвитку;
- дослідити особливості еволюції національних податкових систем у глобальному контексті;
- охарактеризувати сучасні тенденції міждержавного податкового співробітництва;
- оцінити фіскальний та регулюючий потенціал системи оподаткування України;

- проаналізувати вплив глобалізаційних процесів на ефективність функціонування податкової системи;
- дослідити конкурентоспроможність Української системи оподаткування;
- запропонувати напрями розвитку адміністрування податків з урахуванням цифровізації;
- оцінити імовірність та запропонувати оптимальний сценарій імплементацію Плану дій BEPS в Україні;
- обґрунтувати шляхи гармонізації національного податкового законодавства з нормами ЄС у контексті реалізації Національної стратегії доходів.

Об'єктом дослідження є податкова система України в умовах глобалізації.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі формування та реалізації податкової політики України під впливом глобалізаційних трансформацій.

Методи дослідження включають системний підхід, порівняльний аналіз, логічне узагальнення, економіко-статистичні методи, а також елементи стратегічного планування.

Вихідні дані – система оподаткування України, структура доходів державного бюджету, частка податкових надходжень у ВВП.

Наукова новизна роботи полягає у комплексному дослідженні впливу глобалізації на розвиток системи оподаткування в Україні та формулюванні практичних пропозицій щодо її адаптації до сучасних міжнародних вимог. Практичне значення роботи полягає у розробці рекомендацій для підвищення ефективності податкової політики в умовах глобалізації, які можуть бути використані у діяльності органів державної влади, Міністерства фінансів, Державної податкової служби України.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

1.1 Сутність податкової глобалізації та етапи її розвитку

У сучасних умовах трансформації глобальної економіки процеси податкової глобалізації набувають дедалі більшого значення як один із провідних напрямів розвитку міжнародної фінансової системи. Вони включають в себе поступову уніфікацію національних систем оподаткування, узгодження фіскальних політик між країнами, створення єдиних міжнародних стандартів у сфері податків, а також – посилення міжнародного співробітництва в протидії ухиленню від сплати податків та агресивному податковому плануванню.

Податкова глобалізація охоплює широке коло економічних, правових та інституційних змін, спрямованих на формування єдиного податкового простору, який забезпечує прозоре, справедливе та ефективне оподаткування в умовах зростаючої економічної інтеграції. Основна ідея цього явища полягає в тому, що країни, перебуваючи в тісній взаємозалежності одна з одною, змушені адаптувати свої податкові механізми до реалій глобального ринку – зокрема до підвищеної мобільності капіталів, конкуренції за податкові бази, активного розвитку цифрової економіки та транснаціоналізації бізнесу.

Так, в даному контексті дедалі більше уваги приділяється питанням обміну податковою інформацією, усуненню розбіжностей у податковому законодавстві різних країн, запровадженню мінімального глобального податку, а також створенню механізмів, що перешкоджають використанню офшорних юрисдикцій для уникнення податкових зобов'язань. Таким чином, податкова глобалізація є важливим елементом побудови нової архітектури міжнародних фінансів, здатної забезпечити баланс між фіскальним суверенітетом держав і глобальними вимогами до прозорості та справедливості у сфері оподаткування.

Глобалізаційні процеси в оподаткуванні проявляються, зокрема, через:

- уніфікацію податкової звітності;

- укладання багатосторонніх угод про обмін податковою інформацією;
- створення транснаціональних регуляторних органів на кшталт ОЕСР, та BEPS-платформ;
- запровадження глобального мінімального податку;
- зменшення податкового арбітражу та боротьбу з офшорними юрисдикціями.

Проблематика податкової глобалізації була предметом досліджень як українських, так і зарубіжних науковців. Зокрема, І.П. Безпалько [1] акцентував увагу на теоретичних засадах і прикладних аспектах податкової конкуренції. Розробкою концептуальних засад ефективної податкової системи в умовах економічної інтеграції займався Р. Дєрнбергер [3], який визначив ключові параметри функціонування податкової політики в умовах транснаціональних економічних зв'язків. Вагомий внесок у вивчення впливу глобалізаційних процесів на національні податкові моделі зробив В. Танзі [5], який довів, що глобалізація не лише сприяє уніфікації фінансових норм, але й може створювати ризики для фіскальної стабільності розвинених країн.

Серед провідних аналітичних підходів до дослідження податкової конкуренції вирізняється модель, запропонована Ч. Тібу [6]. Вона досліджує взаємозв'язок між структурою систем оподаткування та рівнем економічної активності в окремих юрисдикціях. У межах цієї моделі податкове позиціонування розглядається як інструмент, що впливає на переміщення капіталу та поведінку економічних суб'єктів. Отже, важливу роль починає відігравати ефективна система оподаткування, яка стає ключовим інструментом державної політики. Податкова стратегія дозволяє державам здобувати конкурентні переваги в боротьбі за мобільні ресурси – залучати інвестиції, утримувати кваліфіковану робочу силу та забезпечувати стабільне наповнення бюджету. Ефективна податкова політика стає засобом не лише економічної конкуренції, а й інструментом досягнення фінансової безпеки та макроекономічної стабільності.

Формування податкової стратегії в сучасних умовах вимагає урахування як внутрішніх соціально-економічних потреб, так і зовнішніх викликів,

пов'язаних з глобальними процесами. З одного боку, необхідно створювати привабливе податкове середовище для підприємництва та інвестицій, що зміцнює позиції держави в міжнародній економіці. З іншого боку, слід розробляти ефективні механізми протидії відтоку капіталу, ухиленню від оподаткування та посиленню залежності від зовнішніх фінансових чинників.

Глобалізація істотно впливає на трансформацію податкових систем у всьому світі, так, особливо відчутною є роль цифрових технологій, які сприяють поширенню інновацій, прискоренню обміну інформацією та змінюють традиційні підходи до ведення бізнесу. Однак, водночас глобалізаційні процеси можуть мати і негативні наслідки – зокрема, це посилення тиску на національні бюджети, ускладнення процесів адміністрування податків, зниження ефективності фіскального контролю та зростання масштабів агресивного податкового планування. У зв'язку з цим адаптація податкової політики до нових глобальних умов є стратегічно важливим завданням для урядів, які прагнуть зберегти економічну стійкість, забезпечити ефективне функціонування фіскальної системи та створити умови для довготривалого соціально-економічного розвитку.

Італійський економіст В. Танзі [5] звертає увагу на низку чинників, які, подібно до «фіскальних термітів», поступово, але невпинно підривають стабільність і цілісність податкових систем різних держав. Перш за все, однією з найбільш суттєвих загроз податковій базі є стрімкий розвиток цифрової економіки. Активне поширення електронної комерції та дистанційних фінансових транзакцій унеможлиблює традиційне адміністрування податків із роздрібного продажу. Це призводить до скорочення фіскальних надходжень, оскільки частина операцій стає невидимою для податкових органів. В Україні ця проблема набуває особливої актуальності у зв'язку з масштабним тіньовим сектором, а також неузгодженістю законодавства щодо онлайн-бізнесу. Другим дестабілізуючим чинником є впровадження новітніх форм грошових розрахунків, зокрема – електронних грошей та криптовалют. Такі інструменти ускладнюють процес фіскального нагляду, адже операції з використанням цифрових платіжних засобів часто залишаються поза офіційним

документальним супроводом. Третя загроза полягає в активному використанні трансфертного ціноутворення великими міжнародними корпораціями через штучне зниження прибутку у юрисдикціях із високими ставками оподаткування. Четвертим викликом, що істотно впливає на зниження ефективності податкових систем, є поширена практика ухилення від оподаткування та відмивання коштів через офшорні фінансові центри[5], які забезпечують надмірну анонімність для юридичних і фізичних осіб. П'ятим елементом фіскальної нестабільності можна назвати зростання обсягів фінансових операцій із застосуванням складних похідних інструментів, таких як деривативи та хедж-фонди, що істотно ускладнює процес виявлення реального вигодонабувача. Шоста, проблема, на думку В. Танзі [5] – це недостатня ефективність міжнародного обміну податковою інформацією. Застосування MLI конвенції дає змогу одночасно вносити зміни до низки чинних двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, гармонізуючи їх з сучасними міжнародними податковими стандартами. Безперечно, впливовим кроком було впровадження автоматичного обміну за CRS стандартом (Common Reporting Standard, CRS) [76], який передбачає створення комплексної системи автоматичного обміну податковою інформацією між юрисдикціями. Цей стандарт включає як нормативно-правові, так і технічні механізми, що дають змогу державам-учасницям здійснювати щорічний обмін податковими даними без необхідності подання індивідуальних запитів чи надання додаткових доказів. Обмін інформацією охоплює, зокрема, дані про фінансові рахунки та інші активи фізичних осіб, які є резидентами однієї держави, але відкрили рахунки або володіють активами в іншій державі, що також приєдналася до CRS. Таким чином, Стандарт уніфікує положення, закріплені в чинних двосторонніх угодах про уникнення подвійного оподаткування та обмін податковою інформацією. Його ключова особливість полягає в переході від запитного до автоматичного режиму обміну, що істотно підвищує ефективність виявлення фактів ухилення від оподаткування та сприяє зміцненню податкової прозорості на міжнародному рівні. Сьомою загрозою виступає зростаюча мобільність

населення у зв'язку з розширенням міжнародного туризму, подорожей і службових відряджень [5]. Це явище дозволяє значній кількості осіб купувати товари в інших країнах за нижчими цінами завдяки різниці в податкових ставках, зокрема – акцизів. І останній, восьмий, пункт – це загальна тенденція до загострення податкової конкуренції між державами. Вона має як конструктивні, так і деструктивні наслідки. З одного боку, конкуренція спонукає уряди ефективніше витратити бюджетні ресурси, посилювати боротьбу з корупцією та нелегальними економічними схемами, знижувати надмірне податкове навантаження на бізнес та громадян [5]. Це, у свою чергу, може сприяти покращенню умов для підприємництва й підвищенню добробуту населення. З іншого боку, негативні ефекти також очевидні: зменшення обсягів податкових надходжень, перекладання фіскального тягаря на менш захищені верстви, перенесення податкового навантаження на менш мобільні фактори виробництва, як-от праця чи земля. Крім того, слід звернути увагу на ризик так званої «гонки до дна» — процесу, під час якого держави знижують податкові ставки до критичних значень, у спробі привабити іноземний капітал. Як зазначав американський економіст Чарльз Тібу [6], така політика в довгостроковій перспективі може призвести до деградації механізмів фінансування суспільних благ.

У сучасній українській науці питання податкової глобалізації та податкової конкуренції активно досліджуються і висвітлюються в роботах багатьох вітчизняних науковців. Серед провідних дослідників цієї проблематики варто згадати О. Бозуленка [12], З. Варналія, Я. Жаліла, Ю.Іванова [13], І. Педя, Д. Серебрянського [9], Т. Тучака, І. Цимбалюка, К. Швабія та інших фахівців. Д. Серебрянський [9] трактує податкову конкуренцію як механізм суперництва між різними внутрішніми й зовнішніми податковими режимами, що є проявом конфлікту між національними інтересами у сфері оподаткування. Значний внесок у вивчення впливу глобалізаційних факторів на податкову політику зробив К. Швабій, у працях якого розкриваються підходи до адаптації фіскальної політики держав – зокрема, України – до змін у міжнародному економічному середовищі. Різні

аспекти взаємодії глобалізаційних процесів із податковою сферою досліджували також О. Бозуленко [12], Ю.Іванов [13], А. Ільницька [16], О. Линник [39], О. Низова [40] та інші науковці. Їхні праці дозволяють глибше осмислити виклики й можливості, що виникають у сфері оподаткування в умовах глобальної економіки.

Податкову глобалізацію доцільно розглядати як поетапний, еволюційний процес, який проходить через кілька ключових стадій. Ці етапи систематизовано й узагальнено у табл. 1.1. *Таблиця 1.1*

Етапи розвитку податкової глобалізації

Період	Основні ознаки та характеристики
Інституційне зародження (1950–1970-ті роки)	Післявоєнний період економічного зростання та формування МЕО (МВФ, Світовий банк, ОЕСР), які поступово почали ініціювати обговорення фіскальних питань, основна увага зосереджена на уникненні подвійного оподаткування в міждержавних угодах.
Лібералізація фінансових потоків (1980–1990-ті роки)	Стрімке зростання ТНК, дерегуляція фінансових ринків та посилення мобільності капіталів. У цей період почали набирати популярності офшори, що спричинило виклики для національних фіскальних систем. Активізувалися дискусії про необхідність міжнародної координації оподаткування.
Інституційна координація та цифровізація оподаткування (2000–2020-ті роки)	Розвиток цифрової економіки та зростання бюджетних дефіцитів після світової фінансової кризи 2008 року спричинили активізацію глобальних ініціатив щодо фіскальної прозорості. Було започатковано проект BEPS під егідою ОЕСР, а також ініційовано автоматичний обмін податковою інформацією між державами (CRS – Common Reporting Standard).
Формування глобального податкового порядку (2020–дотепер)	Спроби запровадження глобальних стандартів, зокрема глобального мінімального корпоративного податку, а також розробка механізмів оподаткування цифрових компаній. Світове співтовариство дедалі активніше реагує на виклики, пов'язані з ухиленням від сплати податків у цифровому середовищі, зростанням нерівності та потребами сталого розвитку.

Джерело: сформовано автором.

Отже, підсумовуючи приведені вище можна констатувати що податкова глобалізація пройшла 4 етапи – від зародження (інтуїтивного зародження) до лібералізації та координації (двох проміжних послідовних етапів) і завершальною, проте, імовірно не останньою ланкою цього поступального процесу стало формування нинішнього глобального податкового порядку, витоками котрого були 2020-ті роки. Існує декілька базових поглядів на

наступну еволюційну ієрархію, проте, підґрунтя для висвітлення прогнозованих етапів на сьогодні ще немає.

1.2 Особливості еволюції національних систем оподаткування в умовах глобалізації

Питання еволюції систем оподаткування не є новим для науковців. У сучасній науковій літературі питання еволюції податкових систем, а також організації податкового обліку активно досліджуються вітчизняними науковцями, серед яких варто відзначити роботи В. Бодрова, О. Бондаренка [17], Г. Клокова, К. Кухти [18], А. Крисоватого [19], А. Соколовської [20], О. Рябчук [21], О. Фрадинського [22] та інших дослідників. Проте, незважаючи на істотний внесок у розвиток теоретичних і практичних основ податкової політики, окремі аспекти залишаються недостатньо розробленими. Зокрема, потребує подальшого аналізу вплив процесів цифрової трансформації на функціонування податкового обліку, а також механізми адаптації податкових систем до викликів глобалізованого економічного простору. Ці питання є особливо актуальними в умовах прискореного технологічного прогресу, що зумовлює необхідність перегляду традиційних підходів до адміністрування податків у напрямі цифровізації.

Початковий етап становлення оподаткування співвідноситься з періодом формування перших державних утворень, коли виникає централізована влада, створюються управлінські інститути – армія, суди, чиновницький апарат. Як зазначає А. Крисоватий, передумовами виникнення податків стала потреба в утриманні державної структури, веденні воєн, спорудженні об'єктів стратегічного значення [19]. У стародавні часи й на ранньому етапі середньовіччя податки не мали регулярного характеру. За результатами досліджень Т. Томнюка, основні надходження до скарбниці забезпечувались не за рахунок податків у сучасному розумінні, а шляхом експлуатації державного майна, ремісничої діяльності, зборів із підкорених територій, а також завдяки здобичі, контрибуціям і дарам [23].

