

УДК 32.019.51 336.025 336.221.4

JEL E62, H20, H30, H87, J31

DOI 10.32782/2786-8273/2025-8-24

Тушинська Т.В.здобувач вищої освіти,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-3098-5869>**Tetiana Tushynska**

State Tax University

Прокопенко І.А.кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри адміністрування податків,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1606-6816>**Iryna Prokopenko**

State Tax University

ДОСВІД ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КРАЇНАХ ЄС ДЛЯ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

EXPERIENCE OF DIRECT TAXATION IN EU COUNTRIES FOR UKRAINE IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION PROCESSES

Анотація. Стаття присвячена аналізу сучасних тенденцій в сфері прямого оподаткування в країнах ЄС для використання кращих практик в Україні на шляху інтеграції до ЄС. З'ясовано, що ключову роль у формуванні доходів бюджетів країн ЄС, як і в Україні відіграють індивідуальний прибутковий податок (ПІТ) та корпоративний податок (СІТ). Встановлено розмаїття підходів щодо справляння прямих податків, що пов'язано із податковою суверенністю держав ЄС. ПІТ в більшості країн ЄС, на відміну від України, справляється за прогресивною шкалою, в якій передбачено неоподатковуваний мінімум доходів громадян. З'ясовано, що протягом останніх років ставки СІТ мають тенденцію до зниження, що не впливає на стабільність надходжень. Визначено напрями удосконалення прямого оподаткування в Україні шляхом посилення заходів адміністрування в частині податку на прибуток та застосування прогресивної шкали ставок в частині податку на доходи фізичних осіб.

Ключові слова: прями податки, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, Європейський Союз, особистий прибутковий податок, обов'язковий соціальний внесок, корпоративний податок.

Abstract. Introduction. Direct taxes are the main source of budget revenues in EU countries, providing stable income. Ukraine has identified integration with the EU as a strategic direction for the country's development and has committed to adapt its tax legislation to EU norms. The analysis of direct taxation in the EU and the application of best practices in Ukraine will help to improve the domestic direct taxation. The **purpose** is to analyse the peculiarities of PIT and CIT collection in the EU countries and to identify areas for improving the collection of personal income tax and corporate income tax in Ukraine, taking into account the best practices of European countries. **Methods.** The authors used the dialectical approach as the main scientific principle of studying the process of collecting direct taxes, as well as the method of observation and the statistical method; methods: economic analysis, deduction and induction, comparison and generalisation. **Results.** It is established that the main budget-forming direct taxes in the EU countries, as well as in Ukraine, are PIT and CIT. The EU has tax sovereignty of the member states and partial harmonisation of direct taxation aimed at ensuring the functioning of the EU single market. The collection of direct taxes by EU member states shows a variety of approaches to their application. PIT is levied in most EU countries on a progressive scale. Currently, the EU is reforming the PIT to mitigate the effect of 'bracket creep'. It has been found that CIT rates have tended to decline in recent years, which is due to the attraction of investments and the strengthening of the fight against tax evasion. At the same time, CIT revenues remain stable. **Conclusion.** For Ukraine, possible steps to improve the taxation of personal income could be the introduction of a progressive taxation scale with a tax-free minimum for the least protected groups of the population. The fiscal efficiency of the corporate income tax could be improved by strengthening administration measures, introducing quarterly corporate income tax reporting for all taxpayers, and introducing a mandatory submission of a SAF-T UA.

Keywords: direct taxes, personal income tax, corporate income tax, European Union, personal income tax, mandatory social contribution, corporate tax.

Постановка проблеми. У доходах будь-якої держави податковим надходженням відводиться важлива роль, оскільки вони складають лівову частку бюджетів будь-якої країни. Основою доходів бюджетів є прями та непрями податки, які виконують різні функції та

здійснюють різний вплив як на діяльність бізнесу та на формування цін, так і на економіку країни в цілому. В Україні значну частину доходів бюджету формують прями податки, які утримуються з доходів юридичних та фізичних осіб, резидентів та нерезидентів. Серед усіх

прямих податків надходження від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств в Україні є основними джерелами наповнення державного та місцевих бюджетів. Українське суспільство визначило інтеграцію з Європейським Союзом (далі – ЄС) своїм стратегічним напрямком розвитку країни. В складних умовах протистояння збройній агресії росії Україна продовжує виконувати зобов'язання щодо адаптації вітчизняного законодавства до норм ЄС, в тому числі і в частині прямого оподаткування. Саме тому актуальним є вивчення особливостей справляння прямих податків в державах-членах ЄС для можливого застосування кращих практик в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкові системи європейських держав досліджували такі вітчизняні вчені як В. Андрущенко [1], О. Іванишина [8], І. Прокопенко [8], Т. Тучак [1] та ін. Серед робіт українських вчених, які вивчають досвід ЄС в сфері прямого оподаткування з метою використання в Україні слід виділити роботи Л. Задорожньої [2, 3], С. Лекаря [4], А. Савченко [4], М. Скаженник [2], К. Швабія [2] та інших. Аналізу прямого оподаткування в країнах-членах ЄС та можливості його впровадження у вітчизняне законодавство присвячено значну кількість наукових праць. Проте проблематика удосконалення справляння основних бюджетотворюючих прямих податків в Україні продовжує бути в центрі уваги науковців, практиків та експертів, зважаючи на нові реалії сьогодення в умовах дії воєнного стану та набуття Україною статусу кандидата на вступ до ЄС.

