

УДК 339.9:336.02

<https://doi.org/10.32342/3041-2153-2024-2-37-3>

А.О. ЗАДОЯ,

*Доктор економічних наук, професор,
професор кафедри глобальної економіки
Університету імені Альфреда Нобеля,
м. Дніпро (Україна)*

<https://orcid.org/0000-0003-4620-6920>

ЄВРОПЕЙСЬКА ПОДАТКОВА СИСТЕМА: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ¹

Проблема гармонізації національного податкового законодавства країн-членів ЄС є сьогодні особливо нагальною, без вирішення якої важко досягти конкурентних переваг на світовому ринку та реалізувати потенціал, закладений у спільному ринку Європейського Союзу. Метою нашого дослідження є виявлення основних причин, які стоять на заваді гармонізації національного податкового законодавства країн-членів ЄС, тенденцій та ініціатив, спрямованих на подолання внутрішніх суперечностей та підвищення міжнародної конкурентоспроможності Європейського Союзу. У ході дослідження також обґрунтовані пропозиції для України щодо підготовки її податкової системи до вступу у ЄС.

Дослідження показало, що основними факторами, які ускладнюють процес імплементації ініціатив, що виходять від європейських інституцій, є податкова конкуренція, суттєві відмінності у податкових моделях країн-членів ЄС, зацікавленість цілого ряду економічних суб'єктів у збереженні національних відмінностей у ставках оподаткування, загальний консерватизм податкових систем.

Першочерговими заходами на шляху узгодження податкового законодавства країн-членів ЄС можуть стати зусилля Європейської Комісії по спрощенню системи ПДВ та зближенню ставок між країнами-членами для зменшення дисбалансів на ринку, запровадженню спільної консолідованої бази оподаткування, використанню мінімальних податкових ставок та посиленню боротьби з ухилянням від сплати податків, удосконаленню оподаткування цифрових компаній.

¹ Стаття підготовлена у рамках реалізації міжнародного проекту «Конкурентоспроможність Європи у новій глобальній економіці» № 101176059 – EuCompet – ERASMUS-JMO-2024-HEI-TCH-RSCH

Funded by the European Union. Views and opinions expressed are however those of the author(s) only and do not necessarily reflect those of the European Union or the European Education and Culture Executive Agency. Neither the European Union nor the granting authority can be held responsible for them.



Co-funded by
the European Union

Фінансується Європейським Союзом. Проте висловлені погляди та думки належать лише автору(ам) і не обов'язково відображають погляди Європейського Союзу чи Європейського виконавчого агентства з питань освіти та культури. Ні Європейський Союз, ні грантодавець не можуть нести за них відповідальність.

Хоча гармонізація податкових систем у ЄС є складною через економічні, політичні та соціальні відмінності між державами-членами, поступові кроки до зближення податкових правил та боротьби з податковою конкуренцією можуть забезпечити ефективніше функціонування єдиного ринку. Це сприятиме не лише економічній інтеграції, але й справедливішому розподілу податкового навантаження між компаніями.

Завдання України по підготовці національної податкової системи до вступу в ЄС ускладняється відсутністю єдиних європейських стандартів у цій сфері. Тому сьогодні важливо дотримуватися загальних принципів побудови систем оподаткування, які діють у ЄС, та обирати ту модель, яка найбільше відповідає національним інтересам.

Ключові слова: *Європейський Союз, податкова система, гармонізація національних податкових систем, податкова конкуренція, спільна консолідована база оподаткування*

JEL classification: *F02, F15, F36, F38, G28, G38, H20, H87*

The problem of harmonization of national tax legislation of EU member states is particularly urgent today, without solving which it is difficult to achieve competitive advantages in the world market and to realize the potential inherent in the simple market of the European Union. The purpose of our research is to identify the main reasons that stand in the way of the harmonization of national tax legislation of EU member states, trends and initiatives aimed at overcoming internal contradictions and increasing the international competitiveness of the European Union. In the course of the study, proposals for Ukraine regarding the preparation of its tax system for joining the EU were also substantiated.

The study showed that the main factors that complicate the process of implementation of initiatives coming from European institutions are tax competition, significant differences in the tax models of EU member states, the interest of a number of economic entities in preserving national differences in tax rates, general conservatism tax systems.

The European Commission's efforts to simplify the VAT system and converge rates between member countries to reduce imbalances in the market, introduce a common consolidated tax base, use minimum tax rates and strengthen the fight against payment evasion may be the primary measures on the way to harmonize the tax legislation of EU member states. taxes, improving the taxation of digital companies.

Although the harmonization of tax systems in the EU is difficult due to the economic, political and social differences between the member states, gradual steps towards the convergence of tax rules and the fight against tax competition can ensure a more efficient functioning of the single market. This will contribute not only to economic integration, but also to a fairer distribution of the tax burden between companies.