Як вважає А. Соколовська [20] у феодальну епоху фіскальний тиск почав переноситися на населення. Система збору доходів була неоднорідною, і часто

податкові платежі поєднувалися з іншими формами фінансування правителя. Значну роль відігравали так звані домени – прибутки монарха від управління його особистим майном (лісові масиви, землі, об'єкти господарювання). У той час ще не існувало чіткого розмежування між публічними та приватними джерелами доходів, що ускладнювало організацію прозорої фіскальної політики [20]. Цей історичний етап характеризується нерегулярністю податкових зборів, відсутністю сформованого фіскального апарату та обмеженістю державних функцій, які вдавалося реалізовувати без стабільного оподаткування. Податки мали епізодичний, іноді навіть форс-мажорний характер, а їх роль у фінансуванні держави залишалася другорядною.

Другий етап розвитку оподаткування, що охоплює період із XVIII до початку XIX століття, ознаменувався глибокими змінами у фіскальній системі. Як стверджують А. Крисоватий і Т. Томнюк, саме в цей час розпочався перехід від випадкових зборів до впорядкованої податкової структури [19]. На зміну одноразовим податкам приходять постійні, які стали основою для стабільного формування державного бюджету. Промислова революція активізувала економіку, що спричинило зростання фінансових потреб держав. У зв'язку з цим зростає необхідність в упорядкованому адмініструванні податкових процесів. Запроваджуються як прямі, так і непрямі податки – зокрема мита й акцизи, які стають надійними джерелами поповнення державної скарбниці. Окрім нових форм податків, відбувається також становлення спеціалізованих органів контролю за їхнім збором. Таким чином, другий етап розвитку оподаткування позначився переходом до більш структурованої моделі фіскальної політики, що забезпечувала економічну підтримку державних інституцій і сприяла подальшій централізації влади. Третій етап розвитку системи оподаткування (кінець XIX – середина XX століття) супроводжувався глибокими трансформаціями, які відбувалися під впливом процесів індустріалізації, посилення ролі держави в економіці та зростаючого значення соціального захисту. У цей історичний період фіскальна політика почала адаптуватися до нових умов, пов'язаних зі збільшенням обсягів державних витрат на інфраструктурні проекти, програми соціального характеру та

військові кампанії. Згідно з дослідженнями О. Рябчука [21], у промислово розвинених державах наприкінці XIX – на початку XX ст. були введені податки на доходи фізичних осіб і прибуток підприємств. Ці нововведення стали відповіддю на потребу фінансування соціальних зобов'язань держави та забезпечення більш справедливого розподілу доходів у суспільстві, де посилювалася економічна нерівність [24]. О. Фрадинський у своїх працях наголошує на ролі податків як джерела фінансування військових дій. Під час обох світових воєн податкове навантаження істотно зросло, що дозволяло мобілізувати значні ресурси. Уряди вдавалися до впровадження додаткових зборів, підвищення ставок, особливо для заможних осіб та великих компаній [22]. Така податкова політика виконувала функцію економічної мобілізації, спрямованої на забезпечення воєнних потреб держави. У цей час також посилюється значення податкового адміністрування, що підкреслює К. Кухта [18]. З метою ефективного збору доходів було створено інституції, відповідальні за контроль і облік податків. Запроваджувалися нові методики нарахування зобов'язань, розроблялися форми звітності, удосконалювався облік — усе це сприяло підвищенню фіскальної дисципліни та прозорості у взаємодії між платниками і державою [18]. У зазначений період формується також теоретичне підґрунтя сучасної податкової політики. Значна роль у цьому належить економічним школам, які обґрунтовували доцільність прогресивного оподаткування. Джон Мейнард Кейнс, зокрема, розглядав податки як інструмент макроекономічного впливу, здатний регулювати попит, рівень зайнятості та загальну стабільність економіки. Він наполягав на необхідності використання податкових механізмів для забезпечення державних соціальних витрат [25]. Упродовж цього етапу фіскальна система перетворюється на важливий засіб реалізації соціально-економічної політики. Податки почали використовуватись для фінансування освіти, медицини, пенсійного забезпечення, що поступово покращувало умови життя населення. Відтак цей період можна вважати переломним, адже саме тоді заклалися основи сучасного підходу до оподаткування, орієнтованого на перерозподіл

доходів, фінансування публічних благ та досягнення соціальної справедливості.

Четвертий етап еволюції оподаткування (від середини ХХ ст. до сьогодні) став періодом глибоких змін, пов'язаних з адаптацією податкових систем до умов глобальної економіки, технологічних зрушень та зростаючого впливу держави на соціальні процеси. Саме в цей час оподаткування починає виконувати не лише фіскальну, а й активну соціальну функцію, розширюючи інструменти впливу на рівень добробуту населення. Як зазначає А. Нікітишин [26], у багатьох економічно розвинених країнах були запроваджені масштабні соціальні програми — пенсійне страхування, охорона здоров'я, освіта — фінансування яких здійснюється переважно за рахунок податків. Прогресивна шкала оподаткування доходів стала основою для вирішення проблем нерівності та забезпечення перерозподілу ресурсів [26]. Важливою інновацією цього етапу стало впровадження податку на додану вартість, який набув глобального поширення, ставши одним з основних джерел стабільних бюджетних надходжень. Його структура дозволяє зменшити податковий тиск на виробництво, одночасно ефективно наповнюючи бюджет [27].

У 1970–80-х роках, у відповідь на інфляцію та стагнацію ряд держав (зокрема США та Велика Британія) здійснили фіскальні реформи, спрямовані на зниження податкових ставок з метою стимулювання інвестицій. На думку В. Мельник, це стало поштовхом до переходу до моделі «економіки пропозиції», орієнтованої на підтримку підприємництва та зменшення державного втручання [28]. Із розвитком глобалізації та поширенням транснаціональних корпорацій зросла потреба в координації податкової політики на міжнародному рівні. О. Магопець наголошує на важливості угод про уникнення подвійного оподаткування, розробці стандартів ОЕСР, а також формуванні глобальних підходів до протидії агресивному податковому плануванню [29]. Одночасно значного значення набуває боротьба з офшоризацією та ухиленням від оподаткування. За дослідженнями Ю. Оніщик, уряди почали запроваджувати антикризові заходи, посилювати

фінансовий контроль і забезпечувати прозорість звітності компаній та фізичних осіб, що позитивно позначилося на зниженні податкових втрат [30].

Ще одним ключовим трендом стала цифровізація фіскального адміністрування. Впровадження електронного документообігу, онлайн-декларування та автоматизованих баз даних дозволило знизити витрати на адміністрування, пришвидшити обробку інформації й покращити виявлення порушень [31]. Водночас, як стверджує О. Корзаченко, сучасна податкова політика все більше зосереджується на екологічному оподаткуванні. Введення податків на шкідливі викиди, акцизів на неекологічне паливо та інших платежів за використання природних ресурсів демонструє прагнення країн забезпечити сталий розвиток та знизити негативний вплив на довкілля [32].

Отже, четвертий етап став періодом інтенсивної модернізації податкових систем. Вони стали адаптивними до викликів цифрової епохи, глобалізованої економіки та екологічної нестабільності. Сучасна податкова модель поєднує фіскальну ефективність, соціальну орієнтованість, прозорість та підтримку сталого розвитку [33; 34].

Розвиток податкового обліку є невід'ємною частиною процесу еволюції податкових систем, оскільки саме він забезпечує організаційно-фінансову основу для ефективного, прозорого та контрольованого адміністрування податкових надходжень.

З історичної перспективи податковий облік трансформувався від елементарного фіксування даних у паперовому вигляді до використання складних автоматизованих і цифрових систем. У дослідженнях Й. Даньківа та М. Остап'юк [35] простежується еволюція податкового обліку з його найпримітивніших форм.

На ранніх етапах становлення податкових відносин облік здійснювався вручну, головним завданням такого обліку було документальне підтвердження обсягу зобов'язань платника перед державними органами. Із розвитком торговельної та фінансової діяльності, а також зі зростанням складності державного управління, виникла об'єктивна необхідність у стандартизації облікових процедур, почали формуватися перші регламенти

щодо оформлення облікової документації, що сприяло систематизації податкової звітності.

Наступний значний етап у становленні податкового обліку припадає на період індустріалізації кінця XIX – початку XX століття. Масове розширення виробничих потужностей, зростання кількості економічних суб'єктів та збільшення обсягів доходів населення зумовили необхідність упровадження нових підходів до обліку фінансово-господарської діяльності. У цей час спостерігається формування спеціалізованих бухгалтерських і податкових підрозділів в структурах підприємств, а також впровадження систематизованих процедур обчислення податкового прибутку, підготовки звітності для податкових органів і розподілу податкових зобов'язань між різними секторами економіки [35].

Таким чином, історична ретроспектива засвідчує поступову модернізацію податкового обліку, що супроводжувалася як структурними змінами в організації господарської діяльності, так і розвитком нормативного забезпечення, що стало підґрунтям для переходу до сучасних цифрових систем адміністрування податків.

Еволюцію національних систем оподаткування в рамках нашого дослідження систематизовано та представлено у додатку А.1.

1.3 Розвиток міждержавного співробітництва в податковій сфері в умовах глобалізації

У XXI столітті фінансові системи країн все більше інтегруються у єдиний глобальний простір. Глобалізація капіталу, цифровізація бізнес-процесів, стрімке зростання ТНК, фінансових посередників та електронної комерції створюють нові виклики для ефективного функціонування національних податкових систем. У цьому контексті міждержавне податкове співробітництво стає не лише інструментом захисту фіскальних інтересів держав, а й ключовим фактором підтримки податкової справедливості та прозорості у глобальному масштабі. Міжнародна координація в податковій сфері активізувалася під впливом таких чинників як ухилення від сплати

податків через офшори, трансфертне ціноутворення та «податкові гавани»; агресивне податкове планування великих корпорацій (особливо у сфері ІТ і цифрових послуг); втрата податкового суверенітету через відсутність узгоджених норм між країнами; економічна асиметрія між юрисдикціями з високим і низьким рівнем оподаткування; тиск з боку громадськості на уряди щодо прозорості оподаткування великих платників податків [28]. Ці фактори змусили держави переходити від ізольованої фіскальної політики до глобального діалогу та створення спільних стандартів.

Заглибившись в тему міждержавного співробітництва в податковій сфері в умовах глобалізації потрібно виокремити інституційну основу такого співробітництва, якою виступають ОЕСР, FATF та двосторонні угоди між державами. Організація економічного співробітництва та розвитку є провідним рушієм у формуванні глобальних стандартів. Основними ініціативами виступають:

1. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – боротьба з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку;
2. CRS (Common Reporting Standard) – автоматичний обмін фінансовою інформацією між податковими органами;
3. GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules) – мінімальний глобальний корпоративний податок (15%) для великих корпорацій [38].

FATF (Financial Action Task Force) виступає одним із ключових гравців у боротьбі із фінансуванням тероризму та відмиванням грошей. Україна приєдналася до глобального руху протидії фінансовим злочинам у 1990-х роках. З 2001 року Україна стала членом Євразійської групи з протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом (EAG), яка є регіональним партнером FATF. На сьогодні Україна не перебуває в жодному з переліків FATF (ані в «сірому», ані в «чорному» списку), однак перебуває під постійним моніторингом. Одним із ключових елементів міждержавного співробітництва є укладання двосторонніх і багатосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування. Такі угоди регулюють порядок розподілу податкових повноважень між юрисдикціями, встановлюють механізми усунення подвійного оподаткування, а також передбачають обмін податковою

інформацією між державами, методи звільнення або зарахування, а також умови і порядок інформаційної співпраці.

Найбільш значущими тенденціями у сфері міжнародної податкової взаємодії є автоматичний обмін податковою інформацією (АЕОІ). Цей підхід передбачає систематичний і регулярний обмін податковими органами інформацією про фінансові рахунки резидентів-нерезидентів. На сьогодні в автоматичному обміні інформацією беруть участь понад 100 країн. Запроваджений стандарт CRS (Common Reporting Standard), розроблений ОЕСР, дозволяє податковим органам ефективно відслідковувати фінансові операції фізичних і юридичних осіб за кордоном, виявляти приховані доходи та запобігати ухиленню від оподаткування [76]. У межах ініціативи ОЕСР та G20 щодо реформування міжнародного оподаткування понад 140 держав досягли домовленості щодо встановлення єдиного глобального мінімального податку на прибуток транснаціональних компаній. Це рішення спрямоване на протидію ерозії податкової бази та переміщенню прибутку (BEPS), а також на зменшення привабливості низькоподаткових юрисдикцій для агресивного податкового планування. Використання цифрових технологій у сфері адміністрування податків охоплює впровадження електронної звітності, автоматизований обмін інформацією між фіскальними органами в реальному часі, застосування прикладних програмних інтерфейсів (API), а також інтеграцію аналітичних інструментів для виявлення податкових ризиків. Ці інструменти дозволяють значно підвищити ефективність податкового контролю, зменшити рівень податкових правопорушень та сприяти формуванню прозорого фінансового середовища.

Таким чином, розвиток міжнародного податкового співробітництва нині характеризується системною інтеграцією юрисдикцій, уніфікацією стандартів обміну інформацією, а також застосуванням цифрових рішень, що дозволяють підвищити ефективність фіскального регулювання у глобальному масштабі.

Міждержавне співробітництво у податковій сфері надає цілу низку вигод. До вигод відносяться: збільшення податкових надходжень без підвищення ставок; фіскальна справедливість через зменшення можливостей

для ухилення; підвищення довіри інвесторів до прозорих юрисдикцій; покращення якості макроекономічного планування; фінансова безпека та запобігання фінансуванню тероризму. Поряд із цим ми маємо виокремити низку проблем та обмежень, та існування таких викликів як обмежений доступ деяких країн до міжнародних механізмів обміну; політична конкуренція між юрисдикціями; складність уніфікації податкових систем; ризик втрати фіскального суверенітету та слабкість інституцій у країнах з перехідною економікою.

Україна активно інтегрується у глобальну податкову систему через гармонізацію національного законодавства зі світовими стандартами, співпрацю з міжнародними організаціями та впровадження сучасних інструментів фінансового контролю: підписала багатосторонню конвенцію MLI; впроваджує рекомендації BEPS; увійшла до Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією OECD Global Forum; співпрацює з MONEYVAL – органом Ради Європи з моніторингу дотримання стандартів у сфері протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму; сприяє розширенню міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування; приєдналась у 2023 році до багатосторонньої угоди CRS, що є важливою умовою для подальшої євроінтеграції; адаптує національне законодавство до міжнародних стандартів (Закон №466, який запровадив концепцію КІК, тест на ділову мету, правила трансфертного ціноутворення відповідно до рекомендацій ОЕСР, Закон №1117-IX, Зміни до Податкового кодексу); впроваджує сучасні ІТ-рішення для поліпшення податкового контролю (електронна звітність та декларування, впровадження програмного РРО, єдиний реєстр податкової інформації, підключення до міжнародних платформ обміну інформацією); розширює обмін з ЄС у межах асоціації. Проте існують проблеми: низький рівень податкової культури, недосконалість адміністрування, тінізація економіки та політична нестабільність.

