

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 7.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.74>

УДК 336.221

Г. Л. Лоскоріх,

доктор філософії 071 «Облік і оподаткування», доцент,

заступник завідувача кафедри обліку і аудиту,

Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>

О. Ф. Перчі,

викладач кафедри обліку і аудиту,

Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>

**ГЛОБАЛЬНІ ПОДАТКОВІ ІНІЦІАТИВИ BEPS 2.0 ТА ЇХ
ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ В УКРАЇНІ: ВПЛИВ НА ПОДАТКОВУ І
БЮДЖЕТНУ СИСТЕМИ**

G. Loskorikh,

PhD 071 «Accounting and Taxation», Associate Professor,

Deputy Head of the Department of Accounting and Auditing,

Ferenc Rákóczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

O. Perchi,

Lecturer of the Department of Accounting and Auditing,

Ferenc Rákóczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

**GLOBAL TAX INITIATIVES BEPS 2.0 AND THEIR IMPLEMENTATION
IN UKRAINE: IMPACT ON THE TAX AND BUDGETARY SYSTEMS**

У сучасних умовах глобальної інтеграції економік, коли між країнами встановлюються тісні економічні зв'язки та взаємна залежність, питання справедливого оподаткування та протидії ухиленню від податків набувають особливої значущості в рамках міжнародної податкової політики. Транснаціональні корпорації, які мають можливість маніпулювати своїми податковими зобов'язаннями шляхом переміщення доходів між різними юрисдикціями, часто використовують прогаллини в національних податкових системах, що спричиняє ерозію податкових баз та зниження надходжень до державних бюджетів. У цьому контексті одним із важливих кроків на міжнародному рівні стало розроблення та впровадження Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), спрямованого на боротьбу з розмиванням податкових баз і виведенням прибутків з-під оподаткування. BEPS 2.0 є розширенням та продовженням ініціатив, започаткованих на першому етапі Плану дій BEPS. Стаття присвячена дослідженню впливу глобальних податкових ініціатив BEPS 2.0 на податкову та бюджетну систему України. Розглядається значення та роль міжнародних податкових ініціатив у боротьбі з податковими ухиленнями та ерозією податкової бази, а також аналізуються ключові виклики, що постають перед Україною під час впровадження BEPS 2.0 у національну податкову і бюджетну системи. Дослідження вивчає процес адаптації наявних податкових механізмів до вимог BEPS 2.0, зокрема розглядаються компоненти Pillar One та Pillar Two, що передбачають нові підходи до розподілу прав на оподаткування та введення глобальних мінімальних податків. Здійснено аналіз значення міжнародної співпраці в рамках ОЕСР для ефективного виконання стандартів BEPS 2.0 та забезпечення рівних умов для міжнародного бізнесу. Особливу увагу приділено еволюції впровадження Плану дій BEPS в Україні та розвитку податкової системи в умовах цифровізації. Окремо висвітлено важливість удосконалення механізмів адміністрування податків, впровадження новітніх цифрових інструментів для автоматизації процесів

збору податків та посилення взаємодії з міжнародними партнерами для забезпечення прозорості податкових процесів.

In the context of global economic integration, where countries establish close economic ties and mutual dependencies, the issues of fair taxation and combating tax evasion have become particularly significant within the framework of international tax policy. Transnational corporations, which have the ability to manipulate their tax liabilities by shifting income between different jurisdictions, often exploit gaps in national tax systems, leading to the erosion of tax bases and a reduction in government revenues. In this context, one of the key steps at the international level has been the development and implementation of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan, aimed at addressing the erosion of tax bases and the shifting of profits out of taxation. BEPS 2.0 is an expansion and continuation of the initiatives launched in the first phase of the BEPS Action Plan. The article focuses on the impact of global tax initiatives, BEPS 2.0, on Ukraine's tax and budgetary system. It examines the significance and role of international tax initiatives in combating tax evasion and base erosion, and analyzes the key challenges that Ukraine faces in implementing BEPS 2.0 into its national tax and budgetary systems. The study explores the process of adapting existing tax mechanisms to the requirements of BEPS 2.0, specifically considering the components of Pillar One and Pillar Two, which introduce new approaches to the allocation of taxing rights and the implementation of global minimum taxes. An analysis is also conducted regarding the importance of international cooperation within the framework of the OECD for the effective implementation of BEPS 2.0 standards and ensuring a level playing field for international business. Special attention is given to the evolution of BEPS Action Plan implementation in Ukraine and the development of the tax system amid digitalization. The article highlights the importance of improving tax administration mechanisms, introducing cutting-edge digital tools for automating tax collection processes, and enhancing cooperation with international partners to ensure transparency in tax processes.

Ключові слова: BEPS 2.0, податкова система, бюджетна система, податки, бюджет, цифровізація, цифрова економіка, податкові виклики.