Ukraine's task of preparing the national tax system for joining the EU is complicated by the lack of uniform European standards in this area. Therefore, today it is important to adhere to the general principles of construction of taxation systems operating in the EU, and to choose the model that best corresponds to national interests.

Keywords: *European Union, tax system, harmonization of national tax systems, tax competition, common consolidated tax base*

JEL classification: *F02, F15, F36, F38, G28, G38, H20, H87*

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Податкова система країни є одним з найважливіших компонентів, який визначає її бізнес-середовище. Немає і не може бути універсальної системи оподаткування, яку достатньо відтворити у тій чи іншій країні для досягнення бажаного

результату. Досвід багатьох країн показує, що існують численні достатньо ефективні моделі формування податкових зобов'язань та їх адміністрування. Разом з тим, інтеграційні об'єднання програють, коли їх країни-члени мають суттєві відмінності в податкових системах. Сьогодні, коли Європейський Союз намагається відновити втрачені конкурентні позиції у світовій економіці, проблема гармонізації національних податкових систем країн, що входять до ЄС, набуває особливого звучання.

За більше ніж 30 років, які пройшли з моменту створення Європейського Союзу, його члени послідовно реалізували головні принципи побудови податкових систем:

- *принцип податкової нейтральності* (податки не повинні спотворювати ринкові механізми саморегулювання та створювати нерівні умови конкуренції між компаніями);

- *принцип субсидіарності* (податкова політика залишається у віданні національних урядів; ЄС втручається лише тоді, коли спільні дії можуть бути більш ефективними);

- *принцип справедливості* (податки повинні стягуватися відповідно до можливостей громадян та компаній).

Однак, на наш погляд, найбільше проблем зустрічають країни ЄС на шляху реалізації ще одного принципу: *гармонізації національних податкових систем*. Її відсутність породжує адміністративні бар'єри для компаній, податковий демпінг та інші негативні явища, які послаблюють конкурентні позиції Європейського Союзу. Тому дослідження суті гармонізації, причин, що не дозволяють її досягти у короткий період часу, та кроків, які планує здійснити ЄС на цьому шляху, є надзвичайно актуальним та своєчасним. Особливу вагомість цьому дослідженню надає можливість використання його результатів Україною у процесу удосконалення національної податкової системи на шляху до ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано вирішення досліджуваної проблеми, та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Проблеми оподаткування, його рівня та новітніх тенденцій у цій сфері тривалий час залишаються у центрі уваги дослідників. Автори [1] для дослідження залучили величезний масив даних за майже 50 років та виявили залежність між рівнем розвитку країни та напрямком зміни податкових ставок, особливо на доходи корпорацій. Результати дослідження показали, що у більш розвинених країнах ці ставки мають тенденції до зниження, тоді як для країн, що розвиваються, ставки податків зростають. Цей висновок є цікавим і для аналізу податків у ЄС, оскільки Європейський Союз є неоднорідним з точки зору рівня розвитку його членів.

Досить цікавим та практично корисним для України є дослідження фахівців Міжнародного валютного фонду щодо формування податкових систем у країнах, що розвиваються. І хоча мова йде головним чином про Азійсько-Тихоокеанський регіон, загальні принципи та рекомендації, обґрунтовані авторами, можуть бути використані і для інших країн [2].

Значна кількість досліджень присвячена проблемам удосконалення європейських податкових систем. Так, Flamant E., Godar S. та Richard,

Г. досліджують податкову конкуренцію, яка ведеться між країнами-членами ЄС. Як показав аналіз, найчастіше у якості інструменту цієї боротьби використовують пільги, що дозволяє не змінювати загальну ставку оподаткування, але одночасно створювати особливі умови для окремих категорій платників податків. Автори проводять рейтингування найшкідливіших схем для загальноєвропейської ситуації з податками [3].

Автори [4] досліджують досить болючу проблему як для світової економіки в цілому, так і для європейської зокрема: встановлення мінімальних податків для міжнаціональних підприємств. Введення такого податку не тільки позитивно вплине на загальні податкові надходження, але й може привести до зміни у напрямках інвестування, оскільки будуть значно мінімізовані стимули для вкладання коштів у юрисдикції з низькими ставками податку на доходи корпорацій.

Greggi, M. та Miotto, A. досліджують проблему імплементації загальноєвропейський рішень у національне законодавство на прикладі введеного у ЄС податку на неочікуваний прибуток. І хоча сама ідея цього податку підтримана усіма країнами, практичне його використання зіштовхується зі складністю визначення самого об'єкта оподаткування [5].

Не дивлячись на численні дослідження, актуальним залишається питання виявлення причин та факторів, які стримують гармонізацію європейського податкового середовища, а також тих можливих напрямів дій європейських інституцій, що будуть сприяти розв'язанню цієї проблеми та загальному підвищенню конкурентоспроможності ЄС.