Розвиток міждержавного співробітництва в податковій сфері є необхідною відповіддю на виклики глобалізації. Без узгоджених дій жодна країна не зможе ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків або

забезпечити сталий розвиток. Як зазначає Д. Осіпчук, у багатьох державах світу міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) використовуються як ключова основа для формування бухгалтерського та податкового обліку. Це сприяє уніфікації облікових підходів на глобальному рівні та створює сприятливі умови для діяльності компаній на міжнародних ринках, забезпечуючи прийнятність їх фінансової звітності податковими органами різних юрисдикцій. У контексті поглиблення глобалізаційних процесів значна кількість країн укладає двосторонні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування. Такі угоди передбачають окремі методики ведення обліку доходів, отриманих за межами національних економік, що дає змогу знизити фіскальний тиск на транснаціональні підприємства і, водночас, стимулює розвиток зовнішньоекономічної діяльності [36]. На думку С. Бріка, члени ОЕСР та ЄС активно впроваджують інструменти регулювання з метою протидії агресивному податковому плануванню. Зокрема, у цих країнах впроваджено вимоги до прозорості звітності транснаціональних корпорацій, зокрема обов'язкову подачу звітів за країнами ведення діяльності (Country-by-Country Reporting). Такий підхід забезпечує цілісне бачення фінансових операцій у кожній юрисдикції, де функціонує компанія [37].

У межах імплементації міжнародних стандартів податкової прозорості та контролю за трансфертним ціноутворенням Україна приєдналася до механізму автоматичного обміну звітністю у розрізі країн (Country-by-Country Reporting, надалі — Звіт СьС). Офіційне набуття чинності відповідного міжнародного інструменту відбулося 4 липня 2024 року. Запроваджений в Україні ще у 2020 році, Звіт СьС є складовою трирівневої документації з трансфертного ціноутворення, що відповідає Рекомендаціям ОЕСР у межах реалізації 13 кроку Плану BEPS. Такий формат звітності дозволяє податковим органам здійснювати комплексну оцінку фінансової діяльності учасників міжнародних груп компаній (МГК), сприяє зменшенню ризиків агресивного податкового планування та створює передумови для формування прозорого бізнес-середовища. Згідно з вимогами Податкового кодексу України, звітування у розрізі країн є обов'язковим для резидентів України, що входять

до складу МГК, якщо материнська компанія розташована у юрисдикції, яка підписала з Україною відповідний міжнародний договір про обмін податковою інформацією, однак угода про автоматичний обмін інформацією (QCAA) ще не набула чинності станом на 31 грудня звітного року. Так, українські компанії, що належать до МГК, де головна компанія зареєстрована у США, Канаді або Ізраїлі, зобов'язані самостійно подавати Звіт СбС за 2024 рік, оскільки станом на кінець 2024 року відповідні механізми автоматичного обміну інформацією з цими країнами ще не були активовані. Контроль за дотриманням вимог щодо подання звітності СбС, перевірка її повноти та достовірності покладаються на Державну податкову службу України. Її повноваження у цій сфері регламентовано положеннями підпунктів 39.4.10 – 39.4.15 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України [77].

У контексті реалізації Порядку денного ООН на період до 2030 року особливу увагу привертає система Цілей сталого розвитку (ЦСР), яка охоплює широкий спектр глобальних завдань, спрямованих на формування соціально справедливого, екологічно безпечного та економічно стійкого світу. Податкова система набуває ключового значення, оскільки саме за рахунок податкових надходжень формуються бюджети, які дозволяють урядам реалізовувати соціально орієнтовані проекти, розбудовувати інфраструктуру, впроваджувати екологічні ініціативи та фінансувати програми підтримки найуразливіших верств населення. Оподаткування має прямий вплив на досягнення щонайменше 10 із 17 глобальних цілей сталого розвитку. Взаємозв'язок між податковою політикою та реалізацією ЦСР можна умовно поділити на чотири основні напрями: 1) податкові надходження виступають фінансовою основою для реалізації державної політики, спрямованої на досягнення завдань сталого розвитку; 2) структура та механізми оподаткування впливають на рівень соціальної справедливості, розподіл доходів і динаміку економічного зростання; 3) податкова політика формує поведінкові моделі платників, що, у свою чергу, позначається на стані здоров'я населення, екології, гендерній рівності та інших аспектах сталого розвитку і 4) наявність прозорої, рівної та ефективної системи оподаткування підвищує

рівень довіри громадян до органів влади та сприяє зміцненню соціального контракту як основи сталого суспільного прогресу [38].

Висновки до розділу 1

Розвиток податкових систем та механізмів обліку податків має історично зумовлений, динамічний та багатоаспектний характер, тісно пов'язаний зі змінами у макроекономічному середовищі, соціальній структурі суспільства та політичних моделях управління. Податкові системи еволюціонували від елементарних форм збору податків у доіндустріальні періоди до складних інституційних механізмів, які не лише забезпечують надходження до бюджету, але й виконують регульовальні, стимулюючі та соціальні функції.

На сучасному етапі в умовах глобалізації ефективність фіскальної політики значною мірою залежить від здатності податкових систем адаптуватися до нових економічних викликів, враховуючи принципи сталого розвитку, екологічної відповідальності та соціальної справедливості. Удосконалення податкового обліку є складовою цього процесу, оскільки воно забезпечує прозорість фінансових операцій, підвищує довіру до державних інституцій і сприяє справедливому розподілу ресурсів. Перехід до цифрових форматів ведення податкового обліку, автоматизація процесів податкового адміністрування, а також широке використання міжнародних стандартів сприяють підвищенню конкурентоспроможності національних економік, поглибленню інтеграційних процесів та залученню прямих іноземних інвестицій.

Розвиток та модернізація податкових систем і податкового обліку є невід'ємною частиною стратегії сталого розвитку, оскільки вони забезпечують необхідні інструменти для досягнення макроекономічної стабільності, стимулювання підприємницької активності, фінансування соціально важливих проєктів і забезпечення справедливості у розподілі суспільного добробуту на національному та міжнародному рівнях

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

2.1 Оцінка фіскального та регулюючого потенціалу оподаткування в Україні

Система оподаткування виконує дві ключові функції: фіскальну – забезпечення надходжень до бюджету для фінансування державних витрат, та регулюючу – вплив на економічну поведінку суб'єктів господарювання та населення. У контексті України, з урахуванням макроекономічних викликів, війни, тінізації економіки та потреб у фінансуванні відновлення, оцінка обох функцій оподаткування набуває особливого значення. Зупинимось більш детально на розкритті фіскального потенціалу системи оподаткування.

Фінансовий потенціал органів державної та місцевої влади у контексті забезпечення ефективного виконання їхніх функціональних повноважень безпосередньо залежить від спроможності акумулювати належні за обсягом ресурси у межах національної бюджетної системи та системи державних цільових фондів. У практиці міжнародної бюджетної статистики немає уніфікованого підходу до методики класифікації бюджетних доходів, що значно ускладнює процес порівняльного аналізу та інтерпретації відповідних фінансових показників. Бюджетні надходження, як індикатор, відображають частину валового внутрішнього продукту та національного багатства, яка централізовано акумулюється у розпорядженні інституцій національного та субнаціонального рівня для забезпечення реалізації публічних функцій. Основна маса бюджетних ресурсів мобілізується через механізм оподаткування, який передбачає справляння обов'язкових платежів із фізичних та юридичних осіб до відповідних фондів.

Згідно з підходом Міжнародного валютного фонду, податки розглядаються як фінансові ресурси, що надходять від суб'єктів господарювання або громадян до бюджетів, і якими можуть оперувати виключно державні інституції. При цьому саме державні органи мають

виключне право на примусове вилучення доходів у вигляді податків для забезпечення публічних потреб. У національному правовому полі України, відповідно до норм Податкового кодексу, податок визначається як встановлений законом обов’язковий та безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється у порядку, передбаченому чинним законодавством. Інформативним джерелом для порівняння податкового навантаження є частка податкових надходжень у структурі валового внутрішнього продукту. У таблиці 2.1 наведено відповідні дані по країнах Європейського Союзу та Україні.

Таблиця 2.1

Частка податкових надходжень у структурі ВВП, %

Країна	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р.
Угорщина	35,98	33,74	33,16	34,19	35,61
Польща	35,56	36,70	35,19	35,13	35,52
Словаччина	34,78	35,36	34,84	35,49	35,24
Україна	20,29	20,27	18,29	18,41	21,51

Джерело: сформовано автором за даними [41-43].

Згідно з аналізом статистичних матеріалів зафіксовано зниження частки податкових надходжень у ВВП як в Україні, так і в країнах ЄС. Зокрема, такі країни, як Угорщина, Словаччина та Польща, демонструють високі рівні мобілізації податків, що перевищують 30% від ВВП. Водночас, Україна продовжує демонструвати найнижчі значення податкових надходжень серед проаналізованих держав, що в окремі роки не перевищували 20% ВВП, за підсумками 2024 року ми спостерігаємо збільшення частки податкових надходжень у структурі ВВП до 21,31%. Така ситуація може свідчити як про наявність значного фіскального резерву, так і про низьку ефективність адміністрування податків, високий рівень тіньової економіки та обмеженість інституційної спроможності податкових органів. І «питома вага податкових надходжень у структурі доходів держбюджету України знизилася з 85,4 % – у 2021 р. до та 52,7 % – у 2024 р., зростала питома вага неподаткових надходжень (до 31,2 %) [42]. Структура доходів державного бюджету України згрупована та представлена у таблиці 2.2.

**Структура доходів державного бюджету України у 2024 році,
млрд грн.**

№ п/п	Статті доходів	Факт 2024 р., млрд грн	Відхилення до 2023 р., %
1	Податок на доходи фізичних осіб	326,1	157,6
2	Податок на прибуток підприємств	271,1	188,5
3	Рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення	47,7	85,0
4	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	105,2	113,6
5	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	105,2	140,7
6	ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	268,3	125,0
	Бюджетне відшкодування ПДВ	-157,1	118,7
7	ПДВ з ввезених на митну територію України товарів	466,1	127,3
8	Ввізне мито	47,6	120,1
9	Частина чистого прибутку державних/ комунальних унітарних підприємств, що вилучається до відповідного бюджету, та дивіденди, нараховані на акції/частки господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна або комунальна власність	71,1	202,5
10	Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»	38,6	53,8
11	Власні надходження бюджетних установ	779,4	95,9
12	Офіційні трансферти від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	473,9	109,2
	Разом доходів	3123,5	116,9

Джерело: сформовано автором за даними [41-43].

ПДВ залишається основним джерелом податкових надходжень до державного бюджету України, справляється під час імпорту товарів на митну територію України і при реалізації товарів, виконанні робіт або наданні послуг, що вироблені в межах країни. У 2024 році надходження від ПДВ, що сплачується під час імпорту товарів, становили 466,1 млрд грн, що перевищує аналогічний показник попереднього року на 27,3 %. У 2024 році надходження ПДВ від операцій на внутрішньому ринку становили 268,3 млрд грн, що на 25 % перевищує відповідний показник 2023 року [42]. Другим за значенням джерелом податкових надходжень до бюджету після ПДВ є прямі податки, зокрема податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) разом зі збором на доходи

фізичних осіб, а також податок на прибуток підприємств. Загальна сума надходжень ПДФО до державного бюджету у 2024 р. становила 326,1 млрд грн, що на 119,2 млрд грн, або 57,6 % перевищує аналогічний показник попереднього року [42]. Позитивна динаміка пояснюється зростанням середнього рівня заробітної плати та частковою детінізацією ринку праці для оформлення трудових відносин з метою бронювання військовозобов'язаних. Додатковим фактором зростання фіскального навантаження стало підвищення ставки військового збору з 1,5 % до 5 %, що набрало чинності з 1 грудня 2024 року відповідно до Закону України від 10 жовтня 2024 року № 4015-ІХ. Щодо надходжень податку на прибуток підприємств, у 2024 році вони становили 271,1 млрд гривень, що перевищило відповідний показник попереднього року 88,5 % [42] в значній мере через цілеспрямоване підвищення податкового навантаження на банківські установи. Акцизний податок, який належить до групи непрямих податків, посідає важливе місце у системі мобілізації доходів державного бюджету України. У 2024 році вперше зафіксовано паритет між надходженнями акцизного податку з продукції вітчизняного виробництва та імпорту — по 105,2 млрд грн у кожному випадку. Обсяг надходжень від внутрішньої продукції збільшився на 13,6 %. Акцизний податок з імпортованої продукції продемонстрував приріст у 40,7 % у порівнянні з попереднім роком через відновлення повноцінного оподаткування пального, яке з другої половини 2023 року було повернуто до довоєнного рівня. Динаміка змін надходжень від основних груп податків у 2024 р. відповідно до 2023 року відображена у таблиці 2.3.

Надходження від основних груп податків у 2023-2024 рр.

Таблиця 2.3

Статті доходів	Факт 2023 р., млрд. грн	Факт 2024 р., млрд. грн	Відхилення до 2023 р., млрд грн	Відхилення до 2023 р., % зростання
ПДВ з ввезених на митну територію України товарів	366,1	466,1	100,1	27,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	214,6	268,3	53,7	25,0

Податок на доходи фізичних осіб	206,9	326,1	119,2	57,6
Податок на прибуток підприємств	143,8	271,1	127,3	88,5
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	92,6	105,2	12,6	13,6
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	74,8	105,2	30,4	40,7

Джерело: сформовано автором за даними [41-43].

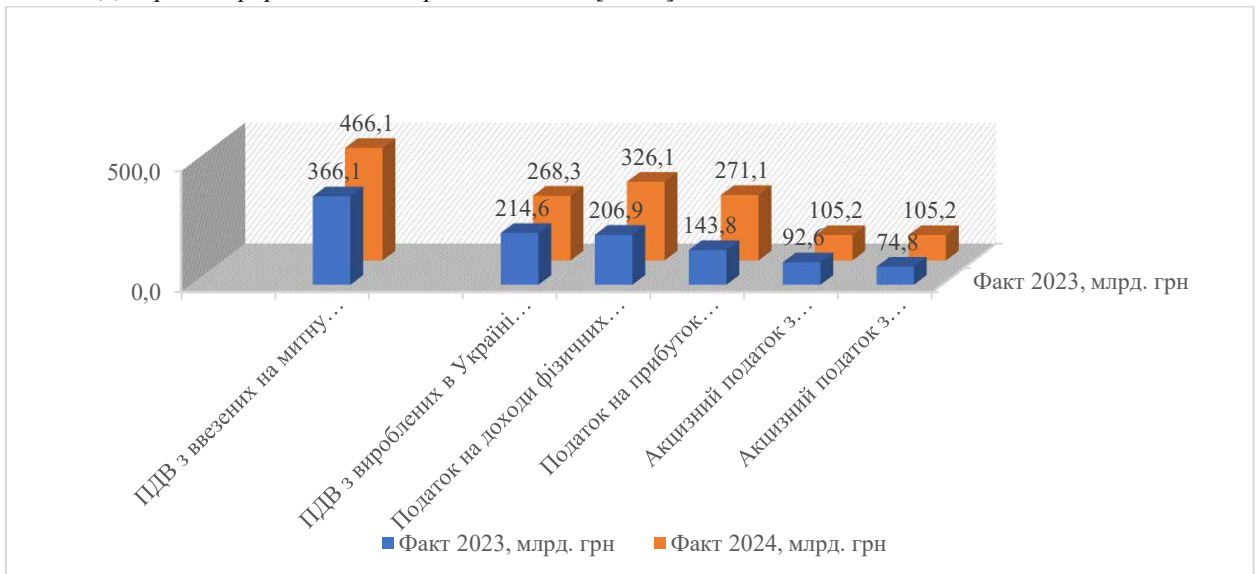


Рис. 2.2. Динаміка змін основних податків у 2023-2024 рр. Регулюючий потенціал оподаткування в Україні має певні особливості, які згруповано у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Регулюючий потенціал оподаткування в Україні

Особливості	Прояви
Вплив на інвестиційну активність	<ul style="list-style-type: none"> Високе податкове навантаження на фонд оплати праці (зокрема, ЄСВ – 22%) створює стимули до неформальної зайнятості. Часті зміни податкового законодавства створюють регуляторну непередбачуваність, що стримує інвестиції. Відсутність стабільної податкової політики знижує конкурентоспроможність України як юрисдикції.
Стимулювання або стримування окремих секторів	<ul style="list-style-type: none"> єдиний податок – значно полегшив ведення бізнесу для малого підприємництва, але створив можливості для оптимізації великих бізнес-груп через ФОПів. пільги в аграрному секторі – мають значний вплив на зниження податкових надходжень, але забезпечують продовольчу безпеку. акцизи на тютюн, алкоголь, пальне — виконують як фіскальну, так і регулюючу функцію, але потребують регулярного

	коригування з урахуванням інфляції та євроінтеграційних зобов'язань.
Екологічне оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> – недостатньо використовується податкова система для «зеленого» переходу: – відсутність ефективного вуглецевого податку, – слабкий вплив екологічних зборів. Податкові інструменти можуть бути ефективними для детінізації ринку праці, підтримки енергомодернізації, розвитку зеленої енергетики.
Соціальне оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> – податкові інструменти можуть бути ефективними для детінізації ринку праці – введення прогресивної шкали оподаткування – створення мотиваційних механізмів для декларування та сплати податків

Джерело: сформовано автором.