Keywords: BEPS 2.0, tax system, budgetary system, taxes, budget, digitalization, digital economy, tax challenges.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах глобалізації, де економіки країн тісно взаємопов'язані та інтегровані, проблеми справедливого оподаткування та боротьби з податковими ухиленнями стали одним із ключових аспектів міжнародної податкової політики. Транснаціональні корпорації, що мають можливість маніпулювати своїми податковими зобов'язаннями шляхом перерозподілу доходів між різними юрисдикціями, часто використовують лазівки в національних податкових системах, що призводить до розмивання податкових баз і зменшення надходжень до державних бюджетів. У зв'язку з цим одним із важливих кроків на міжнародному рівні стало розроблення та впровадження Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) для боротьби з ерозією податкової бази та виведенням прибутків з-під оподаткування.

У 2019 році був представлений другий етап цієї ініціативи — BEPS 2.0, який включає дві основні складові: розподіл прав на оподаткування між країнами на основі економічної активності та введення мінімальної глобальної податкової ставки, що має на меті мінімізувати податкові маніпуляції на міжнародному рівні. BEPS 2.0 також охоплює питання оподаткування цифрової економіки, що стало важливим фактором через бурхливий розвиток технологій та зростання впливу інтернет-компаній на світову економіку. Цей підхід дозволяє країнам, зокрема Україні, адаптувати своє податкове законодавство до сучасних глобальних стандартів і зменшити ризики для національних бюджетів.

Для України імплементація стандартів BEPS 2.0 є важливим кроком на шляху до приведення податкової системи у відповідність до міжнародних

вимог. Оскільки національна податкова система потребує вдосконалення та адаптації до міжнародних норм, реформування податкової системи відповідно до ініціатив BEPS має стати пріоритетом для податкової політики країни. Це дозволить підвищити прозорість оподаткування, забезпечити справедливіші умови для національних і міжнародних компаній, а також збільшити надходження до бюджету за рахунок зменшення можливостей для ухилення від сплати податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки багато національних і закордонних науковців значну увагу приділяють проблемам трансформації податкових систем у контексті цифровізації економіки та впровадження міжнародних податкових ініціатив, таких як BEPS і BEPS 2.0. Зокрема, ряд досліджень присвячено питанням ефективного регулювання оподаткування транснаціональних корпорацій (ТНК) та забезпечення справедливого розподілу податкових прав серед країн, зокрема в умовах глобалізації та цифрової економіки.

Єфименко Т., Олейнікова Л., Свиридовська А. [9] досліджують виклики, пов'язані з податковою мобілізацією в Україні, особливо в умовах надзвичайних ситуацій. Це дослідження висвітлює важливість впровадження міжнародних стандартів для забезпечення справедливого оподаткування та стабільності державного бюджету.

Кувалдіна О. [11] досліджує особливості оподаткування ТНК, що працюють в цифровому середовищі. Вона зосереджує увагу на необхідності адаптації національного законодавства до викликів цифровізації, зокрема в частині регулювання доходів від цифрових послуг.

Музика-Стефанчук О., Губерська Н. [13] аналізують глобальні ініціативи, спрямовані на боротьбу з агресивним податковим плануванням. Публікація акцентує увагу на ініціативах BEPS та їх вплив на міжнародну податкову співпрацю.

Ряд авторів [10; 14] розглядають концепцію Two-Pillar Solution, що є важливою складовою BEPS 2.0. Вони наголошують на значенні

впровадження цієї концепції для боротьби з проблемами ухилення від оподаткування, зокрема щодо перенесення прибутків до юрисдикцій з низьким оподаткуванням. Автори також підкреслюють важливість впровадження глобального мінімального податку для ТНК, що дозволить зменшити податкову конкуренцію та уникнути маніпулювання з податковими ставками між країнами.

Пономарьова Н., Поляк-Свергун М., Швабу Ю. [15] акцентують на необхідності змін в оподаткуванні цифрових платформ і компаній, які здійснюють транзакції через інтернет. Автори зазначають, що наявні міжнародні стандарти потребують удосконалення для врахування специфіки цифрових трансакцій.

Чижикова О. [16] зазначає, що цифровізація спричиняє значні зміни в податкових механізмах, особливо щодо ТНК, які генерують прибуток без фізичної присутності на ринках. Авторка наголошує на необхідності адаптації національних податкових підходів до нових реалій цифрової економіки для забезпечення справедливого оподаткування та зменшення податкового ухиляння.

Попри значну кількість наукових напрацювань, питання розвитку податкових механізмів у контексті цифровізації та міжнародних реформ, таких як BEPS 2.0 потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження впливу глобальних податкових ініціатив BEPS 2.0 на податкову та бюджетну систему України. Окремо розглянуто виклики, що виникають при імплементації цих ініціатив в умовах національної економіки, та можливі шляхи їх подолання.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі глобалізації та інтеграції світових економік транснаціональні корпорації (ТНК) набули надзвичайної ваги та становлять основну складову міжнародної торгівлі. Понад половина світових торгових операцій здійснюється не між незалежними підприємствами, а в межах самих ТНК, що

спричиняє значні виклики для національних податкових систем. Це зокрема стосується потенціалу для ухилення від податкових зобов'язань через маніпулювання трансфертними цінами, що дозволяє корпораціям переміщати доходи з одних юрисдикцій до інших, знижуючи таким чином свої податкові зобов'язання.