Формулювання цілей статті. Метою нашого дослідження є виявлення основних причин, які стоять на заваді гармонізації національного податкового законодавства країн-членів ЄС, тенденцій та ініціатив, спрямованих на подолання внутрішніх суперечностей та підвищення міжнародної конкурентоспроможності Європейського Союзу. У ході дослідження також будуть обґрунтовані пропозиції для України щодо підготовки її податкової системи до вступу у ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Єдиний ринок – одне з найважливіших економічних досягнень Європейського Союзу. Ідея створення такого ринку (ринку «чотирьох свобод»: вільного руху товарів, послуг, капіталу та робочої сили на основі митного союзу) була вперше зафіксована ще у Римському договорі (1957 р.) при створенні Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) [6]. На формування його основ пішло майже 12 років: митні збори між шістьма країнами-членами ЄЕС були повністю скасовані з 1 липня 1968 р.

Офіційна ж є історія спільного ринку Європейського Союзу починається з набуття чинності Маастрихтського договору у листопаді 1993 р. [7]. Однак стверджувати, що за ці роки ЄС вдалося забезпечити повністю безбар'єрний рух товарів, послуг та факторів виробництва між країнами-членами, буде передчасним. Саме тому серед дев'яти напрямків діяльності на найближчу перспективу, які повинні забезпечити посилення конкурентних позицій ЄС, Європейська Комісія на перше місце поставила функціонуючий спільний ринок [8].

Важливим компонентом функціонування ринкової системи є податки. Вдала податкова система дозволяє, по-перше, створити сприятливі умови для ведення бізнесу та виробництва конкурентоспроможних товарів. По-друге, помірні податки заохочують інвестиції, як внутрішні, так і зовнішні. По-третє, податки є джерелом формування державного бюджету, за рахунок якого створюється сучасна інфраструктура функціонування ринку.

На відміну від основних конкурентів (США, Китай) Європейський Союз не є єдиною державою, а є інтеграційним об'єднанням самостійних держав. І саме розбіжності у національних податкових системах є однією з причин, яка не дозволяє повною мірою реалізувати позитивний потенціал єдиного ринку. Кожна країна має свою систему податків, різні їх ставки, порядок сплати та адміністрування. І хоча Європейська Комісія уже багато разів виступала з ініціативами уніфікувати податкове законодавство, гармонізувати національні податкові системи, однак досягти єдності у цьому питанні поки що не вдалося. Серед основних причин, які стоять на заваді гармонізації податкового законодавства, можна виділити наступні:

1. **Податкова конкуренція.** Оскільки кожна країна-член ЄС зберігає фінансову незалежність, то зберігаються й засади для конкуренції між країнами за створення більш сприятливих умов залучення іноземних інвестицій, реєстрації іноземних підприємств, проходження міжнародних фінансових потоків тощо. Це створює нерівні умови для бізнесу в різних країнах і може сприяти ухиленню від податків. Більше того, деякі країни обрали економічні моделі більше схожі на офшорні зони (наприклад, Ірландія чи Люксембург). Низькі податки у цих моделях виконують ключову роль. Тому абсолютно природно, що вони не хочуть відмовлятися від своєї специфіки та не погоджуються на уніфікацію податкових систем.

2. **Суттєві відмінності у податкових моделях країн-членів ЄС.** Це, перш за все, проявляється у суттєвих відмінностях загального податкового тягаря. Так, якщо в Ірландії цей тягар (включаючи соціальні внески) становить 20% ВВП, то у Франції він сягає 46% [9]. Звичайно, при таких відмінностях важко знайти спільні інтереси в реформуванні податкової системи.

По-друге, країни демонструють різне ставлення до окремих видів податків, що знаходить відображення у відмінностях структури надходжень державних бюджетів. Частка окремих видів податків у загальних надходженнях до бюджетів країн-членів ЄС наведена у табл. 1. Як видно з неї, найбільшу питому вагу займають соціальні внески. Разом з тим, наприклад, Данія практично взагалі не має такого виду платежів, а у Швеції вони приносять лише 6,2% загальних доходів бюджету [9].

Подібна картина складається і стосовно інших статей надходжень. Якщо податок на прибуток є значним джерелом надходжень в Ірландії (21,5% від загальних надходжень), Кіпрі (18,1%) і Мальті (14,9%), то він забезпечує лише 3,3% доходів у Латвії та 3,8% доходів в Угорщині [9].

Таблиця 1

Частка окремих видів податків у загальних надходженнях до бюджетів країн-членів ЄС у 2022 р. *

Вид податку	Частка у загальних надходженнях бюджетів, відсотків
Соціальні внески (Social contributions)	32,0
Податок на доходи фізичних осіб (Personal income taxes)	23,9
Податок на додану вартість (Value added taxes)	18,6
Податок на прибуток підприємств (Corporate income taxes)	8,1

Розраховано за: [9]

Цікавим є аналіз структури надходжень від податків для різних країн. У таблиця 2 усі податкові надходження розділені на три групи: оподаткування праці, оподаткування споживання та оподаткування капіталу. Аналіз показників за окремими країнами та ЄС в цілому дозволяє зробити кілька висновків важливих не тільки для пізнання процесів, що відбуваються у Європейському Союзі, але й для України, яка знаходиться на шляху до цієї організації.