Отже, реалізація фіскального та регулюючого потенціалу має низку проблем та обмежень таких як низька довіра до податкової системи з боку бізнесу, слабка спроможність ДПС та Держмитслужби у виявленні складних схем ухилення від податків, політична фрагментація гальмує прийняття стратегічних змін до податкової системи, недостатня якість фінансової грамотності населення та бізнесу щодо прав і обов'язків у сфері оподаткування.

2.2 Вплив глобалізації на ефективність функціонування системи оподаткування в Україні

У XXI столітті глобалізація стала детермінантом, ключовим фактором, що формує нову архітектуру світового економічного порядку, зокрема – через зміну фінансових і податкових режимів національних держав. В умовах відкритості ринків, масштабної інтернаціоналізації виробничих процесів та цифровізації комерційної діяльності, класичні інструменти податкової політики поступово втрачають ефективність. У цьому контексті податкова система України виявилася недостатньо адаптованою до викликів глобального ринку. Один із найяскравіших проявів негативного впливу глобалізації – це переміщення прибутків ТНК до юрисдикцій із низьким оподаткуванням, з метою мінімізації податкових зобов'язань. Для України це означає втрату податкових надходжень у сфері ІТ, логістики, фармацевтики та цифрових платформ; несправедливий розподіл фіскального навантаження; зниження податкового суверенітету, коли міжнародні компанії диктують умови фіскальної присутності в Україні. Україна, як і багато країн Східної Європи,

тривалий час використовувала зниження податкових ставок як інструмент залучення інвестицій. У результаті ефективна ставка податку на прибуток підприємств знизилася; переважання податків на споживання (ПДВ, акциз) замість прибуткових податків стало хронічною тенденцією; фіскальна політика втратила соціально-економічну прогресивність, що підвищило податкову нерівність.

Глобалізація посилює податкову конкуренцію, змушуючи держави змагатися за податкових резидентів, навіть шляхом зниження надходжень. У глобалізованому цифровому просторі зростає частка економічної активності без фізичної присутності платника податків, що створює суттєві труднощі для визначення юрисдикції оподаткування, запобігання ухиленню через криптовалюту та децентралізовані платформи.

Ефективність податкової системи розглядається через призму низки критеріїв, які нами згруповано у таблиці 2.5. *Таблиця 2.5*

Критерії оцінки ефективності податкової системи

Критерій	Оцінка в Україні	Коментар
Фіскальна ефективність	Помірна	Частка податкових надходжень у ВВП залишається низькою (приблизно 18–21%), що свідчить про обмежену фіскальну потужність..
Економічна нейтральність	Низька	Податкова система спричиняє викривлення в структурі виробництва, зокрема через диспропорції в податковому навантаженні між секторами.
Справедливість	Недостатня	Високий рівень регресивного оподаткування через ПДВ і акцизи, відсутність прогресивного ПДФО.
Адміністративна ефективність	Середня	Рівень цифровізації зростає, однак залишається проблематика тіньового сектору, обмежений контроль за ТНК, нестача аналітичних ресурсів.
Гнучкість та адаптивність	Помірна	Реакція на глобальні виклики часто носить реактивний, а не стратегічний характер.

Джерело: сформовано автором.

У епоху глобалізації національні податкові системи перебувають під зростаючим впливом міжнародних норм, правил і стандартів. Україна, як країна з відкритою економікою, не є винятком із цього процесу. З метою підвищення фіскальної ефективності, забезпечення прозорості фінансових

потоків та боротьби з ухиленням від оподаткування держава активно долучається до реалізації ключових міжнародних ініціатив, зокрема проєкту BEPS, стандартів FATF, а також механізму автоматичного обміну інформацією AEOI/CRS. Ініціатива ОЕСР та G20 щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування – BEPS стала відповіддю на виклики транснаціонального бізнесу, що використовує агресивне податкове планування. У 2016 році Україна приєдналася до Інклюзивної платформи BEPS, а у 2019 році ратифікувала багатосторонню конвенцію MLI, що дозволяє оновлювати положення чинних податкових угод без необхідності їх перегляду в двосторонньому порядку. Найбільш практичний вплив BEPS має через вимогу дотримання мінімальних стандартів, включно з триступеневою моделлю документації з трансфертного ціноутворення та звітністю Country-by-Country Reporting. Так, у 2024 році українські компанії подали понад 200 звітів CbC, що стало свідченням поступової інтеграції у глобальну систему прозорого оподаткування. Фінансова група з боротьби з відмиванням коштів FATF встановлює міжнародні вимоги у сфері протидії легалізації злочинних доходів і фінансуванню тероризму. Хоча FATF безпосередньо не займається оподаткуванням, її рекомендації мають опосередкований вплив на фіскальну систему, оскільки передбачають розширення повноважень податкових та фінансових органів щодо моніторингу сумнівних фінансових операцій. У 2023–2024 роках Україна активізувала імплементацію 40 Рекомендацій FATF, зокрема через оновлення законодавства у сфері фінансового моніторингу, розвиток інституційної спроможності Державної служби фінансового моніторингу, а також посилення міжнародної співпраці з Egmont Group. Це дозволило Україні уникнути включення до списку країн з високим ризиком - так званий "сірий список"- та зберегти довіру міжнародних партнерів. Автоматичний обмін податковою інформацією (AEOI), зокрема за стандартом CRS, розробленим ОЕСР, є одним з інструментів боротьби з ухиленням від оподаткування через використання іноземних рахунків. У 2023 році Україна офіційно завершила імплементацію правового та технічного інструментарію

для приєднання до глобальної системи АЕОІ, а у 2024 році здійснила першу пробну передачу даних у тестовому режимі. Очікується, що з 2025 року Україна почне повноцінний обмін інформацією з понад 100 юрисдикціями, щодозволить податковим органам ідентифікувати іноземні активи резидентів України та оподатковуватизгідно з нормами Податкового кодексу. Порівняльна характеристика міжнародних податкових стандартів та їх вплив на систему оподаткування України згруповано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Порівняльна характеристика міжнародних податкових стандартів та вплив глобалізації на систему оподаткування в Україні

Критерій	BEPS (ОЕСР / G20)	FATF	АЕОІ / CRS (ОЕСР)
Мета	Протидія розмиванню податкової бази	Протидія відмиванню коштів та тероризму	Виявлення закордонних доходів резидентів
Ініціатор	ОЕСР, G20	FATF	ОЕСР
Рік приєднання Україною	2016 (Inclusive Framework), 2019 (MLI)	1994, оновлення в 2023–2024	2023 – завершено імплементацію, запуск у 2025
Інституційна реалізація в Україні	ДПС, Мінфін, Кабінет Міністрів	ДСФМ, НБУ, СБУ, Мінфін	ДПС, НБУ, Мінфін, банки та фінансові установи
Ступінь імплементації	Часткова (виконуються мінімальні стандарти)	Висока (гармонізоване законодавство)	Початкова (створено технічну інфраструктуру)
Фіскальний ефект	↑ Надходження від трансфертного ціноутворення	↑ Зменшення тіньових операцій	↑ Прозорість активів за кордоном
Виклики для України	Ресурсна недостатність, складність адміністрування	Високі технічні вимоги, ризики фінансових санкцій	Необхідність модернізації ІТ-систем
Результати	Подано >200 СьС-звітів	Зросла кількість виявлених фінансових зловживань	Завершено в 2024 р. етап підготовки до обміну

Джерело: сформовано автором.

У 2020 році в межах імплементації Рекомендацій щодо реалізації Плану BEPS, зокрема Кроку 3 «Формування ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC/КІК)», до податкового законодавства України було внесено норми, спрямовані на регулювання оподаткування КІК. Запровадження таких положень стало одним із ключових

інструментів протидії ухиленню від оподаткування шляхом використання нерезидентних структур. Прийняттям Закону України від 16 січня 2020 року № 466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» Розділ І ПКУ був доповнений статтею 392 «Контрольовані іноземні компанії» [75]. Таким чином, імплементація Кроку 3 Плану BEPS в Україні відбулася шляхом нормативного закріплення правил КІК, які набули чинності з 1 січня 2022 року. Це стало першим випадком запровадження вітчизняною податковою системою комплексного підходу до оподаткування прибутків іноземних компаній, що перебувають під контролем резидентів України.



Рис.2. 1. Результати подання звітності та повідомлень КІК станом на 01.11.2025 [78].

Заглиблюючись у проблему впливу глобалізації на ефективність функціонування системи оподаткування в Україні варто зосередитися також і на трансфертному ціноутворенні, норми якого було запроваджено із 1 вересня 2013 р. Податкове регулювання трансфертного ціноутворення базується на принципі «витягнутої руки», що становить загальновизнаний міжнародний стандарт. Цей підхід був узгоджений державами — членами ОЕСР, а також більш ніж 130 юрисдикціями, які не входять до її складу, та рекомендований для застосування при визначенні трансфертних цін у податкових цілях.

Принцип передбачає коригування податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня, що відповідає умовам, які склалися б між незалежними контрагентами за порівнянних обставин. Основні положення Настанов ОЕСР були імплементовані в національне податкове законодавство, зокрема до статті 39 Податкового кодексу із подальшими змінами, уточненнями та роз'ясненнями. Так було введено поняття «принцип витягнутої руки», який є ширшим за поняття «звичайна ціна» та дозволяє враховувати не лише ціну операції, але й інші фінансові та комерційні умови, які впливають на обсяг оподаткованого прибутку платника, критерії віднесення операцій до контрольованих, оновлено критерії визнання осіб пов'язаними, деталізовано положення про формування переліку держав, операції із резидентами яких визнаються контрольованими, організаційно-правові форми нерезидентів, вимоги до змісту документації із трансфертного ціноутворення та інш.



Рис.2.2. Динаміка декларування контрольованих операцій за 2013-2024 рр. [78]. Динаміка декларування контрольованих операцій свідчить про те, що за період з 2013 по 2024 рр. було подано більше ніж 29 тисяч звітів, в середньому більше 2,4 тисячі за рік. Загальний обсяг контрольованих операцій становить понад 29 трлн. грн. [78].

На сьогоднішній день виплата доходів нерезидентам, джерелом походження яких є Україна, може використовуватися для виведення коштів за кордон. З 1 січня 2021 р. за кордон було відправлено 1,8 трлн грн. Було

донараховано податків на суму 13 млрд грн. Значні платежі здійснюються компаніям, зареєстрованим у Королівстві Нідерландів (24%), Республіці Кіпр (19%), Великій Британії (10%), Республіці Австрія (9%) та інших країнах – це переважно платежі у формі дивідендів, відсотків, роялті, операцій з цінними паперами тощо. Одним із інструментів збору доказів для встановлення порушень при здійсненні платежів на користь нерезидентів є обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав. Результатом налагодження ефективної комунікації з іноземними компетентними органами є повнота, якість та швидкість надання інформації, яку вони запитують, що, в свою чергу, дозволяє швидко опрацьовувати ризики ухилення від оподаткування.



Рис.2.3. результати декларування виплат нерезидентам за даними ДПС

Україна активно співпрацюючи з ОЕСР та іншими міжнародними організаціями у межах реалізації Плану BEPS, приєдналася до Глобальної ініціативи CRS та впроваджує систему автоматичного обміну фінансовою інформацією, як відмічалось вище. Підписано низку багатосторонніх угод, спрямованих на запобігання ухиленню від оподаткування, зокрема CRS - Common Reporting Standard та інші документи в межах AEOI (Automatic Exchange of Financial Account Information). Обмін інформацією між податковими органами різних країн є ключовим інструментом боротьби з

транскордонним ухиленням від оподаткування, проте наразі він здебільшого обмежується запитами у рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. На практиці Державна податкова служба України отримує інформацію лише за умов офіційного запиту, що супроводжується конкретним обґрунтуванням, часто в межах кримінальних проваджень.

Так, кількість запитів до іноземних податкових органів зменшилась із 1093 у 2015 р. до 591 у 2024 р., водночас кількість запитів до України зростала у період до 2018 р. та з 2020 р. по 2024 р. Дані за 2022р. ДПС офіційно не оприлюднювала, Звіт про роботу ДПС за 2022р. також не містить цих даних. Найчастіше звернення стосувались взаємовідносин між суб'єктами, підтвердження податкового статусу, походження доходів, трансфертного ціноутворення, а також перевірки укладених контрактів і банківської інформації. Динаміка кількості запитів на рис. 2.

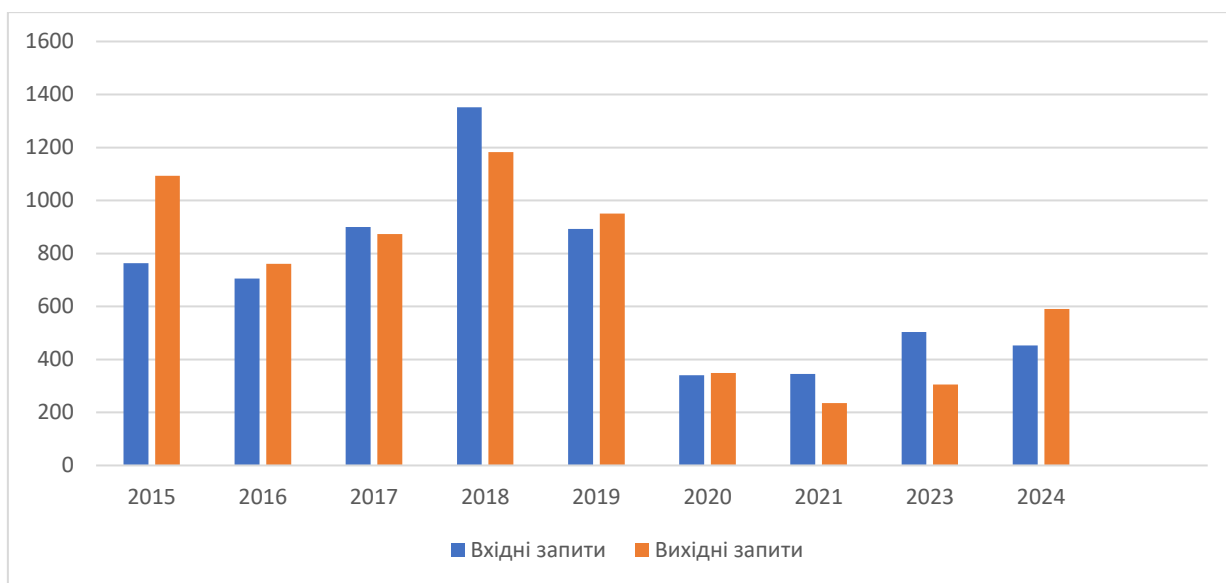


Рис.2.4 Динаміка обміну інформацією між ДПС України та компетентними органами країн світу. Складено за даними Державної податкової служби.