План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, що в перекладі з англійської означає «Розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування») є основоположним документом міжнародного значення, започаткованим у 2015 році Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у тісній співпраці з країнами Великої двадцятки (G20). Цей план став важливим кроком у боротьбі з податковими ухиленнями та забезпеченні справедливості у міжнародному оподаткуванні.

П'ятнадцять дій, або, як їх ще часто називають — заходів, кроків Плану дій BEPS розроблені для того, щоб держави-учасниці могли боротися зі штучним транскордонним переміщенням прибутку. Кожен з 15 заходів у рамках ініціативи BEPS представляє собою опис окремої податкової проблеми і до кожної запропоновані шляхи вирішення. Ці заходи, надаючи різні інструменти і методи, призначені для імплементації у внутрішнє законодавство країн та для включення у міжнародні податкові договори між країнами, що має на меті запобігти розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку [12].

Оскільки глобалізація економіки та розвиток технологій, зокрема цифрової економіки, призвели до нових викликів у сфері оподаткування, План BEPS 2.0 був розроблений як розширення та продовження ініціатив, започаткованих у рамках першого етапу Плану дій BEPS.

Першочерговою метою початкового етапу Плану BEPS було подолання практик ухилення від сплати податків, що здійснювались через агресивне маніпулювання трансфертними цінами та інші схеми розмивання оподатковуваних баз у міжнародних групах компаній. Зокрема, акцент було

зроблено на боротьбі з можливістю перерозподілу прибутку в юрисдикції з низькими або відсутніми податковими ставками, що ускладнювало забезпечення справедливого податкового розподілу між державами. У свою чергу, BEPS 2.0 розширює цей підхід, фокусуючись на вдосконаленні міжнародних податкових правил з урахуванням нових економічних реалій, пов'язаних із цифровізацією та інтеграцією світових ринків. Зокрема, план спрямований на розв'язання проблем, що виникають у зв'язку з оподаткуванням великих ТНК, що значну частину своїх прибутків отримують завдяки діяльності в цифрових сферах, де традиційні принципи оподаткування, такі як фізична присутність у країні, не застосовуються.

У контексті цих викликів у жовтні 2019 року Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) представила міжнародній спільноті новий етап реформи міжнародного оподаткування, що отримав назву BEPS 2.0. Цей план являє собою подальший розвиток ініціатив, розпочатих у рамках першої фази Плану дій BEPS, і орієнтований на вирішення нових проблем, зумовлених цифровізацією світової економіки. Перехід до цифрових технологій значно трансформував глобальні економічні процеси, зокрема у секторах, де фізична присутність компаній на території держави є мінімальною або взагалі відсутня. Це створює додаткові труднощі для національних податкових систем, які, як правило, не можуть ефективно застосовувати традиційні механізми оподаткування до цифрових компаній, що здійснюють свою діяльність через інтернет-платформи.

Податкові виклики, що виникають у процесі діджиталізації економіки, були визначені одним із найважливіших пріоритетів на етапі формування концепції BEPS у 2015 році та детально розглянуті в BEPS Action 1 [4]. В умовах глобалізації цифрових технологій, що трансформують традиційні бізнес-моделі, питання справедливого розподілу податкових надходжень набуває особливої актуальності. Протягом кількох років представники G20 та провідних міжнародних організацій активно обговорювали способи розподілу податкових прав між країнами в умовах цифрової економіки.

Однією з основних проблем, що виникає в результаті цифровізації, є труднощі у визначенні місця здійснення економічної діяльності та джерела доходів, що перешкоджає застосуванню традиційних механізмів оподаткування.

Першим кроком до BEPS 2.0 стала опублікована Організацією економічного співробітництва та розвитку "Програма роботи з проблемних питань оподаткування, пов'язаних з діджиталізацією глобальної економіки" від 31 травня 2019 року. Програмою було запроваджено два ключових компоненти – Pillar One та Pillar Two [1].

У липні 2021 р. Секретаріат ОЕСР оприлюднив Декларацію щодо двокомпонентного рішення для подолання податкових викликів цифрової економіки (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy) [7], до якої на той момент долучилося 136 юрисдикцій, включно з Україною [6].

8 жовтня 2021 р. ОЕСР опублікувала допрацьовану заяву з описом основних тез плану та кроків для його впровадження. План складається з двох блоків (Pillar 1 та Pillar 2) та оновлює основні принципи міжнародної системи оподаткування, яка проіснувала близько 100 років та більше не відповідає потребам сучасної глобалізованої та цифрової економіки. Нові правила стосуються найбільших міжнародних бізнес-груп. Вони повинні забезпечити узгодження підходу урядів різних країн в оподаткуванні великого високотехнологічного бізнесу, що сприятиме підвищенню стабільності податкової системи та зменшення адміністративного навантаження на бізнес [13].

Комплексне рішення, що складається із двох компонентів, пропонує стратегії вирішення актуальних питань у міжнародному корпоративному оподаткуванні. Перший компонент має за меті оптимізацію оподаткування прибутку найбільших транснаціональних корпорацій, спрямовуючи його на територію споживання продуктів чи послуг. Ця стратегія в першу чергу

відповідає на виклик, де корпорації здатні отримувати значні прибутки без традиційної фізичної присутності [14].