Метою статті є аналіз та оцінка особливостей справляння особистого прибуткового та корпоративного податків в країнах-членах ЄС та визначення напрямків удосконалення механізмів справляння податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств в Україні з урахуванням кращих практик європейських держав.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прямі податки відіграють ключову роль у формуванні доходів держави та забезпеченні її фінансової стабільності. Характерною особливістю прямих податків є те, що вони забезпечують певну рівність щодо їх справляння, оскільки прямо залежать від доходів чи/або майнового стану платників. В той же час, ефективність системи прямих податків залежить від розміру ставок, механізмів обчислення та сплати, рівня їх адміністрування. До бюджету України серед прямих податків найбільші надходження забезпечують податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та податок на прибуток підприємств (далі – ППП). За даними Міністерства фінансів України (далі – МФУ) протягом 2023 року до зведеного бюджету України надійшло 496 343 млн. грн. ПДФО, що становить 15,99% доходів зведеного бюджету та 30% усіх податкових надходжень. Надходження ППП

до зведеного бюджету становили 159 290,4 млн грн., що відповідає 5,13% доходів зведеного бюджету та 9,7% усіх податкових надходжень [5]. У таблиці 1 наведено показники частки ПДФО та ППП в доходах зведеного бюджету.

Як видно з таблиці 1, частка ПДФО та ППП у зведеному бюджеті України з 2022 року значно зменшилась. Зведений бюджет України недоотримав значну частину прямих податків. У зв'язку із повномасштабним вторгненням росії на територію України за кордон виїхала велика кількість громадян та пошкоджено або знищено росією багато підприємств, які працювали в різних галузях та сферах економіки. Так, якщо частка ПДФО у 2021 році становила 21,04%, то у 2022 році зменшилась на 1,9% (до 19,5%), а у 2023 році – вже на 5,14% (до 15,99%). Частка надходжень ППП знизилась з 9,86% у 2021 р. до 5,94% у 2022 році та до 5,13% у 2023 році. Аналіз даних, наведених в таблиці 1 вказує на часткове поліпшення ситуації у 2024 році щодо податкових надходжень. Так, протягом 11-ти місяців 2024 року частка ПДФО та ППП у зведеному бюджеті перевищила надходження 2023 року, проте не досягла довоєнних показників.

Вивчення досвіду європейських держав в сфері прямого оподаткування, на нашу думку, може допомогти реформувати систему прямого оподаткування України в надзвичайно складних умовах сьогодення. Адаже насамперед необхідно забезпечити наповнення бюджету України та при цьому врахувати інтереси платників і виконати зобов'язання щодо адаптації вітчизняного законодавства до європейських стандартів.

В країнах-членах ЄС податок на доходи фізичних осіб має назву Personal Income Tax (далі – РІТ). Справляння РІТ здійснюється так як і ПДФО в Україні податковим агентом з доходів громадян, або самостійно фізичною особою на підставі декларації. Аналіз оподаткування у різних країнах ЄС вказує на наявність спільних рис в частині справляння РІТ. Окрім РІТ, платники податків можуть сплачувати зі своїх індивідуальних доходів обов'язкові внески до фондів соціального страхування та пенсійного фонду, збори на медичне страхування, та навіть «церковні» збори тощо. На рис. 1 відображено види доходів фізичних осіб та кількість країн-членів ЄС, які їх застосовують.

Як показано на рис. 1, із наведених 23-х видів доходів фізичних осіб лише 3 оподатковуються у всіх країнах ЄС: дохід від зайнятості; дохід від бізнесу (у т.ч. самозайнятих осіб); дохід від спортивних та розважальних заходів.

Більшість країн-членів ЄС застосовують оподаткування фізичних осіб незалежно від сімейного стану. Проте в окремих країнах існує система оподаткування сімейних пар, яка передбачає справляння податку із сукупного оподаткованого доходу подружжя.

Таблиця 1

Динаміка частки ПДФО та ППП у зведеному бюджеті України протягом 2020–2024 рр. (%)

Податок	Код бюджетної класифікації	Частка прямих податків, %				
		2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р. (станом на 01.11)
ПДФО	11010000	21,44	21,04	19,5	15,99	17,08
ППП	11020000	8,61	9,86	5,94	5,13	8,38

Джерело: складено за даними [5]



Рис. 1. Види доходів фізичних осіб та їх оподаткування у розрізі країн-членів ЄС

Джерело: складено за даними [3]

Сімейне оподаткування дозволяє декларувати спільні доходи, що дає переваги у порівнянні з індивідуальним декларуванням. При цьому обидва члени подружжя несуть рівну відповідальність за достовірність сплати податків та можливі штрафні санкції. Описаний тип оподаткування індивідуальних прибуткових доходів запроваджено в Данії, Ірландії, Люксембурзі, Німеччині, Франції, на Мальті [13].