2.3 Аналіз конкурентоспроможності оподаткування в Україні

Конкурентоспроможність оподаткування – це сукупність характеристик податкової системи, які визначають її привабливість для внутрішніх і зовнішніх інвесторів, забезпечують стабільні надходження до бюджету та створюють умови для економічного зростання при мінімальному податковому навантаженні на продуктивну діяльність. У сучасній економіці податкова

політика виступає інструментом міжнародної конкуренції, де держави змагаються за капітал, інвестиції, підприємницьку активність і кваліфіковану робочу силу. У цьому контексті конкурентоспроможність національної податкової системи визначається: рівнем податкового навантаження; простотою адміністрування податків; ефективністю податкової політики; прозорістю та передбачуваністю податкового законодавства та узгодженістю з міжнародними стандартами. Податкова система України є середньонавантаженою за міжнародними мірками, однак характеризується високим рівнем складності адміністрування, значним рівнем податкових витрат для бізнесу та частими змінами законодавства. Основні її особливості: висока частка непрямих податків (ПДВ, акцизи), що створює регресивне фіскальне навантаження на населення з низькими доходами; обмежена прогресивність оподаткування доходів фізичних осіб; існування значної тіньової економіки, що знижує ефективність фіскального навантаження; складне адміністрування ПДВ, незважаючи на впровадження електронної системи звітності; часте законодавче оновлення, що ускладнює довгострокове планування для бізнесу. Аналізуючи оподаткування в Україні варто на самперед звернути увагу на світовий розмір ставок податків, а саме ПДВ – стандартна, пільгова ставка та мінімальна ставка. У межах правового поля Європейського Союзу визначено загальну мінімальну ставку ПДВ, що становить 15%. Водночас остаточне рішення щодо конкретного рівня ставки ПДВ ухвалюється на національному рівні кожною державою-членом. У результаті, податкові ставки в різних європейських країнах демонструють значну варіативність — від 16% до 27% – дані у розрізі країн ЄС наведено у додатку Б.1. Наприклад, найнижчий рівень ПДВ зафіксовано в Люксембурзі (17%), та Швейцарії (8.1%), а найвищий – в Угорщині (27%). Середнє значення ставки ПДВ у країнах ЄС, що також є найпоширенішим варіантом, коливається в межах 20–21%. Ставка ПДВ може варіюватися залежно від виду продукції або наданих послуг. У низці країн застосовуються знижені ставки оподаткування до окремих категорій товарів, зокрема продуктів харчування чи друкованої продукції. Європейським законодавством встановлено

мінімальну межу зниженої ставки на рівні 5%, на яку орієнтуються держави-члени при формуванні власної податкової політики. Такі регуляторні механізми мають на меті підтримку окремих галузей економіки або соціально вразливих груп населення. Аналіз конкурентоспроможності оподаткування в Україні податком на додану вартість дає нам змогу зробити наступні висновки:

1. Стандартна ставка ПДВ в Україні 20 % перебуває в межах середніх значень у ЄС, не є вкрай низькою, але й не найвищою. Українська податкова система застосовує знижені ставки (14 %, 7 %) для критичних секторів — сільськогосподарських продуктів, медичної продукції, культурних товарів. Це відповідає загальноєвропейським практикам, коли країни ЄС також мають знижені ставки для окремих товарів/послуг соціального та гуманітарного характеру.
2. Ставка 20 % не є граничним бар'єром, але при порівнянні зі ставками у країнах із нижчою ставкою ПДВ, українські компанії можуть відчувати конкурентний тиск — особливо у галузях експорту або постачання послуг через кордон.
3. Іншого боку, якщо ставка занадто висока без ефективної адмінінфраструктури (для повернення ПДВ, адміністрування, контролю), це може створювати додаткові витрати для бізнесу.
3. Наявність декількох ставок ПДВ (стандартна, знижені, 0 %) збільшує складність адміністрування.

У межах Європейського Союзу спостерігаються суттєві відмінності у сфері оподаткування специфічними акцизними зборами. Такі розбіжності, передусім, зумовлені особливостями територіального розподілу виробничих функцій та економічною спеціалізацією окремих держав-членів на випуску певної продукції. Попри це, для більшості країн ЄС спільним є той факт, що ключовим джерелом фіскальних надходжень від специфічних акцизів виступає податок на енергетичні ресурси. Водночас частка таких надходжень у загальній структурі акцизних платежів є нерівномірною: наприклад, в Італії вона досягає 80%, у той час як в Ірландії – лише 41,2%, а у Франції, Німеччині та Великій Британії – 71%, 69% та 54% відповідно [50]. Також існують значні відмінності у податковому навантаженні на алкогольну продукцію та тютюнові вироби. У країнах на кшталт Швеції та Фінляндії акцизні ставки на

алкоголь є особливо високими, тоді як у Данії, Ірландії, Німеччині, Нідерландах і Великобританії посилено оподатковується тютюнова продукція. Різні підходи застосовуються й до оподаткування енергоресурсів, які використовуються як для обігріву, так і в промисловому секторі. Аналогічна ситуація простежується й щодо оподаткування природного та зрідженого газу — їхні ставки відрізняються у кілька разів між країнами. Такі податкові дисбаланси негативно впливають на конкурентоспроможність підакцизної продукції всередині єдиного ринку Європейського Союзу.

Найбільш суттєві виклики виникають у процесі гармонізації систем оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, потреба в якій є очевидною. Через відмінності у структурі прибуткових податків, а також варіативність ставок у країнах ЄС (Додаток Б.3), формується неоднакове податкове навантаження. Це, своєю чергою, впливає на умови розвитку підприємництва, інвестиційну привабливість національних економік і може навіть призводити до проявів дискримінації за принципом громадянства.

Головна перешкода на шляху уніфікації податку на прибуток полягає в тому, що забезпечити однакові умови для функціонування компаній у різних країнах ЄС практично неможливо через наявність об'єктивних соціально-економічних, територіальних та фіскальних особливостей. Актуальні ставки корпоративного податку серед країн світу наведені у додатку Б.4.

Більш детальне уявлення про особливості податкової політики в країнах Євросоюзу можна отримати шляхом аналізу структури податкових надходжень та рівня оподаткування. З урахуванням поділу податків на прямі, непрямі та соціальні збори, можна відзначити, що найбільшу частку в середньому займають непрямі податки – близько 35% [51]. Проте, показники цієї структури значно варіюються між країнами-членами. Зокрема, для Данії, Фінляндії, Великобританії характерне домінування прямих податків. Натомість «нові» країни-члени демонструють переважання непрямих податків. Різниця між мінімальним значенням соціальних внесків, зафіксованим у Данії, та максимальним рівнем у Німеччині сягає

співвідношення 1:18. У сфері непрямого оподаткування в державах ЄС основну роль відіграють акцизні збори, провідну позицію займає ПДВ. Найвища частка надходжень від ПДВ і акцизів у загальній податковій структурі спостерігається на Кіпрі – 27,2% та 13,1% відповідно [51]. Структура прямих податків у межах ЄС також характеризується значною нерівномірністю. Наприклад, питома вага податку на прибуток підприємств коливається від 2,4% у Німеччині до 15,3% у Люксембурзі. У випадку індивідуального прибуткового оподаткування найнижча частка спостерігається на Кіпрі (10,4%), тоді як найвища – у Данії (51%). У середньому ж по ЄС індивідуальний прибутковий податок займає провідну позицію в структурі податкових надходжень, становлячи 23,3%. В країнах ЄС основний фінансовий тягар соціальних внесків несе роботодавець – 18,6% загального навантаження, працівники сплачують у середньому 10,2% [51].

Для оцінки конкурентоспроможності податкової системи України ми звернулись до глобальних рейтингів [46]. Дані рейтингу Index of Economic Freedom у розрізі країн наведено у додатку Б.1, де розраховано індекси за такими критеріями як «права власності», «чесність уряду», «судова ефективність», «податкове навантаження» та «урядові витрати». Динаміка змін оцінок у розрізі країн зображена на рис. 2.5.

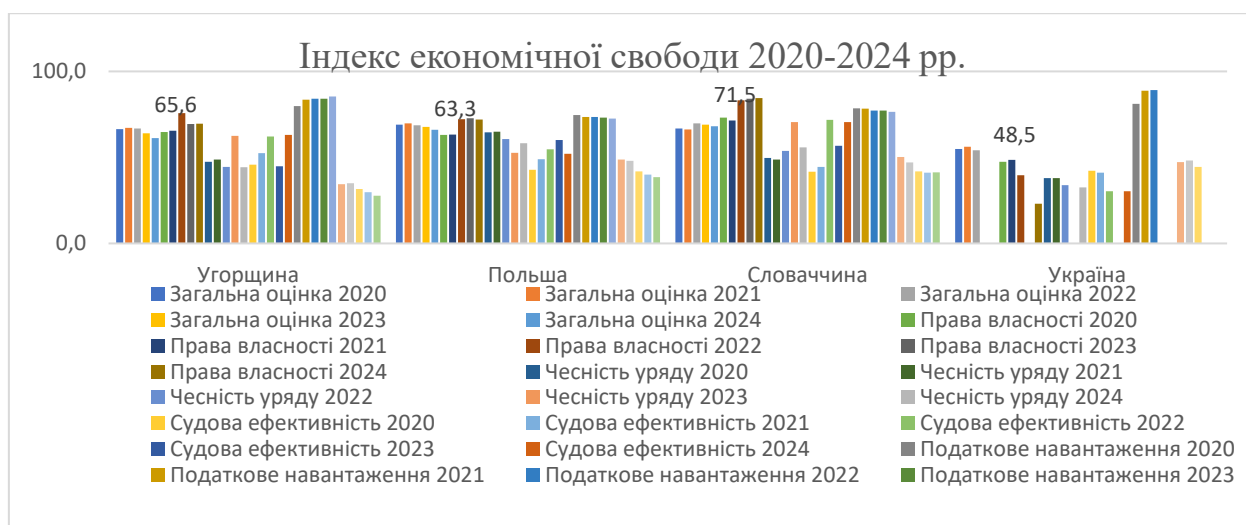


Рис. 2.5 Індекс економічної свободи 2020-2024 рр.

Джерело: сформовано автором за [46].

Індекс податкової конкурентоспроможності (Tax Competitiveness Index) від Tax Foundation [70] надає характеристику за двома критеріями:

конкурентоспроможність, тобто граничні ставки оподаткування та нейтральність стосовно спотворень у податковому законодавстві. При розрахунку індексу беруться до уваги близько 40 показників щодо корпоративного податку, податку на доходи фізичних осіб, податки на майно, споживчі податки, правила оподаткування ТНК.

У 2024 році провідні позиції в рейтингу податкової конкурентоспроможності зайняли держави, податкові системи яких характеризуються поєднанням помірною податкового навантаження з високим рівнем простоти та ефективності адміністрування. Зокрема, Естонія утримує перше місце завдяки прозорій структурі оподаткування, відсутності податку на нерозподілений прибуток підприємств та спрощеною процедурою податкової звітності. Латвія та Нова Зеландія, які посідають друге та третє місця, демонструють ефективні та конкурентоспроможні податкові режими, спрямовані на створення сприятливого середовища для розвитку підприємницької діяльності та залучення іноземних інвестицій. Україна не входить до рейтингу ІТСІ, оскільки цей індекс охоплює країни-члени ОЕСД. Проте існують інші оцінки та індекси, в яких бізнес-спільнота і експерти оцінюють конкурентоспроможність податкового режиму України - наприклад, "Tax Index Survey" від Європейської Бізнес Асоціації та ЕУ. Дані коефіцієнти представлені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Податкові індекси України за 2021-2024 рр.

Показники\роки	2021р.	2022р.	2023р.	2024р.
Якість податкового законодавства	2,71	2,86	2,63	2,46
Обтяжливість/легкість адміністрування податків	2,77	2,74	2,67	2,62
Фіскальний тиск	3,63	3,24	3,07	2,70
Якість податкового обслуговування	2,93	3,04	3,03	2,79

Джерело: сформовано автором за даними [71].

Згідно з таким опитуванням інтегральна оцінка 2,62 бали у 2024 р. демонструє негативну динаміку у порівнянні з попередніми роками (2,67 – у 2023 р., 2,74 – у 2022 р., 2,77 – у 2021 р.). [72].

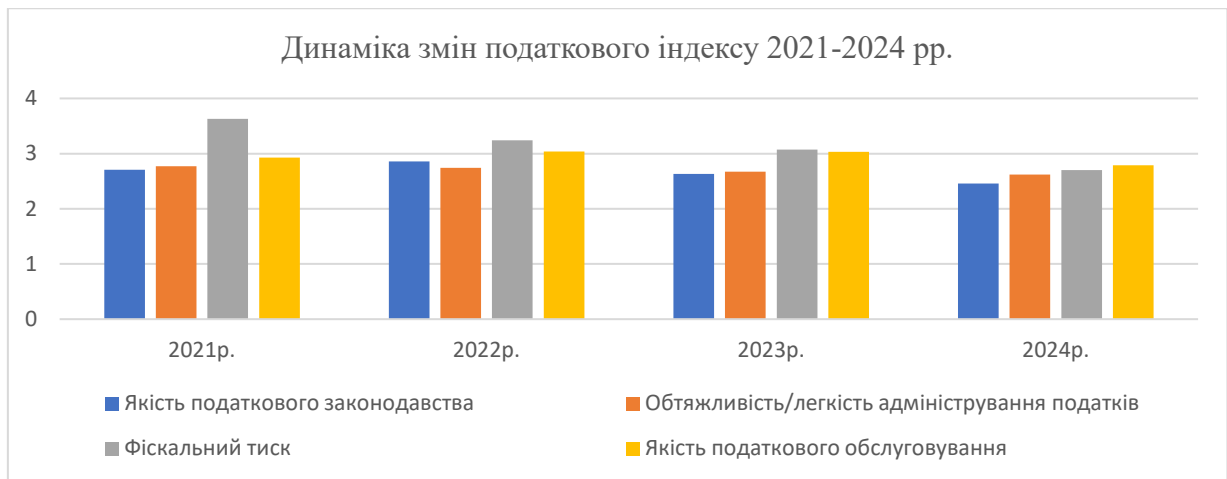


Рис. 2.6 Динаміка змін податкового індексу за 2021-2024 рр.

Джерело сформовано автором за даними [71].

У 2024 році також фіксується тенденція до зростання фіскального тиску на бізнес. Даний компонент демонструє найгіршу динаміку серед усіх оцінюваних показників – середній бал знизився до 2,7, у порівнянні з 3,07 у 2023 р., 3,24 у 2022 р. та 3,63 у 2021 р. Це свідчить про системне погіршення ситуації третій рік поспіль.