У нещодавньому коментарі офіційні особи ОЕСР Сент-Аманс П., Просс А. і Петерсон Дж. зазначили наступне щодо проєкту BEPS 2.0 «загальний графік реалізації проєкту значною мірою обумовлювався зростаючим поширенням податків на цифрові послуги та іншими односторонніми заходами (включно з агресивними перевітками), що додатково призвело до посилення напруженості в торгівлі» [3].

Комісія ЄС упровадила двокомпонентний інструмент вирішення проблем у сфері оподаткування цифрової економіки, які виникли внаслідок стрімкої діджиталізації (Компоненти 1 (Pillar 1) та 2 (Pillar 2)), з введенням яких оновлюються підходи до розподілу прибутків та податкових прав між країнами щодо найбільших БНК. Pillar 1 сфокусовано на розподілі права на оподаткування між різними юрисдикціями з метою перегляду правил розподілу прибутку (profit allocation) та критеріїв зв'язку (nexus) у контексті викликів цифрової економіки. Pillar 2 об'єднує інші питання протидії BEPS, зокрема розроблення правил, котрі дозволяють юрисдикціям оподатковувати дохід, якщо інші юрисдикції не здійснюють належних прав на оподаткування або виплата доходу відповідає низькому рівню ефективного оподаткування [9].

Обидва компоненти націлені на зменшення податкових ухилянь, забезпечення більш справедливого розподілу податкових прав між країнами та створення рівних умов для глобальних бізнес-структур. Однак кожен з них орієнтований на різні аспекти міжнародного оподаткування та передбачає різні механізми впровадження.

Компонент 1 (Pillar One) зосереджений на модернізації традиційних підходів до міжнародного оподаткування, зокрема в контексті цифровізації глобальної економіки. Одним із основних викликів для національних податкових систем є адаптація традиційних правил трансфертного ціноутворення (ТЦ) та принципу «витягнутої руки» до нових реалій, де

компанії можуть здійснювати значну частину своєї діяльності без фізичної присутності в країні, де генеруються доходи.

Основні принципи Pillar One:

1. Запропонований ОЕСР «уніфікований підхід» («unified approach to Pillar One») передбачає нове визначення економічної присутності («nexus rules»), яке не обмежується тільки фізичною присутністю компанії в юрисдикції. Замість цього, економічна присутність значною мірою ґрунтується на доходах, отриманих від продажу товарів або надання послуг в цій країні, що дозволяє країнам, де проживають споживачі, мати частку податкових прав.

2. Для розподілу оподаткованого прибутку в рамках Pillar One передбачено трирівневий механізм, що передбачає розрахунок:

- Суми А (англ. Modified residual profit split method): *модифікований метод розподілу залишкового прибутку*, який дозволяє перерозподіляти частину прибутку між країнами на основі їхнього економічного внеску.

- Суми В (англ. Fractional apportionment method): *метод часткового розподілу*, який визначає частку прибутку, що може бути розподілена між країнами відповідно до визначених критеріїв.

- Суми С (англ. Distributionbased approaches): *метод розподілу прибутку за видами діяльності*, що дозволяє враховувати специфіку різних секторів економіки.

3. Новий підхід пропонує збереження існуючих правил трансфертного ціноутворення, але доповнює їх формульними розрахунками, що враховують обсяги продажів у країні споживача.

Один з основних принципів Pillar One полягає в тому, що компанії повинні сплачувати податки в країнах, де вони генерують прибуток, а не лише в країні їхнього юридичного резидентства. Цей принцип особливо важливий для цифрових компаній, які не мають фізичної присутності, але активно генерують доходи через онлайн-платформи та інтернет-торгівлю.

Водночас Pillar One передбачає функціонування надійних механізмів для вирішення спорів між платниками податків і ринковими країнами.

Компонент 2 (Pillar Two) орієнтований на вирішення проблеми податкового ухилення через перенесення прибутків до юрисдикцій з низькими або нульовими податками, що створює несправедливі умови для інших країн. У рамках Pillar Two ОЕСР розробила механізм, який має на меті введення глобальної мінімальної податкової ставки для ТНК.

Основні принципи Pillar Two:

1. ОЕСР розроблено Глобальну пропозицію щодо протидії розмиття податкової бази (Global Anti-Base Erosion, далі – GloBE). Ця пропозиція передбачає застосування мінімальної ефективної ставки податку для ТНК, що повинна бути узгоджена на міжнародному рівні, з метою запобігання перенесенню прибутків до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування.

2. Чотири основні правила GloBE:

○ *Правило включення доходу (Income Inclusion Rule)*: передбачає оподаткування прибутку дочірніх компаній, якщо їхній прибуток оподатковується за ставкою, яка є нижчою за мінімальну встановлену ставку.

○ *Правило обов'язкових платежів (Undertaxed Payments Rule)*: платежі на користь пов'язаних осіб, якщо вони оподатковуються за ставкою нижчою за мінімальну, можуть бути додатково оподатковані.