Також відрізняються і ставки РІТ в різних країнах-членах ЄС. Пропорційна шкала оподаткування, яка також застосовується і в Україні, є в: Болгарії (10%), Естонії (20%), Румунії (10%) та Угорщині (15%). Ставки РІТ в цих країнах досить низькі [2]. Проте необхідно зазначити, що працівник сплачує зі свого доходу ще соціальні внески (в Україні не стягується з фізичних осіб, а тільки роботодавець сплачує соціальні внески з фонду оплати праці).

В таблиці 2 відображено сумарне податкове навантаження на фізичних осіб в країнах ЄС з пропорційною системою оподаткування з урахуванням соціальних внесків.

Як видно з таблиці 2, загальне відрахування РІТ та соціальних внесків з доходів фізичних осіб у зазна-

чених вище країнах із пропорційною системою оподаткування коливається від 23,6% до 45%. Переважна більшість країн-членів ЄС застосовують прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб, яка передбачає застосування до вищих доходів підвищених ставок. Найбільш подрібненою є прогресивна шкала ставок в Люксембурзі (налічує 23 ставки). Прогресивна шкала оподаткування в ряді країн ЄС передбачає також наявність неоподаткованого мінімуму доходів громадян (сума, з якої не стягується РІТ): в Австрії, Люксембурзі, Німеччині, Франції, на Кіпрі та Мальті. В таблиці 3 відображено шкалу ставок та відповідно рівень оподатковуваних доходів у розрізі зазначених ставок.

Неоподаткований мінімум доходів громадян станом на 01.01.2025 становить від 11 294 євро (у Франції) до 19500 (на Кіпрі). Поріг доходу у розрізі шкали ставок у 2025 році збільшився порівняно з показниками 2023 року. Такі зміни притаманні більшості країн ЄС. Наведені в таблиці дані демонструють загальну податкову політику ЄС, спрямовану на боротьбу з ефектом “bracket creer”, який виникає у зв’язку з інфляцією. Щоб запобігти оподаткуванню за вищими податковими ставками збільшеного за рахунок інфляції доходу, країнами ЄС проводиться індексація порогів доходів з урахуванням інфляції.

Аналіз оподаткування доходів фізичних осіб в країнах ЄС вказує на те, що ставки РІТ можуть бути досить високими: від 40% до 56%. Так, в: Ірландії – 40%, в Люксембургу – 42%, в Італії – 43%, в Греції – 44%, в Фінляндії – 44%, в Німеччині – 45%, в Португалії – 48%, в Нідерландах – 49,5%, в Словенії – 50%. Найвищі ставки є в Швеції – 52,3%, в Австрії – 55% та Данії – 56% [13].

Необхідно також зазначити, що в країнах ЄС соціальний внесок розподіляється між найманим робітником та роботодавцем та є досить нерівномірний і, відповідно, створює додаткове навантаження як на працівника, так і на роботодавця (див. рис. 2).

Таблиця 2

Ставки податку на доходи фізичних осіб та внесків на соціальне страхування в країнах-членах ЄС з пропорційною шкалою оподаткування, (2024 р.)

Країна	Ставка РІТ, %	Ставка внесків на соціальне страхування, %	Сумарна ставка (РІТ + внески на соціальне страхування), %
Болгарія	10	13,78	23,78
Естонія	20	3,6	23,6
Румунія	10	35	45
Угорщина	15	18,5	33,5

Джерело: складено за даними [13; 14]

Таблиця 3
Оподаткування доходів фізичних осіб в Австрії,
Люксембурзі, Німеччині, Франції, на Кіпрі та Мальті

Країна	Ставка, %	Розмір оподаткованого доходу, євро	
		на 01.01.2023 р.	на 01.01.2025 р.
Австрія	0	0 – 11 000	0 – 11 693
	20	11 000 – 18 000	11 693 – 19 134
	30	18 000 – 31 000	19 134 – 32 075
	41	31 000 – 60 000	32 075 – 62 080
	48	60 000 – 90 000	62 080 – 93 120
	55	90 000 – 1 000 000 від 1 000 000	93 120 – 1 000 000 від 1 000 000
Німеччина	0	0 – 10 908	0 – 12 096
	14	10 909 – 15 999	12 097 – 17 443
	24	16 000 – 62 809	17 444 – 68 480
	42	62 810 – 27 7825	68 481 – 277 825
	45	від 27 7826	від 277 826
Франція	0	0 – 10 777	0 – 11 294
	11	10 777 – 27 478	11 295 – 28 797
	30	27 478 – 78 570	28 798 – 82 341
	41	78 570 – 168 994	82 342 – 177 106
	45	від 168994	від 177 107
Кіпр	0	0 – 19 500	0 – 19 500
	20	19 500 – 28 000	19 500 – 28 000
	25	28 000 – 36 300	28 000 – 36 300
	30	36 300 – 60 000	36 300 – 60 000
	35	від 60 000	від 60 000
Мальта	0	0 – 9100	0 – 12 000
	15	9 101 – 14500	12 001 – 16 000
	25	14 501 – 60 000	16 001 – 60 000
	35	від 60 001	від 60 001