Таблиця 2

Структура податкових надходжень у країнах-членах ЄС за 2022 р. (у відсотках від загальної суми)*

Країна	Оподаткування праці	Оподаткування споживання	Оподаткування капіталу
Сербія	55,6	28,5	15,8
Німеччина	55,5	25,4	19,2
Австрія	53,5	26,1	20,5
Данія	53,2	29,5	17,3
Словаччина	52,4	32,7	14,9
Естонія	53,3	39,5	8,2
Бельгія	51,4	23,7	24,4
Словенія	51,4	34,4	14,1
Франція	50,7	25,0	24,3
Чехія	50,6	31,9	17,4
Іспанія	50,6	25,8	23,6
Латвія	50,5	35,9	13,6
Фінляндія	48,8	31,5	19,7
Італія	48,6	26,0	25,3
Люксембург	48,3	22,8	28,8
Литва	48,1	43,4	8,5
Нідерланди	47,7	28,5	23,7
Португалія	44,2	35,2	20,5
Мальта	42,6	34,4	22,9
Румунія	42,6	37,3	20,1
Угорщина	41,6	39,6	18,8
Ірландія	41,4	26,3	32,2

Закінчення табл. 2

Країна	Оподаткування праці	Оподаткування споживання	Оподаткування капіталу
Кіпр	39,6	34,5	25,9
Польща	39,4	35,1	25,5
Греція	39,3	41,2	19,5
Хорватія	34,1	50,1	15,8
Болгарія	33,5	41,4	25,1
ЄС в цілому	50,6	27,3	22,1
Україна**	14,7	65,7	19,6

Розраховано за: [9, 10]

Дані з бюджету 2024 р.

1. Для абсолютної більшості країн ЄС основним джерелом податкових надходжень є оподаткування праці: для 12 країн – це абсолютна більшість (більше 50%), а ще для 12 – це відносна більшість. Лише для двох країн надходження від оподаткування споживання відносно більші надходжень від оподаткування праці (Греція та Болгарія) і для однієї країни на це джерело припадає більше 50% надходжень (Хорватія). Таким чином, основною базою оподаткування є доходи фізичних осіб. Така модель орієнтує державу на постійну турботу саме про доходи, оскільки їх зростання призводить і до зростання доходів держави.

2. Українська податкова система не відповідає цьому принципу. Адже основне джерело доходів бюджету – це непрямі доходи (ПДВ, акциз). На їх частку припадає практично 2/3 загальних податкових надходжень. Такої структури немає у жодній європейській країні. Оскільки непрямі податки є частиною ціни і у більшості випадків залежать від її рівня, то ця модель зацікавлює державу у зростанні ціна та ускладнює боротьбу з інфляцією. З іншого боку, та частина непрямих податків, яка пов'язана з зовнішньоекономічною діяльністю (а це у загальних податкових надходженнях України 36,3% [10]), як правило, номінується в іноземній валюті. А тому вона залежить від курсу цієї валюти. Як наслідок – зацікавленість у знеціненні національної валюти, що дозволяє поповнювати державний бюджет та ускладнює процес забезпечення валютної стабільності.

3. Можна спостерігати зворотний зв'язок між ставками податку на корпоративні доходи та питомою вагою оподаткування капіталу у загальних податкових надходженнях. Так, країни з найнижчими корпоративними податками (Ірландія, Люксембург, Нідерланди) мають досить високу питому вагу оподаткування капіталу (32,2%, 28,8% та 23,7%, відповідно). Зменшуючи ставки податків ці країни реально виграють на збільшенні бази оподаткування, а тому завжди чинять спротив реформам, які спрямовані на уніфікації системи оподаткування в межах ЄС, що для них однозначно означає підвищення податкових ставок.

3. Зацікавленість частини господарюючих суб'єктів у збереженні існуючих відмінностей у податкових ставках. Сьогодні відмінності у ставках оподаткування у різних країнах досить значні. Так, наприклад,

ставка ПДВ коливається від 19% у Німеччині та Румунії до 27% в Угорщині, а ставка податку на прибуток підприємств – від 9% в Угорщині до 31,5% у Португалії [11]. Звичайно, такі розбіжності створюють сприятливі умови для мінімізації податкових платежів з використанням трансфертних цін та інших способів переведення коштів у країни з меншими податками. За цих умов деякі країни недоотримують надходження в бюджет. Виникає потреба створення спеціальних органів, які борються з подібними схемами. Однак до цього часу урегулювати питання не вдалося.