○ *Правило переходу (Switch-Over Rule)*: дозволяє юрисдикціям змінювати статус доходу, що не оподатковується, на оподатковуваний за мінімальною ставкою.

○ *Правило доповнення до обов'язкових платежів (Subject to Tax Rule that Would Complement the Undertaxed Payment Rule)*: обмежує податкові переваги за договорами про уникнення подвійного оподаткування, якщо виплати оподатковуються за ставкою нижчою за мінімальну.

Хоча конкретна ставка оподаткування ще не була остаточно визначена, в документах ОЕСР часто згадується ставка 15% як ілюстративний приклад, що дає уявлення про можливий рівень мінімального податку.

Pillar One і Pillar Two є важливими інструментами для адаптації міжнародного податкового регулювання до викликів цифрової економіки. Pillar One зосереджується на перерозподілі податкових прав та прибутків між країнами, що дозволить забезпечити більш справедливий податковий розподіл між країнами споживання і країнами, де компанії зареєстровані. У свою чергу, Pillar Two запроваджує мінімальний податок для ТНК, що допоможе зменшити податкову конкуренцію і стимулювати більшу податкову справедливість на глобальному рівні. Запровадження цих компонентів потребує комплексної координації між країнами, але їх реалізація може значно поліпшити податкові системи та забезпечити більш стабільне фінансове середовище для країн по всьому світу.

За оцінками ОЕСР, очікуваний економічний ефект від реалізації обох блоків BEPS 2.0. призведе до збільшення надходжень з податку на прибуток корпорацій (CIT) на 4%, що еквівалентно 100 млрд дол. США щорічно. Аналіз також показує, що ще 100 млрд дол. США можуть бути перерозподілені між ринковими юрисдикціями завдяки ініціативам блоку «Pillar 1», що забезпечить дотримання міжнародного податкового законодавства [8].

У 2016 році Україна розпочала процес підготовки до запровадження Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (BEPS), який передбачає 15 дій для усунення прогалів у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей в національному податковому законодавстві різних країн, які уможливають «приховування» корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низькоподаткові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності. З 1 січня 2017 року приєдналася до Inclusive Framework on BEPS, програми розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS [2]. Еволюція імплементації Плану дій BEPS в Україні представлена у таблиці 1.

Таблиця 1. Еволюція імплементації Плану дій BEPS в Україні

Рік	Подія	Пояснення
2017	Україна приєдналася до Inclusive Framework on BEPS	Програма розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS. Зобов'язання щодо мінімального стандарту (дії 5, 6, 13, 14).
2018	Підписання Багатосторонньої конвенції (MLI)	Підписання Україною Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (від 24.11.2016).
2019	Ратифікація Багатосторонньої конвенції (MLI)	Закон України "Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції" від 28.02.2019 р. – підґрунтя для впровадження дій 6, 7, 14 та 15, що сприяють боротьбі з податковими ухиляннями.
2020	Прийняття Закону України № 466 щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві	Закон набрав чинності, надаючи норми для впровадження дій 3, 4, 6, 7, 8–10, 13 та 14 BEPS, що дозволяє країні адаптувати податкову систему до міжнародних стандартів.
2020	Дорожня карта для BEPS	Розробка Дорожньої карти для впровадження BEPS, що включає понад 10 підзаконних нормативно-правових актів для адаптації податкової системи України.
2022	Введення правил КІК та нових критеріїв щодо капіталізації	Введення в дію правил контролю над іноземними компаніями (КІК) та нових критеріїв для тонкої капіталізації (дії 3 та 4 BEPS).
2022	Перша подача звітів СьСР	Перша подача звітів по країнам (СьСР) за 2021 рік згідно з угодою МСАА СьС (дія 13 BEPS).
2023	Запуск нової Дорожньої карти BEPS в Україні	Впровадження оновленої Дорожньої карти з імплементації Плану дій BEPS для посилення відповідності національної податкової системи міжнародним стандартам.

Джерело: розроблено на основі [5].

Після огляду еволюції імплементації Плану дій BEPS в Україні, зокрема процесу адаптації національного податкового законодавства до міжнародних стандартів, важливо звернути увагу на загальні тенденції трансформації податкової системи у контексті глобалізації та цифровізації економіки.

Еволюція податкової системи в умовах цифровізації передбачає перетворення від територіально орієнтованих моделей до більш гнучких і глобалізованих рішень, які дозволяють гарантувати справедливий перерозподіл податкових надходжень у новій цифровій дійсності. Ці зміни

стали потрібними через серйозні виклики, які цифровізація економіки породжує для звичних підходів до оподаткування. Моделі, що спираються на фізичну присутність платника, матеріальні активи та прив'язку до території, виявляються малоефективними в умовах сучасного цифрового середовища [15].

Перехід від традиційних підходів до оподаткування, які базувалися на фізичній присутності платника податків у країні, до більш гнучких і глобалізованих рішень став необхідним через виклики, які цифровізація економіки породжує для старих моделей. Відсутність прив'язки до території та фізичних активів вимагає нових підходів до оподаткування, що дозволяють забезпечити справедливий перерозподіл податкових надходжень у новій цифровій реальності. Таблиця 2 відображає ключові етапи еволюції податкових систем у відповідь на ці виклики, показуючи, як традиційні моделі оподаткування поступово адаптуються до потреб цифрової економіки.