Джерело: складено за даними [13; 14]

Як видно з рисунку 2, лише в Данії не справляються внески на соціальне страхування. Країна фінансує соціальні виплати переважно за рахунок загальних податкових надходжень, причому РІТ становить 56% усіх податкових надходжень. В ряді країн ЄС працівники сплачують внесок більший, ніж роботодавці: в Литві, Нідерландах, Румунії, Словенії, Угорщині та Хорватії.

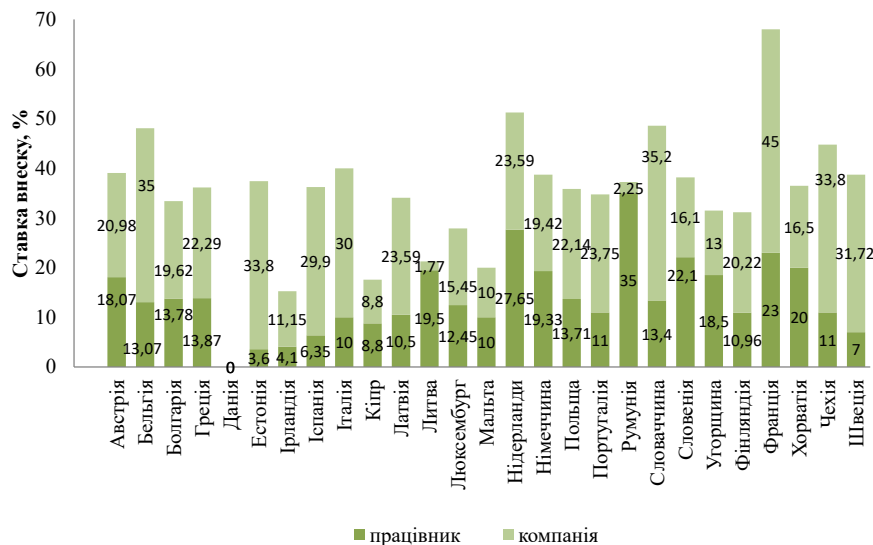


Рис. 2. Ставки внеску на соціальне страхування у 27-ми країнах ЄС, 2024 р.

Джерело: складено за даними [14]

Отже, РІТ в країнах ЄС є важливим бюджетоутворюючим податком та інструментом перерозподілу доходів між високодохідними та малозабезпеченими категоріями громадян.

Аналогом українського ППП в ЄС є корпоративний податок: Corporate Income Tax (далі – СІТ). В таблиці 4 наведено дані щодо номінальних ставок СІТ, пільгових ставок для малих і середніх підприємств (далі – МСП), а також ставки податку на окремі види доходів з урахуванням умов міжнародних угод, які, в деяких випадках, передбачають пільгові ставки оподаткування.

Як видно з таблиці 4, найнижчі номінальні ставки СІТ є в: Угорщині (9%), Болгарії (10%), Ірландії (12,5%), на Кіпрі (12,5%), Литві (15%), Румунії (16%), Хорватії (18%). Найвищі ставки СІТ фіксуються в: Люксембурзі (24,94%), Бельгії (25%), Іспанії (25%), Франції (25%), Нідерландах (25,8%), Німеччині (30%) та на Мальті (35%). В країнах ЄС різні підходи щодо оподаткування дивідендів, які виплачуються на користь нерезидентів. В Естонії, на Кіпрі, в Латвії, на Мальті, в Словаччині, Угорщині та Франції вони оподатковуються за нульовою ставкою. В інших країнах ЄС ставки даного податку варіюють від 5% до 30%. При виплаті роялті нерезидентам справляється податок в розмірі від 5% до 30%. За нульовою ставкою оподатковується виплата роялті в: Латвії, Люксембурзі, Нідерландах, Угорщині, Франції, Швеції та на Мальті. В окремих країнах ЄС для стимулювання розвитку малого і середнього бізнесу застосовуються пільгові ставки для МСП в: Бельгії, Іспанії, Литві, Люксембурзі, Португалії, Словаччині та Франції.

Аналіз оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в країнах-членах ЄС вказує на розмаїття підходів щодо корпоративного оподаткування в ЄС [1]. Уряди держав-членів ЄС мають право стягувати податки та впроваджувати податкову політику відповідно до власних національних пріоритетів. ЄС в межах своїх повноважень координує та гармонізує податкову політику суверенних держав-членів. В цій сфері прямого оподаткування можлива лише часткова гармонізація,

Таблиця 4

Ставки: СІТ, МСП, інших оподатковуваних доходів юридичних осіб в країнах ЄС, (2024 р.)