Висновки до розділу 2

Глобалізація створює складне та багатовимірне середовище для функціонування податкової системи України. Вона одночасно відкриває доступ до нових технологій, міжнародної співпраці, інструментів обміну інформацією, стимулює гармонізацію національного законодавства з міжнародними стандартами, удосконалює податковий контроль та прозорість, сприяє цифровізації фіскальної системи, підвищує інституційну спроможність податкових органів, але також спричиняє виклики у сфері ерозії бази оподаткування, податкового планування та фіскальної нестабільності, підвищує мобільність капіталу, ускладнює податкове адміністрування, загострює конкуренцію між юрисдикціями.

Глобалізація виступає каталізатором модернізації податкової системи України. Ефективність цієї системи залежить від здатності держави адаптувати національне законодавство до міжнародних стандартів, водночас зберігаючи власний фіскальний суверенітет та конкурентоспроможність економіки.

Таким чином в результаті аналізу ми можемо окреслити сильні та слабкі сторони податкової системи України з погляду конкурентоспроможності. До переваг відносяться: відносно помірні податкові ставки у порівнянні з країнами ЄС; впровадження електронних сервісів (Е-кабінет платника, електронне адміністрування ПДВ); перехід на ризикоорієнтований підхід до перевірок та активне впровадження міжнародних стандартів прозорості та боротьби з BEPS. Серед недоліків потрібно виділити: складність адміністрування податків для малого та середнього бізнесу, високий рівень корупційних ризиків у податкових та митних органах, відсутність стабільної податкової політики – часті зміни ставок, пільг, процедур, значні податкові втрати через тіньову економіку та неофіційну зайнятість. Недостатній рівень конкурентоспроможності податкової системи України створює бар'єри для залучення іноземних інвестицій, сприяє відтоку капіталу та поглиблює асиметрії в умовах ведення бізнесу. У результаті чого зростає частка офшоризованих прибутків; знижується довіра до податкової системи; уповільнюється економічне зростання та інноваційний розвиток.

Конкурентоспроможність податкової системи України потребує глибокої інституційної модернізації, орієнтованої на прозорість, стабільність, простоту та справедливість. Лише за умов впровадження комплексної податкової реформи, скоординованої з інтеграційними процесами в ЄС та міжнародними зобов'язаннями України, можливо створити фіскальне середовище, здатне підтримувати економічну динаміку та приваблювати інвестиції у довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 3

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

3.1 Розвиток адміністрування податків в Україні в умовах глобалізації та цифровізації економіки

У процесі інноваційної трансформації національної економіки України виникає досить складна ситуація щодо диференціації податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Податкове регулювання, яке покликане забезпечити стабільність і передбачуваність економічного середовища, на практиці демонструє нерівномірність у фіскальному тиску, що особливо проявляється в умовах переходу до цифрової моделі господарювання. Такі диспропорції створюють бар'єри для ефективного функціонування підприємств, знижуючи їхню конкурентоспроможність і інвестиційну привабливість. З огляду на зазначене, виникає нагальна потреба в розробці та впровадженні дієвих механізмів легальної оптимізації податкових зобов'язань. Їхня теоретична обґрунтованість і методична реалізація мають базуватися на комплексній трансформації податкової політики з акцентом на її цифрову адаптацію. У цьому контексті державне регулювання відіграє ключову роль: держава не лише стимулює розвиток цифрових технологій, а й зобов'язана забезпечувати ефективний моніторинг податкових ризиків, вчасно ідентифікувати потенційні загрози, а також оперативно реагувати на них задля мінімізації негативних наслідків. Передумовами цифрової трансформації податкової політики мають виступати системність функціонування податків як економічного інструменту та стратегічна орієнтація підприємств на зростання прибутковості. Розвиток податкової системи в цьому контексті набуває особливої ваги, адже саме вона забезпечує перерозподіл фінансових ресурсів держави, формуючи базу для сталого розвитку економіки в умовах цифровізації. Цифрова податкова інфраструктура здатна позитивно впливати на функціонування інноваційних бізнес-структур, підвищуючи рівень прозорості, зменшуючи адміністративний тиск та сприяючи автоматизації податкових процесів. Водночас чинна податкова система України характеризується недостатньою

відповідністю принципу економічної доцільності, що проявляється у високому фіскальному навантаженні на виробничий сектор. Це обумовлює необхідність вдосконалення податкового законодавства, зокрема, чіткого визначення механізмів реалізації завдань фіскальної політики, що забезпечили б сприятливі умови для розвитку як традиційних, так і цифрових суб'єктів господарювання. Попри значний науковий інтерес, залишається відсутнім єдиний підхід до визначення методологічних засад податкового планування в цифровій економіці. Залишається відкритим питання щодо принципів справедливого розподілу податкового тягаря в умовах динамічного розвитку цифрового підприємництва. У зв'язку з цим трансформація національної податкової політики потребує наукового обґрунтування, з урахуванням актуальних світових тенденцій та особливостей функціонування цифрових ринків. Цифрова економіка докорінно змінює традиційні господарські процеси, зумовлюючи формування нових виробничо-обслуговуючих моделей, інтегрованих у кіберфізичні системи. У межах найвищих рівнів цифровізації виробництво і послуги об'єднуються в єдину функціональну структуру, що змінює парадигму економічного розвитку. Цей процес передбачає не лише модернізацію технологій, але й переосмислення ролі державного управління, приватного сектору та громадянського суспільства у цифровій трансформації фіскальної політики.

Однією з ключових переваг цифрової моделі є можливість автоматизованого управління податковою системою, що дає змогу значно розширити масштаб її застосування без втрати ефективності. Це відкриває нові горизонти для підвищення результативності податкового адміністрування як на макро-, так і на мікрорівнях, забезпечуючи більш точне управління економічними ресурсами в усіх секторах національного господарства.

Отже, удосконалення податкової політики в умовах цифрової економіки повинно ґрунтуватися на комплексному підході, що враховує не лише інноваційний потенціал цифрових технологій, а й необхідність формування гнучких, прозорих і справедливих фіскальних механізмів. Сьогодні стоїть завдання не просто адаптувати податкову систему до нових реалій, а й

трансформувати її в інструмент стратегічного розвитку, який сприятиме фінансовій стабільності та підвищенню конкурентоспроможності національної економіки в умовах глобального цифрового простору.

З огляду на динамічні тенденції цифрової трансформації, одним із ключових факторів впливу на майбутню організацію підприємницької діяльності є активне впровадження хмарних технологій. За прогнозами, протягом найближчих п'яти років до 80% підприємств перейдуть на використання хмарних рішень, що істотно розширює можливості для дистанційної роботи, залучення зовнішніх підрядників та інтеграції всіх учасників бізнес-процесів в єдине цифрове середовище з централізованим моніторингом і контролем. Адаптація податкової політики до нових умов цифрової економіки повинна не лише відповідати викликам часу, а й забезпечувати високу ступінь інформаційної безпеки, оперативність управлінських рішень, інституційну гнучкість та високий рівень професійної підготовки працівників фіскальної сфери. Без оновлення підходів до адміністрування податків неможливо ефективно функціонувати в умовах нових цифрових реалій. Цифровізація відкриває можливості для досягнення масштабного та багатовекторного економічного ефекту, що охоплює не лише традиційні сфери підвищення продуктивності, тут мова йде не тільки про впровадження автоматизованих технологічних процесів, оновлення обладнання та модернізацію засобів праці, але й про глибинну трансформацію структури та логіки функціонування всіх систем. У цифрову епоху виробництво дедалі більше орієнтується на гнучкі, інтелектуалізовані моделі, що передбачають інтеграцію цифрових платформ, аналітики великих даних, штучного інтелекту, в випадку, коли мова йде про дані фінансового характеру, їх кодування та захист – на ряду із простою цифровізацією набуває популярності і блокчейн, як один із методів реалізації захисту важливих фінансових даних.

Однак реалізація цього потенціалу не є автоматичною – вона потребує цілісної трансформації супутніх економічних інструментів, серед яких податкова політика відіграє ключову роль. Без адаптації фіскальних

механізмів до нових економічних реалій цифрове оновлення ризикує залишитися фрагментарним і малоефективним. Податкова система повинна змінюватися синхронно з цифровою трансформацією, передбачаючи нові підходи до оподаткування бізнес-моделей, заснованих на цифрових платформах, хмарних рішеннях і транснаціональному переміщенню доданої вартості. Сучасні виклики у глобальному бізнес-середовищі, що пов'язані з активним зростанням віртуалізації економіки та розмиттям фізичних меж ведення бізнесу, спонукають національні податкові системи до перегляду існуючих принципів оподаткування.

Особливої уваги заслуговують юрисдикції з низьким або нульовим рівнем корпоративного оподаткування, які стимулюють міграцію капіталів та створюють дисбаланси в системі міжнародного податкового регулювання. У цьому контексті оновлення фіскальних підходів має відігравати ключову роль у формуванні ефективного інституційного середовища, здатного своєчасно та адекватно реагувати на виклики, що виникають унаслідок цифрової трансформації. Така адаптація передбачає не лише зміну регуляторних механізмів, а й переосмислення самої природи оподаткування в нових умовах. Одним із прикладних напрямів цих змін є створення сучасних концепцій оподаткування, які відповідають зростаючій ролі віртуальної економіки. У таблиці 3.1 наведено приклади таких підходів, що ілюструють поступову трансформацію податкових систем.

Таблиця 3.1

Трансформаційні процеси оподаткування в умовах глобалізації та цифровізації економіки

Складові плану BEPS-2	Сфера застосування	Сучасний стан та необхідність коригування	Пропозиції вдосконалення
Компонент 1 «Єдиний підхід»	Правила розподілу податкових прав між юрисдикціями та новий порядок розподілу прибутку	Оподатковується прибуток іноземної компанії, отриманий в межах певної юрисдикції за умови наявності в цій країні постійного представництва. Однак із розвитком цифрової економіки ефективність	У цьому контексті розглядаються три основні підходи до розподілу оподаткованого прибутку. Серед них: модифікована модель розподілу залишкового прибутку, метод пропорційного дольового

		такого підходу значно знизилася: високотехнологічні компанії можуть здійснювати господарську діяльність на території різних держав без необхідності фізичної присутності. Особливо актуально у випадку дистанційних продажів великих компаній у сфері цифрових технологій (Apple, Google, Facebook).	розподілу, а також підхід, за яким значна частина прибутків таких компаній підлягає оподаткуванню в юрисдикціях, де розміщені кінцеві споживачі, незалежно від фізичного місцезнаходження самої компанії.
Компонент 2 «Глобальна пропозиція протидії розмиванню податкової бази»	Необхідною є розробка узгоджених регуляторних механізмів для ефективного реагування на наявні податкові ризики, неможливість для ТНК не переміщувати свої прибутки до юрисдикцій з низьким або нульовим рівнем податкового навантаження.	Координація податкової політики на глобальному рівні часто виявляється недостатньо ефективною або обмеженою внаслідок суперечностей між національними інтересами держав.	На глобальному рівні передбачається узгодження податкової політики шляхом впровадження мінімальної ставки оподаткування прибутку ТНК. Якщо доходи дочірніх компаній у певних юрисдикціях оподатковуються за ставкою, нижчою за погоджене мінімальне значення, такі доходи можуть бути додатково оподатковані в іншій країні; та можуть бути введені спеціальні механізми обмеження на вирахування витрат за операціями з пов'язаними особами.

Джерело: складено автором за [53].

У 2023 р. Європейська комісія прийняла пакет ініціатив BEFIT щодо оподаткування прибутку ТНК. Ініціатива BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) була розроблена як заміна попередніх законодавчих пропозицій щодо створення Загальної корпоративної податкової бази (ССТВ) та Загальної консолідованої корпоративної податкової бази (СССТВ), реалізацію яких було скасовано. Відповідно до положень Директиви BEFIT, її застосування є обов'язковим для транснаціональних груп компаній, головна компанія яких зареєстрована в Європейському Союзі, за умови, що їхній річний сукупний дохід становить щонайменше 750 млн євро, а кінцева материнська компанія володіє не менше ніж 75% прав власності або

прибуткових прав. Запровадження BEFIT передбачає уніфікований підхід до розрахунку податкової бази компаній, які входять до однієї групи, на основі єдиного набору правил. Розподіл сукупної податкової бази між членами групи здійснюватиметься згідно з тимчасовим механізмом, що діятиме в період з 1 липня 2028 року до 30 червня 2035 року. Цей механізм базується на середньому показнику участі кожного члена групи BEFIT у сукупній податковій базі за три попередні фінансові роки. У подальшому планується заміна перехідного механізму на постійну модель розподілу, яка потенційно ґрунтуватиметься на принципі формульного розподілу прибутку.

Крім того, законодавчий пакет BEFIT включає окрему ініціативу, спрямовану на гармонізацію правил трансфертного ціноутворення в межах Європейського Союзу - забезпечення уніфікованого підходу до застосування принципу "витягнутої руки, а також мінімізація ризиків використання трансфертного ціноутворення для агресивного податкового планування.

Удосконалення податкової політики в умовах стрімкого розвитку цифрової економіки має спиратися на всебічний, інтегрований підхід, який передбачає не лише врахування технічних можливостей і інноваційного потенціалу цифрових технологій, але й необхідність побудови ефективної системи фіскального регулювання. Така система має бути гнучкою, прозорою, справедливою та здатною оперативно реагувати на динамічні зміни економічного середовища. Податкова політика повинна перетворитися на один із ключових інструментів довгострокового стратегічного розвитку держави. Податкова система має виконувати не лише фіскальну функцію, а й сприяти створенню сприятливого інвестиційного клімату, стимулювати інновації, підтримувати розвиток цифрових бізнес-моделей і забезпечувати фінансову стабільність, тобто мати фіскальний та регулюючий потенціал, про які ми писали раніше.

12 жовтня 2021 року ОЕСР представила проекти технічного наповнення обох компонентів глобальної податкової реформи. Основними викликами залишаються узгодження питань перерозподілу прав на оподаткування (Компонент 1) та забезпечення реалізації податкового суверенітету

(Компонент 2). Оскільки деякі країни вже впровадили податки на цифрові послуги, а інші – розглядають їх запровадження, ТНК варто уважно слідкувати за змінами, аби враховувати можливі податкові ризики, особливо в аспектах ціноутворення, що може суттєво впливати на прибутковість. Глобальні податкові зміни підтверджуються реформою міжнародної податкової системи, фіналізованою 10 серпня 2021 року під егідою ОЕСР. Із 2023 року для мультинаціональних корпорацій встановлено мінімальну ставку корпоративного податку на рівні 15%. Як зазначив представник ДПС України Є. Курілов, угоду підтримали 136 країн і юрисдикцій, що охоплюють понад 90% світового ВВП. Реформа дозволить перерозподілити понад 125 млрд дол. США прибутків близько 100 найбільших глобальних компаній до країн, у яких здійснюється економічна діяльність. Україна також приєдналася до цієї ініціативи, підтримавши двокомпонентний підхід до вирішення податкових викликів цифрової економіки [54].



Рис. 3.1. Проблеми цифровізації та глобалізації адміністрування податків в Україні.

Джерело: складено автором на основі [74].

Наше дослідження, законодавчі акти та аналіз наукових джерел дозволяють виокремити основні аспекти проблематики цифровізації та глобалізації адміністрування податків в Україні в 2025 р., які нами згруповані на рис. 3.1

Інтеграція автоматизованих податкових систем з іншими системами уряду сприяє ефективному управлінню та обміну даними та запобіганню зловживань.