З таблиці видно, що традиційна система оподаткування, що залежала від фізичної присутності платників податків у країні, вже не відповідає вимогам сучасної цифрової економіки. Перші труднощі з оподаткуванням цифрових компаній почали виникати в період з 2000 по 2010 рік, коли розвиток інтернет-комерції показав обмеженість класичних моделей оподаткування. Традиційні механізми, що ґрунтуються на фізичних активах та географічній прив'язці до країни, не можуть ефективно враховувати специфіку глобальних цифрових компаній, які генерують прибутки без фізичної присутності на ринках. У відповідь на ці виклики, з 2010 року почалося поступове оновлення податкових підходів, що включало розробку стратегій, спрямованих на вирішення проблем цифрового ухилення від оподаткування, а також на боротьбу з агресивним податковим плануванням. З 2020 року країни почали адаптувати свої податкові системи до нових реалій цифрової економіки, включаючи глобальну мобільність цифрових фірм і необхідність розробки нових стандартів для визначення місця оподаткування. Важливими кроками стали міжнародна співпраця в межах ОЕСР для встановлення

глобального мінімального податку, а також адаптація податкових систем до технологій блокчейн та криптовалют, що свідчить про постійний розвиток і вдосконалення підходів до оподаткування в умовах цифровізації.

Таблиця 2. Еволюція системи оподаткування в умовах цифровізації

Етап розвитку	Особливості традиційного оподаткування	Виклики цифровізації для оподаткування	Реакція податкових органів
Традиційна система (до 2000-х років)	Оподаткування залежить від фізичної наявності платника податків в державі.	Невідповідність актуальним бізнес-моделям (онлайн-бізнес, інтернет-платформи).	Введення загальних податків на прибуток та ПДВ.
	Податкові ставки визначаються на матеріальні активи та прибутки.	Уникнення сплати податків через міжнародні фінансові механізми.	Обмежена пристосованість до цифрових технологій.
Цифровізація та розвиток інтернет-комерції (2000–2010 роки)	Класична модель оподаткування, що базується на фізичному розташуванні платників податків.	Відсутність дієвих засобів для контролю цифрових сервісів.	Початок втілення цифрових податків (наприклад, Digital Services Tax в ЄС).
	Високі видатки на адміністрування та збирання інформації.	Труднощі з визначенням джерела прибутків для міжнародних фірм.	Перехід на електронне керування податками.
Нова модель оподаткування (2010–2020 роки)	Податки далі базуються на територіальності та фізичній наявності платника.	Необхідна трансформація підходів до оподаткування для цифрових фірм (Google, Facebook, Amazon).	ОЕСР розробляє стратегію BEPS 2.0 для протидії агресивному податковому плануванню.
		Труднощі в реєстрації та контролі операцій без фізичної присутності.	Вступ мінімальних цифрових податків для фірм.
Сучасні підходи до оподаткування (2020–поточний час)	Податкові системи пристосовуються до нових потреб цифрової економіки.	Глобальна мобільність цифрових фірм.	Міжнародна взаємодія в межах ОЕСР для встановлення світового мінімального податку.
	Розвиток глобальних податкових починань.	Потреба розроблення стандартів для встановлення місця оподаткування в цифровому просторі.	Адаптація податкових систем до технологій блокчейн та криптовалют.

Джерело: [15].

Таким чином, еволюція системи оподаткування в умовах цифровізації вимагає постійної адаптації національних податкових систем до нових економічних реалій, забезпечення ефективного контролю за цифровими компаніями і створення міжнародних стандартів для справедливого розподілу податкових прав та доходів.

Імплементація BEPS 2.0 в Україні стикається з низкою викликів. Першим із них є необхідність модернізації національного податкового законодавства, зокрема в частині податкових правил щодо трансфертного ціноутворення, цифрових послуг та контролю за міжнародними фінансовими операціями. Оскільки традиційні моделі оподаткування, що ґрунтуються на фізичній присутності платника податків, є малоефективними в умовах цифрової економіки, Україні необхідно адаптувати свої механізми адміністрування податків до нових реалій, забезпечивши ефективний контроль за цифровими транзакціями. Для цього важливо запровадити нові цифрові інструменти, що дозволяють автоматизувати процеси збору податків, зменшити адміністративні витрати та поліпшити взаємодію з платниками податків.

Іншим важливим викликом є необхідність удосконалення взаємодії між податковими органами та міжнародними партнерами для забезпечення прозорості та ефективності податкових процесів. Україні потрібно створити надійні механізми для вирішення податкових спорів та обміну інформацією між країнами, що дозволить підвищити ефективність виконання міжнародних податкових стандартів. Це також сприятиме поліпшенню співпраці з міжнародними податковими організаціями, що допоможе усунути можливі прогалини в податковому адмініструванні та забезпечить виконання зобов'язань у рамках міжнародних угод.