Країна	Номінальна ставка СІТ /комбінована	Пільгова ставка для МСП	Ставка податку, яка застосовується при виплаті дивідендів	Ставка податку, яка застосовується при виплаті роялті	Ставка податку, яка застосовується при виплаті процентів
Австрія	24%	–	24%	24%	24%
Бельгія	25%	20%	30%	30%	30%
Болгарія	10%	–	5%	10%	10%
Греція	22%		5%	20%	15%
Данія	22%		15%	22%	0%
Естонія	20%		0%	10%	0%
Ірландія	12,5%		25%	20%	20%
Іспанія	25%	23%	15%	15%	15%
Італія	24%		26%	30%	26%
Кіпр	12,5%		0%	10%	0%
Латвія	20%		0%	0%	0%
Литва	15%	5%	15%	15%	10%
Люксембург	17% / 24,94%	15%	15%	0%	0%
Мальта	35%		0%	0%	0%
Нідерланди	19% / 25,8%		15%	0%	0%
Німеччина	15% / 30%		25%	15%	0%
Польща	19%		15%	10%	10%
Португалія	21%	17%	15%	15%	15%
Румунія	16%		5%	16%	15%
Словаччина	21%	15%	0%	19%	19%
Словенія	22%		5%	5%	5%
Угорщина	9%		0%	0%	0%
Фінляндія	20%		20%	20%	0%
Франція	25%	15%	0%	0%	0%
Хорватія	18%		10%	15%	15%
Чехія	21%		15%	15%	15%
Швеція	20,6%		30%	0%	0%

Джерело: складено за даними [12]

яка сприяє забезпеченню функціонування єдиного внутрішнього ринку ЄС та нейтральності податків з точки зору умов конкуренції на єдиному ринку ЄС та ухилення від сплати податків [7].

Важливим показником фіскальної ефективності податків є їх частка у ВВП. В таблиці 5 наведено дані у розрізі наступних категорій прямих податків в країнах-членах ЄС: РІТ, СІТ та інших (у % до ВВП протягом 2020 – 2023 років).

Аналіз наведених даних в таблиці 5 показав, що найбільша частка у ВВП серед інших видів прямих податків належить РІТ. Отже, переважна більшість країн-членів ЄС отримує більше надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб. Показник частки РІТ у ВВП є найбільшим в Данії. А от на Кіпрі, на відміну від інших країн ЄС, найбільша частка у ВВП належить СІТ. Також необхідно зазначити, що протягом 2020 – 2023 років частка прямих податків у ВВП характеризується відносною стабільністю із незначними коливаннями.

Аналіз щорічного звіту ЄС з оподаткування (Annual Report on Taxation 2024), вказує на нові тенденції в податкових політиках країн ЄС щодо РІТ та СІТ. Привертає увагу той факт, що питома вага РІТ у загальних податкових доходах залишається стабільною, змінюється переважно розмір оподаткованого доходу в межах шкали ставок. Метою таких змін є пом'якшення

ефекту “bracket creep”. Держави-члени ЄС для захисту громадян від прихованого збільшення податкового навантаження для зменшення впливу інфляції застосовують наступні заходи: індексацію податкових порогів шляхом підвищення меж доходів у розрізі податкових ставок відповідно до рівня інфляції; застосування додаткових пільг для соціально незахищених категорій громадян; збільшення неоподаткованого мінімуму та інші заходи [8].

Характерною глобальною тенденцією справляння СІТ в країнах ЄС є зниження номінальних ставок податку протягом останніх 2-х десятиліть, що пояснюється спрямуванням податкових політик держав-членів на підвищення конкурентоспроможності та для залучення інвестицій [4]. При цьому надходження від СІТ також залишаються стабільними чи навіть зростають. Це пояснюється кількома ключовими факторами: поступовим скороченням або скасуванням окремих податкових пільг для бізнесу (скасування спеціальних режимів оподаткування для окремих секторів тощо); впровадженням більш суворих правил щодо трансфертного ціноутворення та контрольованих іноземних компаній (далі – КІК), що сприяє розширенню джерел доходів; введенням в дію Директиви № 2016/1164 (Anti-Tax Avoidance Directive (далі – ATAD) в ЄС, яка обмежує можливість компаній використовувати «штучні» схеми для