4. Консерватизм податкової системи в цілому. У побудові податкових систем фундаментальними є два принципи: стабільність та гнучкість. Якщо перший забезпечує для бізнесу прогнозованість та передбачуваність «правил гри» на більш-менш тривалу перспективу, то другий має гарантувати своєчасність реакції на зміни, що відбуваються у бізнес середовищі. Якщо ж котромусь із цих принципів надається перевага, податкова система або стає консервативною, або ж занадто мінливою. На наш погляд, податкові системи країн-членів ЄС у більшості своїй є консервативними. Як зазначається у Аналітичному звіті з оподаткування за 2024 р., загальне податкове навантаження за останні десять років у ЄС зросло з 39,8% до 40,2% ВВП (тобто на 0,4 відсоткових пункти!). 11 держав-членів збільшили, а 5 держав-членів зменшили свій загальний податковий тягар щонайменше на 2 відсоткові пункти ВВП. За цей же час лише кілька країн внесли значні зміни в систему податків. Навпаки, є група з приблизно дев'яти країн, які майже не змінили свій податковий набір або загальний податковий тягар протягом десятиліття. Для інших зміни були незначними [9].

За останні два роки ситуація дещо змінюється. Країни активізували діяльність по удосконаленню національного податкового законодавства. Так, згідно звітів, які падають країни-члени ЄС, протягом 2023-2024 рр. проведено загалом 855 заходів, спрямованих на удосконалення національних систем оподаткування доходів фізичних осіб, податку на додану вартість та корпоративних податків [9]. Разом з тим, ці реформи носили частковий характер та не забезпечували зближення національних податкових систем.

Відсутність гармонізації податкових систем країн-членів ЄС породжує цілий ряд проблем та негативно позначається на міжнародній конкурентоспроможності Союзу. Зокрема це є однією з перешкод притоку інвестицій, без яких вирішення проблеми досягнення лідируючих позицій у конкурентній боротьбі не можливе. Адже компанія, яка інвестувала кошти та має свої філії, відокремлені підрозділи чи дочірні підприємства одночасно у кількох країнах ЄС, повинна готувати відповідну кількість податкових звітів. Це вимагає суттєвих додаткових витрат часу та коштів на оплату облікових та юридичних послуг. Інколи для кожної країни доводиться розробляти свою бізнес-модель, яка б враховувала національні особливості податкової системи.

З іншого боку, відсутність гармонізації податків не виключає подвійного оподаткування, що знову ж таки шкодить стимулюванню інвестиційної та бізнес-діяльності.

Європейська Комісія уже тривалий час намагається запровадити різні реформи, щоб певною мірою зменшити розбіжності у податкових системах членів ЄС. Зокрема:

1. **Спрощення системи ПДВ та зближення ставок між країнами-членами для зменшення дисбалансів на ринку.** Реформування розпочалося з змін у транскордонній електронній комерції, які запроваджені з 2021 р. У відповідності до них онлайн-продавцям дозволяється реєструватися лише в одній країні ЄС для сплати ПДВ за всі транскордонні операції, що значно зменшує бюрократію і сприяє прозорості торгівлі. Іншим компонентом цієї реформи стало впровадження так званої системи «Єдиного вікна» (One Stop Shop, OSS), яка дозволяє компаніям, що здійснюють дистанційний продаж товарів та послуг у ЄС, спрощено декларувати та сплачувати ПДВ. За оцінками Європейської Комісії таке нововведення дозволило на 95% скоротити бюрократичні витрати для онлайн-продавців [12]. Адміністрування ПДВ потребує більш повного використання сучасних цифрових технологій, які уже задіяні в окремих країнах ЄС. Однак у межах всього об'єднання це питання поки що не вирішене. Також, на жаль, у зближенні ставок ПДВ та переході на єдину ставку для усіх країн-членів ЄС реального просування немає.

2. **Запровадження спільної консолідованої бази оподаткування (CCCTB).** Ця пропозиція спрямована на створення єдиного набору правил для розрахунку корпоративного податку у всіх країнах ЄС, що зменшить ризики подвійного оподаткування і спростить діяльність міжнародних компаній. Відповідна пропозиція від Європейської Комісії з'явилася ще у 2011 р. Її реалізація передбачала запровадження у всіх країнах ЄС єдиних правил розрахунку оподатковуваного доходу, що дозволить компаніям, які працюють у різних країнах готувати одну податкову декларацію. Це знімає проблему подвійного оподаткування та усіває стимули для податкового маніпулювання. Однак через складність досягнення спільної позиції (про причини говорилося вище), рішення не було прийняте.

У 2016 р. Європейська Комісія запропонувала розділити процес створення спільної консолідованої бази для оподаткування на два етапи:

1. Створення спільної податкової бази (Common Corporate Tax Base, CCTB). Цей етап передбачає гармонізацію податкових правил без консолідації прибутків і збитків.

2. Повна консолідація (CCCTB). Тут передбачається не лише гармонізація правил, а й консолідація оподатковуваного доходу між країнами ЄС [13].