Для успішної імплементації BEPS 2.0 Україні необхідно здійснити кілька кроків. По-перше, важливо провести комплексну реформу національного податкового законодавства, створивши необхідні нормативно-правові акти для забезпечення відповідності міжнародним стандартам. Це включатиме адаптацію правил трансфертного ціноутворення, запровадження

механізмів контролю за цифровими податками та розвиток інструментів для боротьби з податковим ухилянням. По-друге, необхідно посилити співпрацю з міжнародними організаціями, зокрема ОЕСР, для забезпечення ефективного обміну інформацією та дотримання стандартів BEPS 2.0 на глобальному рівні. Важливо також розвивати національні інструменти для вирішення податкових спорів, що виникають між платниками податків і податковими органами різних країн. Це дозволить Україні стати більш конкурентоспроможною на міжнародному рівні та зменшити ризики, пов'язані з міжнародними фінансовими операціями.

В результаті ефективного впровадження BEPS 2.0, Україна зможе значно покращити свою податкову систему, забезпечити стабільне та справедливе оподаткування, що буде сприяти не лише збільшенню надходжень до бюджету, але й стабільному розвитку національної економіки.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Запровадження глобальних податкових ініціатив BEPS 2.0 має надзвичайно важливе значення для податкової та бюджетної системи України, оскільки дозволяє адаптувати національне законодавство до нових вимог, пов'язаних із глобалізацією та цифровізацією економіки. Ініціативи, що входять до BEPS 2.0, зокрема Pillar One та Pillar Two, допоможуть Україні посилити свою податкову справедливість, зменшити податкове ухиляння та створити більш стабільне та ефективне фінансове середовище.

Основним досягненням Pillar One є введення нових правил економічної присутності, що дозволяють країнам, де здійснюється споживчий попит на товари та послуги, отримувати частку від податкових надходжень, навіть якщо компанії не мають фізичних активів на їх території. Це дозволить Україні збільшити надходження до державного бюджету від транснаціональних корпорацій, які ведуть свою діяльність через інтернет-платформи та інші цифрові канали, що є особливо важливим для країни, яка активно розвиває свої цифрові ринки.

Pillar Two сприяє запровадженню глобального мінімального податку, що допоможе зменшити податкову конкуренцію між країнами та обмежить

перенесення прибутків до юрисдикцій з низькими податковими ставками. Це дозволить Україні значно зменшити втрати податкових надходжень, які часто виникають через маніпулювання трансфертними цінами та переміщення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій.

Впровадження цих двох компонентів BEPS 2.0 забезпечить більш справедливий розподіл податкових прав та прибутків між країнами, що сприятиме стабільному зростанню податкових надходжень до державного бюджету України. Це дозволить країні ефективніше фінансувати соціально-економічні програми, інфраструктурні проекти та інші важливі ініціативи, що в свою чергу підвищить загальний рівень економічного розвитку. Водночас для забезпечення стабільності та прозорості податкової системи Україні необхідно впровадити нові технології адміністрування податків, що відповідатимуть вимогам сучасної цифрової економіки. Це включає створення надійних інструментів для боротьби з податковими ухиляннями, зокрема в контексті онлайн-компаній, які активно генерують доходи через інтернет-канали без фізичної присутності в країні споживання. Перспективами подальших досліджень є детальне вивчення процесів імплементації Pillar One та Pillar Two на глобальному рівні, з акцентом на їх вплив на національні податкові системи, адаптацію міжнародного податкового законодавства до нових економічних реалій та оцінку їх ефективності у забезпеченні справедливого розподілу податкових надходжень серед юрисдикцій.

Література

1. A1 ConSULTING. Міжнародна спільнота остаточно увійшла до світу BEPS 2.0. URL: <https://www.a1.consulting/post/beps-2-0> (дата звернення: 20.06.2025)
2. Bepsinua. План дій BEPS в Україні. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/> (дата звернення: 20.06.2025)
3. Bloomberg Tax. Special Commentary: Let's Use Balance to Help Make Pillar Two Work. 2022. URL: <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and->

commentary/special-commentary-lets-use-balance-to-help-make-pillar-two-work
(дата звернення: 20.06.2025)

4. CDH. BEPS ACTION 1: Tax challenges of the digital economy – a brief history and forecast. 2020.
<https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/news/publications/2020/tax/tax-alert-3-december-BEPS-ACTION-1-Tax-challenges-of-the-digital-economy-a-brief-history-and-forecast.html> (дата звернення: 22.06.2025)

5. OECD. OECD Ukraine Country Programme. URL:
<https://www.oecd.org/en/about/programmes/oecd-ukraine-country-programme.html> (дата звернення: 22.06.2025)

6. OECD. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023. URL:
<https://www.oecd.org/tax/beps/oecdg20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (дата звернення: 23.06.2025)

7. OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 2021. October 8. URL:
<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
(дата звернення: 23.06.2025)

8. OECD. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. URL:
<https://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcastfebruary-2020.pdf> (дата звернення: 24.06.2025)