Таблиця 5

Частка надходжень від прямих податків у ВВП країн ЄС, %

Роки, податки	2020			2021			2022			2023		
	PIТ	СІТ	інші	PIТ	СІТ	інші	PIТ	СІТ	інші	PIТ	СІТ	інші
Країни:												
ЄС 27 (всього)	9.9	2.4	1.0	9.7	2.9	0.9	9.6	3.3	0.9	9.3	3.2	0.4
Австрія	9.5	2.2	1.2	10.0	2.8	1.1	9.9	3.5	1.1	9.5	3.4	0.8
Бельгія	12	3.3	1.4	11.2	3.8	1.5	11.9	4.0	1.4	11.7	3.9	0.4
Болгарія	3.5	2.2	0.5	3.4	2.8	0.5	3.1	2.9	0.5	3.3	2.9	0.1
Греція	6.3	1.4	1.8	5.9	2.0	1.7	5.5	2.5	1.6	5.9	2.9	1.0
Данія	27	2.9	1.4	27.1	3.9	1.1	23.4	3.1	1.0	24.9	3.8	0.8
Естонія	6.0	1.6	0.0	6.9	1.5	0.0	6.3	1.7	0.0	6.3	1.9	0.0
Ірландія	6.5	3.2	0.4	6.7	3.6	0.4	6.5	4.5	0.3	6.8	4.7	0.2
Іспанія	8.8	2.0	0.8	8.7	2.6	0.9	9.2	2.7	0.8	9.0	2.9	0.3
Італія	13	2.1	0.6	12.2	1.9	0.7	11.6	2.7	0.7	11.8	2.7	0.5
Кіпр	3.3	5.7	0.5	3.3	6.2	0.4	3.5	6.6	0.4	3.7	6.3	0.3
Латвія	6.0	0.7	0.3	6.0	0.9	0.3	5.8	1.0	0.2	6.5	1.4	0.2
Литва	7.3	1.7	0.1	7.5	2.1	0.1	7.6	2.3	0.1	7.7	2.7	0.1
Люксембург	9.7	4.8	1.4	10.1	4.5	1.4	10.4	4.4	1.4	11.6	5.0	1.5
Мальта	7.6	4.6	0.7	7.9	5.1	0.6	8.2	4.3	0.6	7.3	4.2	0.7
Нідерланди	9.1	3.1	1.3	8.5	3.9	1.3	8.2	4.8	1.2	8.9	4.9	0.8
Німеччина	9.6	2.2	1.0	9.6	3.1	1.0	9.7	3.2	1.0	9.0	3.1	0.4
Польща	5.3	2.3	0.4	5.3	2.6	0.4	4.5	2.8	0.4	4.4	2.6	0.4
Португалія	7.0	2.8	0.3	6.9	2.4	0.3	7.0	3.3	0.3	6.9	3.4	0.3
Румунія	2.4	1.9	0.4	2.4	2.2	0.5	2.5	3.1	0.5	2.5	2.3	0.3
Словаччина	3.7	3.0	0.4	3.8	3.6	0.4	3.7	3.6	0.4	3.8	3.6	0.1
Словенія	5.2	2.0	0.6	5.4	2.5	0.6	5.1	2.3	0.6	5.1	2.3	0.5
Угорщина	5.3	1.2	0.3	4.1	1.2	0.3	5.3	1.3	0.3	5.4	1.7	0.1
Фінляндія	12.5	2.1	1.6	12.9	2.7	1.5	12.9	3.0	1.5	12.7	2.8	0.3
Франція	9.6	2.7	1.3	9.4	2.9	1.3	9.8	3.3	1.0	9.5	2.9	0.2
Хорватія	3.6	2.3	1.1	3.0	2.2	1.0	3.1	3.2	0.9	3.5	2.9	0.7
Чехія	5.2	3.1	0.2	3.7	3.8	0.2	3.6	4.2	0.2	3.7	4.2	0.1
Швеція	14.7	3.0	0.4	14.5	3.5	0.4	13.8	3.6	0.4	13.5	3.5	0.3

Джерело: складено за даними [11; 12]

переміщення прибутків до юрисдикцій із низькими податками. Також необхідно відзначити запровадження автоматичного обміну інформацією між країнами ЄС та Організацією європейського співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), що значно ускладнило ухилення від сплати податків, а отже дозволило країнам отримувати більше податкових надходжень.

Зниження ставок СІТ призвело до збільшення обсягів доходів підприємств в багатьох секторах економіки. Тому можна зробити висновок, що навіть нижчі ставки податку можуть також забезпечити суттєві податкові надходження.

В даний час в ЄС система прямого оподаткування в частині корпоративного податку зазнає найбільшого реформування. Насамперед це пов'язано з «реалізацією стандартів ОЕСР щодо боротьби з агресивним податковим плануванням, яка базується на Плані Base Erosion and Profit Shifting (далі – BEPS) та спрямована на усунення практик, що дозволяють компаніям штучно зменшувати податкову базу та переміщувати прибутки в юрисдикції з низьким оподаткуванням. ЄС активно інтегрує ці стандарти у свої нормативні акти та ініціативи» [9].

В грудні 2022 року, в рамках Стовпа 2 (Two Pillar Solution) плану BEPS, ЄС ухвалив директиву щодо

впровадження для великих мультинаціональних корпорацій з доходами більше 750 млн євро мінімальної ставки податку – 15%. Метою таких змін є забезпечення справедливої конкуренції між країнами [10].