Розвиток адміністрування податків в Україні в умовах глобалізації має враховувати зміцнення ролі глобальних інституцій; уніфікацію податкових правил для цифрових бізнесів; розвиток екологічного та соціально-орієнтованого оподаткування та інтеграцію штучного інтелекту у міжнародне податкове адміністрування.

3.2 Імплементация плану дій BEPS в Україні та оцінка його наслідків

Україна декларує намір стати повноправним членом Європейського Союзу, що передбачає імплементацию загальноєвропейських норм, підходів і принципів. Імплементация Плану дій BEPS в Україні має на меті запровадження єдиних міжнародних стандартів прозорості ведення бізнесу, посилення ефективності податкового регулювання та забезпечення фінансової стабільності в умовах лібералізації руху капіталу. План дій BEPS був ініційований у 2012 році, а вже у 2013 році ОЕСР представила перший звіт, що містив 15 кроків, зокрема щодо трансфертного ціноутворення та перегляду податкових угод. Хоча виконання Плану не є обов'язковим, держави мають дотримуватись мінімального стандарту – чотирьох обов'язкових кроків. Для координації дій була створена всеохоплююча платформа – BEPS-асоціація, до якої Україна подала заявку 22 листопада 2016 року та приєдналася з 1 січня 2017 року. Це засвідчило її готовність долучитися до глобальної боротьби з агресивним податковим плануванням. Подальшим кроком стало приєднання України 23 липня 2018 року до Багатосторонньої конвенції MLI, що дозволяє одночасно вносити зміни до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування без необхідності двосторонніх переговорів. Ратифікація Конвенції відбулася 28 лютого 2019 року Верховною Радою України [54]. Україна долучилася до Програми розширеного співробітництва ОЕСР і взяла на себе зобов'язання щодо впровадження Мінімального стандарту Плану дій BEPS, який спрямований на уніфікацію податкових підходів. Зокрема, йдеться

про реалізацію таких напрямів: крок 5 – боротьба з шкідливими податковими практиками, включаючи перегляд пільгових режимів; крок 6 – оновлення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом впровадження механізмів запобігання їх зловживанню; крок 13 – удосконалення законодавства щодо документації з трансфертного ціноутворення та запровадження автоматичного обміну інформацією; та крок 14 – підвищення ефективності процедур врегулювання податкових спорів у межах міжнародних угод.

Важливим етапом реалізації Плану дій BEPS в Україні стало ухвалення Закону України від 16.01.2020 р. № 466-IX [75], який вніс суттєві зміни до ПКУ у сфері трансфертного ціноутворення - принцип ділової мети, триступенева модель документації (локальний файл, master-файл, звіт у розрізі країн), обов'язок подавати повідомлення про участь у міжнародній групі компаній; передбачено значні штрафи та особливості операцій із сировинними товарами через обов'язкове використання «котирувальних цін» із визначених джерел КМУ. Ці зміни втілюють ініціативу BEPS, створюють прозорий інструментарій для транснаціональних груп, посилюють контроль над операціями та сприяють рівним умовам конкуренції.

ДННУ «Академія фінансового управління» обґрунтувала необхідність уточнення понятійно-категоріального апарату у сфері міжнародного оподаткування в контексті реалізації ініціативи Pillar One: були визначені напрями вдосконалення інституційного механізму регулювання міжнародного оподаткування в Україні, із позицій як державної політики, так і інтересів бізнес-середовища. Крім того, уточнено вектори впровадження положень ОЕСР щодо ініціативи Pillar One шляхом аналітичного опрацювання супровідної документації, включно з модельними правилами, офіційними коментарями до них, а також аналізом пропозицій і зауважень стейкхолдерів, оприлюднених на офіційному ресурсі ОЕСР, обґрунтовано пріоритетні напрями гармонізації національного податкового законодавства відповідно до міжнародних стандартів, які формуються в межах ініціативи BEPS.

У сфері міжнародної податкової політики фахівці провідних аудиторських компаній «великої четвірки» активно досліджують аспекти реалізації другого компонента глобальної податкової реформи Pillar Two. Аналітики ОЕСР аналізують економічні наслідки впровадження цих положень, зокрема зміни в обсягах податкових надходжень, трансформацію корпоративних структур та фінансових потоків між юрисдикціями з різними режимами оподаткування. Практичні кейси Deloitte демонструють вплив нових правил на бізнес-моделі міжнародних компаній, слугують основою для податкового планування та формування адаптивних стратегій. Отримані результати мають прикладне значення для протидії агресивному податковому плануванню та формування рекомендацій з удосконалення податкової політики.

Впровадження нових підходів до податкового адміністрування, у поєднанні з заходами щодо усунення інформаційної асиметрії у податковій сфері в межах Плану BEPS, відкриває можливості для більш ефективного запобігання ухиленню від сплати податків та зменшенню розмивання податкової бази. У контексті приєднання України до багатосторонньої Угоди CRS, було ухвалено Закон України № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» [64]. Цим законом було інтегровано до національного законодавства положення Загального стандарту звітності (CRS), EOIR, Угоди СвС, а також домовленості з іноземними юрисдикціями, що передбачають автоматичний обмін інформацією у межах чинних міжнародних договорів. Метою Закону № 2970-IX є імплементація стандартів ОЕСР щодо обміну інформацією про фінансові рахунки, що стало передумовою для приєднання до CRS у серпні 2022 року. Закон встановлює вимоги до фінансових установ щодо належної перевірки клієнтів (due diligence), визначає мінімальний п'ятирічний термін зберігання документації, запроваджує фінансові санкції з урахуванням тяжкості порушень, а також процедури накладення штрафів на власників рахунків за подання недостовірних даних. Нормативне уточнення

повноважень контролюючих органів, вимог до фінансових установ та процедур передачі інформації за Стандартом CRS посилює спроможність ДПС здійснювати автоматичний обмін податковими даними з країнами-партнерами.

Починаючи з 1 липня 2023 року, підзвітні фінансові установи в Україні зобов'язані здійснювати належну перевірку фінансових рахунків з метою визначення їх підзвітності в межах автоматичного обміну інформацією. У травні 2023 року набув чинності наказ Міністерства фінансів України, яким затверджено Порядок застосування Загального стандарту звітності та належної перевірки фінансових рахунків [64]. Документ визначає процедурні та методологічні підходи, які фінансові установи повинні застосовувати для збору, перевірки й звітування щодо підзвітних рахунків. Серед основних положень Порядку: визначення змісту звітної інформації щодо кожного підзвітного рахунку; встановлення критеріїв перевірки як для існуючих, так і для нових рахунків фізичних та юридичних осіб; процедури оцінювання документів та доказів; агрегація залишків на рахунках і проведення валютних перерахунків. Крім того, Порядок зобов'язує фінансові установи ідентифікувати статус рахунків, застосовувати механізми належної перевірки, а також впроваджувати процедури виявлення підзвітних рахунків відповідно до вимог CRS та інших міжнародних нормативів. У такий спосіб Україна здійснює системні дії, спрямовані на формування прозорої податкової системи та адаптацію до міжнародних стандартів, що сприяють боротьбі з податковими зловживаннями та реалізації рекомендацій ОЕСР, викладених у Плані BEPS.

Згідно з офіційною інформацією, наданою Державною податковою службою України, в результаті першого автоматичного обміну податковою інформацією за міжнародним стандартом CRS Україна отримала фінансові дані від 50 іноземних юрисдикцій, а також передала аналогічну інформацію до 51 держави. У межах цього обміну було надано відомості як про новостворені рахунки фізичних осіб (тобто відкриті після 1 липня 2023 року), так і про існуючі рахунки, відкриті до цієї дати, якщо їхня загальна вартість

перевищувала 1 000 000 доларів США станом на 30 червня 2024 року. При цьому перелік юрисдикцій, які надали Україні інформацію, не був офіційно оприлюднений. Водночас, за повідомленнями профільних ЗМІ, до переліку країн, які утримались від участі в обміні з Україною у 2024 році, входили Федеративна Республіка Німеччина та Швейцарська Конфедерація. Цей факт демонструє, що приєднання держави до Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін фінансовою інформацією відповідно до стандарту CRS саме по собі не забезпечує автоматичного обміну з усіма іншими 123 державами-підписантами. Обмін здійснюється лише за наявності двосторонніх домовленостей про партнерство, а також за умови технічної готовності відповідних державних органів.

Наприклад, Німеччина фігурує в попередньому списку партнерів України, так само як і Україна — у проектному переліку партнерів Німеччини. Проте у фінальному списку партнерських юрисдикцій обох країн така взаємність відсутня, що свідчить про недосягнення необхідних домовленостей щодо обміну на момент запуску відповідного процесу.

На глобальному рівні, згідно з офіційними даними OECD, у 2023 році в межах реалізації стандарту CRS відбувся обмін інформацією щодо понад 134 мільйонів фінансових рахунків, загальна вартість яких перевищила 12 трильйонів євро. Унаслідок цього країнами-учасницями було стягнуто понад 130 мільярдів євро податків, штрафних санкцій та пені.

Наступний раунд автоматичного обміну фінансовою інформацією відповідно до стандарту CRS було заплановано на 30 вересня 2025 року. Згідно з оголошеними планами Державної податкової служби України, обмін охоплюватиме не лише новостворені рахунки, але й рахунки фізичних осіб, відкриті до 1 липня 2023 року, за умови, що загальна вартість активів на них не перевищує 1 000 000 доларів США. Актуальний перелік юрисдикцій, з якими передбачається проведення обміну, нараховує 118 країн і оприлюднений на офіційному вебсайті ДПС України. Варто наголосити, що механізм автоматичного обміну за стандартом CRS є лише одним із

інструментів, якими податкові органи України можуть користуватися для отримання інформації про доходи українських резидентів за кордоном.

Як ми вже підкреслювали, основною перевагою CRS є автоматичний характер отримання даних, що мінімізує необхідність залучення додаткових адміністративних ресурсів. Окрім цього, податкова служба України має можливість використовувати механізм запитів про надання інформації до компетентних органів іноземних держав. Такий підхід, зокрема, є актуальним у відносинах із країнами, з якими Україна уклала міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування або уклала угоди про обмін податковою інформацією. Таким чином, навіть у випадках, коли в період дії воєнного стану дані, отримані в межах CRS, не можуть бути використані щодо рахунків із залишками менше 250 000 доларів США, податкові органи мають змогу верифікувати відповідну інформацію шляхом надсилання прямих міждержавних запитів. Згідно з повідомленнями профільних експертів, подібна практика вже активно реалізується українськими фіскальними органами.

У подальшому, для підвищення ефективності контролю за іноземними доходами українських платників податків, планується запровадження нового інструменту – CARF (Crypto-Asset Reporting Framework), що є функціональним аналогом CRS для обміну інформацією щодо криптоактивів. Крім того, у межах реалізації Національної стратегії доходів України до 2030 року передбачено поетапне скасування режиму банківської таємниці для податкових органів. Це дозволить фіскальним органам отримувати доступ до інформації про рух коштів на банківських рахунках платників без необхідності звернення до суду. Водночас у стратегії підкреслюється, що реалізація такого кроку має відбуватися лише після впровадження комплексних заходів, спрямованих на підвищення рівня довіри громадськості до податкових органів.

3.3 Шляхи гармонізації оподаткування в Україні з податковим законодавством ЄС у Національній стратегії доходів (НСД)

Події початку 2022 року, зокрема повномасштабне вторгнення РФ, суттєво актуалізували необхідність прискорення євроінтеграційних процесів. Орієнтація на стандарти ЄС у сфері економічної політики, включаючи податкову сферу, є відображенням суспільного запиту на покращення якості життя. У цьому контексті особливої ваги набуває вивчення європейських механізмів координації та гармонізації податкових систем. Зокрема, в ЄС діють принципи гармонізації податкових ставок (ПДВ, акциз, податок на прибуток), спільного стратегічного планування у сфері фінансової стабільності та кліматичних і цифрових трансформацій, передбачених програмами відновлення після пандемії. Актуальними є також питання визначення податкового резидентства в умовах підвищеної мобільності бізнесу, уникнення подвійного оподаткування через міждержавні угоди, прозорість податкової звітності, використання стимулюючих механізмів для інвестиційної активності. Йдеться як про внутрішні пільги для новостворених компаній, так і зовнішні стимули — надання статусу податкового резидента без обов'язкового фізичного перебування, податкове електронне громадянство тощо. Серед інших важливих інструментів — посилення ролі місцевих бюджетів, підтримка інноваційного бізнесу, транскордонне співробітництво та формування податкової культури.

Європейська інтеграція чинить суттєвий вплив на процеси формування та реалізації податкової політики в Україні. Цей вплив виявляється у можливості запровадження передового досвіду країн ЄС у сфері оподаткування, включаючи структуру податкової системи, рівень ставок, баланс між прямими та непрямими податками. Також євроінтеграційні процеси сприяють удосконаленню механізмів адміністрування податків, зокрема через підсилення регуляторно-сервісної складової податкової служби. Крім того, гармонізація з європейськими підходами створює стимули для розвитку підприємницької діяльності у міжнародному економічному середовищі, сприяє зниженню рівня тінізації економіки та формує сприятливі умови для податкової конкуренції. З огляду на податкову сферу, європейська інтеграція відкриває перед Україною перспективу переходу до сталих

ринкових умов ведення бізнесу, справедливого перерозподілу доходів та утвердження високих стандартів податкової культури, фінансової дисципліни та відповідальності. Зазначені характеристики виступають ключовими індикаторами результативності функціонування інституційного механізму податкової політики. Отже, стратегічним напрямом зближення України з ЄС у сфері оподаткування залишається правова адаптація – як процес формування нормативно-правової бази та створення організаційно-інституційних умов для її ефективного впровадження з метою поступового досягнення повної правової відповідності до Європейського права.

Національна стратегія доходів (НСД) до 2030 року є програмним документом стратегічного рівня, що формує засади для побудови ефективної, прозорої та справедливої податкової системи в Україні. Затверджена наприкінці 2023 року Кабінетом Міністрів України, Стратегія була розроблена Міністерством фінансів у співпраці з державними органами, бізнесом і міжнародними партнерами. Головною метою НСД є забезпечення стабільного фінансування державних функцій, зменшення податкового навантаження на добросовісних платників та створення умов для економічного зростання. Документ спрямований на вирішення системних проблем, зокрема ухилення від оподаткування, тінізації економіки, складного адміністрування податків та недостатньої цифровізації фіскальних процесів. НСД орієнтована на потреби різних зацікавлених сторін: для платників податків – встановлення прозорих і передбачуваних правил; для контролюючих органів – підвищення аналітичного та професійного потенціалу; для бізнесу та громадянського суспільства – створення майданчика для відкритого діалогу; для міжнародних партнерів – гармонізація з європейськими та глобальними стандартами.

Очікувані результати реалізації Стратегії включають: зростання довіри до податкової системи, посилення добровільного виконання податкових зобов'язань, оптимізацію фіскального адміністрування та поступову інтеграцію у податкову систему ЄС. Таким чином, НСД виступає не лише як інструмент фіскального планування, а як основа довгострокового партнерства

між державою, бізнесом і громадянами, орієнтованого на економічну стійкість та підвищення суспільного добробуту.