9. Єфименко Т. І., Олейнікова Л. Г., Свиридовська А. О. Мобілізація внутрішніх доходів держави в надзвичайних ситуаціях: протидія розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Фінанси України*. 2023. № 8. С. 7-37. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.08.007>

10. Захаров Д. М. Значення впровадження “двоступеневого рішення” (Two-Pillar Solution) для міжнародної системи оподаткування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 1 (57). С. 20–24. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-20-24](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-20-24)

11. Кувалдіна О. О. Проблеми оподаткування податком на прибуток в умовах цифрової економіки та BEPS. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2020. Вип. 34. С. 128-132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2020_34_23 (дата звернення: 25.06.2025)
12. Лоскоріх Г., Перчі О. Сутність імплементації Плану BEPS для бюджетно-податкової системи України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 15. С. 147-154. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.15.147>
13. Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л. План дій BEPS та міжнародні заходи протидії агресивному податковому плануванню. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. № 02. С. 659-664. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.98>
14. Орлов І. В., Захаров Д. М., Федорова О. С. Механізми протидії розмиванню податкової бази в умовах глобалізації: аналіз концепції Two-Pillar Solution. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. Вип. 12. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15701012>
15. Пономарьова Н., Поляк-Свергун М., Швабу Ю. Особливості оподаткування у цифровій економіці. Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми. 2025. Вип. 4. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.4.31>
16. Чижикова О. В. Вплив процесів діджиталізації економіки на правила оподаткування ТНК. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту; 10 груд. 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. С. 523–525.

References

1. A1 ConSULTING (2024), “The international community has finally entered the world of BEPS 2.0”, available at: <https://www.a1.consulting/post/beps-2-0> (Accessed 20 June 2025).
2. Bepsinua (2024), “BEPS Action Plan in Ukraine”, available at: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/> (Accessed 20 June 2025).

3. Bloomberg Tax (2022), “Special Commentary: Let’s Use Balance to Help Make Pillar Two Work”, available at: <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/special-commentary-lets-use-balance-to-help-make-pillar-two-work> (Accessed 20 June 2025).

4. CDH (2020), “BEPS ACTION 1: Tax challenges of the digital economy – a brief history and forecast”, available at: <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/news/publications/2020/tax/tax-alert-3-december-BEPS-ACTION-1-Tax-challenges-of-the-digital-economy-a-brief-history-and-forecast-.html> (Accessed 22 June 2025).

5. OECD (2024), “OECD Ukraine Country Programme”, available at: <https://www.oecd.org/en/about/programmes/oecd-ukraine-country-programme.html> (Accessed 22 June 2025).

6. OECD (2021), “Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 June 2023”, available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecdg20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (Accessed 23 June 2025).

7. OECD (2021), “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (Accessed 23 June 2025).

8. OECD (2020), “Tax challenges arising from the digitalisation of the economy”, available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcastfebruary-2020.pdf> (Accessed 24 June 2025).

9. Yefymenko, T.I. Oleinikova, L.H. and Svyrydovska, A.O. (2023), “Mobilization of domestic state revenues in emergency situations: countering tax base erosion and profit shifting”, *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 7-37. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.08.007>

10. Zakharov, D.M. (2024), “The significance of implementing the “two-pillar solution” for the international taxation system”, *Problemy teorii ta*

metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu, vol. 1 (57), pp. 20–24.
DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-20-24](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-20-24)

11. Kuvaldina, O.O. (2020), “Problems of income tax taxation in the digital economy and BEPS”, *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 34, pp. 128-132, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2020_34_23 (Accessed 25 June 2025).

12. Loskorikh, G. and Perchi, O. (2024), “Essence of implementation of the BEPS PLAN for the budgetary and tax system of Ukraine”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 15, pp. 147-154. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.15.147>

13. Muzyka-Stefanchuk, O.A. and Huberska, N.L. (2025), “BEPS Action Plan and international measures to counter aggressive tax planning”, *Analitichno-porivnialne pravo navstvo*, vol. № 02, pp. 659-664. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.98>

14. Orlov, I. V. Zakharov, D. M. and Fedorova, O. S. (2025), “Mechanisms for combating tax base erosion in the context of globalization: analysis of the Two-Pillar Solution concept”, *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk*. vol. 12. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15701012>

15. Ponomarova, N. Poliak-Sverhun, M. and Shvabu, Yu. (2025), “Features of taxation in the digital economy”, *Sotsialnyi rozvytok: ekonomiko-pravovi problemy*, vol. 4. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.4.31>

16. Chyzhykova, O.V. (2020), “The impact of economic digitalization processes on the rules of taxation of TNCs”, *Oblik, analiz, audyt ta opodatkovannia: suchasna paradyhma v umovakh staloho rozvytku : zb. materialiv VI Mizhnar. nauk.-prakt. konf., prysviach. 20-y richnytsi stvorennia kaf. audytu* [Accounting, analysis, audit and taxation: a modern paradigm in the context of sustainable development: Conference Proceedings of the VI International Scientific and Practical Conference dedicated to the 20th anniversary of the creation of the Department of Audit], KNEU, Kyiv, Ukraine, pp. 523–525.

Стаття надійшла до редакції 11.07.2025 р.