Україна також долучається до зазначених вище процесів та докладає чимало зусиль для боротьби з ухиленням від сплати податків за стандартами ЄС. Підтвердженням цього є висновки експертів Єврокомісії у 2024 році про досягнення певного рівня підготовки у сфері оподаткування. Так, на сьогодні Україна вже імплементувала в своє законодавство ряд міжнародних угод, дія яких спрямована на підвищення податкової прозорості та боротьбу з ухиленням від сплати податків. Протягом 2024 року відбулись наступні події, які можна назвати ключовими: 1 травня 2024 року завершилася перша звітна кампанія по КІК за 2022 – 2023 роки; Україна здійснила перший міжнародний автоматичний обмін інформацією за стандартом Common Reporting Standard (далі – CRS).

Разом з тим, зважаючи на складне економічне становище, поточні реформи України в сфері прямого оподаткування спрямовані на підвищення деяких податків та зборів для фізичних та юридичних осіб. Так, Законом України від 10.10.2024 р. № 4015-IX запроваджується з січня 2025 р.:

- підвищення військового збору з 1,5% до 5% з доходів від заробітних плат та прирівняних до неї виплат, та для фізичних осіб – підприємців (далі - ФОП) на загальній системі оподаткування та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність;
- введення обов'язкової сплати військового збору для всіх груп ФОП: для 3 групи – 1% від доходу; для 1,2 та 4 групи – 10% мінімальної заробітної плати;
- базова ставка ППП для небанківських фінансових установ (ломбарди, кредитні спілки, інвестиційні фонди, лізингові компанії), а також оподаткування скоригованого прибутку КК фінансової установи, крім страховиків, збільшиться з 18% до 25%, а для банків – до 50%;
- ведення авансових внесків з ППП для автозаправних станцій [6].

Такі нововведення тільки збільшать податкове навантаження на платників насамперед з низьким та середнім рівнем доходів. Порівняно з країнами ЄС, Україна має досить низький рівень прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати. Більш дієвим, на нашу думку, є запровадження прогресивної шкали оподаткування із можливим застосуванням неоподаткованого мінімуму для доходів на рівні прожиткового мінімуму, що дозволить зменшити соціальну нерівність. Для роботодавців (податкових агентів) в даний час важливо зберегти робочі місця та кваліфіковані кадри, тому їм доведеться збільшувати видатки для утримання заробітних плат на попередньому рівні та, відповідно, це позначиться на удорожчанні продукції, послуг або, навіть, на припиненні їх діяльності у зв'язку із збитковістю замість прибутковості. Враховуючи важку економічну ситуацію в країні, яка викликана збройною агресією росії, перегляд підходів до ставок податків та зборів для фізичних осіб дозволить надалі підтримувати стабільні податкові надходження та запобігти агресивному податковому плануванню.

Також викликає занепокоєння наявність механізмів ухилення від сплати ППП, що спричиняє серйозні соціально-економічні наслідки, які мають тенденцію до зростання. Боротьба з такою практикою має стати одним з основних напрямів державної податкової політики. Як показав проведений нами аналіз досвіду країн ЄС, загальною тенденцією для них є зниження ставок СІТ насамперед для підвищення інвестиційної привабливості. Тому Україна повинна сфокусуватись на посиленні в першу чергу заходів адміністрування та утримуватись від підвищення базової ставки податку. В українському законодавстві є норми, які на сьогодні використовуються лише для великих платників податків, але їх дію, на нашу думку, варто поширити й на інших платників ППП, а саме:

- ввести щоквартальну звітність з ППП не тільки для компаній з доходом більше 40 млн. грн, а для всіх

платників ППП, що знизить ризик зловживань, які пов'язані зі зменшенням прибутку підприємств шляхом завищення витрат;

- зробити обов'язковим для всіх платників ППП подання стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA), враховуючи, що з січня 2025 року подання SAF-T UA є обов'язковим для великих платників податків. Впровадження електронного аудиту для інших платників ППП не буде вимагати великих витрат на його впровадження.

Висновки. Підсумовуючи вищезазначене, доходимо висновку, що основними бюджетоутворюючими прямими податками в країнах-членах ЄС є РІТ та СІТ. В ЄС діє податкова суверенність держав-членів, що проявляється у виключному праві країн впроваджувати відповідно до національних пріоритетів свою власну податкову політику. ЄС здійснює координацію та гармонізацію податкової політики держав-членів тільки в межах своїх повноважень. В сфері прямого оподаткування відбувається лише часткова гармонізація, яка спрямована на забезпечення ефективності та прозорості функціонування єдиного ринку ЄС, недопущення податкової дискримінації, ухилення від сплати податків. Саме тому справляння прямих податків в державах-членах ЄС вказує на розмаїття підходів щодо їх застосування. В більшості країн ЄС оподаткування індивідуальних доходів здійснюється за прогресивною шкалою, в якій передбачено в деяких країнах певний рівень неоподатковуваних доходів громадян. Обов'язкові внески на соціальне страхування в ЄС розподіляються між працівниками та роботодавцями, на відміну від України, де вони сплачуються лише роботодавцем. В даний час в ЄС реформування РІТ спрямовано на пом'якшення ефекту «bracket creep», який виникає через інфляцію. З'ясовано, що ставки СІТ а також оподаткування пасивних доходів залежать від податкової політики кожної окремої країни-ЄС та протягом останніх років мають тенденцію до їх зниження. Насамперед це пов'язано із бажанням країн підвищити інвестиційну привабливість та посиленням боротьби з ухиленнями від сплати податків.