І хоча ця пропозиція знайшла активну підтримку великими європейськими країнами (зокрема, Німеччиною та Францією), досягти спільної точки зору на реформування податкової системи так і не вдалося.

Європейська Комісія зробила ще одну спробу уніфікувати вимоги до податкової декларації компаній, які працюють у кількох країнах ЄС. У вересні 2023 р. Європейська комісія запропонувала проект директиви «Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)» [14]. Вона передбачає наступне:

- усі члени однієї групи («група BEFIT») розраховують свою податкову базу відповідно до загального набору правил, які застосовуються до їхньої вже підготовленої фінансової звітності;

- бази оподаткування всіх членів групи об'єднані в єдину базу оподаткування;

- команда представників держав-членів («команда BEFIT») оцінює та погоджує зміст і обробку інформаційної звітності BEFIT;

- кожному члену групи, де присутня багатонаціональна група, виділяється відсоток від сукупної бази оподаткування, розрахований на основі середнього показника його оподатковуваних результатів за попередні три фінансові роки;

- після цього кожна держава-член може коригувати визначену податкову базу членів групи, які є резидентами, для цілей оподаткування на своїй території відповідно до своїх власних національних правил, і відповідним чином оподатковувати результат за своєю національною ставкою податку на прибуток підприємств.

Нові правила будуть обов'язковими для груп, які працюють в ЄС і мають річний сукупний дохід не менше 750 мільйонів євро, і де кінцева материнська компанія володіє принаймні 75% прав власності або прав, що дають підстави на отримання прибутку [15]. На думку експертів, нові, простіші правила BEFIT можуть знизити поточні витрати бізнесу на дотримання податкового законодавства та сприяти збільшенню обсягів приватних інвестицій на внутрішньому європейському ринку.

3. Запровадження мінімальних податкових ставок та посилення боротьби з ухилянням від сплати податків. Для боротьби з податковою конкуренцією пропонуються мінімальні ставки податків у ЄС, зокрема для корпоративного податку. Європейський Союз підтримав Глобальну податкову угоду (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) щодо запровадження мінімальної ставки податку на прибутки корпорацій на рівні 15% [16]. Це спрямовано на боротьбу з агресивним податковим плануванням з метою зменшення податкової бази та переміщення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. Важливо забезпечити, щоб компанії сплачували справедливі податки не залежно від країни реєстрації.

Також на посилення боротьби з ухиленням від сплати податків спрямована й директива ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), що встановлює мінімальні стандарти для боротьби з такими практиками [17]. Вона була прийнята ще у 2016 р. та передбачала введення певних обмежень для переведення прибутків з однієї країни в іншу з метою зменшення податкового навантаження. Процес імплементації положень цієї Директиви тривав до 2022 р. та йшов досить складно, особливо у країнах з низькими корпоративними податками (Ірландія, Нідерланди, Люксембург). Однак на сьогодні одна з небагатьох ініціатив Європейської Комісії, яка повністю імплементована у національне законодавство країн-членів ЄС.

4. Оподаткування цифрових компаній. ЄС працює над запровадженням нових правил оподаткування великих технологічних компаній, таких як «цифровий податок». Це питання активно обговорюється на рівні ОЕСР і ЄС для створення справедливішої системи оподаткування. Ще у 2018 р. Європейська Комісія запропонувала запровадити податок на цифрові послуги у розмірі 3% на дохід великих цифрових компаній від певних видів діяльності, зокрема на онлайн-рекламу та продаж даних користувачів. Це стосувалося компаній з глобальним доходом понад 750

мільйонів євро, з яких понад 50 мільйонів євро отримано в ЄС. Однак, цю пропозицію важко було ухвалити через опір деяких країн-членів, таких як Ірландія та Люксембург, де великі корпорації мають низькі податкові зобов'язання. Навпаки, Деякі країни ЄС, як-от Франція, Італія та Іспанія, вирішили запровадити власний цифровий податок на національному рівні до ухвалення загальноєвропейських рішень. Наприклад, у Франції з 2020 р. запроваджено податок на цифрові послуги у розмірі 3%, що викликало певну напруженість у відносинах із США, де базуються багато цифрових компаній [18].

Як бачимо, Європейська Комісія з кожною новою пропозицією обмежуй сферу поширення уніфікації податкових вимог, намагаючись знайти таке рішення, яке б задовольнило усі країни-члени ЄС для досягнення консенсусу. І хоча остання ініціатива знаходить широку підтримку з боку великих європейських компаній, що працюють на ринках багатьох країн, кілька країн ЄС, де традиційно склалися порівняно низькі податки на корпоративні прибутки, чинять спротив, а тому розраховувати на швидке прийняття рішення з цього питання не доводиться. Усе це негативно позначається на конкурентоспроможності ЄС та не додає оптимізму щодо її підвищення у короткі терміни.