Ухвалення НСД свідчить про прагнення Уряду України забезпечити стабільне зростання бюджетних надходжень. Це передбачає усунення можливостей для ухилення від оподаткування, посилення дотримання законодавчих норм і боротьбу з тіньовою економікою. Стабільне податкове наповнення бюджету є критично важливим для фінансування пріоритетних витрат у воєнний час, а також для покриття потреб, пов'язаних з відновленням, реконструкцією та модернізацією країни у післявоєнний період. НСД у середньостроковій перспективі є важливим інструментом, зважаючи на намір України зменшити залежність від зовнішніх запозичень і посилити контроль над власним економічним розвитком та стабільністю. Відповідні розділи НСД присвячені стратегічним цілям, податковому адмініструванню, податковій політиці, митному адмініструванню та митній політиці [62].

У межах реалізації курсу на європейську інтеграцію, Україна повинна забезпечити гармонізацію свого національного податкового законодавства з п'ятьма основними директивами Ради Європейського Союзу, що регулюють сферу корпоративного оподаткування. Зокрема, йдеться про:

1. Встановлення узгоджених норм щодо оподаткування дивідендів, які виплачуються між материнськими та дочірніми компаніями, розташованими в різних країнах-членах ЄС – адаптація правил оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій в українське законодавство.

2. Запровадження спільних підходів до оподаткування виплат у вигляді відсотків і роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів ЄС.

3. Уніфікацію правил, що регулюють податкове трактування транскордонних корпоративних трансформацій – таких як злиття, поділ, передача активів або обмін акціями між компаніями з різних країн ЄС .

4. Імплементацию положень, спрямованих на запобігання ухиленню від сплати податків, що стосується протидії агресивному податковому плануванню.

5. Впровадження механізмів забезпечення глобального мінімального податкового навантаження для транснаціональних корпорацій та великих національних бізнес-груп, який охоплює реалізацію правил двокомпонентного рішення у сфері оподаткування.

Ключовою метою НСД є забезпечення та збереження рівня доходів у співвідношенні до номінального ВВП на рівні не нижче довоєнного показника (приблизно 27% від ВВП без врахування ЄСВ). Досягнення цього результату планується поетапно: спочатку шляхом стабілізації поточних надходжень до бюджету. У подальшому цей орієнтир може бути скоригований для задоволення видаткових потреб, із одночасним збереженням або підвищенням справедливості податкової та митної систем.

Приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС прокоментовано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Узгодження оподаткування прибутку підприємств з правилами оподаткування ЄС

Директива ЄС	Коментар	Шляхи гармонізації в Україні
Директива про материнські та дочірні компанії (Директива Ради ЄС 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів»)	вимагає звільнення від оподаткування дивідендів, що виплачуються дочірніми компаніями материнським компаніям у межах ЄС, за умови дотримання певних умов, таких як відсутність звільнення такого доходу від оподаткування на рівні компанії-одержувача та певний мінімальний рівень володіння.	Відповідно до ПКУ дивіденди, що сплачуються юридичними особами-резидентами іншим резидентам, не підлягають обкладенню податком на прибуток підприємств (ПнП). Водночас дивіденди, які виплачуються нерезидентам, оподатковуються як доходи нерезидентів за місцем їх виплати. Дивіденди, що надходять в Україну від іноземних компаній, не включаються до оподаткованого прибутку українського платника ПнП за умови, що його частка в капіталі іноземної компанії становить не менше 10 % протягом календарного року, і цей нерезидент не зареєстрований у юрисдикції, яка входить до переліку офшорних територій для цілей контролю трансфертного ціноутворення (за винятком країн, з якими Україна має чинні міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування).
Директива про відсотки та роялті (Директива Ради ЄС 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року «Про спільну систему оподаткування, яка	вимагає, щоб транскордонні виплати відсотків та роялті між компаніями групи, розташованими в ЄС, не підлягали	Згідно з українським податковим законодавством, під час виплати процентів, дивідендів та роялті нерезидентам із джерелом походження доходу в Україні утримується податок на доходи нерезидента за стандартною

застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів»	оподаткуванню, за умови, що отримувач є бенефіціарним власником такого доходу та відповідності мінімального рівня володіння.	ставкою 15 %. Водночас міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування можуть передбачати знижену ставку оподаткування.
<i>Директива про злиття</i> (Директива Ради ЄС 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 року «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, поділу, частковий поділ, передача активів та обмін акціями стосовно компаній різних держав-членів і до перенесення зареєстрованого офісу SE (Європейська компанія) або SCE (Європейське кооперативне товариство)	має на меті усунути бар'єри для транскордонних реорганізацій шляхом забезпечення відстрочки сплати податків на прибуток і приріст капіталу при злитті, передачі активів, поділі та обміні акціями між пов'язаними суб'єктами господарювання в межах ЄС.	В Україні діють норми, що регулюють податкові наслідки корпоративних реорганізацій, але вони не встановлюють правила щодо оподаткування транскордонних реорганізацій, оскільки такі визначення наразі відсутні в цивільному та господарському праві України
АТАД (Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків»	Ця Директива спрямована на встановлення базового рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від податкового ухилення на всій території Європейського Союзу.	На виконання постанови КМУ від 28 лютого 2023 № 189, Мінфін провів первинну оцінку (селфскринінг) відповідності українського законодавства положенням АТАД. За результатами оцінки встановлено, що частково враховано: вимоги статті 4 АТАД щодо обмеження вирахування відсотків (відображені у пунктах 140.1–140.3 статті 140 ПКУ як правила тонкої капіталізації).

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Заходи 4-го напрямку НСД до 2030 р. згруповані щодо податкового адміністрування та податкової політики. Податкове адміністрування включає посилення доброчесності, підвищення рівня дотримання податкового законодавства, цифровізацію, організаційні та кадрові заходи [62]. Посилення доброчесності поєднує такі напрями: забезпечення попередження та усунення корупційних ризиків шляхом виконання Антикорупційної програми, регулярна оцінка якості надання послуг; встановлення зворотнього зв'язку з платниками податків, публікація результатів оцінки та звітування про вжиті заходи для усунення виявлених недоліків. Для підвищення рівня дотримання податкового законодавства: впровадити систему управління податковими ризиками (СУР) і внести зміни до структури ДПС для її реалізації;

удосконалити перевірки та впровадити е-аудит на основі SAF-T UA, зробивши його обов'язковим для великих платників, з подальшим розширенням; впровадити сучасні ІТ-рішення для аналізу великих обсягів даних та контролю трансфертного ціноутворення; отримати позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР і забезпечити приєднання до міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією; автоматизувати обмін даними з іноземними податковими органами у сфері міжнародного оподаткування; впровадити ІТ-рішення для контролю обігу пального, спирту, алкоголю, тютюну та рідин для електронних сигарет (електронна простежуваність); удосконалити передачу та обробку даних від РРО, запровадити альтернативні способи захисту та передачі інформації; розробити законодавчі зміни та ІТ-рішення для ефективного управління податковим боргом, включаючи сегментацію боржників та інтеграцію з Держказначейством і банками. Напрямок «Цифровізація та дані» повинен включати наступні заходи: консолідувати ІТ-ресурси ДПС та інших фінансових органів на базі Мінфіну, передавши адміністрування незалежній ІТ-установі; впровадити систему управління інформаційною безпекою за стандартом ISO/IEC 27001 та пройти сертифікаційний аудит; посилити захист даних платників, створити політику безпечного використання персоніфікованої та деперсоніфікованої інформації; забезпечити функціонування контролюючих органів на базі захищеного ІТ-контур з обробкою деперсоніфікованих даних; інтегруватися з європейськими ІТ-системами (ПДВ, акцизи, платежі) відповідно до зобов'язань щодо вступу до ЄС. Напрямок «Організаційні та кадрові заходи ДПС» включає наступні заходи: проведення функціонального обстеження ДПС і її територіальних органів для затвердження нової організаційної структури та оптимізації чисельності персоналу; посилення незалежності антикорупційних підрозділів та впровадження ефективного внутрішнього контролю за роботою структурних підрозділів; проведення регіональної та міжрегіональної консолідації підрозділів для створення єдиної ефективної організаційної структури; розробка Плану відновлення роботи ДПС після завершення воєнного стану, включаючи заходи для відновлення офісів у

постраждалих регіонах; забезпечення професійного розвитку працівників ДПС через індивідуальні програми навчання та підвищення кваліфікації; удосконалення системи управління ефективністю персоналу. До податкової політики відносяться напрями оподаткування доходів, непрямі податки, екологічне оподаткування та ресурсні платежі і наскрізні теми. Напрямок «Оподаткування доходів» у підрозділі податкової політики включає в себе наступні цілі: реформувати спрощену систему оподаткування звуживши сферу через виключення юридичних осіб: запровадити антизловживальні механізми, підвищити поріг реєстрації ПДВ та ставки податків до рівня загального режиму оподаткування; відновити прогресивну шкалу ПДФО з нейтральною соціальною пільгою; оптимізувати режими інвестстимулювання в межах податку на прибуток, запровадивши підхід на основі негайних витрат (миттева амортизація); гармонізувати правила оподаткування прибутку з законодавством ЄС та міжнародними зобов'язаннями (G20/BEPS); розробити модель податкової конвенції для України як основу для нових міжнародних угод; продовжити оновлення та публікацію синтезованих текстів міжнародних податкових договорів України. Непрямі податки, екологічне та ресурсне оподаткування: гармонізувати ПДВ із законодавством ЄС: скасувати пільги та знижені ставки, не передбачені директивами ЄС; поступово підвищити акцизи на пальне, алкоголь і тютюн до мінімальних ставок ЄС; запровадити екологічне оподаткування викидів вуглецю на основі моделі Міндовкілля, з поетапним впровадженням після війни; скасувати всі коригуючі коефіцієнти ставок рентної плати за користування радіочастотами; обмежити терміни, коли свердловини вважаються "новими" для цілей рентної плати; провести післявоєнний аналіз оподаткування видобувних галузей з урахуванням потреб відбудови; розробити механізм оцінки нерухомості за ринковою вартістю для оподаткування, з антикорупційними запобіжниками.

Наскрізні напрями НСД України спрямовані на наступні цілі: розширити повноваження органів місцевого самоврядування в адмініструванні місцевих податків, забезпечити право перевірок на основі їхньої інформації; впровадити системну оцінку податкових пільг до та після їх

запровадження; модернізувати податкові стимули для переробної промисловості, забезпечивши рівні умови для всіх інвесторів; розробити підхід до оподаткування віртуальних активів із урахуванням норм ЄС (DAC8) та стандартів ОЕСР. Мінфін координує впровадження Стратегії, здійснює моніторинг та звітує про хід реформ у податковій і митній системах. Виконання заходів покладається на органи державної влади та, за згодою, місцевого самоврядування – відповідно до операційного плану та визначених індикаторів.

Висновки до розділу 3

Успішна реалізація цифрових стратегій у сфері оподаткування вимагає цілісного бачення, орієнтованого на довгострокову стійкість фіскальної політики, її адаптивність до технологічних змін та здатність ефективно забезпечувати доходи бюджету без втрати стимулів до підприємництва та інновацій. Для посилення стійкості податкової системи України до глобалізаційних викликів та гармонізації із податковим законодавством ЄС доцільно: 1) інституціонально зміцнити податкові органи - модернізувати ІТ-інфраструктуру ДПС; посилити аналітичну та ризикоорієнтовану функцію контролю; впровадити податковий аудит з використанням штучного інтелекту; 2) гармонізувати законодавство з міжнародними стандартами - імплементувати правила Pillar 1 і Pillar 2; забезпечити синхронізацію з регламентами BEPS 2.0; розширити перелік країн, з якими діє автоматичний обмін інформацією; 3) переформатувати структуру податкових надходжень через зниження фіскального навантаження на фонд оплати праці; збільшення ефективності оподаткування великих корпорацій; поступовий перехід до зеленої фіскальної політики (податки на вуглецеві викиди, забруднення тощо); 4) забезпечити баланс між податковою конкуренцією та суверенітетом - переглянути угоди про уникнення подвійного оподаткування; обмежити доступ до пільг офшорним структурам; створити національну систему моніторингу трансфертного ціноутворення.

ВИСНОВКИ

В умовах трансформації глобальної економіки процеси податкової глобалізації набувають дедалі більшого значення як ключовий вектор еволюції міжнародної фінансової системи.

1. В нашому дослідженні було доведено, що податкова глобалізація охоплює комплекс економічних, правових та інституційних трансформацій, що спрямовані на формування інтегрованого податкового простору, заснованого на принципах прозорості, справедливості та ефективності оподаткування в умовах посилення економічної взаємозалежності.

2. Податкова глобалізація пройшла еволюційний шлях, що охоплює чотири основні етапи розвитку: від початкового зародження до етапів лібералізації та координації, які стали проміжними, і до сучасного глобального податкового порядку, витоки якого припадають на 2020-ті роки, який позначений переходом до більш системного, стандартизованого та скоординованого підходу в оподаткуванні на глобальному рівні.

3. Активізація міжнародної координації у сфері оподаткування обумовлена низкою ключових чинників, зокрема: поширенням практик ухилення від оподаткування через офшорні юрисдикції, трансфертне ціноутворення та використання «податкових гаваней»; агресивним податковим плануванням ТНК, особливо в галузі цифрових технологій; ерозією податкового суверенітету внаслідок відсутності узгоджених міждержавних податкових норм; існуванням податкової асиметрії між юрисдикціями з різним рівнем податкового навантаження.

4. Податкова система України демонструє обмежений фінансовий та регулюючий потенціал, що зумовлює потребу в її подальшій трансформації. Аналіз структури податкових надходжень свідчить про домінування непрямих податків. Регулюючий потенціал системи також використовується не в повному обсязі, що проявляється у слабкому стимулюванні інвестиційної активності, нерівномірному податковому навантаженні між секторами економіки, а також недостатньому використанні інструментів екологічного та майнового оподаткування.

5. Проведене дослідження підтвердило, що глобалізаційні процеси справляють суттєвий вплив на ефективність функціонування податкової системи України. Обґрунтовано необхідність активнішої участі України у міжнародних ініціативах з податкової співпраці зокрема, в рамках BEPS.

6. Конкурентоспроможність податкової системи України залишається недостатньою як у регіональному, так і в глобальному вимірі. Податкова система України наразі не забезпечує належного рівня прогнозованості та нейтральності, що є критично важливими умовами для сталого економічного зростання та інвестиційної активності.

7. Дослідження розвитку податкового адміністрування в Україні в контексті глобалізаційних процесів та цифрової трансформації економіки засвідчило як наявність позитивної динаміки, так і існування системних викликів. Упродовж останніх років в Україні запроваджено низку цифрових сервісів, електронний аудит, удосконалено електронні системи звітності, разом із тим, рівень діджиталізації податкових процесів ще не забезпечує повної прозорості, зручності та аналітичної ефективності, які характерні для провідних податкових систем світу.

8. Аналіз наслідків впровадження ключових кроків Плану BEPS продемонстрував, що Україна здійснила суттєвий прогрес у напрямі протидії агресивному податковому плануванню, зокрема шляхом приєднання до Багатосторонньої конвенції MLI, запровадження правил КІК, обміну податковою інформацією та звітності за країнами CbC Reporting.

9. Дослідження напрямів гармонізації української системи оподаткування з податковим законодавством ЄС у межах реалізації НСД засвідчило наявність об'єктивної необхідності системної адаптації податкової політики до європейських стандартів як умови поступової інтеграції до внутрішнього ринку ЄС, що передбачає поступову уніфікацію податкових норм, процедур адміністрування, прозорості звітності та механізмів обміну інформацією. Разом із тим, гармонізація потребує врахування специфіки української економіки, соціальних наслідків реформ, а також зміцнення інституційної спроможності податкових органів.