Враховуючи досвід країн ЄС в сфері справляння прямих податків, для України можливими кроками щодо удосконалення оподаткування доходів громадян може бути запровадження прогресивної шкали оподаткування із застосуванням неоподаткованого мінімуму для найменш захищених верств населення. Підвищення ж фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств можливе шляхом посилення заходів адміністрування, зокрема введенням для всіх платників податку щоквартальної звітності з ППП та запровадженням обов'язкового подання стандартного аудиторського файлу.

Бібліографічний список:

1. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Фіскалізація: ЄС versus Україна. *Бізнес Інформ*. 2024. № 5. С. 264–270. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-5-264-270>
2. Задорожня Л.А., Швабій К.І., Скаженник М.В. Трансформація персонального прибуткового оподаткування в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. № 3. С. 48–58. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2019_3_7
3. Задорожня Л. Компаративний аналіз баз оподаткування персонального прибуткового податку в ЄС та Україні. *Економіст*. 2016. № 11. С. 26–32.
4. Лекарь С.І., Савченко А.М. Корпоративний податок, як податкова політика щодо прямого оподаткування в країнах ЄС. *Український економічний часопис*. 2024. Випуск 7. С. 48–52. URL: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/fe43f7e8-8eb8-4192-a491-19d7e9e72808/content>

5. Міністерство фінансів України. Доходи зведеного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2023/>

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text>

7. Прокопенко І., Іванишина О. Морально-етичні аспекти взаємовідносин платників податків та контролюючих органів: досвід країн ЄС. *Український економічний часопис*. 2024. № 4. С. 40–44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-8>

8. Annual report on taxation 2024. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en/>

9. Base erosion and profit shifting (BEPS). OECD. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.htm>

10. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). OECD. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/>

11. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?>

12. Taxation and Customs Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends_en

13. Taxes in Europe Database v4. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home

14. Trading Economics. URL: <https://tradingeconomics.com/country-list/social-security-rate-for-employees?continent=europe>

References:

1. Andrushchenko V. L., Tuchak T. V. (2024) Fiskalizatsiia: YeS versus Ukraina [Fiscalisation: EU versus Ukraine]. *Biznes Inform – Business Inform*, no. 5, pp. 264–270. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-5-264-270>

2. Zadorozhnia L. A., Shvabii K. I., Skazhennyk M. V. (2019) Transformatsiia personalnogo prybutkovoho opodatkuvannia v Ukraini [Transformation of personal income taxation in Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk. Serii: finansy, oblik, opodatkuvannia – Economic Bulletin. Series: finance, accounting, taxation*, no. 3, pp. 48–58. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2019_3_7

3. Zadorozhnia L. (2016) Komparatyvnyi analiz baz opodatkuvannia personalnogo prybutkovoho podatku v YeS ta Ukraini [Comparative Analysis of Personal Income Tax Bases in the EU and Ukraine]. *Ekonomist – Economist*, no. 11, pp. 26–32.

4. Lekar S. I., Savchenko A. M. (2024) Korporatyvnyi podatok, yak podatkovia polityka shchodo priamoho opodatkuvannia v krainakh YeS [Corporate tax as a tax policy in relation to direct taxation in EU countries]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys – Ukrainian economic journal*, vol. 7, pp. 48–52. Available at: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/fe43f7e8-8eb8-4192-a491-19d7e9e72808/content>

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Dokhody zvedenoho biudzhetu Ukrainy [Ministry of Finance of Ukraine. Consolidated Budget of Ukraine Revenues]. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2023/>

6. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhetykh nadkhodzen u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 10.10.2024 r. № 4015-IX [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine on Ensuring the Balance of Budget Revenues during the Period of Martial Law: Law of Ukraine of 10.10.2024 No. 4015-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text>

7. Prokopenko I., Ivanyshyna O. (2024) Moralno-etychni aspekty vzaiemovidnosyn platnykiv podatkov ta kontroliuiuchykh orhaniv: dosvid krain YeS [Moral and ethical aspects of relations between taxpayers and controlling bodies: the experience of EU countries]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys – Ukrainian Economic Journal*, no. 4, pp. 40–44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-8>

8. Annual report on taxation 2024. Available at: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en/>

9. Base erosion and profit shifting (BEPS). OECD. Available at: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.htm>

10. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). OECD. Available at: <https://www.oecd.org/en/topics/>

11. Eurostat. Available at: <https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?>

12. Taxation and Customs Union. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends_en

13. Taxes in Europe Database v4. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home

14. Trading Economics. Available at: <https://tradingeconomics.com/country-list/social-security-rate-for-employees?continent=europe>

Стаття надійшла до редакції 27.01.2025