Висновки. Проблема гармонізації національного податкового законодавства країн-членів ЄС є сьогодні особливо нагальною, без вирішення якої важко досягти конкурентних переваг на світовому ринку та реалізувати потенціал, закладений у спільному ринку Європейського Союзу. Однак існують численні фактори, які ускладнюють процес імплементації ініціатив, які виходять від європейських інституцій. Дослідження показало, що головними серед них є податкова конкуренція, суттєві відмінності у податкових моделях країн-членів ЄС, зацікавленість цілого ряду економічних суб'єктів у збереженні національних відмінностей у ставках оподаткування, загальний консерватизм податкових систем.

Першочерговими заходами на шляху узгодження податкового законодавства країн-членів ЄС можуть стати зусилля Європейської Комісії по спрощенню системи ПДВ та зближенню ставок між країнами-членами для зменшення дисбалансів на ринку, запровадженню спільної консолідованої бази оподаткування, використанню мінімальних податкових ставок та посиленню боротьби з ухилянням від сплати податків, удосконаленню оподаткування цифрових компаній.

Хоча гармонізація податкових систем у ЄС є складною через економічні, політичні та соціальні відмінності між державами-членами, поступові кроки до зближення податкових правил та боротьби з податковою конкуренцією можуть забезпечити ефективніше функціонування єдиного ринку. Це сприятиме не лише економічній інтеграції, але й справедливішому розподілу податкового навантаження між компаніями.

Завдання України по підготовці національної податкової системи до вступу в ЄС ускладнюється відсутністю єдиних європейських стандартів у цій сфері. Тому сьогодні важливо дотримуватися загальних принципів побудови систем оподаткування, які діють у ЄС, та обирати ту модель, яка найбільше відповідає національним інтересам.

Список використаних джерел

1. Bachas P., Fisher-Post M.H., Jensen A., and Zucman, G. Globalization and factor income taxation (No. w29819). *National Bureau of Economic Research*. 2022. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w29819/revisions/w29819.rev2.pdf
2. Benitez J.C., Mansour M., Pecho M., and Vellutini, C. Building Tax Capacity in Developing Countries. *International Monetary Fund*. 2023 URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2023/09/15/Building-Tax-Capacity-in-Developing-Countries-535449>
3. Flamant E., Godar S. & Richard G. New forms of tax competition in the European Union: An empirical investigation (Doctoral dissertation, Eu-Tax). 2021. URL: <https://shs.hal.science/halshs-03461688/document>
4. Hugger F., Cabral A.C.G., Bucci M., Gesualdo M. and O'Reilly. The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. *OECD Taxation Working Papers*, 2024, No. 68, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9a815d6b-en>
5. Gregg M., Miotto A. Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond). *Laws* 2024, 13, 1. <https://doi.org/10.3390/laws13010001>
6. Treaty establishing the European Economic Community. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992E/TXT>
7. Treaty on European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992M/TXT>
8. Communication from the Commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the Committee of the regions (2023). Long-term competitiveness of the EU: looking beyond 2030. URL: https://commission.europa.eu/system/files/2023-03/Communication_Long-term-competitiveness.pdf
9. Annual Report of Taxation 2024. Review of Taxation Policies in EU Member States. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en>
10. Закон України «Про Державний бюджет України на 2024 рік». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>
11. У Державній податковій службі порівняли ставки основних податків в Україні та країнах ЄС. URL: https://biz.ligazakon.net/news/220381_u-derzhavny-podatkovy-sluzhb-porvnyali-stavki-osnovnikh-podatkv-v-ukran-ta-kranakh-s
12. VAT for e-commerce. *Taxation and Custom Union*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-e-commerce_en
13. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final - 2016/0337 (CNS). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>
14. Proposal COM (2023) 532 for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&%3BqId=1700565513879>

15. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en

16. Base erosion and profit shifting (BEPS). URL: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#:~:text=Domestic%20tax%20base%20erosion%20and,way%20to%20avoid%20paying%20tax>

17. Anti-Tax Avoidance Directive. Taxation and Customs Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en#:~:text=The%20Anti%2DTax%20Avoidance%20Directive,forms%20of%20aggressive%20tax%20planning

18. France Will Resume Collecting A 3% Digital Tax Despite US Objections. URL: <https://www.pymnts.com/cpi-posts/france-will-resume-collecting-a-3-digital-tax-despite-us-objections/>

References

1. Bachas, P., Fisher-Post, M. H., Jensen, A., and Zucman, G. (2022). Globalization and factor income taxation (No. w29819). *National Bureau of Economic Research*. Available at: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w29819/revisions/w29819.rev2.p_df (Accessed 30 March 2024).

2. Benitez, J. C., Mansour, M., Pecho, M., and Vellutini, C. (2023). Building Tax Capacity in Developing Countries. *International Monetary Fund*. Available at: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2023/09/15/Building-Tax-Capacity-in-Developing-Countries-535449> (Accessed 29 April 2024).

3. Flamant, E., Godar, S. & Richard, G. (2021). New forms of tax competition in the European Union: An empirical investigation (Doctoral dissertation, Eu-Tax). Available at: <https://shs.hal.science/halshs-03461688/document> (Accessed 02 July 2024).

4. Hugger, F., Cabral, A.C.G., Bucci, M., Gesualdo, M. and O'Reilly. (2024). The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. *OECD Taxation Working Papers*, No. 68, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9a815d6b-en>

5. Greggi, M., Miotto, A. Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond). *Laws* 2024, 13, 1. <https://doi.org/10.3390/laws13010001>

6. Treaty establishing the European Economic Community. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992E/TXT> (Accessed 09 June 2024).

7. Treaty on European Union. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992M/TXT> (Accessed 09 June 2024).

8. Communication from the Commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the Committee of the regions (2023). Long-term competitiveness of the EU: looking beyond

2030. Available at: https://commission.europa.eu/system/files/2023-03/Communication_Long-term-competitiveness.pdf (Accessed 09 June 2024).

9. Annual Report of Taxation 2024. Review of Taxation Policies in EU Member States. Available at: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en> (Accessed 09 September 2024).

10. Law of Ukraine “On the State Budget of Ukraine for 2024”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (Accessed 29 September 2024).

11. U Derzhavniy podatkoviy sluzhbi porivnyaly stavky osnovnykh podatkiv v Ukrayini ta krayinakh YES [*The State Tax Service compared the rates of basic taxes in Ukraine and EU countries*]. Available at: https://biz.ligazakon.net/news/220381_u-derzhavny-podatkovy-sluzhb-porvnyali-stavki-osnovnikh-podatkv-v-ukran-ta-kranakh-s (Accessed 02 October 2024).

12. VAT for e-commerce. *Taxation and Custom Union*. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-e-commerce_en (Accessed 29 March 2024).

13. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final - 2016/0337 (CNS). Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685> (Accessed 19 March 2024).

14. Proposal COM (2023) 532 for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&%3BqId=1700565513879> (Accessed 20 March 2024).

15. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en (Accessed 20 April 2024).

16. Base erosion and profit shifting (BEPS). Available at: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#:~:text=Domestic%20tax%20base%20erosion%20and,way%20to%20avoid%20paying%20tax> (Accessed 29 September 2024).

17. Anti-Tax Avoidance Directive. Taxation and Customs Union. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en#:~:text=The%20Anti%2DTax%20Avoidance%20Directive,forms%20of%20aggressive%20tax%20planning (Accessed 22 March 2024).

18. France Will Resume Collecting A 3% Digital Tax Despite US Objections. Available at: <https://www.pymnts.com/cpi-posts/france-will-resume-collecting-a-3-digital-tax-despite-us-objections/> (Accessed 29 September 2024).

EUROPEAN TAX SYSTEM: PROBLEMS OF HARMONIZATION AND WAYS TO SOLVE THEM

Anatolii O. Zadoia, Alfred Nibel University, Dnipro (Ukraine).

E-mail: zadoya@duan.edu.ua

<https://doi.org/10.32342/3041-2153-2024-2-37-3>

Keywords: *European Union, tax system, harmonization of national tax systems, tax competition, common consolidated tax base*

JEL classification: *F02, F15, F36, F38, G28, G38, H20, H87*

The problem of harmonization of national tax legislation of EU member states is particularly urgent today, without solving which it is difficult to achieve competitive advantages in the world market and to realize the potential inherent in the simple market of the European Union. The purpose of our research is to identify the main reasons that stand in the way of the harmonization of national tax legislation of EU member states, trends and initiatives aimed at overcoming internal contradictions and increasing the international competitiveness of the European Union. In the course of the study, proposals for Ukraine regarding the preparation of its tax system for joining the EU were also substantiated.

The study showed that the main factors that complicate the process of implementation of initiatives coming from European institutions are tax competition, significant differences in the tax models of EU member states, the interest of a number of economic entities in preserving national differences in tax rates, general conservatism tax systems.

The European Commission's efforts to simplify the VAT system and converge rates between member countries to reduce imbalances in the market, introduce a common consolidated tax base, use minimum tax rates and strengthen the fight against payment evasion may be the primary measures on the way to harmonize the tax legislation of EU member states. taxes, improving the taxation of digital companies.

Although the harmonization of tax systems in the EU is difficult due to the economic, political and social differences between the member states, gradual steps towards the convergence of tax rules and the fight against tax competition can ensure a more efficient functioning of the single market. This will contribute not only to economic integration, but also to a fairer distribution of the tax burden between companies.

Ukraine's task of preparing the national tax system for joining the EU is complicated by the lack of uniform European standards in this area. Therefore, today it is important to adhere to the general principles of construction of taxation systems operating in the EU, and to choose the model that best corresponds to national interests.

Одержано 20.10.2024.